

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Каплина Е.С. Финансовый офсайд: выявление налоговых рисков в индустрии спорта // Налоги и налогообложение. 2025. № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.2.73670 EDN: FUUKFP URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=73670

Финансовый офсайд: выявление налоговых рисков в индустрии спорта**Каплина Елизавета Сергеевна**

ORCID: 0009-0005-3416-9802

студент; факультет налогов, аудита и бизнес-анализа; Финансовый университет при Правительстве РФ

117303, Россия, г. Москва, р-н Зюзино, ул. Керченская, д. 1Ак. 2

✉ kaplinaliza2003@gmail.comСтатья из рубрики "Прогнозирование и планирование в налогообложении"**DOI:**

10.7256/2454-065X.2025.2.73670

EDN:

FUUKFP

Дата направления статьи в редакцию:

12-03-2025

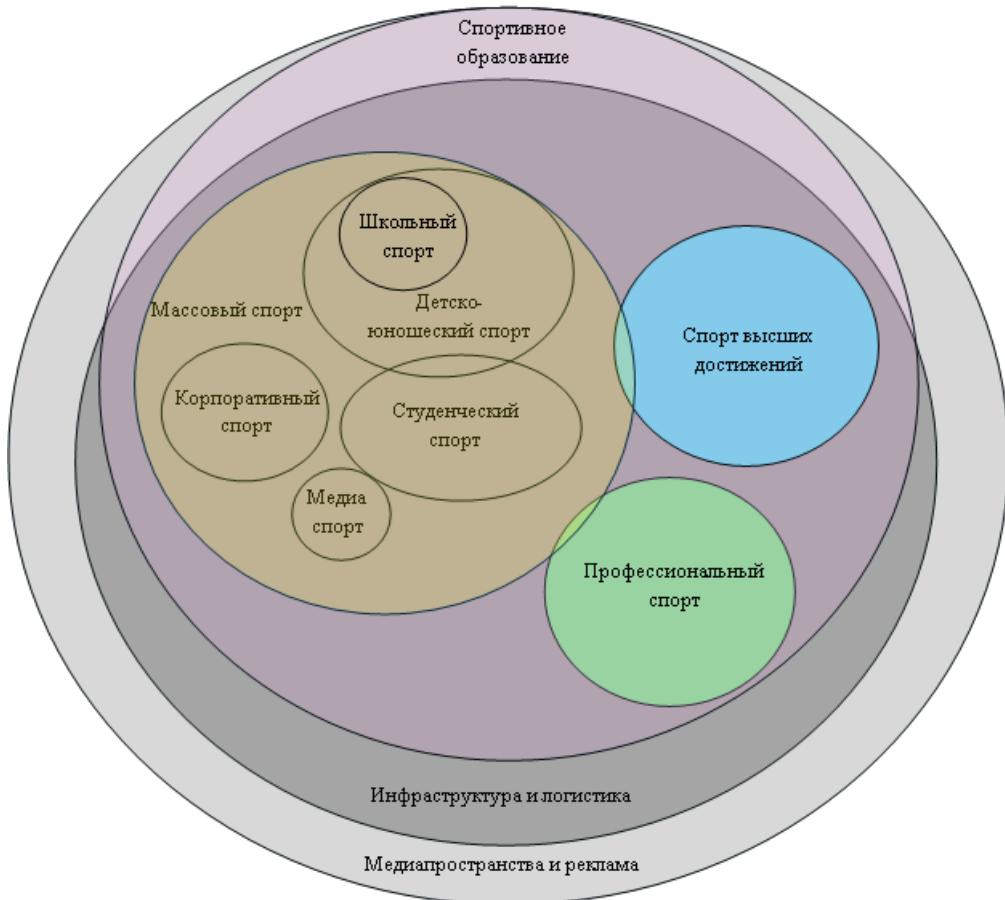
Аннотация: Современная индустрия спорта представляет собой целую архитектуру субъектов, не только оказывающих услуги в области спорта, но и обслуживающих данную отрасль. В статье рассматриваются актуальные вопросы налоговых рисков, возникающих в индустрии спорта, в контексте явления, обозначаемого как «финансовый офсайд». Рассмотрены основные факторы, которые способствуют появлению налоговых рисков, в том числе несовершенство законодательства и практика минимизации налоговых обязательств спортивными организациями. Особое внимание уделяется различиям в налогообложении некоммерческих и коммерческих организаций, функционирующих в спортивной отрасли. Исследование охватывает теоретические основы налогообложения организаций спортивной индустрии, в том числе представлена структура сферы спорта, изучены и обобщены теоретические и практические особенности налогового учета. Предметом исследования выступают особенности налогообложения организаций, вовлеченных в спортивную индустрию. Проводится анализ ключевых налоговых аспектов, таких как учет спонсорской помощи, амортизация

основных средств, учет управлеченческих расходов и риски переквалификации отношений с самозанятыми в трудовые. Основными выводами научного исследования является то, что "финансовый офсайд" создает существенные налоговые риски в спортивной индустрии. Анализ выявил пробелы и противоречия в законодательстве, затрудняющие деятельность как некоммерческих, так и коммерческих организаций. Для некоммерческих структур основные риски связаны с некорректным учетом спонсорской помощи, управлеченческих расходов и амортизации. Коммерческие организации сталкиваются с проблемами незаконной оптимизации, включая неправомерное списание расходов на модернизацию, переквалификацию рекламных затрат и риски пересмотра договоров с самозанятыми тренерами в трудовые отношения. Научная новизна заключается в предложенных рекомендациях по совершенствованию нормативно – правовой базы в части квалификации спонсорской помощи, маркетинговых услуг и управлеченческих расходов. Также предложены способы документального оформления договоров с самозанятыми тренерами для нивелирования рисков бизнеса.

Ключевые слова:

налоговые риски, финансовый офсайд, индустрия спорта, налогообложение, коммерческие организации, некоммерческие организации, самозанятые тренеры, спонсорская помощь, целевое финансирование, маркетинговые расходы

Современная индустрия спорта представляет собой целую архитектуру субъектов, не только оказывающих услуги в области спорта, но и обслуживающих данную отрасль [\[1\]](#). В широком смысле спортивная отрасль – это автономная часть сферы услуг, включающая организованную многоуровневую деятельность, осуществляющую посредством информационных, коммуникативных и интеллектуальных процессов, и обладающая как общими, так и присущими только ей специфическими характеристиками [\[2\]](#). К ней относятся не только спортивные соревнования в рамках профессионального спорта и спорта высших достижений, но и активно развивающийся массовый и студенческий спорт, а также как отдельный тренд с 2023 года выделяется медиа спорт. Данные субъекты не могут функционировать без объектов инфраструктуры, логистики, медиапространства и рекламы [\[3\]](#), поэтому они также являются неотъемлемыми элементами структуры спортивной индустрии (рисунок 1).



Источник: составлено автором.

Рисунок 1. Структура спортивной индустрии

Объектом исследования настоящей статьи будет выступать сегмент массового спорта.

Все спортивные организации представлены в различных организационно – правовых формах и имеют разные цели деятельности, среди которых выделяются коммерческие и некоммерческие организации. Модернизация спортивной индустрии и отсутствие отраслевой специфики налогового законодательства в России создают «благоприятную» почву для возникновения налоговых рисков. Одним из таких рисков является «финансовый офсайд» – это ситуация, когда организация оказывается в зоне налогового риска, в случае пересечения границы между допустимыми и сомнительными финансовыми операциями. Офсайд может произойти как у коммерческих организаций, стремящихся к максимизации прибыли через оптимизацию налоговых платежей, так и в некоммерческих организациях, где невнимательность к учету и составу налоговых баз может привести к излишним налоговым обязательствам. В итоге «финансовый офсайд» ставит под удар не только бюджет, но и имидж организации.

В научной литературе вопросы налогообложения спорта рассматриваются, как правило, через призму двойного налогообложения (неналогообложения) спортсменов [4-7]. Причем значительная масса статей исследует налогообложение определенных представителей спорта – футболистов [8]. Так, Исаева Ю. А. и Мачехин В. А. в рамках исследования трансграничного налогообложения спортсменов ссылаются на проблематику применения Модельной конвенции ОЭСР в практике формирования механизмов налогообложения доходов от международной деятельности [9]. Вопросам налогообложения юридических лиц уделяется крайне мало внимания. В частности, Чернобровкина Е.Б., анализируя налоговые льготы в сфере физкультуры и спорта

приходит к выводу, что «приоритетными для стимулирования должны стать массовый, а также детский и юношеский спорт, спорт пожилых и малообеспеченных граждан, спорт как средство реабилитации и социализации граждан» [10]. Мистинева Н. Ю., изучая приоритетные для имплементации области зарубежного налогового стимулирования спорта, постулирует необходимость усиления государственной поддержки малого предпринимательства в направлении развития организаций физкультуры и спорта [11]. Аналогично важность государственной поддержки и налоговой политики для развития спорта подчеркивает Егорова З. А. и Иглин А. В., уделяя особое внимание прямым и косвенным налогам в индустрии спорта [5]. Особое внимание уделяется вопросам налогообложения некоммерческих организаций, в том числе представленным в сфере спортивной индустрии [12-14].

Анализ зарубежной литературы показывает, что вопросы налогообложения и риск-менеджмента в спортивных организациях рассматривается через призму финансового менеджмента и экономических моделей спортивных лиг, с акцентом на оптимизацию налоговых режимов и стратегий управления рисками [15-18].

Цель данной статьи – исследовать природу налоговых рисков в индустрии спорта, выявить основные механизмы их возникновения и предложить меры по их минимизации.

Характеристика налоговых рисков в сфере некоммерческого спорта.

Налоговые риски в индустрии спорта классифицируются на две группы: несовершенство законодательства и незаконная оптимизация (рисунок 2).



Источник: составлено автором.

Рисунок 2. Группы налоговых рисков и механизмы их устранения

На данном рисунке автором представлена классификация налоговых рисков, характерных для индустрии спорта, с указанием как общих групп, так и конкретных видов рисков. Основные категории включают несовершенство законодательства и незаконную оптимизацию, каждая из которых обуславливает необходимость применения соответствующих механизмов управления налоговыми рисками.

На рисунке 2 отражены каналы влияния различных механизмов управления налоговыми рисками:

3/4 прямое влияние отображено сплошными линиями и демонстрирует непосредственную

причинно – следственную связь между рисками и механизмами их устранения;

¾ косвенное влияние представлено пунктирными линиями и отражает опосредованное воздействие соответствующих инструментов управления на налоговые риски.

Предложенная схема иллюстрирует комплексный подход к управлению налоговыми рисками в спортивной индустрии, учитывающий как законодательные аспекты, так и практические механизмы налогового контроля, которые будут рассмотрены далее в статье.

Каждая из групп рисков более применима к определенному виду организаций. Например, некоммерческие организации не ставят своей целью максимизировать прибыль через оптимизацию налоговых обязательств, поэтому в рамках их деятельности будут рассматриваться риски, связанные с несовершенством налогового законодательства.

Некоммерческие организации (НКО) играют значительную роль в экономике и представляют собой одну из форм организационно – правовой деятельности. Под термином «некоммерческие организации» обычно подразумеваются различные структуры, включая неправительственные организации, общественные объединения, гражданские инициативы, благотворительные фонды и другие элементы третьего сектора экономики [\[19\]](#). Главная особенность НКО состоит в том, что их деятельность не ориентирована на извлечение прибыли, а предпринимательская активность направлена только на реализацию уставных целей [\[20\]](#). Доля некоммерческих организаций в общем объеме организаций спортивной индустрии представлена на рисунке 3.



Источник: составлено автором на основе данных [Система профессионального анализа рынков и компаний (СПАРК)].

Рисунок 3. Структура спортивных организаций по цели деятельности в 2024 году

Финансирование НКО осуществляется за счет определенных источников:

- вступительные членские взносы, если НКО базируется на членстве;
- добровольные пожертвования или взносы;
- средства целевого финансирования.

В соответствии со статьей 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) денежные средства, безвозмездно поступающие в некоммерческие организации для поддержки их деятельности и выполнения уставных обязательств, не учитываются при

определении доходов для расчета налога прибыль.

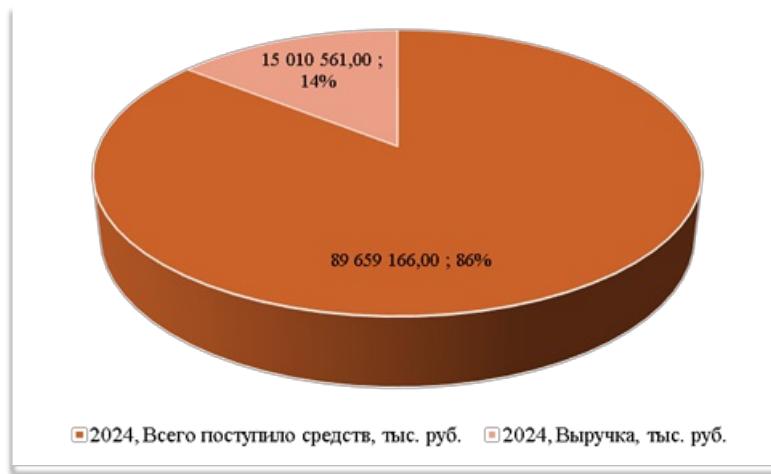
Любой доход, который не указан в этом перечне, считается внереализационным согласно пункту 8 статьи 250 НК РФ как «безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ». Налогооблагаемая база по налогу на прибыль у НКО формируется только при осуществлении ими коммерческой деятельности, которая не связана с основными целями организации. Такие доходы должны учитываться отдельно и облагаться налогом в общеустановленном порядке. Расходы за счет средств целевого финансирования и текущие расходы не учитываются в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль [Письмо Минфина России от 23.03.2021 № 03-07-11/20568].

Именно вопрос определения целевых и нецелевых поступлений выступает во главу угла при определении налоговых рисков [\[21\]](#).

Риск 1. Квалификация спонсорской помощи

В рамках некоммерческих организаций необходимо рассмотреть понятие «Спонсорская помощь». Это один из видов финансовой помощи, предоставляемых НКО для реализации определенных видов деятельности [\[22\]](#).

Указанная характеристика спонсорской помощи как институционального механизма финансирования находит свое полное отражение в деятельности спортивных НКО. Эмпирические данные демонстрируют, что данный вид поступлений, наряду с целевым финансированием, составляет системообразующий элемент доходной части спортивных организаций, в то время как коммерческая составляющая остается вторичной (рисунок 4).



Источник: составлено автором на основе данных [Система профессионального анализа рынков и компаний (СПАРК)].

Рисунок 4. Распределение доходных источников организаций: сравнительный анализ внешнего финансирования и собственной выручки в 2024 году

Как следует из представленного рисунка, в структуре доходов спортивных некоммерческих организаций (проанализирована выборка из 4 500 компаний) доминирующую роль играют целевое финансирование и спонсорская помощь (86%), в то время как выручка от коммерческой деятельности составляет лишь 14% от общего объема поступлений. Это подтверждает тезис о высокой зависимости российского спортивного сектора от внешнего финансирования, что соответствует общемировой

практике функционирования НКО в спорте.

Однако спонсорская помощь может иногда предполагать некоторые взаимовыгодные условия для спонсируемого, так как спонсор предоставляет помощь в обмен на публичное продвижение своего бренда. Этот процесс признается формой рекламы, а спонсор считается рекламодателем [Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 25.12.1998 N 37 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением законодательства о рекламе»]. Исходя из этого положения, если средства получены от спонсора в соответствии с договором оказания возмездной спонсорской помощи (включая рекламные услуги) и признаются у спонсирующей организации как прочие расходы на рекламу (согласно статье 264 НК РФ), то такие поступления рассматриваются в качестве доходов от реализации для НКО и учитываются при расчете налоговой базы [Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 26.12.2008 № 03-03-06/4/102], [Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 17 января 2013 г. N 03-03-06/4/5 «Об учете в целях налогообложения прибыли организаций денежных средств, получаемых общественной организацией по договору о спонсорской рекламе»]. Однако, если между организацией-спонсором и НКО заключен договор о безвозмездной спонсорской помощи, такие доходы не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль у некоммерческой организации, а спонсор, в свою очередь, не уменьшает свою налогооблагаемую базу (пункты 16 и 34 статьи 270 НК РФ).

Главная проблема заключается в том, что на законодательном уровне понятие «безвозмездная спонсорская помощь» не закреплено, соответственно возникает риск включения данного вида дохода в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

Для большинства некоммерческих организаций, занятых в сфере спорта, спонсорские средства являются основным источником дохода. Включение в состав налогооблагаемых доходов безвозмездную спонсорскую помощь значительно снизит доступные ресурсы и уровень деятельности организации. В этой связи важно предоставить НКО больше свободы и возможностей для получения доходов, которые затем направляются на социальные цели. В таком случае спонсорская помощь, поступающая на уставные цели, может быть освобождена от налогообложения [\[23\]](#).

Риск 2. Амортизация основных средств

Для правильного налогообложения критически важно вести раздельный учет расходов: затраты, покрытые целевыми средствами, не подлежат учету в налогообложении, в отличие от расходов, связанных с предпринимательской деятельностью.

Рассматривая расходы, такие как амортизация основных средств, приобретенных за счет целевого финансирования и используемых как в уставной, так и в коммерческой деятельности, важно отметить, что учесть даже часть амортизации невозможно, так как отсутствует установленный порядок разделения амортизационных отчислений.

Риск 3. Учет управлеченческих расходов

К расходам некоммерческих организаций также относятся управлеченческие расходы.

Их специфика заключается в том, что они направлены на осуществление всех видов деятельности организации. В связи с этим у НКО возникает риск завышения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, так как Налоговый кодекс Российской Федерации не включает положения, регламентирующие отнесение управлеченческих

расходов (зарплата и начисления администрации и управленческого персонала, аренда помещений) на расходы, осуществляемые за счет средств целевого финансирования [Постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.07.2009 по делу N A56-50333/2008]. Если рассматривать статьи 252 и 272 НК РФ, то в соответствие с ними пропорциональное деление расходов может производиться только по видам деятельности, направленным на получение прибыли. В случае с НКО данные статьи не применяются ввиду их основной уставной деятельности. Следуя статье 313 НК РФ, организация вправе самостоятельно определять систему налогового учета и способы ведения раздельного учета, однако отсутствие однозначного подхода к такому порядку приводят к налоговым рискам.

Таким образом, выявленные налоговые риски некоммерческих организаций во многом обусловлены пробелами и несовершенством действующего законодательства, что создает дополнительные сложности в их деятельности. Однако, проблемы, связанные с налоговым регулированием, характерны не только для НКО, коммерческие организации также сталкиваются с рядом налоговых рисков, которые имеют свою специфику и связаны с незаконной оптимизацией налоговых обязательств.

Механизмы устранения выявленных налоговых рисков в некоммерческой спортивной индустрии

Устранение риска 1. Квалификация спонсорской помощи

В целях однозначного признания безвозмездной спонсорской помощи предлагается внести новый подпункт 1.2 в пункт 2 статьи 251 НК РФ в следующей редакции: «целевые средства, переданные некоммерческим организациям по договору безвозмездной спонсорской помощи и направленные на осуществление ними уставной деятельности».

Аналогично, для уменьшения указанного риска предлагается внести новый подпункт 34.1 в статью 270 НК РФ в следующей редакции: «в виде понесенных расходов некоммерческой организации, направленных на осуществление уставной деятельности, притом источником финансирования понесенных расходов является безвозмездная спонсорская помощь».

В дополнение к вышесказанному необходимо закрепить понятие «безвозмездная спонсорская помощь» на законодательном уровне и установить четкие критерии для освобождения данных видов доходов и расходов от налогообложения, а именно:

- спонсорское соглашение, предусматривающее безвозмездный и добровольный характер помощи, с указанием конкретных целей ее предоставления и обязательности использования на эти цели;
- акт приема и передачи предоставленной помощи;
- документы, подтверждающие постановку помощи на учет;
- отчетность получателя, демонстрирующая целевое использование полученных средств.

Указанные рекомендации способствуют устранению риска недофинансирования некоммерческих организаций, деятельность которых главным образом ведется за счет целевых поступлений.

Устранение риска 2. Амортизация основных средств

В целях распределения амортизации основных средств, используемых в коммерческой и некоммерческой деятельности, предлагается внести дополнения в подпункт 2 пункта 2

статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации, касающегося амортизируемого имущества.

С учетом дополнения подпункт будет выглядеть следующим образом:

«Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества: 2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности; если имущество используется как в уставных, так и в коммерческих целях, в расходы включается амортизация имущества пропорционально выручке от коммерческой деятельности в общем объеме выручки, включая целевое финансирование и коммерческую деятельность».

Для расчёта доли амортизации имущества, которое используется как в уставных, так и в коммерческих целях, рекомендуется следовать следующим методическим рекомендациям:

1. Определить ежегодную амортизацию имущества

Амортизация обычно рассчитывается на основе первоначальной стоимости имущества и его ожидаемого срока полезного использования. Линейная формула расчета амортизации: «Ежегодная амортизация = Первоначальная стоимость имущества / Срок полезного использования».

2. Определить долю выручки в совокупности доходов от целевого финансирования и коммерческой деятельности

Необходимо определить, какую часть доходов имущество приносит от коммерческой деятельности.

3. Рассчитать долю амортизации от коммерческой деятельности

Чтобы определить долю амортизации от коммерческой деятельности, необходимо умножить ежегодную амортизацию на долю выручки в совокупности доходов от целевого финансирования и коммерческой деятельности: «Доля амортизации от коммерческой деятельности = Ежегодная амортизация * Доля использования имущества в коммерческих целях».

Предложенный метод основан на постановлении Арбитражного суда и позволяет корректно разделять амортизацию имущества между коммерческой и некоммерческой деятельностью для точного и справедливого налогообложения [Постановление от 5 декабря 2019 г. по делу № А70-19872/2018].

Устранение риска 3. Учет управлеченческих расходов

В связи с противоречивостью законодательства предлагается вести пропорциональный учет управлеченческих расходов, финансируемых за счет целевых и коммерческих средств, у некоммерческих организаций. Данный способ организации учета позволит НКО включать в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, управлеченческие расходы пропорционально доле дохода от коммерческой деятельности в совокупных поступлениях от коммерческой и уставной деятельности [Письмо Минфина России от 23.01.2015 № 03-03-06/4/2051].

В целях устранения данного риска предлагается внести корректировки в абзац 4 пункта 1 статьи 272 НК РФ «Порядок признания расходов при методе начисления».

С учетом изменений подпункт будет выглядеть следующим образом: «Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика».

Характеристика налоговых рисков в сфере коммерческого спорта

Спортивные коммерческие организации являются важным элементом индустрии спорта. Они объединяют спортивные агентства, профессиональные клубы, фитнес – клубы, которые в свою очередь взаимосвязаны с физическими лицами и индивидуальными предпринимателями, оказывающими свои услуги спортивным клубам. В соответствие со статьей 50 Гражданского кодекса Российской Федерации коммерческими организациями признаются юридические лица различных форм собственности, главной целью деятельности которых является извлечение прибыли [Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон № 51-ФЗ]. В рамках данной статьи в разрезе коммерческих организаций будут рассматриваться непосредственно фитнес клубы, предоставляющие услуги в сфере спортивной индустрии, количество которых составляет порядка 10 000 организаций.

Риск 4. Расходы по модернизации не амортизируемого имущества

Согласно пункту 1 статьи 256 НК РФ, устанавливающему критерии отнесения имущества к амортизируемому, у многих организаций возникают сложности в части учета затрат на ремонт и модернизацию объектов, которые не попадают под указанные требования. В соответствии с данной нормой, к амортизируемому может быть отнесено только то имущество, стоимость которого превышает 100 тысяч рублей, а срок полезного использования составляет более одного года.

В фитнес – клубах ключевыми объектами основных средств часто являются тренажеры, стоимость которых в некоторых случаях не достигает минимального порога для учета в целях налогообложения и начисления амортизации.

Рассмотрим пример: эллиптический тренажер CardioPower X48 стоимостью 89 900 рублей. Согласно классификатору, спортивное оборудование относится ко второй амортизационной группе, где СПИ составляет от двух до трех лет включительно. Предположим, что срок полезного использования тренажера установлен в 36 месяцев (3 года). Организация провела модернизацию данного оборудования, установив новый мотор стоимостью 30 тысяч рублей. Однако в Налоговом кодексе отсутствуют четкие указания относительно возможности начисления амортизации на такие улучшения и учета их в качестве расходов для снижения налогооблагаемой базы. В этой ситуации возникают два риска: для организации – увеличение налогооблагаемой базы из-за невозможности учесть амортизацию по данному оборудованию, а для налоговых органов – риск недоимки налоговых поступлений, если компания все же начнет начислять амортизацию.

В рамках данной ситуации выделяется два подхода к решению данного вопроса:

1. Списание стоимости модернизации в состав материальных расходов

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 254 НК РФ, если имущество не соответствует критериям признания его амортизируемым (стоимость менее 100 тысяч рублей и срок полезного использования более 12 месяцев), его стоимость подлежит единовременному списанию в состав материальных расходов в момент ввода в эксплуатацию.

Применительно к рассматриваемому случаю, затраты на модернизацию тренажера также могут быть отнесены к расходам в том налоговом (отчетном) периоде, в котором была осуществлена модернизация. Например, если фитнес – клуб приобрел тренажер в феврале 2025 года и в этом же месяце провел его модернизацию, то в первом квартале 2025 года общая сумма расходов (89 900 рублей за тренажер и 30 000 рублей за модернизацию) в размере 119 900 рублей может быть отражена в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией [Письмо Минфина России от 25 марта 2010 г. N 03-03-06/1/173].

2. Начисление амортизации после модернизации

Альтернативный подход основывается на том, что, если до проведения модернизации стоимость основного средства не превышала 100 тысяч рублей, но срок полезного использования составлял более 12 месяцев, а в результате модернизации его стоимость превысила установленный лимит, такое имущество может быть признано амортизируемым. В этом случае затраты на модернизацию увеличивают первоначальную стоимость объекта, и расходы учитываются через начисление амортизации в течение оставшегося срока полезного использования [Письмо Минфина России от 17.06.2021 № 03-03-06/1/47706]. Данный подход требует соблюдения условий, установленных налоговым законодательством для признания имущества амортизируемым, и может быть применен только в случае, если модернизация привела к существенному изменению характеристик объекта.

Если взять предыдущий пример с приобретением и модернизацией оборудования в одном отчетном периоде, то в расходы за первый квартал 2025 года организация списет 6 661 рублей $((89\ 900 + 30\ 000) / 36 * 2 = 6\ 661)$.

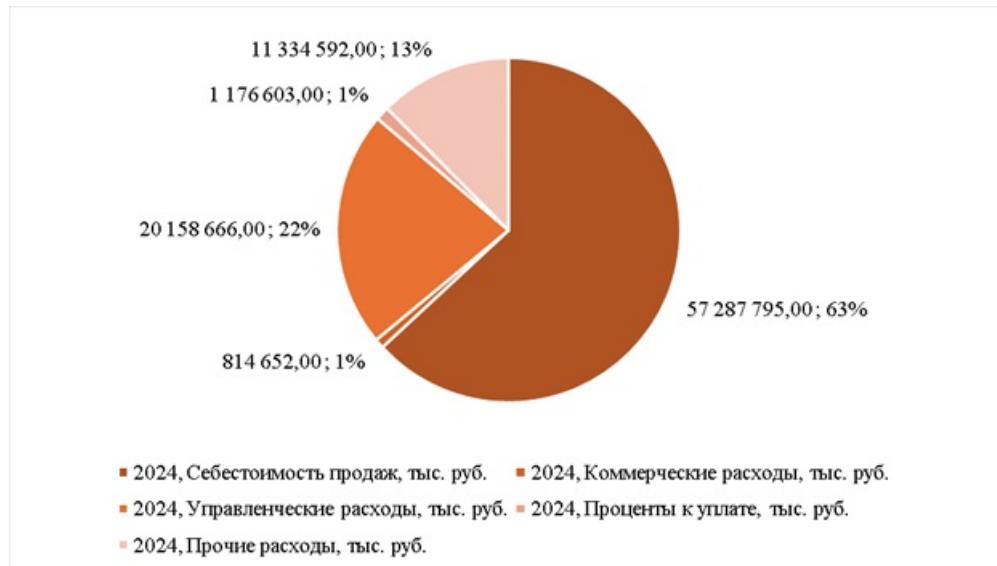
Если рассматривать вариант, когда тренажер был приобретен в декабре 2024 года сразу же списан в расходы, как не амортизируемое имущество, а модернизация на него была произведена в январе 2025 года, то данный тренажер может быть переведен в состав амортизируемого имущества, и в составе расходов будет учитываться стоимость мероприятий по модернизации [Письмо Минфина РФ от 17.06.2021 № 03-03-06/1/47706]. Пример расчета: 89 900 были списаны в декабре 2024 года в полном объеме в составе расходов, с февраля 2025 начинает начисляться амортизация по объекту модернизации.

Амортизация за 1 квартал 2025 года: $30\ 000 / 32 * 2 = 1\ 875$ рублей.

Наиболее обоснованным представляется подход, при котором имущество признается амортизируемым в случае достижения его стоимостью минимального порога (100 тысяч рублей) в результате модернизации, что позволяет учитывать расходы через начисление амортизации в течение всего срока полезного использования. Применение данного метода обеспечивает равномерное распределение налоговой нагрузки и минимизирует риски значительных колебаний налогооблагаемой базы, которые возникают при единовременном списании полной стоимости оборудования в одном отчетном периоде и отсутствии соответствующих расходов в последующих периодах. Особенно актуальным это становится в ситуациях, когда организация приобретает и модернизирует несколько единиц оборудования, что может привести к существенным отклонениям в размере налогооблагаемой прибыли между отчетными периодами. Таким образом, постепенное списание затрат через амортизацию способствует стабильности финансового планирования и снижению налоговых рисков.

Риск 5. Переквалификация рекламных расходов в маркетинговые

Фитнес-клубы активно инвестируют в маркетинговые и рекламные кампании, направленные на привлечение новых клиентов и удержание существующих. Хотя доля этих расходов не является доминирующей в общей структуре затрат, их грамотный учет и оптимизация приобретают особую значимость с точки зрения налогового планирования и минимизации фискальных рисков. Представленный график (рисунок 5) демонстрирует указанное распределение расходов фитнес – клубов по основным статьям (выборка из 3 100 организаций).



Источник: составлено автором на основе данных [Система профессионального анализа рынков и компаний (СПАРК)].

Рисунок 5. Структура расходов фитнес-клубов в 2024 году

Проведенный анализ структуры расходов фитнес – клубов выявил характерную особенность распределения финансовых потоков. Как следует из представленных данных, основная доля расходов приходится на две основные статьи затрат: себестоимость продаж и управленческие расходы. При этом доля коммерческих расходов, включающих, как правило, маркетинг и рекламу, составляет лишь 1% от общей структуры затрат. Важно отметить, что компании могут учитывать маркетинговые расходы и на счете 26, в таком случае они будут входить в состав управленческих расходов. Таким образом, реальная сумма маркетинговых затрат спортивных организаций может быть выше. Вместе с тем, несмотря на относительно небольшой объем, данные расходы представляют собой стратегически важный элемент функционирования организаций фитнес – индустрии. Их особая значимость обусловлена ключевой ролью в обеспечении устойчивого развития бизнеса, что требует столь же пристального внимания к их планированию и учету, как и к основным статьям расходов.

Порядок учета таких расходов регулируется пунктом 4 статьи 264 НК РФ. Рекламные расходы подразделяются на два типа: ненормируемые, которые могут быть включены в расходы в полном объеме (например, реклама в средствах массовой информации, наружная и световая реклама), и нормируемые, которые учитываются в пределах 1% от выручки (например, расходы на призы в рамках рекламных акций). Согласно пункту 27 статьи 264 НК РФ, затраты на маркетинговую деятельность могут быть признаны в полном объеме. Однако в условиях современного многообразия рекламных инструментов организациям зачастую сложно корректно классифицировать такие расходы.

Налоговое законодательство не содержит четких указаний относительно

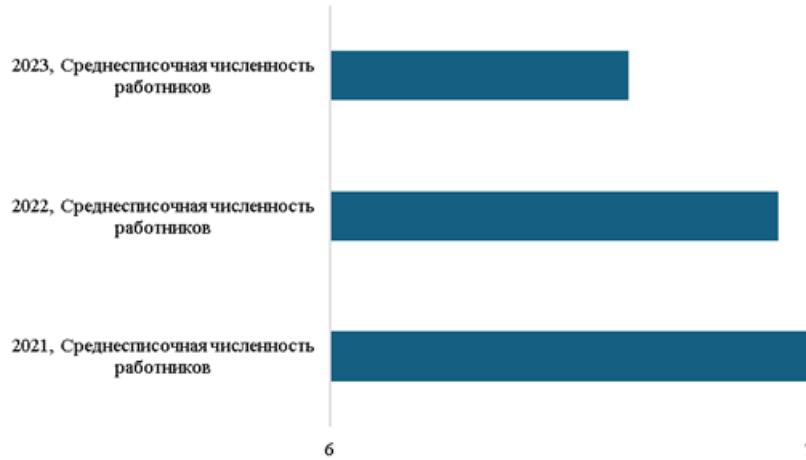
документального подтверждения маркетинговых услуг, а сам термин «маркетинг» отсутствует в Гражданском кодексе Российской Федерации. Это создает для организаций риск некорректного отнесения расходов, связанных с рекламой, к маркетинговым услугам, что может привести к завышению расходной части и, как следствие, к неправомерному уменьшению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. В такой ситуации особую важность приобретает необходимость тщательного анализа и обоснования характера расходов, а также разработки четких критериев их классификации для минимизации налоговых рисков.

Для того чтобы сократить риск переквалификации рекламных расходов в маркетинговые организациям необходимо четко определять вид расхода, к которому относятся маркетинговые услуги и оформлять следующие документы [Письмо Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 03-03-06/2/238]:

- положение о маркетинговой политике;
- разработка стратегии продвижения;
- приказ руководителя о проведении рекламной кампании;
- договоры с детальным описанием содержания рекламы;
- акты выполненных работ;
- документы, подтверждающие размещение рекламы (особенно в социальных сетях: выписки и отчеты из рекламных кабинетов, скриншоты страниц в интернете, документы, подтверждающие трафик рекламной кампании).
- документы, подтверждающие оплату.

Риск 6. Самозанятые тренеры: переквалификация договоров ГПХ

Анализ кадровой структуры фитнес клубов показывает, что персональные тренеры составляют основную долю занятых в данных организациях. Однако лишь незначительная часть из них, по экспертным оценкам не более 15–20%, оформлена по трудовому договору. Подавляющее большинство тренеров (80–85%) работают в статусе самозанятых или индивидуальных предпринимателей, что подтверждается данными официальных сайтов крупных сетей фитнес – клубов, где числится порядка 20–30 тренеров на один клуб, при этом обслуживающий и управленческий персонал также имеет место быть (<https://www.kommersant.ru/doc/6621984>, дата обращения: 27.03.2025). Данные о среднесписочной численности работников фитнес – клубов за период 2021–2023 гг. (рисунок 6) показывает тенденцию к сокращению официально трудоустроенного персонала, однако эти цифры отражают лишь часть кадровой структуры, преимущественно включая административный персонал.



Источник: составлено автором на основе данных [Система профессионального анализа рынков и компаний (СПАРК)].

Рисунок 6. Официальная среднесписочная численность сотрудников коммерческих организаций в сфере спортивной индустрии

Такая диспропорция свидетельствует о двух ключевых тенденциях:

¾ стремление фитнес – клубов минимизировать расходы на ФОТ и налоги за счет использования гибких форм занятости;

¾ преобладание нестандартных трудовых отношений в данном сегменте спортивной индустрии.

С 2024 года Федеральная налоговая служба (ФНС) России усилила контроль за деятельностью фитнес – клубов, уделяя особое внимание вопросу правомерности оформления трудовых отношений с тренерами. Основной фокус налоговых органов направлен на выявление случаев, когда тренеры регистрируются в качестве самозанятых или индивидуальных предпринимателей с целью минимизации налоговой нагрузки, включая уклонение от уплаты НДФЛ и страховых взносов [\[24\]](#). В случае подтверждения таких фактов фитнес – клубам грозит пересчет налоговых обязательств, а также применение финансовых санкций в виде штрафов. Данная ситуация подчеркивает необходимость строгого соблюдения норм трудового законодательства при оформлении трудовых и гражданско – правовых отношений с персоналом.

В настоящее время Национальное фитнес-сообщество активно дискутирует с налоговыми органами относительно квалификации агентской функции фитнес – клубов. Клубы позиционируют себя исключительно как поставщики оборудования и помещений для спортивных занятий, однако налоговые органы выделяют ряд риск – ориентированных признаков, указывающих на возможное наличие трудовых отношений. К таким признакам относятся: фиксированная ежемесячная оплата труда, отсутствие четко определенного результата работы, наличие единственного источника дохода у исполнителя, строго установленных график работы, полная зависимость исполнителя от инфраструктуры заказчика, покрытие операционных расходов фитнес – клубом, отсутствие у самозанятых лиц других клиентов, а также выполнение работ, непосредственно связанных с основной деятельностью клуба [Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 ноября 2023 г. N Ф07-15491/23 по делу N А56-122617/2022]. Эти факторы могут свидетельствовать о наличии признаков трудовых отношений, что вызывает споры относительно правомерности применения агентской модели в данной сфере.

Одним из ключевых инструментов минимизации риска переквалификации гражданско – правовых договоров с самозанятыми в трудовые отношения является детальная и корректная формулировка условий таких договоров. Для исключения претензий со стороны налоговых органов и предотвращения признания отношений трудовыми, фитнес – клубам необходимо четко зафиксировать в договоре следующие аспекты:

- самозанятый самостоятельно определяет график работы;
- самозанятый несет ответственность за результат выполнения работы;
- самозанятый оказывает услуги независимого подрядчика;
- самозанятый использует собственное оборудование [Решение от 17 ноября 2023 г. по делу № А55-18527/2023];
- отсутствие подчиненности и указать, что фитнес-центр не имеет права давать распоряжения и контролировать процесс выполнения услуг, кроме как в рамках договора;
- описать порядок и условия расторжения договора, подчеркнув, что договор не является трудовым и не регулируется Трудовым кодексом;
- указать, что самозанятый самостоятельно отвечает за уплату налогов и сборов, связанных с его деятельностью;
- подчеркнуть, что самозанятый не имеет права на социальные гарантии, предусмотренные для сотрудников (оплачиваемый отпуск, больничный);
- самозанятый обязан предоставлять акты выполненных работ или другие документы, подтверждающие оказание услуг и их оплату.

Грамотное и детализированное закрепление указанных условий в тексте договора позволит исключить возможность интерпретации взаимоотношений между фитнес – клубом и самозанятым как трудовых, тем самым минимизировав риск возникновения претензий со стороны налоговых органов. Такой подход обеспечивает правовую определенность и снижает вероятность переквалификации гражданско-правовых отношений в трудовые, что способствует соблюдению норм налогового и трудового законодательства.

Заключение

Финансовый офсайд представляет собой серьезную проблему для спортивной индустрии, создавая значительные налоговые риски. Проведенный анализ выявил значительные пробелы и противоречия в действующем законодательстве, которые создают сложности как для некоммерческих, так и для коммерческих организаций. В частности, для некоммерческих организаций ключевые риски связаны с некорректной квалификацией спонсорской помощи, сложностями учета управленческих расходов и амортизации основных средств. Для коммерческих организаций основными проблемами являются незаконная оптимизация налоговой нагрузки, включая неправомерное отнесение расходов на модернизацию не амортизируемого имущества, переквалификацию рекламных расходов в маркетинговые, а также риски переквалификации гражданско – правовых договоров с самозанятыми тренерами в трудовые отношения.

Для минимизации указанных рисков необходимо совершенствование нормативно – правовой базы, включая четкое определение ключевых понятий, таких как «спонсорская

помощь» и «маркетинговые услуги», а также необходимо уделять должное внимание документальному оформлению договоров с самозанятыми тренерами. Устранение выявленных проблем позволит не только снизить налоговые риски, но и создать более прозрачные и устойчивые условия для развития спортивной отрасли в России.

Научная новизна настоящего исследования состоит в построении комплексной модели классификации налоговых рисков спортивной индустрии, включающей механизмы их устранения и каналы влияния соответствующего механизма на управление конкретным риском.

Библиография

1. Заднепровская Е. Л., Еремина Е. А., Шпырня О. В. Финансы и налогообложение в сфере физической культуры и спорта. Краснодар: Кубанский государственный университет физической культуры, спорта и туризма, 2023. 59 с. EDN: JN1YXZ.
2. Аркалов Д. П., Литвин А. В. Экономические аспекты спорта: модели оптимального распределения ресурсов: монография. Ижевск: Удмуртский университет, 2023. 134 с. EDN: HQWCTR.
3. Сыдыгалиева А. С., Исаков Ж. М. Правовое регулирование налогообложения в сфере телевизионной трансляции спортивных мероприятий // Вестник Кыргызско-Российского Славянского Университета. 2021. № 3 (21). С. 109-116. EDN: KFFOOC.
4. Исаева Ю. А. Причины и последствия возникновения двойного налогообложения доходов представителей индустрии развлечений и спорта от международной деятельности // Экономика и бизнес: теория и практика. 2020. № 2-1 (60). С. 109-112. DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10098. EDN: SQIFAC.
5. Егорова З. А., Иглин А. В. Проблемы налогообложения в сфере спорта // Власть. 2013. № 6. С. 147-150.
6. Вострикова В. А. Международное налогообложение в сфере профессионального спорта // Молодой ученый. 2022. № 24 (419). С. 187-191.
7. Лещенко Я. А. Актуальные вопросы международного налогообложения доходов спортсменов (по материалам Республики Беларусь) // Актуальные проблемы правового регулирования спортивных правоотношений: Сборник материалов VII Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. Челябинск (Россия) - Минск (Республика Беларусь), Челябинск - Минск, 27 апреля 2017 года. Челябинск - Минск: Уральский государственный университет физической культуры, 2017. С. 174-183. EDN: ZNAEYD.
8. Аверченко Н. С. К вопросу о налогообложении доходов футболистов: сравнительно-правовой анализ // Научные записки молодых исследователей. 2024. Т. 12. № 1. С. 14-21. EDN: DEGDUW.
9. Исаева Ю. А., Мачехин В. А. Налогообложение артистов и спортсменов, получающих доходы через star-companies. Подход ОЭСР в зарубежных странах // Весенние дни науки ВШЭМ: Сборник докладов Международной конференции студентов, аспирантов, молодых ученых, X Международного научно-практического форума молодых налоговедов, Екатеринбург, 18-21 апреля 2018 года. Том 2. Екатеринбург: ООО "Издательство УМЦ УПИ", 2018. С. 135-138. EDN: PFJTUF.
10. Чернобровкина Е. Б. Особенности налогообложения в области физической культуры и спорта в Российской Федерации // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2018. № 9 (49). С. 132-140. EDN: YGVSHK.
11. Мистинева Н. Ю. Налоговая система как фактор развития спорта // Приоритетные направления развития науки и образования. 2016. № 4-2 (11). С. 189-192. DOI: 10.21661/r-115030. EDN: XCNVOV.
12. Катамадзе А. Т., Илюшникова Т. А. Новое в налогообложении некоммерческих

организаций // Налоговая политика и практика. 2007. № 6. С. 26-33. EDN: HZLAAB.

13. Соколов А. П., Семенов Д. А. Налоговая политика государства в сфере налогообложения некоммерческих организаций // Индустриальная экономика. 2022. Т. 8. № 3. С. 773-777. DOI: 10.47576/2712-7559_2022_3_8_773. EDN: DUKEBVX.

14. Кожин П. С. Некоторые проблемы налогообложения прибыли некоммерческих организаций // Налоги и финансовое право. 2021. № 2. С. 131-136. EDN: DBLPDW.

15. Brown M. T., Rascher D. A., Nagel M. S., McEvoy C. D. Financial Management in the Sport Industry. 2021. 686 p. <https://doi.org/10.4324/9780429316746>.

16. Szymanski S. The Economic Design of Sporting Contests // American Economic Association Journal of Economic Literature. 2003. № 41(4). Pp. 1137-1187. DOI: 10.1257/002205103771800004.

17. Forrest D., Simmons R. The Economics of Sport. Cambridge: Cambridge University Press, 2002. 393 p. DOI: 10.4324/9781315167947.

18. Kleven H. J., Landais C., Saez E. Taxation and international migration of superstars: Evidence from the European football market // Am. Econ. Rev. 2013. № 103 (5). P. 1892-1924.

19. Пряжникова О. Н. Третий сектор, социальная экономика, солидарная экономика: подходы к определениям и концептуализации понятий // Экономические и социальные проблемы России. 2022. № 3(51). С. 15-36. DOI: 10.31249/espr/2022.03.01. EDN: PSMLED.

20. Гончаренко Л. И., Чемерицкий Л. К., Липатова И. В., Смирнова Е. Е. Налогообложение некоммерческих организаций: учебное пособие. Москва: КноРус, 2023. 274 с.

21. Гарипов А.Г. Развитие налогового стимулирования некоммерческих организаций // Налоги и налогообложение. 2023. № 5. С. 54-70. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.5.43992 EDN: FTWPIW URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43992

22. Гущина И. Э. Спонсорство: Учет и налогообложение // Финансовый Вестник: Финансы, Налоги, Страхование, Бухгалтерский Учет. 2019. № 10. С. 42-49. EDN: VIVOMB.

23. Федорова О. С. Налогообложение при участии коммерческих организаций в спортивных мероприятиях // Налоги и финансовое право. 2020. № 7. С. 102-112. EDN: KAPILL.

24. Тихонова А. В. Налоговые факторы трудовой миграции населения // Финансы. 2025. № 2. С. 10-17. EDN: LPRGVG.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. С учётом выбранного автором заголовка статья должна быть посвящена финансовому офсайду и оценке налоговых рисков индустрии спорта. Содержание статьи не противоречит заявленной теме.

Методология исследования базируется на анализе и синтезе данных. Ценно, что автор использует графический инструментарий. При этом автор, несмотря на заявленную в тему оценку налоговых рисков, абсолютно не оценивает эти риски. При доработке статьи необходимо обязательно дать количественные оценки по каждому из выделенных направлений.

Актуальность исследования вопросов, связанных с управлением рисками, в любой индустрии не вызывает сомнения. При этом важно понимать, что потенциальную

читательскую аудиторию интересуют конкретные содержательные выводы, включающие обоснования существующих проблем и рекомендаций по их решению.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале частично содержится. В частности, интерес представляет попытка классификации налоговых рисков и механизмов их устранения. Было бы интересным развить рисунок 2 с указанием не только групп, но и конкретных рисков, а также наглядно показать каналы влияния соответствующего механизма на управление конкретным риском. Это было бы очень интересно для потенциальной читательской аудитории.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения преимущественно является научным, но использование слова «можно» недопустимо в научных работах. Также недопустимым в научном стиле является и используемое в тексте сокращение «РФ». Структура статьи автором выстроена частично, т.к. не все фрагменты текста имеют подзаголовки. При проведении доработки статьи важно это устраниить. Ознакомление с содержанием показало, что автор сосредоточен на констатации без аргументации своих суждений. Например, есть утверждение о том, что «Фитнес-клубы активно инвестируют в маркетинговые и рекламные кампании, направленные на привлечение новых клиентов и удержание существующих». Как автор это понял? Какие от этого доходы недополучают бюджеты бюджетной системы Российской Федерации? Ещё один пример – «Большую часть сотрудников спортивных организаций составляют персональные тренеры, однако по трудовому договору наняты из них единицы, подавляющее большинство предоставляет свои услуги в качестве самозанятых граждан». На каких статистических данных основано данное утверждение? Аналогично во всех приведённых тезисах: необходимо привести конкретные данные и указать их источник, иначе обозначенные риски выглядят надуманными, а не реальными.

Библиография. Библиографический список состоит из 20 наименований. Ценно, что автор учитывает современные тенденции отечественной научной мысли (даже содержатся научные публикации 2025 года выпуска). В то же время обращает на себя внимание полное отсутствие зарубежных научных публикаций. Это снижает впечатление от ознакомления с данной статьей, т.к. в иностранной литературе достаточно много интересных подходов к организации риск-менеджмента и было бы целесообразно оценить возможность их применения в условиях российских реалий.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на сформированный список источников, какой-либо научной дискуссии в тексте рецензируемой статьи не обнаружено. При проведении доработки рекомендуется дополнить статью обсуждением полученных результатов и указанием ответа на вопрос: «В чём состоит прирост научного знания?».

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом вышеизложенного статья требует серьёзной содержательной доработки. При условии её качественного проведения статья будет востребована у широкой читательской аудитории.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Актуальность. Сохранение населения и укрепление здоровья людей уже в который раз

оказываются на первом месте среди национальных целей России. Достижение этих целей должно осуществляться, в том числе, через укрепление здоровья граждан посредством занятий массовым спортом. Например, в Указе Президента России «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 г. и на перспективу до 2036 г.» одним из целевых показателей достижения результата установлено «повышение к 2030 году уровня удовлетворенности граждан условиями для занятий физической культурой и спортом». В предшествующем Указе в качестве целевого показателя было установлено «увеличение доли граждан, систематически занимающихся физической культурой и спортом, до 70%». Но вовлечение граждан в систематические занятия спортом и повышение их удовлетворенности данным процессом невозможны без системной работы с поставщиками подобных услуг. В частности, работа коммерческих и некоммерческих организаций в спортивной индустрии должна строиться на принципах финансовой стабильности и минимизации рисков. В связи с вышеуказанным актуальность темы исследования не вызывает сомнений.

Предмет исследования. Предметом исследования выступают налоговые риски, присущие организациям индустрии спорта. Целью статьи является анализ природы налоговых рисков в секторе массового спорта, выявление основных механизмов их возникновения и формирование комплекса мер по их минимизации.

Методология исследования. В статье автор не обозначил применяемые методы исследования. Но анализ статьи позволяет выделить применение таких методов исследования как анализ и синтез, системный подход, графический метод и т.д.

Научная новизна. Статья содержит элементы научной новизны, к которым можно отнести создание комплексной модели, включающей классификацию налоговых рисков сектора массового спорта с дифференциацией по источникам возникновения риска, выделение видов риска с дифференциацией по целям деятельности налогоплательщика (коммерческая либо некоммерческая организация), а также предложения по минимизации каждого из выявленных видов риска.

Стиль, структура, содержание. Текст статьи характеризуется логикой и последовательностью изложения с соблюдением научного стиля изложения. Структура статьи включает основное содержание, разделенное на тематические блоки, заключение, введение фактически присутствует, но структурно не выделено.

Содержание статьи соответствует заявленной теме и полностью ее раскрывает. Текст статьи сопровождается значительным количеством графического материала, что повышает наглядность и обеспечивает возможность более системного подхода к изучаемым явлениям. Статистические данные, на базе которых проведен анализ, являются актуальными (2024 г.).

Апелляция к оппонентам. Статья содержит анализ степени изученности проблемы, в т.ч. апелляцию к оппонентам.

Библиография. Статья содержит обширную библиографию, включающую иностранные источники, что служит безусловным достоинством работы.

Выводы, интерес читательской аудитории. Статья по своему содержанию соответствует тематике журнала «Налоги и налогообложение», характеризуется актуальностью и научной новизной, может представлять интерес для широкого круга читателей и может быть рекомендована к публикации

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Физическая культура, являясь одной из граней общей культуры человека, его здорового образа жизни, во многом определяет поведение человека в среде и способствует решению социально-экономических воспитательных, оздоровительных задач на учебе и производстве. Важнейшая составляющая социальной политики государства является забота о развитии физической культуры и спорта. Налоговые льготы являются одним из стимулов, который может предоставить государство для развития спорта и его инфраструктуры. Между тем, несмотря на важность и актуальность темы налоговых преференций для индустрии спорта, в России это направление до настоящего времени было развито довольно слабо: число отраслевых льгот было минимально, а уже имеющиеся не систематизированы и не всегда эффективны. Более того, в случае применения общих, неотраслевых налоговых льгот организации могут иметь значительные риски при несоответствии позиции налогоплательщика позиции налоговых органов. Этому аспекту посвящена рецензируемая статья. Предметом исследования в рецензируемом материале выступают налоговые риски в спортивной отрасли (ее коммерческом и некоммерческом секторах) в Российской Федерации. В этом плане статья соответствует современным достижениям научно-теоретической мысли и позволяет рассмотреть специфику и особенности налогообложения спортивных организаций.

Автор применяет следующие методы исследования: дедукция и индукция; анализ и синтез; аналогия, структурный анализ, динамический анализ, а также графический метод визуализации данных.

Знакомство с содержанием статьи позволяет утверждать, что она соответствует заявленной в названии теме. Автором проведен большой объем работы по анализу практики применения спортивными организациями норм НК РФ, а также сопутствующих нормативно-правовых актов. Статья обладает элементами научной новизны, к которым относятся комплексная модель классификации налоговых рисков спортивной индустрии, механизмы устранения выявленных налоговых рисков и каналы влияния соответствующего механизма на управление конкретным риском.

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, наличие статистического и экономического обоснования выявленных налоговых рисков, что, безусловно, отличает статьи экономической направленности от юридической. В-третьих, широта взгляда на рассматриваемую проблематику и оценка и использование современных подходов к решению проблем налогообложения спортивных организаций. Автор рассматривает системно налоговые риски как при намеренном использовании схем уклонения от уплаты налогов, так и непреднамеренные, связанные с несовершенством законодательства Российской Федерации.

Статья хорошо структурирована, логически выстроена, имеет выделенные рубрикаторы, на все источники литературы имеются ссылки по тексту работы. Библиография включает 24 источника, в том числе содержит передовые зарубежные исследования (что является преимуществом в условиях узкой и «непопулярной» темы исследования). Апелляция к оппонентам не представлена. Статья написана грамотным научным языком.

Статья соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», отражает результаты проведенного авторами исследования, содержит элементы научной новизны и практической значимости, может вызвать интерес у читателей, рекомендуется к

опубликованию.