

www.aurora-group.eu
www.nbpublish.com

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

научно-практический журнал



AURORA Group s.r.o.
nota bene

Выходные данные

Номер подписан в печать: 04-05-2025

Учредитель: Даниленко Василий Иванович, w.danilenko@nbpublish.com

Издатель: ООО <НБ-Медиа>

Главный редактор: Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Контактная информация:

Выпускающий редактор - Зубкова Светлана Вадимовна

E-mail: info@nbpublish.com

тел. +7 (966) 020-34-36

Почтовый адрес редакции: 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Библиотека журнала по адресу: http://www.nbpublish.com/library_tariffs.php

Publisher's imprint

Number of signed prints: 04-05-2025

Founder: Danilenko Vasiliy Ivanovich, w.danilenko@nbpublish.com

Publisher: NB-Media ltd

Main editor: Peshkova Khristina Vyacheslavovna - doktor yuridicheskikh nauk, Federal'noe kazennoe obrazovatel'noe uchrezhdenie vysshego obrazovaniya Voronezhskii institut Federal'noi sluzhby ispolneniya nakazanii, professor kafedry sotsial'no-gumanitarnykh i finansovo-pravovykh distsiplin, 394065, Rossiya, Voronezhskaya oblast', g. Voronezh, ul. Kosmonavta Komarova, 8a, kv. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Contact:

Managing Editor - Zubkova Svetlana Vadimovna

E-mail: info@nbpublish.com

тел.+7 (966) 020-34-36

Address of the editorial board : 115114, Moscow, Paveletskaya nab., 6A, office 211 .

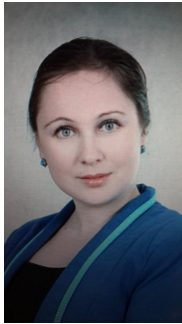
Library Journal at : http://en.nbpublish.com/library_tariffs.php

Редакция и редакционный совет

Издатель ООО «НБ-Медиа» **Учредитель** Даниленко В.И.

Главный редактор:

Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru



Редакционный совет журнала "НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ"

Сыченко Елена Вячеславовна – PhD (университет Катании, Италия) , доцент кафедры трудового права Санкт-Петербургского государственного университета, 199034, Санкт-Петербург, 22 линия В.О., 7. e.sychenko@mail.ru (

Даниленко Денис Васильевич - доктор права (Франция), главный редактор журналов «Право и политика» и "Международное право и международные организации", исполнительный директор академической издательской группы «NOTA BENE» (ООО «НБ-МЕДИА»). 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Марочкин Сергей Юрьевич - профессор, доктор юридических наук, Заслуженный юрист РФ, директор Института государства и права Тюменского государственного университета. 625003, Россия, г. Тюмень, ул. Семакова, дом 10, Институт государства и права

Наган Винстон Персиваль - доктор права, профессор права Университета Флориды (школа права имени Левина), директор Института прав человека, мира и развития, профессор антропологии Брейзноуз Колледжа (Оксфорд), член Королевского общества искусств (Royal Society of the Arts, Лондон), член Комиссии по конституционным вопросам ЮАР (США). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Нарутто Светлана Васильевна – доктор юридических наук, профессор кафедры конституционного и муниципального права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 125993. Москва, ул. Садовая-Кудринская 9, svetanarutto@yandex.ru

Ефименко Дмитрий Борисович – доктор технических наук, доцент по кафедре транспортной телематики, Московский автомобильно-дорожный государственный технический университет (МАДИ)», декан факультета логистики и общетранспортных проблем, заведующий кафедрой «Правовое и таможенное регулирование на транспорте» МАДИ, 125319. Москва, Ленинградский пр., дом 64, оф. 207л. ed2002@mail.ru

Николайчук Ольга Алексеевна – доктор экономических наук, профессор Департамента

экономической теории, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, 18111959@mail.ru

Гомонов Николай Дмитриевич – доктор юридических наук, профессор, Северо-Западный институт (филиал) Московского гуманитарно-экономического университета, декан юридического факультета, 183052, г. Мурманск, просп. Кольский, 51, Gomonov.Nikolay@mail.ru

Овчаров Антон Олегович – доктор экономических наук, доцент, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 603950, г. Нижний Новгород, проспект Гагарина, 23, anton19742006@yandex.ru

Артемов Николай Михайлович - доктор юридических наук, профессор кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина. 123995. Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9.

Баженов Александр Александрович - кандидат экономических наук, доцент, Генеральный директор ООО "АУДИТ ПРОФЕССИОНАЛ", главный аудитор (единый аудит), уполномоченный эксперт по контролю качества, член СРО "Российский Союз аудиторов" (Ассоциация), консультант по налогам и сборам I категории, член НП "Палата налоговых консультантов", профессиональный бухгалтер, действительный член ИПБ России

Винницкий Данил Владимирович - доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, член Президиума Международной ассоциации финансового права, Председатель Уральского отделения. 620137. Россия, г. Екатеринбург, ул. Комсомольская, 21.

Кашин Владимир Анатольевич - доктор экономических наук, профессор кафедры налогового администрирования и правового регулирования Налогового института РосНОУ, государственный советник налоговой службы II ранга. 123308. Россия, г. Москва, ул. 3-я Хорошевская, 2, строение 1.

Лопашенко Наталья Александровна - доктор юридических наук, профессор, директор Саратовского Центра по исследованию проблем организованной преступности и коррупции; профессор кафедры уголовного и уголовно-исполнительного права Саратовской государственной академии права; эксперт Правового управления Государственной Думы Российской Федерации. 410056. Россия, г. Саратов, Саратовская государственная академия права, ул. Вольская, 1, корпус № 5, комната 716

Мельникова Надежда Петровна - кандидат экономических наук, профессор, заместитель заведующей кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. 125993. Россия, г. Москва, Ленинградский проспект, 49.

Парыгина Вера Анатольевна - кандидат юридических наук, профессор кафедры государственно-правовых дисциплин Международной академии предпринимательства; заместитель руководителя, руководитель департамента защиты прав налогоплательщиков адвокатского бюро «ЮСТИНА-ЮГ»; эксперт-консультант National Institute of Public Finance in Atlanta (г. Атланта, США). 121170. Россия, г. Москва, Площадь Победы, 2, строение 2.

Попонова Наталья Андреевна - кандидат экономических наук, профессор кафедры налогового контроля и проверок финансово-хозяйственной деятельности Академии экономической безопасности МВД России. 141220. Россия, г. Москва, ул. Кольская, 2.

Толстомятенко Геннадий Петрович - доктор юридических наук, профессор, декан международно-правового факультета Московского государственного института международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел России. 119454. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 76.

Тютюрюков Николай Николаевич - доктор экономических наук, доцент кафедры управления общественным сектором Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Фадеев Дмитрий Евгеньевич - кандидат юридических наук, заместитель директора Департамента по законодательству Торгово-промышленной палаты Российской Федерации, член Международной ассоциации финансового права. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Цинделиани Имеда Анатольевич - кандидат юридических наук, заместитель заведующего кафедрой финансового права Российской академии правосудия. 117418. Россия, г. Москва, ул. Новочерёмушкинская, 69, корпус «А».

Костенко Николай Иванович – доктор юридических наук, профессор Кубанский государственный университет, кафедра международного права, 350915, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Восточно-Кругликовская, 76/4, кв. 133 Мобильный телефон: 89898097123

Кормишкина Людмила Александровна - доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Кормишкин Евгений Данилович - доктор экономических наук, профессор кафедры теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Редкоус Владимир Михайлович - доктор юридических наук, профессор, ведущий научный сотрудник сектора административного права и административного процесса ИГП РАН, профессор кафедры УДПОП ЦКШУ Академии управления МВД России. 119019 Москва, ул. Знаменка, д.10, E-mail: rwmmos@rambler.ru

Ищук Татьяна Леонидовна - Доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансов и учета Института экономики и менеджмента Национального исследовательского Томского государственного университета (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Аюпова Зауре Каримовна - доктор юридических наук, Казахский национальный университет, профессор, 050020, Казахстан, г. Алматы, ул. ул.Тайманова, 222, кв. 16, zaure567@yandex.ru

Боброва Анна Владимировна - доктор экономических наук, ФГАОУ ВО Южно-Уральский государственный университет (Национальный исследовательский университет), профессор, 454090, Россия, Челябинская область, г. Челябинск, площадь МОПРа, 9, кв. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Боровикова Елена Владимировна - доктор экономических наук, Российская академия

народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, профессор , 111538, Россия, Москва, г. Москва и МО, ул. Вешняковская, 41, кв. 97, budget105@mail.ru

Бурда Алексей Григорьевич - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», Заведующий кафедрой экономической кибернетики, 350044, Россия, Краснодарский край край, г. Краснодар, ул. им. Калинина, 13, корпус 44, кв. 9, agburda@mail.ru

Ефремова Татьяна Александровна - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», профессор кафедры финансов и кредита, 430011, Россия, республика Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Степана Разина, 42, кв. 87, efrta@mail.ru

Кобец Петр Николаевич - доктор юридических наук, «Всероссийский научно-исследовательский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации», главный научный сотрудник отдела научной информации, подготовки научных кадров и обеспечения деятельности научных советов Центра организационного обеспечения научной деятельности, 121069, Россия, г. Москва, ул. Поварская, д. 25, стр. 1, pkobets37@rambler.ru

Леденёва Марина Викторовна - доктор экономических наук, Волгоградский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, Профессор кафедры менеджмента и маркетинга, АНО ВО "Волгоградский институт бизнеса", Профессор кафедры экономики и управления, 404127, Россия, Волгоградская область, г. Волжский, ул. Дружбы, 45, кв. 121, mledenjova@yandex.ru

Мурзин Антон Дмитриевич - доктор технических наук, Южный федеральный университет, доцент, зам. декана факультета управления, Донской государственный технический университет, доцент, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Профессор, 344012, Россия, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, 105/42, каб. 216, admurzin@yandex.ru

Овчаров Антон Олегович - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», профессор кафедры бухгалтерского учета, главный научный сотрудник Центра макро и микроэкономики, 603135, Россия, г. Нижний Новгород, ул. проспект Ленина, 45 корпус 3, кв. 47, anton19742006@yandex.ru

Рощупкина Виолетта Викторовна - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования "Северо-Кавказский федеральный университет" , профессор, 355000, Россия, Ставропольский край, г. Ставрополь, ул. Генерала Маргелова, 7/1, кв. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

Council of editors

Publisher NB-Media LLC **Founder** Danilenko V.I.

Editor-in-Chief:

Hristina V. Peshkova - Doctor of Law, Federal State Educational Institution of Higher Education Voronezh Institute of the Federal Penitentiary Service, Professor of the Department of Social, Humanitarian, Financial and Legal Disciplines, 394065, Russia, Voronezh region, Voronezh, Kosmonavta Komarova str., 8a, sq. 160, peshkova1@yandex.ru



Editorial Board of the journal "TAXES AND TAXATION"

Sychenko Elena Vyacheslavovna – PhD (University of Catania, Italy), Associate Professor of the Department of Labor Law of St. Petersburg State University, 199034, St. Petersburg, 22 line V.O., 7. e.sychenko@mail.ru (

Denis Vasilyevich Danilenko - Doctor of Law (France), editor-in-chief of the journals "Law and Politics" and "International Law and International Organizations", Executive Director of the academic publishing group "NOTA BENE" (NB-MEDIA LLC). 115114, Moscow, Paveletskaya Embankment, 6A, office 211.

Sergey Yuryevich Marochkin - Professor, Doctor of Law, Honored Lawyer of the Russian Federation, Director of the Institute of State and Law of Tyumen State University. 10 Semakova str., Tyumen, 625003, Russia, Institute of State and Law

Nagan Winston Percival - Doctor of Law, Professor of Law at the University of Florida (Levin School of Law), Director of the Institute of Human Rights, Peace and Development, Professor of Anthropology at Brasenose College (Oxford), Member of the Royal Society of the Arts (London), member of the Commission on Constitutional Issues of South Africa (USA). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Narutto Svetlana Vasilyevna – Doctor of Law, Professor of the Department of Constitutional and Municipal Law of the Kutafin Moscow State Law University (MGUA), 125993. Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str. 9, svetananarutto@yandex.ru

Efimenko Dmitry Borisovich – Doctor of Technical Sciences, Associate Professor at the Department of Transport Telematics, Moscow Automobile and Road State Technical University (MADI), Dean of the Faculty of Logistics and General Transport Problems, Head of the Department "Legal and Customs Regulation in Transport" MADI, 125319. Moscow, Leningradsky ave., 64, office 207I. ed2002@mail.ru

Nikolaichuk Olga Alekseevna – Doctor of Economics, Professor of the Department of Economic Theory, Financial University under the Government of the Russian Federation, 125993,

Moscow, GSP-3, Leningradsky Prospekt, 49, 18111959@mail.ru

Nikolay Dmitrievich Gomonov – Doctor of Law, Professor, North-Western Institute (branch) Moscow University of Humanities and Economics, Dean of the Faculty of Law, 183052, Murmansk, ave. Kola, 51, Gomonov.Nikolay@mail.ru

Ovcharov Anton Olegovich – Doctor of Economics, Associate Professor, National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky, 603950, Nizhny Novgorod, Gagarin Avenue, 23, anton19742006@yandex.ru

Artemov Nikolay Mikhailovich – Doctor of Law, Professor of the Department of Financial Law and Accounting of the Moscow State Law Academy named after O.E. Kutafin. 123995. Russia, Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str., 9.

Bazhenov Alexander Alexandrovich – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, General Director of AUDIT PROFESSIONAL LLC, Chief Auditor (unified audit), authorized expert on quality control, member of the SRO "Russian Union of Auditors" (Association), consultant on taxes and fees of the I category, member of the NP "Chamber of Tax Consultants", professional accountant, full member of the IPB of Russia

Vinnitsky Danil Vladimirovich – Doctor of Law, Professor, Head of the Department of Financial Law of the Ural State Law Academy, member of the Presidium of the International Association of Financial Law, Chairman of the Ural Branch. 620137. Russia, Yekaterinburg, Komsomolskaya str., 21.

Kashin Vladimir Anatolyevich – Doctor of Economics, Professor of the Department of Tax Administration and Legal Regulation of the RosNOU Tax Institute, State Adviser of the Tax Service of the II rank. 123308. Russia, Moscow, 3rd Khoroshevskaya str., 2, building 1.

Natalia Lopashenko – Doctor of Law, Professor, Director of the Saratov Center for the Study of Organized Crime and Corruption; Professor of the Department of Criminal and Penal Enforcement Law of the Saratov State Academy of Law; expert of the Legal Department of the State Duma of the Russian Federation. 410056. Russia, Saratov, Saratov State Academy of Law, Volskaya str., 1, building No. 5, room 716

Nadezhda Petrovna Melnikova – Candidate of Economic Sciences, Professor, Deputy Head of the Department "Taxes and Taxation" of the Financial University under the Government of the Russian Federation. 125993. Russia, Moscow, Leningradsky Prospekt, 49.

Vera Anatolyevna Parygina – Candidate of Law, Professor of the Department of State and Legal Disciplines of the International Academy of Entrepreneurship; Deputy Head, Head of the Department for the Protection of Taxpayers' Rights of the law Firm "JUSTINA-YUG"; expert consultant of the National Institute of Public Finance in Atlanta (Atlanta, USA). 121170. Russia, Moscow, Victory Square, 2, building 2.

Natalia Poponova – Candidate of Economic Sciences, Professor of the Department of Tax Control and Inspections of Financial and Economic Activities of the Academy of Economic Security of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 141220. Russia, Moscow, Kolskaya str., 2.

Tolstopyatenko Gennady Petrovich – Doctor of Law, Professor, Dean of the International Law Faculty of the Moscow State Institute of International Relations (University) Ministry of Foreign Affairs of Russia. 119454. 76 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tyutyuryukov Nikolay Nikolaevich – Doctor of Economics, Associate Professor of the

Department of Public Sector Management of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Dmitry E. Fadeev - PhD in Law, Deputy Director of the Department of Legislation of the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation, member of the International Association of Financial Law. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tsindeliani Imeda Anatolyevich - Candidate of Law, Deputy Head of the Department of Financial Law of the Russian Academy of Justice. 117418. 69 Novocheremushkinskaya str., building "A", Moscow, Russia.

Kostenko Nikolay Ivanovich – Doctor of Law, Professor, Kuban State University, Department of International Law, 350915, Russia, Krasnodar Territory, Krasnodar, Vostochno-Kruglikovskaya str., 76/4, block 133 Mobile phone: 89898097123

Lyudmila Kormishkina - Doctor of Economics, Professor, Head of the Department, Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Kormishkin Evgeny Danilovich - Doctor of Economics, Professor of the Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Redkous Vladimir Mikhailovich - Doctor of Law, Professor, leading researcher of the Sector of Administrative Law and Administrative Process of the IGP RAS, Professor of the Department of UDPOP of the Central School of Management of the Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 10 Znamenka str., Moscow, 119019, E-mail: rwmMos@rambler.ru

Ishchuk Tatiana Leonidovna - Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of Finance and Accounting of the Institute of Economics and Management of the National Research Tomsk State University (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Ayupova Zaure Karimovna - Doctor of Law, Kazakh National University, Professor, 050020, Kazakhstan, Almaty, ul. Taimanova, 222, sq. 16, zaure567@yandex.ru

Bobrova Anna Vladimirovna - Doctor of Economics, Bzhno-Ural State University (National Research University), Professor, 454090, Russia, Chelyabinsk region, Chelyabinsk, MOPRa Square, 9, sq. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Borovikova Elena Vladimirovna - Doctor of Economics, Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Professor, 111538, Russia, Moscow, Moscow and MO, 41 Veshnyakovskaya str., sq. 97, budget105@mail.ru

Burda Alexey Grigorievich - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin", Head of the Department of Economic Cybernetics, 350044, Russia, Krasnodar Krai, Krasnodar, Kalinin str., 13, building 44, sq. 9, agburda@mail.ru

Efremova Tatiana Aleksandrovna - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "N.P. Ogarev National Research Mordovian State University", Professor of the Department of Finance and Credit, 430011, Russia, Republic of the Republic of Mordovia, Saransk, 42 Stepan Razin str., sq. 87, efrta@mail.ru

Kobets Pyotr Nikolaevich - Doctor of Law, "All-Russian Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation", Chief Researcher of the Department of Scientific Information, Training of Scientific Personnel and Ensuring the activities of Scientific Councils of the Center for Organizational Support of Scientific Activity, 121069, Russia, Moscow, Povarskaya str., 25, p. 1, pkobets37@rambler.ru

Ledeneva Marina Viktorovna - Doctor of Economics, Volgograd Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Professor of the Department of Management and Marketing, ANO VO "Volgograd Institute of Business", Professor of the Department of Economics and Management, 404127, Russia, Volgograd region, Volzhsky, Druzhby str., 45, sq. 121, mledenjova@yandex.ru

Anton Dmitrievich Murzin - Doctor of Technical Sciences, Southern Federal University, Associate Professor, Deputy Dean of the Faculty of Management, Don State Technical University, Associate Professor, Plekhanov Russian University of Economics, Professor, 344012, Russia, Rostov Region, Rostov-on-Don, Bolshaya Sadovaya str., 105/42, office 216, admurzin@yandex.ru

Ovcharov Anton Olegovich - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky", Professor of Accounting Department, Chief Researcher of the Center for Macro and Microeconomics, 603135, Russia, Nizhny Novgorod, prospekt Lenina str., 45 building 3, sq. 47, anton19742006@yandex.ru

Roshchupkina Violetta Viktorovna - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "North Caucasus Federal University" , Professor, 355000, Russia, Stavropol Territory, Stavropol, General Margelov str., 7/1, sq. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

Требования к статьям

Журнал является научным. Направляемые в издательство статьи должны соответствовать тематике журнала (с его рубрикатором можно ознакомиться на сайте издательства), а также требованиям, предъявляемым к научным публикациям.

Рекомендуемый объем от 12000 знаков.

Структура статьи должна соответствовать жанру научно-исследовательской работы. В ее содержании должны обязательно присутствовать и иметь четкие смысловые разграничения такие разделы, как: предмет исследования, методы исследования, апелляция к оппонентам, выводы и научная новизна.

Не приветствуется, когда исследователь, трактуя в статье те или иные научные термины, вступает в заочную дискуссию с авторами учебников, учебных пособий или словарей, которые в узких рамках подобных изданий не могут широко излагать свое научное воззрение и заранее оказываются в проигрышном положении. Будет лучше, если для научной полемики Вы обратитесь к текстам монографий или диссертационных работ оппонентов.

Не превращайте научную статью в публицистическую: не наполняйте ее цитатами из газет и популярных журналов, ссылками на высказывания по телевидению.

Ссылки на научные источники из Интернета допустимы и должны быть соответствующим образом оформлены.

Редакция отвергает материалы, напоминающие реферат. Автору нужно не только продемонстрировать хорошее знание обсуждаемого вопроса, работ ученых, исследовавших его прежде, но и привнести своей публикацией определенную научную новизну.

Не принимаются к публикации избранные части из диссертаций, книг, монографий, поскольку стиль изложения подобных материалов не соответствует журнальному жанру, а также не принимаются материалы, публиковавшиеся ранее в других изданиях.

В случае отправки статьи одновременно в разные издания автор обязан известить об этом редакцию. Если он не сделал этого заблаговременно, рискует репутацией: в дальнейшем его материалы не будут приниматься к рассмотрению.

Уличенные в плагиате попадают в «черный список» издательства и не могут рассчитывать на публикацию. Информация о подобных фактах передается в другие издательства, в ВАК и по месту работы, учебы автора.

Статьи представляются в электронном виде только через сайт издательства <http://www.e-notabene.ru> кнопка "Авторская зона".

Статьи без полной информации об авторе (соавторах) не принимаются к рассмотрению, поэтому автор при регистрации в авторской зоне должен ввести полную и корректную информацию о себе, а при добавлении статьи - о всех своих соавторах.

Не набирайте название статьи прописными (заглавными) буквами, например: «ИСТОРИЯ КУЛЬТУРЫ...» — неправильно, «История культуры...» — правильно.

При добавлении статьи необходимо прикрепить библиографию (минимум 10–15 источников, чем больше, тем лучше).

При добавлении списка использованной литературы, пожалуйста, придерживайтесь следующих стандартов:

- [ГОСТ 7.1-2003 Библиографическая запись. Библиографическое описание. Общие требования и правила составления.](#)
- [ГОСТ 7.0.5-2008 Библиографическая ссылка. Общие требования и правила составления](#)

В каждой ссылке должен быть указан только один диапазон страниц. В теле статьи ссылка на источник из списка литературы должна быть указана в квадратных скобках, например, [1]. Может быть указана ссылка на источник со страницей, например, [1, с. 57], на группу источников, например, [1, 3], [5-7]. Если идет ссылка на один и тот же источник, то в теле статьи нумерация ссылок должна выглядеть так: [1, с. 35]; [2]; [3]; [1, с. 75-78]; [4]....

А в библиографии они должны отображаться так:

[1]

[2]

[3]

[4]....

Постраничные ссылки и сноски запрещены. Если вы используете сноску, не содержащую ссылку на источник, например, разъяснение термина, включите сноску в текст статьи.

После процедуры регистрации необходимо прикрепить аннотацию на русском языке, которая должна состоять из трех разделов: Предмет исследования; Метод, методология исследования; Новизна исследования, выводы.

Прикрепить 10 ключевых слов.

Прикрепить саму статью.

Требования к оформлению текста:

- Кавычки даются уголками (« ») и только кавычки в кавычках — лапками (" ").
- Тире между датами дается короткое (Ctrl и минус) и без отбивок.
- Тире во всех остальных случаях дается длинное (Ctrl, Alt и минус).
- Даты в скобках даются без г.: (1932–1933).
- Даты в тексте даются так: 1920 г., 1920-е гг., 1540–1550-е гг.
- Недопустимо: 60-е гг., двадцатые годы двадцатого столетия, двадцатые годы XX столетия, 20-е годы XX столетия.
- Века, король такой-то и т.п. даются римскими цифрами: XIX в., Генрих IV.
- Инициалы и сокращения даются с пробелом: т. е., т. д., М. Н. Иванов. Неправильно: М.Н. Иванов, М.Н. Иванов.

ВСЕ СТАТЬИ ПУБЛИКУЮТСЯ В АВТОРСКОЙ РЕДАКЦИИ.

По вопросам публикации и финансовым вопросам обращайтесь к администратору Зубковой Светлане Вадимовне

E-mail: info@nbpublish.com

или по телефону +7 (966) 020-34-36

Подробные требования к написанию аннотаций:

Аннотация в периодическом издании является источником информации о содержании статьи и изложенных в ней результатах исследований.

Аннотация выполняет следующие функции: дает возможность установить основное

содержание документа, определить его релевантность и решить, следует ли обращаться к полному тексту документа; используется в информационных, в том числе автоматизированных, системах для поиска документов и информации.

Аннотация к статье должна быть:

- информативной (не содержать общих слов);
- оригинальной;
- содержательной (отражать основное содержание статьи и результаты исследований);
- структурированной (следовать логике описания результатов в статье);

Аннотация включает следующие аспекты содержания статьи:

- предмет, цель работы;
- метод или методологию проведения работы;
- результаты работы;
- область применения результатов; новизна;
- выводы.

Результаты работы описывают предельно точно и информативно. Приводятся основные теоретические и экспериментальные результаты, фактические данные, обнаруженные взаимосвязи и закономерности. При этом отдается предпочтение новым результатам и данным долгосрочного значения, важным открытиям, выводам, которые опровергают существующие теории, а также данным, которые, по мнению автора, имеют практическое значение.

Выводы могут сопровождаться рекомендациями, оценками, предложениями, гипотезами, описанными в статье.

Сведения, содержащиеся в заглавии статьи, не должны повторяться в тексте аннотации. Следует избегать лишних вводных фраз (например, «автор статьи рассматривает...», «в статье рассматривается...»).

Исторические справки, если они не составляют основное содержание документа, описание ранее опубликованных работ и общеизвестные положения в аннотации не приводятся.

В тексте аннотации следует употреблять синтаксические конструкции, свойственные языку научных и технических документов, избегать сложных грамматических конструкций.

Гонорары за статьи в научных журналах не начисляются.

Цитирование или воспроизведение текста, созданного ChatGPT, в вашей статье

Если вы использовали ChatGPT или другие инструменты искусственного интеллекта в своем исследовании, опишите, как вы использовали этот инструмент, в разделе «Метод» или в аналогичном разделе вашей статьи. Для обзоров литературы или других видов эссе, ответов или рефератов вы можете описать, как вы использовали этот инструмент, во введении. В своем тексте предоставьте prompt - командный вопрос, который вы использовали, а затем любую часть соответствующего текста, который был создан в ответ.

К сожалению, результаты «чата» ChatGPT не могут быть получены другими читателями, и хотя невозстановимые данные или цитаты в статьях APA Style обычно цитируются как личные сообщения, текст, сгенерированный ChatGPT, не является сообщением от человека.

Таким образом, цитирование текста ChatGPT из сеанса чата больше похоже на совместное использование результатов алгоритма; таким образом, сделайте ссылку на автора алгоритма записи в списке литературы и приведите соответствующую цитату в тексте.

Пример:

На вопрос «Является ли деление правого полушария левого полушария реальным или метафорой?» текст, сгенерированный ChatGPT, показал, что, хотя два полушария мозга в некоторой степени специализированы, «обозначение, что люди могут быть охарактеризованы как «левополушарные» или «правополушарные», считается чрезмерным упрощением и популярным мифом» (OpenAI, 2023).

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Вы также можете поместить полный текст длинных ответов от ChatGPT в приложение к своей статье или в дополнительные онлайн-материалы, чтобы читатели имели доступ к точному тексту, который был сгенерирован. Особенно важно задокументировать точный созданный текст, потому что ChatGPT будет генерировать уникальный ответ в каждом сеансе чата, даже если будет предоставлен один и тот же командный вопрос. Если вы создаете приложения или дополнительные материалы, помните, что каждое из них должно быть упомянуто по крайней мере один раз в тексте вашей статьи в стиле APA.

Пример:

При получении дополнительной подсказки «Какое представление является более точным?» в тексте, сгенерированном ChatGPT, указано, что «разные области мозга работают вместе, чтобы поддерживать различные когнитивные процессы» и «функциональная специализация разных областей может меняться в зависимости от опыта и факторов окружающей среды» (OpenAI, 2023; см. Приложение А для полной расшифровки). .

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat> Создание ссылки на ChatGPT или другие модели и программное обеспечение ИИ

Приведенные выше цитаты и ссылки в тексте адаптированы из шаблона ссылок на программное обеспечение в разделе 10.10 Руководства по публикациям (Американская психологическая ассоциация, 2020 г., глава 10). Хотя здесь мы фокусируемся на ChatGPT, поскольку эти рекомендации основаны на шаблоне программного обеспечения, их можно адаптировать для учета использования других больших языковых моделей (например, Bard), алгоритмов и аналогичного программного обеспечения.

Ссылки и цитаты в тексте для ChatGPT форматируются следующим образом:

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Цитата в скобках: (OpenAI, 2023)

Описательная цитата: OpenAI (2023)

Давайте разберем эту ссылку и посмотрим на четыре элемента (автор, дата, название и

источник):

Автор: Автор модели OpenAI.

Дата: Дата — это год версии, которую вы использовали. Следуя шаблону из Раздела 10.10, вам нужно указать только год, а не точную дату. Номер версии предоставляет конкретную информацию о дате, которая может понадобиться читателю.

Заголовок. Название модели — «ChatGPT», поэтому оно служит заголовком и выделено курсивом в ссылке, как показано в шаблоне. Хотя OpenAI маркирует уникальные итерации (например, ChatGPT-3, ChatGPT-4), они используют «ChatGPT» в качестве общего названия модели, а обновления обозначаются номерами версий.

Номер версии указан после названия в круглых скобках. Формат номера версии в справочниках ChatGPT включает дату, поскольку именно так OpenAI маркирует версии. Различные большие языковые модели или программное обеспечение могут использовать различную нумерацию версий; используйте номер версии в формате, предоставленном автором или издателем, который может представлять собой систему нумерации (например, Версия 2.0) или другие методы.

Текст в квадратных скобках используется в ссылках для дополнительных описаний, когда они необходимы, чтобы помочь читателю понять, что цитируется. Ссылки на ряд общих источников, таких как журнальные статьи и книги, не включают описания в квадратных скобках, но часто включают в себя вещи, не входящие в типичную рецензируемую систему. В случае ссылки на ChatGPT укажите дескриптор «Большая языковая модель» в квадратных скобках. OpenAI описывает ChatGPT-4 как «большую мультимодальную модель», поэтому вместо этого может быть предоставлено это описание, если вы используете ChatGPT-4. Для более поздних версий и программного обеспечения или моделей других компаний могут потребоваться другие описания в зависимости от того, как издатели описывают модель. Цель текста в квадратных скобках — кратко описать тип модели вашему читателю.

Источник: если имя издателя и имя автора совпадают, не повторяйте имя издателя в исходном элементе ссылки и переходите непосредственно к URL-адресу. Это относится к ChatGPT. URL-адрес ChatGPT: <https://chat.openai.com/chat>. Для других моделей или продуктов, для которых вы можете создать ссылку, используйте URL-адрес, который ведет как можно более напрямую к источнику (т. е. к странице, на которой вы можете получить доступ к модели, а не к домашней странице издателя).

Другие вопросы о цитировании ChatGPT

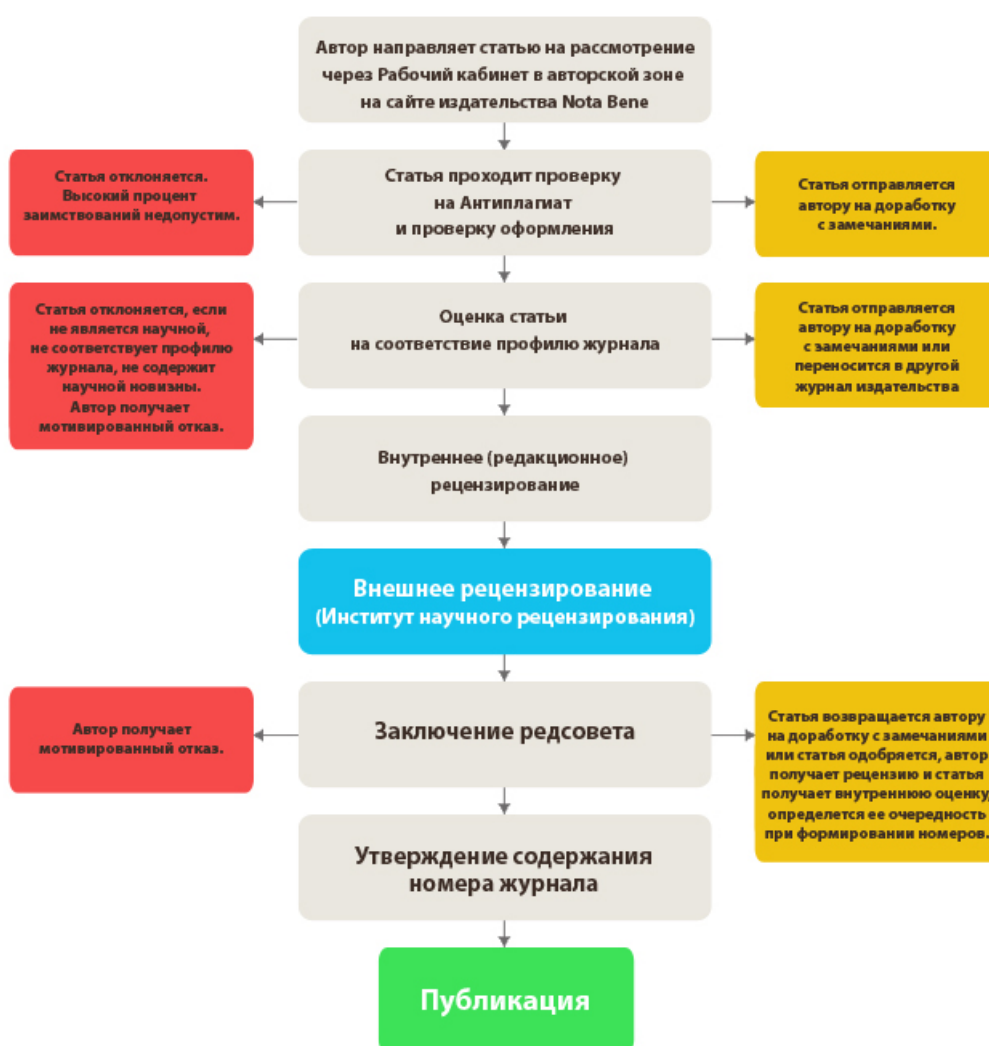
Вы могли заметить, с какой уверенностью ChatGPT описал идеи латерализации мозга и то, как работает мозг, не ссылаясь ни на какие источники. Я попросил список источников, подтверждающих эти утверждения, и ChatGPT предоставил пять ссылок, четыре из которых мне удалось найти в Интернете. Пятая, похоже, не настоящая статья; идентификатор цифрового объекта, указанный для этой ссылки, принадлежит другой статье, и мне не удалось найти ни одной статьи с указанием авторов, даты, названия и сведений об источнике, предоставленных ChatGPT. Авторам, использующим ChatGPT или аналогичные инструменты искусственного интеллекта для исследований, следует подумать о том, чтобы сделать эту проверку первоисточников стандартным процессом. Если источники являются реальными, точными и актуальными, может быть лучше прочитать эти первоисточники, чтобы извлечь уроки из этого исследования, и перефразировать или процитировать эти статьи, если применимо, чем использовать их интерпретацию модели.

Материалы журналов включены:

- в систему Российского индекса научного цитирования;
- отображаются в крупнейшей международной базе данных периодических изданий Ulrich's Periodicals Directory, что гарантирует значительное увеличение цитируемости;
- Всем статьям присваивается уникальный идентификационный номер Международного регистрационного агентства DOI Registration Agency. Мы формируем и присваиваем всем статьям и книгам, в печатном, либо электронном виде, оригинальный цифровой код. Префикс и суффикс, будучи прописанными вместе, образуют определяемый, цитируемый и индексируемый в поисковых системах, цифровой идентификатор объекта — digital object identifier (DOI).

[Отправить статью в редакцию](#)

Этапы рассмотрения научной статьи в издательстве NOTA BENE.



Содержание

Стешенко Ю.А. Направления совершенствования налогового стимулирования на основании типологизации отраслей экономики по степени влияния санкционных ограничений	1
Каплина Е.С. Финансовый офсайд: выявление налоговых рисков в индустрии спорта	23
Лексин Е.А. Проблемы организации взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом: пути их решения	44
Куркина Н.В. Регулирующая функция налога и ее правовое обеспечение	56
Станковский М.В. Этапы эволюции офшорной деятельности: ретроспектива и современное состояние	71
Англоязычные метаданные	90

Contents

Steshenko Y.A. The improvement of tax incentives based on the typology of sectors of the economy according to the degree of influence of sanctions restrictions	1
Kaplina E.S. Financial offside: tax risks of the sports industry	23
Leksin E.A. Problems of the organization of interaction between the taxpayer and the tax authority: ways to solve them	44
Kurkina N.V. The regulatory function of the tax and its legal support	56
Stankovskii M.V. Stages of evolution of offshore activities: retrospective and current state	71
Metadata in english	90

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Стещенко Ю.А. Направления совершенствования налогового стимулирования на основании типологизации отраслей экономики по степени влияния санкционных ограничений // Налоги и налогообложение. 2025. № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.2.74071 EDN: OBLKKB URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=74071

Направления совершенствования налогового стимулирования на основании типологизации отраслей экономики по степени влияния санкционных ограничений

Стещенко Юлия Александровна

ORCID: 0000-0002-6511-6026

кандидат экономических наук

старший научный сотрудник Центра налоговой политики, ФГБУ НИФИ при Минфине РФ

127247, Россия, г. Москва, пер. Настасьинский, 3, стр.2, каб. 411

✉ julia11st@mail.ru



[Статья из рубрики "Федеральные налоги и сборы с организаций"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.2.74071

EDN:

OBLKKB

Дата направления статьи в редакцию:

12-04-2025

Дата публикации:

02-05-2025

Аннотация: В статье рассмотрено влияние санкционных ограничений на экономическое состояние предприятий, осуществляющих деятельность в различных секторах экономики для выявления наиболее затронутых новыми вызовами отраслей, нуждающихся в предоставлении мер налогового стимулирования. Под новыми вызовами в статье понимаются санкционные ограничения. Анализируются индикаторы налоговой безопасности государства, например, темп роста налоговых поступлений от предприятий в 2023 г. по сравнению с 2022 г. и др., а основным инструментарием выступает кластерный анализ в программе Statistica. Объектом исследования является деятельность организаций в условиях санкционных ограничений в 2022–2023 гг.

Автором были проанализированы данные о компаниях, осуществляющих деятельности в разрезе 45 видов экономической деятельности. В процессе исследования применялись экономико-статистический, графический, а также методы многомерной статистики, позволившие дифференцировать сектора экономики по уровню воздействия на них санкционных ограничений. Новизна исследования заключается в проведенной типологизации отраслей экономики на основе кластеризации по степени влияния санкционных ограничений при помощи методов многомерной статистики. Выделены и научно обоснованы пять кластеров. Предложены направления совершенствования налогового стимулирования отраслей экономики. Научная новизна исследования заключается в проведенной типологизации отраслей экономики на основе кластеризации по степени влияния санкционных ограничений при помощи методов многомерной статистики. Автором были отобраны и проанализированы индикаторы, позволяющие рассмотреть и оценить экономический, налоговый и инвестиционный потенциал предприятий, осуществляющих деятельность в различных секторах экономики, для определения степени влияния внешнеэкономической и внутренней конъюнктуры на их состояние в условиях новых вызовов налоговой безопасности. Основными выводами исследования являются: а) наличие существенной дифференциации в уровне влияния санкционных ограничений на экономическое положение отраслей экономики; б) несмотря на рост налоговых поступлений в целом, а также увеличение количества прибыльных предприятий в России, ряд отраслей российской экономики существенно отстают по уровню развития, в том числе из-за воздействия санкционных ограничений; в) ряд отраслей экономики нуждаются в дополнительных мерах, направленных на минимизацию влияния угроз налоговой безопасности.

Ключевые слова:

Налоговая безопасности, Налоги, отрасли экономики, налог на прибыль, налоговые стимулы, санкционные ограничения, кластерный анализ, экономический потенциал, инвестиционный потенциал, налоговый потенциал

Исследование выполнено за счет гранта Российского научного фонда № 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160/>

1. Введение. Постановка проблемы

Несмотря на то, что началом периода активных санкционных ограничений считается начало 2022 г. (фактически большинство санкций против Российской Федерации действуют около трех лет), налоговые доходы бюджета с 2022 г. не только не снизились, но и существенно возросли. Об этом свидетельствует как ежегодный рост доли нефтегазовых доходов, так и подробное рассмотрение структуры налогов организаций. В 2021 г. начисленная сумма налога на прибыль организаций составляла 6 048 млрд руб., что эквивалентно 22,7% налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации, в 2022 г. начисленная сумма налога на прибыль организаций составляла 6 150 млрд руб., что эквивалентно 18,9% налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации. В 2023 г. начисленная сумма налога на прибыль организаций составляла 8 879 млрд руб., что эквивалентно 24,9% налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации (рисунок 1). За 11 месяцев 2024 г. начисленная сумма налога на прибыль организаций уже составила более 6 841 млрд руб. Существенный рост поступлений по налогу на прибыль

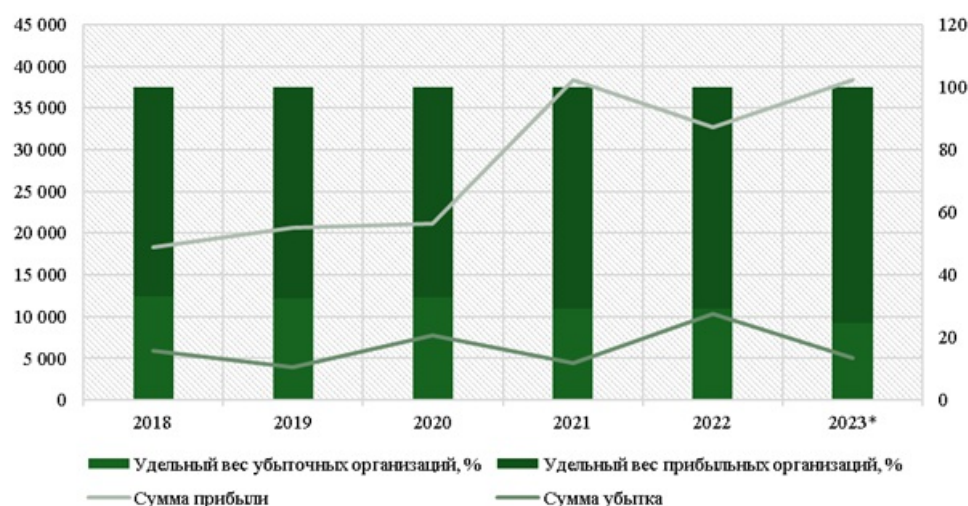
организаций в 2023 г. свидетельствует о росте полученной прибыли организациями и увеличении доли прибыльных организаций, так как количество налогоплательщиков налога на прибыль за рассматриваемый период снизилось на 24 тыс. ед., с 882 тыс. ед. в 2021 г. до 858 тыс. ед. в 2023 г. Одновременно с этим, положительную динамику демонстрировали не только налоги с финансового результата организаций, но и значения налога на имущество юридических лиц и транспортного налога.



Источник: составлено автором по данным ФНС России.

Рисунок 1 – Динамика суммы налога на прибыль организаций и количества налогоплательщиков

Санкционные ограничения оказали минимальное негативное воздействие на финансовое состояние предприятий в России в целом. Об этом говорят данные Федеральной службы государственной статистики, представленные далее. По данным, представленным на рисунке 2, с 2018 г. доля убыточных организаций существенно снизилась, в 2023 г. их величина составила 24,7%, в то время как в 2018 г. было зафиксировано значение в 33,1%. Несмотря на внешнее давление, нарушение логистических цепочек, введение запретов на импорт различных товаров в Российскую Федерацию, российские компании сумели увеличить прибыль до 38 трлн руб., в то время как в 2020 г. величина прибыли составляла всего 18,3 трлн руб. При этом следует также учитывать, что уход иностранных компаний во многом приумножил возможности для отечественных предприятий.



Источник: составлено автором на основании данных Росстата.

Рисунок 2 - Основные индикаторы финансового состояния компаний в России в период санкционного воздействия

Несмотря на то, что в целом макроэкономические индикаторы финансового состояния предприятий, осуществляющих деятельность в Российской Федерации, показывают положительную динамику, анализ ограничений, введенных в отношении российской экономики, свидетельствует о том, что существует дифференциация в степени санкционного давления в отраслях экономики, также существенно отличается способность их адаптации к санкционным ограничениям. Примером выступает нефтегазовый сектор, в отношении предприятий которого было введено самое большое количество санкционных ограничений как прямого, так и косвенного воздействия. Несмотря на это, отрасль смогла быстро отреагировать на санкции и адаптироваться к ним, в результате в секторе в 2023 г. по сравнению с 2021 г. количество прибыльных предприятий снизилось всего на 1,5%. Однако такую тенденцию демонстрируют не все сектора российской экономики, например, в сельском хозяйстве, по данным Росстата, наблюдался существенный рост доли организаций, получивших убыток, наряду с действующими мерами стимулирования отрасли. На рисунке 3 представлено изменение доли прибыльных организаций в 2023 г. по сравнению с 2021 г., согласно которым в 2023 г. существенно снизилось количество прибыльных предприятий в таких секторах, как: торговля оптовая и розничная, деятельность в области информации и связи, сельское хозяйство.

В связи с этим, актуальным является определение тех отраслей экономики, которые в большей мере были подвержены санкционному давлению в контексте обеспечения налоговой безопасности государства. Это позволит предоставлять различные стимулы только тем отраслям экономики, которые пострадали от введения экономических санкций, за счет чего произойдет существенная экономия государственных ресурсов. Целью исследования является оценка влияния санкционных ограничений на экономическое состояние предприятий, осуществляющих деятельность в различных секторах экономики, а также выявление наиболее затронутых новыми вызовами отраслей экономики и разработка направлений совершенствования налогового стимулирования данных отраслей.



Рисунок 3 – Изменение доли прибыльных организаций в 2023 г.

по сравнению с 2021 г. в секторах экономики (в %)

С начала 2022 г. в отношении России были введены свыше 20 тыс. различных санкционных ограничений со стороны США, Канады, Франции, Австралии, Японии и ряда других государств. Рассматривая динамику введения ограничений, следует отметить, что за период с апреля 2022 г. по январь 2023 г. было введено самое большое количество санкций, свыше 10 тыс., за 2023 г. – около 6 тыс., за 2024 г. – 5 тыс. Несмотря на то, что качественные характеристики санкций достаточно разнообразны, период активной адаптации пришелся на период 2023 – 2024 г., в котором предприятия уже не испытывали первоначальных шоков, а проводили политику, направленную на адаптацию к изменениям внутренней и внешней конъюнктуры. В связи с этим, в исследовании будет проведена оценка влияния санкционных ограничений на экономическое состояние предприятий, осуществляющих деятельность в различных секторах экономики за период 2022 -2023 гг.

2. Обзор литературы

В контексте настоящего исследования важно рассмотреть труды ученых, в которых рассматриваются вопросы обеспечения налоговой безопасности, так как одной из основных целей введения санкционных ограничений является снижение налоговых доходов государственного бюджета.

Современные проблемы обеспечения налоговой безопасности государства часто становятся объектом исследования российских ученых [1]-[6]. В работе Пономаревой К. А. и Маслова К. В. рассмотрено влияние процессов международной экономической интеграции на оценку уровня налоговой безопасности государств в контексте концепции национальных интересов [7]. Необходимость разработки государственной стратегии

обеспечения налоговой безопасности России доказана в труде Тагавердиева Д.С. и др. [8] В работе Курмановой Л.Р., Хазиахметова Р.А. отражено, что угроза налоговой безопасности проявляется в сырьевой ориентированности российской экономики. Авторы отмечают, что по мере роста истощенности разрабатываемых запасов природных ресурсов, а также переноса инвестиций на льготные месторождения в структуре добычи продолжит расти доля месторождений с пониженной эффективной ставкой налогообложения. [9]

По мнению зарубежных ученых, санкции достаточно редко становятся эффективным способом достижения необходимых внешнеполитических целей [10] – [13], при этом отмечается, что ожидание санкционного давления, наоборот, может способствовать экономическому росту в государстве, на которое направлены ограничения. Исследования отечественных ученых, таких как Френкель А.А., Тихомиров Б.И., Сурков А.А. [14], Сафиуллин М.Р., Ельшин Л.А. [15], Дудин М.Н., Шкодинский С.В., Иванов М.О., Маслов К.В. [16] – [18] подтвердили, что для России санкционные ограничения сопровождались появлением не только новых вызовов и угроз, но и дополнительных возможностей.

Все вышеуказанные труды исследователей посвящены прежде всего теоретическому осмыслению последствий санкционных ограничений в рамках обеспечения налоговой безопасности, при этом вопросы практической оценки степени влияния санкций на показатели деятельности предприятий рассматриваются достаточно редко. Выделяется группа исследований, в которой авторами осуществляется поиск индикаторов, с помощью которых возможно оценить уровень налоговой безопасности. Данные труды необходимо рассмотреть, так как для того, чтобы определить, существует ли дифференциация в степени санкционного давления в отраслях экономики, необходимо прежде всего выделить индикаторы налоговой безопасности предприятий.

В целом, отечественные ученые достаточно часто рассматривают в своих трудах индикаторы экономической безопасности, осуществляют их классификацию, определяют функции, правовую обусловленность, а также пороговые значения. Данные индикаторы позволяют достаточно точно оценить и спрогнозировать угрозы, стоящие перед государством. В большинстве исследований индикаторы налоговой безопасности рассматриваются как отдельная группа показателей экономической безопасности. А в ряде исследований такие индикаторы вообще не применяются, например, в трудах С.Ю. Глазьева разработано 22 показателя экономической безопасности, среди которых автор не упоминает индикаторы налоговой безопасности [19]. Достаточно подробно индикаторы налоговой безопасности рассмотрены в статье Маслова К.В. Автор отмечает, что индикаторы налоговой безопасности должны быть разделены на две группы: специальные и общие. Специальные показатели должны отражать достаточность собираемых в бюджеты всех уровней налоговых доходов для выполнения публичных функций и задач и включают систему управленческих, экономических и юридико-технических показателей. Общие же включают показатели обеспечения экономических потребностей всех социальных групп. Основными из них являются: независимость, устойчивость и развитие национальной экономики, достаточность экономических ресурсов для эффективного выполнения функций государства и др [20]. При определении периметра индикаторов налоговой безопасности важным условием их применения является возможность постоянной оценки и мониторинга. Исходя из этого, такие индикаторы, как «гармоничная отраслевая структура» и «высокая легально признанная экономическая активность каждой личности», предложенные в трудах

отечественных ученых [\[20\]](#), не могут оцениваться в совокупности с другими числовыми индикаторами, так как пороговые значения данных показателей невозможно определить.

Таким образом, в вышеуказанных исследованиях предлагаются только наборы индикаторов, способных оценить уровень налоговой безопасности, в том числе в условиях санкционных ограничений, но не осуществляется их анализ и расчет. При этом во всех исследованиях изучаются макроэкономические показатели, с помощью которых анализируется влияние санкций на экономику России, например, Сушкова И.А. [\[21\]](#) рассматривает такие показатели, как: динамика официального курса доллара США, денежная масса, динамика золотовалютных резервов и др., для анализа состояния финансовой сферы России в условиях угроз безопасности страны в период действия санкционных ограничений. Исследования, в которых бы проводился комплексный анализ показателей налоговой безопасности в разрезе отраслей экономики, то есть на мезоуровне, в настоящее время отсутствуют. В связи с этим, данное исследование направлено на приращение научного значения в области изучения влияния санкционных ограничений на деятельность предприятий в различных секторах экономики.

3. Методология исследования

Для анализа и оценки дифференциации степени влияния санкций на организации предлагается использовать следующие показатели из 3 блоков. Следует отметить, что так как целью исследования является оценка влияния санкционных ограничений на экономическое состояние предприятий, осуществляющих деятельность в различных секторах экономики, а также выявление наиболее затронутых новыми вызовами отраслей экономики, нуждающихся в предоставлении мер налогового стимулирования, нами рассмотрены темпы роста исследуемых индикаторов в 2023 г. по сравнению с 2022 г.

Блок 1. Рассмотрение и оценка экономического потенциала предприятий, осуществляющих деятельность в различных отраслях.

Блок 2. Рассмотрение и оценка налогового потенциала предприятий, осуществляющих деятельность в различных отраслях. Данные индикаторы позволят оценить степень влияния внешней и внутренней конъюнктуры на результаты финансовой деятельности организаций, в том числе субъектов малого и среднего бизнеса, а также определить отрасли, которые в большей степени выполняли фискальную функцию.

Блок 3. Рассмотрение и оценка инвестиционного потенциала предприятий, осуществляющих деятельность в различных отраслях. В целом, в Российской Федерации с 2022 г. произошел рост инвестиций, этому способствовали различные государственные программы поддержки промышленного производства и экономической активности. Наряду с этим, уровень инвестиций является одним из основных индикаторов, по значению которого возможно оценить степень влияния ограничений на экономическую активность.

Учитывая вышесказанное, были отобраны следующие индикаторы для оценки каждого из блоков. Для рассмотрения и оценки экономического потенциала отраслей экономики авторами были определены следующие индикаторы:

- Темп роста рентабельности активов организаций в 2023 г. в разрезе 45 ОКВЭД по сравнению с уровнем 2022 г., в %;

- Темп роста рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг организаций в 2023 г. в разрезе 45 ОКВЭД по сравнению с уровнем 2022 г., в %;

Для рассмотрения и оценки налогового потенциала секторов экономики авторами были определены следующие индикаторы:

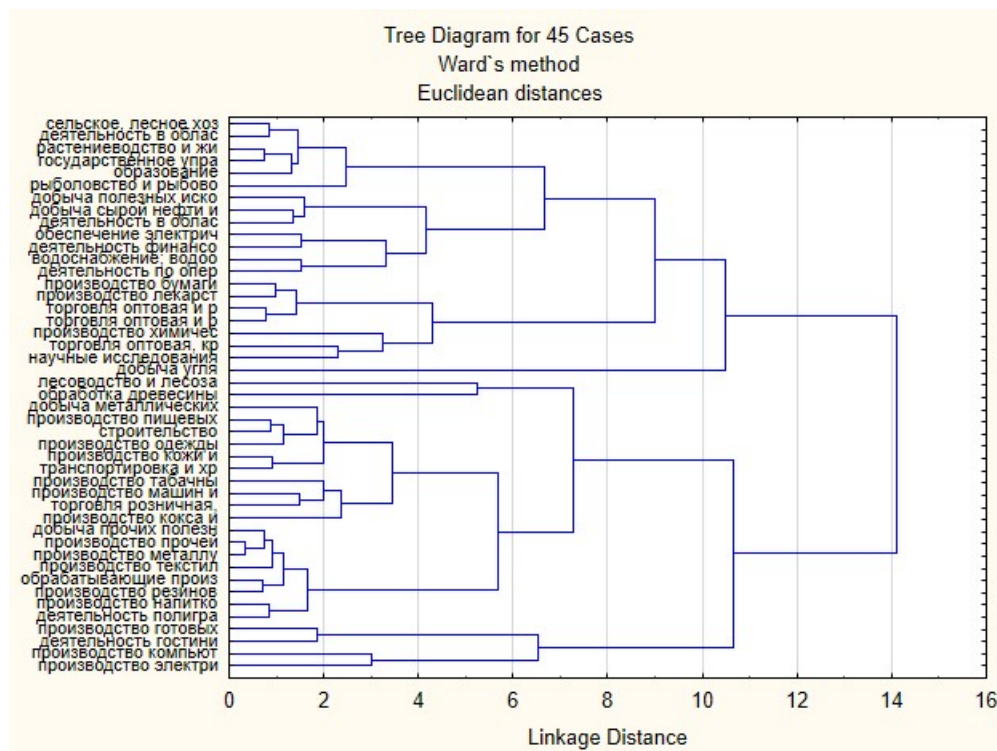
- Темп роста налоговых поступлений в целом в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2023 г. по сравнению с 2022 г. в разрезе 45 ОКВЭД, в %;
- Темп роста налоговых поступлений по налогу на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2023 г. по сравнению с 2022 г. в разрезе 45 ОКВЭД, в %;
- Темп роста налоговых поступлений по налогам, предусмотренных специальными налоговыми режимами в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2023 г. по сравнению с 2022 г. в разрезе 45 ОКВЭД, в %;

Для рассмотрения и оценки инвестиционного потенциала авторами был определен следующий индикатор:

- Индекс физического объема инвестиций в основной капитал по полному кругу хозяйствующих субъектов в 2023 г. в разрезе 45 ОКВЭД, в %.

Данный перечень индикаторов позволяет комплексно рассмотреть уровень развития секторов экономики, а также определить, на какие из 45 рассматриваемых видов экономической деятельности оказали наиболее существенное влияние новые вызовы налоговой безопасности.

Источником информации о предприятиях, оказывающих 45 видов экономической деятельности, выступили данные Федеральной службы государственной статистики, а также Федеральной налоговой службы за 2022–2023 гг. Исходные данные для кластерного анализа отраслей экономики были стандартизированы. Многомерная классификация была выполнена в программе «Statistica» методом кластерного анализа на основе алгоритмов восходящей иерархической кластеризации методом Уорда, метрика расстояния-евклидово расстояние. В результате кластеризации была получена дендрограмма, представленная на рисунке 4.



Примечание. Перевод: Tree Diagram for 45 Cases - Диаграмма в форме "дерево" для 45 ОКВЭД. Ward's method - Метод Уорда. Euclidean distances - Евклидово расстояние. Linkage Distance - Расстояние. Подробно распределение видов деятельности на кластеры представлено в таблице 1.

Рисунок 4 – Дендрограмма кластеризации видов экономической деятельности по уровню экономического потенциала

На основании полученной дендрограммы выделены 5 кластеров с различным количеством входящих в них ОКВЭД при значении расстояния между кластерами в размере восьми. На рисунке 5 представлены средние значения основных показателей отраслей, входящих в кластеры.

В первый кластер вошли такие виды экономической деятельности, как сельское хозяйство, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство, добыча полезных ископаемых, добыча сырой нефти и природного газа, образование и др. Кластер характеризуется ростом значений исследуемых индикаторов, в частности, в кластере в среднем темп роста рентабельности активов организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил 108%, темп роста рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил 123%, при этом кластер также характеризуется незначительным ростом объема инвестиций в основной капитал, а также увеличением налоговых поступлений в целом в консолидированный бюджет Российской Федерации, налога на прибыль организаций, а также налоговых поступлений в связи с применением специальных налоговых режимов.

Во второй кластер воли такие виды экономической деятельности, как торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов, научные исследования и разработки, производство химических веществ и химических продуктов, производство лекарственных средств и материалов, применяемых в медицинских целях и др. Кластер характеризуется снижением значения исследуемых индикаторов, в частности, в кластере в среднем темп роста рентабельности активов организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил 68%, то есть произошло снижение на треть, темп роста

рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил 65%, при этом кластер также характеризуется незначительным ростом объема инвестиций в основной капитал, налоговых поступлений в целом в консолидированный бюджет Российской Федерации, налога на прибыль организаций.

В третий кластер вошел единственный вид экономической деятельности – добыча угля. Кластер характеризуется существенным снижением значения исследуемых индикаторов, в частности, в кластере темп роста рентабельности активов организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил 42%, то есть произошло снижение более чем на половину, темп роста рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил 41%, при этом кластер также характеризуется снижением объема инвестиций в основной капитал, налоговых поступлений в целом в консолидированный бюджет Российской Федерации, налога на прибыль организаций.

В четвертый кластер вошли такие виды экономической деятельности, как добыча металлических руд, обрабатывающие производства, производство одежды, производство металлургическое и др. Кластер характеризуется существенным ростом всех значений исследуемых индикаторов, в частности, в кластере в среднем темп роста рентабельности активов организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил 106%, темп роста рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил также 106%, при этом кластер также характеризуется увеличением объема инвестиций в основной капитал, налоговых поступлений в целом в консолидированный бюджет Российской Федерации, налога на прибыль организаций.

Пятый кластер, также, как и третий кластер, является достаточно малочисленным, в него вошли только четыре вида экономической деятельности, такие как: производство готовых металлических изделий, кроме машин и оборудования, производство компьютеров, электронных и оптических изделий, производство электрического оборудования, деятельность гостиниц и предприятий общественного питания. Кластер характеризуется самыми высокими значениями исследуемых индикаторов, в частности, в кластере в среднем темп роста рентабельности активов организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил 150%, темп роста рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг организаций в 2023 г. по сравнению с уровнем 2022 г. составил также 155%, при этом кластер характеризуется увеличением объема инвестиций в основной капитал, индекс составил 143%, рост налоговых поступлений в целом в консолидированный бюджет Российской Федерации составил 144%, налога на прибыль организаций – 185%.



Рисунок 5 - Средние значения основных индикаторов, характеризующих отрасли, входящие в кластеры

Состав кластеров и их характеристика представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Виды экономической деятельности, входящие в кластеры и их распределение по уровню экономического, налогового и инвестиционного потенциала

Кластер	Состав кластера	Уровень экономического потенциала	Уровень налогового потенциала	Уровень инвестиционного потенциала
№ 1	сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство растениеводство и животноводство, охота и			

предоставление соответствующих услуг в этих областях			
рыболовство и рыбоводство			
добыча полезных ископаемых			
добыча сырой нефти и природного газа			
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха			
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов,			
деятельность по ликвидации загрязнений			
деятельность финансовая и страховая			
деятельность по операциям с недвижимым имуществом			
государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение			
образование			
деятельность в области здравоохранения и			

	социальных услуг деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений			
№ 2	торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов торговля оптовая и розничная автотранспортными средствами и мотоциклами и их ремонт торговля оптовая, кроме оптовой торговли автотранспортными средствами и мотоциклами научные исследования и разработки производство бумаги и бумажных изделий			
№ 3	добыча угля			
№ 4	лесоводство и лесозаготовки добыча металлических руд добыча прочих полезных ископаемых обрабатывающие производства производство пищевых продуктов производство напитков			

производство табачных изделий			
производство текстильных изделий			
производство одежды			
производство кожи и изделий из кожи			
обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели,			
производство изделий из соломки и материалов для плетения"			
деятельность полиграфическая и копирование носителей информации			
производство кокса и нефтепродуктов			
производство резиновых и пластмассовых изделий			
производство прочей неметаллической минеральной продукции			
производство металлургическое			
производство машин и оборудования, не включенных в другие группировки			

	строительство			
	торговля розничная, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами			
	транспортировка и			
№ 5	хранение производство готовых металлических изделий, кроме машин и оборудования производство компьютеров, электронных и оптических изделий производство электрического оборудования, деятельность гостиниц и предприятий общественного питания			

Примечание:

■ - высокий уровень,

■ - средний уровень,

■ - низкий уровень.

Уровень определен на основании медианных значений каждого индикатора.

4. Результаты и выводы

В результате проведенного анализа данных кластеризации выявлено, что отрасли, входящие в два кластера, а именно в кластер №2 и №3, характеризуется низкими значениями экономического потенциала, с 2022 г. существенно снизилась рентабельность предприятий, осуществляющих деятельность в секторах экономики, входящих в кластеры. Снизились налоговые поступления и замедлился темп роста инвестиционной активности.

На основании проведенных расчетов определено, что санкционные ограничения существенно повлияли на темп экономического роста в секторах экономики, входящих в эти два кластера. Важно отметить, что набор индикаторов, используемых для проведения

кластерного анализа, позволяет оценить влияние санкционных ограничений. В данном исследовании сделано допущение, что на снижение темпов экономического роста в отраслях, входящих в кластер №2 и №3,, не оказывали влияние иные негативные факторы, например, сокращение трудового потенциала страны и др.

Используя в том числе индикаторы налоговой безопасности государства, нами были выявлены наиболее затронутые новыми вызовами отрасли экономики: торговля оптовая и розничная автотранспортными средствами и мотоциклами и их ремонт; торговля оптовая, кроме оптовой торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; научные исследования и разработки; производство бумаги и бумажных изделий; добыча угля. Помимо этого, на отрасли, входящие в первый кластер, а именно: сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство, растениеводство и животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях, добыча полезных ископаемых, добыча сырой нефти и природного газа и др., санкционные ограничения также оказали негативное воздействие. Налоговые поступления от предприятий, осуществляющих деятельность в данных отраслях, существенно снизились в период активных санкционных ограничений. Таким образом, в результате исследования доказано, что степень влияния санкционных ограничений на сектора экономики различна.

На основании проведенного исследования были выявлены три кластера, в которые вошел 21 вид экономической деятельности из 45 рассматриваемых. Санкционные ограничения на данные отрасли повлияли существенно, темп экономического роста предприятий замедлился, снизились налоговые поступления. Для отраслей, входящих в кластер №2 и №3 рекомендуется разработка мер минимизации влияния угроз налоговой безопасности, в том числе направленных на совершенствование налогового законодательства в области стимулирования инвестиционного потенциала. Так как в Российской Федерации в настоящее время налоговым законодательством уже предусмотрен достаточно широкий перечень мер налогового стимулирования для различных предприятий, внедрения новых инструментов не является целесообразным. Следует выработать направления совершенствования уже действующих налоговых льгот.

В частности, в России действуют два типа налоговых вычетов, направленных на стимулирование инвестиционной деятельности: федеральный и региональный, которые позволяют снизить налоговые обязательства в случае осуществления инвестиций в инновации. Федеральный инвестиционный налоговый вычет является новым инструментом стимулирования инвестиций, однако согласно Постановлению Правительства РФ от 28.11.2024 № 1638 «О параметрах применения федерального инвестиционного налогового вычета», возможность его применения ограничена только компаниями, осуществляющими определенные виды экономической деятельности, такие как: обрабатывающие производства, добыча полезных ископаемых, научные исследования и разработки и др. Предприятия, осуществляющие деятельность в секторе торговли, данный налоговый стимул применять не могут.

Наряду с этим, распространение федерального налогового вычета на предприятия сектора оптовой и розничной торговли позволит привлечь в данную сферу инвестиции, в том числе направленные на стимулирование НИОКР, что обеспечит улучшение экономических индикаторов и снизит влияние санкционных ограничений на данный сектор экономики.

Библиография

1. Шемякина М.С., Павлов Д.А. Налоговая безопасность и инструменты ее обеспечения в системе экономической безопасности региона // Инновационное развитие экономики.

2023. № 1 (73). С. 221-227. DOI: 10.51832/2223798420231217. EDN: STFMJF.
2. Негодина О.В. Угрозы налоговой безопасности РФ в системе экономической безопасности // Санкт-Петербургский научный вестник. 2021. № 2 (11). С. 4. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=45578070>. EDN: PFBREO.
3. Загоруйко И.Ю. Налоговая безопасность как одна из приоритетных составляющих экономической безопасности региона // Экономика и предпринимательство. 2022. № 9 (146). С. 350-353. DOI: 10.34925/EIP.2022.146.9.067. EDN: PJDJPG.
4. Левшукова О.А., Топыгова В.В. Налоговая безопасность России как элемент экономической безопасности государства // Деловой вестник предпринимателя. 2023. № 2 (12). С. 62-65. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=54480117>. EDN: XSQGCU.
5. Маслов К.В. Правовое обеспечение налоговой безопасности государства: социологический подход // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические исследования. 2016. Т. 2. № 3. С. 134-144.
6. Шемякина М.С., Павлов Д.А. Контрольно-надзорные инструменты обеспечения налоговой безопасности региона // Инновационное развитие экономики. 2023. № 1 (73). С. 217-220. DOI: 10.51832/2223798420231221. EDN: LZRJLK.
7. Ponomareva K.A., Maslov K.V. National tax security assessment in the tax administration mechanism // J. Sib. Fed. Univ. Humanit. Soc. Sci. 2021. Vol. 14. No. 5. P. 669-679. DOI: 10.17516/1997-1370-0750. EDN: LNTEHO.
8. Курманова Л.Р., Хазиахметов Р.А. Современные проблемы налоговой безопасности Российской Федерации // Инновационное развитие экономики. 2021. № 1 (61). С. 312-321. DOI: 10.51832/2223-7984_2021_1_312. EDN: EPKNCU.
9. Тагавердиева Д.С., Ибрагимова А.М. Основные задачи современной российской налоговой системы в условиях возникновения новых угроз экономической безопасности // Вопросы устойчивого развития общества. 2023. № 2. С. 11-16. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=50446756>. EDN: UFTFFX.
10. Özdamar Ö., Shahin E. Consequences of economic sanctions: The state of the art and paths forward // International Studies Review. 2021. No. 23 (4). P. 1646-1671.
11. Smeets M. Can economic sanctions be effective? WTO Staff Working Papers. ERSD-2018-03.
12. Pala T. The Effectiveness of Economic Sanctions: A Literature Review // The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy. 2021. No. 14 (1). P. 239-259. DOI: 10.2478/nispa-2021-0009. EDN: VERHTC.
13. Френкель А.А., Тихомиров Б.И., Сурков А.А. Взлеты и падения деловой активности на волнах кризисов, пандемии коронавируса и беспрецедентных западных санкций. Финансы: теория и практика. 2023. Т. 27. № 1. С. 6-17. DOI: 10.26794/2587-5671-2023-27-1-6-17. EDN: PALJSS.
14. Сафиуллин М.Р., Ельшин Л.А. Санкционное давление на экономику России: пути преодоления издержек и выгоды конфронтации в рамках импортозамещения. Финансы: теория и практика. 2023. Т. 27. № 1. С. 150-161. DOI: 10.26794/2587-5671-2023-27-1-150-161. EDN: QFWSBU.
15. Дудин М.Н., Шкодинский С.В., Иванов М.О. Актуальные проблемы обеспечения финансового суверенитета России в условиях международных санкций. Финансы: теория и практика. 2023. Т. 27. № 1. С. 185-194. DOI: 10.26794/2587-5671-2023-27-1-185-194. EDN: RRVXLB.
16. Адаптация российских промышленных компаний к санкциям: первые шаги и ожидания [Текст]: докл. к XXIV Ясинской (Апрельской) междунар. науч. конф. по проблемам развития экономики и общества, Москва, 2023 г. / Ю. В. Симачев (рук. авт. кол.), А. А. Яковлев (рук. авт. кол.), В. В. Голикова и др. ; Нац. исслед. ун-т "Высшая школа экономики". - М. : Изд. Дом Высшей школы экономики, 2023. - 38 с. - ISBN 978-5-

7598-2790-0 (в обл.). - ISBN 978-5-7598-2855-6 (e-book).

17. Бизнес-навигатор по особым экономическим зонам России - 2022. Выпуск 6 / Д.А. Гуляева, И.Е. Гусев, Е.А. Баскакова и др. Ассоциация кластеров, технопарков и ОЭЗ России. Москва: АКИТ РФ, 2022. - 253 с.: ил. - ISBN 978-5-6044817-6-9: 1500 экз.

18. Маслов К. В. Угрозы налоговой безопасности государства: правовое измерение // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2022. Вып. 56. С. 187-207. DOI: 10.17072/1995-4190-2022-56-187-207. EDN: PLWKVR.

19. Глазьев С. Основа обеспечения экономической безопасности страны - альтернативный реформаторский курс // Российский экономический журнал. 1997. № 1. С. 3-19.

20. Маслов К. В. Индикаторы налоговой безопасности государства в механизме государственного управления налоговыми отношениями // Вестник ОмГУ. Серия. Право. 2019. № 4. С. 66-76. DOI: 10.24147/1990-5173.2019.16(4).66-76. EDN: YJHABO.

21. Сушкова И.А. Финансовая безопасность государства в условиях санкций // Инновационная деятельность. 2024. № 1 (68). С. 50-65. EDN: BRWEIQ.

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. Статья, исходя из названия, должна быть посвящена направлениям минимизации угроз налоговой безопасности в секторах экономики в условиях новых вызовов. Из текста статьи не осталось ясно, какие угрозы выявил автор и как он будет их минимизировать. Доработка статьи требует обеспечения, прежде всего, синхронизации заголовка и содержания.

Методология исследования базируется на применении комплекса методов: анализе и синтезе данных, индукции и дедукции. Ценно, что автор использует графический инструментарий: подобный подход к исследованию всегда способствует росту потенциальной читательской аудитории. При этом считаем целесообразным обратить внимание на важность обеспечения высокого качества используемых рисунков. Так, в частности, на дендрограмме, представленной на рисунке 4, следует использовать русский язык (сейчас на ней представлены как русскоязычные, так и англоязычные надписи), а также слова должны быть дописаны полностью (сейчас они оборваны).

Актуальность исследования вопросов, связанных с направлениями минимизации угроз налоговой безопасности в секторах экономики в условиях новых вызовов, не вызывает сомнения. Это связано с важностью обеспечения разработки и реализации бюджетной политики, направленной на достижение национальных целей развития Российской Федерации на период до 2030 года, что требует достаточного объема финансовых ресурсов.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале частично присутствует, но она не связана с заявленной в заголовке темой.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения преимущественно является научным, но следует отказаться от использования сокращения «РФ» и «можно». Структура статьи автором выстроена, но названия блоков крайне слабо видны потенциальному читателю: рекомендуется выделить жирным подзаголовки. Содержание статьи не раскрывает

заявленную тему, а также непонятно, какие именно проблемы выявил автор и что предлагает для их решения? Автор утверждает, что «С высокой вероятностью можно предположить, что санкционные ограничения существенно повлияли на темп экономического роста в секторах экономики, входящих в эти два кластера»: о какой именно вероятности идёт речь? Как её можно описать количественно? Качественно? Существенно – это как именно? Каков вклад именно санкций? Как данный вывод согласован с заголовком? И аналогично следует поступить со всеми суждения статьи. Очень важно, чтобы содержание статьи было связано с заявленным заголовком и отражало выявленные по соответствующей теме проблемы и пути их решения.

Библиография. Библиографический список состоит из 20 наименований. Ценно, что автор опирается как на отечественные научные публикации, так и на зарубежные. При этом обращает на себя внимание отсутствие научных публикаций 2024-2025 гг. Представляется целесообразным устранить данное замечание, т.к. крайне важно учесть самые последние тенденции научной мысли.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на сформированный автором список источников, какой-либо научной дискуссии в тексте статьи не обнаружено. Крайне важно статью наполнить конкретными содержательными выводами и обеспечить их сравнение с теми научными результатами, что отражены в уже опубликованных научных работах. Важно дать ответ на вопрос «В чём состоит прирост научного знания?».

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом вышеизложенного заключаем о том, что статья требует проведения доработки, после осуществления которой может быть решён вопрос об опубликовании рецензируемой статьи в журнале «Налоги и налогообложение». Качественная доработка статьи по указанным в тексте рецензии замечаниям обеспечит её востребованность у широкого круга лиц.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

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

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

Предметом исследования является определение отраслей российской экономики, наиболее подвергшихся влиянию санкционных ограничений, для целей определения объектов государственного налогового стимулирования.

Методология исследования автором изложена достаточно подробно, указана информационная база исследования.

Актуальность темы исследования не вызывает сомнений. В последние 3 года экономика Российской Федерации подвергается беспрецедентным финансово-экономическим санкциям, призванным оказать политическое давление на страну. Это не может не оказывать воздействия на показатели экономической деятельности российских предприятий. Для нивелирования оказываемого давления Правительством РФ предпринят целый комплекс мер государственной, в т.ч. налоговой поддержки. Идея авторов исследования заключается в определении степени подверженности предприятий различных отраслей российской экономики влиянию санкционных ограничений. Целью такой типологизации отраслей является повышение адресности оказываемых государством мер налоговой поддержки.

Научная новизна исследования заключается в оценке степени влияния международных финансово-экономических санкций на уровень экономического, налогового и

инвестиционного потенциала предприятий различных отраслей, что позволяет повысить адресность государственного налогового стимулирования.

Стиль, структура, содержание. Текст статьи характеризуется логикой и последовательностью изложения с соблюдением научного стиля. Структура статьи включает введение, обзор литературы, методологию исследования, результаты и выводы. Наличие данных элементов позволяет раскрыть содержание исследования.

Библиография представленной на рецензирование статьи включает 21 источник как российской, так и зарубежной литературы., что соответствует требованиям журнала. В тексте содержится апелляция к оппонентам. Значимая часть источников опубликована за последние 3 года, что обеспечивает актуальность информационных базы.

Выводы, интерес читательской аудитории. Статья представляет собой результат завершеного комплексного исследования и представляет несомненный интерес для широкого круга читателей. Текст статьи сопровождается значительным количеством графического материала, что повышает наглядность и обеспечивает возможность более системного подхода к изучаемым явлениям. Хочется отметить, что статья несомненно заслуживает публикации, но после внесения некоторых правок в соответствии с рекомендациями.

Ознакомление с содержанием статьи позволяет сделать вывод, что содержание не полностью соответствует ее заглавию. В статье рассматривается типологизация отраслей экономики по степени влияния санкционных ограничений с целью определения отраслей, нуждающихся в государственном налоговом стимулировании, обзор литературы проводится в контексте трудов, посвящённых налоговой безопасности государства, выводы также содержат мероприятия в рамках совершенствования налогового законодательства, а в названии статьи это никоим образом не отражено, в цели не заявлено. Авторы указывают: «В связи с этим, актуальным является определение тех отраслей экономики, которые в большей мере были подвержены санкционному давлению в контексте обеспечения налоговой безопасности государства. Это позволит предоставлять различные стимулы только тем отраслям экономики, которые пострадали от введения экономических санкций, за счет чего произойдет существенная экономия государственных ресурсов». В следующем предложении, содержащем указание на цель исследования, уже не содержится упоминания о том, зачем проводится данная типологизация, в чем ее назначение. Фактически в заглавие статьи вынесен инструментарий проведенного исследования («на основе кластерного анализа»), но не вынесена конечная цель проводимых изысканий. Помимо этого, заглавие статьи и формулировка ее цели в настоящем виде не соответствуют тематике журнала «Налоги и налогообложение» (в то время как непосредственно содержание статьи соответствует тематике журнала). Рекомендация авторам заключается в корректировке заглавия статьи и формулировки цели исследования для более полного соответствия содержанию проведенного исследования и сделанным на его основе выводам

Замечание технического характера: обозначения к таблице №1 демонстрируют, что более темный цвет заливки характеризует более низкий уровень экономического, налогового и инвестиционного потенциала. В то время как ознакомление с результатами проведенного исследования позволяют сделать иной вывод (например, кластер №3 характеризуется более негативными показателями, характеризующими уровень потенциала, а кластер №5 – наилучшими). Рекомендуется поправить примечание к таблице.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

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

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

Актуальность исследования высока в ситуации вступления в силу многочисленных изменений в налоговом законодательстве, оказавших разнонаправленное влияние на уровень налогового бремени на экономику. Отдельные новшества привели к росту нагрузки на бизнес, другие послужили стимулами для деятельности. Тем не менее, вопрос о применении инструментария налогового стимулирования экономической деятельности сохраняется.

Предмет исследования может быть выделен исходя из рассматриваемого круга вопросов налогообложения и воздействия налоговой нагрузки на эффективность деятельности.

Методология исследования включает методы статистического, экономического анализа, эконометрического моделирования. Примененный инструментарий позволил провести полное исследование по достаточно оригинальному алгоритму, предложенному автором. Научная новизна статьи может быть прокомментирована в ряде аспектов: оригинальной является постановка проблемы, связанной с оценкой налоговой безопасности в условиях санкций, а также применение подхода к типологии деятельности организаций в разрезе отраслей, использованного для выработки конструктивных предложений. Автором получены важные выводы о влиянии санкций на рентабельность деятельности, налоговый и инвестиционный потенциал. Отрасли, вошедшие в разные кластеры, имеют разные показатели и отличаются разной реакцией на ограничения и вызовы современной среды.

Прочтение статьи вызывает вопросы, но автор последовательно дает ответы на них, формулирует свою концепцию и видение модели воздействия негативных факторов на налоговую отдачу бизнеса. Возможно, автору следовало бы учесть помимо санкций еще и факторы изменения налогового законодательства, общих направлений экономической политики, финансовые риски, обусловленные внешним и внутренним положением. Тогда выводы были бы еще более полными и достоверными, а учет факторов более комплексный.

Статья изложена в научном стиле, имеет четкую структуру, раскрывает решение поставленных задач. Публикация включает апелляцию к оппонентам, графические элементы, таблицы. Это наполняет ее доказательной базой, добавляет выводам аргументированности.

Библиография включает современные и значимые источники по тематике предложенного исследования.

Исследование имеет высокую практическую ценность, опирается на фактологический материал. Поскольку расчеты проведены на основе обобщенных статистических данных, полученные выводы можно масштабировать на отрасли, виды деятельности, строить предложения для налоговой политики государства. Однако, и для организаций проведенное исследование имеет ценность, поскольку они получают информацию о последствиях санкций, изменении базовых финансовых показателей в отраслях. Материал статьи становится хорошей базой для принятия управленческих решений, формирования стратегии повышения инвестиционной привлекательности организаций, наработки мероприятий налогового планирования.

Среди специалистов, наиболее заинтересованных в ознакомлении с результатами исследования, необходимо назвать сотрудников и руководителей Федеральной налоговой службы, министерств и ведомств, организаций, предпринимательских кругов. Статья, безусловно, вызовет интерес читательской аудитории и может быть рекомендована к публикации.

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. 1А к. 2

✉ kaplinaliza2003@gmail.com



[Статья 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

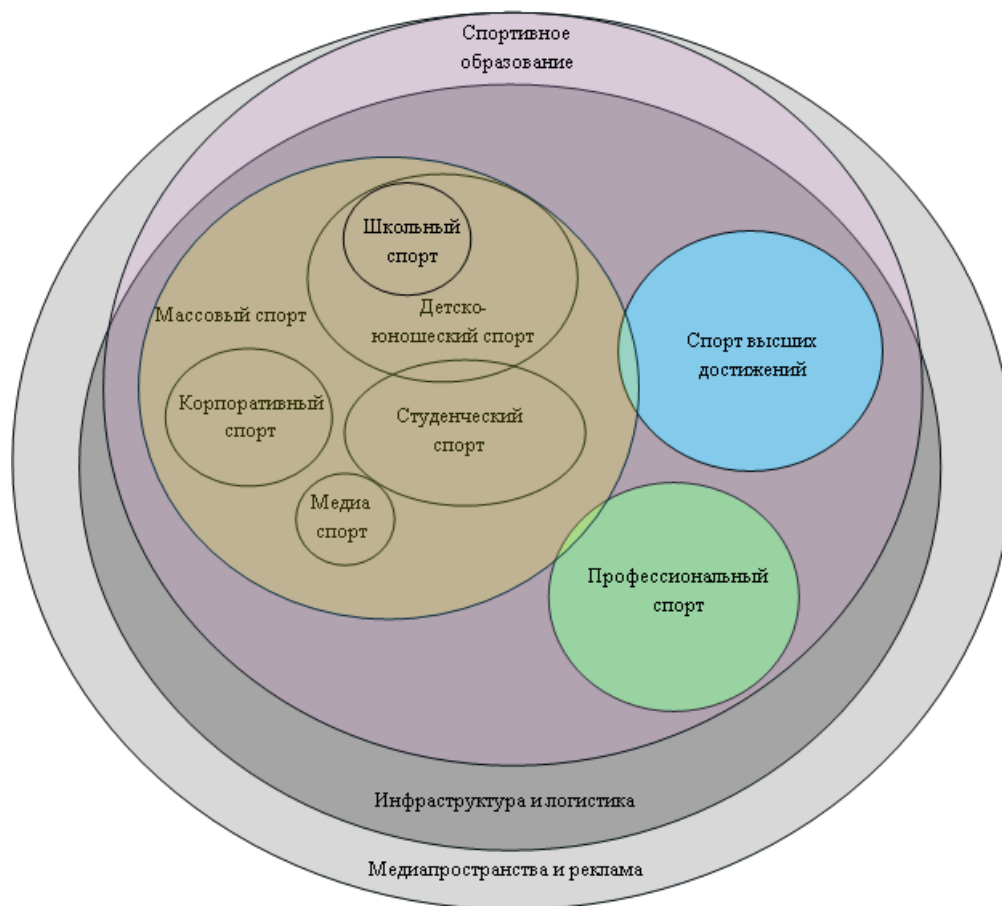
Аннотация: Современная индустрия спорта представляет собой целую архитектуру субъектов, не только оказывающих услуги в области спорта, но и обслуживающих данную отрасль. В статье рассматриваются актуальные вопросы налоговых рисков, возникающих в индустрии спорта, в контексте явления, обозначаемого как «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 управленческих 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, управленческих 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 управленческих 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, осуществляемую 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:

$\frac{3}{4}$ прямое влияние отображено сплошными линиями и демонстрирует непосредственную

причинно – следственную связь между рисками и механизмами их устранения;

$\frac{3}{4}$ 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.

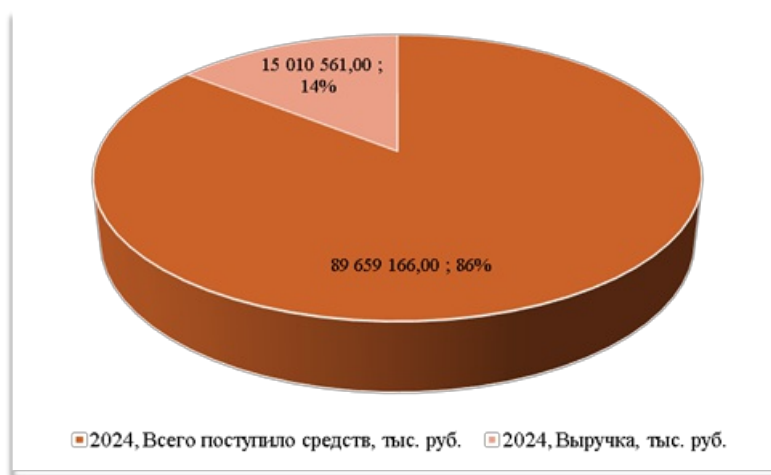
Любой доход, который не указан в этом перечне, считается внереализационным согласно пункту 8 статьи 250 НК РФ как «безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ». Налогооблагаемая база по налогу на прибыль у НКО формируется 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 отдельный 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 управленческих расходов

К расходам некоммерческих организаций также относятся управленческие 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 управленческих

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 А56-50333/2008]. 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 в виду 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 ими 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 обязанности 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 управленческих расходов

В связи с противоречивостью законодательства предлагается вести пропорциональный учет управленческих расходов, финансируемых за счет целевых и коммерческих средств, у некоммерческих организаций. Данный способ организации учета позволит НКО включать в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, управленческие 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 соответствии 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 спишет 6 661 рублей $((89\,900 + 30\,000) / 36 * 2 = 6\,661)$.

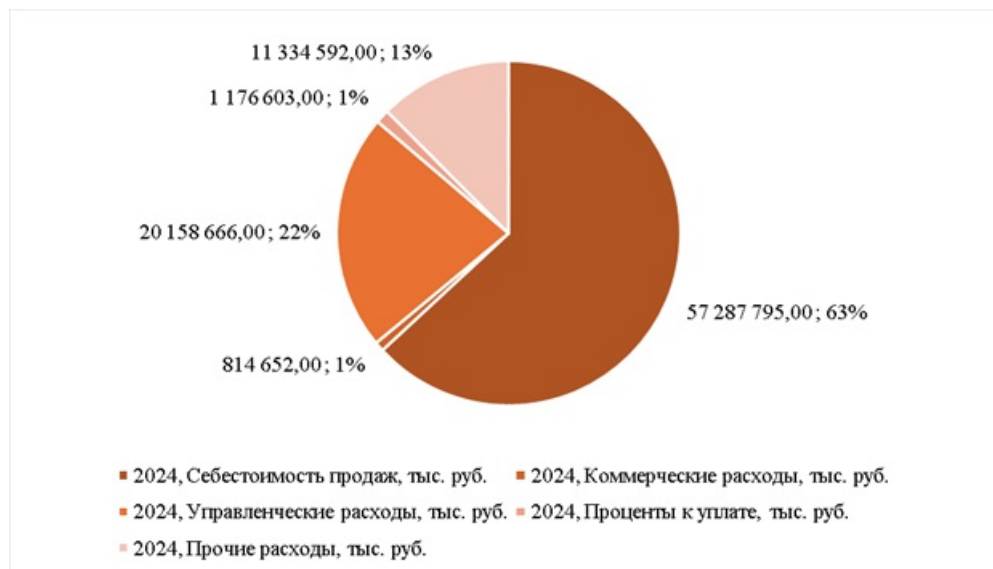
Если рассматривать вариант, когда тренажер был приобретен в декабре 2024 года сразу же списан в расходы, как не амортизируемое имущество, а модернизация на него была произведена в январе 2025 года, то данный тренажер может быть переведен в состав амортизируемого имущества, и в составе расходов будет 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

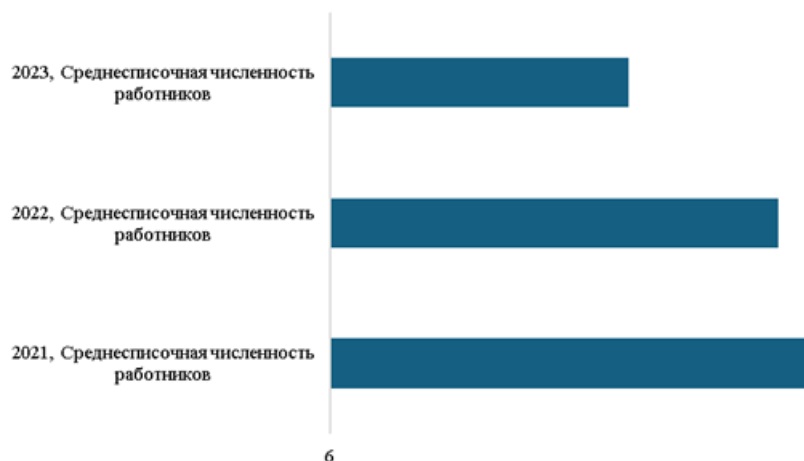
документального подтверждения маркетинговых услуг, а сам термин «маркетинг» отсутствует в Гражданском кодексе Российской Федерации. Это создает для организаций риск некорректного отнесения расходов, связанных с рекламой, к маркетинговым услугам, что может привести к завышению расходной части и, как следствие, 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: DEGDWU.
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 налоговых, 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: DUKEBX.
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., Landaís 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: PSMLLED.
20. Гончаренко Л. И., Чемерицкий Л. К., Липатова И. В., Смирнова Е. Е. Налогообложение некоммерческих организаций: учебное пособие. Москва: КноРус, 2023. 274 с.
21. Гарибов 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 риски 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 устранить. 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 вышесказанным 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 была 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.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Лексин Е.А. Проблемы организации взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом: пути их решения // Налоги и налогообложение. 2025. № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.2.73627 EDN: FKHBRG URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=73627

Проблемы организации взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом: пути их решения

Лексин Евгений Алексеевич

ORCID: 0009-0002-8831-0443

аспирант, кафедра Публично-правовые (государственно-правовые) науки; Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Саратовский национальный исследовательский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского"

410028, Саратовская область, г. Саратов, ул. Соборная, д.9

✉ rabota_pres14@rambler.ru



[Статья из рубрики "Налогообложение физических лиц"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.2.73627

EDN:

FKHBRG

Дата направления статьи в редакцию:

09-03-2025

Аннотация: Предметом исследования являются общественные отношения, возникающие между налогоплательщиком и налоговым органом. В статье рассматриваются актуальные проблемы, касающиеся взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиков. В результате проведенного исследования автором обозначен ряд типичных проблем, с которыми сталкиваются налогоплательщики в процессе взаимодействия с налоговыми органами. Также был проанализирован зарубежный опыт организации взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами с последующим обобщением и выводами относительно заимствования опыта применительно к отечественной практике. На основании выявленных проблем сделан вывод о недостаточной эффективности в отношении ряда принимаемых мер, касающихся принудительного взыскания задолженности, а также организационных аспектов взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов. В результате был предложен ряд мер, направленных на совершенствование системы взаимоотношений налогоплательщиков и

органов налогового контроля. Методологическую основу исследования составляет общенаучный диалектический метод познания общественных процессов и социально-правовых явлений, теория применения права. Использовались общенаучные методы исследования (анализ, синтез, индукция, дедукция и др.). Кроме того, использовались частно-научные методы: логический, системно-структурный, комплексный, статистический и другие методы. Анализ международного опыта и специфических проблем взаимодействия между налоговыми службами и налогоплательщиками в России позволил сформулировать ряд предложений. Ключевым стало развитие института налогового консультирования и его юридическое оформление. Наряду с этим, предложено законодательно конкретизировать компетенции налоговых органов в процессе проверок. Важным элементом является усиление информационно-разъяснительной работы с налогоплательщиками, включающей не только детальную интерпретацию налоговых норм, но и анализ практических ситуаций, выявленных в ходе предыдущих проверок. В целях оптимизации законодательства, регулирующего отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами, необходимо подчеркнуть приоритетность исполнения налоговых обязательств, при этом инструменты налогового контроля не должны ограничиваться только фискальной функцией. Целью совершенствования законодательства должно стать формирование позитивного имиджа налоговых органов в деловой среде. Для достижения этой цели необходимо четко определить границы полномочий налоговых органов и закрепить их обязанность по проведению разъяснительной работы.

Ключевые слова:

налоговая задолженность, налоговое администрирование, бюджетная система, взаимодействие, налоговые требования, информационное сопровождение, полномочия налоговых органов, налоговые консультации, волонтеры, ведомства

Введение

Значительные изменения, которые произошли в экономике России на протяжении нескольких последних десятилетий, во многом относятся к системе налогообложения. В результате рыночных трансформаций российской экономики происходили постоянное реформирования налоговой системы, одним из результатов которой являлось сокращение количества налогов, а также изменение системы налогообложения в отношении налоговых ставок, льгот и вычетов. Одной из стратегических задач государства является обеспечение собираемости налогов, что непосредственно влияет на состояние финансовой системы страны. Объясняется это тем, что источником доходов любого бюджета являются налоги, выполняющие фискальную функцию.

Основная часть

Налоги оказывают особое влияние на процессы в экономике, что обеспечивается спецификой финансовых отношений в отношении формирования денежных источников государства^[7]. На данный момент, в отношении собираемости налогов можно выделить ряд значимых проблем:

- проблема теневой экономики;
- слабые знания налогоплательщиков в области экономики, финансов и

налогообложения;

- недостаточная эффективность контроля сбора налогов;
- несовершенство применяемых методов собираемости налогов.

На сегодняшний день, присутствие теневой экономики в России лишает бюджетную систему части доходов и провоцирует неравную конкуренцию, по причине того, что добросовестные налогоплательщики оказываются в заведомо невыгодном положении.

Недостаточность знаний владельцев бизнеса и сотрудников предприятий в области экономики не позволяет должным образом толковать требования и нормы налогового законодательства, что приводит к многочисленным нарушениям в области ведения учета и исчисления налогов [\[5\]](#).

Российская налоговая система находится в стадии постоянного совершенствования и модернизации, однако при этом сформированная на протяжении нескольких лет система работы налоговых органов в части взаимоотношения с налогоплательщиками отличается недостаточной эффективностью. Важно отметить, что организация эффективного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков во многом обеспечивает стабильность и своевременность поступлений в бюджет налоговых платежей [\[11\]](#). В первую очередь система взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков должна характеризоваться комфортными условиями для налогоплательщиков. В основе построения эффективных взаимоотношений должно быть понимание того, что на законодательном уровне установлено, что налоговые органы и налогоплательщики являются участниками налоговых правоотношений. При этом в системе налогового администрирования со стороны налоговых органов в основном присутствуют контрольные функции в части проверки правильности и своевременности исчисления налоговых платежей в бюджет. Важно при этом отметить, что формы и методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков достаточно ограничены. Исходя из этого, можно сделать вывод, что применительно к современным условиям социально-экономического развития общества и специфики ведения бизнеса, сложившаяся система взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков во многом исчерпала свои возможности [\[4\]](#).

В целях определения направлений совершенствования взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, следует обратиться к многолетней практике зарубежных стран, в рамках которой делается особый акцент на качество услуг, оказываемых налоговыми органами. Так, наряду с контрольными функциями налоговые органы рассматриваются в качестве государственных органов, оказывающие услуги, соответствующие потребностям налогоплательщиков. Так, например, в Германии в обязанности налоговых органов входит оказание помощи налогоплательщикам. При этом одной из особенностей является то, что специалист налоговых органов предлагает свою помощь не только в случаях, когда об этом просит налогоплательщик, но также и применительно к тем ситуациям, когда имеются потенциальные трудности о возможностях возникновения которых, инспекторы могут знать заранее, в том числе исходя из своей практики работы. Особенно это касается помощи в заполнении деклараций новым предпринимателям, недавно открывшим свой бизнес [\[8\]](#).

Особенностью организации взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками в Германии является наличие трехстороннего характера взаимодействия, которое включает не только налоговые органы и налогоплательщики,

на также и налоговых консультантов. В данных отношениях особое место занимает организация информационного обмена между налоговыми органами и лицами, оказывающими услуги по налоговому консультированию [\[5\]](#).

Отношения между налоговыми органами и налоговыми консультантами в Германии, в общем плане, построены на принципе взаимоуважения и понимания отведенных ролей в системе налогообложения. Налоговые консультанты в Германии предлагают своим клиентам услуги на договорной основе. Основным направлением услуг в составе налогового консультирования является качественное и своевременное выполнение обязанностей налогоплательщиками, как в отношении расчета налоговых платежей, так и в отношении их уплаты в бюджет [\[11\]](#). Как показывает современная практика, клиенты обращаются к налоговым консультантам в целях не только надлежащей подготовки деклараций, но также и оптимизации налоговой нагрузки, во избежание переплат или недоплат налогов. В данной системе взаимоотношений, где важное промежуточное звено занимают налоговые консультанты, присутствуют важные преимущества для налоговых органов. Как показывает многолетняя практика в Германии, оказание качественных консультаций позитивно влияет на организацию делопроизводства в налоговых органах. Также, налоговых консультантов в Германии принято считать важной частью системы правосудия в сфере налогового права. Объясняется это тем, что налоговые консультанты в пределах отведенных ими полномочий отстаивать законные интересы своих клиентов [\[2\]](#). При этом особая роль отведена досудебным процедурам рассмотрения налоговых споров. Налоговые консультанты в Германии, имея профессиональный опыт и, как правило, многолетнюю практику берут на себя определенную часть взаимоотношений с налоговыми органами. Данного рода посредничество позволяет избежать определенных разногласий между налогоплательщиками и налоговыми органами. Это позволяет эффективно решать возникшие проблемы и разногласия с налоговыми органами, исключая эмоциональные аспекты конфликта, исключительно на деловом уровне [\[12\]](#).

Обобщая опыт взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в Германии можно сделать вывод о том, что данный характер взаимодействия обусловлен трехсторонним характером взаимоотношений, в которых значимая роль отведена налоговым консультантам. При этом между налоговыми органами и налоговыми консультантами налажен эффективный информационный обмен, прежде всего в интересах клиента (налогоплательщика). Также благодаря эффективной организации обмена информацией и взаимодействия с налоговыми консультантами, в Германии значительно снижается административная нагрузка на налоговые органы.

Также в целях изучения опыта взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами целесообразно обратиться к опыту Канады. Для многолетней практики Канады в отношении взаимодействия налоговых органов характерно функционирование Федерального агентства по налогам Канады (Canada Revenue Agency) [\[3\]](#). Данная организация осуществляет управление различными налоговыми программами. Также в состав функций агентства входит администрирование налоговых льгот и кредитов. Федеральное агентство по налогам Канады проводит аудит налоговых деклараций и в случае возникновения необходимости проводит соответствующие расследования. Не менее важной функцией агентства также является предоставление полезных для налогоплательщиков ресурсов для более четкого понимания и выполнения гражданами и организациями своих налоговых обязательств. Важно также обратить внимание на эффективную организацию партнерских отношений между Федеральным агентством по

налогам Канады, общественными организациями и их волонтерами. Следует обратить внимание на особую роль, выполняемую налоговыми волонтерами в Канаде. Налоговые волонтеры в Канаде действуют в формате, так называемых «налоговых клиник». В рамках данных объединений волонтеры помогают определенным категориям граждан, имеющим низкие доходы или иммигрантам, недавно оказавшимся в стране, заполнять налоговые декларации. При этом к участию приглашаются и ассоциации дипломированных профессиональных бухгалтеров и частные налоговые фирмы. Волонтеры обладают базовыми знаниями о налогообложении и принадлежат к определенной общественной организации. Оказание помощи в рамках деятельности «налоговых клиник» осуществляется и в отношении той категории граждан, которые по тем или иным причинам, оказались в затруднительном положении или нуждаются в помощи при освоении налогового законодательства Канады. Особенно это касается категорий граждан, кто недостаточно владеет английским языком [\[11\]](#).

Федеральное агентство по налогам Канады на постоянной основе производит сбор информации в отношении типичных проблем налогоплательщиков, а также определенных затруднениях, связанных с исчислениями и уплатой отдельных видов налогов. Сбор информации позволяет должным образом реагировать на возникшие затруднения при выполнении обязанностей налогоплательщиками [\[9\]](#).

Таким образом, в системе организации взаимоотношений между налоговыми органами Канады и налогоплательщиками особое место отведено общественным организациям и волонтерам. Также некоторые посреднические функции отведены ассоциациям дипломированных бухгалтеров и частным компаниям, специализацией которых является подача налоговых деклараций.

В системе взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов Новой Зеландии особое место занимает реализация механизма досудебного разрешения споров. Данный механизм позволяет эффективно выстроить диалог между налоговыми органами и налогоплательщиками, что также способствует более оперативному разрешению судебного спора. Не менее важным преимуществом данного механизма является значительное снижение нагрузки на судебную систему Новой Зеландии. Инициацию процедуры досудебного урегулирования спора может начать как налогоплательщик, так и само налоговое ведомство. Переговоры в рамках досудебного урегулирования налоговых споров могут проводиться как удаленно, так и в ходе личной встречи. При этом также предусмотрено посредничество вышестоящего служащего - представителя налогового ведомства, не заинтересованного в данном споре [\[16\]](#).

В целях рассмотрения зарубежного опыта следует обратиться к опыту организации налоговой системы Норвегии, которая в большей степени ориентирована на проведение автоматического расчета и сбора налогов с налогоплательщиков. Такая система значительно снижает нагрузку на реализацию административных процедур налоговыми органами. Внедрение практики использования информационно-коммуникационных технологий позволяет не только автоматизировать, но также и упростить процесс взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов. Особенно это касается сбора информации о предполагаемых налоговых платежах, их детализации, периодах платежей и данных налогоплательщика.

Проведенный анализ некоторых аспектов взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками позволил выявить некоторые особенности, благодаря которым данное взаимодействие является достаточно эффективным. В первую очередь это

достаточно высокий уровень организации налогового консультирования и деятельности юристов. Объясняется это тем, что в большинстве развитых стран функционирует разветвленная структура налоговых органов и достаточно громоздкая нормативная база. Соответственно, не каждый налогоплательщик имеет возможность самостоятельно разобраться во всем многообразии принятых документов в сфере налогообложения. В развитых странах в сфере организации взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов широко применяются современные технологии, которые обеспечивают эффективный контроль операций как со стороны частных лиц-налогоплательщиков, так и со стороны предприятий [\[8\]](#).

Применительно к России, Налоговым кодексом Российской Федерации в ст. 21, 23, 31, 32 определены права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов. Несмотря на достаточно четкое правовое регулирование взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков важно обратить внимание на проблему неравного положения налогоплательщиков и органов налогового контроля. Прежде всего, основу данной проблемы составляет нечеткая ответственность должностных лиц налоговых органов. До настоящего времени законодательными и нормативными актами не определена степень ответственности налоговых органов, в частности меры ответственности за неправомерные действия или нанесение материального ущерба. Также важно обратить внимание на некоторые преимущества налоговых органов при самостоятельной квалификации условий, выбранного налогоплательщиком режима налогообложения [\[6\]](#).

В отечественной практики основная причина неэффективного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов состоит в сложности и противоречивости налогового законодательства. Несмотря на то, что Налоговый кодекс РФ не является сложным для понимания в отношении толкования, он достаточно часто подвергается изменениям в течение года. Здесь возникает проблема, что не все налогоплательщики имеют возможность отследить изменения, даже несмотря на большое количество информационных ресурсов в сети Интернет [\[13\]](#).

Основная проблематика организации эффективного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков обусловлена рядом факторов, которые влияют на нормальное функционирование органов налогового контроля в России. Налоговые органы России функционируют в составе единого целостного механизма, включающего множественные звенья. Нижестоящие подразделения, в свою очередь, подчиняются вышестоящим органам. Для обеспечения эффективной и слаженной системы данного механизма необходимо добросовестное выполнение обязанностей как непосредственного самими органами налогового контроля, так и налогоплательщиками. Именно в реализации обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков возникают проблемы. Как показывает практика, некоторые налогоплательщики пытаются уклониться от уплаты налогов или занижить объект налогообложения. В тоже время налоговые органы достаточно часто превышают вверенные им полномочия. Подобные нарушения крайне неблагоприятно сказываются на работе всей налоговой системы России в целом, разрушая при этом элементы эффективного взаимодействия и создавая новые проблемы. Особенно данные проблемы находят крайне негативное проявление в условиях экономической нестабильности [\[15\]](#).

Недостаточное толкование норм налогового законодательства является одной из первопричин неэффективного взаимодействия органов налогового контроля и налогоплательщиков. В первую очередь этот касается вопросов оценки добросовестности налогоплательщика. Несмотря на то, что на данную тему присутствует

достаточно большое количество ведомственных и судебных разъяснений, чаще всего эти разъяснения не содержат конкретных положений или руководства к действию. Также важно отметить, что решения арбитражных судов в отношении налоговых споров, связанных с оценкой добросовестности налогоплательщика достаточно разнообразны и основаны на различных оценках той или иной деловой ситуации.

На данный момент в отечественной практике имеет место отсутствие четко выстроенной и законодательно определенной системы организации налоговых проверок. При этом также отсутствует единая система критериев, позволяющая определить те, или иные правонарушения в сфере налогового законодательства.

Вся система налогового контроля также имеет преимущественно фискальную направленность. Фискальная направленность организации взаимоотношений с налогоплательщиками обусловлена тем, что основной акцент делается на доначисление налогов и штрафных санкций. Во многом это формирует негативное отношение со стороны налогоплательщиков к налоговым органам.

Как показывает практика налоговых споров, у налоговых органов достаточно часто отсутствует доказательная база в отношении вины налогоплательщика.

В тоже время в процессе анализа взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков можно выделить и некоторые положительные аспекты. Благодаря активному развитию методов электронного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также проведению разъяснительной работы, роль налоговых органов в качестве исключительно фискального инструмента отступает на второй план. При этом приоритетным направлением является организация сервисного взаимодействия с налогоплательщиками, что во многом соответствует практике развитых стран. Данный вектор взаимодействия с налогоплательщиками во многом продиктован миссией ФНС России, в соответствии с которой обозначено повышение эффективности контрольной и надзорной деятельности, на фоне высокого качества оказываемых услуг налогоплательщикам. Услуги для налогоплательщиков рассматриваются в следующих аспектах [\[17\]](#):

- оказание услуг в направлении налогового консультирования в целях обеспечения законного и комфортного ведения бизнеса;
- обеспечение соблюдения прав налогоплательщиков;
- развитие методов мотивации к своевременной и полной уплате налогов в бюджет, основанных не на методах принуждения и санкциях, на, прежде всего, на социальной ответственности.

Анализируя вышеприведенные аспекты оказания услуг для налогоплательщиков можно сделать вывод о том, что постепенно в ходе реформирования функций налоговых органов, акцент смещается с мер принудительного характера в сторону добровольного исполнения налоговых обязательств, а также формирование общественного мнения о негативном характере уклонения от уплаты налоговых платежей в бюджет.

Основываясь на проведенном анализе зарубежного опыта организации взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками можно предложить ряд эффективных мер, направленных на совершенствование взаимоотношений в данной сфере.

В первую очередь, это формирование института налогового консультирования. Так, в целях оказания содействия процессу подготовки законодательных проектов в сфере

налогообложения необходимо создать профессиональные ассоциации налоговых консультантов. Предлагается сформировать данный институт по типу саморегулируемых организаций, объединяющих аудиторов и профессиональных бухгалтеров. Однако категория налоговых консультантов должна специализироваться именно на налоговом законодательстве, а также внедрении методов налогового учета. Данное мероприятие должно являться завершающим этапом в ранее принятых мерах со стороны государства в отношении внедрении института налоговых консультантов. К примеру, в 2014 году в Государственную думу Российской Федерации на рассмотрение был внесён законопроект «О налоговом консультировании» (№529626-6). Однако, до настоящего времени закон не принят и находится в стадии проекта. Основываясь на некоторых положениях законопроекта необходимо также определить статус налогового консультанта, его полномочия и ответственность. Также следует законодательно закрепить содержание договора об услугах налогового консультирования, в частности: порядок проведения налоговой консультации, перечень работ по организации постановки налоговой отчетности в организации, с учетом специфики ее деятельности. При этом необходимо закрепить порядок проведения аудита налоговой отчетности [\[9\]](#).

В целях обеспечения равного положения налогоплательщика и налогового органа необходимо также на уровне ведомственных нормативных актов закрепить порядок ответственности сотрудников налоговых служб в отношении незаконных решений. Также для исключения формирования субъективного мнения в отношении результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия со стороны сотрудников налоговых органов необходимо реализовать ряд мероприятий, среди которых:

- проведение профилактических бесед с налогоплательщиками;
- размещать на сайте ИФНС выдержки из материалов налоговых проверок с разбором типичных ситуаций для предприятий отдельных отраслей;
- разъяснять права и обязанности налогоплательщиков при проведении проверок;
- разъяснять порядок составления письменных возражений на действия налоговых инспекторов в ходе проведения проверки .

Таким образом, предложенные мероприятия, в частности размещение информации на сайте ФНС позволит не только повысить компетенции представителей бизнеса в отношении системы налогообложения в целом, но также и заблаговременно устранить имеющиеся недостатки в системе налогового учета на предприятии. Разбор типичных налоговых правонарушений, особенно на предприятии определенной отрасли будет способствовать не только общей осведомленности главных бухгалтеров предприятий, но также и позволит сформировать учетную политику для целей налогообложения [\[19\]](#).

В целях противодействия незаконным действиям налоговых органов в процессе проведения проверок также необходимо на законодательном уровне четко систематизировать их полномочия и детализировать уровень ответственности.

В завершении проведенного исследования можно сделать ряд важных выводов. Изменения в системе налогообложения в России в течение последних десятилетий послужили формированию качественно новых требований в отношении взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Во многом изменения в системе налогообложения были вызваны рыночными трансформациями экономики, а также укрупнением бизнеса. В тоже время, важной стратегической задачей государства по-прежнему остается повышение собираемости налогов. Однако некоторые

неблагоприятные факторы, среди которых теневая экономики и недостаточная эффективность методов налогового контроля во многом создают проблемы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков [\[18\]](#).

Для решения данной проблемы, в рамках авторского исследования, был проанализирован опыт зарубежных стран в части взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Опыт Германии показал достаточно высокую эффективность налоговых консультантов, которые берут на себя часть нагрузки в отношении консультирования налогоплательщиков, а также повышения финансовой грамотности представителей бизнеса. Опыт Канады убедительно доказывает эффективность функционирования общественных организаций их деятельности в направлении помощи в составлении налоговых деклараций и налогового консультирования малообеспеченных слоев населения и иммигрантов, недавно прибывших в страну.

В Новой Зеландии достаточно развита система досудебного урегулирования налоговых споров.

Заключение

Основываясь на изученном опыте зарубежных стран и характерных проблемах взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в России, был предложен ряд рекомендаций, состоящих в развитии института налогового консультирования и его закреплении на законодательном уровне. Также было предложено на законодательном уровне уточнение полномочий налоговых органов в ходе проведения проверки. Немаловажное значение будет иметь и проведение разъяснительной работы с налогоплательщиками, предусматривающей не только расширенное толкование норм налогового законодательства, но также и разбор типичных ситуаций, основанных на результатах прошлых налоговых проверок.

В рамках совершенствования законодательства в сфере регулирования взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов необходимо предусмотреть, что исполнение налоговых обязанностей носит первоочередной характер, но при этом меры налогового контроля должны носить не только фискальный характер. Результатом совершенствования законодательства в данном направлении должно являться формирование позитивного характера восприятия налоговых органов со стороны бизнеса. Для этого должен быть четко определен уровень полномочий налоговых органов, и их обязанность в направлении разъяснительной работы

Библиография

1. Антропцева И.О. Налоговый комплаенс как направление развития налогового контроля // Публично-правовое обозрение. 2023. № 1. С. 113-116. EDN: XFSXNT.
2. Арбенин В.В. Правовая природа договоров, заключаемых между налогоплательщиками и налоговыми органами. Федеральное государственное бюджетное учреждение науки Институт государства и права Российской академии наук, 2021. 145 с.
3. Балкарова Д.Т., Болова Л.А. Влияние цифровых технологий ФНС России на снижение административной нагрузки на налогоплательщиков // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и налогообложения в условиях цифровизации экономики: межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов, представленных на 6-ой Международной научно-практической конференции в Государственном университете управления (ГУУ). Москва, 2022. С. 291-294. EDN: JVKQEW.

4. Бачурин Д.Г. Статья 57 Конституции Российской Федерации как основа российского налогового права // Финансовое право. 2023. № 5. С. 5-7.
5. Бондарь А.А. Судебная доктрина в налоговом праве Российской Федерации // Финансовое право. 2023. № 5. С. 17-22. DOI: 10.18572/1813-1220-2023-5-17-22. EDN: ANUPNC.
6. Воронина П.А. Альтернативные способы разрешения споров в налоговых отношениях // Современные стратегии и цифровые трансформации устойчивого развития общества, образования и науки: сборник материалов V Международной научно-практической конференции. Махачкала, 2023. С. 92-97. EDN: WIPYGY.
7. Калинина Л.Е., Давоян А.Д. Принцип справедливости в налоговом праве: анализ содержания // Финансовое право. 2023. № 1. С. 14-17. DOI: 10.18572/1813-1220-2023-1-14-17. EDN: QEUNAK.
8. Кан А.В. Проблема взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков // Наука и инновации: исследование и достижения: сборник статей VI Международной научно-практической конференции. Пенза, 2022. С. 60-65. EDN: ВКААКМ.
9. Лютова О.И. Институт налоговой обязанности в системе налогового права: актуальные проблемы // Российский юридический журнал. 2023. № 3. С. 133-143. DOI: 10.34076/20713797_2023_3_133. EDN: GVHKWS.
10. Пономарев О.В., Зудин А.В., Позняков К.С., Шляхов Е.Д., Моженко Н.С. Актуальные проблемы проведения налоговых проверок в рамках налогового контроля // International Law Journal. 2023. Т. 6. № 6. С. 25-29. EDN: ZJAEZ.
11. Саркисов В.Б. Модернизация механизма взаимодействия участников налоговых правоотношений // Налоговая политика Российской Федерации на современном этапе: проблемы разных уровней: материалы Всероссийской научно-практической конференции. 2021. С. 211-216.
12. Суркова А.В. Цифровые инструменты эффективных правоотношений налоговых органов и налогоплательщиков // Интеллектуальные ресурсы-региональному развитию. 2021. № 3. С. 82-85. EDN: UWXZEA.
13. Чинаев Т.В., Лежнев С.В. Некоторые особенности цифровизации налоговых правоотношений в Российской Федерации // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. 2024. № 1. С. 101-106. DOI: 10.37882/2223-2974.2024.01.28. EDN: FNUVTO.
14. Antosia A., Paolo Rusu A.P., and Zarrin L. Tax evasion in a behaviorally heterogeneous society: an evolutionary analysis. Economic Modeling. 2021. No. 42(C). P. 106-115.
15. Antunes L., Balza H., Urbano P., Monish L., and Roseto-Palma K. Tax compliance in a simulated heterogeneous multi-agent society. Lecture Notes on Computer Science. 2021. No. 3891. P. 147-161.
16. Ault H.J. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles // Tax Notes International. 2013. Vol. 70. № 12. P. 1195-1201.
17. Blomkvist K.M. Comparison of agent-based models of income tax evasion. Social Science Computer Review. 2006. № 24(4). С. 411-425.
18. Dean S.A. Tax Deregulation // New York University Law Review. 2011. Vol. 86. № 2. P. 388-436.
19. Madison A.D. The Futility of Tax Protester Arguments // Thomas Jefferson Law Review. 2022. Vol. 36. № 2. P. 254-308.
20. Thomas K.D. Presumptive Collection: A Prospect Theory Approach to Increasing Small Business Tax Compliance // Tax Law Review. 2022. Vol. 67. № 1. P. 119.

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. В рецензируемой статье «Проблемы организации взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом: пути их решения» предметом исследования являются нормы права, регулирующие общественные отношения в сфере налогообложения.

Методология исследования. Методологический аппарат составили следующие диалектические приемы и способы научного познания: абстрагирование, индукция, дедукция, гипотеза, аналогия, синтез, типология, классификация, систематизация и обобщение. Отмечается применение современных методов, таких как: теоретико-юридический, формально-логический, сравнительно-правовой, правового моделирования и др. Применение современных научных методов позволило автору сформировать собственную аргументированную позицию по заявленной тематике.

Актуальность исследования. Актуальность темы рецензируемой статьи не вызывает сомнения. Автор правильно отмечает, «одной из стратегических задач государства является обеспечение собираемости налогов, что непосредственно влияет на состояние финансовой системы страны». Вместе с тем, законодательство в сфере налогообложения не лишено коллизий и пробелов, что обуславливают необходимость доктринальных разработок по данной проблематике в целях совершенствования правового регулирования и правоприменения.

Научная новизна. Не подвергая сомнению важность проведенных ранее научных исследований, послуживших теоретической базой для данной работы, тем не менее, можно отметить, что в этой статье сформулированы заслуживающие внимания положения, которые указывают на важность этого исследования для юридической науки и его практическую значимость: «...было предложено на законодательном уровне уточнение полномочий налоговых органов в ходе проведения проверки. Немаловажное значение будет иметь и проведение разъяснительной работы с налогоплательщиками, предусматривающей не только расширенное толкование норм налогового законодательства, но также и разбор типичных ситуаций, основанных на результатах прошлых налоговых проверок». В статье содержатся и другие положения, которые отличаются научной новизной.

Стиль, структура, содержание. Тема раскрыта. Автором соблюдены требования к объему материала. Статья написана научным стилем, использована специальная терминология, в том числе и юридическая. Материал изложен последовательно и ясно. Автором предпринята попытка структурировать статью. В качестве замечаний можно отметить, что во введении необходимо не только обосновать актуальность темы исследования, но и определить его цель, задачи и методологию, а также указать предполагаемые результаты исследования. В заключении следует сформулировать итоги исследования, а не ограничиваться общими выводами.

Библиография. Автором использовано достаточное количество доктринальных источников, включая публикации последних лет. Ссылки на источники оформлены с соблюдением требований библиографического ГОСТа.

Апелляция к оппонентам. По спорным вопросам заявленной тематики представлена научная дискуссия, обращения к оппонентам корректные. Все заимствования оформлены ссылками на автора и источник опубликования.

Выводы, интерес читательской аудитории. Статья «Проблемы организации взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом: пути их решения» может быть рекомендована к опубликованию, поскольку отвечает требованиям,

предъявляемым к научным публикациям. Статья соответствует тематике журнала «Налоги и налогообложение». Статья написана на актуальную тему, отличается научной новизной и имеет практическую значимость. Статья по этой теме может представлять интерес для широкой читательской аудитории, прежде всего, специалистов в области налогового права, а также, будет полезна для преподавателей и обучающихся юридических вузов и факультетов.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Куркина Н.В. Регулирующая функция налога и ее правовое обеспечение // Налоги и налогообложение. 2025. № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.2.73853 EDN: FSPCJH URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=73853

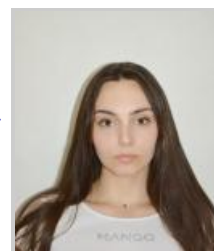
Регулирующая функция налога и ее правовое обеспечение

Куркина Наталья Викторовна

преподаватель; кафедра теории права и государственно-правовых дисциплин; Волгоградский институт управления - филиал РАНХиГС
аспирант; кафедра теории права и государственно-правовых дисциплин; Волгоградский институт управления - филиал РАНХиГС
главный специалист аппарата уполномоченного по защите прав предпринимателей в Волгоградской области; ГКУ ВО "Дирекция по обеспечению деятельности Общественной палаты Волгоградской области и института уполномоченных в Волгоградской области"

400066, Россия, Волгоградская обл., г. Волгоград, Центральный р-н, ул. им. Гагарина, д. 8

✉ nKurkina-98@yandex.ru



[Статья из рубрики "Теория и история налогообложения"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.2.73853

EDN:

FSPCJH

Дата направления статьи в редакцию:

28-03-2025

Аннотация: Предметом настоящего исследования является механизм реализации регулирующей функции налога, исследования указанной функции в системе функций налогов, а также выявление необходимости выделения подфункций регулирующей функции налога, которая призвана оказывать опосредованное воздействие на различные сферы общественных отношений, стимулируя или дестимулируя определенную модель поведения. В науке налогового права долгое время главенствующую позицию занимала фискальная функция налога, так как одной из главных целей налогообложения является пополнение государственного бюджета. В процессе развития общественных отношений и системы налогообложения развитие получила и регулирующая составляющая налогообложения, которая использовалась государством в том числе для развития экономики. Автором делается вывод о том, что фискальная и регулирующая функции налога являются равнозначными. Методологическую базу составляют общенаучные методы исследования, такие как

анализ и синтез, дедукция и индукция, обобщение, описание. Наряду с общенаучными методами, автором также использовались специально-юридические методы, такие как формально-юридический (догматический) и сравнительно-правовой методы. Новизна работы обусловлена выделением в рамках полифункционального подхода подфункций регулирующей функции налога. Проведено исследование различных классификаций функций налогов, в связи с чем сделан вывод о полифункциональности налога, а также о необходимости выделения следующих подфункций регулирующей функции налога: стимулирующая, дестимулирующая, поощрительная, вспомогательная. Таким образом, регулирующая функция налога является наиболее важной функцией для создания благоприятного экономического, инвестиционного и социального климата в государстве, а налог, наравне с фискальной функцией, может выполнять дополнительные функции. С ее помощью государство может стимулировать развитие приоритетных направлений предпринимательской деятельности, воздействовать на демографическую политику и на прочие социально важные процессы, а также сдерживать развитие отдельных сфер бизнеса, что влияет и на иные сферы социальной жизни общества.

Ключевые слова:

налог, налоговая система, функции налога, регулирующая функция налога, налоговое стимулирование, налоговые льготы, налоговые стимулы, налоговая политика, налоговое регулирование, полифункциональность налога

Введение

На основании положений действующего Налогового кодекса Российской Федерации, а также Конституции Российской Федерации основополагающей функцией налога является фискальная функция. Исторически именно содержание государства являлось основной целью взимания налогов.

Однако в процессе правового и экономического развития государственного механизма, а также системы налогообложения введение налогов не обуславливается одной лишь целью пополнения бюджета и реализации фискальной функции. Налогообложение также реализует и иные, возложенные на него законодателем, функции, в частности функцию регулирования экономических и социальных процессов в обществе. На это обращала внимание Н. И. Химичева: «налоги также могут быть сильным регулирующим механизмом в системе социального управления» ^[24]. А. А. Тривус также отмечал, что «налоги могут быть инструментом экономической политики наряду с другими средствами – активной банковской политикой, таможенными пошлинами, регулированием деятельности акционерных компаний. Налоги приравнены к одной из составляющих сил, определяющих ту равнодействующую, по которой совершается эволюция рыночной экономики» ^[21, с. 49].

Проблематика по указанной теме исследовалась такими авторами, как К. А. Тасаловым, Н. И. Химичевой, А. В. Брызгалиным, В. Р. Берником, А. Н. Головкиным, Г. В. Петровой, К. С. Бельским, Д. Г. Черником, Г. Б. Поляком, А. Н. Романовым, И. И. Янжулом, А. А. Батариним, которые проводили исследования в части классификации функций налога. Исследование отдельных функций налога и их места в системе функций налога осуществлялось такими авторами, С. Г. Пепеляевым, О. Н. Горбуновой, А. А. Копиной, М. Н. Карасевым.

Исследованием непосредственно регулирующей функции налога и ее влияния на экономические и социальные процессы занимались следующие авторы: А. А. Тривус, В. А. Парыгина, А. А. Тадеев, Н. С. Бондарь, И. И. Кучеров, А. А. Титов.

В ходе исследования путем использования формально-юридического (догматического) метода в сочетании с общенаучными методами, такими, как анализ, синтез, описание, обобщение были изучены позиции авторов по теме функций налогов, их классификации, а также точки зрения относительно места регулирующей функции в общей системе функций налога.

На основе исследованных позиций указанных выше авторов, а также посредством использования метода дедукции выведена классификация подфункций регулирующей функции налога, а также сформулировано определение функции налога.

Использование сравнительно - правового метода выразилось в сравнении инструментов дестимулирования и стимулирования общественных отношений в СССР и в настоящее время в Российской Федерации.

Результаты исследования

Исследованием функции налога занимаются как экономисты, так и юристы, так как налогообложение и то, каким образом законодателем выстроена система налогообложения, напрямую влияют на все сферы общественной жизни в том или ином объеме, преследуя цель создания, изменения или упразднения тех или иных общественных отношений. А. А. Батарин под функцией налога предлагает понимать «направление правового воздействия норм налогового права на общественные отношения, обладающее постоянством, раскрывающее сущность налога и реализующее социальное назначение государства. Также функции налогов являют собой способы достижения определенных целей в результате функционирования системы налогообложения»^[11].

Так, А. В. Брызгалин отмечает, что «налог есть категория комплексная, имеющая как экономическое, так и юридическое значение»^[11, с. 60-61], считает налог полифункциональным явлением и выделяет следующие функции налогов:

«- фискальная функция, целью которой является аккумулировать финансовые ресурсы государства для обеспечения его функционирования, а также реализации государственных программ;

-распределительная функция, посредством которой происходит перераспределение бюджетных средств, полученных в связи с взиманием налогов и сборов с физических и юридических лиц;

-регулирующая функция налогов, реализаций которой обеспечивает влияние посредством налогообложения на различные сферы общественной жизни;

- контрольная функция, посредством которой обеспечивается контроль над финансово-экономической деятельностью физических и юридических лиц;

-поощрительная функция, которая обеспечивает поддержку социальных объектов за счет налогообложения»^[4, с. 48].

Г. В. Петрова также выделяет восемь функций налогов: «конституционную, фискальную,

стимулирующую, контрольную, межотраслевую, правовую и внешнеэкономическую» [\[15, с. 45-46\]](#).

К. С. Бельским функции налога определяются как «некие социальные роли, которые они выполняют в деятельности государства и общества». При этом автором выделяются такие функции налога, как фискальная, распределительная, стимулирующая и политическая [\[2\]](#).

В. А. Парыгина и А. А. Тадеев при исследовании данного вопроса выделяют четыре основных функций налога: «фискальную, регулирующие-стимулирующую (стабилизирующую), социальную, информационно-контрольную» [\[13\]](#).

Напротив, и Д. Г. Черник [\[18, с. 29\]](#), Г. Б. Поляк и А. Н. Романов [\[12, с. 13\]](#) считают, что природа функций налогов носит бифункциональный характер, выделяя среди функций налога лишь фискальную и регулиющую, которые поглощают иные функции.

Как справедливо отмечает А. А. Копина, «налоги налоговой системы наравне с фискальной могут выполнять и дополнительные функции, поэтому введение того или иного налога (трансформация существующего) должно оцениваться не только с точки зрения объемов средств, которые могут поступать в бюджеты бюджетной системы, но и исходя из этих дополнительных функций» [\[8\]](#).

Думается, что подход о полифункциональности функций налогов является более актуальным в настоящее время, когда правовые отношения развиваются на фоне экономических, социальных и политических процессов, на которые оказывает влияние налогообложение. Некоторые авторы указанную эволюцию функций налога связывают с развитием современной государственности и необходимостью применения более цивилизованных инструментов вмешательства государства в экономические и социальные процессы [\[10\]](#). Так, О. Н. Горбунова отмечает, что «к концу XIX века новая концепция налогов рассматривает их как социальный регулятор, орудие реформ, и к концу 1930-х гг. века налоги рассматриваются уже и как средство регулирования экономики, обеспечения стабильного экономического роста» [\[23, с. 181-182\]](#). Например, в России развитие рыночной экономики, закрепление в тексте Конституции Российской Федерации положений о свободе экономической деятельности и частной форме собственности, а также концепции правового демократического государства послужили в качестве отправной точки для развития новых инструментов налогового воздействия на экономические и социальные процессы в государстве.

В связи с чем выделение дополнительных функций налогов наравне с регулирующей и фискальной функциями является оправданным. Так, например, позиция о том, что контрольная функция поглощается фискальной функцией налога представляется ошибочной, так как в настоящее время институт налогового контроля содержит множество развитых инструментов, позволяющих государству проводить анализ и осуществлять контроль за экономической деятельностью как юридических лиц, так и физических лиц, проведение проверок по каждому отдельному виду налога имеет собственную специфику. И. И. Кучеров по этому вопросу отмечает следующее: «регулирующая и контрольная функции налогов конкретизируют контрольную функцию финансов и обслуживают налоговое регулирование и налоговый контроль – родственные сферы финансовой деятельности государства» [\[9, с. 133-134\]](#). Евстигнеев Е. Н. также

указывает на то, что «контрольная функция налогообложения позволяет государству «отслеживать» своевременность и полноту поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставлять их величину с потребностями в финансовых ресурсах и, в конечном счете, определять необходимость реформирования налоговой системы» [\[6, с. 9-10\]](#).

Именуемая рядом авторов социальная (распределительная функция) имеет механизмы, которые исключают регулируемую составляющую и имеют в качестве цели лишь социально направленное перераспределение налоговых доходов. Так, действующим законодательством установлены повышающие коэффициенты при исчислении транспортного налога для определенных моделей автомобилей, принадлежащих налогоплательщику. В данном случае отсутствует цель законодателя на стимулирование или дестимулирование какого-либо поведения налогоплательщика, в связи с чем, думается, что социальная функция налога также не поглощена регулирующей. Как отмечает Н. С. Бондарь «именно за счет средств от взимания налогов должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства» [\[3\]](#).

На основании вышеуказанного, думается, что выделение социальной функции налогов в качестве самостоятельной является обоснованным. Распределение финансов, полученных государством в результате уплаты налогов, «позволяет не только выравнивать имущественное положение различных слоев населения, но и обеспечивать необходимое финансирование тех сфер, которые важны и необходимы государству и обществу, но по определению являются мало доходными либо сугубо затратными» [\[9, с. 35\]](#).

Вместе с тем, исследование функций налогов невозможно осуществить независимо друг от друга, так как все функции взаимосвязаны и неотделимы друг от друга, а их разделение скорее носит условный характер: признаки одной функции неизбежно присутствуют в другой функции.

Путем проведения анализа существующих функций налогов можно сделать вывод о том, что функция налога сама по себе есть ни что иное, как определённое закономерно складывающиеся в процессе нормотворческой деятельности направление правового налогового регулирования, направленное на достижение определенных задач путем использования совокупности экономико-правовых инструментов.

Реализация регулирующей функции налога является одним из важнейших направлений финансовой политики в России, которая оказывает влияние на большинство аспектов жизни общества. При этом, воздействие на субъекты общественных отношений само по себе является опосредованным, так как введение (упразднение) налогов, а также введение особых условий налогообложения стимулирует (дестимулирует) определенное поведение таких субъектов в сферах общественной жизни, которые сами по себе предметом регулирования налогового права не являются. Данный подтверждается позицией Д. В. Тютина который отмечает, что «деятельность, которую государство стремится косвенно урегулировать через налогообложение, не обязательно должна быть налогооблагаемой (в частности, не обязательно должна иметь экономический характер)» [\[22\]](#).

Дестимулирующее воздействие может оказываться за счет «ограничения и вытеснения» [\[25, с.28\]](#). В частности, в СССР активно использовались налоговые инструменты подавления одних общественных отношений и стимулирование других за счет «дифференциации

налоговых ставок для различных социальных групп» [\[25, с. 29\]](#). Фактически посредством налогового регулирования осуществляется регулирование неналоговых отношений. При этом необходимо заметить, что в настоящее время по итогам состоявшейся в 2024 году налоговой реформы также можно наблюдать дифференциацию налоговых ставок как для бизнеса, так и для граждан: введение льготных условий налогообложения для семей с детьми, пониженные ставки для отдельных отраслей предпринимательской деятельности и другие.

В данном случае важно отметить тот факт, что реализация регулирующей функции налога происходит без применения свойственных публичному праву методов принуждения, напротив, налоговое регулирование фактически не ограничивает субъектов общественных отношений в поведении, а лишь стимулирует экономически к той модели поведения, которая необходима государству посредством уменьшения количества денежных средств, изымаемых в государственный бюджет или же увеличением количества таких денежных средств, в случае, если целью является подавление какого-либо поведения.

В первую очередь налогообложение оказывает регулирующее воздействие на экономическую сферу, фундаментом которой является предпринимательская деятельность, в том числе малый и средний бизнес. «Современное понимание регулирующей функции налогов связано с тем, что данная функция призвана решать посредством налоговых механизмов те или иные задачи налоговой политики государства, а также предполагает влияние системы налогообложения на экономические процессы и тенденции, происходящие в обществе. Посредством налогового механизма (налоговых ставок, системы льгот, отсрочек уплаты налогов и форм предоставления налогового кредита и т. п.) государство может регулировать инвестиционную деятельность хозяйствующих субъектов, предпринимательскую активность физических лиц и т. д.» [\[21, с. 49\]](#).

Вместе с тем, нельзя отрицать и тот факт, что именно налоговое регулирование во многом влияет на развитие предпринимательской деятельности. Так, путем введения пониженных налоговых ставок, введения особых экономических зон и создания специальных налоговых режимов для отдельных отраслей предпринимательской деятельности государство будет способствовать увеличению количества субъектов хозяйственной деятельности именно в этой отрасли, и, напротив, налоговое дестимулирование отдельных отраслей предпринимательской деятельности приведет к тому, что количество предпринимателей в такой отрасли упадет. Поэтому несмотря на то, что льготы являются факультативным элементом налогов, они способны стимулировать предпринимательскую деятельность достаточно эффективно. В России дополнительное стимулирование в виде налоговых льгот оказывается таким сферам, как сельское хозяйство (отдельный специальный налоговый режим), образование, медицина – эти организации пользуются льготами в части уплаты налога на прибыль, ИТ-сфера и другие.

На основании анализа приведенных классификаций функций налога, а также подфункций регулирующей функции налога необходимо выделять следующие подфункции регулирующей функции налога:

-стимулирующая;

-дестимулирующая;

-поощрительная;

-вспомогательная.

При этом необходимо раскрыть сущность данных подфункций в соответствии реализацией их в правовом поле. Так, стимулирующая подфункция является главенствующей среди остальных, так как одним из главных механизмов реализации регулирующей функции налога является непосредственно стимулирование того или иного рода деятельности. В основном такая подфункция реализуется в области предпринимательской деятельности, в том случае, когда существует необходимость развития экономики путем наращивания темпов производства и развития технического и экономического прогресса. В настоящее время такими направлениями деятельности вполне можно назвать промышленный комплекс, информационные технологии, военно-промышленное производство и другие. Посредством предоставления данным отраслям экономики более привлекательных условий налогообложения стимулируется как развитие уже действующих в данной сфере организаций, так и создание новых.

Дестимулирование призвано осуществлять прямо противоположную деятельность путем наложения дополнительной налоговой нагрузки на те отрасли предпринимательской деятельности, а также поведение субъектов налоговых правоотношений, которые расцениваются законодателем как нежелательные с целью достижения сдерживания таких процессов. В качестве иллюстрации данной подфункции может служить введение акцизов на алкогольную, табачную и сахаросодержащую продукцию, которое ведет к увеличению издержек товаропроизводителей, а также конечной стоимости реализации таких товаров, что должно способствовать, в конечном итоге, снижению потребления населением таких товаров, которые оказывают на здоровье негативное воздействие.

Поощрительная подфункция характеризуется отсутствием существенной экономической выгоды у налогоплательщика, однако, является символом социально одобряемого поведения, вознаграждаемого экономически. И если стимулирующая подфункция в качестве основного своего назначения имеет именно увеличение капитала, высвобождаемого за счет применения оптимизированных механизмов налогообложения, которые предусмотрены непосредственно самим законодателем, то в данном случае использование налоговых льгот не повлечет существенную экономическую прибыль. В качестве таких механизмов можно обозначить стандартные и социальные налоговые вычеты. Так, налоговые вычеты на образование, лечение и посещение спортивных залов не являются основными стимулами, влияющими на принятие решения о получении образования или же прохождения медицинского лечения. Данный механизм работает также и в случае предоставления различных налоговых вычетов и льгот для семей с детьми. Рождение ребенка не является следствием предусмотренного законодателем налогового вычета. Наоборот, законодатель путем введения различных механизмов налогового поощрения таким образом одобряет и, соответственно, поощряет данное поведение, которое является социально значимым для демографической политики.

Вспомогательная подфункция, думается, не является постоянной, а осуществляется государством в кризисные периоды, при экономических ситуациях, в рамках которых использование стандартных и уже существующих механизмов налоговой поддержки недостаточно. В России яркой тому иллюстрацией являются периоды пандемии COVID-19, а также период санкционного давления в связи с проводимой Российской Федерации специальной военной операцией. В связи с тем, что данные события провоцировали экономические кризисы и необходимость перестройки экономики, законодателем предусматривались различные механизмы налоговой поддержки, которые

использовались исключительно в неблагоприятных экономических условиях, а в период нормализации экономической ситуации отменялись.

Указные подфункции в совокупности и составляют регулирующую функцию налога, несмотря на то, что преследуют не одинаковые цели, но глобально в их основе лежит налоговое регулирование, исключающее санкции и какое-либо публичное принуждение, и направленное именно на косвенное влияние на экономические и социальные процессы в государстве.

Помимо льгот, существуют и иные механизмы снижения налогового бремени для различных категорий налогоплательщиков. Так, для отдельных категорий предпринимателей возможно полное или частичное освобождение от уплаты налоговых платежей, а субъектам Российской Федерации предоставлено право устанавливать «налоговые каникулы», в том числе освобождение от уплаты отдельных видов налогов устанавливается и в отношении категорий граждан, которые, как правило, определены законодателем в качестве социально незащищенных социальных слоев. Данный тезис подтверждается позицией А. А. Титова, по мнению которого, «более полное использование таких элементов, как ставка и льготы, способно достаточно серьезно повлиять на налоговое регулирование в экономике, темп экономического роста, инвестиционную привлекательность для потенциальных инвесторов и увеличение ВВП» [\[20\]](#).

Также российским законодательством предусмотрена возможность переноса налоговых обязательств на более поздний срок путем предоставления отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита.

При реализации налоговых льгот как факультативного элемента налога регулирующая функция налогов вступает в некоторое противоречие, которое представляет определенный риск при принятии государством решений о регулировании налоговых отношений. Так, фискальная функция реализуется посредством осуществления контрольно-надзорных мероприятий и санкций, а регулирующая, в свою очередь, имеет цель освобождения дополнительного капитала посредством использования налоговых льгот или же преследует цель поощрения за одобряемое государством поведение. В идеальном варианте эти две функции должны находиться в равновесии, однако, на практике это почти никогда не происходит, так, как государство стремится к максимизации собираемости налоговых платежей, а субъекты налогообложения к минимизации налоговых изъятий. Как верно отмечено К. А. Тасаловым, «регулирующая функция находится в сложной взаимосвязи с фискальной — в некоторых случаях она может быть противопоставлена ей, но также может и содействовать её реализации» [\[17\]](#).

Говоря о характере налоговой политики в России, следует отметить именно фискальный характер налоговой политики. Об этом свидетельствуют значительное преобладание косвенного налогообложения, так как традиционно регулирующая функция реализуется посредством прямых налогов. Прямые налоги, а среди них налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, содержат наибольшие потенциальные возможности для регулирующего воздействия на темпы, масштабы и направления инвестиционной деятельности. В сочетании с амортизационной политикой налог на прибыль определяет размеры собственных финансовых ресурсов хозяйствующих субъектов, которые могут быть использованы для обеспечения дальнейшего роста и, в конечном счете, формирует существенную часть инвестиционного потенциала, необходимого для развития экономики. Как отмечает М. Н. Карасев, «гибкое сочетание фискального и

регулирующего начал налога в идеале и составляет существо современной налоговой политики» ^[7].

Усиление фискальной политики не решает проблемы налогового контроля, а лишь приводит к тому, что плательщики налогов начинают считать налоговую нагрузку излишней и ищут пути уклонения от их уплаты, что, в свою очередь, способствует развитию теневой экономики. Как отмечает О. Н. Головченко, «необходимо соблюдать баланс в реализации налоговой политики Российской Федерации, чтобы ужесточение налогового режима для отдельных субъектов предпринимательской деятельности не привело к занижению налогооблагаемой базы, уходу от налогообложения или ликвидации (банкротству) организации» ^[5]. Все это связано с некоторой слабостью регулирующей функции в рамках современного налогового регулирования, так как налоговое регулирование сосредоточено на федеральном уровне, в виду чего возникает недостаточность полномочий у региональной власти при регулировании налогообложения. Таким образом, не учитываются в должной степени экономическая ситуация в каждом отдельном регионе, что при больших территориальных охватах и экономической неоднородности субъектов страны снижает эффективность налогового регулирования предпринимательской деятельности. По этому вопросу справедливым является тезис Е. В. Рябовой, которая пишет о том, что «необходимость реализации регулирующей функции налогов в максимально возможной степени подталкивает законодателя активно изменять налоговое право, устанавливая налоговые льготы, специальные налоговые режимы, инвестиционные налоговые кредиты и прочие налогово-правовые инструменты, стимулирующие инвестиционную деятельность» ^[16].

Эффективность правового регулирования налогообложения напрямую влияет на развитие экономики государства, позволяя посредством различных инструментов налогового регулирования оказывать влияние на инвестиционный климат страны, а также высвобождая у субъектов предпринимательской деятельности дополнительные ресурсы для модернизации производства, создания дополнительных рабочих мест. Таким образом, «в условиях свободной рыночной экономики налог остается действенным средством влияния государства на общественные отношения с целью придания их развитию желаемой для государства направленности» ^[14, с. 75].

В тоже время, вводя преференции для налогоплательщиков, в том числе, и в виде специальных налоговых режимов, перед законодателем стоит задача создать востребованный механизм снижения налогового бремени, который будет пользоваться популярностью среди предпринимателей и налогоплательщиков-физических лиц и иметь реальную практическую применимость, в противном случае стимуляции экономического развития не произойдет.

При этом необходимо понимать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели ^[19, с. 197]. В этой связи, если в порядке судебного рассмотрения будет установлен факт намерения налогоплательщика получения прибыли в основном или только за счет налоговой выгоды, в отсутствие намерения осуществлять реальную предпринимательскую деятельность, то предприниматель-налогоплательщик будет лишен возможности воспользоваться данной льготной мерой. Кроме того, данный факт, признанный судом, приведет еще и к исчислению недоимки, начислению пеней и штрафа.

Выводы

Таким образом, регулирующая функция налога является наиболее важной функцией для создания благоприятного экономического климата в государстве. С ее помощью государство может стимулировать развитие приоритетных направлений предпринимательской деятельности, воздействовать на демографическую политику и на прочие социально важные процессы, а также сдерживать развитие отдельных сфер бизнеса, которые не имеют приоритетного значения для общества и государства.

Для создания благоприятной экономической и инвестиционной среды для развития бизнеса представляется, что фискальная и регулирующая функции должны находиться в некотором равновесии, без критичных перевесов как в одну сторону, так и в другую. Это связано в первую очередь с тем, что, как отмечал И. И. Янжул, «фискальные интересы государства не могут удовлетворяться без учета фактических возможностей налогоплательщика, не снижая жизненного уровня, не подрывая иных возможностей»

[26]

По результатам исследования следует сделать вывод о том, что регулирующая функция налога является равнозначной с фискальной функцией, однако, нельзя говорить о том, что регулирующая функция занимает доминирующее положение, так как налог сам по себе существует в целях получения средств для пополнения бюджет. Тем не менее, регулирующая функция налога является основой создания благоприятного экономического и инвестиционного климата, а также способом урегулирования социального неравенства посредством реализации как стимулирующей подфункции как основной, так и подфункций дестимулирующего, поощрительного и вспомогательного характера.

Библиография

1. Батарин А. А. Идентификация функции налога: постановка вопроса // Финансовое право. 2025. № 3. С. 18-22. DOI: 10.18572/1813-1220-2025-3-18-22 EDN: HGVZTP
2. Бельский К. С. Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из пяти частей) // Гражданин и право. 2006. № 1. С. 3-8.
3. Бондарь С. Налоги как связующее звено между властью и свободной. Налоговое право в свете конституционного правосудия // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3. С. 3-8.
4. Брызгалин А. В. История налогообложения / под ред. А. В. Брызгалина. – М.: "Аналитика-Пресс", 1997.
5. Головченко О. Н. Регулирующая функция налоговой системы как эффективный инструмент развития предпринимательства в Российской Федерации // Финансовое право. 2019. № 3. С. 28-31. EDN: YZOUOL
6. Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. 6-е изд. – СПб.: Питер, 2009. 320 с. EDN: SDRZUL
7. Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России / Карасев М. Н. – М.: Вершина, 2004. 221 с.
8. Копина А. А. Правовые средства реализации функций налогов на современном этапе // Налоги. 2023. № 3. С. 9-14.
9. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов: (Правовые аспекты): монография / И. И. Кучеров. – М.: АО "Центр ЮрИнфоР", 2012. 471 с.
10. Налоги / под ред. Д. Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1996.
11. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие для вузов / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, О. Н. Попов; под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Налоги и финансовое право: Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.

12. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / под ред. Г. Б. Поляка, А. Н. Романова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 433 с.
13. Налоговое право России: учебник для вузов / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – 10-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2025. 397 с.
14. Налоговое право: Учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2016. 601 с.
15. Петрова Г. В. Формирование институтов налогового законодательства: концептуальный аспект // Журнал российского права. 1997. № 7. С. 40-50.
16. Рябова Е. В. Стабильность и динамизм финансового права // Реформы и право. 2016. № 4. С. 3-9. EDN: XRKCMР
17. Тасалов К. А. Теория функций налогов: сравнительный анализ подходов отечественной юриспруденции и правовой доктрины Европейского союза // Финансовое право. 2021. № 11. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-11-26-28 EDN: LBRRIA
18. Теория история налогообложения: учебник для вузов / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев; под ред. Д. Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2025. 335 с.
19. Тимофеев А. И. О регулирующей функции налогов // Актуальные вопросы развития экономики в России. Воронеж, 2011. С. 197-215. EDN: WFWTNX
20. Титов А. А. Совершенствование механизма формирования налоговой базы и развития регулирующей функции налога на прибыль организаций // Налоги. 2006. № 2. С. 14-21.
21. Тривус А. А. Налоги как орудие экономической политики. Баку, 1925. 187 с.
22. Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2020.
23. Финансовое право: учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности 021100 "Юриспруденция" / под ред. О. Н. Горбуновой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2005. 585 с.
24. Финансовое право: Учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2004. 749 с.
25. Цыпкин С. Д. Налог как институт советского финансового права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1953.
26. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: "Статут", 2002. 555 с.

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предметом исследования в представленной на рецензирование статье являются, как это следует из ее наименования, регулирующая функция налога и ее правовое обеспечение. Заявленные границы исследования соблюдены ученым.

Методология исследования в тексте статьи не раскрывается.

Актуальность избранной автором темы исследования несомненна и обосновывается им следующим образом: "На основании положений действующего Налогового кодекса Российской Федерации, а также Конституции Российской Федерации основополагающей функцией налогов является фискальная функция. Исторически именно содержание государства являлось основной целью взимания налогов. Однако в процессе правового и экономического развития государственного механизма, а также системы налогообложения введение налогов не обуславливается одной лишь целью пополнения бюджета и реализации фискальной функции. Налогообложение также реализует и иные, возложенные на него законодателем, функции, в частности функцию регулирования

экономических и социальных процессов в обществе, на это обращала внимание Н. И. Химичева: «налоги также могут быть сильным регулирующим механизмом в системе социального управления» [8]. А. А. Тривус также отмечал, что «налоги могут инструментом экономической политики наряду с другими средствами – активной банковской политикой, таможенными пошлинами, регулированием деятельности акционерных компаний. Налоги приравнены к одной из составляющих сил, определяющих ту равнодействующую, по которой совершается эволюция рыночной экономики» [7, с. 49]". Дополнительно ученому необходимо перечислить фамилии ведущих специалистов, занимавшихся исследованием поднимаемых в статье проблем, а также раскрыть степень их изученности.

Научная новизна работы проявляется в ряде заключений автора: "Путем проведения анализа существующих функций налогов можно сделать вывод о том, что функция налога сама по себе есть ни что иное, как определённые закономерно складывающиеся в процессе нормотворческой деятельности направления правового налогового регулирования, направленные на достижения определенных задач путем использования совокупности экономико-правовых инструментов"; "Усиление фискальной политики не решает проблемы налогового контроля, а лишь приводит к тому, что плательщики налогов начинают считать налоговую нагрузку излишней и ищут пути уклонения от их уплаты, что, в свою очередь, способствует развитию теневой экономики. Все это связано с некоторой слабостью регулирующей функции в рамках современного налогового регулирования, так как налоговое регулирование сосредоточено на федеральном уровне, в виду чего возникает недостаточность полномочий у региональной власти при регулировании налогообложения. Таким образом, не учитываются в должной степени экономическая ситуация в каждом отдельном регионе, что при больших территориальных охватах и экономической неоднородности субъектов страны снижает эффективность налогового регулирования предпринимательской деятельности"; "По результатам исследования следует сделать вывод о том, что регулирующая функция налога является равнозначной с фискальной функцией, однако, нельзя говорить о том, что регулирующая функция занимает доминирующее положение, так как налог сам по себе существует в целях получения средств для пополнения бюджет. Тем не менее, регулирующая функция налога является основой создания благоприятного экономического и инвестиционного климата, а также способом урегулирования социального неравенства посредством реализации как стимулирующей подфункции как основной, так и подфункций дестимулирующего, поощрительного и вспомогательного характера" и др. Таким образом, статья вносит определенный вклад в развитие отечественной правовой науки и, безусловно, заслуживает внимания потенциальных читателей.

Научный стиль исследования выдержан автором в полной мере.

Структура работы логична. Во вводной части статьи ученый обосновывает актуальность избранной им темы исследования. В основной части работы автор анализирует регулирующую функцию налога, определяет ее место среди других функций, выявляет соответствующие проблемы правового регулирования и предлагает пути их решения. В заключительной части работы содержатся выводы по результатам проведенного исследования.

Содержание статьи соответствует ее наименованию, но не лишено недостатков.

Так, автор пишет: "Отсюда также можно сделать вывод о том, что понятие «функции налога» само по себе отождествляет понятие «цель»" - "Отсюда также можно сделать вывод о том, что понятие «функции налога» само по себе отождествляется с понятием «цель»" (см. на стилистику). Насколько правильным является такое отождествление?

Ученый отмечает: "Думается, что подход о полифункциональности функций налогов

является более актуальным в настоящее время, когда правовые отношения развиваются на фоне экономических, социальных и политических процессов, на которые оказывает влияние налогообложение" - "Представляется, что в настоящее время особенно актуальным является подход, согласно которому налоги носят полифункциональный характер. Это связано с тем, что правовые отношения развиваются на фоне экономических, социальных и политических процессов, на которые оказывает влияние налогообложение". Аргументацию автора необходимо уточнить и усилить. "Экономические, социальные и политические процессы" происходили и во времена господства концепции бифункциональности налогов.

Автор указывает: "Путем проведения анализа существующих функций налогов можно сделать вывод о том, что функция налога сама по себе есть ни что иное, как определённые закономерно складывающиеся в процессе нормотворческой деятельности направления правового налогового регулирования, направленные на достижения определенных задач путем использования совокупности экономико-правовых инструментов" - "Из анализа существующих функций налогов можно сделать вывод о том, что функция налога сама по себе есть не что иное, как определённые закономерно складывающиеся в процессе нормотворческой деятельности направления правового налогового регулирования, направленные на решение определенных задач путем использования совокупности экономико-правовых инструментов" (см. на орфографию и стилистику).

Ученый отмечает: "Посредством предоставления данным отраслям предпринимательской деятельности более привлекательные условия налогообложения стимулируется как развитие уже действующих в данной сфере организаций, так и создание новых" - "привлекательных условий" (опечатки).

Таким образом, статья нуждается в дополнительном вычитывании - в ней встречаются опечатки, орфографические, пунктуационные и стилистические ошибки (приведенный в рецензии перечень опечаток и ошибок не является исчерпывающим!).

Ученый придерживается полифункционального подхода к пониманию функций налога, и в то же время пишет следующее: "На основании анализа приведенных классификаций функций налогов, а также подфункций регулирующей функции налогов необходимо выделять следующие подфункции регулирующей функции налогов: -стимулирующая; -дестимулирующая; -поощрительная; -вспомогательная". Другими словами, материал статьи излагается в соответствии с так называемой бифункциональной концепцией.

Библиография исследования представлена 10 источниками (монографиями, диссертационной работой, научной статьей, учебниками, учебными пособиями). С формальной точки зрения этого достаточно, однако некоторые положения работы нуждаются в уточнении и углублении.

Апелляция к оппонентам имеется, как общая, так и частная (Д. Г. Черник, Г. Б. Поляк, А. Н. Романов), и вполне достаточна. Научная дискуссия ведется автором корректно.

Выводы по результатам проведенного исследования имеются ("Таким образом, регулирующая функция налога является наиболее важной функцией для создания благоприятного экономического климата в государстве. С ее помощью государство может стимулировать развитие приоритетных направлений предпринимательской деятельности, воздействовать на демографическую политику и на прочие социально важные процессы, а также сдерживать развитие отдельных сфер бизнеса, что влияет и на иные сферы социальной жизни общества.

Для создания благоприятной экономической и инвестиционной среды для развития бизнеса представляется, что фискальная и регулирующая функции должны находиться в некотором равновесии, без критичных перевесов как в одну сторону, так и в другую. ... По результатам исследования следует сделать вывод о том, что регулирующая функция

налога является равнозначной с фискальной функцией, однако, нельзя говорить о том, что регулирующая функция занимает доминирующее положение, так как налог сам по себе существует в целях получения средств для пополнения бюджет. Тем не менее, регулирующая функция налога является основой создания благоприятного экономического и инвестиционного климата, а также способом урегулирования социального неравенства посредством реализации как стимулирующей подфункции как основной, так и подфункций дестимулирующего, поощрительного и вспомогательного характера"), обладают свойствами достоверности, обоснованности и, несомненно, заслуживают внимания научного сообщества.

Интерес читательской аудитории к представленной на рецензирование статье может быть проявлен прежде всего со стороны специалистов в сфере налогового права при условии ее доработки: раскрытии методологии исследования, дополнительном обосновании актуальности его темы (в рамках сделанного замечания), уточнении и углублении отдельных положений работы, устранении нарушений в оформлении статьи.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. В рецензируемой статье «Регулирующая функция налога и ее правовое обеспечение» предметом исследования является регулирующая функция налога, входящие в нее подфункции, а также, оценка ее влияния на экономические и социальные процессы в обществе.

Методология исследования. Методологический аппарат составили следующие диалектические приемы и способы научного познания: абстрагирование, индукция, дедукция, гипотеза, аналогия, синтез, типология, классификация, систематизация и обобщение. Отмечается применение современных методов, таких как: историко-юридический, теоретико-юридический, формально-логический, сравнительно-правовой, статистический и др. Применение современных методов научного познания позволило автору сформулировать собственную аргументированную позицию по заявленной проблематике.

Актуальность исследования. Тема статьи является актуальной. Налогообложение выполняет не только фискальную функцию, пополнение бюджета, но и играет большую роль в социально-экономическом развитии общества. Автор правильно отмечает, что налогообложение - это эффективный стимул в развитии рыночных отношений. Вместе с тем, существующие пробелы и коллизии налогового законодательства не позволяют этому важному механизму социально-экономического развития реализовывать свои функции оптимально. Указанные обстоятельства обуславливают необходимость доктринальных разработок по данной проблематике в целях совершенствования законодательства и правоприменения.

Научная новизна. Не подвергая сомнению важность проведенных ранее научных исследований, послуживших теоретической базой для данной работы, тем не менее, можно отметить, что в и этой статье сформулированы положения, которые отличаются научной новизной. В частности, заслуживает внимания утверждение автора статьи о том, что «...регулирующая функция налога является наиболее важной функцией для создания благоприятного экономического климата в государстве. С ее помощью государство может стимулировать развитие приоритетных направлений предпринимательской деятельности, воздействовать на демографическую политику и на прочие социально важные процессы, а также сдерживать развитие отдельных сфер

бизнеса, которые не имеют приоритетного значения для общества и государства». В статье содержатся и другие положения, отличающиеся научной новизной, которые можно расценивать как вклад в юридическую науку.

Стиль, структура, содержание. Статья по содержанию соответствует своему названию. Тема раскрыта. Автором соблюдены требования к объему материала. Материал изложен последовательно, грамотно и ясно. Статья написана научным стилем, использована специальная терминология, в том числе и юридическая. Автором удачно предпринята попытка структурировать статью. Структура статьи соответствует требованиям, предъявляемым к научно-исследовательским работам. В ее содержании присутствуют и имеют четкие смысловые разграничения такие разделы, как: введение, основная часть и заключение. Во введении определена актуальность темы, предмет исследования. В основной части статьи автор, апеллируя к оппонентам, аргументирует собственную позицию, характеризующуюся научной новизной. В заключении представлены итоги исследования.

Библиография. Автором использовано достаточное количество доктринальных источников, включая публикации последних лет. Ссылки на имеющиеся источники оформлены с соблюдением требований библиографического ГОСТа.

Апелляция к оппонентам. По спорным вопросам заявленной тематики есть обращения к оппонентам. Все обращения корректные, оформлены ссылками на источник опубликования.

Выводы, интерес читательской аудитории. Статья «Регулирующая функция налога и ее правовое обеспечение» может быть рекомендована к опубликованию. Статья соответствует редакционной политике научного журнала «Налоги и налогообложение». Тема является актуальной, статья отличается научной новизной и имеет практическую значимость. Статья по этой теме будет представлять интерес для широкой читательской аудитории, прежде всего, специалистов в области финансового права, а также, будет полезна для обучающихся и преподавателей юридических вузов и факультетов.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Станковский М.В. Этапы эволюции офшорной деятельности: ретроспектива и современное состояние // Налоги и налогообложение. 2025. № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.2.73758 EDN: DZDPHC URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=73758

Этапы эволюции офшорной деятельности: ретроспектива и современное состояние

Станковский Максим Владимирович

ORCID: 0000-0003-0787-6147

магистр; факультет Международных экономических отношений; Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации

127349, Россия, Москва, ул. Лесная, 5

✉ maksj37@gmail.com



[Статья из рубрики "Теория и история налогообложения"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2025.2.73758

EDN:

DZDPHC

Дата направления статьи в редакцию:

19-03-2025

Аннотация: Процессы глобализации и экономической интеграции позволили определить цель настоящего исследования: систематизация подходов к эволюции офшорной деятельности с целью разработки предложений в части совершенствования системы регулирования офшорной деятельности на примере Российской Федерации. Для реализации поставленной цели был применен комплексный исследовательский подход, включающий теоретический и эмпирический анализ проблемы. В частности, потребовалось провести этапизацию развития офшорной деятельности, рассмотреть механизмы практического регулирования деятельности офшорных юрисдикций, провести количественный анализ влияния офшорных юрисдикций на мировую экономику в части налоговых поступлений. Многообразие подходов в части выделения этапов эволюции офшорной деятельности легло в основу настоящего исследования. В качестве объекта исследования выступают экономические отношения, складывающиеся между государствами в рамках мировой финансовой системы. Предметом исследования является деятельность офшорных юрисдикций. Центральное место в работе занимает

разработка авторского подхода в части периодизации развития офшорной деятельности и совершенствование системы регулирования офшорной деятельности на примере Российской Федерации. В работе использованы общенаучные методы исследования: анализ и синтез, дедукция и индукция, обобщение, описание. Кроме того, были использованы следующие частно научные методы: табличный и графический методы представления исследуемых данных, исторический метод исследования. Новизна исследования состоит в разработке подхода в части периодизации офшорной деятельности и характеристики современного этапа развития офшорной деятельности. Указанный подход детально характеризует четыре основных периода развития офшорной деятельности и акцентирует внимание на факторах, лежащих в основе их выделения. В целях совершенствования системы регулирования офшорной деятельности в Российской Федерации предложен механизм налоговой амнистии капитала для юридических лиц. По результатам проведенного исследования сделан вывод о наличии тесных экономических и политических взаимосвязей офшорных юрисдикций с развитыми странами, что делает невозможной полную ликвидацию офшорных финансовых центров без значительных негативных последствий для глобальной финансовой системы. Полученные результаты и выводы были сопоставлены с существующей литературой по аналогичной тематике в области экономической науки. Представленное исследование характеризуется детальным анализом периодизации развития офшорной деятельности, что обуславливает его научную значимость для широкого круга пользователей.

Ключевые слова:

офшорные юрисдикции, офшорная деятельность, этапизация и периодизация, налоги и налогообложение, конфиденциальность, размывание налоговой базы, уклонение от налогообложения, система налогового регулирования, система неналогового регулирования, налоговая амнистия

Введение

Использование юрисдикций с льготным налогообложением привлекает внимание как со стороны инвесторов, так и со стороны регулирующих органов. Несмотря на снижение уровня публичной дискуссии, проблема сохраняет свою актуальность для национальной экономики в контексте международной конкурентоспособности и внутренней рыночной организации. Офшорные зоны предоставляют альтернативные схемы размещения капитала и ведения бизнеса с пониженными налоговыми ставками, что искажает условия справедливой конкуренции между государствами. Наличие развитых офшорных секторов может свидетельствовать о неэффективности национальной налоговой системы, приводящей к оттоку капитала и снижению инвестиционной привлекательности. Вышеуказанные факторы определяют научную значимость представленной статьи, посвященной анализу данной проблематики.

Объектом исследования являются международные экономические отношения в глобальной финансовой системе. Предметом исследования выступает функционирование офшорных юрисдикций.

В исследовании применен комплекс методов, включающий общенаучные методы анализа, синтеза, дедукции, индукции и обобщения, а также частнонаучные методы, такие как табличное и графическое представление данных и исторический анализ.

Офшорная деятельность берет свое начало в глубокой древности. Данный факт

обусловлен тем, что в разные периоды мировой истории существовали территории, которые осуществляли деятельность, схожую с функционированием современных офшорных центров. Определенные предпосылки офшорной деятельности восходят к Древней Греции, когда в Афинах был введен двухпроцентный налог на импорт и экспорт товаров. В результате торговцы и купцы объезжали город, чтобы не платить налог. Таким образом, поселения вблизи Афин стали «офшорными территориями» для беспошлинной торговли [\[1\]](#).

Аналогичные ситуации можно проследить и в других странах в различные исторические периоды. Например, в Индии в XII-XIII веках землевладельцы передавали монастырям участки земли, освобождаемые от налогообложения. Таким образом, землевладельцы, продолжая пользоваться землей, получали фискальные преимущества.

Предпосылки появления крупных офшорных центров на территории Европы сформировались в XI веке, в связи с установлением фискальной автономии Нормандских островов (Джерси, Гернси и Мэн) от Соединенного Королевства. Следует отметить, что Великобритания, будучи крупнейшей колониальной империей, сыграла ключевую роль в формировании офшорных территорий. Торговцы и купцы по всему миру стремились уклониться от британских налогов на импортируемые товары, что дало дополнительный импульс развитию офшорной деятельности [\[2\]](#).

На основе анализа исторической ретроспективы можно утверждать, что отдельные элементы офшорной деятельности зарождались и успешно функционировали на протяжении многих столетий. Тем не менее, формирование централизованных офшоров в современном понимании начинается в конце XIX-начале XX вв. Следует подчеркнуть, что в научной литературе представлены различные подходы к периодизации офшорной деятельности. Обратимся к информации, представленной в таблице 1.

Таблица 1. Подходы к периодизации офшорной деятельности

Этап	Временной интервал	Описание
Подход Палана Р. [3]		
Первый	конец XIX в.-1920-е гг.	появление первых признаков офшорной деятельности в мировой экономике
Второй	1920-1930-е гг.	возникновение офшорных зон
Третий	1960-1990-е гг.	быстрый рост современных офшорных зон
Четвертый	2000-е гг.-наст. время	политика развитых стран по борьбе с офшорами
Подход Матусевича А. П. [4]		
Первый	до конца XIX в.	предшественники офшорных зон как формы свободного предпринимательства
Второй	до Второй мировой войны	появление офшорных компаний параллельно с растущим стремлением ТНК оптимизировать налогообложение
Третий	1945-1990-е гг.	значительное участие стран третьего мира в глобальной офшорной

		деятельности
Четвертый	1990-2000-е гг.	параллельный рост офшорного сектора и усиление противодействия ему со стороны развитых стран
Подход Живихиной О. С. [5]		
Первый	XIX в.-1930-е гг.	развитие трех основных столпов офшорного бизнеса: льготное налогообложение для нерезидентов, упрощенная регистрация организаций и конфиденциальность
Второй	1940-1960-е гг.	введение льготной системы налогообложения группой стран во главе со Швейцарией
Третий	1970-1990-е гг.	апогей
Четвертый	1990-е гг. - наст. время	начало борьбы с офшорами с использованием механизмов регулирования

Источник: составлено автором самостоятельно.

На основании представленной информации можно утверждать, что в экономической науке не выработано единой позиции к периодизации офшорной деятельности. В связи с чем в данной научной работе предлагается систематизировать подходы к эволюции офшорной деятельности с целью формирования объективной позиции и выделения ключевых особенностей рассматриваемого явления. Перейдем к детальному рассмотрению авторского подхода, сформулированного в соответствии с историческим методом научного исследования.

Периодизация развития офшорной деятельности

Возникновение организованной офшорной деятельности (XIX в. - конец 1940-х гг.).

Первый этап – возникновение организованной офшорной деятельности (XIX в.-конец 1940-х гг.). Как уже отмечалось выше, отдельные элементы офшорной деятельности функционировали на протяжении многих столетий. Однако они носили во многом хаотичный и стихийный характер. Иными словами, офшорная деятельность не была выделена как самостоятельное явление в рамках мировой экономики.

Данный этап развития офшорной деятельности причинно связан с формированием централизованных налоговых систем в рамках глобально доминирующих экономик. Таким образом, государства стали уделять все большее внимание соблюдению принципов всеобщего налогообложения. Этот факт подтолкнул хозяйствующие субъекты к поиску механизмов оптимизации и минимизации фискального эффекта налогообложения [\[6\]](#).

Одними из первых офшорных центров того времени стали американские штаты Делавэр и Нью-Джерси, впервые реализовавшие на практике в конце XIX века принцип упрощенного учреждения организаций, минуя бюрократические процедуры. В это же время в Великобритании зарождается феномен «виртуального резидентства», характеризующийся несовпадением места регистрации организации и места фактической деятельности.

После окончания Великой депрессии в Швейцарии формируется еще одна характерная черта офшорной деятельности — конфиденциальность. В 1934 году правительство существенно изменило банковское законодательство и засекретило банковскую информацию обо всех счетах в национальных банках. При этом информация об открытых банковских счетах не подлежала предоставлению ни государственным органам иностранных государств, ни правительству самой Швейцарии.

Подводя итоги первого этапа развития офшорной деятельности, следует отметить, что данная стадия характеризуется формированием основных характеристик офшорной деятельности: упрощенная процедура регистрации, высокий уровень конфиденциальности и наличие виртуальных резиденций. Кроме того, возникновение офшорных центров напрямую обусловлено формированием централизованных налоговых систем и ужесточением законодательства в ведущих экономиках мира.

Трансформация и распространение офшорных зон (начало 1950-х - 1990-е годы).

Второй этап — трансформация и распространение офшорных зон (начало 1950-х-1990-е годы). Начальная фаза этого периода ознаменована широким практическим применением кейнсианских экономических принципов, выступающих за вмешательство государства в экономику. Одновременно с этим усиление национального фискального регулирования стимулировало распространение офшорных финансовых центров, что привело к интеграции ранее разрозненных офшорных видов деятельности в глобализированный рынок офшорных услуг.

Непропорциональная концентрация раннего развития офшорных финансовых центров в бывших британских колониях объясняется льготной налоговой политикой, проводимой Соединенным Королевством в поздний колониальный период. Впоследствии эти меры стали основой для развития офшорной деятельности на постколониальных территориях. В качестве примеров можно привести Бермудские и Каймановы острова [\[7\]](#).

Положительное влияние на развитие и укрепление офшорной деятельности оказало противостояние СССР и США в рамках «холодной войны». В период политической и экономической нестабильности субъекты предпринимательской деятельности были заинтересованы в сохранении финансовых ресурсов. В этой связи на первый план вышла высокая степень конфиденциальности, которая обеспечивалась в офшорных юрисдикциях.

В 1970-х годах происходит активное распространение офшорных центров в Тихоокеанском регионе. Иностранный капитал становится основным источником развития островных государств, не имеющих инновационных секторов экономики. Фактически, за иностранные инвестиции конкурируют такие страны, как Науру, Вануату, Острова Кука и Самоа. Основными методами привлечения иностранного капитала являются: нулевое или минимальное корпоративное и персональное налогообложение, конфиденциальность информации о конечных бенефициарах, виртуальное резидентство и возможность выбора «удобного флага» для воздушных и морских судов [\[8\]](#).

Таким образом, в той или иной степени офшорная деятельность распространилась по всем континентам. К началу 1990-х годов, по разным оценкам, насчитывалось около сотни офшорных территорий. В этом контексте показательны данные Банка международных расчетов, согласно которым в тот период времени офшорные компании являлись получателями трети всех иностранных инвестиций [\[9\]](#).

Учитывая вышеизложенное, в рамках второго этапа офшорная деятельность становится отдельной подсистемой мировой экономики.

Осмысление деятельности офшорных зон (начало 1990-х годов - конец 2000-х годов).

Третий этап – осмысление деятельности офшорных зон (начало 1990-х годов и конец 2000-х годов). На этом этапе мировое сообщество уделило должное внимание и осознало важность офшорных центров в формировании мировой экономической системы. Кроме того, впервые был отмечен ряд негативных последствий, вызванных офшорной деятельностью. Например, неравномерность развития как отдельных государств, так и регионов внутри одного государства.

В течение длительного периода времени развитые страны не только демонстрировали пассивную терпимость к офшорной финансовой деятельности, но и активно использовали ее преимущества. Более того, основополагающие принципы, регулирующие офшорные юрисдикции, были четко сформулированы Соединенными Штатами и Соединенным Королевством, якобы для того, чтобы облегчить их использование крупными корпорациями в развитых экономиках. Этот факт определяет формирование офшорных юрисдикций в непосредственной близости от основных геополитических центров: Великобритании, Соединенных Штатов, Европы [\[10\]](#).

Распространение офшорных финансовых центров в Юго-Восточной Азии и Персидском заливе явно коррелирует с экономическими и геополитическими императивами быстро развивающихся стран в этих регионах.

Значительный фискальный дефицит в национальных казначействах в середине 1990-х годов, напрямую вызванный обширной эксплуатацией офшорных финансовых центров, ускорил критическую переоценку офшорной деятельности и инициировал активные многосторонние усилия по борьбе с уклонением от уплаты налогов и бегством капитала.

Конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) 1988 года о взаимной административной помощи в налоговых вопросах представляет собой важнейшее развитие в рамках этой аналитической структуры. В частности, предметом этой Конвенции был обмен информацией, включая одновременный налоговый контроль, взыскание налоговой задолженности и вручение документов налогоплательщикам [\[11\]](#).

Глобальный финансовый кризис 2008-2009 годов стал переломным моментом, кульминацией которого стало широкое осуждение офшорной финансовой деятельности. Роль офшорных финансовых центров в содействии незаконному оттоку капитала, уклонению от уплаты налогов и непрозрачности финансовых транзакций была широко определена как основной фактор международных масштабов кризиса. Государства-участники лондонского саммита G20 в апреле 2009 года наметили вектор работы международного сообщества в плане взаимной борьбы с офшорной деятельностью.

Таким образом, третий этап развития офшорной деятельности характеризуется осознанием мировым сообществом масштабов и последствий бесконтрольного функционирования офшорных юрисдикций. Незаконный отток капитала, уклонение от уплаты налогов и преднамеренное сокрытие информации о транзакциях признаются ключевыми причинами дестабилизации мировой финансовой системы.

Формирование и развитие системы налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности (2010-е гг. - настоящее время).

Четвертый этап – формирование и развитие системы налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности как на наднациональном, так и на государственном уровнях (2010-е гг. - настоящее время).

Налоговое регулирование предполагает обеспечение деофшоризации экономики путем изменения механизмов налогообложения субъектов предпринимательской деятельности, использования элементов налогового администрирования. Налоговое регулирование призвано решать ряд проблемных аспектов в части борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией, размыванием налоговой базы, выводом налогооблагаемых доходов в офшорные юрисдикции [\[12\]](#).

В свою очередь неналоговое регулирование предполагает управление офшорной деятельностью путем изменения общих условий ведения бизнеса. Примером может служить установление требований по раскрытию конечных бенефициаров и содержания проводимых сделок, применение механизмов валютного контроля, создание инвестиционного климата. Неналоговое регулирование призвано решать проблемы в части легализации доходов, полученных преступным путем, утечки капитала за рубеж, финансирования преступных и общественно опасных элементов [\[13\]](#).

Следует отметить, что налоговое регулирование, являясь более узконаправленной и частной сферой, вносит ощутимый вклад в достижение поставленных целей в части деофшоризации экономики. Кроме того, государственные меры в части регулирования офшорной деятельности зачастую не могут быть четко разграничены в соответствии с отмеченными сферами в силу комплексного характера их действия.

В части налогового регулирования офшорной деятельности в 2013 году ОЭСР и G20 объединили усилия по созданию системы, противодействующей размыванию налоговой базы и выводу прибыли. Результатом проделанной работы стала разработка «плана BEPS». Усиление взаимодействия налоговых органов различных государств привело к созданию нового института в рамках международного налогового регулирования: Глобального форума по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения [\[14\]](#).

Несмотря на принимаемые меры в сфере налогового регулирования, пагубное влияние офшорных центров остается значительным. По оценкам ОЭСР, ежегодные потери доходов государств-членов, связанные с деятельностью офшорных финансовых центров, составляют от 120 до 240 миллиардов долларов. В относительном выражении эта сумма составляет от 4 до 10 процентов от общих доходов государств от налога на прибыль организаций.

По мнению автора, данный факт обусловлен развитием процессов цифровизации экономических процессов, что в свою очередь трансформирует формы ведения бизнеса. Существующие механизмы регулирования оказываются недостаточными для скорейшего и полного устранения налоговых рисков, возникающих в связи с меняющимися формами и методами офшорной деятельности в условиях цифровой экономики [\[15\]](#).

Тем не менее, ОЭСР продолжает работу по борьбе с недобросовестной налоговой конкуренцией. В настоящий момент акцент во многом смещен на налогообложение международных корпораций в рамках комплексной цифровизации экономических процессов. В результате был разработан новый пакет мер, получивший название «план BEPS 2.0» и состоящий из двух направлений — Pillar 1 и Pillar 2.

Современный этап регулирования офшорной деятельности характеризуется не только налоговыми методами регулирования. Система неналогового регулирования также играет важную роль в обеспечении контроля за деятельностью офшорных юрисдикций. Например, многие офшорные юрисдикции под давлением со стороны мирового сообщества имплементировали в свою деятельность требование к иностранным организациям в части наличия местного офиса и персонала. Примером может служить остров Мэн, где это условие является обязательным для ведения бизнеса на территории юрисдикции. Данная мера исключает возможность фиктивной регистрации компаний в офшорных юрисдикциях, что способствует обеспечению прозрачности предпринимательской деятельности. Кроме того, офшорные юрисдикции снижают степень своей конфиденциальности, ведя публичные или частично публичные реестры конечных бенефициаров компаний. Например, Люксембург ведет указанный реестр с 2019 года, Кипр – с 2021 года.

Следует отметить, что разработка системы налогового и неналогового регулирования в рамках современного этапа напрямую связана с нарастающим ущербом, наносимым мировой экономике в связи с деятельностью офшорных юрисдикций. Использование частным бизнесом офшорных юрисдикций для минимизации налоговых платежей стало основой для ряда проблем в экономиках их налогового резидентства. Среди основных проблемных аспектов следует выделить недополучение налоговых поступлений в государственный бюджет, отток капитала в офшорные центры, засекречивание конечных бенефициаров, сокрытие и размывание полученных доходов. Количественная оценка наблюдаемых явлений имеет решающее значение для установления объективной, эмпирически обоснованной оценки влияния офшорной деятельности на мировую финансовую систему.

Следует отметить, что оценка экономического ущерба, наносимого деятельностью офшорных центров, осложняется высокой конфиденциальностью офшорных юрисдикций и секретностью значительной части проводимых операций. Это обстоятельство предопределяет приблизительный и неполный анализ макроэкономических последствий офшорной деятельности. По мнению Б. А. Хейфеца, любые оценки экономического ущерба вследствие офшоризации являются достаточно приблизительными, поскольку требуют учета неофициальных данных, характеризующих теневой сектор экономики [\[16\]](#).

Большинство научных работ, посвященных офшорной тематике, фокусируются на проблеме оттока капитала в офшорные юрисдикции. Однако основной проблемой, вызванной офшорной деятельностью, является не столько перемещение финансовых ресурсов между юрисдикциями, сколько потеря доходов государственных бюджетов из-за указанного перемещения капитала. Под доходами в данном случае следует понимать весь спектр налоговых платежей, на получение которых может претендовать отдельное государство.

Недополученные доходы государственных бюджетов экономик стран мира в виде налогов во многом отражают негативные макроэкономические последствия функционирования офшорных юрисдикций. В связи с этим в рамках данной научной работы необходимо сосредоточить внимание на анализе результатов налоговых злоупотреблений, осуществляемых офшорными юрисдикциями и приводящих к сокращению налоговых поступлений.

По данным Tax Justice Network, ежегодные мировые потери налоговых поступлений из-за злоупотреблений, связанных с офшорными финансовыми центрами, составляют 145 миллиардов долларов. Несмотря на определенный прогресс в обмене финансовой

информацией (в частности, автоматический обмен информацией), объем необнаруженных офшорных активов остается значительным, примерно соответствующим 9% мирового ВВП.

Анализ налоговых потерь вследствие офшорных налоговых злоупотреблений по регионам мира представлен на рисунке 1. Следует отметить, что наибольший ущерб приходится на страны Европы и Северной Америки – 53.2% и 29.4% соответственно.

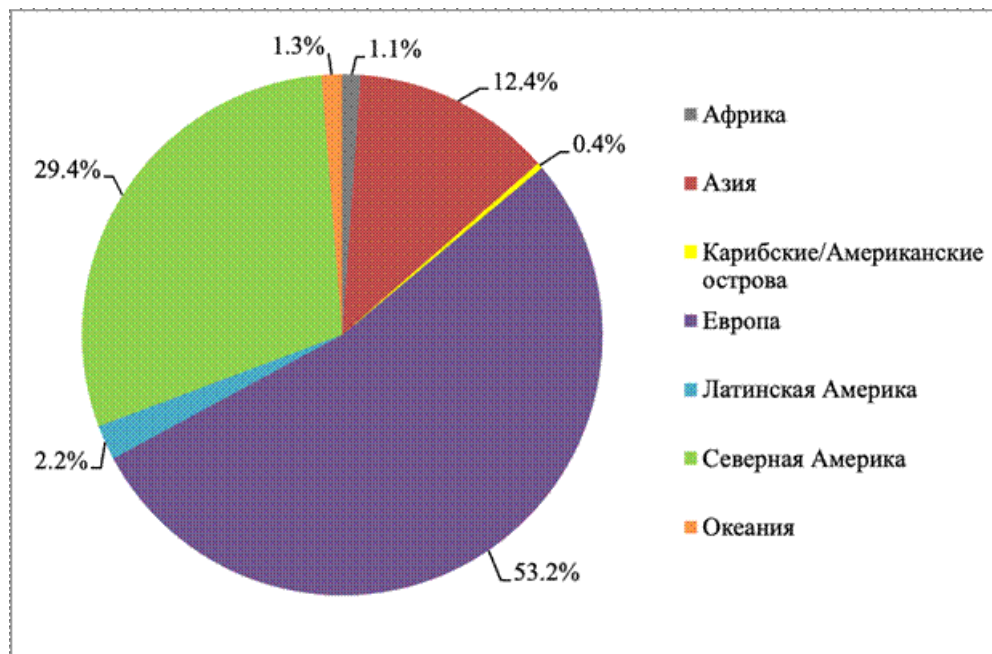


Рисунок 1. Годовые налоговые потери в связи с уклонением от уплаты налогов в офшорных юрисдикциях в разрезе регионов мира, %

Источник: составлено автором самостоятельно на основании данных Tax Justice Network.

Наибольший практический интерес представляет анализ в разрезе стран, наносящих налоговый ущерб. Подробная информация о налоговых потерях от офшорных налоговых злоупотреблений по регионам мира с указанием основных стран, ответственных за эти потери, представлена в таблице 2.

Таблица 2. Ежегодные налоговые потери, нанесенные другим странами в связи с деятельностью офшорных юрисдикций

Регионы / государства	Налоговые потери, \$млн	Доля налоговых потерь
Африка	589.2	0.41%
<i>в том числе</i>		
Либерия	181.8	0.13%
Маврикий	147.7	0.10%
Египет	61,3	0,04%
Азия	10 895.8	7.53%
<i>в том числе</i>		
Япония	4 399.8	3.04%
Гонконг	2 227.3	1.54%
Сингапур	1 886.6	1.30%
Карибские / Американские острова	25 312.4	17.48%

<i>в том числе</i>		
Каймановы острова	23 214.2	16.03%
Бермуды	1 338.3	0.92%
Британские Виргинские острова	323.2	0.22%
Европа	63 448.3	43.83%
<i>в том числе</i>		
Великобритания	21 134.4	14.60%
Люксембург	8 143.5	5.62%
Ирландия	6 570.1	4.54%
Латинская Америка	1 863.5	1.29%
<i>в том числе</i>		
Панама	925.7	0.64%
Мексика	452.0	0.31%
Бразилия	225.6	0.16%
Северная Америка	40 482.4	27.96%
<i>в том числе</i>		
Соединенные Штаты	37 487.0	25.89%
Канада	2 983.1	2.06%
Гренландия	12.3	0.01%
Океания	2 184.6	1.51%
Австралия	1 538.9	1.06%
Маршалловы острова	349.9	0.24%
Новая Зеландия	185.1	0.13%
Итого	144 776.3	100.0%

Источник: составлено автором самостоятельно на основании данных Tax Justice Network.

Проанализированные данные демонстрируют, что на страны ОЭСР и их зависимые государства приходится подавляющее большинство — 93.5% потерь мировых налоговых поступлений из-за уклонения от уплаты налогов за рубежом, что составляет около 135.3 миллиардов долларов США в год.

Среди стран ОЭСР наибольший вклад в проблему уклонения от уплаты налогов вносит Соединенное Королевство с его заморскими территориями и зависимыми территориями короны, а также другие юрисдикции, составляющие «ось уклонения от уплаты налогов».

Сеть офшорных юрисдикций, составляющих «Вторую империю» Соединенного Королевства (сеть офшорных юрисдикций, образованных заморскими территориями и зависимыми территориями Соединенного Королевства), несет ответственность примерно за треть мировых потерь налоговых доходов, связанных с уклонением от уплаты налогов за рубежом, что составляет более 48.3 миллиардов долларов США в год.

Перспективы национального регулирования офшорной деятельности с учетом международного опыта

Проблема уклонения от налогообложения не могла не отразиться на политике наиболее пострадавших государств. В связи с этим целесообразно обратиться к механизмам регулирования офшорной деятельности с целью минимизации проанализированных эффектов. Международный опыт борьбы с деятельностью офшорных юрисдикций систематизирован в таблице 3.

Таблица 3. Международный опыт регулирования офшорной деятельности

Механизм	Характеристика
составление перечней офшорных юрисдикций	создание «черных» и «серых» списков с целью ограничения взаимодействия государств и офшорных юрисдикций
установление правил налогообложения контролируемых иностранных компаний	противодействие выводу доходов и уклонению от уплаты налогов через организации, зарегистрированные в офшорных зонах
реализация различных соглашений и конвенций по обмену информацией	раскрытие информации о сделках, осуществляемых на наднациональном уровне, в целях предотвращения незаконных сделок
реализация налоговых амнистий для капитала, находящегося в офшорных юрисдикциях	легализация капитала, принадлежащего резидентам конкретного государства и ранее не облагаемого налогами из-за уклонения от уплаты налогов или связанного с иными нарушениями законодательства
установление правил трансфертного ценообразования	недопущение перераспределения совокупной прибыли группы компаний в пользу организаций, расположенных в офшорных юрисдикциях, в целях минимизации налогов

Источник: составлено автором самостоятельно.

Следует отметить, что офшорная деятельность также оказывает пагубное влияние на отечественную экономику. Налоговые потери Российской Федерации в результате деятельности офшорных юрисдикций, по оценкам 2024 года составляют ежегодно 1.3 миллиарда долларов. Данный факт предопределяет разработку государственными органами комплексной системы регулирования, направленной на деофшоризацию отечественной экономики в целях минимизации отмеченного ущерба.

В целом в Российской Федерации для регулирования офшорной деятельности применяются механизмы аналогичные мировой практике: существуют правила налогообложения контролируемых иностранных компаний, правила трансфертного ценообразования, Минфином России разработан перечень государств и территорий, предоставляющих льготные налоговые условия и не раскрывающих информацию о финансовых операциях.

В рамках дальнейшего совершенствования системы регулирования офшорной деятельности в рамках отечественной экономики предлагается обратить внимание на механизм проведения налоговой амнистии. В данном случае под налоговой амнистией следует понимать легализацию капиталов, принадлежащих резидентам Российской Федерации. При этом указанный капитал ранее не облагался налогами из-за уклонения от уплаты налогов или был связан с иными нарушениями законодательства.

Следует отметить, что существует два варианта проведения налоговой амнистии. Первый вариант заключается в освобождении налогоплательщика, заявившего о легализации капитала, от административной и уголовной ответственности, а также взыскания штрафных санкций. В этом случае не уплаченная ранее сумма налога подлежит уплате

налогоплательщиком после объявления налоговой амнистии. Второй вариант предусматривает полную налоговую амнистию, то есть налогоплательщик не должен платить штрафы, пени, налоги и полностью освобождается от любого вида ответственности.

В Российской Федерации с 2015 года действует механизм добровольного декларирования физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках в соответствии с Федеральным законом "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" от 08.06.2015 № 140-ФЗ. Фактически данный механизм является примером второго варианта налоговой амнистии капиталов.

В рамках данной научной работы в целях совершенствования системы регулирования офшорной деятельности в Российской Федерации предлагается разработать механизм налоговой амнистии капиталов в отношении юридических лиц.

В отношении юридических лиц предлагается создать комбинированный вариант проведения амнистии капиталов. Первое положение будет предусматривать освобождение от уголовной, административной и налоговой ответственности юридических лиц, изъявивших желание задекларировать собственные активы, в том случае если они приобретут государственные ценные бумаги на определенную долю активов или уплатят единовременно определенный процент от суммы активов, подлежащих декларированию. Конкретные значения доли и процента, подлежащих уплате, могут быть определены только налоговыми органами ввиду наличия у них большего объема информации в части масштабов уклонения от налогообложения в связи с офшорной деятельностью. Второе положение указанной инициативы будет предусматривать полное освобождение юридических лиц, изъявивших желание задекларировать собственные активы, от уголовной, административной, налоговой ответственности и уплаты каких-либо обязательных платежей в случае направления этими юридическими лицами задекларированных активов в один из существующих механизмов стимулирования инвестиционной деятельности. В качестве примера можно привести региональный инвестиционный проект, территории опережающего развития, специальный инвестиционный контракт и соглашение о защите и поощрении капиталовложений.

Первое положение обеспечит для государства единовременное поступление доходов. Вместе с тем второе предложение имеет более долгосрочные цели и направлено на развитие отдельных отраслей и регионов государства. В свою очередь для налогоплательщика более предпочтительным будет являться второе положение, так как оно предусматривает предоставление всего пакета гарантий при репатриации капитала и предоставляет возможность для налогоплательщиков воспользоваться стабилизационной оговоркой в части сохранения условий ведения бизнеса в зависимости от выбранного варианта инвестиционной активности.

Примером успешной амнистии в части первого положения может служить опыт Италии 2001-2002 годов. Правительство Италии приняло Декрет о легализации, согласно которому лицо, претендующее на налоговую амнистию, должно было заплатить 2.5% от заявленной суммы капитала или приобрести государственные ценные бумаги на 12% от стоимости капитала.

После выполнения этих требований налоговые органы выдавали «сертификаты конфиденциального вклада», которые гарантировали освобождение лица,

претендующего на налоговую амнистию, от подачи налоговых деклараций, налогового контроля и уплаты штрафов и пеней.

Следует отметить, что одновременно с налоговой амнистией ужесточалась ответственность за налоговые правонарушения. Очевидно, что данное решение было принято для поощрения лиц к декларированию скрытого капитала.

По итогам первых двух месяцев налоговой оптимизации объем возвращенного капитала составил 61 миллиардов евро, налоговые поступления — 25 миллиардов евро.

Вместе с тем решение проблемы в части регулирования офшорной деятельности является важной областью исследований для отечественных и зарубежных ученых. При этом научные взгляды на рассматриваемый вопрос могут варьироваться в зависимости от сферы научных интересов. Например, Грундел Л. П. в рамках регулирования офшорной деятельности делает акцент на первостепенности механизма регулирования контролируемых иностранных компаний [\[17\]](#). Цепилова Е. С., Чамурлиев Г. П. акцентируют внимание на использовании соглашений об избежании налогообложения в качестве механизма регулирования офшорной активности [\[18\]](#). Однако на данный момент времени значительная часть соглашений об избежании двойного налогообложения приостановлена Российской Федерацией в ответ на санкционное давление стран Запада. Текущая политическая ситуация делает использование механизма соглашений об избежании двойного налогообложения менее эффективным в рамках налогового регулирования офшорной деятельности. В свою очередь Лагкуева И. В. связывает предотвращение избежания от уплаты налогов с совершенствованием практики трансфертного ценообразования [\[19\]](#). Вопросы формирования нормативно-правовых основ института налоговой амнистии сформулированы в научных работах Елисеевой А. И. и Маликовой А. Х. [\[20\]](#).

Следует отметить, что функционирование офшорных центров сохраняет свою актуальность в научном сообществе. В частности, учеными исследуются различные аспекты офшорной деятельности. Например, Бестужева Е. В. освещает основные направления государственной политики в части деофшоризации на примере Российской Федерации [\[21\]](#). Бодров А. Г. рассматривает офшорные юрисдикции с точки зрения причин коррупции в России [\[22\]](#). Важным направлением исследований является определение места офшорных центров в рамках мировой финансовой системы. В рамках этого аспекта следует выделить работы Попова А. В. [\[23\]](#) и Туруева И. Б. Последний в своих научных трудах стремится аргументировано ответить на фундаментальный вопрос: офшоры - тормоз развития или экономическая необходимость? Необходимо акцентировать внимание на том, что вопрос в части периодизации офшорной деятельности также не теряет актуальность и находит свое отражение в научных работах Гонга С. Н. и Фоменко В. А. [\[25\]](#).

Заключение

Таким образом, авторский подход в части выделения этапов развития офшорной деятельности представлен в таблице 4.

Таблица 4. Авторский подход в части развития офшорной деятельности

Этап	Временной интервал	Описание
Первый	XIX в. - конец	возникновение организованной

	1940-х гг.	офшорной деятельности
Второй	начало 1950-х - 1990-е гг.	трансформация и распространение офшорных зон
Третий	начало 1990-х - конец 2000-х гг.	осмысление деятельности офшорных зон
Четвертый	2010-е гг. - настоящее время	становление и развитие системы налогового и неналогового регулирования офшорной активности

Источник: составлено автором самостоятельно.

На основании проведенного анализа в части периодизации, можно утверждать, что офшорная деятельность легла в основу развития не только отдельных транснациональных компаний, но и целых государств. Кроме того, было выявлено, что офшоры не являются изолированными участниками мировой финансовой системы, они имеют тесные экономические и политические связи с развитыми странами. В связи с этим ликвидация офшорных центров невозможна без колоссального ущерба для мировой финансовой системы.

Проведенный анализ в части этапизации офшорной деятельности демонстрирует, что развитие офшорных центров тесно связано с интересами развитых государств. В связи с этим в научных кругах бытует мнение, что процесс деофшоризации национальных экономик тормозится из-за наличия прямой заинтересованности в функционировании офшорных центров со стороны развитых стран. В. Л. Иноземцев справедливо отмечает, что в каждом экономическом регионе мира имеются свои офшорные центры, например, Делавэр и Невада в США, остров Мэн и Гибралтар в Европе. При этом ни один регион не спешит признавать эти юрисдикции сомнительными, хотя и выдвигает аналогичные требования к правительствам других регионов.

В рамках современного этапа развития офшорной деятельности проведен количественный анализ, характеризующий деятельность офшоров в части налоговых потерь мировой экономики. На основании международного опыта регулирования офшорной деятельности выдвинуто предложение по разработке механизма проведения налоговой амнистии капиталов для юридических лиц в Российской Федерации, предложены возможные варианты практической реализации данного механизма.

Прогнозируется, что следующий этап развития офшорных юрисдикций повлечет за собой существенное повышение прозрачности их деятельности, что позволит использовать их в качестве законного механизма налогового планирования.

По результатам проведенного исследования, можно утверждать, что цель научной работы достигнута, а задачи выполнены. Полученные результаты и выводы были сопоставлены с существующей литературой по аналогичной тематике в области экономической науки. Представленное исследование характеризуется детальным анализом периодизации развития офшорной деятельности, что обуславливает его научную значимость для широкого круга пользователей.

Библиография

1. Hampton M.P. The Offshore Interface. Tax Heavens in the Global Economy. London: Palgrave Macmillan UK, 1997. P. 272.
2. Shackson N. People who robbed the world. Truth and fiction about modern offshore

zones. EKSMO, 2012. P. 384.

3. Palan R., Murphy R., Chavagneux C. Tax havens: how globalization really works. Ithaca and London: Cornell University Press, 2010. P. 280.

4. Матусевич А.П. Офшорные зоны: история, тенденции развития, влияние на экономику России // Вестник Международного института экономики и права. 2013. № 1. С. 37-48.

5. Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: Диссертация кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14. М.: РАНХиГС, 2013. С. 143.

6. Воронина А.М. Эволюция офшорного бизнеса // Финансы и кредит. 2006. № 13 (май). С. 42-47.

7. Халдин М.А. Россия в офшорном бизнесе. М.: Международные отношения, 2005. С. 173.

8. Туник И., Поляков В. Офшорные компании: руководство по увеличению прибыли. СПб.: Питер, 2008. С. 234.

9. Palan R., Wigan D. Herding Cats and Taming Tax Havens: The US Strategy of 'Not In My Backyard' // Global Policy. 2014. Vol. 5. Issue 3 (September). P. 334-343.

10. Гамидуллаев С.Н. Современные проблемы функционирования правового института офшорных зон: монография / С.Н. Гамидуллаев, П.В. Павлов; Российская таможенная академия, Ростовская филармония. Ростов-на-Дону: РТА РФ, 2011. С. 137.

11. Шелепов А.В. Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения // Вестник международных организаций. 2016. Т. 11. № 4. С. 36-59.

12. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник для вузов / Л.И. Гончаренко [и др.]; ответственный редактор Л.И. Гончаренко. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2023. С. 489.

13. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. С. 519. (Серия "Magister").

14. Грюндель Л.П. Соответствие налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: Монография. М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2019. С. 230.

15. Hoyt B. Tax havens today: the benefits and pitfalls of banking and investing offshore. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2007. P. 336.

16. Хейфец Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. – М.: Институт экономики РАН, 2013. С. 63.

17. Грундел, Л. П. Комплаенс налоговых инструментов деофшоризации в условиях международной налоговой конкуренции: монография / Л. П. Грундел. – 3-е изд. – Москва: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2022. С. 230.

18. Цепилова Е.С., Чамурлиев Г.П. Применение СИДН в международном налоговом планировании / IX Международная научно-практическая конференция "Актуальные вопросы современной экономики в глобальном мире", 15 июня 2020г. – Махачкала: ДаГУ, 2020.

19. Лагкуева И.В. Трансфертное ценообразование и налоги: международная практика контроля за трансфертным ценообразованием // Вопросы российского и международного права. 2024. Том 14. № 1А. С. 199-208.

20. Елисеевой А.И., Маликовой А. Х. О вопросах формирования нормативно-правовых основ института налоговой амнистии / Вестник Волгоградского университета им. В.Н. Татищева – Тольятти, 2020. С. 1-7.

21. Бестужева Е.В. Основные направления государственной политики деофшоризации в российской федерации // НАУ. 2021. № 72-1. С. 6.

22. Бодров А.Г. Оффшор как инструмент коррупции в России // Интерактивная наука. 2022. № 4 (69). С. 11.

23. Попов В.А. Место офшорного бизнеса в системе международных экономических отношений // Правовой альманах. 2023. № 4. с. 5.
24. Туруев И.Б. Офшоры тормоз развития или экономическая необходимость // Вестник МГИМО. 2022. № 1. С. 5.
25. Гонта С.Н., Фоменко В.А. Исторические аспекты оффшорных зон: появление, развитие и современное состояние // Universum: экономика и юриспруденция. 2022. № 10 (97). С. 5.

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. Исходя из заголовка статья должна быть посвящена выделению этапов эволюции офшорной деятельности: ретроспективе и современному состоянию. Содержание статьи не противоречит заявленной теме.

Методология исследования базируется на систематизации общеизвестных фактов. При этом автор не осуществляет анализ и синтез данных, послуживших основой для проведения научного исследования. При доработке статьи необходимо обязательно дополнить конкретными числовыми значениями: в чём выгода/ущерб от офшоров? Сколько она составляет? Изменились ли подходы к выявлению офшорных схем и оценке выгод/ущерба в условиях цифровизации социально-экономических процессов?

Актуальность исследования вопросов, связанных с регулированием офшорной деятельности, является крайне высокой в настоящее время. Причём в данной области научных исследований очень большая составляющая дискуссионности, однако в рецензируемой статье её не было обнаружено. Потенциальную читательскую аудиторию интересуют конкретные обоснованные проблемы (с количественными оценками) и предложения по их решению: именно такая статья будет иметь высокую востребованность у читателей.

Научная новизна в представленных на рецензирование материалах не обнаружена, хотя некоторый интерес представляет таблица, раскрывающая подходы к периодизации развития офшорной деятельности (здесь автору также важно уточнить заголовок, т.к. таблица посвящена не процессу офшорной деятельности, а её развитию во времени). Однако было бы интересно сформировать авторское видение на эти вопросы с учётом того, что уже есть в литературе.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения является научным с точки зрения отсутствия слов и выражений разговорного и публицистического стилей. Структура статьи автором сформирована, но логичнее было бы в качестве подзаголовков выделить наименования конкретных периодов с указанием в скобках конкретных сроков: это значительно повысило бы востребованность статьи у других авторов, интересующих каким-либо одним из этапов. Также в содержании статьи крайне важно показать особенности современного этапа: сейчас этот вопрос содержательно не раскрыт, а он приоритетен для потенциальной читательской аудитории. Какие существуют проблемы (в чём ущерб для экономики, в т.ч. в контексте недополучаемых налоговых платежей?) и что надо сделать для их решения?

Библиография. Библиографический список состоит из 15 наименований. Обращает на себя внимание, что автор практически не использует научные публикации, вышедшие в последние несколько лет. При проведении доработки крайне важно осуществить корректировку.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на сформированный список источников, какой-либо научной дискуссии в тексте не обнаружено. При дополнении статьи конкретными авторскими рекомендациями по решению существующих проблем рекомендуется обсудить их с теми, что уже есть в трудах других авторов. Это окажет позитивное влияние и на формирование научной новизны.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом вышеизложенного следует отметить, что, несмотря на высокую актуальность выбранной темы, её содержание не было раскрыто. В текущей редакции статья не представляет интереса для потенциальной читательской аудитории. При этом представляется возможна корректировка статьи посредством учёта указанных в тексте рецензии замечаний, после проведения которой она будет востребована у широкого круга лиц.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

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

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

Деятельность офшорных зон привлекает внимание как инвесторов, так и контролирующих структур. Несмотря на спад ажиотажа по данному вопросу проблема остается очень важной для национальной экономики в аспекте международной конкуренции и организации внутренней торговли. Офшорные зоны создают низконалоговые альтернативы для размещения капиталов, открытия и ведения бизнеса, нарушая тем самым, основы справедливой конкуренции территорий. Тем не менее, их наличие может служить индикатором слабой системы налогообложения в странах, потерявших и денежные потоки, и интерес производителей. Указанные аспекты повышают интерес к представленной статье, которым она посвящена.

Предмет исследования не сформулирован автором в статье, как и его объект, методология исследования. Несмотря на то, что статья имеет логичную структуру, она не соответствует пока требованиям.

Научная новизна исследования заключается в определении периодизации в развитии офшорных зон, разработке методов регулирования взаимодействия стран с подобными территориями. Автора следует поддержать с точки зрения выбора темы, полученных результатов, обращения к международной статистике. Далеко не все специалисты по налогообложению интересуются вопросами регистрации деятельности в иностранных государствах и низконалоговых территориях, а это может стать фактором больших упущений для налоговой системы страны.

Статья выполнена в научном стиле, ее результаты подкреплены обоснованиями, статистическим обзором, анализом источников. Структурирование текста имеет место, но некоторая доработка требуется. Содержание статьи позволяет решить поставленные научные и практические задачи, весьма значимые для практики налогового администрирования, вопросов международного налогообложения.

Библиография представлена как русскоязычными источниками, так и литературой на иностранном языке. Однако, отдельные источники нельзя назвать современными (от

2005, 2006 и 2008 гг.). Список источников требует дополнения не менее, чем до 25 наименований и более свежих по году издания (2022-2025 гг.).

На основе апелляции к оппонентам автор приходит к разработке собственной периодизации развития офшорных зон, однако, статью можно дополнить мнениями иных авторов о современном взаимодействии российской юрисдикции с офшорными территориями. Тем самым, решить вопрос расширения списка источников.

Статья, безусловно, представляет собой научное исследование с авторскими выводами и результатами. Она найдет интерес читательской аудитории и может быть рекомендована к публикации с некоторыми доработками:

- во введении статьи необходимо сформулировать актуальность проблемы, предмет и объект исследования, применяемые методы и общую методологию авторского подхода;
- следует расширить список источников за счет более свежих публикаций;
- автор формулирует предложения по государственному регулированию офшорных зон, а в тексте при этом не приводит ни одного нормативного документа или решения Федеральной налоговой службы, которые в России регулировали бы аспекты международного налогообложения и осуществления трансграничной деятельности.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

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

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

Предметом исследования в рецензируемой статье выступает функционирование офшорных юрисдикций, в работе рассматриваются этапы их эволюции в ретроспективе, а также современное состояние.

Методология исследования базируется на применении общенаучных методов анализа, синтеза, дедукции, индукции и обобщения, а также использовании таких частнонаучных методов, как графическое представление данных и исторический анализ.

Актуальность работы авторы связывают с тем, что в экономической науке не выработано единой позиции к периодизации офшорной деятельности.

Научная новизна рецензируемого исследования состоит в систематизации подходов к эволюции офшорной деятельности и выделении ключевых особенностей функционирования офшорных юрисдикций в различные периоды, в представленных результатах анализа периодизации развития офшорной деятельности, а также предложениях по разработке механизма проведения налоговой амнистии капиталов для юридических лиц в Российской Федерации; сделан прогноз, что следующий этап развития офшорных юрисдикций повлечет за собой существенное повышение прозрачности их деятельности, и это позволит использовать их в качестве законного механизма налогового планирования.

Структурно в статье выделены следующие разделы и подразделы: Введение, Периодизация развития офшорной деятельности, Возникновение организованной офшорной деятельности (XIX в. - конец 1940-х гг.), Трансформация и распространение офшорных зон (начало 1950-х - 1990-е годы), Осмысление деятельности офшорных зон (начало 1990-х годов - конец 2000-х годов), Формирование и развитие системы налогового и неналогового регулирования офшорной деятельности (2010-е гг. - настоящее время), Перспективы национального регулирования офшорной деятельности с учетом международного опыта, Заключение и Библиография.

В статье рассмотрены встречающиеся в литературе подходы к периодизации офшорной деятельности; рассмотрено развитие офшорной деятельности начиная с XIX в.;

выделены четыре этапа; проведен анализ годовых налоговых потерь в связи с уклонением от уплаты налогов в офшорных юрисдикциях в разрезе регионов мира и приведены данные о том, что налоговые потери Российской Федерации в результате деятельности офшорных юрисдикций составляют ежегодно 1.3 млрд долл.; обобщен международный опыт регулирования офшорной деятельности; в целях совершенствования системы регулирования офшорной деятельности в России авторами предложено разработать механизм налоговой амнистии капиталов в отношении юридических лиц.

Библиографический список включает 25 источников – научные и учебные публикации отечественных и зарубежных авторов на русском и английском языках по рассматриваемой теме. В тексте публикации имеются адресные отсылки к списку литературы, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам.

Рецензируемый материал соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», отражает результаты проведенного авторского исследования, может вызвать интерес у читателей, рекомендуется к опубликованию.

Англоязычные метаданные

The improvement of tax incentives based on the typology of sectors of the economy according to the degree of influence of sanctions restrictions

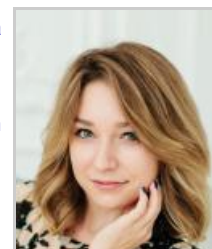
Steshenko Yuliya Aleksandrovna

PhD in Economics

Senior Researcher, Financial Research Institute under the Ministry of Finances of the Russian Federation

127247, Russia, Moscow, lane Nastasinsky, 3, p. 2, office 411

✉ julia11st@mail.ru



Abstract. The article considers the impact of sanctions restrictions on the economic condition of enterprises operating in different sectors of the economy to identify the most affected new challenges of industries that need to be provided with tax incentives. The indicators of tax security of the state are analyzed, for example, the growth rate of tax revenues from enterprises in 2023 compared to 2022. etc. The subject of the study is the activities of organizations under sanction restrictions in 2022-2023. The author analyzed data on companies engaged in 45 types of economic activities. The study employed economic-statistical, graphical, and multivariate statistical methods, allowing differentiation of economic sectors based on the level of impact of sanction restrictions. The novelty of the research lies in the typology of economic sectors based on clustering according to the degree of influence of sanction restrictions using multivariate statistical methods. Five clusters were identified and scientifically substantiated. Suggested directions of improvement of tax incentives of branches of the economy. The scientific novelty of the study is the typology of economic sectors based on clustering according to the degree of influence of sanction restrictions using multivariate statistical methods. The author selected and analyzed indicators that allow for the consideration and assessment of the economic, tax, and investment potential of enterprises operating in various sectors of the economy to determine the degree of impact of external economic and internal conditions on their state in the context of new challenges to tax security. The main conclusions of the study are: a) the existence of significant differentiation in the level of impact of sanction restrictions on the economic situation of sectors; b) despite the overall increase in tax revenues and the rising number of profitable enterprises in Russia, several sectors of the Russian economy are significantly lagging in terms of development, partly due to the effects of sanctions; c) several sectors require additional measures aimed at minimizing the impact of threats to tax security.

Keywords: investment potential, tax potential, economic potential, cluster analysis, sanctions restrictions, tax incentives, income tax, sectors of the economy, taxes, Tax security

References (transliterated)

1. Shemyakina M.S., Pavlov D.A. Nalogovaya bezopasnost' i instrumenty ee obespecheniya v sisteme ekonomicheskoi bezopasnosti regiona // Innovatsionnoe razvitie ekonomiki. 2023. № 1 (73). S. 221-227. DOI: 10.51832/2223798420231217. EDN: STFMJF.
2. Negodina O.V. Ugrozy nalogovoi bezopasnosti RF v sisteme ekonomicheskoi bezopasnosti // Sankt-Peterburgskii nauchnyi vestnik. 2021. № 2 (11). S. 4. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=45578070>. EDN: PFBREO.

3. Zagoruiko I.Yu. Nalogovaya bezopasnost' kak odna iz prioritetnykh sostavlyayushchikh ekonomicheskoi bezopasnosti regiona // *Ekonomika i predprinimatel'stvo*. 2022. № 9 (146). S. 350-353. DOI: 10.34925/EIP.2022.146.9.067. EDN: PJDJPG.
4. Levshukova O.A., Topygova V.V. Nalogovaya bezopasnost' Rossii kak element ekonomicheskoi bezopasnosti gosudarstva // *Delovoi vestnik predprinimatel'ya*. 2023. № 2 (12). S. 62-65. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=54480117>. EDN: XSQGCU.
5. Maslov K.V. Pravovoe obespechenie nalogovoi bezopasnosti gosudarstva: sotsiologicheskii podkhod // *Vestnik Tyumenskogo gosudarstvennogo universiteta. Sotsial'no-ekonomicheskie issledovaniya*. 2016. T. 2. № 3. S. 134-144.
6. Shemyakina M.S., Pavlov D.A. Kontrol'no-nadzornye instrumenty obespecheniya nalogovoi bezopasnosti regiona // *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*. 2023. № 1 (73). S. 217-220. DOI: 10.51832/2223798420231221. EDN: LZRJLK.
7. Ponomareva K.A., Maslov K.V. National tax security assessment in the tax administration mechanism // *J. Sib. Fed. Univ. Humanit. Soc. Sci.* 2021. Vol. 14. No. 5. P. 669-679. DOI: 10.17516/1997-1370-0750. EDN: LNTEHO.
8. Kurmanova L.R., Khaziakhmetov R.A. Sovremennye problemy nalogovoi bezopasnosti Rossiiskoi Federatsii // *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*. 2021. № 1 (61). S. 312-321. DOI: 10.51832/2223-7984_2021_1_312. EDN: EPKNCU.
9. Tagaverdieva D.S., Ibragimova A.M. Osnovnye zadachi sovremennoi rossiiskoi nalogovoi sistemy v usloviyakh vozniknoveniya novykh ugroz ekonomicheskoi bezopasnosti // *Voprosy ustoychivogo razvitiya obshchestva*. 2023. № 2. S. 11-16. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=50446756>. EDN: UFTFFX.
10. Özdamar Ö., Shahin E. Consequences of economic sanctions: The state of the art and paths forward // *International Studies Review*. 2021. No. 23 (4). P. 1646-1671.
11. Smeets M. Can economic sanctions be effective? WTO Staff Working Papers. ERSD-2018-03.
12. Pala T. The Effectiveness of Economic Sanctions: A Literature Review // *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*. 2021. No. 14 (1). P. 239-259. DOI: 10.2478/nispa-2021-0009. EDN: VERHTC.
13. Frenkel' A.A., Tikhomirov B.I., Surkov A.A. Vzlety i padeniya delovoi aktivnosti na volnakh krizisov, pandemii koronavirusa i bespretsedentnykh zapadnykh sanktsii. *Finansy: teoriya i praktika*. 2023. T. 27. № 1. S. 6-17. DOI: 10.26794/2587-5671-2023-27-1-6-17. EDN: PALJSS.
14. Safiullin M.R., El'shin L.A. Sanktsionnoe davlenie na ekonomiku Rossii: puti preodoleniya izderzhok i vygody konfrontatsii v ramkakh importozameshcheniya. *Finansy: teoriya i praktika*. 2023. T. 27. № 1. S. 150-161. DOI: 10.26794/2587-5671-2023-27-1-150-161. EDN: QFWSBU.
15. Dudin M.N., Shkodinskii S.V., Ivanov M.O. Aktual'nye problemy obespecheniya finansovogo suvereniteta Rossii v usloviyakh mezhdunarodnykh sanktsii. *Finansy: teoriya i praktika*. 2023. T. 27. № 1. S. 185-194. DOI: 10.26794/2587-5671-2023-27-1-185-194. EDN: RRVXLB.
16. Adaptatsiya rossiiskikh promyshlennykh kompanii k sanktsiyam: pervye shagi i ozhidaniya [Tekst]: dokl. k XXIV Yasinskoi (Aprel'skoi) mezhdunar. nauch. konf. po problemam razvitiya ekonomiki i obshchestva, Moskva, 2023 g. / Yu. V. Simachev (ruk. avt. kol.), A. A. Yakovlev (ruk. avt. kol.), V. V. Golikova i dr. ; Nats. issled. un-t "Vysshaya shkola ekonomiki". – M. : Izd. Dom Vysshei shkoly ekonomiki, 2023. – 38 s. – ISBN 978-5-7598-2790-0 (v obl.). – ISBN 978-5-7598-2855-6 (e-book).
17. *Biznes-navigator po osobym ekonomicheskim zonam Rossii – 2022*. Vypusk 6 / D.A.

- Gulyaeva, I.E. Gusev, E.A. Baskakova i dr. Assotsiatsiya klasterov, tekhnoparkov i O EZ Rossii. Moskva: AKIT RF, 2022. – 253 s.: il. – ISBN 978-5-6044817-6-9: 1500 ekz.
18. Maslov K. V. Ugrozy nalogovoi bezopasnosti gosudarstva: pravovoe izmerenie // Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki. 2022. Vyp. 56. S. 187-207. DOI: 10.17072/1995-4190-2022-56-187-207. EDN: PLWKVR.
 19. Glaz'ev S. Osnova obespecheniya ekonomicheskoi bezopasnosti strany – al'ternativnyi reformatorskii kurs // Rossiiskii ekonomicheskii zhurnal. 1997. № 1. S. 3-19.
 20. Maslov K. V. Indikatory nalogovoi bezopasnosti gosudarstva v mekhanizme gosudarstvennogo upravleniya nalogovymi otnosheniyami // Vestnik OmGU. Seriya. Pravo. 2019. № 4. S. 66-76. DOI: 10.24147/1990-5173.2019.16(4).66-76. EDN: YJHABO.
 21. Sushkova I.A. Finansovaya bezopasnost' gosudarstva v usloviyakh sanktsii // Innovatsionnaya deyatel'nost'. 2024. № 1 (68). S. 50-65. EDN: BRWEIQ.

Financial offside: tax risks of the sports industry

Kaplina Elizaveta Sergeevna

Student; Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis; Financial University under the Government of the Russian Federation

1A Kerchenskaya str., Moscow, 117303, Russia

✉ kaplinaliza2003@gmail.com



Abstract. The article discusses current issues of tax risks arising in the sports industry in the context of the phenomenon referred to as "financial offside". The main factors of the tax risks are considered, including the imperfection of legislation and the practice of minimizing tax obligations by sports organizations. Special attention is paid to the differences in taxation of non-profit and commercial organizations operating in the sports industry. The research covers the theoretical foundations of taxation of sports industry organizations, including the structure of the sports sector, the theoretical and practical features of tax accounting are studied and summarized.

The subject of the study is the peculiarities of taxation of organizations involved in the sports industry. The analysis of key tax aspects is carried out, such as accounting for sponsorship, depreciation of fixed assets, accounting for management expenses and the risks of retraining relationships with the self-employed into labor. The author concludes that "financial offside" creates significant tax risks in the sports industry. The analysis revealed gaps and contradictions in legislation that make it difficult for both non-profit and commercial organizations to operate. For non-profit structures, the main risks are associated with incorrect accounting of sponsorship, management costs and depreciation. Commercial organizations face problems of illegal optimization, including the illegal write-off of modernization costs, the retraining of advertising costs, and the risks of renegotiating contracts with self-employed trainers into an employment relationship. The scientific novelty lies in the proposed recommendations for improving the regulatory framework regarding the qualification of sponsorship, marketing services and management costs. It also suggests ways to document contracts with self-employed trainers to mitigate business risks.

Keywords: targeted financing, sponsorship assistance, self-employed coaches, commercial organizations, non-profit organizations, taxation, sports industry, financial offside, tax risks, marketing expenses

References (transliterated)

1. Zadneprovskaya E. L., Eremina E. A., Shpyrnya O. V. Finansy i nalogooblozhenie v sfere fizicheskoi kul'tury i sporta. Krasnodar: Kubanskii gosudarstvennyi universitet fizicheskoi kul'tury, sporta i turizma, 2023. 59 s. EDN: JNIYXZ.
2. Arkalov D. P., Litvin A. V. Ekonomicheskie aspekty sporta: modeli optimal'nogo raspredeleniya resursov: monografiya. Izhevsk: Udmurtskii universitet, 2023. 134 s. EDN: HQWCTR.
3. Sydygalieva A. S., Isakov Zh. M. Pravovoe regulirovanie nalogooblozheniya v sfere televizionnoi translyatsii sportivnykh meropriyatii // Vestnik Kyrgyzsko-Rossiiskogo Slavyanskogo Universiteta. 2021. № 3 (21). S. 109-116. EDN: KFFOOC.
4. Isaeva Yu. A. Prichiny i posledstviya vozniknoveniya dvoynogo nalogooblozheniya dokhodov predstavitelei industrii razvlechenii i sporta ot mezhdunarodnoi deyatelnosti // Ekonomika i biznes: teoriya i praktika. 2020. № 2-1 (60). S. 109-112. DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10098. EDN: SQIFAC.
5. Egorova Z. A., Iglin A. V. Problemy nalogooblozheniya v sfere sporta // Vlast'. 2013. № 6. S. 147-150.
6. Vostrikova V. A. Mezhdunarodnoe nalogooblozhenie v sfere professional'nogo sporta // Molodoi uchenyi. 2022. № 24 (419). S. 187-191.
7. Leshchenko Ya. A. Aktual'nye voprosy mezhdunarodnogo nalogooblozheniya dokhodov sportsmenov (po materialam Respubliki Belarus') // Aktual'nye problemy pravovogo regulirovaniya sportivnykh pravootnoshenii: Sbornik materialov VII Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii s mezhdunarodnym uchastiem. Chelyabinsk (Rossiya) - Minsk (Respublika Belarus'), Chelyabinsk - Minsk, 27 aprelya 2017 goda. Chelyabinsk - Minsk: Ural'skii gosudarstvennyi universitet fizicheskoi kul'tury, 2017. S. 174-183. EDN: ZNAEYD.
8. Averchenko N. S. K voprosu o nalogooblozhenii dokhodov futbolistov: sravnitel'no-pravovoi analiz // Nauchnye zapiski molodykh issledovatelei. 2024. T. 12. № 1. S. 14-21. EDN: DEGDWU.
9. Isaeva Yu. A., Machekhin V. A. Nalogooblozhenie artistov i sportsmenov, poluchayushchikh dokhody cherez star-companies. Podkhod OESR v zarubezhnykh stranakh // Vesennie dni nauki VShEM: Sbornik докладов Mezhdunarodnoi konferentsii studentov, aspirantov, molodykh uchenykh, X Mezhdunarodnogo nauchno-prakticheskogo foruma molodykh nalogovedov, Ekaterinburg, 18-21 aprelya 2018 goda. Tom 2. Ekaterinburg: OOO "Izdatel'stvo UMTs UPI", 2018. S. 135-138. EDN: PFJTUF.
10. Chernobrovkina E. B. Osobennosti nalogooblozheniya v oblasti fizicheskoi kul'tury i sporta v Rossiiskoi Federatsii // Vestnik Universiteta imeni O. E. Kutafina (MGYuA). 2018. № 9 (49). S. 132-140. EDN: YGVSHK.
11. Mistineva N. Yu. Nalogovaya sistema kak faktor razvitiya sporta // Prioritetnye napravleniya razvitiya nauki i obrazovaniya. 2016. № 4-2 (11). S. 189-192. DOI: 10.21661/r-115030. EDN: XCNVOV.
12. Katamadze A. T., Ilyushnikova T. A. Novoe v nalogooblozhenii nekommercheskikh organizatsii // Nalogovaya politika i praktika. 2007. № 6. S. 26-33. EDN: HZLAAB.
13. Sokolov A. P., Semenov D. A. Nalogovaya politika gosudarstva v sfere nalogooblozheniya nekommercheskikh organizatsii // Industrial'naya ekonomika. 2022. T. 8. № 3. S. 773-777. DOI: 10.47576/2712-7559_2022_3_8_773. EDN: DUKEBX.
14. Kozhin P. S. Nekotorye problemy nalogooblozheniya pribyli nekommercheskikh organizatsii // Nalogi i finansovoe pravo. 2021. № 2. S. 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. Pryazhnikova O. N. Tretii sektor, sotsial'naya ekonomika, solidarnaya ekonomika: podkhody k opredeleniyam i kontseptualizatsii ponyatii // Ekonomicheskie i sotsial'nye problemy Rossii. 2022. № 3(51). S. 15-36. DOI: 10.31249/espr/2022.03.01. EDN: PSMLED.
20. Goncharenko L. I., Chemeritskii L. K., Lipatova I. V., Smirnova E. E. Nalogooblozhenie nekommercheskikh organizatsii: uchebnoe posobie. Moskva: KnoRus, 2023. 274 s.
21. Garibov A.G. Razvitie nalogovogo stimulirovaniya nekommercheskikh organizatsii // Nalogi i nalogooblozhenie. 2023. № 5. S. 54-70. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.5.43992 EDN: FTWPIW URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43992
22. Gushchina I. E. Sponsorstvo: Uchet i nalogooblozhenie // Finansovyi Vestnik: Finansy, Nalogi, Strakhovanie, Bukhgalterskii Uchet. 2019. № 10. S. 42-49. EDN: VIVOMB.
23. Fedorova O. S. Nalogooblozhenie pri uchastii kommercheskikh organizatsii v sportivnykh meropriyatiyakh // Nalogi i finansovoe pravo. 2020. № 7. S. 102-112. EDN: KAPILL.
24. Tikhonova A. V. Nalogovye faktory trudovoi migratsii naseleniya // Finansy. 2025. № 2. S. 10-17. EDN: LPRGVG.

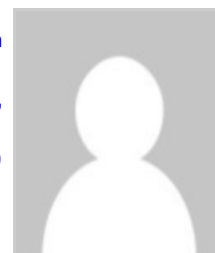
Problems of the organization of interaction between the taxpayer and the tax authority: ways to solve them

Leksin Evgenii Alekseevich

Postgraduate student; Department of Public Law (Public Law) Sciences; Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education 'Saratov National Research State University named after N.G. Chernyshevsky'

410028, Russia, Saratov region, Sobornaya St., 9

✉ rabota_pres14@rambler.ru



Abstract. The subject of the research is public relations arising between the taxpayer and the tax authority. The article considers current problems concerning the interaction of tax authorities with taxpayers. As a result of the study, a number of typical problems faced by taxpayers in the process of interaction with tax authorities were identified. Also, foreign experience in organizing the interaction of taxpayers with tax authorities was analyzed, followed by generalization and conclusions regarding borrowing experience in relation to domestic practice. Based on the identified problems, a conclusion was made about the insufficient effectiveness of a number of measures taken concerning the forced collection of debts, as well as organizational aspects of interaction between taxpayers and tax authorities. As a result, a number of measures were proposed aimed at improving the system of relationships between taxpayers and tax control authorities. The methodological basis of the

study is the general scientific dialectical method of cognition of social processes and socio-legal phenomena, the theory of application of law. General scientific research methods were used (analysis, synthesis, induction, deduction, etc.). In addition, specific scientific methods were used: logical, system-structural, complex, statistical and other methods. Analysis of international experience and specific problems of interaction between tax services and taxpayers in Russia allowed us to formulate a number of proposals. The key was the development of the tax consulting institute and its legal registration. Along with this, it was proposed to legislatively specify the competencies of tax authorities in the process of inspections. An important element is the strengthening of information and explanatory work with taxpayers, including not only a detailed interpretation of tax regulations, but also an analysis of practical situations identified during previous inspections.

Keywords: tax consultations, powers of tax authorities, information support, tax requirements, interaction, budget system, tax administration, tax arrears, volunteers, departments

References (transliterated)

1. Antroptseva I.O. Nalogovyi kompliens kak napravlenie razvitiya nalogovogo kontrolya // Publichno-pravovoe obozrenie. 2023. № 1. S. 113-116. EDN: XFSXNT.
2. Arbenin V.V. Pravovaya priroda dogovorov, zaklyuchaemykh mezhdru nalogoplatel'shchikami i nalogovymi organami. Federal'noe gosudarstvennoe byudzhethoe uchrezhdenie nauki Institut gosudarstva i prava Rossiiskoi akademii nauk, 2021. 145 s.
3. Balkarova D.T., Bolova L.A. Vliyanie tsifrovyykh tekhnologii FNS Rossii na snizhenie administrativnoi nagruzki na nalogoplatel'shchikov // Aktual'nye problemy bukhgalterskogo ucheta, analiza, kontrolya i nalogoblozheniya v usloviyakh tsifrovizatsii ekonomiki: mezhvuzovskii sbornik nauchnykh trudov i rezul'tatov sovmestnykh nauchno-issledovatel'skikh proektov, predstavlenykh na 6-oi Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii v Gosudarstvennom universitete upravleniya (GUU). Moskva, 2022. S. 291-294. EDN: JBKQEW.
4. Bachurin D.G. Stat'ya 57 Konstitutsii Rossiiskoi Federatsii kak osnova rossiiskogo nalogovogo prava // Finansovoe pravo. 2023. № 5. S. 5-7.
5. Bondar' A.A. Sudebnaya doktrina v nalogovom prave Rossiiskoi Federatsii // Finansovoe pravo. 2023. № 5. S. 17-22. DOI: 10.18572/1813-1220-2023-5-17-22. EDN: ANUPNC.
6. Voronina P.A. Al'ternativnye sposoby razresheniya sporov v nalogovykh otnosheniyakh // Sovremennye strategii i tsifrovye transformatsii ustoichivogo razvitiya obshchestva, obrazovaniya i nauki: sbornik materialov V Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii. Makhachkala, 2023. S. 92-97. EDN: WIPYGY.
7. Kalinina L.E., Davoyan A.D. Printsip spravedlivosti v nalogovom prave: analiz soderzhaniya // Finansovoe pravo. 2023. № 1. S. 14-17. DOI: 10.18572/1813-1220-2023-1-14-17. EDN: QEUNAK.
8. Kan A.V. Problema vzaimodeistviya nalogovykh organov i nalogoplatel'shchikov // Nauka i innovatsii: issledovanie i dostizheniya: sbornik statei VI Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii. Penza, 2022. S. 60-65. EDN: BKAAMK.
9. Lyutova O.I. Institut nalogovoi obyazannosti v sisteme nalogovogo prava: aktual'nye problemy // Rossiiskii yuridicheskii zhurnal. 2023. № 3. S. 133-143. DOI: 10.34076/20713797_2023_3_133. EDN: GVHKWS.

10. Ponomarev O.V., Zudin A.V., Poznyakov K.S., Shlyakhov E.D., Mozhenko N.S. Aktual'nye problemy provedeniya nalogovykh proverok v ramkakh nalogovogo kontrolya // International Law Journal. 2023. T. 6. № 6. S. 25-29. EDN: ZJAEZ.
11. Sarkisov V.B. Modernizatsiya mekhanizma vzaimodeistviya uchastnikov nalogovykh pravootnoshenii // Nalogovaya politika Rossiiskoi Federatsii na sovremennom etape: problemy raznykh urovnei: materialy Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii. 2021. S. 211-216.
12. Surkova A.V. Tsifrovye instrumenty effektivnykh pravootnoshenii nalogovykh organov i nalogoplatel'shchikov // Intellektual'nye resursy-regional'nomu razvitiyu. 2021. № 3. S. 82-85. EDN: UWXZEA.
13. Chinaev T.V., Lezhnev S.V. Nekotorye osobennosti tsifrovizatsii nalogovykh pravootnoshenii v Rossiiskoi Federatsii // Sovremennaya nauka: aktual'nye problemy teorii i praktiki. Seriya: Ekonomika i pravo. 2024. № 1. S. 101-106. DOI: 10.37882/2223-2974.2024.01.28. EDN: FNUVTO.
14. Antosia A., Paolo Rusu A.P., and Zarrin L. Tax evasion in a behaviorally heterogeneous society: an evolutionary analysis. Economic Modeling. 2021. No. 42(C). P. 106-115.
15. Antunes L., Balza H., Urbano P., Monish L., and Roseto-Palma K. Tax compliance in a simulated heterogeneous multi-agent society. Lecture Notes on Computer Science. 2021. No. 3891. P. 147-161.
16. Ault H.J. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles // Tax Notes International. 2013. Vol. 70. № 12. P. 1195-1201.
17. Blomkvist K.M. Comparison of agent-based models of income tax evasion. Social Science Computer Review. 2006. № 24(4). S. 411-425.
18. Dean S.A. Tax Deregulation // New York University Law Review. 2011. Vol. 86. № 2. P. 388-436.
19. Madison A.D. The Futility of Tax Protester Arguments // Thomas Jefferson Law Review. 2022. Vol. 36. № 2. P. 254-308.
20. Thomas K.D. Presumptive Collection: A Prospect Theory Approach to Increasing Small Business Tax Compliance // Tax Law Review. 2022. Vol. 67. № 1. P. 119.

The regulatory function of the tax and its legal support

Kurkina Natal'ya Viktorovna 

Lecturer; Department of Theory of Law and Public Law Disciplines; Volgograd Institute of Management - branch of RANHiGS
 postgraduate student; Department of Theory of Law and Public Law Disciplines; Volgograd Institute of Management - branch of RANHiGS
 Chief specialist of the Office of the Commissioner for the Protection of the Rights of Entrepreneurs in the Volgograd region; GKU HE 'Directorate for Ensuring the Activities of Public Chambers of the Volgograd Region and the Institute of Commissioners in the Volgograd Region'

400066, Russia, Volgograd region, Volgograd, Central district, Gagarin St., 8

✉ nKurkina-98@yandex.ru

Abstract. The subject of this study is the mechanism of implementation of the regulatory function of a tax, the study of this function in the system of tax functions, as well as the identification of the need to identify sub-functions of the regulatory function of a tax, which is designed to have an indirect effect on various spheres of public relations, stimulating or discouraging a certain pattern of behavior. For a long time, the fiscal function of taxation has dominated the science of tax law, since one of the main purposes of taxation is to replenish the state budget. In the process of developing public relations and the taxation system, the

regulatory component of taxation was also developed, which was used by the state, including for economic development. The author concludes that the fiscal and regulatory functions of a tax are equivalent. The methodological base consists of general scientific research methods such as analysis and synthesis, deduction and induction, generalization, description. Along with general scientific methods, the author also used special legal methods, such as formal legal (dogmatic) and comparative legal methods. The novelty of the work is due to the allocation of sub-functions of the regulatory function of the tax within the framework of a multifunctional approach. A study of various classifications of tax functions has been conducted, and therefore a conclusion has been drawn about the polyfunctionality of the tax, as well as the need to identify the following sub-functions of the regulatory function of the tax: stimulating, distimulating, encouraging, auxiliary. Thus, the regulatory function of the tax is the most important function for creating a favorable economic, investment and social climate in the state, and the tax, along with the fiscal function, can perform additional functions. With its help, the state can stimulate the development of priority areas of entrepreneurial activity, influence demographic policy and other socially important processes, as well as restrain the development of certain business areas, which affects other areas of social life.

Keywords: tax policy, tax stimuli, tax benefits, tax incentives, regulatory function of tax, functions of tax, tax regulation, tax system, tax, multifunctionality of tax

References (transliterated)

1. Batarin A. A. Identifikatsiya funktsii naloga: postanovka voprosa // Finansovoe pravo. 2025. № 3. S. 18-22. DOI: 10.18572/1813-1220-2025-3-18-22 EDN: HGVZTP
2. Bel'skii K. S. Osnovy nalogovogo prava (Tsikl materialov po teorii nalogovogo prava iz pyati chastei) // Grazhdanin i pravo. 2006. № 1. S. 3-8.
3. Bondar' S. Nalogi kak svyazuyushchee zveno mezhdru vlast'yu i svobodnoi. Nalogovoe pravo v svete konstitutsionnogo pravosudiya // Sravnitel'noe konstitutsionnoe obozrenie. 2006. № 3. S. 3-8.
4. Bryzgalin A. V. Istoriya nalogooblozheniya / pod red. A. V. Bryzgalina. – M.: "Analitika-Press", 1997.
5. Golovchenko O. N. Reguliruyushchaya funktsiya nalogovoi sistemy kak effektivnyi instrument razvitiya predprinimatel'stva v Rossiiskoi Federatsii // Finansovoe pravo. 2019. № 3. S. 28-31. EDN: YZOUOL
6. Evstigneev E. N. Nalogi i nalogooblozhenie: Uchebnoe posobie. 6-e izd. – SPb.: Piter, 2009. 320 s. EDN: SDRZUL
7. Karasev M. N. Nalogovaya politika i pravovoe regulirovanie nalogooblozheniya v Rossii / Karasev M. N. – M.: Vershina, 2004. 221 s.
8. Kopina A. A. Pravovye sredstva realizatsii funktsii nalogov na sovremennom etape // Nalogi. 2023. № 3. S. 9-14.
9. Kucherov I. I. Teoriya nalogov i sborov: (Pravovye aspekty): monografiya / I. I. Kucherov. – M.: AO "Tsentr YurInfoR", 2012. 471 s.
10. Nalogi / pod red. D. G. Chernika. – M.: Finansy i statistika, 1996.
11. Nalogi i nalogovoe pravo: Ucheb. posobie dlya vuzov / A. V. Bryzgalin, V. R. Bernik, A. N. Golovkin, O. N. Popov; pod red. A. V. Bryzgalina. – M.: Nalogi i finansovoe pravo: Analitika-Press, 1997. 600 s.
12. Nalogi i nalogooblozhenie: Ucheb. posobie / pod red. G. B. Polyaka, A. N. Romanova. – M.: YuNITI-DANA, 2012. 433 s.

13. Nalogovoe pravo Rossii: uchebnik dlya vuzov / A. A. Tedeev, V. A. Parygina. – 10-e izd., pererab. i dop. – Moskva: Izdatel'stvo Yurait, 2025. 397 s.
14. Nalogovoe pravo: Uchebnik dlya vuzov / pod red. S. G. Pepelyaeva. – M.: Al'pina Pabliisher, 2016. 601 s.
15. Petrova G. V. Formirovanie institutov nalogovogo zakonodatel'stva: kontseptual'nyi aspekt // Zhurnal rossiiskogo prava. 1997. № 7. S. 40-50.
16. Ryabova E. V. Stabil'nost' i dinamizm finansovogo prava // Reformy i pravo. 2016. № 4. S. 3-9. EDN: XRKCMP
17. Tasalov K. A. Teoriya funktsii nalogov: sravnitel'nyi analiz podkhodov otechestvennoi yurisprudentsii i pravovoi doktriny Evropeiskogo soyuza // Finansovoe pravo. 2021. № 11. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-11-26-28 EDN: LBRRIA
18. Teoriya istoriya nalogooblozheniya: uchebnik dlya vuzov / D. G. Chernik, Yu. D. Shmelev; pod red. D. G. Chernika. – 2-e izd., pererab. i dop. – Moskva: Izdatel'stvo Yurait, 2025. 335 s.
19. Timofeev A. I. O reguliruyushchei funktsii nalogov // Aktual'nye voprosy razvitiya ekonomiki v Rossii. Voronezh, 2011. S. 197-215. EDN: WFWTNX
20. Titov A. A. Sovershenstvovanie mekhanizma formirovaniya nalogovoi bazy i razvitiya reguliruyushchei funktsii naloga na pribyl' organizatsii // Nalogi. 2006. № 2. S. 14-21.
21. Trivus A. A. Nalogi kak orudie ekonomicheskoi politiki. Baku, 1925. 187 s.
22. Tyutin D. V. Nalogovoe pravo: Kurs lektsii // SPS Konsul'tantPlyus. 2020.
23. Finansovoe pravo: ucheb. dlya studentov vuzov, obuchayushchikhsya po spetsial'nosti 021100 "Yurisprudentsiya" / pod red. O. N. Gorbunovoi. – 3-e izd., pererab. i dop. – M.: Yurist", 2005. 585 s.
24. Finansovoe pravo: Uchebnik / otv. red. N. I. Khimicheva. – 3-e izd., pererab. i dop. – M.: Yurist", 2004. 749 s.
25. Tsyppkin S. D. Nalog kak institut sovetskogo finansovogo prava: dis. ... kand. yurid. nauk. M., 1953.
26. Yanzhul I. I. Osnovnye nachala finansovoi nauki: Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh. – M.: "Statut", 2002. 555 s.

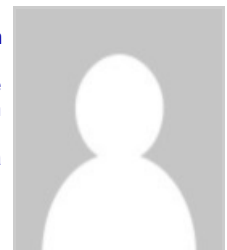
Stages of evolution of offshore activities: retrospective and current state

Stankovskii Maksim Vladimirovich

Graduate student; Faculty of International Economic Relations; Financial University under the Government of the Russian Federation

5 Lesnaya str., Moscow, 127349, Russia

✉ maksj37@gmail.com



Abstract. The processes of globalization and economic integration defined the objective of this study: systematization of approaches to the evolution of offshore activities in order to develop proposals for improving the offshore regulation system using the example of the Russian Federation. To achieve this goal, a comprehensive research approach was used, including theoretical and empirical analysis of the problem. In particular, it was necessary to consider the development of offshore activities, the mechanisms of regulation of offshore jurisdictions, and conduct a quantitative analysis of the impact of offshore jurisdictions on the global economy in terms of tax revenues. The diversity of approaches to identifying the stages

of offshore activity evolution formed the basis of this study. The object of the study is the economic relations that develop between states within the global financial system. The subject of the study is the activities of offshore jurisdictions. The central place in the work is occupied by the development of the author's approach to the periodization of offshore activities and the improvement of the offshore regulation system using the example of the Russian Federation. The work uses general scientific research methods: analysis and synthesis, deduction and induction, generalization, description. In addition, the following specific scientific methods were used: tabular and graphical methods of presenting the studied data, historical research method. The novelty of the study consists in the development of an approach in terms of periodization of offshore activities and characteristics of the current stage of offshore activity development. The specified approach describes in detail the four main periods of offshore activity development and focuses on the factors underlying their allocation. In order to improve the system of offshore activity regulation in the Russian Federation, a mechanism of tax amnesty of capital for legal entities is proposed. Based on the results of the study, a conclusion is made about the existence of close economic and political relationships between offshore jurisdictions and developed countries, which makes it impossible to completely eliminate offshore financial centers without significant negative consequences for the global financial system. The obtained results and conclusions were compared with existing literature on similar topics in the field of economic science. The presented study is characterized by a detailed analysis of the periodization of offshore activity development, which determines its scientific significance for a wide range of users.

Keywords: non-tax regulation system, tax regulation system, tax evasion, base erosion, confidentiality, taxes and taxation, staging and periodization, offshore activities, offshore jurisdictions, tax amnesty

References (transliterated)

1. Hampton M.P. The Offshore Interface. Tax Heavens in the Global Economy. London: Palgrave Macmillan UK, 1997. P. 272.
2. Shackson N. People who robbed the world. Truth and fiction about modern offshore zones. EKSMO, 2012. P. 384.
3. Palan R., Murphy R., Chavagneux C. Tax havens: how globalization really works. Ithaca and London: Cornell University Press, 2010. P. 280.
4. Matusevich A.P. Ofshornye zony: istoriya, tendentsii razvitiya, vliyanie na ekonomiku Rossii // Vestnik Mezhdunarodnogo instituta ekonomiki i prava. 2013. № 1. С. 37-48.
5. Zhivikhina O.S. Regulirovanie ofshornogo biznesa v tselyakh sovershenstvovaniya nalogovogo planirovaniya: Dissertatsiya kandidata ekonomicheskikh nauk: 08.00.10, 08.00.14. M.: RANKhiGS, 2013. С. 143.
6. Voronina A.M. Evolyutsiya ofshornogo biznesa // Finansy i kredit. 2006. № 13 (mai). С. 42-47.
7. Khaldin M.A. Rossiya v ofshornom biznese. M.: Mezhdunarodnye otnosheniya, 2005. С. 173.
8. Tunik I., Polyakov V. Ofshornye kompanii: rukovodstvo po uvelicheniyu pribyli. SPb.: Piter, 2008. С. 234.
9. Palan R., Wigan D. Herding Cats and Taming Tax Havens: The US Strategy of 'Not In My Backyard' // Global Policy. 2014. Vol. 5. Issue 3 (September). P. 334-343.
10. Gamidullaev S.N. Sovremennye problemy funktsionirovaniya pravovogo instituta ofshornykh zon: monografiya / S.N. Gamidullaev, P.V. Pavlov; Rossiiskaya

- tamozhennaya akademiya, Rostovskaya filarmoniya. Rostov-na-Donu: RTA RF, 2011. С. 137.
11. Shelepov A.V. Proekt BEPS: global'noe sotrudnichestvo v sfere nalogooblozheniya // Vestnik mezhdunarodnykh organizatsii. 2016. T. 11. № 4. S. 36-59.
 12. Nalogi i nalogovaya sistema Rossiiskoi Federatsii: uchebnik dlya vuzov / L.I. Goncharenko [i dr.]; otvetstvennyi redaktor L.I. Goncharenko. 3-e izd., pererab. i dop. Moskva: Izdatel'stvo Yurait, 2023. С. 489.
 13. Nalogovaya politika. Teoriya i praktika: uchebnik dlya magistrantov / [I.A. Maiburov i dr.]; pod red. I.A. Maiburova. M.: YuNITI-DANA, 2017. С. 519. (Seriya "Magister").
 14. Gryundel' L.P. Sootvetstvie nalogovykh instrumentov deofshorizatsii v usloviyakh mezhdunarodnoi nalogovoi konkurentsii: Monografiya. M.: Izdatel'sko-torgovaya korporatsiya "Dashkov i K", 2019. С. 230.
 15. Hoyt B. Tax havens today: the benefits and pitfalls of banking and investing offshore. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2007. P. 336.
 16. Kheifets B.A. Deofshorizatsiya rossiiskoi ekonomiki: vozmozhnosti i predely. – M.: Institut ekonomiki RAN, 2013. С. 63.
 17. Grundel, L. P. Komplains nalogovykh instrumentov deofshorizatsii v usloviyakh mezhdunarodnoi nalogovoi konkurentsii: monografiya / L. P. Grundel. – 3-e izd. – Moskva: Izdatel'sko-torgovaya korporatsiya "Dashkov i K", 2022. С. 230.
 18. Tsepilova E.S., Chamurliiev G.P. Primenenie SIDN v mezhdunarodnom nalogovom planirovanii / IX Mezhdunarodnaya nauchno-prakticheskaya konferentsiya "Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki v global'nom mire", 15 iyunya 2020g. – Makhachkala: DagGU, 2020.
 19. Lagkueva I.V. Transfertnoe tsenoobrazovanie i nalogi: mezhdunarodnaya praktika kontrolya za transfertnym tsenoobrazovaniem // Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava. 2024. Tom 14. № 1A. С. 199-208.
 20. Eliseevoi A.I., Malikovoi A. Kh. O voprosakh formirovaniya normativno-pravovykh osnov instituta nalogovoi amnistii / Vestnik Volgogradskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva – Tol'yatti, 2020. С. 1-7.
 21. Bestuzheva E.V. Osnovnye napravleniya gosudarstvennoi politiki deoffshorizatsii v rossiiskoi federatsii // NAU. 2021. № 72-1. С. 6.
 22. Bodrov A.G. Offshor kak instrument korruptsii v Rossii // Interaktivnaya nauka. 2022. № 4 (69). С. 11.
 23. Popov V.A. Mesto ofshornogo biznesa v sisteme mezhdunarodnykh ekonomicheskikh otnoshenii // Pravovoi al'manakh. 2023. № 4. s. 5.
 24. Turuev I.B. Ofshory tormoz razvitiya ili ekonomicheskaya neobkhodimost' // Vestnik MGIMO. 2022. № 1. С. 5.
 25. Gonta S.N., Fomenko V.A. Istoricheskie aspekty offshornykh zon: poyavlenie, razvitie i sovremennoe sostoyanie // Universum: ekonomika i yurisprudentsiya. 2022. № 10 (97). С. 5.