

Действительное налоговое обязательство организации по налогу на прибыль: проблемы теории и практики

Андрей В. Ильин

*Сибирский институт управления – филиал Российской академии
народного хозяйства и государственной службы, Новосибирск, Россия,
ilin-av@ranepa.ru*

Аннотация. Предметом исследования является механизм, используемый налоговыми органами для начисления организациям налога на прибыль. Актуальность исследования обусловлена систематическим неполным учетом налоговыми органами при осуществлении налогового контроля расходов, понесенных организациями, завышающих их финансовые результаты, приводящих к проблеме экономически необоснованного и чрезмерно высокого прямого налогообложения во всех видах экономической деятельности.

Цель исследования заключается в формировании направления совершенствования механизма исчисления налога на прибыль организаций, используемого налоговыми органами при осуществлении налогового контроля и изменении практики налогообложения.

В исследовании использовался анализ нормативно-правовой базы, практики налогообложения и экономических публикаций, посвященных механизму исчисления налоговыми органами налога на прибыль организаций.

Результатом исследования является вывод о постоянном наличии в налоговой системе России при осуществлении налогового контроля неполного учета налоговыми органами понесенных организациями расходов. Такой подход со стороны государства влечет искусственное завышение прибыли и экономически необоснованное чрезмерно высокое прямое налогообложение. Практика налогового контроля вступает в противоречие с теорией налогообложения, выводами, сделанными в экономической науке, названием и экономической сущностью налога на прибыль. Изменения в практике налогообложения прибыли должны исключать для налоговых органов произвольное манипулирование расходами организаций.

Сделан вывод о необходимости изменения практики налогообложения, важности формирования налоговыми органами действительных налоговых обязательств организаций по налогу на прибыль исходя из

фактически полученной прибыли с применением расчетного метода для полного определения и учета всех расходов, понесенных налогоплательщиком.

Ключевые слова: действительное налоговое обязательство, налог на прибыль организаций, прямое налогообложение, расходы организации

Для цитирования: Ильин А.В. Действительное налоговое обязательство организации по налогу на прибыль: проблемы теории и практики // Вестник РГГУ. Серия «Экономика. Управление. Право». 2023. № 4. С. 100–125. DOI: 10.28995/2073-6304-2023-4-100-125

Valid tax liability of organizations on income tax. Issues of theory and practice

Andrei V. Il'in

*Siberian Institute of Management, a branch
of the Russian Presidential Academy of National Economy
and Public Administration, Novosibirsk, Russia,
ilin-av@ranepa.ru*

Abstract. The subject of the study is the mechanism used by tax authorities to charge income tax to organizations. The relevance of the study is due to the systematic incomplete accounting by the tax authorities in the implementation of tax control of expenses incurred by organizations that overestimate their financial results, leading to the economically unjustified and excessively high direct taxation in all types of economic activity.

The purpose of the study is to form a direction for improving the mechanism for calculating corporate income tax used by tax authorities in the implementation of tax control and changing tax practices.

The study used an analysis of the legal and regulatory framework, tax practice and economic publications on the mechanism of calculating corporate income tax by tax authorities. The result of the study is the conclusion that in the Russian tax system when exercising tax control there is a constant presence of incomplete accounting by tax authorities of expenses incurred by organizations. Such an approach on the part of the state entails an artificial overestimation of profits and economically unjustified excessively high direct taxation. The practice of tax control contradicts the theory of taxation, the conclusions made in economics, the name and economic essence of the income tax. Changes in the practice of profit taxation should exclude arbitrary manipulation with expenses of organizations for tax authorities.

The conclusion is made about the need to change the practice of taxation, the importance of the formation by the tax authorities of the actual tax ob-

ligations of organizations for income tax based on the actual profit received using the calculation method for the full determination and accounting of all expenses incurred by the taxpayer.

Keywords: valid tax liability, corporate income tax, direct taxation, expenses of the organization

For citation: Il'in, A.V. (2023), "Valid tax liability of organizations on income tax. Issues of theory and practice", *RSUH/RGGU Bulletin. "Economics. Management. Law" Series*, no. 4, pp. 100–125, DOI: 10.28995/2073-6304-2023-4-100-125

Введение

Современное государство заинтересовано в развитии предпринимательства для стимулирования предложения товаров, работ, услуг, экономического роста [Terry et al. 2019], создания новых рабочих мест, повышения занятости и увеличения налоговой базы [Devereux 2017]. Поэтому государство, регулируя экономику, в отношениях по взиманию налогов, проведению налогового контроля обязано обеспечить баланс частных и публичных интересов и соблюдение разработанных экономической наукой принципов налогообложения.

Одной из форм предпринимательства является осуществление предпринимательской деятельности организациями. Свободное создание и самостоятельная предпринимательская деятельность организаций являются необходимым условием для роста экономики и повышения качества жизни населения. В рыночной экономике организации являются основными товаропроизводителями и работодателями, играют особую роль в экономическом обороте и вносят значительный вклад в налоговые доходы бюджета.

Формирование государством необходимых условий по защите частной собственности налогоплательщиков, умеренное, экономически обоснованное налогообложение приводит к увеличению активности организаций и расширению налоговой базы [Clarke 2017]. В налоговых системах зарубежных стран для организаций предусмотрено применение корпорационного налога, являющегося прямым личным налогом с реально полученной прибыли.

В иностранных экономических исследованиях доказывается, что рост налоговой нагрузки у организаций препятствует развитию их бизнеса, сужает налоговую базу, хотя может достигать некоторого положительного эффекта [Subchoi 2020; Cristina 2011]. Высокий

корпоративный налог сдерживает активность организаций и тормозит инвестирование. Чрезмерная налоговая нагрузка стимулирует организации на уклонение от уплаты корпоративного налога и провоцирует расширение теневого сектора экономики.

Авторы эмпирических работ [Stickney 1982; Michae 2020] указывают на отрицательные последствия высокого налогообложения по корпоративному налогу, возникающему вследствие осуществления налоговыми органами налогового контроля. Рост налогообложения из-за проведения налоговых проверок и дополнительного начисления корпоративного налога налоговыми органами является негативным фактором, особенно в период стагнации экономики [Teegawende 2019; Xiaoye 2021].

Повышение налоговой нагрузки несколько компенсируется уклонением организаций от уплаты корпоративного налога, чему способствует высокий уровень коррупции, лояльное отношение общества, низкая вероятность проведения эффективного налогового контроля и выявления налоговых правонарушений. Налоговые системы могут создавать для организаций, уклоняющихся от уплаты корпоративного налога, невысокие налоговые риски и неравное налогообложение [Koumanakos 2017; Lamprenius et al. 2021].

Таким образом, для экономической науки является важным создание экономически обоснованного, умеренного налогообложения не только в отношении по установлению корпоративного налога и регулированию его налоговой ставки, но и в отношении налогового контроля.

Актуальность исследования обусловлена наличием в налоговой системе России систематического неполного учета налоговыми органами при осуществлении налогового контроля расходов, понесенных организациями. Цель исследования заключается в формировании направления совершенствования механизма исчисления налога на прибыль организаций, используемого налоговыми органами при осуществлении налогового контроля, и изменении практики налогообложения. Объектом исследования является налог на прибыль организаций, применяемый в налоговой системе России. Предметом исследования является механизм, используемый налоговыми органами для начисления организациям налога на прибыль. Гипотеза исследования заключается в том, что непринятие налоговыми органами расходов, понесенных организациями, завышает их финансовые результаты, приводит к проблеме экономически необоснованного и чрезмерно высокого прямого налогообложения во всех видах экономической деятельности.

Степень проработанности проблемы

Исследование проблем взимания налога на прибыль в экономической литературе возникло с появлением современной налоговой системы России. Изначально главное внимание уделялось проблемам формирования себестоимости товаров, работ, услуг, применения различных налоговых ставок, обоснованности использования налоговых льгот. Здесь можно отметить работы [Брызгалин 1999; Гончаренко 2001; Горский 1998; Пансков 2001].

Развитие практики налогообложения привело к появлению многочисленных актов Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ о недобросовестности налогоплательщиков и их налоговой выгоде по налогу на прибыль от хозяйственных операций с проблемными контрагентами. Они положили начало дискуссиям в экономической литературе по вопросам законности налоговой оптимизации, реальности, достоверности и экономической оправданности расходов организаций. Исследователи стали уделять больше внимания анализу арбитражной налоговой практики по налогу на прибыль, ее применению в налоговых отношениях, в частности работы [Вылкова 2004; Новоселов 2014; Лапина 2008].

Отдельное внимание исследователи уделяют направлениям совершенствования налогообложения прибыли [Вылкова 2018; Рошупкина 2015], развитию налогового контроля за самостоятельным исчислением организациями налога на прибыль [Щелковникова 2007; Зотиков 2020], снижению налоговых рисков [Киреенко 2007]. Проблемы взимания и администрирования корпоративного налога подробно исследуются в развитых странах.

В теории налогообложения представители русской финансовой школы неоднократно указывали на необходимость и преимущества взимания налога с чистого дохода¹ [Тургенев 1937]. Они полагали, что налог должен учитывать все затраты налогоплательщика, характерные для соответствующего вида предпринимательской деятельности, и не может падать на валовый доход, поскольку будет задевать ту его часть, которая предназначена для покрытия издержек производства. Отказ государства от использования в качестве объекта налогообложения чистого дохода подрывает возможности расширенного воспроизводства, приводит к неплатежеспособности налогоплательщиков, истощает источники государственных доходов и нарушает принцип равномерности налогообложения.

¹ *Исаев А.А.* Очерки теории и политики налогов. Ярославль, 1887; *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки: Учение об обыкновенных доходах. СПб.: Тип. М. Стасюкевича, 1890.

Налоговая система России для организаций, применяющих общий режим налогообложения либо переводимых налоговыми органами со специального режима налогообложения на общий режим налогообложения, предусматривает использование налога на прибыль. Создавая положения главы 25 Налогового кодекса, государство установило, что при исчислении налога на прибыль нужно учитывать все произведенные организациями производственные расходы.

Последующее развитие практики налогообложения стало рассматривать расходы как право организации, носящее заявительный характер, подлежащее обязательному отражению в налоговой декларации и исключающее обязанность налогового органа, осуществляющего мероприятия налогового контроля, исчислить налог на прибыль в виде соответствующей разницы. Такой подход приводит к проблеме экономически необоснованного налогообложения прибыли организаций.

Расходы могут становиться не обязательной составной частью механизма исчисления налога на прибыль. Механизм исчисления налога на прибыль, допускающий исчисление налога не с действительной прибыли, формирует для налоговых органов удобный, нетрудоемкий налоговый контроль и позволяет им при осуществлении налогового контроля произвольно манипулировать расходами организаций.

Анализ практики налогообложения прибыли организаций, применяющих общий режим налогообложения, показывает не объективное определение налоговыми органами, осуществляющими налоговые проверки, действительной налоговой обязанности налогоплательщиков. Высокое прямое налогообложение прибыли, противоречащее экономическому содержанию налога, также происходит при изменении налоговым органом у проверяемой организации специального режима налогообложения на общий режим налогообложения.

Анализ результатов и обсуждение

Для организаций правила исчисления налога на прибыль нужно формировать во взаимной связи с разработанными экономической наукой принципами налогообложения, включая те из них, которые зафиксированы в основных началах законодательства о налогах и сборах. Понятие действительного налогового обязательства организации по прибыли вытекает из субъекта налога, особенностей ведения им предпринимательской деятельности,

связанной с систематическим приобретением и реализацией товаров, работ, услуг в течение налогового периода и экономическим основанием налога, под которым понимается полученная организацией прибыль.

Исходя из выводов, сделанных в теории налогообложения еще в XIX в. А.А. Исаевым, И.И. Янжулом и Н.И. Тургеневым, налоговое обязательство организации по прибыли всегда должно определяться как разница между доходами и расходами, исчисляться с действительной величины полученной прибыли. У организации налоговое обязательство по прибыли не может носить конфискационный характер, искажать экономическую сущность налога для субъекта, осуществляющего предпринимательскую деятельность и постоянно несущего производственные расходы.

Обращает на себя внимание и определенным образом иллюстрирует исследуемую проблему резкий рост результатов выездных налоговых проверок организаций. В среднем на одну выездную налоговую проверку организации налоговые органы начисляли в 2012 г. 6661,3 тыс. руб. (налоги составляют 5070,4 тыс. руб.), в 2021 г. – 51986,7 тыс. руб. (налоги составляют 34966,2 тыс. рублей). Таким образом, за 10 лет результаты выездных налоговых проверок организаций выросли в пять раз при неизменных элементах налогообложения по налогу на прибыль в налоговой системе России.

В экономической науке определение действительного налогового обязательства организации по прибыли нужно рассматривать в качестве важной и непосредственной обязанности налогового органа. Проведение налоговой проверки любого вида обязывает налоговый орган установить все факты хозяйственной жизни, оказывающие влияние на расходы организации, и определить для нее действительный размер налога исходя из достоверной прибыли. У налогового органа по окончании налоговой проверки должна сформироваться полная информация и совокупность документов о фактической деятельности организации, осуществленной в проверенных налоговых периодах, а не только та, которая касается доходов.

Установление налоговым органом каких-либо умышленных действий организации в целях сокращения суммы налога на прибыль не исключает обязанности определения налоговым органом действительного размера ее налогового обязательства и не может считаться основанием для его завышенного искажения. В налоговой системе России завышенное искажение налога на прибыль наиболее характерно для случаев непринятия налоговым органом расходов по хозяйственным операциям приобретения товаров, работ, услуг организацией у проблемного контрагента с одновре-

менным, полным учетом доходов, полученных организацией от реализации третьим лицам указанных товаров, работ, услуг.

Определяя налог на прибыль, при осуществлении налогового контроля, налоговые органы применяют прямой метод, основанный на исследовании первичных учетных документов, полученных от проверяемой организации. В силу различных причин в отношении налогового контроля стали обычным явлением отказы налогового органа в учете в целях налогообложения различных сумм документально подтвержденных расходов налогоплательщика.

Доказывая необоснованность заявления налогоплательщиком в налоговой декларации тех или иных понесенных расходов, налоговый орган полностью исключает для целей налогообложения суммы, уплаченные организацией за приобретенные товары, работы, услуги. В то же время в полном объеме учитываются любые доходы, которые получила организация от реализации третьим лицам спорных товаров, работ, услуг. Утрачивается непосредственная связь между доходами и расходами, появляется расхождение в признании в целях налогообложения прибыли стоимости одних и тех же товаров, работ, услуг.

Показательными доказательствами завышенного исчисления налоговыми органами налога на прибыль, указывающими на наличие в налогообложении прибыли организаций серьезных проблем, выступают акты выездных налоговых проверок. Поскольку они имеют гриф «для служебного пользования», то общедоступными, открытыми для всеобщего ознакомления и исследования доказательствами с аналогичной информацией являются многочисленные решения арбитражных судов по налоговым спорам. Их небольшой перечень, приведенный в настоящем исследовании в качестве показательных примеров расхождений в учете в целях налогообложения прибыли организаций стоимости одних и тех же товаров, работ, услуг (табл. 1), можно многократно продолжить.

Из содержания указанных 16 судебных актов следует, что во всех налоговых спорах арбитражными судами зафиксировано исчисление налоговыми органами налога на прибыль только с доходов, полученных организациями при реализации товаров, работ, услуг и непринятие расходов организаций на приобретение данных товаров, работ, услуг. Именно это явилось основанием для обращения 16 организаций, находящихся в разных регионах страны, в арбитражный суд. Следовательно, практика налогообложения прибыли организаций допускает серьезное противоречие между наличием у налогоплательщика экономически осуществленных производственных расходов и их юридическим отсутствием из-за оспаривания налоговым органом достоверности первичных учетных документов.

Появляется постоянно присутствующее на практике существенное увеличение налоговых обязанностей организаций при осуществлении налоговыми органами налогового контроля и возможность исчисления налога на прибыль только с дохода от реализации, без учета очевидных и неизбежных произведенных расходов.

Таблица 1

Анализ материалов налоговых проверок о расхождениях в учете в целях налогообложения прибыли организации стоимости одних и тех же товаров, работ, услуг

Источник	Сумма начисленного налоговым органом налога на прибыль, руб.	Количество выявленных проблемных контрагентов у организации	Налоговый спор завершен в пользу
Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 31 октября 2012 г. по делу № А40-121090/11-99-514	134 927 921	3	налогового органа
Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23 декабря 2012 г. по делу № А45-5917/2010	7 981 940	6	налогоплательщика
Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28 ноября 2013 г. по делу № А40-50147/13-20-173	25 784 821	2	налогового органа
Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 июня 2014 г. по делу № А03-10878/2013	1 432 203	3	налогового органа

Продолжение табл. 1

Источник	Сумма начисленного налоговым органом налога на прибыль, руб.	Количество выявленных проблемных контрагентов у организации	Налоговый спор завершен в пользу
Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 10 июля 2018 г. по делу № А27-7372/2018	27 649 028	3	налогового органа
Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24 декабря 2018 г. по делу № А64-216/2017	87 105 576	6	налогового органа
Решение Арбитражного суда Астраханской области от 10 апреля 2019 г. по делу № А06-8005/2018	51 736 930	2	налогового органа
Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 января 2019 г. по делу № А56-23133/2018	1 751 984	7	налогового органа
Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16 декабря 2019 г. по делу № А81-4228/2019	1 954 577	1	налогового органа
Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 10 июня 2019 г. по делу № А42-7723/2016	12 356 460	1	налогового органа
Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 29 ноября 2019 г. по делу № А78-428/2019	1 097 945	12	налогового органа

Окончание табл. 1

Источник	Сумма начисленного налоговым органом налога на прибыль, руб.	Количество выявленных проблемных контрагентов у организации	Налоговый спор завершен в пользу
Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 3 октября 2019 г. по делу № А53-28385/2018	8 654 384	4	налогового органа
Решение Арбитражного суда Самарской области от 1 ноября 2019 г. по делу № А55-15492/2019	3 563 849	5	налогового органа
Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 5 февраля 2020 г. по делу № А66-13589/2016	3 521 153	5	налогового органа
Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 3 марта 2020 г. по делу № А40-51374/2019	6 377 343	4	налогового органа
Решение Арбитражного суда Свердловской области от 3 марта 2020 г. по делу № А60-36355/2019	9 433 680	1	налогового органа

Источник: ВС России

В силу выводов, сделанных в теории налогообложения представителями русской финансовой школы А.А. Исаевым, И.И. Янжулом и Н.И. Тургеневым, в механизме исчисления налога на прибыль обязательно должны участвовать все произведенные организацией расходы. Однако на практике их не учитывают из-за незавершенности Налогового кодекса, весьма удобной для налоговых органов и в ущерб экономического основания налога, а также несбалансированного подхода государства к устранению налого-

вых правонарушений. Имеющийся механизм исчисления налога на прибыль создает впечатление, что налогообложению подлежит прибыль, а на самом деле он может трансформироваться в доход от реализации организацией товаров, работ, услуг.

Прибыль напрямую зависит от полноты применения расходов, которые выступают ее необходимым и обязательным элементом, формирующим полноценный, сбалансированный и эффективный механизм налогообложения [Касьянова 2017; Новоселов 2018; Романов 2012; Седаев, Чаадаева 2018]. Для субъекта, осуществляющего предпринимательскую деятельность и регулярно осуществляющего расходные хозяйственные операции, налог без расходов является не налогом на прибыль, а недопустимым, чрезмерным и несправедливым налогом, применяемым к доходу, полученному от реализации товаров, работ, услуг.

В настоящее время в практике налогообложения применение расходов считается правом организации, которое носит сугубо заявительный характер и подлежит обязательному отражению в налоговой декларации. Такой подход государства допустим только в налоговых отношениях по самостоятельному исчислению налога на прибыль налогоплательщиками и совершенно неприемлем для налоговых отношений при осуществлении налоговыми органами налогового контроля.

Построение удобного для налоговых органов налогового контроля привело к тому, что задачей налогового органа, проводящего налоговую проверку, является лишь определение дохода, полученного организацией, и применение к нему налоговой ставки. В налоговой системе России у налогового органа отсутствует обязанность самостоятельно определять размер расходов, не задекларированных организацией в налоговой декларации, истребовать у контрагентов первичные учетные документы, доказывающие размер расходов налогоплательщика, возвращать ему излишне уплаченный налог на прибыль. Другими словами, у налогового органа отсутствует обязанность определения действительной прибыли у проверяемой организации. Имеется явная опасность значительного роста налоговой нагрузки для организаций, у которых при осуществлении налоговыми органами налогового контроля установлено необоснованное применение специальных режимов налогообложения.

Такая же картина появляется при осуществлении налоговыми органами налогового контроля по дроблению бизнеса, где для начисления налога на прибыль формируется доход проверяемого налогоплательщика с включением в него выручки от реализации товаров, работ, услуг, полученной подконтрольными взаимоза-

висимыми лицами, которые незаконно применяли специальные налоговые режимы. Здесь завышенное начисление налога на прибыль происходит не по причине отсутствия первичных учетных документов о произведенных расходах, а в силу иной квалификации налоговыми органами деятельности организации как подлежащей налогообложению в рамках общей системы.

Из-за отсутствия в налоговой системе России должной гармонизации разных режимов налогообложения экономическая налоговая ставка у организаций будет иметь запредельное значение, указывающее на неразумное сочетание фискальной и стимулирующей функций налога на прибыль. Полное либо частичное отсутствие первичных учетных документов выступает причиной начисления налога на прибыль налогоплательщикам, являющимся субъектами малого предпринимательства, по общему режиму налогообложения только с дохода без предоставления объективно неизбежных расходов, зачастую не оспариваемых налоговыми органами.

Если дать оценку материалам налоговых проверок на предмет сформированных налоговыми органами показателей рентабельности организаций и налоговой нагрузки, то проявятся серьезные проблемы с определением их действительной налоговой обязанности. Рентабельность организаций, определяемая налоговыми органами, будет значительно отличаться в большую сторону от данных Росстата, указывая на системные проблемы в механизме исчисления налога на прибыль, что не может не вызывать налоговые споры (табл. 1) и запрос общества на коррекцию Налогового кодекса и практики налогообложения.

Обратимся к двум примерам налоговых споров, указанных в табл. 1, постановлениям Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23 декабря 2012 г. по делу № А45-5917/2010 и от 19 июня 2014 г. по делу № А03-10878/2013. Сравнительный анализ экономических показателей по данным налогоплательщиков и налоговых органов по ним представлен в табл. 2.

В первом налоговом споре уменьшение налоговым органом у организации, занимающейся производством сухих строительных смесей, расходов с 198 330 769 руб. до 163 027 338 руб. повлекло увеличение налоговой базы и начисление налога на прибыль в сумме 7 981 940 руб. Учитывая факт осуществления организацией спорных расходов в сумме 35 303 431 руб. ($198\,330\,769 - 163\,027\,338$), фактическая ставка налога на прибыль, исчисленная налоговым органом, составила 173,2% ($7\,981\,940 / 4\,606\,270$) * 100%, а не 20%, как предусмотрено НК РФ.

Таблица 2

Сравнительный анализ экономических показателей
по данным налогоплательщиков и налоговых органов

Показатели	Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23 декабря 2012 г. по делу № А45-5917/2012	Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 июня 2014 г. по делу № А03-10878/2013
Доходы, руб.	202 937 039	14 340 086
Расходы по данным налогоплательщика, руб.	198 330 769	12 707 472
Расходы по данным налогового органа, руб.	163 027 338	7 179 072
Налоговая база по данным налогоплательщика, руб.	4 606 270	1 632 614
Налоговая база по данным налогового органа, руб.	39 909 701	7 161 014
Налог на прибыль по данным налогоплательщика, руб.	921 254	326 523
Налог на прибыль по данным налогового органа, руб.	7 981 940	1 432 203
Сумма пени, руб.	977 872	329 374
Сумма санкций, руб.	1 596 388	286 440
Отношение начисленных налоговым органом сумм к действительной налоговой базе, %	229,1	125,4
Рентабельность по данным налогового органа, %	24,5	99,7

Рентабельность предпринимательской деятельности организации в проверяемый период определена налоговым органом в 24,5% $(39\,909\,701 / 163\,027\,338) * 100\%$. Отношение всех исчисленных налоговым органом сумм налога на прибыль, пеней и налоговых санкций $(7\,981\,940 + 977\,872 + 1\,596\,388)$ к фактической прибыли организации составило 229,1%.

Во втором налоговом споре уменьшение налоговым органом у организации, занимающейся оказанием услуг в сфере аренды авиатранспорта, расходов с 12 707 472 руб. до 7 179 072 руб. повлекло увеличение налоговой базы и начисление налога на прибыль в сумме 1 432 203 рубля. Учитывая факт осуществления организацией спорных расходов по приобретению материалов в сумме 5 528 400 руб. (12 707 472 – 7 179 072), не опровергаемый налоговым органом, фактическая ставка исчисленного им налога на прибыль составила 87,7% $(1\,432\,203 / 1\,632\,614) * 100\%$, а не 20%, как предусмотрено Налоговым кодексом.

Рентабельность предпринимательской деятельности организации в проверяемый период определена налоговым органом в 99,7% $(7\,161\,014 / 7\,179\,072) * 100\%$. Отношение всех исчисленных налоговым органом сумм налога на прибыль, пени и налоговых санкций $(1\,432\,203 + 329\,374 + 286\,440)$ к фактической прибыли организации составило 125,4%.

Искусственное завышение налоговыми органами налогоплательщикам налога на прибыль, его регулярное исчисление при осуществлении налогового контроля с дохода, который в действительности организацией не получен, расходится с выводами, сделанными в экономической науке об оптимальном уровне налоговой ставки, и заявлениями о приемлемости налоговой нагрузки в налоговой системе России. Сравнивать с зарубежными странами нужно не только значения маржинальных налоговых ставок, указанных в законе, но и принятие либо непринятие расходов, что напрямую влияет на налогообложение.

Непринятие налоговыми органами к учету в целях налогообложения фактически произведенных организациями расходов ущемляет их права, вызывает искусственный рост налоговой базы и прибыли. Налогоплательщику придется платить налог на прибыль за счет производственного капитала либо уменьшая оборотные средства, либо привлекая кредиты и займы. Вот конкретные, показательные и актуальные примеры неадекватного исчисления налоговыми органами налога на прибыль, сокращающего предпринимательскую активность, создающего искусственное увеличение кредиторской налоговой задолженности и вызывающего неплатежеспособность организаций. Здесь налогообложение носит конфискационный характер и явно нарушает экономический источник уплаты прямого налога для субъектов, относящихся к малому и среднему предпринимательству, повышенную защиту которых ежегодно декларирует государство. Здесь ухудшается конкурентоспособность налоговой системы России.

Активное манипулирование налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля расходами организаций, создающее неравное налогообложение, требует критического отношения в экономической литературе. В налоговых отношениях равенство воспринимается как справедливость, равномерность и нейтральность. Одинаковые экономические результаты деятельности организаций должны влечь одинаковую налоговую нагрузку. На практике одинаковые организации, осуществляющие одни и те же виды экономической деятельности, имеющие одни и те же хозяйственные операции, доходы и расходы, могут получить разное, зачастую существенно отличающееся налогообложение, что нарушает принцип «равных жертв», используемый экономической наукой.

Типичным явлением в налоговой системе России стала ситуация полного отсутствия у организации камеральных налоговых проверок по представляемым налоговым декларациям и последующее начисление налоговым органом по итогам одной выездной налоговой проверки за прошлые налоговые периоды значительных сумм налога на прибыль (табл. 1). Соответственно, камеральные налоговые проверки не помогают организациям в правильном исчислении налога и не выполняют заложенную в них государством превентивную функцию по активному предупреждению налоговых правонарушений за каждый без исключения налоговый период. Следовательно, камеральные налоговые проверки не способствуют экономически обоснованному, умеренному налогообложению прибыли.

Завышенное и недостоверное исчисление налоговыми органами налогоплательщикам налога на прибыль становится серьезным фактором увеличения налоговой задолженности и ее последующего списания государством в качестве безнадежной к взысканию. За период 2015–2018 гг. показатели налоговой задолженности и недоимки, в том числе по налогу на прибыль, имеют тенденцию к росту (табл. 3).

При двукратном снижении количества выездных налоговых проверок организаций произошло увеличение в 2,4 раза суммы налогов, начисленных на 1 выездную налоговую проверку. Уменьшение количества выездных налоговых проверок не отразилось на снижении суммы задолженности, образовавшейся у организаций. Она увеличилась по налогу на прибыль на 15%. Таким образом, возникший после выездных налоговых проверок рост недоимки по налогу на прибыль и задолженности по налогу на прибыль доказывает манипулирование налоговыми органами расходами организаций и завышенное, недостоверное исчисление налога на прибыль.

Таблица 3

Динамика налоговой задолженности налогоплательщиков
и контрольной работы налоговых органов, млн руб.

Показатели	2015 год	2016 год	2017 год	2018 год
Налоговая задолженность всего,	827 494	1 031 693	1 081 702	1 040 164
в том числе задолженность по налогу на прибыль	113 606	135 735	100 227	105 901
Недоимка,	461 561	614 915	815 440	599 656
в том числе недоимка по налогу на прибыль	52 391	70 369	73 352	60 065
Всего начислено по результатам контрольной работы	351 205	454 793	371 381	369 014
Начислено по результатам выездных налоговых проверок	268 193	352 465	303 782	313 402
Количество выездных налоговых проверок организаций	26 193	22 594	17 566	12 549
Средняя сумма налогов, начисленная на 1 выезд- ную налоговую проверку организации	7 400	10 920	12 314	17 306
Задолженность по результатам налоговых проверок,	181 497	199 383	209 383	176 579
в том числе задолженность по налогу на прибыль	38 994	46 305	59 256	44 976

Источник: ФНС России

Завышение налоговыми органами сумм исчисленного налога на прибыль стимулирует учредителей и участников к избавлению от организаций, ликвидации организаций, появлению у них признаков недействующих юридических лиц, после чего

государство вынуждено списывать налоговую задолженность, выявленную в ходе выездных налоговых проверок, признавая ее безнадежной к взысканию. В структуре многомиллиардной, безнадежной и списанной в 2011–2018 гг. налоговой задолженности 98,5% приходится на организации, 1,2% – на индивидуальных предпринимателей и 0,3% – на физических лиц, не занимающихся предпринимательской деятельностью. Динамика сумм списанной задолженности организаций, отвечающих признакам недействующего юридического лица, и ликвидированных организаций представлена в табл. 4 и 5.

Таблица 4

Динамика списанной задолженности организаций,
отвечающих признакам недействующего юридического лица,
млн руб.

Год	Сумма списанной задолженности				Количество организаций
	налоги	пени	налоговые санкции	всего	
2011	41 950	24 644	7 786	77 747	283 142
2012	16 711	8 964	2 747	29 287	198 804
2013	9 081	5 449	1 302	16 168	240 691
2014	5 733	3 382	732	10 010	168 738
2015	103 155	50 278	14 424	168 058	227 782
2016	47 746	21 527	6 562	75 987	271 307
2017	14 547	6 490	1 859	26 636	90 224
2018	5 446	2 219	508	8 840	43 087

Источник: ФНС России

Таблица 5

**Динамика списанной задолженности
ликвидированных организаций, млн руб.**

Год	Сумма списанной задолженности				Количество организаций
	налоги	пени	налоговые санкции	всего	
2010	63 315	30 263	9 517	103 096	—
2011	67 905	26 254	7 517	109 660	21 300
2012	84 426	32 403	10 879	133 872	42 808
2013	88 727	26 002	8 919	129 207	17 890
2014	117 260	37 890	9 008	165 945	16 258
2015	88 179	26 612	10 567	127 043	15 323
2016	67 259	21 590	6 878	97 449	15 056
2017	53 816	18 603	4 957	99 442	47 644
2018	68 713	15 658	4 279	88 650	48 635

Источник: ФНС России

Для решения обсуждаемых проблем в Налоговом кодексе требуется зафиксировать обязанность налогового органа, осуществляющего налоговую проверку, по определению реально полученной организацией прибыли и исчислению для нее действительного налогового обязательства. Целесообразно формировать спорные расходы организации расчетным методом, используя данные о проверяемой организации и иных аналогичных налогоплательщиках, как принято в налоговых системах европейских государств [Золотарева и др. 2014].

Для налоговых органов при осуществлении налогового контроля исчисление сумм налога на прибыль должно стать более трудоемким, а для проверяемых организаций – достоверным, реальным и справедливым. Определение действительного налогового обязательства организации по налогу на прибыль в налоговой системе России, с нашей точки зрения, несоизмеримо важнее легкого и удобного налогового контроля.

Расчетный метод исчисления налога на прибыль основывается на данных, частично полученных налоговым органом от проверяемой организации, и на данных, полученных от не менее двух

аналогичных организаций, что чрезмерно не осложняет налоговый контроль и обеспечивает баланс частных и публичных интересов в налогообложении. Расчетный метод направлен на реконструкцию для организации налога на прибыль, определение ее экономически обоснованной объективной прибыли, максимально приближенной к результатам предпринимательской деятельности. Информация и документы о проверяемой организации должны иметь приоритетный характер по отношению к информации и документам аналогичных организаций.

Критериями аналогичной организации могут выступать: 1) вид осуществляемой экономической деятельности; 2) объем дохода, полученного от реализации товаров, работ, услуг; 3) среднесписочная численность работников; 4) система налогообложения; 5) регион осуществления предпринимательской деятельности.

Методика определения налоговых обязательств налогоплательщика по налогу на прибыль предполагает исчисление совокупных величин расходов и численности работников аналогичных организаций путем суммирования указанных показателей. Затем определяются величины средних показателей расходов, которые рассчитываются путем деления совокупной величины расходов и численности работников на количество аналогичных организаций. Далее определяется величина среднего показателя расходов на одного человека путем деления среднего показателя расходов на средний показатель численности работников (табл. 6), после чего определяется величина показателя расчетных расходов путем умножения средней величины расходов на одного человека на численность работников проверяемой организации (табл. 7).

Таблица 6

Расчет средней суммы расходов по аналогичным организациям, тыс. руб.

Год	Аналогичная организация № 1		Аналогичная организация № 2		Средний показатель		Средняя сумма расходов на 1 чел.
	Расходы, руб.	Число работников, чел.	Расходы, руб.	Число работников, чел.	Расходы, руб.	Число работников, чел.	
2019	39 391	5	38 806	5	39 098	5	7 819
2020	38 675	5	40 597	5	39 636	5	7 927

Таблица 7

Расчет суммы расходов проверяемой организации,
тыс. руб.

Период	Средняя сумма расходов на одного человека	Численность работников проверяемой организации	Сумма расходов проверяемой организации
2019	7 819	5	39 098
2020	7 927	5	39 636

Исчисленная расчетным методом сумма расходов проверяемой организации уменьшает ее доходы в целях налогообложения прибыли. Если у налогоплательщика нет учета доходов, они также могут быть исчислены налоговым органом расчетным методом.

Для иных федеральных налогов, уплачиваемых организациями и индивидуальными предпринимателями (НДС, НДФЛ), проблема недостоверного, завышенного исчисления при осуществлении налоговыми органами налогового контроля также является актуальной, что доказывает ее повторяющийся, систематический характер и значимость. Общий характер обсуждаемой проблемы для ключевых российских налогов требует дальнейших исследований в экономической науке.

Заключение

Налоговая система России, допуская трансформацию налога на прибыль в налог с полученного организацией дохода, постоянно создает экономически необоснованное налогообложение прибыли. Отсюда появляется значительная положительная динамика сумм налога на прибыль, начисляемых налоговыми органами при осуществлении налогового контроля, и неоправданный рост прямого налогообложения.

Противодействие налоговых органов уклонению организаций от налогообложения не означает, что налогоплательщикам можно начислять недостоверную и завышенную сумму налога на прибыль. Такой скрытый рост налоговой нагрузки, тем более в современных условиях стагнации экономики, сказывается на институциональных проблемах экономики, защите частной собственности налогоплательщиков, является фактором необоснованного роста налоговой задолженности и не может остаться без внимания экономической науки.

Развитие в обществе дискуссии по проблеме недостоверного, завышенного определения налоговыми органами, проводящими налоговые проверки, налога на прибыль должно привести к изменению государством Налогового кодекса и практики налогообложения. В законодательстве о налогах и сборах требуется установить обязанность налоговых органов по исчислению реально полученной организацией прибыли и суммы ее действительного налогового обязательства по налогу на прибыль за счет обязательного использования расчетного метода для определения спорных расходов.

Литература

- Брызгалин 1999 – *Брызгалин А.В.* Правовые принципы формирования себестоимости для целей налогообложения // *Налоговый вестник.* 1999. № 5. С. 23–31.
- Вылкова 2004 – *Вылкова Е.С.* Арбитражная налоговая практика по налогу на прибыль // *Налоговый вестник.* 2004. № 8. С. 175–181.
- Вылкова 2018 – *Вылкова Е.С.* Совершенствование налогообложения прибыли в странах ОЭСР и РФ // *Вестник Томского государственного университета.* 2018. № 43. С. 134–152.
- Гончаренко 2001 – *Гончаренко Л.И.* Налог на прибыль (доход) организаций: проблемы выбора объекта налогообложения // *Финансы.* 2001. № 6. С. 34–40.
- Горский 1998 – *Горский И.В.* Методологические аспекты налоговой нагрузки предприятий // *Налоговый вестник.* 1998. № 1. С. 28–36.
- Золотарева и др. 2014 – *Золотарева А.Б., Михайлова М.Н., Уиллсон Е.В.* Проблемы исчисления налога расчетным путем и изменения юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности налогоплательщика. М.: РАНХиГС, 2014.
- Зотиков 2020 – *Зотиков Н.З.* Налог на прибыль: практика исчисления, направления совершенствования // *Вестник института профессиональных бухгалтеров.* 2020. № 3. С. 21–30.
- Касьянова 2017 – *Касьянова Г.Ю.* Налог на прибыль: Просто о сложном. М.: АБАК, 2017. 592 с.
- Киреенко 2010 – *Киреенко А.П.* Налоговые риски в деятельности малого бизнеса // *Известия Иркутской государственной экономической академии.* 2010. № 5. С. 78–82.
- Лапина 2008 – *Лапина О.Г.* Обоснование расходов при налогообложении прибыли // *Финансы.* 2008. № 12. С. 33–38.
- Новоселов 2018 – *Новоселов К.В.* Налог на прибыль // *Руководство по формированию налоговой базы, исчислению и уплате налога: Монография.* М.: АйСи Групп, 2018. 440 с.

- Новоселов 2014 – *Новоселов К.В.* Проблемы налоговой оптимизации в сфере налогообложения прибыли // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 5. С. 126–130.
- Пансков 2001 – *Пансков В.Г.* Налоги и налоговая политика // Российский экономический журнал. 2001. № 1. С. 14–19.
- Романов 2012 – *Романов Б.А.* Проблемы налогового законодательства РФ: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, регистрация налогоплательщиков: Монография. М.: РИОР: Инфра-М, 2012. 172 с.
- Рощупкина 2015 – *Рощупкина В.В.* Актуализация направления фискального контроля на уровне субъекта Федерации (на примере налога на прибыль организаций) // Финансовые отношения: проблемы и решения. 2015. № 29. С. 2–9.
- Седаев, Чадаева 2018 – *Седаев П.В., Чадаева О.В.* Отсутствие определения «экономическая обоснованность» как одна из проблем при администрировании налога на прибыль // Налоги. 2018. № 1. С. 21–24.
- Тургенев 1937 – *Тургенев Н.И.* Опыт теории налогов. М., 1937.
- Щелковникова 2007 – *Щелковникова С.Н.* Налог на прибыль: экономическая оправданность расходов // Вестник Тюменского государственного университета. 2007. № 2. С. 140–145.
- Clarke 2017 – *Clarke C.* Business Income and Business Taxation in the United States since the 1950s // Tax Policy and the Economy. 2017. Vol. 31. No. 1. P. 121–159.
- Cristina 2011 – *Cristina P.* Corporate taxation, investment and productivity: A firm level estimation // Journal of Accounting and Taxation. 2011. Vol. 3 (7). P. 158–161.
- Devereux 2017 – *Devereux M.* Corporate tax incentives and capital structure: New evidence from UK firm-level tax returns // Journal of Banking & Finance. 2017. Vol. 88. P. 250–266.
- Koumanakos 2017 – *Koumanakos E.* Corporate tax compliance during macroeconomic fluctuations // Journal of Accounting and Taxation. 2017. Vol. 9. P. 36–55.
- Lampeniusa et al. 2021 – *Lampeniusa N., Shevlinb T., Stenzel A.* Measuring Corporate Tax Rate and Tax Base Avoidance of U.S. Domestic and U.S. Multinational Firms // Journal of Accounting and Economics. 2021. Vol. 21. P. 89–139.
- Michael 2020 – *Michael G.* Can Corporate Income Tax Cuts Stimulate Innovation? // Journal of Financial and Quantitative Analysis. 2020. Vol. 55. No. 5. P. 1415–1465.
- Stickney 1982 – *Stickney C.* Effective corporate tax rates the effect of size, capital intensity, leverage, and other factors // Journal of Public Economics. 1982. Vol. 1. No. 2. P. 125–152.
- Subchoi 2020 – *Subchoi P.* Corporate tax, financial leverage, and portfolio risk // Journal of Public Economics. 2020. Vol. 54. P. 489–501.
- Teegawende 2019 – *Teegawende H.* On the corporate tax reform: Coordination and trade-offs // Journal of Public Economics. 2019. Vol. 62. P. 321–343.
- Terry et al. 2019 – *Terry S., Lakshmanan S., Oktay U.* Macroeconomic effects of corporate tax policy // Journal of Accounting and Economics. 2019. Vol. 68. P. 3–55.

Xiaoye 2021 – Xiaoye J. Corporate tax aggressiveness and capital structure decisions: Evidence from China // *Journal of Public Economics*. 2021. Vol. 48. No. 3. P. 361–375.

References

- Bryzgalin, A.V. (1999), “Legal principles of the primecost formation for taxation purposes”, *Nalogovyyi vestnik*, no. 5, pp. 23–31.
- Clarke, C. (2017), “Business Income and Business Taxation in the United States since the 1950s”, *Tax Policy and the Economy*, vol. 31, no. 1, pp. 121–159. DOI: 10.1086/691085.
- Cristina, P. (2011), “Corporate taxation, investment and productivity: A firm level estimation”, *Journal of Accounting and Taxation*, vol. 3 (7), pp. 158–161. DOI: 10.5897/JAT11.022.
- Devereux, M. (2017), “Corporate tax incentives and capital structure: New evidence from UK firm-level tax returns”, *Journal of Banking & Finance*, vol. 88, pp. 250–266. DOI: 10.1016/j.jbankfin.2017.12.004.
- Goncharenko, L.I. (2001), “Tax on income (profit) of organizations. Issues of choosing the object of taxation”, *Finansy*, no. 6, pp. 34–40.
- Gorskii, I.V. (1998), “Methodological aspects of tax burden for enterprises”, *Nalogovyyi vestnik*, no. 1, pp. 28–36.
- Kas'yanova, G.Yu. (2017), *Nalog na pribyl': Prosto o slozhnom* [Income Tax. Simply about the complicated], ABAK, Moscow, Russia.
- Kireenko, A.P. (2010), “Tax risks in small business operations”, *Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii*, no. 5, pp. 78–82.
- Koumanakos, E. (2017), “Corporate tax compliance during macroeconomic fluctuations”, *Journal of Accounting and Taxation*, vol. 9, pp. 36–55, DOI: 10.5897/JAT2017.0257.
- Lampeniusa, N., Shevlinb, T. and Stenzel, A. (2021), “Measuring Corporate Tax Rate and Tax Base Avoidance of U.S. Domestic and U.S. Multinational Firms”, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 21, pp. 89–139, DOI: 10.1016/j.jacc.2021.101406.
- Lapina, O.G. (2008), “Justification of expenses in income taxation”, *Finansy*, no. 12, pp. 33–38.
- Michael, G. (2020), “Can Corporate Income Tax Cuts Stimulate Innovation?”, *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, vol. 55, no. 5, pp. 1415–1465, DOI: <https://doi.org/10.1017/S0022109020000368>.
- Novoselov, K.V. (2014), “Issues of tax optimization in the income taxation sphere”, *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, no. 5, pp. 126–130.
- Novoselov, K.V. (2018), “Profit tax”, *Rukovodstvo po formirovaniyu nalogovoy bazy, ischisleniyu i uplate naloga. Monografiya* [Guide to the formation of the tax base, calculation and payment of tax. Monograph], AiSi Grupp, Moscow, Russia.

- Panskov, V.G. (2001), "Taxes and fiscal policy", *Russian Economics online-journal*, no. 1, pp. 14–19.
- Romanov, B.A. (2012), *Problemy nalogovogo zakonodatel'stva RF: nalog na dobavlenную stoimost', nalog na pribyl', registratsiya nalogoplatel'shchikov. Monografiya* [Issues of tax legislation of the Russian Federation. Value added tax, income tax, registration of taxpayers. Monograph], RIOR: Infra-M, Moscow, Russia.
- Roshchupkina, V.V. (2015), "Updating the areas of fiscal control at the level of the region of the Russian Federation (a case study of corporate income tax)", *Financial Analytics: Science and Experience*, no. 29, pp. 2–9.
- Sedaev, P.V. and Chaadaeva, O.V. (2018), "Absence of a definition of economic feasibility as one of the profit tax administration issues", *Nalogi*, no. 1, pp. 21–24.
- Shchelkovnikova, S.N. (2007), "Income tax. Economic justification of expenses", *Vestnik Tyumenskogo gosudarstvennogo universiteta*, no. 2, pp. 140–145.
- Stickney, C. (1982), "Effective corporate tax rates the effect of size, capital intensity, leverage, and other factors", *Journal of Public Economics*, vol. 1, no. 2, pp. 125–152. DOI: 10.12691/jfe-6-2-1.
- Subchoi, P. (2020), "Corporate tax, financial leverage, and portfolio risk", *Journal of Public Economics*, vol. 54, pp. 489–501. DOI: 10.1016/j.najef.2020.101264.
- Teegawende, H. (2019), "On the corporate tax reform. Coordination and trade-offs", *Journal of Public Economics*, vol. 62, pp. 321–343. DOI: 10.1016/j.jmacro.2019.103156.
- Terry, S., Lakshmanan, S. and Oktay, U. (2019), "Macroeconomic effects of corporate tax policy", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 68, pp. 3–55. DOI: 10.1016/j.jacceco.2019.03.004.
- Turgenev, N.I. (1937), *Opyt teorii nalogov* [An experience in the theory of taxes], Moscow, Russia.
- Vylkova, E.S. (2004), "Arbitration tax practice on income tax", *Nalogovyi vestnik*, no. 8, pp. 175–181.
- Vylkova, E.S. (2018), "Improvement of profit taxation in OECD and Russia", *Tomsk State University Journal of Economics*, no. 43, pp. 134–152.
- Xiaoye, J. (2021), "Corporate tax aggressiveness and capital structure decisions: Evidence from China", *Journal of Public Economics*, Vol. 48, No. 3, 361–375. DOI: 10.1016/j.jref.2021.04.008
- Zolotareva, A.B., Mikhailova, M.N., Willson, E.V. (2014), *Problemy ischisleniya naloga raschetnym putem i izmeneniya yuridicheskoi kvalifikatsii sdelki ili statusa i kharakteru deyatel'nosti nalogoplatel'shchika* [Issues of the tax estimation by calculation and changes in the legal qualification of the transaction or the status and nature of the taxpayer's activity], RANKhIGS, Moscow, Russia.
- Zotikov, N.Z. (2020), "Income Tax: Calculation Practice and Areas for Improvement", *Vestnik professionalnykh bukhgalterov*, no. 3, pp. 21–30.

Информация об авторе

Андрей В. Ильин, кандидат экономических наук, Сибирский институт управления – филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы, Новосибирск, Россия; 630008, Россия, Новосибирск, ул. Нижегородская, д. 6; ilin-av@ranepa.ru

Information about the author

Andrei V. Il'in, Cand. of Sci. (Economics), Siberian Institute of Management, a branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Novosibirsk, Russia; bld. 6, Nizhegorodskaya Street, Novosibirsk, Russia, 630008; ilin-av@ranepa.ru