

## КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ КАК УСЛОВИЕ И ЭТАП ОЦЕНКИ ИХ ЭФФЕКТИВНОСТИ\*

В условиях ограниченности бюджетных ресурсов существенную роль в практике бюджетного планирования и исполнения бюджетов начинают играть не только элементы бюджетирования, ориентированного на результат, но и инструменты повышения эффективности «налоговых расходов» — доходов бюджета, не полученных в результате реализации различных мер налогового регулирования (как правило — в результате предоставления налоговых льгот). В статье описываются подходы, которые следует применять при идентификации льгот, а также выдвигаются предложения по их классификации в целях облегчения последующей оценки эффективности. Выделяются такие основания классификации, как элемент налогообложения, с которым связана льгота; уровень власти, принимающий решение о ее введении; уровень власти, за счет которого будет профинансировано ее предоставление; цели введения, а также субъект-бенефициар льготы. Дается краткая характеристика по каждому из выделенных видов льгот, а также описываются связанные с этим особенности оценки их эффективности.

**Ключевые слова:** налог; налоговая льгота; налоговое регулирование; оценка эффективности налоговой льготы; классификация налоговых льгот; регулирующая функция налога; элемент стандартной структуры налога; элемент базовой структуры налога.

**S. S. BYKOV**  
PhD in Economics, Associate Professor,  
Baikal State University of Economics and Law

## TAX INCENTIVES CLASSIFICATION AS A STEP FOR TAX EXPENDITURE ESTIMATION

Due to the limited budget resources the significant role in budget's planning and execution is played by either results-oriented budgeting or improving the efficiency of «tax expenditures» - budget revenues, unearned as a result of various tax regime (usually — tax incentives). The paper describes the approaches that should be used in identifying tax incentives and offers suggestions for their classification in order to facilitate subsequent evaluation. In particular, the classification includes such basis as the element of taxation, which tax incentive is related to, the level of government that decides on its introduction, the level of government at the expense of which it will be financed; its purpose and beneficiary of tax incentive. There is a brief description of each of the selected types of tax incentive and features associated with this evaluation of their effectiveness.

**Keywords:** tax incentive; tax regime; tax expenditures; tax expenditure estimation; classification of tax incentives; regulatory function of tax; standard exemptions; benchmark tax.

Обеспечение устойчивого экономического роста в любой стране зачастую предполагает целенаправленное воздействие на поведение экономических субъектов, которое может осуществляться административными и экономическими методами. Среди последних немаловажную роль играют методы налогового регулирования экономики, предполагающие использование правил налогооб-

ложения для изменения аллокации ресурсов в обществе в соответствии с поставленными перед налоговой системой целями.

Вместе с тем налоговое регулирование априори предполагает нарушение одного из фундаментальных принципов оптимального налогообложения — принципа нейтральности налога, в силу которого наибольший эффект от реализации фискальной функции

\* Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-60 «Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования» (номер регистрации в ФГНУ ЦИТИС 01201256015).

налога возможен лишь в условиях, когда правила налогообложения не создают стимулов у субъектов экономической деятельности к изменению своего поведения [6, с. 369–372; 4, с. 226–232; 8, с. 156–159].

В условиях антагонизма фискальной и регулирующей функции налога крайне важно понимать, насколько эффективны те или иные меры налогового регулирования и в какой степени дополнительный эффект от реализации одной из функций мешает эффективной реализации другой функции. Необходимо это прежде всего для того, чтобы определить наиболее оптимальный способ достижения той или иной цели регулирования экономики. Ведь одной и той же цели (например, стимулирования активности в определенной отрасли) можно добиться как через механизмы налогового регулирования, так и путем прямого бюджетного субсидирования.

Оценка эффективности мер налогового регулирования в таком случае выступает одним из основных условий эффективного функционирования налоговой системы. Однако она сопряжена с рядом проблем методологического плана, связанных как с идентификацией самих мер налогового регулирования, так и с последующим расчетом эффекта от их реализации. Очевидно, что на практике изучению мер налогового регулирования должно предшествовать их выявление — своего рода «инвентаризация», которая в последующем дает основу для разработки методологии оценки эффективности этих мер. Кроме инвентаризации целям последующей разработки методологии может отвечать также первичное описание выявленных мер путем их классификации с точки зрения различных аспектов, от которых зависят или могут зависеть в той или иной мере особенности оценки их эффективности на практике.

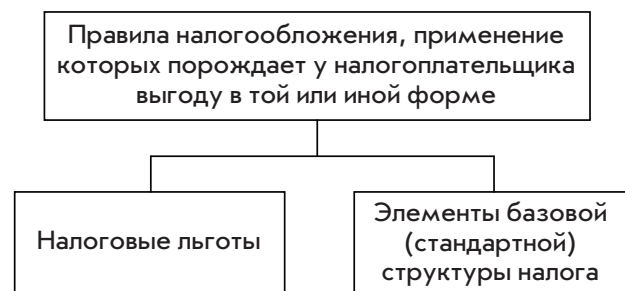
Даже являясь условной, классификация может стать методом научного познания, а следовательно, средством достижения поставленных целей, поскольку позволяет упростить процесс исследования в той степени, в которой от признака, выбранного в качестве основания классификации, зависят или предполагается, что зависят, результаты проводимого анализа.

Самый поверхностный анализ сложившихся в настоящий момент в юридической и

экономической науке подходов к классификации льгот (см. напр.: [1–3; 7]) позволяет прийти к выводу о том, что в этом вопросе отсутствует какое-либо методологическое единство, или, иными словами, единый теоретический фундамент, на котором базируется само понимание льготы. Это, в свою очередь, обесценивает результаты любого сопоставления как выделяемых различными авторами оснований для классификации налоговых льгот, так и самих видов льгот.

Базовое расхождение заключается в том, что, определяя виды льгот, большинство авторов не разграничивает собственно льготы и элементы базовой (стандартной) структуры налога, результатом функционирования которых иногда становится выгода в какой-либо форме. И лишь отдельные авторы [5, с. 7–21; 6, с. 128–140], классифицируя льготы, проводят разграничение между льготами и элементом стандартной структуры налога.

На наш взгляд, собственно инвентаризации мер налогового регулирования должно предшествовать выявление всех правил налогообложения, применение которых приводит к возникновению выгоды у участников соответствующих отношений. В дальнейшем же эти элементы в зависимости от их экономико-правовой природы можно подразделить на элементы базовой (стандартной) структуры налога и налоговые льготы (рис.).



*Классификация правил налогообложения, влекущих выгоду, с точки зрения их роли в механизме обложения*

Представленная классификация (см. рис.) позволяет прежде всего выделить те элементы в структуре налога, в отношении которых собственно возможна оценка их эффективности (льгот). В отношении прочих элементов она нецелесообразна, поскольку устранение любого из них неосуществимо без нанесения вреда самому механизму обложения.

Далее, рассматривая классификацию собственно льгот, хотелось бы обратить внимание на некоторые из выделяемых в науке оснований классификации, значимые для целей настоящей статьи, а именно:

- деление льгот на виды в зависимости от того, на каком из элементов налогообложения построена схема ее применения;

- разделение льгот по видам в зависимости от уровня власти, их предоставившего, а также уровня власти, профинансировавшего их предоставление;

- выделение различных видов льгот в зависимости от цели их предоставления.

Деление льгот по видам в зависимости «от привязки к элементам налогообложения» [4, с. 139] или «в соответствии с элементами налогообложения» [1, с. 59–60] фактически базируется на представлении о том, что льгота не является самостоятельным элементом налогообложения, а является некой надстройкой, дополняющей или изменяющей содержание того или иного базового элемента. С этой точки зрения принято следующее деление:

- льготы в виде исключения из числа налогоплательщиков;

- льготы в виде исключения из объекта налогообложения;

- льготы в виде изъятий из налоговой базы, уменьшений и вычетов;

- льготы в виде укрупнения/дробления налогового периода;

- льготы в виде уменьшения налоговой ставки;

- льготы в виде упрощения порядка исчисления налога;

- льготы в виде упрощения порядка уплаты налога или изменения его сроков.

Е. С. Вылкова в качестве самостоятельного вида льгот выделяет также отсрочку, рассрочку и инвестиционный налоговый кредит [1, с. 59–60], однако, на наш взгляд, этот вид льготы в полной мере может быть поглощен льготами в виде изменения сроков уплаты налогов.

И. А. Майбуков применительно к данной классификации дополнительно выделяет льготы, не привязанные к тем или иным элементам налогообложения, приводя в качестве примера специальные налоговые режимы [4, с. 139]. По нашему мнению, некоторые из применяемых в России специальных на-

логовых режимов льготой можно признать весьма условно. В частности, долгое время система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) применялась вне зависимости от желания налогоплательщика, тогда как одним из признаков льготы является добровольность ее применения. При этом применение ЕНВД не всегда было выгоднее для налогоплательщика по сравнению с общей системой налогообложения. Безусловно, такие специальные налоговые режимы, как упрощенная система налогообложения, патентная система и единый сельскохозяйственный налог, обладают ярко выраженной льготной направленностью. Цель их введения, очевидно, заключается в поддержке субъектов малого бизнеса и сельхозтоваропроизводителей.

Вместе с тем освобождение субъектов малого бизнеса от обязанностей плательщика НДС (ст. 145 НК РФ) признается, например И. А. Майбуковым, в качестве элемента базовой (стандартной) структуры обложения добавленной стоимости, вводимой из соображений экономии административных издержек их взимания [4, с. 494]. Аналогичным образом, стандартная структура налогообложения доходов и имущества субъектов малого бизнеса может предполагать среди прочего минимизацию издержек налогообложения как налогоплательщиков, так и государства, связанных с взиманием этих налогов. Это, в свою очередь, требует введения особых правил налогообложения в отношении таких субъектов. В этой связи, исходя из понятия льготы, мы бы не были столь категоричны в присвоении упрощенной системе налогообложения и патентной системе статуса льготы.

В отношении налогообложения доходов и имущества сельхозтоваропроизводителей следует признать, что в традиционном понимании это, безусловно, льготный режим, причем беспрецедентно льготный. При его введении соображения экономической эффективности были оставлены в стороне, поскольку на передний план вышли планы Правительства РФ по обеспечению продовольственной безопасности страны, предполагающей внутреннее производство (в противовес импорту) жизненно важных продуктов питания независимо от сравнительной эффективности их производства в условиях российского кли-

мата<sup>1</sup>. Однако применительно к российским условиям льготирование сельского хозяйства можно отнести к исключению, ставшему правилом: в Налоговом кодексе РФ (НК РФ) едва ли можно найти налог, в рамках которого этой отрасли не предоставлялись бы льготы. Иначе говоря, максимальное освобождение сельского хозяйства от налогового бремени стало для российской налоговой системы скорее элементом структуры любого налога, нежели льготой. Данное обстоятельство не означает, что эффективность предоставления такого рода льгот не может быть оценена. Более того, вероятно, что в ближайшем будущем такая оценка должна быть осуществлена. Однако при ее проведении будет крайне затруднительно оценить эффект от предоставления таких льгот, ведь целевое по отношению к ним искомое состояние продовольственной безопасности страны вряд ли может быть оценено в каком-либо денежном эквиваленте.

Прежде чем перейти к классификации налоговых льгот, осуществляемой в зависимости от целей их ведения, хотелось бы остановиться на логически предшествующей ей классификации в зависимости от уровня государственной власти, принимающей решение о введении льготы. Из содержания ст. 12 НК РФ следует, что полномочиями по установлению налоговых льгот обладают Российская Федерация, органы законодательной власти субъектов РФ и представительные органы местного самоуправления. Соответственно, многими авторами выделяются льготы, устанавливаемые на федеральном уровне, уровне субъектов РФ и муниципальном уровне.

Однако применительно к целям настоящей статьи нам представляется крайне важным обозначить не столько уровень власти, *которым* устанавливаются льготы, сколько уровень власти, за счет которого предоставление льготы будет профинансировано. В этой связи хотелось бы обратить внимание на достаточно давно возникшую проблему: в 2001 г. при принятии Программы развития бюджетного федерализма в РФ на период до 2005 г. одной из целей ее принятия было

провозглашено разрешение проблемы нефинансируемых мандатов (обязательств, возложенных на региональные и местные бюджеты федеральным законодательством без предоставления источников их финансирования).

Несмотря на значительный период времени, прошедший с момента принятия Программы, и существенную модернизацию российской системы межбюджетных отношений, проблема нефинансируемых мандатов не утратила своей актуальности: доходов, закрепленных за субфедеральными бюджетами на постоянной основе все еще не достаточно для финансирования возложенных на них обязательств. Так, в 2012 г. у более чем трех четвертей муниципальных образований на территории РФ доля межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций) превышала 30 %. Иными словами, декларируемая ст. 12 Конституции РФ самостоятельность местного самоуправления все еще остается лишь декларацией.

Представляется, что одной из причин продолжающейся неспособности муниципалитетов самостоятельно и в полной мере обеспечивать реализацию закрепленных за ними расходных полномочий является, в том числе, институциональная незрелость российской системы межбюджетных отношений в той ее части, в которой она формируется не на уровне бюджетного, а на уровне налогового законодательства. Наиболее отчетливо эта проблема прослеживается в противоречии между закрепленным в ст. 31 Бюджетного кодекса РФ (БК РФ) принципом самостоятельности бюджетов всех уровней (предполагающим, в том числе, недопустимость установления расходных обязательств, подлежащих исполнению за счет доходов других бюджетов бюджетной системы РФ) и положениями п. 3 ст. 56 НК РФ (предполагающими наличие у федерального уровня законодательной власти полномочий устанавливать налоговые льготы, в том числе, по налогам, зачисляемым полностью или преимущественно в региональные и местные бюджеты).

Безусловно, предоставление налоговых льгот по таким налогам не влечет непосредственного расходования средств субфедеральных бюджетов, однако также достаточно очевидно, что подобные меры на

<sup>1</sup> Доктрина продовольственной безопасности Российской Федерации : указ Президента Российской Федерации от 30 янв. 2010 г. № 120.

практике приводят к уменьшению доходов, потенциально возможных к получению этими бюджетами. В условиях, когда бюджетное финансирование таких льготируемых сфер деятельности не отнесено законодательством к компетенции региональных или местных властей, имеет место фактическое переложение бремени расходов с уровня федерации на субфедеральный уровень. Так, например, обстоит дело с предоставлением льгот по земельному налогу религиозным организациям в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения: Федеральный закон «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ не предусматривает поддержку религиозных организаций в качестве одного из вопросов местного значения (а значит, в силу ст. 86 БК РФ, не относит их финансирование к расходным обязательствам муниципальных образований), тогда как Федеральный закон «О свободе совести и о религиозных объединениях» от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ в п. 3 ст. 18 прямо предусматривает, что именно государство оказывает содействие и поддержку благотворительной деятельности религиозных организаций, а также реализации ими общественно значимых культурно-просветительских программ и мероприятий.

В этой связи главная проблема в части оценки эффективности налоговых льгот такого плана заключается не столько в соотношении затрат и результатов, сколько в передаче затрат на тот уровень власти, который отвечает за получение результата. Лишь после этого можно рассуждать о приведении в соответствие затрат и результатов и оценке эффективности соответствующих льгот.

Рассматривая проблемы оценки эффективности налоговых льгот, нельзя не остановиться на классификации льгот в зависимости от целей их введения, поскольку именно по степени достижения цели льготы возможно судить о ее эффективности.

Диапазон точек зрения на виды льгот по этому основанию крайне широк и не поддается сколь-нибудь последовательной и логичной систематизации. Прежде всего потому, что перечень такого рода целей в настоящий момент нельзя определить исчерпывающим

образом — каждый из авторов видит свое предназначение у той или иной льготы. Кроме того, многие цели системно взаимосвязаны: стимулирование развития в той или иной отрасли, например, влечет за собой рост занятости населения и большее вертикальное выравнивание доходов, что, в свою очередь, запускает каскадный механизм экономического роста в стране в целом.

Соответственно, любая попытка разграничить льготы по тому или иному налогу по видам в зависимости от целей их введения приводит к тому, что исследователю приходится додумывать за законодателя, чего именно тот пытался добиться, предусматривая ту или иную льготу. Логически следующая за этим попытка оценить эффективность, соответственно, может завершиться соотношением того результата от применения льготы, который видит перед собой исследователь (но, вероятно, и не задумываясь законодателем при введении льготы), с издержками, которые, вероятно, были направлены на достижение совершенно иной цели.

В этом, на наш взгляд, главная проблема существующего механизма введения налоговых льгот — оно, по своей сути аналогично бюджетным расходам, однако в отличие от широко применяемого в настоящий момент в российской практике бюджетного планирования бюджетирования, ориентированного на результат, не сопровождается адекватным комментированием целей введения тех или иных налоговых льгот. Вместе с тем только при наличии объективно выраженных целей возможно оценить их эффективность. Иными словами, в России назрела необходимость в создании многоуровневого классификатора целей налогового регулирования, достижение которого могло бы быть измерено с помощью количественно измеримых индикаторов. При этом никакие меры налогового или таможенного регулирования не могут вводиться изолированно или вне связи с иными мероприятиями, осуществляемыми в данном направлении, поскольку только комплексный подход и использование всех мер государственного регулирования экономики может позволить достичь тех или иных целей. Наличие количественно измеряемых индикаторов, а также тщательно проработанная методология сбора статистической информации в отношении такого рода инст-



рументов позволят оценить эффективность их применения.

После формирования такого классификатора, завязанного на программно-целевые показатели, которыми изобилуют различного рода государственные программы, стратегии, концепции, необходимо широкое обсуждение целей введения тех или иных льгот и их закрепление если не на уровне НК РФ, то на уровне программного документа, разработанного Правительством РФ в целях повышения эффективности мер налогового регулирования.

Многие авторы, говоря о льготах, упоминают также о субъектах, имеющих право на ее получение, и выделяют при этом:

- льготы, предоставляемые физическим лицам;
- льготы, предоставляемые организациям;
- льготы, предоставляемые всем.

Однако, определяя целевую направленность действия льгот, необходимо прежде всего говорить не о том, кто юридически является субъектом применения льготы, а о том, кто является конечным получателем выгоды — бенефициаром льготы.

С точки зрения субъекта-бенефициара можно выделить следующие виды льгот:

- льготы, бенефициаром по которым является сам налогоплательщик — это большинство налоговых льгот по прямым налогам, в том числе нулевая ставка по налогу на прибыль для сельхозтоваропроизводителей (коэффициент 1,5, применяемый к величине расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки по перечню, утверждаемому Правительством РФ и др.;

– льготы, бенефициаром по которым является потребитель, приобретающий товары налогоплательщика — это большинство льгот по НДС и иным косвенным налогам в отношении таких товаров, спрос на которые является эластичным по цене; в таких условиях результатом введения льготы, скорее всего, будет снижение цены товара с более, чем адекватным увеличением спроса на товар;

– льготы, бенефициаром по которым является лицо, снабжающее налогоплательщика ресурсами — это льготы, вводимые в целях поощрения приобретения ресурса у лиц, нуждающихся в государственной поддержке (например, понижающие коэффициенты к

ставке взносов на обязательное социальное страхование, применяемые в случае привлечения на работу инвалидов);

– льготы, бенефициаром по которым в различной пропорции выступают как налогоплательщик, так и потребитель его услуг, либо лицо, снабжающее налогоплательщика ресурсами — это прежде всего льготы по товарам, спрос на которые неэластичен по цене. При предоставлении такого рода льготы выгода соответственно в разной пропорции распределяется между всеми участниками цепочки производства и потребления этого товара;

– льготы, по которым невозможно с очевидностью установить бенефициара и можно предположить, что от предоставления льготы выигрывает общество в целом в результате существенных положительных внешних эффектов. К такого рода льготам можно, например, отнести льготы, предоставляемые в связи с высокой экологической или энергетической эффективностью процесса производства того или иного товара; льготы, направленные на поощрение благотворительной деятельности и др.

Приведенная в данном случае классификация показывает, что не всегда выгоды от предоставления той или иной льготы оказываются в распоряжении тех лиц, на кого она была изначально рассчитана. Соответственно, оценка выгод от предоставления любого рода льготы в условиях возможности ее перераспределения между участниками рыночных отношений не может осуществляться без поправки на некий коэффициент, учитывающий степень «точности» достижения поставленной в момент введения льготы цели.

Таким образом, оценка эффективности налоговых льгот невозможна без их предварительной инвентаризации и классификации, которая должна осуществляться исходя из:

- элемента налогообложения, с которым она связана (поскольку от этого зависит способ оценки выгода от ее предоставления);
- уровня власти, принимающего решение о ее введении;
- уровня власти, за счет которого будет профинансировано ее предоставление;
- цели введения (по возможности определенной какими-то количественными индикаторами);
- субъекта-бенефициара.

Список использованной литературы

1. Вылкова Е. С. Формирование налоговых льгот в субъектах Российской Федерации (на примере СЗФО) / Е. С. Вылкова, В. И. Красавин. — СПб. : Центр подготовки персонала Федеральной налоговой службы, 2011. — 272 с.
2. Заниздра Д. Ю. Правовые основы использования налоговых льгот в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Д. Ю. Заниздра. — М., 2005. — 165 с.
3. Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Р. К. Костанян. — М., 2008. — 189 с.
4. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутой курс : учеб. для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. — 591 с.
5. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика : науч. тр. / Т. А. Малинина. — М. : Институт экономической политики им. Е. Т. Гайдара, 2010. — 212 с.
6. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора : пер. с англ. / Дж. Ю. Стиглиц. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 720 с.
7. Черкашина О. А. Налоговые льготы как правовой институт : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / О. А. Черкашина. — М., 2007. — 178 с.
8. Якобсон Л. И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика : учеб. для вузов / Л. И. Якобсон. — М. : ГУ ВШЭ, 2000. — 367 с.

References

1. Vylkova E. S., Krasavin V. I. *Formirovanie nalogovykh lgot v subektakh Rossiiskoi Federatsii (na primere SZFO)* [Formation of tax benefits in subjects of the Russian Federation (on the example of Northwestern Federal District)]. Saint Petersburg, Staff Training Center of the Federal Tax Service Publ., 2011. 272 p.
2. Zanizdra D. Yu. *Pravovye osnovy ispolzovaniya nalogovykh lgot v Rossiiskoi Federatsii. Kand. diss.* [Legal basis for tax incentives application in the Russian Federation. Cand. Diss.]. Moscow, 2005. 165 p.
3. Kostanyan R. K. *Pravovoe regulirovanie nalogovykh lgot v Rossiiskoi Federatsii. Kand. diss.* [Legal regulation of tax incentives in the Russian Federation. Cand. Diss.]. Moscow, 2008. 189 p.
4. Maiburov I. A., Sokolovskaya A. M. *Teoriya nalogooblozheniya. Prodvintyi kurs* [Theory of Taxation. An Advanced Course]. Moscow, UNITI-DANA Publ., 2011. 591 p.
5. Malinina T. A. *Otsenka nalogovykh lgot i osvobodzhenii: zarubezhnyi opyt i rossiiskaya praktika* [Assessment of tax benefits and exemptions: international experience and Russian practice]. Moscow, Institute of Economic Policy n.a. E.T. Gaidar Publ., 2010. 212 p.
6. Stigutz J. E. *Economics of the public sector*. New York, London, W. W. Norton & Company, 1988 (Rus. ed.: Stiglits Dzh. Yu. *Ekonomika gosudarstvennogo sektora*. Moscow, INFRA-M Publ., 1997. 720 p.)
7. Cherkashina O. A. *Nalogovye lgoty kak pravovoi institute. Kand. diss.* [Tax benefits as a legal institution. Cand. Diss.]. Moscow, 2007. 178 p.
8. Yakobson L. I. *Gosudarstvennyi sektor ekonomiki: ekonomicheskaya teoriya i politika* [The public sector of economy: economic theory and policy]. Moscow, State University — Higher School of Economics Publ., 2000. 367 p.

Информация об авторе

Быков Степан Сергеевич — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: bstepan@yandex.ru.

Author

Bykov Stepan Sergeevich — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia, e-mail: bstepan@yandex.ru.