

Научная статья

УДК 346.62

DOI: 10.17323/1999-5431-2021-0-4-159-184

МЕТОДЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ В УСЛОВИЯХ ПАНДЕМИИ КОРОНАВИРУСНОЙ ИНФЕКЦИИ (ОПЫТ РОССИИ И ПОЛЬШИ)

¹ **Маслов Кирилл Владиславович,**

² **Кожевников Олег Александрович,**

³ **Савоськин Александр Владимирович**

¹ Кандидат юридических наук, доцент, кафедра государственного и муниципального права, Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского. E-mail: mas_law@mail.ru, ORCID:0000-0001-8384-277X

² Доктор юридических наук, профессор, кафедра конституционного и международного права, Уральский государственный экономический университет; профессор кафедры конституционного права Уральского государственного юридического университета. E-mail: jktu1976@yandex.ru, ORCID:0000-0003-1371-7249

³ Доктор юридических наук, доцент, заведующий кафедрой конституционного и международного права, Уральский государственный экономический университет; профессор, кафедра конституционного права, Уральский государственный юридический университет. E-mail: savoskinav@yandex.ru, ORCID:0000-0002-7112-6845

Аннотация. Статья посвящена методам государственного управления в период первой волны коронавирусной инфекции в контексте обеспечения налоговой безопасности государств. Для сравнения используется опыт России и Польши – двух постсоциалистических стран, имеющих одинаковые основы управленческих и правовых систем. Целью работы является выявление и классификация методов государственного управления, применяемых органами государственной власти

для поддержки экономических систем России и Польши с позиций их влияния на налоговую безопасность.

Методологическую базу исследования составили философская теория безопасности (в рамках которой разработаны характеристики таких явлений, как риски и угрозы безопасности, а также принципы ее обеспечения), формально-юридический метод (с помощью которого осуществлен подбор нормативных правовых актов, закрепляющих применяемые методы государственного управления, и толкование их положений в соответствии с правилами формальной логики и юриспруденции), сравнительно-правовой метод (посредством которого производились отбор и сопоставление друг с другом российских и польских нормативных правовых актов), анализ российских и зарубежных доктринальных источников в области теории и практики государственного управления, административного и налогового права.

Эмпирическую базу исследования составили нормативно-правовые акты и данные государственной статистики Российской Федерации и Республики Польша, Международного валютного фонда и Всемирного банка. Выявлены характеристики налоговых рисков, вызванных пандемией коронавирусной инфекции, установлено их соотношение с угрозами налоговой безопасности. Проведена авторская классификация методов государственного управления налоговыми рисками в условиях пандемии коронавирусной инфекции, охарактеризованы административные и экономические меры, как прямо, так и косвенно воздействующие на налоговую систему. Сделаны выводы об эффективности основных мер управления налоговыми рисками, применяемых в России и Польше, при этом отмечается, что в России применяемым мерам свойственно большее разнообразие и, кроме того, уделяется большое внимание проактивным мерам поддержки. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в том, что оно позволяет выявить имеющийся потенциал управленческих решений в случае очередной волны пандемии либо возникновения новых кризисных явлений в экономике, сопровождающихся сокращением спроса и предложения на рынках (военные конфликты, чрезвычайные ситуации природного и техногенного характера и т.п.).

Ключевые слова: налоговая безопасность, пандемия, государственное управление, меры государственной поддержки, налоговые риски, налоговая политика, COVID-19.

Для цитирования: Маслов К.В., Кожевников О.А., Савоськин А.В. Методы государственного управления налоговыми рисками в условиях пандемии коронавирусной инфекции (опыт России и Польши) // Вопросы государственного и муниципального управления. 2021. № 4. С. 159–184. DOI: 10.17323/1999-5431-2021-0-4-159-184.

Финансирование: Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20–1–00292 «Правовое обеспечение налоговой безопасности государства в условиях международной экономической интеграции» (исполнитель – К.В. Маслов).

Статья подготовлена в рамках проекта по поддержке публикаций авторов российских образовательных и научных организаций в научных изданиях НИУ ВШЭ (программа «Университетское партнерство»).

Original article

METHODS OF TAX RISKS MANAGEMENT BY THE STATE IN THE CONTEXT OF THE CORONAVIRUS PANDEMIC (EXPERIENCE OF RUSSIA AND POLAND)

¹ Kirill V. Maslov, ² Oleg A. Kozhevnikov, ³ Alexander V. Savoskin

¹ Ph.D. (in Legal Sciences), Associate Professor, the Department of State and Municipal Law, Omsk State University named after F.M. Dostoevsky, Russia. E-mail: mas_law@mail.ru, ORCID:0000-0001-8384-277X

² Doctor of Law, Professor, the Department of Constitutional and International Law, Ural State University of Economics; Professor, the Department of Constitutional Law, Ural State University of Law, Russia. E-mail: jktu1976@yandex.ru, ORCID:0000-0003-1371-7249

³ Doctor of Law, Associate Professor, Head of the Department of Constitutional and International Law, Ural State Economic University; Professor, the Department of Constitutional Law, Ural State Law University, Russia. E-mail: savoskinav@yandex.ru, ORCID: 0000-0002-7112-6845

Abstract. The article examines the methods of public governance during the first wave of coronavirus infection in the context of ensuring the national tax security. The authors use the experience of Russia and Poland – two post-socialist countries having the same foundations of administrative and legal systems. The purpose of the paper is to identify and evaluate the effectiveness of public governance methods used by public authorities to support the economic systems of Russia and Poland from the point of view of their impact on national tax security. The methodology is based on the philosophical theory of security which served as a basis for designing the characteristics of security risks and threats, as well as the principles of its provision. The authors also used the formal legal interpretation of legal acts to select normative legal acts fixing the applied methods of public administration as well as to clarify their provisions in accordance with the rules of formal logic and jurisprudence. The comparative method was used to select and compare Russian and Polish normative legal acts, Russian and foreign doctrinal sources in the field of theory and practice of public administration, administrative and tax law. The empirical basis of the research consists of normative legal acts and state statistics of the Russian Federation and the Republic of Poland, the International Monetary Fund and the World Bank. The characteristics of tax risks caused by the coronavirus pandemic are revealed, and their correlation with threats to tax security is established. The authors classified tax risk governance methods in the context of the coronavirus pandemic and characterized administrative and economic measures that directly and indirectly affect the tax system. Conclusions are made about the effectiveness of the main tax risk governance measures applied in Russia and Poland, while the Russian measures differ in a wide variety and a high proportion of proactive support

measures. The theoretical and practical significance of the research lies in the fact that it allows to identify the existing potential of governance decisions in case of another wave of the pandemic or the emergence of new crisis phenomena in the economy, accompanied by a reduction in supply and demand in the markets (military conflicts, natural and man-made emergencies, etc.).

Keywords: tax security, pandemic, governance, government support measures, tax risks, tax policy, COVID-19.

For citation: Maslov, K.V., Kozhevnikov, O.A. and Savoskin, A.V. (2021) 'Methods of tax risks management by the state in the context of the coronavirus pandemic (experience of Russia and Poland)', *Public Administration Issues*, 4, pp. 159–184 (in Russian). DOI: 10.17323/1999-5431-2021-0-4-159-184.

JEL Classification: K34, E62, H12

Acknowledgments. The study was carried out with the financial support of the Russian Foundation for Basic Research within the framework of scientific project No. 20-11-00292 «Legal support of tax security of the state in the context of international economic integration» (executor – K.V. Maslov).

The article was prepared as part of a project to support publications by authors of Russian educational and scientific organizations in scientific publications of the National Research University Higher School of Economics, Russia (University Partnership Program).

Введение

Изменения в экономических системах и общественной жизни государств, вызванные пандемией коронавирусной инфекции и мерами по противодействию ее распространению, оказали существенное влияние на налоговые доходы бюджетов, а потому могут рассматриваться как угрозы экономической (Kozicki, Gornikiewicz, Walkowiak, 2020, p. 328) и, в частности, налоговой безопасности, которые должны минимизироваться методами государственного управления.

Налоговую безопасность государства можно определить как уровень развития системы государственного управления, выражающийся в защищенности жизненно важных интересов государства и налогоплательщиков посредством минимизации внутренних и внешних угроз сбору такого количества налоговых доходов, которое соответствует запланированному с учетом необходимости полного финансирования всех функций и задач государства и муниципальных образований как в текущем периоде, так и в целях перспективного развития (Маслов, 2017, с. 33).

Несмотря на предпринимаемые с 2020 г. попытки осмысления пандемии как угрозы безопасности (Tachmatzidis, 2020, p. ii) и реализованных государствами мер поддержки экономики в условиях пандемии (Stanczyk, 2020, pp. 116–136; Kowalski, 2020, pp. 253–273), комплексные исследования, посвя-

ценные влиянию таких мер на минимизацию налоговых рисков государств, в юридической и экономической литературе отсутствуют. При этом что такие исследования способны содействовать в решении важной научно-практической проблемы выявления налогового потенциала управленческих решений в случае очередной волны пандемии либо возникновения новых кризисных явлений в экономике, сопровождающихся сокращением спроса и предложения на рынках (военные конфликты, чрезвычайные ситуации природного и техногенного характера и т.п.). Потому целью настоящей работы является выявление и классификация методов государственного управления, применяемых органами государственной власти для поддержки экономических систем России и Польши с позиций их влияния на налоговую безопасность. Для сравнения используется опыт России и Польши как двух постсоциалистических стран, имеющих одинаковые основы управленческих и правовых систем.

Налоговые риски как разновидность угроз налоговой безопасности

В юридической и экономической литературе вместо термина «угроза налоговой безопасности» более широкое распространение получила категория «налогового риска». Она достаточно часто используется в контексте причинения ущерба исключительно интересам налогоплательщиков: неопределенность относительно достижения целей хозяйствующего субъекта в результате воздействия факторов, связанных с процессом налогообложения (Гончаренко, 2009b, с. 6); «возможное наступление неблагоприятных правовых последствий для налогоплательщика в результате действий (бездействия) органов государства и органов местного самоуправления» (Щекин, 2007, с. 8), «упущенную возможность также можно рассматривать как налоговый риск» (Hoynг, Kloosterhof, Macpherson, p. 30).

Иные авторы отмечают, что налоговые риски сопровождают деятельность не только налогоплательщиков и иных невластных участников отношений в сфере налогообложения, но свойственны и государству (Саттарова, 2015, с. 26–28). Риск для бизнеса заключается в том, что ему придется платить больше налогов, а риск для государственного казначейства – не собрать тот дополнительный налог, который мог бы быть уплачен (Quentin, 2019).

В правовых и экономических исследованиях, затрагивающих налоговые риски государства, описываются следующие их признаки.

- Они возникают как при принятии нормотворческих решений в сфере налогообложения, так и при осуществлении контроля за соблюдением налогового законодательства, или «из-за задействования налогоплательщиками методов минимизации налогообложения» (Пинская, 2009, с. 44). Такая характеристика не является исчерпывающей, фактически риски возникают в процессе реализации не только законотворческой и контрольной, но и иных функций органов государственной власти.
- Они заключаются в неисполнении задач по обеспечению доходной части бюджета администрируемыми на подведомственной территории налогами и сборами (Чекулаева, 2013, с. 342).

- В результате таких действий (бездействий) участников налоговых правоотношений «возможно наступление материальных (прежде всего финансовых) и иных последствий» (Гончаренко, 2009а, с. 18) в виде недополучения налогов в бюджет.

Рассмотренные характеристики налоговых рисков вполне достаточны для выводов об их сущности. Во-первых, налоговые риски выражаются в действиях и бездействиях властных и невластных участников общественных отношений. Риск всегда связан с субъектом, который осуществляет выбор в условиях неопределенности одного из альтернативных действий или бездействий. Во-вторых, такие действия и бездействия приводят к негативным последствиям в виде недополучения налоговых доходов бюджетов. Эти свойства являются специфическими атрибутами такой формы угроз налоговой безопасности, как деяния.

Налоговыми рисками можно именовать такие угрозы налоговой безопасности, которые выражаются в деяниях участников налоговых отношений, связанных с неверной оценкой объективной ситуации и способных с той или иной степенью вероятности привести к недополучению бюджетом налоговых доходов, а равно причинить вред правам и законным интересам участников отношений в сфере налогообложения.

Угрозы налоговой безопасности, вызванные пандемией Covid-19

К угрозам налоговой безопасности государства, наряду с налоговыми рисками, относятся события, способные воспрепятствовать сбору количества налоговых доходов, соответствующего запланированному с учетом необходимости полного финансирования всех функций и задач государства и муниципальных образований как в текущем периоде, так и в целях перспективного развития.

Среди таких событий, безусловно, находится пандемия коронавирусной инфекции, вызвавшая:

- сокращение числа налогоплательщиков вследствие смерти и лишения трудоспособности;
- снижение экономической активности населения, предпочитающего минимизировать социальные контакты, а следовательно, и экономические транзакции, выступающие объектами налогообложения.

Пандемия коронавирусной инфекции привела к возникновению таких налоговых рисков, как:

- административные ограничения предпринимательской деятельности (прекращение работы предприятий сферы культуры и общественного питания, а также ограничение работы предприятий иных отраслей экономики), повлекшие радикальное снижение налоговой базы по личным и косвенным налогам в национальном и даже международном масштабе;
- административные ограничения права граждан на свободу передвижения (режимы самоизоляции и четырнадцатидневная обсервация по приезде в другой субъект федерации) (Лунгу, 2020, с. 73), фактически

- уничтожившие налоговую базу предприятий пассажирского транспорта, сферы туризма (Kozicki, Gornikiewicz, Walkowiak, 2020, p. 337);
- ограничение осуществления своих функций органами государственной власти (прекращение приема граждан органами государственной власти, мораторий на проведение мероприятий налогового контроля, полное приостановление функционирования судов), препятствующие реализации налогоплательщиками своих прав на информацию и обжалование незаконных актов налоговой администрации, а также выявлению налоговых правонарушений;
 - неуплата начисленных налогов налогоплательщиками, вынужденными в условиях падения доходов и отсутствия значимых сбережений отдавать приоритет расходам, направленным на сохранение жизнеспособности предприятий (выплата арендной платы, погашение и обслуживание кредитов);
 - сокращение в целом всех видов затрат экономическими субъектами (включая увольнение персонала, снижение размера оплаты труда, предоставление неоплачиваемых отпусков, игнорирование инвестиций и крупных покупок) и увеличение сбережений, влекущее сокращение налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, страховым взносам и косвенным налогам.

По степени направленности на поступление налогов в бюджет мы полагаем, что в качестве прямых угроз следует выделять действия и события, связанные с распространением способов уклонения от уплаты налогов и неэффективным налоговым администрированием; а деяния и события, иным образом влияющие на налоговые доходы бюджетов (включая снижение налогооблагаемой базы экономических агентов), считать косвенными угрозами.

Налоговые риски, связанные с непосредственным уклонением от уплаты налогов и страховых взносов, относятся к прямым угрозам налоговой безопасности. Все иные приведенные типы угроз, вызванных пандемией коронавирусной инфекции, независимо от формы их выражения, способствуют развитию явлений, влекущих снижение налоговых поступлений в бюджеты (хотя это и не является основным следствием их функционирования), т.е. выступают косвенными угрозами налоговой безопасности, так как потенциально способны привести к снижению налогооблагаемой базы, способствовать распространению уклонения от уплаты налогов, снижению эффективности налогового контроля.

Противодействие таким явлениям, учитывая их природу, не может быть самостоятельной целью правового обеспечения налоговой безопасности, но недопущение их развития, несомненно, должно быть включено в перечень задач при моделировании последствий управленческих воздействий на общественные отношения как в налоговой, так и в иных сферах общественной жизни. Потому противодействие такого рода угрозам выступает объектом не столько налогового, сколько административно-правового и конституционно-правового регулирования. Налоговая безопасность обеспечивается мерами по корректировке и самой налоговой системы, и системы публичного управления в целом.

Основания классификации методов государственного управления налоговыми рисками в условиях пандемии

Попробуем выяснить, какие из принятых в период распространения коронавирусной инфекции управленческих мер способствовали обеспечению налоговой безопасности. Не создавали ли они сами по себе угрозы такой безопасности? Необходимо учитывать существование юридических угроз налоговой безопасности государства, которые связаны, в первую очередь, с дефектами юридической техники и без того сложного для понимания законодательства о налогах (включая отсутствие базовых понятий и институтов, а также противоречие между актами различной отраслевой принадлежности), с его бессистемными и многочисленными правками, а равно с отсутствием реакции на изменяющиеся общественные отношения; с неопределенностью в юридическом значении правовых актов органов исполнительной власти и актов судебного толкования (Kalinowski, 2020, pp. 513–525).

Анализ административно-правовой литературы показывает, что при всех различиях в структуре и буквальном содержании предлагаемых дефиниций методов государственного управления ученые практически единогласны в описании их ключевых специфических характеристик. В частности, они указывают на их свойство выступать средством осуществления компетенции субъектами государственного управления по упорядочивающему воздействию на управляемые системы, нацеленность на обеспечение практической деятельности органов публичной власти, на их отражение, как правило, в правовых актах (см.: Осинцев, 2005, с. 39).

В качестве методов государственного управления той или иной сферой общественной жизни, включая налогообложение, часто выделяют лишь два – убеждение и принуждение (Калинина, 2014, с. 1170), иногда дополняя их поощрением (Петров, 1993). Полагаем, что методы государственного управления налоговыми рисками гораздо более разнообразны, нежели просто убеждение (включая поощрение) и принуждение, и представляют собой различные сочетания упомянутых методов, как минимум, в силу многочисленности сфер возникновения угроз налоговой безопасности государства и дифференциации их содержания.

Во многих работах методы государственного управления объединяются в группы: экономические и административные либо косвенные и прямые методы (Костенников, Куракин, Павлюк, 2013, с. 438). Собственно административные методы управления часто подразделяют на меры предупреждения, пресечения и взыскания (ответственности), дополняя их мерами, применяемыми в производстве по делам об административных правонарушениях, и административно-восстановительными мерами (Макарейко, Никифоров, Скляр, 2002, с. 38). Иногда ученые подразделяют методы государственного управления на методы административного: регулирования, наблюдения, ограничения, принуждения, арбитражного (Машаров, 2012, с. 117). Полагаем, не следует смешивать такие элементы государственного управления, как функции и методы. Отдельные функции управления (ре-

гулирование, наблюдение, разрешение споров) реализуются не с помощью специфических, лишь им присущих методов, а посредством уникального сочетания общеуправленческих методов. Экономические методы подразделяют на: налоги, гарантии, кредиты, дотации, таможенные тарифы и пошлины (Овсянко, 2000, с. 22).

Между тем такое подразделение, очевидно, не учитывает весь арсенал экономических методов, включающих, как минимум, также распределение прибыли, материальное поощрение, имущественные льготы, угрозу материальных санкций или материального ущерба (Костенников, Куракин, Павлюк, 2013, с. 438).

Мы считаем, что наиболее полно учесть особенности принятых мер управления налоговыми рисками в условиях пандемии поможет их классификация.

Такие меры в соответствии с обозначенной общей группировкой можно подразделить на прямые и косвенные. По характеру угроз налоговой безопасности, которые выступают объектом управленческого воздействия, методы управления можно подразделить на: непосредственно направленные на регулирование налоговой системы и косвенно влияющие на ее функционирование.

В Польше, как и в России, меры, направленные на государственную поддержку населения в период пандемии, принимались в несколько этапов. Первый комплекс мер польского правительства – так называемый «Антикризисный щит», соединивший нормы различных отраслей права (Kozminski, Rudnicki, 2020, pp. 105–121) – был направлен на обеспечение рабочих мест, поддержку частных компаний и государственных инвестиций и проведение иных мероприятий. Этот комплекс актов оценивался специалистами как достаточно хаотичная первая попытка управленческого осмысления вызванного пандемией кризиса (Drinoczi, Bien-Kacala, 2020, p. 172). Вторая стимулирующая программа была сосредоточена на налоговых льготах для предпринимателей и финансовой помощи фермерам¹. Третий комплекс правительственных мер («Антикризисный щит 3.0») содержал широкий спектр мер экономической поддержки и налоговых льгот, в том числе для частных предпринимателей и государственного сектора экономики (например, железных дорог), правоохранительных органов и судебной системы (Osinska, Zalewski, 2020, pp. 40–57). Четвертая редакция «Антикризисного щита» была принята в июне 2020 г.² и предусматривала субсидирование процентных ставок по банковским креди-

¹ Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2 [Закон Республики Польша от 16 апреля 2020 г. «О специальных инструментах поддержки в связи с распространением вируса SARS-CoV-2»] // Dziennik Ustaw. 2020. Poz. 695.

² Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 [Закон Республики Польша от 19 июня 2020 г. о доплатах к ставке банковских кредитов, предоставляемых предпринимателям, пострадавшим от последствий COVID-19, и об упрощенном порядке утверждения договора в связи с наступлением COVID-19] // Dziennik Ustaw. 2020. Poz. 1086.

там для обеспечения ликвидности предпринимателей, пострадавших от COVID-19, а также ослабление ограничений по дистанционной работе (Roberts, Chmielowski, 2020).

Административные методы государственного управления налоговыми рисками в условиях пандемии в России и Польше

Анализируя практику правотворчества в России и европейских странах в период распространения коронавирусной инфекции, среди прямых административных мер, непосредственно воздействующих на налоговую систему, можно выделить следующие:

1. Меры, освобождающие налогоплательщиков от налоговой ответственности. Постановлением Правительства РФ от 02.04.2020 N 409 на наиболее острый период первой волны пандемии был установлен мораторий на привлечение к налоговой ответственности за непредставление документов в налоговые органы.

2. Предоставление отсрочки в передаче налоговой отчетности. Постановлением Правительства РФ от 02.04.2020 N 409 закреплена отсрочка предоставления годовой бухгалтерской отчетности и налоговой отчетности в течение наиболее острого периода первой волны пандемии для большинства предприятий. Аналогичные меры приняты в Польше (Stanczyk, 2020, р. 118), в частности сроки подготовки отчетности по трансфертному ценообразованию продлены до конца 2020 г.

Обе приведенные группы мер направлены на поддержание доверия к государству со стороны налогоплательщиков, лишенных в связи с ограничениями на работу своих предприятий возможности подготовки и представления документации органам налогового администрирования.

3. Меры, ограничивающие проведение мероприятий налогового контроля. Постановлением Правительства РФ от 02.04.2020 N 409 был установлен мораторий на проведение налоговых проверок в самый сложный период первой волны пандемии. В Польше же было предусмотрено приостановление сроков налоговых проверок и иных налогово-процессуальных сроков на наиболее острый период пандемии. К указанной группе мер следует отнести и установленную в Польше юридическую фикцию, согласно которой почтовая корреспонденция, требующая подтверждения получения – в основном это письма органов власти, не считается доставленной в период действия чрезвычайной эпидемической ситуации и двух недель после его окончания. Указанная фикция, однако, не распространяется на корреспонденцию, направляемую в рамках налогового контроля по уже выявленному налоговому правонарушению, уголовного судопроизводства, прокурорского надзора, исполнительного производства.

4. Меры, ограничивающие принудительное взыскание налоговой задолженности. Пунктом 7 Постановления Правительства Российской Федерации от 02.04.2020 N 409 предусмотрено приостановление принудительного взыскания налоговой задолженности малого и среднего бизнеса, предприятий из наиболее пострадавших от пандемии отраслей экономики.

5. Мораторий на введение в действие дополнительных обязанностей налогоплательщиков. В Польше, например, был перенесена дата начала применения новой формы налоговой декларации по НДС, введение розничного налога перенесено с 1 июля 2020 г. на 1 января 2021 г., продлено действие освобождения от налога на операции с виртуальными валютами (Alicka et al., 2020, pp. 5–15). Исходя из экспертных оценок поступлений от розничного налога³, перенос его вступления в силу стоил польскому бюджету порядка 700 млн злотых (около 150 млн евро).

Среди административных мер, косвенно влияющих на функционирование налоговой системы, можно выделить следующие:

1. Дерегулирование, связанное с отменой устаревших либо наиболее обременительных в условиях пандемии обязательных требований. Разновидностью дерегулирования выступает временный мораторий на применение обязательных требований, в особенности, связанных со значительными издержками. Так, например, Федеральным законом от 01.04.2020 N 98-ФЗ введена отсрочка до 01.01.2021 для исполнения обязанности по установке российского программного обеспечения на отдельные виды электроники. Дерегулирование снижает транзакционные издержки субъектов хозяйствования (включая коррупционные (Шпренгел, 2020, с. 156–179)), высвобождая денежные средства для инвестиций в развитие, в конечном счете, налоговой базы.

2. Усиление координации между органами исполнительной власти.

3. Перевод функций органов исполнительной власти в онлайн-формат, совершенствование концепции электронного правительства. Так, приказом Федеральной налоговой службы от 20 марта 2020 г. N ЕД-7-2/181@ была предусмотрена обязанность обеспечить ознакомление налогоплательщиков с материалами налоговых проверок, рассмотрение дел о налоговых правонарушениях и обмен процессуальными документами, составляемыми в ходе такого рассмотрения, с использованием телекоммуникационных каналов связи. Справедливости ради нужно отметить, что во многих территориальных налоговых органах эти обязанности фактически не исполнялись.

Интересен польский опыт по направлению государственными органами отдельным категориям юридических лиц корреспонденции с помощью специальной услуги почтовой связи, при которой заказное письмо принимается в бумажном виде, а затем доставляется адресату в виде электронного документа без личной подписи отправителя (так называемая «гибридная почта»).

В Польше на период пандемии предусмотрена возможность предоставления счетов-фактур в электронной форме с согласия покупателя.

4. Мораторий на принудительное взыскание задолженности и на объявление должника банкротом. Такой мораторий установлен Постановлением Правительства Российской Федерации от 03.02.2020 N 428 в отноше-

³ Wchodzi w życie podatek handlowy. Sklepy o największych obrotach zapłacą nową daninę. URL: <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8057181.podatek-handlowy-od-supermarketow-sprzedazy-detalicznej-2021.html>.

нии предприятий из отраслей, наиболее пострадавших от коронавирусной инфекции, а также стратегических и системообразующих предприятий. К указанной группе мер следует отнести закрепление как в российском, так и в польском законодательстве упрощенных процедур банкротства (см: Adamus, 2020, pp. 293–303).

5. Ограничение проведения мероприятий государственного контроля (надзора). Так, в России нормами ч. 1.1 ст. 26.2 Федерального закона от 26.12.2008 N 294-ФЗ и Постановлением Правительства РФ от 03.04.2020 N 438 установлен запрет проведения в 2020 г. плановых проверок в отношении субъектов малого предпринимательства, некоммерческих организаций с численностью сотрудников до 200 человек и иных организаций и предпринимателей, чья деятельность не связана с высоким или чрезвычайно высоким риском причинения вреда (соответствующим классом опасности). Также существенно сокращены основания для проведения внеплановых проверок. Такие меры, в некотором смысле, способствуют снижению транзакционных издержек бизнеса, однако представляются несоразмерными той угрозе общественным отношениям, которая возникает при исключении проверочных мероприятий в отношении значительного числа субъектов предпринимательства. Между тем меры, обеспечивающие экономическую безопасность государства, не должны создавать существенную угрозу иным объектам безопасности.

6. Автоматическое продление срока действия лицензий и иных разрешений на осуществление отдельных видов предпринимательской деятельности. Такие меры предусмотрены Постановлением Правительства Российской Федерации от 03.04.2020 N 440.

7. Меры, направленные на административное ограничение применения гражданско-правовых норм и гражданско-правовой ответственности бизнеса за неисполнение обязательств в период пандемии, направленные на установление баланса в экономическом положении хозяйствующих субъектов и, в конечном счете, на поддержание производства добавленной стоимости. Так, Постановлением Правительства РФ N 428 до 01.01.2021 запрещено начисление неустойки по договорам долевого участия в строительстве.

Статьей 19 Федерального закона от 01.04.2020 N 98-ФЗ, Постановлением Правительства РФ от 03.04.2020 N 439 закреплены права арендаторов требовать от арендодателей снижения арендной платы и предоставления отсрочки ее выплаты в связи с ограничениями в использовании арендованных помещений. Причем в целях сохранения экономической активности субъектам федерации рекомендовано оказание мер государственной поддержки арендодателям, потерявшим доходы вследствие такого законодательного решения. Однако в силу рекомендательного характера последней гарантии и переноса порядка механизма ее реализации на уровень субъектов федерации не была обеспечена ее универсальность.

В Польше на время действия запрета на ведение хозяйственной деятельности в коммерческих объектах с торговыми площадями более 2000 м² было предусмотрено приостановление взаимных обязательств сторон до-

говоров аренды помещений в таких объектах, соответствующее продление срока действия договоров аренды, а также запрет на расторжение договоров аренды до 30 июня 2020 г. и увеличение арендной платы по ним.

Федеральным законом от 03.04.2020 N 106-ФЗ и Постановлением Правительства Российской Федерации от 3 апреля 2020 г. N 435 императивно предоставлен льготный период с отсрочкой погашения суммы основного долга и уплаты процентов по кредитам (займам) субъектам малого и среднего предпринимательства из пострадавших отраслей, индивидуальным предпринимателям и физическим лицам, чьи доходы значительно снизились в период пандемии. К сентябрю 2020 г. в России было одобрено 62% поступивших в банки обращений о такой отсрочке, реструктурированы кредиты на 136,6 млрд рублей, что составило около 33,4% суммарного объема задолженности малых и средних предприятий из отраслей, входящих в перечень наиболее пострадавших⁴.

Кредитные каникулы для тех, кто потерял работу или основной источник дохода после 13 марта 2020 г., предусмотрены и в Польше.

Экономические методы государственного управления налоговыми рисками в условиях пандемии коронавирусной инфекции в России и Польше

В качестве экономических (косвенных) мер, непосредственно воздействующих на налоговую систему, следует выделить следующие:

1. Предоставление налоговых льгот. Федеральным законом от 01.04.2020 N 102-ФЗ для субъектов малого предпринимательства снижены страховые взносы до 15% с части выплат в пользу физических лиц, превышающих федеральный МРОТ. Субъекты малого и среднего предпринимательства и некоммерческие из пострадавших от пандемии отраслей, а также социально-ориентированные некоммерческие организации Федеральным законом N 172 от 08.06.2020 автоматически освобождены от налогов, кроме НДС, и страховых взносов за второй квартал 2020 г. В том числе в результате указанных мер поступление страховых взносов в российскую бюджетную систему в 2020 г. снизилось на 211,247 млрд рублей (примерно 2,3 млрд евро) в сравнении с 2019 г.⁵ В Польше трехмесячное освобождение от уплаты страховых взносов распространено лишь на предпринимателей, имеющих до 10 работников, а также на самозанятых, и только по их заявлению (Zajkowski, Żukowska, 2020, pp. 101–116). Такое освобождение стало самой популярной мерой поддержки в Польше – ею воспользовались порядка 40% всех получателей различных мер⁶. При этом она оказалась в гораздо меньшей

⁴ Коронавирус: сколько Россия потратила на поддержку экономики и помогло ли это. URL: <https://www.bbc.com/russian/features-54341368>.

⁵ Оперативный доклад об исполнении федерального бюджета за январь-декабрь 2020 года. URL: <https://ach.gov.ru/audit/12723>.

⁶ Mniej niż połowa firm skorzystała z pomocy w ramach tarczy antykryzysowej. URL: <https://businessinsider.com.pl/firmy/tarcza-antykryzysowa-ile-firm-skorzystalo-z-pomocy-badanie-bcc/q4p2m2r>.

степени обременительной для бюджетной системы: поступления страховых взносов в 2020 г. снизились в сравнении с 2019 г. лишь на 209,5 млн злотых (порядка 46 млн евро)⁷.

Также в Польше было введено освобождение от налогообложения в отношении доходов от коммерческой застройки в период с 1 марта 2020 г. по конец года.

В Польше также предусмотрена возможность зачета убытка, полученного по результатам 2020 г. (но не более 5 млн злотых), в счет доходов 2019 г. при снижении налогооблагаемого дохода более чем на 50%, посредством предоставления уточненной налоговой декларации (Sitek, 2020, р. 132). Условия данной льготы позволяют воспользоваться ею лишь в 2021 г., поэтому такая мера может оказаться неэффективной для предприятий, испытывающих критические проблемы с ликвидностью собственно в период пандемии.

В обеих странах перечни вычетов из налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на доходы физических лиц расширены на выплаты, вызванные исключительно пандемией, а также связанные с благотворительностью. Позитивно следует оценить льготирование в Польше деятельности организаций, непосредственно противодействующих пандемии, за счет разовой полной амортизации основных средств, приобретенных для производства необходимых в борьбе с пандемией товаров, вычета специальных затрат на НИОКР и т.п.

2. Предоставление отсрочки (рассрочки) по уплате налогов. Постановлением Правительства РФ от 02.04.2020 N 409 была предоставлена отсрочка по уплате ряда налогов предприятиям из пострадавших от пандемии отраслей и системообразующим предприятиям. Также упрощены процедуры предоставления отсрочки (рассрочки) уплаты налогов для всех предприятий. В Польше отсрочка (рассрочка) уплаты налогов без взимания дополнительных начислений предусмотрена для всех налогоплательщиков, направивших заявление об этом в период пандемии, а также в течение 30 дней после его окончания.

Формой отсрочки является предоставляемое в Польше право организациям, имеющим задолженность по налогам, при снижении налогооблагаемых доходов более чем в два раза в сравнении с аналогичным периодом прошлого года уменьшать авансовые платежи по налогу на прибыль в течение 2020 г. Также в Польше на наиболее острый период пандемии была предусмотрена отсрочка в уплате налога на коммерческую недвижимость и авансов по налогу на доходы физических лиц, перечисляемых в бюджет налоговыми агентами (Sobanski, 2020, р. 8). В Польше в заявительном порядке предусмотрена отмена начисления пени на суммы страховых взносов, подлежащих уплате в 2020 г., что фактически означает инициативное получение беспроцентной отсрочки в уплате страховых взносов.

⁷ Informacja o sytuacji finansowej Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (FUS) w 2020 r. URL: <https://www.zus.pl/o-zus/dla-mediow/analizy-i-raporty/-/publisher/aktualnosc/1/sytuacja-fus-jest-stabilna/3972750>.

3. Субсидирование государством ставки по кредитам, предоставляемым на цели выплаты заработной платы, и обязательных начислений на нее. Постановлениями Правительства РФ от 02.04.2020 N 422 определены правила субсидирования таких кредитов, которые предоставляются субъектам, работавшим в наиболее пострадавших от пандемии отраслях предпринимательства, в том числе для целей выплаты не только заработной платы работникам, но и обязательных начислений на нее – то есть налоговых доходов бюджетов.

Среди экономических (косвенных) мер, опосредованно влияющих на налоговую безопасность, основными являются меры экономической поддержки населения. Они различаются в зависимости от метода оказания поддержки, и среди них можно назвать следующие:

1. Предоставление прямых безвозвратных субсидий как населению (с целью стимулирования платежеспособного спроса), так и предпринимателям (с целью сохранения рабочей силы и производства добавленной стоимости). Так, Постановлением Правительства Российской Федерации от 09.04.2020 N 474, Указом Президента России от 23 июня 2020 г. N 412 были предусмотрены прямые денежные выплаты семьям, имеющим детей. На эти цели в стране было потрачено 649,5 млрд руб. (примерно 7 млрд евро)⁸.

Постановлениями Правительства РФ от 24.04.2020 N 576, от 02.07.2020 N 976 предусмотрены субсидии для субъектов малого и среднего предпринимательства и социально ориентированных некоммерческих организаций за сохранение численности работников, а также в целях покрытия расходов на профилактику распространения коронавирусной инфекции, включая дезинфекцию. Особенно актуальными государственные субсидии являются для предпринимателей, которые временно оказались полностью лишены возможности получать выручку. В отношении операторов выездного туризма такие меры предусмотрены Постановлением Правительства РФ от 25 апреля 2020 г. N 583, и они хотя бы минимально, но снизили вероятность банкротства (а значит, и будущего «обнуления» налоговой базы) всех представителей этого рынка.

Всего субъектам малого и среднего предпринимательства были предоставлены субсидии на вышеуказанные цели на сумму 90,977 млрд руб. (что эквивалентно 1 млрд евро)⁹, число получателей составило порядка 2,5 млн¹⁰.

Законом Республики Польша от 28 марта 2020 г. предусмотрено прямое субсидирование всех предприятий, уведомивших о снижении выручки не менее чем на 15%, в размере половины заработной платы сотрудников в течение трех месяцев. Что касается субъектов малого и среднего предпринимательства, то здесь субсидирование возможно в отношении каждого со-

⁸ Оперативный доклад об исполнении федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов (январь – декабрь 2020 года) // Счетная палата РФ. С. 190. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/e37/e371835371389756c2d319de62f0bd12.pdf>.

⁹ Оперативный доклад об исполнении федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов (январь – декабрь 2020 года). Счетная палата РФ. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/e37/e371835371389756c2d319de62f0bd12.pdf>.

¹⁰ Федеральная налоговая служба. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/business-support-2020/subsidy/>.

трудника в размере 90% минимальной заработной платы (что эквивалентно 50 тыс. рублей). Обязательным условием получения субсидии является запрет на увольнение сотрудника, чья заработная плата субсидируется, в течение трех месяцев после завершения периода субсидирования по причинам, не связанным с поведением этого работника¹¹. Субсидиями в Польше к концу 2020 г. воспользовались порядка 348 000 малых и средних предприятий (около половины их общей численности в Польше) с более чем 3,2 млн сотрудников. На это было израсходовано порядка 12 млн евро¹².

Индивидуальные предприниматели, самозанятые в период пандемии, также вправе получить прямые выплаты в размере 80% минимальной заработной платы за каждый месяц простоя в работе, но не более трех месяцев. При этом доход предпринимателя, полученный в месяц, предшествующий месяцу подачи заявления на субсидию, не должен превышать 300% среднемесячной оплаты труда за предыдущий квартал (т.е. порядка 300 000 рублей) (Laszek, 2020, pp. 1–16). К сентябрю 2020 г. (когда число получателей было ограничено до занятых в туризме, концертно-театральной и выставочной деятельности) такой мерой воспользовались порядка 2,5 млн человек, на что было израсходовано около 1,1 млн евро¹³.

2. Субсидирование государством ставки по кредитам, позволяющее снизить стоимость кредитных ресурсов. Постановлениями Правительства Российской Федерации от 31.03.2020 N 372, от 16 мая 2020 г. N 696 и уже упомянутым Постановлением Правительства РФ от 02.04.2020 N 422 определены правила субсидирования таких кредитов, которые предоставляются субъектам из наиболее пострадавших от пандемии отраслей предпринимательства, в том числе с целью выплаты заработной платы работникам, обслуживания и погашения ранее предоставленных льготных кредитов. При этом в случае сохранения штата работников в объеме не менее 80% от численности на 1 июня 2020 г., льготный кредит подлежит списанию, фактически становясь субсидией из бюджета, предоставляемой субъектам предпринимательства через кредитную организацию (Постановление Правительства РФ от 16 мая 2020 г. N 696). За период по октябрь 2020 г. было выдано свыше 220 тыс. таких кредитов на 420 млрд рублей, что позволило сохранить порядка 5 млн рабочих мест¹⁴. На субсидирование ставки по таким кредитам было выделено 21,788 млрд руб. бюджетных средств¹⁵. Также предусмотрено суб-

¹¹ Anti-crisis shield – selected tax and legal issues // Paczuski Taudul. URL: <https://www.ptpodatki.pl/en/anti-crisis-shield-selected-tax-and-legal-issues/> (дата обращения: 12.12.2020).

¹² Polski Fundusz Rozwoju. URL: <https://pfrsa.pl/tarcza-finansowa-pfr.html> (дата обращения: 14.07.2021); Bankier.pl. URL: <https://www.bankier.pl/wiadomosc/PFR-prawie-20-tys-firm-skorzystalo-z-pomocy-w-ramach-Tarczy-2-0-8045770.html>.

¹³ Eurofound. Measures supporting solo self-employed and freelancers, case PL-2020-14/664 (measures in Poland), COVID-19 EU PolicyWatch. 2020. URL: https://static.eurofound.europa.eu/covid19db/cases/PL-2020-14_664.html?utm_source=externalDashboard&utm_medium=powerbi&utm_campaign=covid-19.

¹⁴ Зубков И. Дайте списать // Российская газета. 2020. 22 декабря. № 289. URL: <https://rg.ru/2020/12/22/titov-poprosil-eshche-raz-smiagchit-usloviia-programmy-kreditov-pod-2.html>.

¹⁵ Оперативный доклад об исполнении федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов (январь–декабрь 2020 года). Счетная палата РФ. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/e37/e371835371389756c2d319de62f0bd12.pdf>.

сидирование ставки по ипотечным кредитам физических лиц. К концу июля 2020 г. было выдано 80 тыс. кредитов последнего типа на 205 млрд рублей¹⁶.

В Польше также предусмотрена возможность получения предприятиями льготных кредитов сроком до трех лет с возможностью списания 75% долга при условии продолжения ведения бизнеса, сохранения занятости в течение года, а также подтверждения несения убытков от пандемии¹⁷. При списании кредитов в России последнее условие не предусмотрено, что можно считать упущением, размывающим адресность мер государственной поддержки. Мерами, позволяющими списать кредитные средства, воспользовались около 354 000 польских предприятий¹⁸. Также в Польше были расширены возможности рефинансирования арендных платежей за счет субсидируемых кредитов.

Методы управления налоговыми рисками в условиях пандемии коронавирусной инфекции, реализуемые на региональном и местном уровнях

В зависимости от того, на каком уровне власти принимаются и реализуются меры, направленные на обеспечение налоговой безопасности, их можно подразделить на общегосударственные, региональные и местные. Основные меры в силу значимости угроз и степени обеспеченности администраций необходимыми ресурсами в начальный период пандемии инициировались на общегосударственном уровне управления. К таковым относятся все вышеперечисленные. В России на уровень регионов были делегированы в основном административные меры, ограничивающие права граждан и предпринимателей и тем самым создающие угрозу налоговой безопасности. Вместе с тем субъектам Российской Федерации было рекомендовано также за счет средств региональных бюджетов оказывать меры поддержки в первую очередь предприятиям. Согласно расчетам Центра налоговой политики экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, всего в субъектах федерации в 2020 г. было реализовано 839 различных мер поддержки, около половины из которых имели налоговый характер¹⁹. Почти повсеместно в России были предусмотрены льготные ставки по упрощенной системе налогообложения для предприятий из наиболее пострадавших от пандемии отраслей хозяйствования. Однако отличительной особенностью региональных мер государственной поддержки в России является неприменение единого общегосударственного перечня наиболее пострадавших от пандемии отраслей хозяйствования и включение

¹⁶ Коронавирус: сколько Россия потратила на поддержку экономики и помогло ли это. URL: <https://www.bbc.com/russian/features-54341368>.

¹⁷ Poland. Government and institution measures in response to COVID-19 // KPMG. URL: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/poland-government-and-institution-measures-in-response-to-covid.html>.

¹⁸ Firmy, które najwięcej skorzystały z Tarczy Antykryzysowej. URL: <https://medium.com/blog-transparent-data/firmy-kt%C3%B3re-najwi%C4%99cej-skorzysta%C5%82y-z-tarczy-antykryzysowej-400d8eb24e06>.

¹⁹ Регионы использовали потенциал поддержки бизнеса по максимуму // Ведомости. 2020. 15 сентября.

в число таких отраслей зачастую диаметрально противоположных видов бизнеса. Такой подход можно было бы объяснить необходимостью учета местной специфики ведения бизнеса, актуальной в силу территориальной протяженности Российской Федерации и различий в уровне жизни между субъектами федерации. Однако анализ показывает, что в ряде регионов в число пострадавших включены и отрасли, объективно не понесшие значительных убытков в период острой фазы пандемии, а интересы объективно пострадавших предпринимателей не учтены. Потому отсутствие общефедеральных принципов оказания мер государственной поддержки, разработанных Правительством Российской Федерации и обязательных для применения органами публичной власти всех уровней, следует признать пробелом государственного регулирования, подлежащим устранению.

Также по рекомендации, установленной федеральным законодательством, субъекты федерации предусмотрели льготы по налогу на имущество для арендодателей, снизивших размер арендной платы в период действия режима повышенной готовности.

В отношении объема мер государственной поддержки в ряду российских регионов выделяется Москва, где дополнительно были предусмотрены отсрочки по уплате земельного налога, налога на имущество организаций, торгового сбора и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, а также значительный пакет неналоговых мер поддержки, включая льготные кредиты субъектам малого и среднего предпринимательства, возмещение процентов по кредитам на приобретение российского оборудования и иные цели, снижение платы за аренду государственного и муниципального имущества, субсидии на компенсацию иных затрат, социальные выплаты безработным и уязвимым категориям граждан, бесплатный доступ к сети Интернет. Согласно международным оценкам, Москва вошла в число мировых лидеров по затратам на предоставление мер поддержки бизнесу в период пандемии²⁰. Антикризисную поддержку получили более 50 тыс. московских компаний. Указанные меры оказали влияние и на региональную налоговую безопасность – налоговые доходы бюджета г. Москвы в 2020 г. возросли на 1,9% в сравнении с 2019 г.²¹.

В Польше муниципальные власти получили право устанавливать дополнительные освобождения от налогообложения налогом на имущество, а также отсрочки в его выплате вплоть до 30 сентября 2020 г. для предпринимателей, столкнувшихся с негативными экономическими последствиями из-за пандемии. Кроме того, к полномочиям местного самоуправления и региональных властей (воеводств) отнесено предоставление освобождения от исполнения гражданско-правовых обязательств, особенно в сфере управления недвижимостью.

²⁰ Обзор мер государственной поддержки бизнеса и населения г. Москвы // Ernst&Young. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/ru_ru/news/2020/05/government-support-measures-for-moscow-during-covid-19.pdf.

²¹ Подведены итоги исполнения бюджета г. Москвы за 2020 год // Официальный сайт Мэра г. Москвы. URL: <https://www.mos.ru/news/item/86231073/>.

Меры обеспечения налоговой безопасности в период пандемии коронавирусной инфекции по умолчанию имеют временный характер и принимаются на период действия ограничений экономической активности и восстановления экономики. Вместе с тем опыт государственного управления, полученный в период пандемии, может стать стимулом структурных реформ.

Заключение

Управленческие меры, применяемые российским и польским правительствами для поддержки экономической системы во время пандемии COVID-19, в значительной степени влияют на налоговую безопасность государств, как прямо, так и косвенно.

Основные меры управления налоговыми рисками в период пандемии носят экономический характер и не связаны с односторонним волеизъявлением властных субъектов, которому частные участники отношений должны подчиняться. Они призваны нивелировать возрастающую в период пандемии роль административных мер государственного управления экономикой в целом, выражаемых в императивных требованиях и ограничениях к населению и хозяйствующим субъектам.

Основные меры управления налоговыми рисками в России и Польше достаточно схожи. Вместе с тем в России гораздо больше доля проактивных мер государственной поддержки, не требующих подачи заявления для их реализации, что, безусловно, повышает их эффективность, в том числе и в контексте обеспечения налоговой безопасности государства. Кроме того, методы государственного управления, которые были инициированы в период первой волны пандемии и прямо либо косвенно затрагивают налоговую безопасность государства, гораздо более разнообразны. Отчасти это обусловлено тем, что при реализации мер государственной поддержки органы государственного управления Польши ограничены наднациональными требованиями Европейского союза. Так, согласно Сообщению Европейской комиссии от 19 марта 2020 г. о временных рамках мер государственной поддержки экономики в условиях текущей вспышки COVID-19, меры адресной государственной помощи (предоставляемой на основании волеизъявления получателя) ограничены лимитом в 800 000 евро на одно предприятие и предоставлением ее в течение 2020 г. (последнее требование не распространяется на налоговые льготы).

При оценке влияния принятых в России и Польше мер на обеспечение налоговой безопасности государств необходимо исходить из следующего. Управленческие показатели являются ключевыми для оценки налоговой безопасности государства, поскольку качество государственного управления налогообложением и экономическими процессами в целом напрямую предопределяет состояние экономической и иных систем государства как объектов управления, а значит, и величину экономических, социально-демографических и иных показателей.

Среди наиболее значимых показателей экономической безопасности следует указать, во-первых, уровень экономического развития страны,

определяемый величиной производимого валового внутреннего продукта на душу населения, во-вторых, экономический рост, характеризуемый величиной темпов прироста (падения) валового внутреннего продукта на душу населения. Данные индикаторы важны и для налоговой безопасности, поскольку определяют динамику развития налоговой базы и, в конечном счете, перспективу поступления налоговых доходов в бюджеты. К дополнительным показателям, характеризующим налоговую безопасность государства, особенно в условиях пандемии, можно отнести высокую легально признанную экономическую активность граждан; гармоничную отраслевую структуру хозяйства; уровень инновационной и инвестиционной активности; сбалансированность бюджета (Kostecki, 2020, p. 284).

Таким образом, можно сделать вывод, что применяемые в России и Польше методы управления налоговыми рисками в период пандемии способствовали минимизации налоговых рисков, вызванных коронавирусной инфекцией и мерами по противодействию ее распространению.

В России не-нефтегазовые доходы за первые восемь месяцев 2020 г. снизились всего на 2,6%, а по НДС практически не изменились в сравнении с показателями аналогичного периода 2019 г. (снижение лишь на 1,4% до 2,67 трлн рублей). Несмотря на сложную экономическую ситуацию, вызванную пандемией, поступления НДС и взносов на социальное страхование показали положительную динамику: в бюджет поступило на 2% больше, чем в прошлом году.

В Польше за такой же период поступления от НДС также практически не изменились в сравнении с показателями аналогичного периода прошлого года, в то время как поступления от налога на доходы физических лиц, в отличие от России, снизились на 4,9%²².

О восстановлении деловой активности в России свидетельствуют и данные кассовых аппаратов, передающих сведения в налоговую службу в режиме реального времени. Кассовая выручка предпринимателей постепенно начала восстанавливаться: в июле 2020 г. выросла на 3,7% по сравнению с мартом, а в августе – на 4%²³.

Падение ВВП в обеих странах по итогам 2020 г. фиксируется примерно на одном уровне – порядка 3% ВВП (в Польше оно составляет 2,8% согласно прогнозам Центральной службы статистики Польши²⁴ и 3,4% по прогнозам Международного валютного фонда²⁵, в России – 3,1% по данным Росстата²⁶).

²² Poland's budget deficit at EUR 2.68 after 10 months – FinMin // The First News. URL: <https://www.thefirstnews.com/article/polands-budget-deficit-at-eur-268-after-10-months---finmin-17678>.

²³ Березина Е. Вирус взял свое. Глава ФНС рассказал о собираемости налогов в этом году // Российская газета. 2020. 23 сентября.

²⁴ Poland: GDP in 2020 not as bad as initially feared // ING. URL: <https://think.ing.com/snaps/poland-gdp-in-2020-not-as-bad-as-initially-feared>.

²⁵ Republic of Poland: Staff Concluding Statement of the 2020 Article IV Mission // IMF. URL: <https://www.imf.org/en/News/Articles/2020/11/20/mcs112020-poland-staff-concluding-statement-of-the-2020-article-iv-mission>.

²⁶ Росстат представляет первую оценку ВВП за 2020 год // Росстат. URL: <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Ytm0IG1M/GDP-2020-1.pdf>.

Всего на меры поддержки в Польше, согласно заявлениям польских властей, было затрачено по состоянию на октябрь 2020 г. порядка 47 млрд евро²⁷, воспользовались ими чуть менее половины от общего числа предпринимателей и юридических лиц²⁸. Порядок цифр соответствует и независимым оценкам. Так, по мнению МВФ, в Польше по состоянию на январь 2021 г. бюджетные затраты на поддержку пострадавших от кризиса секторов экономики в виде непосредственных расходов бюджета или отказа от налоговых доходов составили 7,3% ВВП (43 млрд долларов), объем гарантий и иных мер поддержки, не относящихся напрямую к расходам бюджета, – еще 5,4% ВВП (32 млрд долларов).

В России меры поддержки потребовали меньших ресурсов. МВФ оценивает бюджетные расходы на эти цели и неполученные налоговые доходы в 2,3% ВВП (33 млрд долларов); объем гарантий и иных мер поддержки, не относящихся напрямую к расходам бюджета, – еще в 1,5% ВВП (22 млрд долларов)²⁹.

Для сравнения, в странах, затративших значительно меньший объем бюджетных средств на поддержку пострадавших от пандемии предприятий и граждан (менее 1% ВВП, по оценкам МВФ на январь 2021 г., например, в Ираке, Мексике, Уругвае), падение ВВП и налоговых доходов было значительно большим.

Так, например, по данным Всемирного банка, падение ВВП в 2020 г. составило: в Уругвае – 5,9%, в Мексике – 8%, в Ираке – 10,4%³⁰. Сравнительно невысокая степень снижения ВВП и налоговых доходов вместе с популярностью мер поддержки в России и Польше (воспользовавшейся ими долей населения) позволяют говорить о достаточной эффективности таких мер в минимизации налоговых рисков, вызванных коронавирусной инфекцией и мерами по противодействию ее распространению. При этом в России сопоставимых результатов удалось добиться при меньшем объеме бюджетного финансирования.

Таким образом, пандемия коронавируса создала беспрецедентные вызовы не только экономике, но и системе государственного управления всеми отраслями общественной жизни (в том числе экономическими процессами). Принятые в России и Польше меры государственного управления налоговыми рисками в период первой волны пандемии в значительной степени способствовали обеспечению налоговой безопасности государств и могут быть в целом оценены как достаточно эффективные.

²⁷ Eurofound. Anti-crisis shield: Employment protection and wage subsidies, case PL-2020-14/526 (measures in Poland), COVID-19 EU PolicyWatch. 2020. URL: https://static.eurofound.europa.eu/covid19db/cases/PL-2020-14_526.html.

²⁸ Mniej niż połowa firm skorzystała z pomocy w ramach tarczy antykryzysowej. URL: <https://businessinsider.com.pl/firmy/tarcza-antykryzysowa-ile-firm-skorzystalo-z-pomocy-badanie-bcc/q4p2m2r>.

²⁹ Fiscal Monitor Database of Country Fiscal Measures in Response to the COVID-19 Pandemic. January 2021. URL: <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/~media/Files/Topics/COVID/FM-Database/FiscalMeasuresDatabaseJanUpdate-030221.ashx>.

³⁰ GDP growth (annual %). The World Bank. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG>.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения // *Налоги и налогообложение*. 2009а. № 1. С. 17–24.
2. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теория и практика управления // *Финансы и кредит*. 2009б. № 2. С. 2–11.
3. Калинина Л.Е. Убеждение как метод государственного управления экономикой // *Административное и муниципальное право*. 2014. № 11. С. 1170–1174.
4. Костенников М.В., Куракин А.В., Павлюк А.В. К вопросу о понятии и методах государственного управления в административном праве // *Административное и муниципальное право*. 2013. № 5. С. 430–439.
5. Лунгу Е.В. Пандемия COVID-19. Новый вызов конституционным отношениям // *Правоприменение*. 2020. Т. 4, № 3. С. 69–75. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(3).69-75.
6. Макарейко Н.В., Никифоров М.В., Скляр И.А. Административное принуждение в России: Учебное пособие / Под ред. проф. И.А. Склярова. Н. Новгород: Издательство Нижегородского университета, 2002.
7. Маслов К.В. Правоприменение как способ обеспечения налоговой безопасности государства // *Правоприменение*. 2017. Т. 1, № 1. С. 28–37. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(1).28-37.
8. Машаров И.М. Административно-публичная деятельность в России. Проблемы правового регулирования. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2012.
9. Овсянко Д.М. Административное право. М.: Юристъ, 2000.
10. Осинцев Д.В. Методы административно-правового воздействия. СПб.: Юридический центр Пресс, 2005.
11. Петров Г.М. Поощрение в государственном управлении. Ярославль: Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова, Гос. комитет РФ по высшей школе, 1993.
12. Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления // *Финансы*. 2009. № 02. С. 43–46.
13. Саттарова А.А. Налоговые риски в системе публичных и частных интересов // *Финансовое право*. 2015. № 12. С. 26–28.
14. Чекулаева Е.Н. Значение категории «налоговый риск» в современной системе налогового администрирования // *Вестник Чувашского университета*. 2013. № 2. С. 341–348.
15. Шпренгель М. Противодействие коррупции в Польше: правовые и экономические аспекты // *Антиномии*. 2020. Т. 20. Вып. 2. С. 156–179. DOI: 10.24411/2686-7206-2020-10206.
16. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. Пепеляева С.Г. М.: Статут, 2007.

17. Adamus R. Simplified restructuring proceedings in Poland as an example of anti – crisis regulation due to the COVID-19 pandemic // *International and Comparative Law Review*. 2020. Vol. 20, iss. 1. P. 293–303. DOI: 10.2478/iclr-2020-0014.
18. Alicka D., Zurek M., Zygodlo M. et al. Tax Amendments Resulting from the Anti-Crisis Shield // *Przegląd Podatkowy*. 2020. No. 6. P. 5–15.
19. Drinóczi T., Bień-Kacała A. COVID-19 in Hungary and Poland: extraordinary situation and illiberal constitutionalism // *The Theory and Practice of Legislation*. 2020. Vol. 8, iss. 1–2. P. 171–192. DOI: 10.1080/20508840.2020.1782109.
20. Hoyng R., Kloosterhof S., Macpherson A. Tax Control Framework. In: Bakker A., Kloosterhof S. *Tax Risk Management: from Risk to Opportunity*. IBFD, Amsterdam. 2010. P. 19–70.
21. Zajkowski R., Żukowska B. Family Businesses during the COVID-19 Crisis – Evidence from Poland // *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska sectio H Oeconomia*. 2020. Vol. 54, no. 3. P. 101–116. DOI: 10.17951/h.2020.54.3.101-116.
22. Kalinowski R. Civil defense and crisis management in Poland in the systemic approach // *Scientific Journal of the Military University of Land Forces*. 2020. Vol. 52, no. 3. P. 513–525. DOI: 10.5604/01.3001.0014.3923.
23. Kostecki J. Security of Public Finances under Economic Crisis and Pandemic: Theoretical-Empirical Aspects // *European Research Studies Journal*. 2020. Vol. XXIII, issue special 3. P. 360–385.
24. Kozicki B., Gornikiewicz M., Walkowiak M. The Impact of COVID-19 Pandemic on the Economic Security of Russia and European Countries // *European Research Studies Journal*. 2020. Vol. XXIII, issue special 3. P. 327–337.
25. Koźmiński K., Rudnicki J. The COVID Crisis as a Sample Tube with Contemporary Legal Phenomena // *Central European Journal of Comparative Law*. 2020. Vol. 1, no. 2. P. 105–121. DOI: 10.47078/2020.2.105-121.
26. Kowalski W. Impact of COVID-19 Pandemic on the Legal Conditions of Safety and Security of Selected Countries // *European Research Studies Journal*. 2020. Vol. XXIII, issue special 3. P. 253–273.
27. Laszek A. Evaluating COVID-19 policy responses in Poland // *The Visio Journal*. 2020. Vol. 5. P. 1–16.
28. Osinska M., Zalewski W. Effectiveness of the Anti-Crisis Policy in the Period of COVID-19 Pandemic in the Road Transport Industry // *European Research Studies Journal*. 2020. Vol. XXIII, issue special 2. P. 40–57. DOI: 10.35808/ersj/1807.
29. Roberts J.M., Chmielowski M. Greater Economic Freedom Will Aid Poland’s Post-Virus Recovery // *The Heritage Foundation*. Issue Brief. 2020. No. 5088. P. 1–9.
30. Quentin C. Acceptable levels of tax risk as a metric of corporate tax responsibility: theory, and a survey of practice // *Nordic Tax Journal*. 2019. Iss. 1. P. 1–15. DOI: 10.1515/ntaxj-2019-0001.
31. Sitek B. Meanders of the legislative procedure in the time of global epidemic. In: Florek I., Koroncziova A., Zamora Monzano J. L. (eds.). *Crisis as a challenge for human rights*. Bratislava, Comenius University in Bratislava. 2020. P. 123–146.

32. Sobanski K. Economic Policy Response to the COVID-19 Crisis: The case of Poland // Eurasian Studies in Business and Economics – 31st EBES Conference Proceedings 2020. P. 1–12. DOI: 10.2139/ssrn.3714302.
33. Stanczyk K. “Anti-Crisis Shield” as an Example of State Interventionism During the Crisis Caused by the Covid-19 Virus Pandemic in Poland // European Research Studies Journal. 2020. Vol. XXIII, issue special 3. P. 116–136.
34. Tachmatzidis I. Covid-19 Pandemic: Socio-Economic, Psychological and Philosophical Issues on Security // European Research Studies Journal. 2020. Vol. XXIII, issue special 3. P. i-x.

REFERENCES

1. Goncharenko, L.I. (2009a) ‘Nalogovye riski: teoreticheskiy vzglyad na sodержanie ponyatiya i faktory vozniknoveniya’ [Tax risks: A theoretical view on the content of the concept and the factors of occurrence], *Nalogi i nalogoblozhenie – Taxes and taxation*, 1, pp. 17–24.
2. Goncharenko, L.I. (2009b) ‘Nalogovye riski: Teoriya i praktika upravleniya’ [Tax risks: the theory and practice of management], *Finansy i kredit – Finance and credit*, 2, pp. 2–11.
3. Kalinina, L.E. (2014) ‘Ubezhdenie kak metod gosudarstvennogo upravleniya ekonomikoy’ [Persuasion as a method of state management of the economy], *Administrativnoe i munitsipal’noe pravo – Administrative and Municipal Law*, 11, pp. 1170–1174.
4. Kostennikov, M.V., Kurakin, A.V. and Pavlyuk, A.V. (2013) ‘K voprosu o ponyatii i metodakh gosudarstvennogo upravleniya v administrativnom prave’ [On the issue of the concept and methods of public administration in administrative law], *Administrativnoe i munitsipal’noe pravo – Administrative and Municipal Law*, 5, pp. 430–439.
5. Lungu, E.V. (2020) ‘Pandemiya COVID-19. Novyy vyzov konstitutsionnym ot-nosheniyam’ [COVID-19 pandemic. New challenge for constitutional relations], *Pravoprimerenie – Law enforcement review*, 4(3), pp. 69–75. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(3).69-75.
6. Makareiko, N.V., Nikiforov, M.V. and Sklyarov, I.A. (2002) *Administrativnoe prinu-zhdenie v Rossii* [Administrative coercion in Russia]. Nizhniy Novgorod: University of Nizhniy Novgorod Publ.
7. Maslov, K.V. (2017) ‘Pravoprimerenie kak sposob obespecheniya nalogovoy bez-opasnosti gosudarstva’ [Law enforcement as a method of provision for national tax security], *Pravoprimerenie – Law enforcement review*, 1(1), pp. 28–37. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(1).28-37.

8. Masharov, I.M. (2012). *Administrativno-publichnaya deyatel'nost' v Rossii. Problemy pravovogo regulirovaniya* [Administrative and public activities in Russia. Problems of legal regulation]. Moscow: UNITY-DANA Publ.
9. Ovsyanko, D.M. (2000) *Administrativnoe pravo* [Administrative law]. Moscow: Yurist Publ.
10. Osintsev, D.V. (2005). *Metody administrativno-pravovogo vozdeystviya* [Methods of administrative and legal influence]. St. Petersburg: Yuridicheskiy tsentr Press.
11. Petrov, G.M. (1993) *Pooshchrenie v gosudarstvennom upravlenii* [Encouragement in public administration]. Yaroslavl: Yaroslavl State University named after P.G. Demidov, State Committee of the Russian Federation for Higher Education.
12. Pinskaya, M.R. (2009) 'Nalogovyy risk: Sushchnost' i proyavleniya' [Tax risk: Essence and manifestations], *Finansy – Finance*, 02, pp. 43–46.
13. Sattarova, A.A. (2015) 'Nalogovye riski v sisteme publichnykh i chastnykh interesov' [Tax risks in the system of public and private interests], *Finansovoe pravo – Financial Law*, 12, pp. 26–28.
14. Chekulaeva, E.N. (2013) 'Znachenie kategorii «nalogovyy risk» v sovremennoy sisteme nalogovogo administrirovaniya' [The significance of the «tax risk» category in the modern system of tax administration], *Vestnik Chuvashskogo universiteta – Bulletin of the Chuvash University*, 2, pp. 341–348.
15. Sprengel, M. (2020) 'Protivodeystvie korruptsii v Pol'she: pravovye i ekonomicheskie aspekty' [Anti-corruption in Poland: Legal and economic aspects], *Antinomii – Antinomies*, 20(2), pp. 156–179. DOI: 10.24411/2686-7206-2020-10206.
16. Shchekin, D.M. (2007) *Nalogovye riski i tendentsii razvitiya nalogovogo prava* [Tax risks and trends in the development of tax law]. Moscow: Statut Publ.
17. Adamus, R. (2020) 'Simplified restructuring proceedings in Poland as an example of anti – crisis regulation due to the COVID-19 pandemic', *International and Comparative Law Review*, 20(1), pp. 293–303. DOI: 10.2478/iclr-2020-0014.
18. Alicka, D., Zurek, M., Zygodlo, M., et al. (2020) 'Tax Amendments Resulting from the Anti-Crisis Shield', *Przegląd Podatkowy*, 6, pp. 5–15.
19. Drinóczi, T. and Bień-Kacała, A. (2020) 'COVID-19 in Hungary and Poland: extraordinary situation and illiberal constitutionalism', *The Theory and Practice of Legislation*, 8, iss. 1–2, pp. 171–192. DOI: 10.1080/20508840.2020.1782109.
20. Hoynig, R., Kloosterhof, S. and Macpherson, A. (2010) 'Tax control framework', in: Bakker, A., Kloosterhof, S. *Tax risk management: From risk to opportunity*. Amsterdam: IBFD, pp. 19–70.
21. Zajkowski, R. and Żukowska, B. (2020) 'Family businesses during the COVID-19 crisis – evidence from Poland', *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska sectio H Oeconomia*, 54(3), pp. 101–116. DOI: 10.17951/h.2020.54.3.101-116.
22. Kalinowski, R. (2020) 'Civil defense and crisis management in Poland in the systemic approach', *Scientific Journal of the Military University of Land Forces*, 52(3), pp. 513–525. DOI: 10.5604/01.3001.0014.3923.

23. Kostecki, J. (2020) 'Security of public finances under economic crisis and pandemic: Theoretical-empirical aspects', *European Research Studies Journal*, XXIII, issue special 3, pp. 360–385.
24. Kozicki, B., Gornikiewicz, M. and Walkowiak, M. (2020) 'The impact of COVID-19 pandemic on the economic security of Russia and European countries', *European Research Studies Journal*, XXIII, issue special 3, pp. 327–337.
25. Koźmiński, K. and Rudnicki, J. (2020) 'The COVID crisis as a sample tube with contemporary legal phenomena', *Central European Journal of Comparative Law*, 1(2), pp. 105–121. DOI: 10.47078/2020.2.105-121.
26. Kowalski, W. (2020) 'Impact of COVID-19 pandemic on the legal conditions of safety and security of selected countries', *European Research Studies Journal*, XXIII, issue special 3, pp. 253–273.
27. Laszek, A. (2020) 'Evaluating COVID-19 policy responses in Poland', *The Visio Journal*, 5, pp. 1–16.
28. Osinska, M. and Zalewski, W. (2020) 'Effectiveness of the anti-crisis Policy in the period of COVID-19 pandemic in the road transport industry', *European Research Studies Journal*, XXIII, issue special 2, pp. 40–57. DOI: 10.35808/ersj/1807.
29. Roberts, J.M. and Chmielowski, M. (2020) 'Greater economic freedom will aid Poland's post-virus recovery', *The Heritage Foundation. Issue Brief*, 5088, pp. 1–9.
30. Quentin, C. (2019) 'Acceptable levels of tax risk as a metric of corporate tax responsibility: theory, and a survey of practice', *Nordic Tax Journal*, 1, pp. 1–15. DOI: 10.1515/ntaxj-2019-0001.
31. Sitek, B. (2020) 'Meanders of the legislative procedure in the time of global epidemic', in: Florek, I., Koroncziova, A., Zamora Monzano, J. L. (eds.) *Crisis as a challenge for human rights*. Bratislava: Comenius University in Bratislava, pp. 123–146.
32. Sobanski, K. (2020) 'Economic policy response to the COVID-19 crisis: The case of Poland', *Eurasian Studies in Business and Economics – 31st EBES Conference Proceedings*, pp. 1–12. DOI: 10.2139/ssrn.3714302.
33. Stanczyk, K. (2020) "'Anti-Crisis Shield" as an example of state interventionism during the crisis caused by the Covid-19 virus pandemic in Poland', *European Research Studies Journal*, XXIII, issue special 3, pp. 116–136.
34. Tachmatzidis, I. (2020) 'Covid-19 Pandemic: Socio-economic, psychological and philosophical issues on security', *European Research Studies Journal*, XXIII, issue special 3, pp. i-x.

Статья поступила в редакцию 22.03.2021; одобрена после рецензирования 01.10.2021; принята к публикации 28.10.2021.