

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ САМОЗАНЯТЫХ ГРАЖДАН В РОССИИ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ**Андрей Игоревич МАСТЕРОВ**

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник Центра налоговой политики, Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
andrey-masterov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5531-1047>
SPIN-код: 2923-6143

История статьи:

Получена 11.07.2018
Получена в доработанном виде 25.07.2018
Одобрена 08.08.2018
Доступна онлайн 29.08.2018

УДК 336.02:332.02

JEL: E69, N21, N26, N30

Аннотация

Предмет. Самозанятое население как потенциальная категория налогоплательщиков. Проблемы вывода российских самозанятых граждан из теневого сектора экономики.

Цели. Анализ основных проблем и факторов, способствующих сокрытию деятельности самозанятых граждан от налогообложения. Выявление существующих тенденций в структуре занятости в России с учетом развития информационно-коммуникационных систем. Определение путей решения проблемы вывода из тени самозанятых граждан в целях налогообложения получаемых ими доходов.

Методология. Используются методы динамического, факторного и системного анализа.

Результаты. Выявлены ключевые проблемы, создающие благоприятные условия для роста теневого сектора экономики за счет ухода самозанятого населения от налогообложения. Обоснована необходимость комплексного подхода к решению сложившихся проблем — за счет мер экономического, юридического и технологического характера.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы при выработке мер законодательного и организационно-технического характера, направленных на вывод самозанятого населения из теневого сектора экономики и создания условий для налогообложения данной категории.

Выводы. Одним из ключевых факторов, способствующих уклонению самозанятых граждан от налогообложения, являются высокие транзакционные издержки, связанные с уплатой налогов, подготовкой бухгалтерской и налоговой отчетности, а также слабая приспособленность российского законодательства к развитию сетевых технологий и перехода значительной части экономических отношений в электронную среду. В этих условиях требуется проработка как технических вопросов, призванных снизить транзакционные издержки самозанятых граждан при уплате налогов, так и существенная доработка российского законодательства.

Ключевые слова:

самозанятые, налогообложение, транзакционные издержки, законодательство, сетевая экономика

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Мастеров А.И. Проблемы налогообложения самозанятых граждан в России и пути их решения // *Финансы и кредит*. — 2018. — Т. 24, № 8. — С. 1781 — 1798.
<https://doi.org/10.24891/fc.24.8.1781>

В настоящее время в России имеет место занятость значительной части населения в неформальном секторе экономики [1]. Главная проблема такой занятости заключается в том, что большая часть подобных граждан не платит никаких налогов и социальных взносов со своего заработка, что ведет к потере значительной части доходов бюджетной системой [2, 3]. В последнее время проблема

неуплаты налогов актуализируется во все большей степени в связи с тем, что спектр видов деятельности самозанятых постоянно расширяется, особенно с развитием информационных технологий.

С одной стороны, проблема налогообложения самозанятых связана с частным характером предоставления ряда услуг (услуги нянь, репетиторов, по ремонту квартир, радио-,

видеоаппаратуры, компьютеров, установке и обслуживанию программного обеспечения общего профиля и др.), которые могут оказываться частным путем, без официального документального оформления трудовых отношений и, как следствие, не облагаться налогами [4].

С другой стороны, эта проблема серьезно усложняется в результате интенсивного развития компьютерных технологий. Значительную озабоченность вызывает активное формирование новой категории работников — независимых профессионалов, не состоящих в штате организаций, а самостоятельно предоставляющих услуги различным заказчикам в режиме удаленного доступа — электронных фрилансеров [5].

В последние полтора года проблема самозанятых, их юридического и налогового статуса привлекла внимание высшего руководства страны. В соответствии с поручениями Президента к поиску путей ее решения были привлечены Министерство юстиции РФ, Министерство финансов РФ, социальный блок Правительства РФ, Госдума. Вместе с тем все предпринятые усилия не дали значимых результатов. Основная причина недостаточной эффективности принятых мер заключается в слабой проработанности проблемы самозанятых, наличии условий, стимулирующих к укрытию от налогообложения [6, 7].

Так, согласно опросу 40 респондентов, проведенному в Санкт-Петербурге, основными причинами незарегистрированной деятельности самозанятых являются нежелание заниматься бумажной волокитой и отсутствие необходимости в регистрации в связи с неудовлетворительной работой налоговых органов — 54% и 42% соответственно. Помимо этого, в качестве причин нерегистрации указывались нерегулярный характер деятельности (29%), а также то обстоятельство, что самозанятость — это хобби и необходимость в его регистрации отсутствует (21%) [8].

Высокие транзакционные издержки, связанные с соблюдением законодательства и

уплатой налогов и сборов, что вызвано чрезмерной бюрократической регламентацией, высокими временными и денежными затратами, являются одной из основных причин нежелания потенциальных российских налогоплательщиков, в том числе самозанятых, выходить в правовое поле и честно выполнять обязанности по уплате налогов [9]. При этом, как показывает анализ¹, данные издержки в России выше, чем во многих других развитых странах.

Серьезную проблему в плане повышения транзакционных издержек создает необходимость наличия навыков по ведению бухгалтерского и налогового учета для легального осуществления деятельности. Вместе с тем среди самозанятых и молодых предпринимателей немало лиц, которые не имеют представления о том, как организовать ведение соответствующего учета и подготовку отчетности, чтобы корректно рассчитать налоговые отчисления и заполнить налоговые декларации. В этих условиях может возникнуть необходимость обращения за помощью к специалистам соответствующего профиля, что повлечет за собой дополнительные как временные, так и стоимостные затраты. Как следствие, возникает дополнительный поведенческий стимул, провоцирующий на уклонение от налогообложения и официальной регистрации деятельности со стороны самозанятых граждан. Кроме того, имеют место опасения дальнейшего ужесточения налогового законодательства в случае выхода самозанятых из тени [10, 11].

Следует отметить также низкое качество работы налоговых служб и обслуживания налогоплательщиков, большое количество допускаемых ошибок операторами налоговых служб, недостаточно подготовленную инфраструктуру, на основе которой осуществляется налоговое администрирование, что ведет к дальнейшему росту транзакционных издержек для налогоплательщиков и стимулирует их уклонение от налогообложения.

¹ Климova М.О. Налоговое регулирование деятельности самозанятых физических лиц в России и зарубежных странах // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2013. № 5. С. 6.

Введенная в целях упрощения регистрации ведения бизнеса и расчета налогов патентная система налогообложения, хотя и значительно облегчает ведение бизнеса, однако связана с рядом недоработок. Так, например, среди представленных 63 видов деятельности в рамках патентной системы налогообложения практически не учитываются виды деятельности, распространенные сейчас в электронном фрилансе (обработка, анализ, производство информации).

Можно отметить еще целый ряд факторов, создающих поведенческие стимулы экономического и психологического характера, лежащих в основе нежелания потенциальных налогоплательщиков, в том числе самозанятых и электронных фрилансеров, выходить в российское правовое поле и осуществлять уплату налогов в соответствии с российским законодательством:

- сложности с трудоустройством, побуждающие искать альтернативные варианты занятости, что часто выступает одним из основных факторов формирования нестандартной занятости, в том числе самозанятости²;
- нестабильная экономическая обстановка в стране, выражающаяся в наличии кризисных явлений в ряде отраслей, падении платежеспособного спроса и др.;
- низкий уровень социальных гарантий, заключающийся в малом размере пенсий, больничных и т.д.³;
- низкий уровень финансовой и налоговой грамотности населения [12];
- низкий уровень правовой защищенности предпринимателей и граждан от некачественного налогового администрирования.

Стремительное развитие цифровых технологий ведет к трансформации части

² Мизамова К.И., Кулов О.А. Особенности и факторы, влияющие на нестандартную занятость // Вестник университета Туран. 2016. № 2. С. 92—96.

³ Еременко Р.С. О правовом статусе самозанятых граждан в России // Вестник международного института управления. 2017. № 3. С. 32—42.

экономических отношений и перемещению их полностью в цифровую среду — происходит формирование так называемой цифровой экономики. В условиях постиндустриальной эпохи значительную роль в структуре экономических отношений начинает играть не только производственная деятельность, но и деятельность, связанная со сбором, обработкой, анализом различных данных, подготовкой информации, используемой как в производственной деятельности, так и в разработке ассортиментной и ценовой политики, проведении рекламных кампаний, а также и в других целях. Вместе с тем современное российское законодательство не адаптировано к регулированию цифровой экономики, что создает серьезную опасность ухода в тень еще большего объема экономических отношений [13].

На сегодняшний день появляется ряд профессий, позволяющих осуществлять дистанционные формы сотрудничества, в том числе и в виде фриланса⁴, а также других форм самозанятости, не требующих длительной профессиональной подготовки, условия занятости в которых вполне могут ограничиваться либо освоением программы средней школы, либо ряда специализированных курсов, а также курсов самоподготовки:

- копирайтеры (лица, специализирующиеся на подготовке определенных текстов для сайтов, составление которых не требует специальных навыков и зачастую ограничивается манипуляциями фрагментами текстов из разных источников);
- специалисты по набору текстов;
- работа с аудио- и видеоизображениями с использованием общедоступных компьютерных программ, изучение и освоение которых не требует специальной длительной подготовки;
- различные виды веб-дизайна, не требующие приобретения углубленных специальных

⁴ Солодкая М.С. Тенденции развития самозанятости и модели налогообложения самозанятых: международный опыт и российские перспективы // Труды Оренбургского института (филиала) Московской государственной юридической академии. 2018. № 1. С. 45—49.

навыков и допускающие получение знаний на соответствующих краткосрочных курсах либо посредством самоподготовки с использованием обучающих онлайн-курсов в Интернете;

- специалисты по раскрутке и продвижению сайтов и целый ряд других аналогичных специальностей.

Свой вклад в развитие подобных специальностей и соответствующих рынков вносит и интенсивное развитие криптовалют.

Опросы фрилансеров — электронных самозанятых, проведенные в рамках исследований 2008—2014 гг. [14], показали, что лишь 12% заключают официальный письменный договор. По данным за 2014 г., чуть менее половины опрошенных (44%) официального договора не составляли, а все основные вопросы (техническое задание, требования, уровень оплаты) фиксировали в ходе переписки. При этом четверть фрилансеров (26%) полагались только на устные договоренности.

Даже по этим данным, собранным в ходе исследований, проведенных в 2008—2014 гг., видны значительные масштабы уклонения от налогообложения, чему способствует интенсивное развитие сетевой инфраструктуры фриланса, при этом отсутствие регулирования подобной деятельности создает потенциал для дальнейшего роста теневого экономики в сети и роста масштабов уклонения от налогообложения.

К сожалению, в численной оценке динамики фрилансеров и понимании тенденций последних лет применительно к российским реалиям существуют значительные пробелы, поскольку серьезных и комплексных исследований рынка фрилансеров в последние годы практически не проводилось. Данная информация ограничивается в основном разрозненной статистикой по биржам фриланса и отдельными исследованиями частных организаций.

Из официальной статистики занятости в России сложно сделать однозначные выводы о

том, можно ли ожидать в ближайшее время серьезных изменений в структуре трудового рынка в сторону увеличения доли теневого сектора. Хотя на данный момент явных признаков деформации трудового рынка не наблюдается, можно отметить ряд тенденций в отдельных возрастных группах, на которые следует обратить внимание.

Как показывают данные *табл. 1*, численность трудоустроенных официально за 2005—2016 гг. не претерпела существенных изменений, к 2016 г. наблюдался некоторый ее рост как в абсолютном выражении, так и по отношению к общей численности населения в России. Эти процессы имели место несмотря на сокращение численности населения в трудоспособном возрасте, что в целом указывает на улучшение ситуации в обеспечении населения рабочими местами — это подтверждается и снижением численности безработных.

Анализ занятости населения по возрастным группам за отмеченный период с 2005 по 2016 г. показывает неоднозначные тенденции (*табл. 2*).

С одной стороны, наблюдается рост численности занятого населения по значительному числу возрастных групп, с другой стороны, отмечается сокращение числа занятых как в самой старшей возрастной группе (от 65 до 72 лет), так и весьма существенное среди молодежи в возрасте 15—19 и 20—24 лет.

Особое внимание следует обратить на динамику численности занятости по молодежным группам — от 15 до 19 лет и от 20 до 24 лет. По данным группам наблюдается наиболее значительное сокращение численности занятого населения в 1,5—3 раза к 2015—2016 гг. по сравнению с 2005 г. Так, если в 2005 г. занятыми числились 1 420 тыс. чел. в возрасте 15—19 лет, то к 2010 г. данный показатель снизился вдвое — до 702 тыс. чел., а к 2015 г. еще более, чем на 40% — до 414 тыс. чел.

Значительное снижение наблюдается в последние годы и в возрастной группе 20—24

года: к 2016 г. численность занятых лиц снизилась на 29,2% по сравнению с 2010 г., при этом 17,2% снижения пришлось на 2014–2016 гг.

С одной стороны, такое явление можно объяснить значительным демографическим спадом, имевшим место в кризисные 1990-е гг. и выразившимся в резком падении рождаемости (*табл. 3*) — это логично объясняет то обстоятельство, что сначала наиболее резкое снижение численности трудящихся коснулось лиц в возрасте от 15 до 19 лет, а затем, через 5–10 лет — лиц в возрасте от 20 до 24 лет.

Как видно из *табл. 3*, устойчивое снижение рождаемости началось с 1987 г., однако наиболее интенсивный характер этот процесс принял с 1990 г., когда началось резкое, устойчивое и практически ежегодное падение рождаемости, уменьшившись к 1999 г. по сравнению с 1990 г. на 38,9%, а по сравнению с 1987 г. — на 51,4%.

Для оценки степени влияния демографического фактора на поведение численности занятых по возрастным группам в 15–19 и 20–24 лет, следует учитывать, что в 2005 г. речь шла о родившихся в 1986–1990 гг. и 1981–1985 гг. соответственно, а в 2015 г. — о родившихся в 1996–2000 гг. и 1991–1995 гг. соответственно. Поскольку численность занятых по возрастным категориям оценивается в 5-летнем диапазоне, в *табл. 3*, начиная с 1984 г. были рассчитаны средние значения показателей численности родившихся за последние пять лет.

В этих условиях представляет определенный интерес сопоставление степени убывания численности трудящихся в анализируемых возрастных группах (15–19 лет и 20–24 года) в 2005–2017 гг. и степени убывания соответствующих им средних пятилетних показателей рождаемости.

Так, для возрастной группы 15–19 лет наиболее интенсивное снижение численности трудящихся имело место в 2005–2015 гг. — за 10 лет численность занятых лиц данной группы снизилась на 70,8%.

Соответствующий средний показатель 5-летней рождаемости за предшествующие 5 лет за 10-летний период с 1990 по 2000 г. уменьшился на 44,9%.

Для возрастной группы 20–24 года наиболее интенсивное снижение численности трудящихся наблюдалось в 2010–2016 гг. — на 29,2%. Соответствующий данной группе средний показатель 5-летней рождаемости за предшествующие 5 лет за 6 лет с 1990 по 1996 г. упал на 38,7%.

Таким образом, численность занятых в указанные периоды уменьшалась со значительно большей скоростью, чем соответствующие показатели рождаемости, что в особой степени актуально для возрастной группы 15–19 лет, как следствие, соответствующие тенденции не могут быть объяснены только резким ухудшением демографической статистики по рождаемости в 1990-х гг.

Сложившиеся тенденции также не могут быть объяснены и тем, что молодые люди стали более серьезно относиться к получению образования и все чаще предпочитают сначала получить достойный уровень знаний, позволяющий повысить их конкурентоспособность на рынке труда, а затем устраиваться на работу. Официальные статистические данные показывают скорее обратные тенденции (*табл. 4*). В последние годы наблюдается устойчивое и значительное снижение числа учащихся по программам подготовки высших учебных заведений и программам подготовки квалифицированных рабочих и служащих (и лишь по программам подготовки специалистов среднего звена наблюдался незначительный рост). Уменьшается и уровень выпуска специалистов практически по всем программам подготовки.

Частичным объяснением отмечаемым тенденциям могло бы стать ухудшение востребованности в профессиях, не требующих значительного опыта работы и соответствующей подготовки: курьера, разносчика рекламы и других аналогичных специальностях, с которых чаще всего начинают молодые занятые в возрасте от 15 до

24 лет, вследствие усиления информатизации общества в последние годы и развития цифровой экономики.

Вместе с тем это предположение не вполне соответствует официальным статистическим данным (*табл. 5*), согласно которым наблюдается снижение безработицы в возрастных группах 15—19 лет и 20—24 года, в особенности для лиц 15—19-летнего возраста.

Из представленной статистики можно сделать вывод о том, что, несмотря на некоторое снижение востребованности программ подготовки специалистов различного уровня в последние годы и, как следствие, ухудшение уровня образования молодого населения в целом, лица данных возрастных групп не спешили обращаться за помощью в трудоустройстве и регистрироваться в качестве безработных.

Следует учитывать, что лица более молодых возрастных категорий в целом быстрее осваивают современные сетевые и программные технологии, первыми улавливают новые тенденции и, как следствие, в большей степени подвержены влиянию эффектов от стремительной цифровизации экономических отношений [15]. В этих условиях среди молодого населения может иметь место падение мотивации и интереса к получению высшего образования, традиционной профессии и в итоге необходимости работать полную рабочую неделю в офисе.

В связи с этим можно предположить, что наблюдаемые тенденции связаны как с негативной демографической статистикой по рождаемости в 1990-е гг., так и с начинающимися процессами структурной трансформации рынка труда, появлением профессий, не требующих длительной подготовки в высших и специальных учебных заведениях и выхода на традиционный рынок труда. В этих условиях требуются дополнительные исследования, актуализирующие информацию по динамике, структуре, численности фрилансеров и самозанятых в целях получения более точных

оценок складывающихся тенденций и лежащих в их основе причин.

В *табл. 6* и *7* представлена статистика по занятым в неформальном секторе за последние годы, в совокупности и по возрастным группам. При этом в *табл. 6* представлена информация в абсолютных значениях, а в *табл. 7* показан удельный вес занятых в неформальном секторе в общей численности занятых по экономике, в том числе в разрезе возрастных групп, в период с 2006 по 2015 г.

При анализе данных *табл. 6* и *7* следует прежде всего отметить рост численности занятых в неформальном секторе к 2015 г. по сравнению с 2005 г. При этом наиболее заметный рост имел место в возрастных группах 25—39 лет, а также 50—59 лет. С учетом данных *табл. 7*, в соответствии с которыми удельный вес занятых в неформальном секторе по указанным возрастным группам увеличивался, как правило, незначительно (за исключением более старших возрастных групп), можно сделать вывод о том, что по крайней мере в возрастных группах 25—39 лет неформальная занятость совмещалась с официальным трудоустройством и практиковалась населением скорее в целях подработки, чем в качестве основной работы.

Тревожные тенденции наблюдаются, если проанализировать удельный вес занятых в неформальном секторе экономики в общей численности занятых. Во-первых, за последние 10 лет имеет место некоторый рост удельного веса занятых в неформальном секторе экономики в совокупности. Во-вторых, несмотря на сокращение численности занятых в неформальном секторе экономики в самых младших возрастных группах (15—19 лет и 20—24 года), их удельный вес в общей численности занятых по данным возрастным группам значительно возрос за последние 10 лет. Это в целом коррелирует с приведенными предположениями в отношении данных групп населения и подтверждает актуальность и необходимость дополнительных исследований на предмет вовлеченности молодежных

возрастных групп в неформальную занятость, не требующую длительной специальной подготовки и представленную различными формами дистанционного сотрудничества, в том числе и фриланса.

Таким образом, существуют значительные риски, связанные с начальными процессами деформации трудовых рынков, затрагивающими в первую очередь молодежные категории трудоспособного населения, но пока неощутимо сказывающихся на общероссийских показателях трудовой статистики.

Необходимо отметить, что в настоящее время российскими статистическими органами и статистической отчетностью проблеме самозанятости и неформальной занятости, а также возможным тенденциям к деформации трудовых рынков должного внимания не уделяется. В частности, информация о динамике трудовых рынков собирается недостаточно систематично. Так, например, если в официальном издании Росстата за 2016 г. «Рабочая сила, занятость и безработица в России»⁵ представлена соответствующая статистическая информация о ситуации с неформальной занятостью в России, то в аналогичном издании за 2017 г. «Труд и занятость в России»⁶ подобная информация отсутствует.

В целом анализ статистики по самозанятым в зарубежных развитых и развивающихся странах (*рис. 1*) показывает, что в большинстве стран численность самозанятых за последние 15 лет несколько сократилась, при этом во многих странах данное сокращение носило устойчивый и постепенный характер. Наибольший процент самозанятых наблюдается в развивающихся странах (Бразилия), а также в менее благополучных странах Южной и Восточной Европы (Греция, Польша, Италия).

Следует отметить, что в соответствии с приведенной на *рис. 1* статистической

⁵ Рабочая сила, занятость и безработица в России (по результатам выборочных обследований рабочей силы). 2016: Стат. сб. М.: Росстат, 2016. 146 с.

⁶ Труд и занятость в России. 2017: Стат. сб. М.: Росстат, 2017. 261 с.

информацией, Россия входит в число стран с наименьшим числом самозанятых. Однако это может также являться следствием высокого уровня вовлеченности самозанятых граждан в России в теневой сектор экономики, в то время как незначительная часть самозанятого населения предпочитает официально регистрироваться в соответствующих организациях, в том числе в налоговых службах.

Налоговые службы ряда стран уже на протяжении достаточно длительного времени вводят различные процедуры, направленные на снижение бремени соблюдения налогового законодательства наемными работниками и самозанятыми, включая автоматизированную отчетность о доходах и удержание налога с заработной платы и прочих налоговых отчислений [16].

Наличие цифровой информации и использование налогоплательщиками различных онлайн-технологий позволяет налоговым службам внедрять автоматизированное заполнение налоговой отчетности путем встраивания соответствующих опций в онлайн-сервисы, используемые налогоплательщиками для различных целей (бухгалтерское программное обеспечение, онлайн-банкинг, электронные кассовые аппараты и мобильные приложения). Налоговые службы все чаще сотрудничают со сторонними поставщиками и разработчиками программного обеспечения, а также занимаются разработкой собственных программных решений, в том числе приложений, поддерживающих учет, расчет и уплату налогов, включая подготовку соответствующей отчетности. Эти меры позволяют существенно снизить нагрузку на налоговые службы и налогоплательщиков, облегчая налоговое администрирование и способствуя упрощению взаимодействия налоговых служб с налогоплательщиками.

В таких странах, как Бельгия, Венгрия, Дания, Исландия, Литва, Малайзия, Мальта, Норвегия, Сингапур, Словения, Финляндия, применяется подход «условного принятия» на основе предварительно заполненных налоговых деклараций после истечения срока уведомления.

Для российской практики также очевидна необходимость серьезной проработки практических вопросов, связанных с тем, чтобы создать благоприятные условия, облегчающие легальное ведение деятельности для самозанятых граждан таким образом, чтобы законопослушные налогоплательщики не были обременены необходимостью нести серьезные временные и финансовые издержки, связанные с подготовкой налоговой отчетности, ведением соответствующего учета и проведением необходимых расчетов. В целях успешного решения данных задач необходимо активное использование возможностей современных программных и коммуникационных технологий, сети Интернет и особенностей цифровой экономики в целом.

Практическая реализация отмеченных задач может включать в себя следующие мероприятия:

- 1) создание бесплатных онлайн-сервисов, позволяющих в автоматизированном режиме, на основе вводимых пользователями (самозанятыми и индивидуальными предпринимателями) первичных данных осуществлять ведение бухгалтерского учета, заполнять все необходимые первичные документы с возможностью их вывода на печать, а также готовить бухгалтерскую и налоговую формы отчетности для последующего их представления в соответствующие службы (налоговые органы, службы статистики и др.), в том числе посредством электронно-коммуникационных технологий на дистанционной основе без необходимости явки налогоплательщика в налоговые службы;
- 2) создание персонифицированных личных электронных кабинетов налогоплательщиков на сайте Федеральной налоговой службы, позволяющих за счет однократного ввода сведений о налогоплательщике и характере его деятельности, а также информации об оказываемых услугах, суммах соответствующих платежей и взаиморасчетов, автоматически рассчитывать все виды налоговых платежей с последующим перечислением платежей в

режиме онлайн. Следует предусмотреть интеграцию данных электронных кабинетов с соответствующими онлайн-сервисами по ведению бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской и налоговой отчетности с автоматизированным обменом необходимыми данными;

- 3) проработку вопросов создания электронных онлайн-сервисов, облегчающих получение правовых консультаций и необходимых сведений о соответствующем налоговом законодательстве, режимах налогообложения, видах налогов, порядке их применения и расчета, а также о взаимоотношениях с налоговыми органами при возникновении спорных ситуаций. Соответствующая информация должна включать все последние изменения, которые могут отображаться отдельно.

Эффективность информационных технологий в налоговом администрировании отмечают многие специалисты [17–19]. Создание единого государственного электронного ресурса (например, на базе портала «Госуслуги») позволит объединить самозанятых физических лиц, повысить их доверие к государству, предоставить им помощь при нахождении клиентов для своих услуг, получить полную информацию по всем вопросам, связанным с их деятельностью.

Помимо развития соответствующих электронных сервисов важная задача, которую необходимо решить государству, — снизить уровень анонимности лиц, в особенности тех, кто оказывает услуги посредством электронных посреднических интернет-ресурсов. Сделать это можно в первую очередь за счет усиления контроля за деятельностью интернет-ресурсов, создающих электронные площадки (биржи фриланса, сервисы такси, сайты объявлений и др.) для взаимодействия между поставщиками услуг и их клиентами, а также требования от интернет-ресурсов обязательной регистрации лиц, предлагающих услуги на таких ресурсах, с указанием паспортных данных, ИНН и прочих сведений, необходимых для их идентификации в качестве налогоплательщиков

и расчета налоговых платежей с последующей передачей соответствующих сведений в налоговые органы.

Для решения отмеченных задач, направленных на снижение уровня анонимности фрилансеров, размещающих предложения об услугах и осуществляющих сделки посредством электронных бирж фриланса, необходимо внесение соответствующих поправок в российское законодательство.

Следует иметь в виду, что центральным звеном в электронных экономических отношениях и реализации электронных сделок между фрилансерами и их клиентами становятся электронные сетевые платформы (в том числе биржи фриланса). От их поведения во многом зависит то, насколько удастся идентифицировать участников электронных сделок и их налоговые обязательства, характер, состав электронных сделок, определить объем экономических отношений, осуществляемых в электронной среде. Поэтому законодательные, организационные, технологические и программные вопросы взаимодействия государственных органов, в том числе налоговых служб, с данными платформами требуют тщательной проработки.

Необходимо также изучить вопросы блокировки деятельности подобных сетевых платформ в российском секторе Интернета в случае их уклонения от соблюдения российского законодательства и от взаимодействия с налоговыми службами. Дополнительно следует продумать и способы противодействия обходу возможных блокировок. Серьезную проблему при

регулировании деятельности подобных ресурсов представляет потенциальная возможность российских фрилансеров использовать сетевые платформы, находящиеся за пределами российской юрисдикции, то есть, как правило, на территории других стран, деятельность которых не подконтрольна российскому законодательству. В целях противодействия уходу электронных экономических отношений, в которые оказываются вовлечены российские фрилансеры, из российского правового поля, необходимо налаживать соответствующее международное сотрудничество, а также работать над дальнейшим усовершенствованием технологических и программных средств блокировки электронного взаимодействия самозанятых с клиентами и взаиморасчетов между ними посредством этих электронных платформ.

Таким образом, проблема налогообложения самозанятых граждан в России формируется под влиянием целого ряда факторов социального, экономического, технического и юридического характера. Ее решение представляет собой непростую задачу и требует комплексного подхода, включающего как значительную доработку существующего законодательства, так и поиск соответствующих технических решений. Вместе с тем отсутствие мер или их частичный характер, не решающий в целом всех имеющихся проблем с налогообложением самозанятых, в современных условиях будет способствовать дальнейшему развитию теневого сектора экономики с вовлечением в него все большего числа граждан.

Таблица 1**Численность занятых и безработных и их соотношение с общей численностью населения в России (2005–2016 гг.)****Table 1****Number of employed and unemployed and their ratio to the total population of Russia (2005–2016)**

Показатель	2005	2010	2014	2015	2016
Численность населения (на конец года), тыс. чел.	143 236	142 865	146 267	146 545	146 804
Численность населения в трудоспособном возрасте, тыс. чел.	90 158	87 847	85 415	84 199	83 224
Численность населения в трудоспособном возрасте, % от общей численности	62,94	61,49	58,4	57,46	56,69
Численность рабочей силы, тыс. чел.	73 581	75 478	75 428	76 588	76 636
Численность рабочей силы, % от общей численности населения	51,37	52,83	51,57	52,26	52,2
Численность рабочей силы, % от численности населения в трудоспособном возрасте	81,61	85,92	88,31	90,96	92,08
В том числе:					
– занятые;	68 339	69 934	71 539	72 324	72 393
– занятые, % от численности рабочей силы;	92,88	92,65	94,84	94,43	94,46
– безработные;	5 242	5 544	3 889	4 264	4 243
– безработные, % от численности рабочей силы	7,12	7,35	5,16	5,57	5,54

Источник: данные Росстата

Source: The Rosstat data

Таблица 2**Численность занятых по возрастным группам (2005–2016 гг.)****Table 2****Number of employed by age group (2005–2016)**

Занятые мужчины и женщины, возрастные группы	2005	2010	2014	2015	2016
15–19	1 420	702	416	414	434
20–24	6 545	6 551	5 603	5 052	4 639
25–29	8 686	9 535	10 345	10 491	10 463
30–39	16 414	17 728	18 833	19 464	19 850
40–44	9 888	8 016	8 550	8 795	9 053
45–49	9 959	9 584	8 431	8 258	8 124
50–54	8 282	9 073	9 496	9 433	9 190
55–59	4 553	5 804	6 406	6 708	6 818
60–64	1 381	2 131	2 628	2 808	2 884
65–72	1 212	810	830	902	938
Средний возраст, лет	39,7	40	40,4	40,6	40,7
Всего, тыс. чел.	68 339	69 934	71 539	72 324	72 393

Источник: данные Росстата

Source: The Rosstat data

Таблица 3

Динамика численности родившихся и средних показателей рождаемости за 5 лет в 1980–2000 гг.

Table 3

Changes in the number of born children and average birth rate over the last five years, 1980–2000

Год	Число родившихся, тыс. чел.	Среднее число родившихся за последние 5 лет
1980	2 202,8	—
1981	2 236,6	—
1982	2 328	—
1983	2 478,3	—
1984	2 409,6	2 331,1
1985	2 375,1	2 365,5
1986	2 485,9	2 415,4
1987	2 500	2 449,8
1988	2 348,5	2 423,8
1989	2 160,6	2 374
1990	1 988,9	2 296,8
1991	1 587,6	2 117,1
1992	1 587,6	1 934,6
1993	1 378,9	1 740,7
1994	1 408,1	1 590,2
1995	1 363,8	1 465,2
1996	1 304,6	1 408,6
1997	1 259,9	1 343,1
1998	1 283,2	1 323,9
1999	1 214,6	1 285,2
2000	1 266,8	1 265,8

Источник: данные Росстата и собственные расчеты автора*Source:* Authoring, based on the Rosstat data**Таблица 4**

Динамика численности учащихся по различным программам подготовки в 2010–2017 гг.

Table 4

Changes in the number of students in various training programs in 2010–2017

Показатель	Учебный год			
	2010/2011	2014/2015	2015/2016	2016/2017
<i>Численность студентов, тыс. чел.</i>				
По программам подготовки квалифицированных рабочих, служащих	1 007	727	686	563
По программам подготовки специалистов среднего звена	2 126	2 103	2 180	2 305
По программам бакалавриата, специалитета, магистратуры	7 050	5 209	4 766	4 399
<i>Выпущено, тыс. чел.</i>				
По программам подготовки квалифицированных рабочих, служащих	581	403	368	199
По программам подготовки специалистов среднего звена	572	451	446	469
По программам бакалавриата, специалитета, магистратуры	1 468	1 226	1 300	1 161

Источник: данные Росстата*Source:* The Rosstat data

Таблица 5
Динамика безработицы по возрастным группам в 2005–2016 гг.

Table 5
Dynamics of unemployment by age group in 2005–2016

Безработные мужчины и женщины, возрастные группы	2005	2010	2014	2015	2016
15–19	500	327	162	199	178
20–24	961	1 151	790	842	811
25–29	713	832	616	688	701
30–39	1 138	1 182	880	981	1 017
40–44	594	473	334	374	380
45–49	586	581	340	344	337
50–54	453	558	407	445	418
55–59	197	315	246	273	270
60–64	47	94	88	92	100
65–72	52	30	24	26	31
Средний возраст, лет	34,7	35,3	35,8	35,7	35,8
Всего, тыс. чел.	5 242	5 544	3 889	4 264	4 243

Источник: данные Росстата

Source: The Rosstat data

Таблица 6
Численность занятых в неформальном секторе по возрастным группам (2005–2015 гг.)

Table 6
Number of persons employed in the informal sector by age group (2005–2015)

Занятые мужчины и женщины, возрастные группы	2005	2010	2013	2014	2015
15–19	582	273	248	203	205
20–24	1 430	1 264	1 479	1 363	1 263
25–29	1 603	1 555	1 975	2 070	2 140
30–39	1 558	1 498	1 867	1 933	2 059
40–44	1 561	1 465	1 800	1 890	1 921
45–49	1 788	1 370	1 631	1 713	1 783
50–54	1 588	1 515	1 718	1 639	1 666
55–59	1 141	1 264	1 652	1 710	1 765
60–64	541	742	1 023	1 084	1 192
65–72	727	536	702	781	834
Средний возраст, лет	38,3	39	39,4	39,6	39,9
Всего, тыс. чел.	12 518	11 482	14 096	14 387	14 827

Источник: данные Росстата

Source: The Rosstat data

Таблица 7

Удельный вес занятых в неформальном секторе в общей численности занятых в экономике по возрастным группам (2006–2015 гг.)

Table 7

Ratio of informal sector employment in the total employment in the economy by age group (2006–2015)

Занятые мужчины и женщины, возрастные группы	2006	2010	2013	2014	2015
15–19	40,5	38,9	48,8	48,7	49,6
20–24	21,8	19,3	24,3	24,3	25
25–29	18,7	16,3	19,5	20	20,4
30–39	18,3	16,6	18,1	20	20,5
40–44	19,3	16,8	19,8	20,7	20,4
45–49	17,6	17,1	19,7	20	20,3
50–54	16,2	15,8	19,5	19,4	20,2
55–59	14,3	13,9	17,5	18	18,7
60–64	12,7	12,8	16,3	16,9	17,8
65–72	27,5	18,2	20,9	22,6	22,5
Всего	18,2	16,4	19,7	20,1	20,5

Источник: данные Росстата

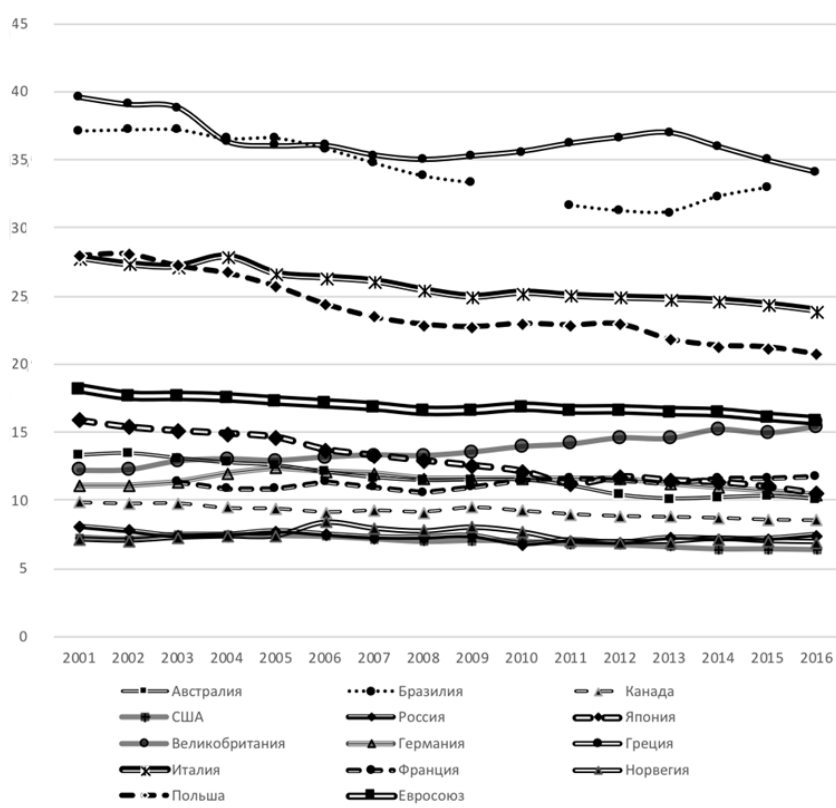
Source: The Rosstat data

Рисунок 1

Динамика численности самозанятых граждан по странам в 2001–2016 гг., % от общего числа занятых

Figure 1

Changes in the self-employed people number by country in 2001–2016, percent of the total number of the employed



Источник: составлено автором на основе данных Организации экономического сотрудничества и развития: Self-employment. URL: <https://data.oecd.org/emp/self-employment-rate.htm>

Source: Authoring, based on the Organization of Economic Cooperation and Development: Self-Employment data. URL: <https://data.oecd.org/emp/self-employment-rate.htm>

Список литературы

1. *Немировская О.В., Коваленко О.В.* Оценка потерь бюджета и внебюджетных фондов от нестандартной занятости в Алтайском крае // Управление современной организацией: опыт, проблемы и перспективы. 2017. № 2. С. 144—149. URL: <http://econ.asu.ru/assets/files/edu-materials/menedzhment-konf/nemirovskaya2c-kovalenko.statya.pdf>
2. *Юшкова О.О.* Новые правила налогообложения микробизнеса должны способствовать росту налоговых поступлений // Инновации и инвестиции. 2017. № 12. С. 33—36. URL: http://innovazia.ucoz.ru/_ld/0/83_12_2017.pdf
3. *Малис Н.И.* Новые правила налогообложения микробизнеса должны способствовать росту налоговых поступлений // Налоги и финансы. 2017. № 4. С. 40—46. URL: <http://www.nalogprof.ru/uploads/nalogi/87.pdf>
4. *Чехов А.В.* Проблемы определения правового статуса самозанятых лиц для их дальнейшего налогообложения // Научный альманах. 2017. № 4-1. С. 357—360. URL: <https://doi.org/10.17117/na.2017.04.01.357>
5. *Стребков Д.О., Шевчук А.В.* Трудовые траектории самозанятых профессионалов (фрилансеров) // Мир России: социология, этнология. 2015. Т. 24. № 1. С. 72—100. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/trudovye-traektorii-samozanyatyh-professionalov-frilanserov>
6. *Еременко Р.С.* О критериях понятия «самозанятые» и защите их прав // Актуальные проблемы гражданского права. 2017. № 2. С. 213—234. URL: <https://www.mitso.by/web/uploads/others/niitso/Sbornik/Aktualnye%20problemy%20%202%202017.pdf>
7. *Попкова Ж.Г.* Новая категория самозанятых лиц: проблемы правового статуса // Право и экономика. 2017. № 2. С. 5—14. URL: <http://трудоые-договоры.рф/article/1547>
8. *Климова М.О.* Проблема уклонения от уплаты налогов в сфере самозанятого населения России // Налоги и финансовое право. 2015. № 5. С. 29—37. URL: <http://www.cnfp.ru/ufiles/Издательство/Журнал/2015/2015-05-simpozium.pdf>
9. *Суслина А.Л., Леухин Р.С.* Борьба с теневой экономикой в России: частные аспекты общих проблем // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2016. № 6. С. 46—61. URL: http://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2016/6/fm_2016_6.pdf
10. *Грабова О.Н., Суглобов А.Е.* Проблемы выхода из «тени» самозанятых лиц в России: риски и пути их преодоления // Экономика. Налоги. Право. 2017. Т. 10. № 6. С. 108—116. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-vyhoda-iz-teni-samozanyatyh-lits-v-rossii-riski-i-puti-ih-preodoleniya>
11. *Кушева А.А.* Переход самозанятых в формальный сектор экономики // Экономика и предпринимательство. 2016. № 12-2. С. 866—869.
12. *Малис Н.И.* Совершенствование налоговой политики на региональном уровне: основные направления // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2018. № 1. С. 51—60. URL: http://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2018/1/fm_2018_1.pdf
13. *Чечулина М.Ю.* Фриланс как развивающаяся форма модернизации экономической активности // Экономика труда. 2016. Т. 3. № 3. С. 291—306. URL: <https://doi.org/10.18334/et.3.3.36892>

14. *Стребков Д.О., Шевчук А.В., Спирина М.О.* Самостоятельная занятость на рынке удаленной работы: распространение инновационной трудовой практики // Мониторинг общественного мнения: экономические и социальные перемены. 2016. № 6. С. 88—106.
URL: <https://doi.org/10.14515/monitoring.2016.6.06>
15. *Стребков Д.О., Шевчук А.В.* Трудовые ценности самостоятельной и организационной занятости // Социологические исследования. 2017. № 1. С. 81—93.
URL: http://sosis.isras.ru/files/File/2017/2017_1/Strebkov_Shevchuk.pdf
16. *Шередко Е.В.* Зарубежный опыт налогообложения самозанятых – физических лиц // Финансы и управление. 2016. № 2. С. 111—117.
URL: <https://doi.org/10.7256/2409-7802.2016.2.16860>
17. *Петухова Р.А., Сладкова Е.В.* Совершенствование налогового администрирования с учетом мировой практики применения современных информационных технологий // Инновационное развитие экономики. 2017. № 2. С. 191—197.
18. *Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г.* Информационные, технологические и кадровые аспекты налогового менеджмента // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 6. С. 95—100.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/informatsionnye-tehnologicheskie-i-kadrovye-aspekty-nalogovogo-menedzhmenta>
19. *Новоселов К.В.* Развитие налогового контроля с применением аналитических методов // Инновационное развитие экономики. 2016. № 6-1. С. 67—72.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**PROBLEMS OF TAXATION OF SELF-EMPLOYED PERSONS IN RUSSIA
AND THE WAYS OF THEIR SOLUTION****Andrei I. MASTEROV**Financial Research Institute of Ministry of Finance of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
andrey-masterov@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5531-1047>**Article history:**Received 11 July 2018
Received in revised form
25 July 2018
Accepted 8 August 2018
Available online
29 August 2018**JEL classification:** E69, H21,
H26, H30**Keywords:** self-employed,
taxation, transaction costs,
legislation, network economy**Abstract****Subject** The article considers the self-employed people in Russia as a category of potential taxpayers and it deals with the problems of bringing them out of the shadow economy.**Objectives** The article aims to analyze the main problems of self-employed workers' tax evasion and determine the ways to solve them. The study identifies the current trends in the employment structure in Russia.**Methods** The work uses the methods of dynamic, factor, and systems analyses.**Results** The article reveals the key problems that create favorable conditions for the shadow economy growth. It proposes economic, legal, and technological measures to solve these problems.**Conclusions and Relevance** The article provides relevant recommendations on the issues aimed at reducing the transaction costs of self-employed persons when paying taxes and on finalizing the Russian legislation. The results of the research can be used to elaborate legislative and organizational-technical measures to create conditions for taxation of the self-employed population.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Masterov A.I. Problems of Taxation of Self-Employed Persons in Russia and the Ways of Their Solution. *Finance and Credit*, 2018, vol. 24, iss. 8, pp. 1781–1798.
<https://doi.org/10.24891/fc.24.8.1781>**References**

1. Nemirovskaya O.V., Kovalenko O.V. [Estimation of losses of the budget and extrabudgetary funds from precarious employment in the Altai Region]. *Upravlenie sovremennoi organizatsiei: opyt, problemy i perspektivy*, 2017, no. 2, pp. 144–149. URL: <http://econ.asu.ru/assets/files/edu-materials/menedzhment-konf/nemirovskaya2c-kovalenko.statya.pdf> (In Russ.)
2. Yushkova O.O. [New rules of the taxation of microbusiness have to promote growth of tax revenues]. *Innovatsii i investitsii = Innovation and Investment*, 2017, no. 12, pp. 33–36. URL: http://innovazia.ucoz.ru/_ld/0/83_12_2017.pdf (In Russ.)
3. Malis N.I. [New rules of taxation of microbusiness should provide increasing of tax receipts]. *Nalogi i finansy = Taxes and Finances*, 2017, no. 4, pp. 40–46. URL: <http://www.nalogprof.ru/uploads/nalogi/87.pdf> (In Russ.)
4. Chekhov A.V. [The problem of determining the legal status of freelancers for their further assessment]. *Nauchnyi al'manakh = Science Almanac*, 2017, no. 4-1, pp. 357–360. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.17117/na.2017.04.01.357>
5. Strebkov D.O., Shevchuk A.V. [Work trajectories of self-employed professionals]. *Mir Rossii: sotsiologiya, etnologiya = Universe of Russia*, 2015, vol. 24, iss. 1, pp. 72–100. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/trudovye-traektorii-samozanyatyh-professionalov-frilanserov> (In Russ.)

6. Eremenko R.S. [On the criteria of self-employed and protection of their rights]. *Aktual'nye problemy grazhdanskogo prava = Actual Problems of Civil Rights*, 2017, no. 2, pp. 213–234. URL: <https://www.mitso.by/web/uploads/others/nitso/Sbornik/Aktualnye%20problemy%20%202%202017.pdf> (In Russ.)
7. Popkova Zh.G. [A new category of self-employed persons: issues of the legal status]. *Pravo i ekonomika*, 2017, no. 2, pp. 5–14. URL: <http://трудоые-договоры.рф/article/1547> (In Russ.)
8. Klimova M.O. [The problem of tax evasion in the sphere of freelance]. *Nalogi i finansovoe pravo = Tax and Financial Law*, 2015, no. 5, pp. 29–37. URL: <http://www.cnfp.ru/ufiles/Издательство/Журнал/2015/2015-05-simpozium.pdf> (In Russ.)
9. Suslina A.L., Leukhin R.S. [Shadow economy fight in Russia: some aspects of common problems]. *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2016, no. 6, pp. 46–61. URL: http://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2016/6/fm_2016_6.pdf (In Russ.)
10. Grabova O.N., Suglovov A.E. [The problems of “de-shadowing” of self-employed people in Russia: risks and coping mechanisms]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes, Law*, 2017, vol. 10, iss. 6, pp. 108–116. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-vyhoda-iz-teni-samozanyatyh-lits-v-rossii-riski-i-puti-ih-preodoleniya> (In Russ.)
11. Kusheva A.A. [Going self-employed in the formal sector of the economy]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2016, no. 12-2, pp. 866–869. (In Russ.)
12. Malis N.I. [Improvement of tax policy at the regional level: main directions]. *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2018, no. 1, pp. 51–60. URL: http://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2018/1/fm_2018_1.pdf (In Russ.)
13. Chechulina M.Yu. [Freelancing as a developing form of the economic activity modernization]. *Ekonomika truda*, 2016, vol. 3, iss. 3, pp. 291–306. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.18334/et.3.3.36892>
14. Strebkov D.O., Shevchuk A.V., Spirina M.O. [Self-employment in the remote work market: diffusion of innovative labor practice]. *Monitoring obshchestvennogo mneniya: ekonomicheskie i sotsial'nye peremny = Monitoring of Public Opinion: Economic and Social Changes*, 2016, no. 6, pp. 88–106. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.14515/monitoring.2016.6.06>
15. Strebkov D.O., Shevchuk A.V. [Work values of self-employment and organization employment]. *Sotsiologicheskie issledovaniya = Sociological Studies*, 2017, no. 1, pp. 81–93. URL: http://socis.isras.ru/files/File/2017/2017_1/Strebkov_Shevchuk.pdf (In Russ.)
16. Sheredeko E.V. [Foreign experience in taxation of self-employed individuals]. *Finansy i upravlenie = Finance and Management*, 2016, no. 2, pp. 111–117. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.7256/2409-7802.2016.2.16860>
17. Petukhova R.A., Sladkova E.V. [Tax administration improvement taking into account the world practice of modern informational technologies appliance]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy. Innovative Policy. Management Of Innovations*, 2017, no. 2, pp. 191–197. (In Russ.)

18. Evstigneev E.N., Viktorova N.G. [Tax management: information, technological and human aspects]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes, Law*, 2014, no. 6, pp. 95–100.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/informatsionnye-tehnologicheskie-i-kadrovye-aspekty-nalogovogo-menedzhmenta> (In Russ.)
19. Novoselov K.V. [Tax control development with the use of analytical methods]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy. Innovative Policy. Management of Innovations*, 2016, no. 6-1, pp. 67–72. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.