

**ЭКСПЕРИМЕНТАЛЬНОЕ НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ: СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ И ВОПРОСЫ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ\***DOI: <https://doi.org/10.24891/fmbork>EDN: <https://elibrary.ru/fmbork>**Лица Александровна ДЬЯЧКИНА**

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, Санкт-Петербургский государственный экономический университет (СПбГЭУ), Санкт-Петербург, Российская Федерация

e-mail: auditor.lad@mail.ru

ORCID: 0009-0000-4605-7270

SPIN: 2112-4719

**История статьи:**

Рег. № 255/2025

Получена 21.04.2025

Одобрена 26.05.2025

Доступна онлайн

30.09.2025

**Специальность:** 5.2.4**УДК** 336.027**JEL:** B40, E62, H23,

H26, H30

**Ключевые слова:**

налог, налоговое регулирование, налоговый эксперимент, специальные налоговые режимы, налог на сверхприбыль

**Аннотация****Предмет.** Оценка эффективности налогового эксперимента и правовых основ его завершения.**Цели.** Исследование экономических результатов налоговых экспериментов и выработка универсального подхода к оценке их эффективности.**Методология.** Применены общенаучные методы исследования: логического, статистического анализа данных налоговой аналитики, эмпирического наблюдения. Используются данные официальных сайтов Министерства финансов РФ, Казначейства России, Федеральной налоговой службы.**Результаты.** Выносятся предложение о выработке единого методологического подхода и дальнейшей апробации налоговых экспериментов с учетом комплексных критериев оценивания, правовых и экономических условий выхода из эксперимента.**Выводы.** Необходимо закрепить на законодательном уровне правовые и экономические критерии эффективности эксперимента, институциональные основы его проведения и условий прекращения.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2025

**Для цитирования:** Дьячкина Л.А. Экспериментальное налоговое регулирование: современные тенденции и вопросы оценки эффективности // Финансы и кредит. – 2025. – № 9. – С. 138 – 161.

DOI: 10.24891/fmbork EDN: FMBORK

Традиционно цель проведения эксперимента – это апробация новой модели регулирования с минимальными затратами и максимальным эффектом. Сложности на пути внедрения нового налога или режима могут возникать как в связи с некорректностью выбора объекта налогообложения или иных элементов налога, так и с региональными особенностями, которые подлежат специальному анализу при подведении итогов эксперимента. Например, если проводить эксперимент по налогообложению доходов, можно столкнуться с миграцией налогоплательщиков на соседние территории в зависимости от характера экспериментального регулирования. Дискуссионность правовых норм эксперимента и понятий баланса частных и публичных интересов при его проведении активно обсуждаются в научной литературе [1].

\* Статья выполнена в рамках государственного задания Минобрнауки России высшим учебным заведениям по проведению НИР по теме «Новые финансовые решения в условиях перехода России к модели экономики предложения». Код ГРНТИ 06.73.15; 06.73.07.

Эксперимент по своей природе предполагает искусственно конструируемое неравенство. Поэтому при определении задач эксперимента и его целевой аудитории (страты) важно включить в периметр наблюдения не только группу лиц, прямо участвующих в исследовании, что представляется закономерным для оценки регулирующей функции налога, но и других участников правоотношений, бизнеса и публично-правовых образований [2]. Соответственно, результативность эксперимента должна быть оценена комплексно с учетом влияния на те группы налогоплательщиков, которые напрямую в эксперименте не участвовали. Введение налога на профессиональный доход (НПД) привело к значимому переходу индивидуальных предпринимателей (ИП) в статус самозанятых с прежних режимов налогообложения, что не было критически проанализировано. Экономический эффект для бюджета также должен учитывать потери в сопутствующих налогах (единый налог и страховые взносы, которые перестали платить ИП при переходе на режим НПД).

Вопросы целесообразности и институциональности налоговых экспериментов неоднократно рассматривались в трудах классиков [3] и современников [4, 5], в числе прочего в контексте индивидуальных подходов [6, 7] и возможности применения методов эмпирических наблюдений или опросов [8]. С правовой точки зрения для налоговых экспериментов должны быть определены признаки, характеризующие их специфику и уникальность [9].

Для объективности исследования в периметр наблюдения были включены как самые ранние и длительные (по времени от апробации до повсеместного внедрения), так и более поздние, «молниеносные» эксперименты. Последние уместнее отнести не к эксперименту как инструменту налогового регулирования, а к мерам ситуативного реагирования, зачастую не имеющим достойной технико-экономической экспертизы и обоснования<sup>1</sup>.

Самым сложным для комплексной оценки является подбор критериев, спектр которых варьируется от источника законодательной инициативы и уровня нормативной проработки до конкретных экономических результатов и до более сложно просчитываемых ожидаемых налоговых последствий в целом, формирующих будущий ландшафт частно-публичных отношений в налоговой сфере. Не претендуя на абсолютность и многогранность оценки, проанализируем очевидные количественные измерители функционала того или иного эксперимента:

- динамику количества налогоплательщиков, затрагиваемых экспериментом (где уместно);
- рост налоговых доходов от линейного применения эксперимента, а там, где оценка может быть проведена с достаточной степенью достоверности, – объем выпадающих доходов, в том числе при альтернативном налогообложении;
- динамику суммы начисленных налогов на одного налогоплательщика.

Величина выпадающих доходов – наиболее уязвимый критерий с точки зрения верификации, когда альтернативой эксперименту является теневой бизнес, а потому от состояния полного сокрытия доходов любой дополнительный рубль доходов пополняет бюджет. Однако даже осторожная оценка со всеми допущениями позволяет сформировать представление, какими могли бы быть доходы от целевой группы при мотивации к легализации доходов другими методами, включая усиление налогового администрирования, что будет рассмотрено далее.

Наиболее успешным в истории современной России является эксперимент по налогообложению недвижимости в Великом Новгороде и Твери в 1996–2006 гг., согласно Федеральному закону от 20.07.97 № 110-ФЗ (эксперимент в Твери, однако, так и не состоялся), по переходу к налогообложению имущества физических лиц и организаций на основе кадастровой оценки недвижимости, а не инвентаризационной и/или балансовой стоимостях.

---

<sup>1</sup> Дьячкина Л.А. Баланс частных и публичных интересов при экспериментальном и ситуативном налоговом регулировании // Архитектура финансов: трансформация в условиях новой многополярности: сборник материалов XIII Международной научно-практической конференции. СПб.: СПбГЭУ, 2024. С. 40–45. EDN: NCOFOX

Проведение данного эксперимента преследовало ряд целей:

- 1) улучшение налогового администрирования имущественных налогов, которые в начале XXI в. все меньше удовлетворяли принципу экономности (по А. Смиту). С фискальной точки зрения, расходы на администрирование таких налогов превышали объем поступлений по ним;
- 2) разработка универсальной (для всех субъектов РФ) действенной методики определения налоговой базы, учитывающей рыночную стоимость недвижимости;
- 3) рост бюджетных доходов, эффективное использование налоговых ресурсов, создание реестра недвижимости и ее кадастровой оценки, стимулирование экономического роста за счет обновления основных фондов, эффективное использование земель и городской недвижимости;
- 4) развитие бюджетного федерализма и повышение эффективности институтов местного самоуправления, в числе прочего за счет прозрачного порядка исчисления налога, стабильности его поступления, создания благоприятного инвестиционного климата при освобождении от налога движимого имущества и формирования новых рабочих мест;
- 5) наконец, в долгосрочной перспективе выравнивание налогового бремени владельцев различной недвижимости с учетом ее качественной оценки с обеспечением развития территорий,ращения налогового потенциала.

Главными вызовами для перехода к налогообложению недвижимости считались выпадающие доходы от налога на движимое имущество, а также рост налогового бремени для физических лиц. В ходе эксперимента были реализованы практически все поставленные цели, включая информацию о субъектах прав, льготах и пр., а бюджетные отношения были определены таким образом, чтобы поступления от налога на недвижимость в бюджеты субъектов РФ и муниципальных образований мотивировали на его введение и создание реестра [10].

Помимо положительного эффекта от повышения доходности недвижимости, стабилизировался доход от имущественных и земельных платежей, улучшился предпринимательский климат и деловая активность. Как следствие, поступления от налога на недвижимость за период эксперимента с 2000 по 2005 г. увеличились почти в 25 раз: с 300 тыс. до 7,5 млн руб. [10].

Успешная апробация эксперимента в Великом Новгороде создала предпосылки для масштабной реформы налогообложения недвижимости 2013–2020 гг. (с 2020 г. все регионы России перешли на порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения). Проанализировав показатели налоговой аналитики по налогообложению недвижимости физических лиц за 11 лет: с 2013 г. (то есть до реформы на основе инвентаризационной стоимости) по 2023 г. (включая наблюдение за ковидным и санкционным периодом), отметим, безусловно, положительную динамику количества налогоплательщиков, уплачивающих налог (+17%), и в два раза более интенсивный рост количества облагаемых объектов (+35%), при абсолютном росте налоговых доходов и относительно более справедливом распределении нагрузки по регионам. Замедление темпов роста числа налогоплательщиков и количества объектов налогообложения наблюдалось только в ковидные 2020–2021 гг. Это отражает общий тренд на инвестиции в недвижимость в период, когда действовала льготная ипотека, и темпы роста стоимости недвижимости опережали темпы роста экономики в целом. За этот же период налогооблагаемая база с учетом льгот и вычетов выросла в семь раз, а сумма начисленного налога – в 4 раза (табл. 1).

Разительное изменение порядка исчисления налога привело к более сдержанным темпам роста налоговой нагрузки в среднем по России на одного налогоплательщика и/или на одно помещение: величина налога на одного налогоплательщика увеличилась за 11 лет с 0,7 до 2,5 тыс. руб., или в 3,6 раза, а величина налога на одно жилое помещение – с 0,8 до 1,6 тыс. руб., или в 2 раза. Иными словами, налогооблагаемая база росла большими темпами, нежели налоговая нагрузка, что является успешным результатом реформы. Выпадающие доходы (в связи с предоставляемыми льготами

и вычетами), как соотношение недополученной суммы налога к сумме, подлежащей уплате после льгот, снизились с дореформенного значения 0,6 до 0,4.

О том, насколько справедливо распределилась нагрузка между регионами или между разными социальными группами населения, можно судить по динамике анализируемых показателей в Москве (табл. 2).

За аналогичный период прирост налогоплательщиков по Москве составил 12%, количество облагаемых помещений в столице выросло на 63% (!), что указывает на более справедливое соотношение кадастровой стоимости к инвентаризационной в сравнении с регионами. Налогооблагаемая база с учетом льгот и вычетов возросла за этот же период в 17 (!) раз, подтянув рост начисленного налога в 7,5 раз!

Средний налогоплательщик в Москве стал платить через 11 лет на 8,6 тыс. руб. больше – до 10 тыс. руб., что почти в пять раз выше, чем в среднем по стране (ранее это соотношение налоговой нагрузки составляло 2:1), а величина налога на одно жилое помещение увеличилась с 2 до 6,2 тыс. руб., или в 3 раза, что тоже выше, чем в среднем по стране. В дальнейшем темп роста числа налогоплательщиков, налоговой базы и суммы начисленного налога оставался чуть больше 1, то есть на уровне медленного, но устойчиво поступательного развития, что в совокупности с динамичным ростом суммы налога на одного налогоплательщика и на одно жилое помещение подтверждает выводы об успешности эксперимента и устойчивости бюджетных поступлений.

Проведенный анализ подтвердил экономическую целесообразность, рациональность, успех налогового эксперимента и последующих законодательных актов по реформированию налогообложения недвижимости. Зафиксируем, что по рассматриваемым критериям оценки эффективности мер налогового регулирования были достигнуты целевые параметры при неизменной доле выпадающих доходов.

Среди недостатков эксперимента необходимо отметить спорность и противоречивость определения кадастровой оценки, которая вызвала недовольство части налогоплательщиков. Это отразилось в прецедентах по оспариванию и пересмотру кадастровой стоимости чаще всего в пользу ее понижения. Позже законодательные органы ограничили первоначально принятый темп прироста разницы налоговой базы по имуществу, ранее оцениваемому по инвентаризационной стоимости, на 20% в год (что наглядно видно по показателям 2015 и 2016 гг.) до прироста не более чем на 10% (с 2018 г.).

Переход на кадастровую стоимость оценки налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций ввиду длительности реформы и ее непоследовательности<sup>2</sup> имел более противоречивые результаты. В период с 2015 по 2018 г. почти треть налогоплательщиков пользовалась льготой по движимому имуществу. Это объясняет резкое сокращение числа плательщиков налога на имущество с 2019 г., когда налогоплательщиками стали признаваться только обладатели недвижимого имущества (табл. 3).

Из приведенных данных следует, что налоговая нагрузка на одну организацию не имела такой устойчивой динамики, как по налогу на имущество физических лиц, что связано прежде всего с непостоянством объекта налогообложения. Тем не менее налоговая нагрузка на одного налогоплательщика за 2013–2023 гг. в среднем выросла в 3,2 раза (с 1 109 тыс. руб. до 3 516,3 тыс. руб.). Фактор замены балансовой стоимости на кадастровую (для объектов, по которым такая стоимость определена) оказал очевидное влияние: темп роста налога, исчисляемого по кадастровой стоимости, с 2018 г. имеет скромный, но устойчивый рост – его доля к общей сумме исчисленного

<sup>2</sup> С 2013 г. из-под налогообложения было выведено движимое имущество, за исключением имущества, принятого на учет до 01.01.2013. Однако уже с 2015 г. эта норма была заменена на льготу для имущества из 1–2 амортизационных групп, при этом движимое имущество могло освобождаться от налогообложения региональными законами. Налоговая нагрузка до 2019 г. на «историческое» движимое имущество не имела сильного влияния на величину исчисляемого налога, что видно исходя из опережающего темпа роста налога от кадастровой стоимости по отношению к темпу роста налога в целом.

налога выросла с 0,06 в 2015 г. до 0,16 – в 2023 г. В то же время только каждый шестой рубль поступает в консолидированный бюджет РФ по новой, кадастровой оценке налогооблагаемой базы, а 5/6 – по-прежнему с балансовой.

Сумма налога, исчисленного с кадастровой стоимости, с 2015 г. выросла в 4,8 раза, а налогооблагаемая база по кадастровой стоимости – только в 3 раза. Следовательно, растет налоговая нагрузка из-за сокращения льгот и увеличения ставки по налогу с кадастровой стоимости. В 2015 г. средняя по России ставка составляла 1,1%, а к 2023 г. она достигла 1,72%.

Еще одним критерием оценки эффективности принятого решения по переходу на налогообложение по кадастровой стоимости является соотношение выпадающих доходов к подлежащей уплате сумме налога. Налоговые расходы в виде предоставленных льгот устойчиво снижались до 2020 г. Изменение наметившейся тенденции с 2020 г. произошло за счет активности органов власти субъектов РФ по предоставлению льгот: прирост региональных льгот впервые с начала реформы составил 16% в 2023 г.

К сожалению, по приведенным данным налоговой статистики нельзя сделать обоснованного вывода о позитивном или угнетающем действии реформы налогообложения имущества организаций. Важным смягчающим фактором, стимулирующим инвестиции и обновление оборудования, стало освобождение от налога всего движимого имущества. Очевидно, было достигнуто более справедливое распределение налоговой нагрузки, но сопровождаемое ее ростом для всех категорий налогоплательщиков. Юридические лица в целом, скорее, не приветствовали переход на кадастровую стоимость, но это недовольство нельзя обозначить как массовое. Например, более болезненной стала норма (с 2015 г.) о налогообложении имущества, цена которого определяется по кадастровой стоимости и учтенного на балансе организации как готовая продукция или товар, это положение коснулось всех застройщиков, не успевших распродать объекты на стадии ДДУ.

В целом эксперимент по переходу на налогообложение недвижимости по кадастровой стоимости можно признать успешным, как и последующее его применение на практике.

Одновременно в России проводился ряд других экспериментов, в числе прочего по неналоговым платежам, сформировавшим законодательную базу уже для будущих налогов, которые также стали предметом осмысления и анализа ученых<sup>3</sup>. Прежде всего речь идет:

- о курортном сборе (проводился с 1 июля 2017 г., будущий туристический налог);
- об экологическом сборе (проводится с 1 июля 2015 г. и получил народное название – экологический налог).

Федеральным законом от 29.07.2017 № 214-ФЗ «О проведении эксперимента по развитию курортной инфраструктуры» в Республике Крым, в Алтайском, Краснодарском и Ставропольском краях, в Санкт-Петербурге (добавлен позже), а также на федеральной территории «Сириус» проводился эксперимент, целью которого назывались: сохранение, восстановление и развитие курортов, формирование единого туристского пространства, создание благоприятных условий для устойчивого развития сферы туризма [11]. Эксперимент проводился до 31.12.2024 и предполагал, помимо прочего, проведение оценки его эффективности (п. 1 ст. 1 Федерального закона № 214-ФЗ).

Размер курортного сбора был ограничен суммой 100 руб. на одного совершеннолетнего в сутки и не мог стать решающим источником финансирования региональных задач. При детальном рассмотрении региональных нормативных актов о курортном сборе становится ясным, что последовательный системный анализ проводимого эксперимента и его влияния на туристический сектор, а также соответствия фискальных целей поставленным финансовым задачам – не проводился.

<sup>3</sup> Носкова Е.М. Роль экспериментальных налогов в реформировании бюджетной системы Российской Федерации // Проблемы и перспективы развития социально-экономических и гуманитарных наук: педагогика, психология, экономика, юриспруденция: сборник научных статей II-ой Всероссийской научно-практической конференции. Саратов: Саратовский источник, 2023. С. 164–174. DOI: 10.24412/cl-37029-2023-1-59-68 EDN: HGXCSI

Многие региональные акты просуществовали только на бумаге до того момента, как были приняты поправки в Налоговый кодекс о введении туристического налога (Федеральным законом от 12.07.2024 № 176-ФЗ), правовая канва которого уже существенно отличается от экспериментального курортного сбора.

Так, например, по закону Санкт Петербурга от 28.06.2023 № 419–81 взимание курортного сбора в соответствии с экспериментом предполагалось только с 1 апреля 2024 г. (до этого с 1 октября 2023 г. размер сбора составлял 0 руб.). Результаты нескольких месяцев (до июля 2024 г.) объективно не могли быть приняты во внимание при формировании законопроекта и его технико-экономического обоснования.

В других регионах эксперимент тоже не нашел широкого распространения. Сперва его проведению помешал чемпионат мира по футболу, затем пандемия (эксперимент был приостановлен на корона-вирусные каникулы в 2020 г.). В эксперименте Краснодарского края (закон Краснодарского края от 27.11.2017 № 3690-КЗ) участвовали только четыре города, три городских и три сельских поселения. С 01.01.2024 сбор действовал еще в одном городе, трех городских и одном сельском поселении. В результате относительно постоянно курортный сбор взимался только в Сочи с понижением его размера до 10 руб. с 31 мая 2020 г., до 0 руб. в период с 1 июня по 31 декабря 2020 г. и нормальным значением 50 руб. в сутки с 01.01.2021.

Формальным можно назвать эксперимент и в Республике Крым: его введение сперва было отложено до мая 2019 г., потом после недолгого существования наступила приостановка ввиду ограничений туризма из-за пандемии, с 11 марта 2022 г. законом Республики Крым от 28.02.2022 № 261-ЗРК/2022 эксперимент был прекращен.

Достаточно регулярно курортный сбор взимался только в Ставропольском крае (в четырех городах-курортах и одном городском округе), даже без перерыва в ковидный период, в размере 50 руб. с 01.05.2018 по 31.12.2022 и по 100 руб. с 01.01.2023. В Алтайском крае курортный сбор взимался только в Белокурихе (с 01.05.2018 по 31.12.2024 с перерывом в пандемию с 03.07.2020 по 31.12.2020) в среднем по ставке 50 руб. в сутки.

Очевидно, что при таком хаотичном и несистемном опыте взимания курортного сбора говорить о его пользе в фискальном и регулирующем значении некорректно. Например, по круглогодично посещаемому курорту в Сочи можно наблюдать следующие соотношения. В 2019 г. городские власти отчитались об использовании средств, поступивших от курортного сбора в размере 75 376 тыс. руб., которые были потрачены в основном на приобретение и установку: беседок-лавочек, урн раздельного сбора мусора, мусорных контейнеров, туалетных модулей и фото-кабинок (всего 622 конструкции, в среднем по 120 тыс. руб. за конструкцию). Это большая часть из 109 032,2 тыс. руб. осуществленных расходов на программу «Развитие санаторно-курортного и туристического комплекса в г. Сочи»<sup>4</sup>. В бюджет Краснодарского края за 2019 г. поступило 225 296,1 тыс. руб. Для сравнения: от игорного бизнеса в этом же году поступило в краевой бюджет 462 750 тыс. руб., то есть в два раза больше. Относительно налоговых и неналоговых доходов бюджета Краснодарского края (242 960 597 тыс. руб.) поступившая сумма курортного сбора составила менее 0,1%<sup>5</sup>. В самом успешном 2023 г. в Сочи за счет курортного сбора было исполнено расходов на 560 127,7 тыс. руб., среди прочего на создание условий для массового отдыха, организацию 17 глэмпингов – 441 284 тыс. руб.

Ввиду отсутствия налоговой аналитики по курортному сбору (числу плательщиков, льгот, каких-либо фискальных соотношений) и сведений о проведенной оценке его эффективности, воспользуемся данными исполнения краевых бюджетов и сформируем общее мнение о его фискальной зна-

<sup>4</sup> Исполнение бюджета города Сочи за 2019 год. URL: <https://ufbk.sochi.ru/upload/iblock/01f/jhutog1ii1g1it7u4gt5r5out4j36d7g.pdf?srsltid=AfmBOoorGNIzAw2Fzg9k2k5OypcZt5w7s-TWD9Y5DqERjN6gbZzoDipm>

<sup>5</sup> Годовой отчет об исполнении краевого бюджета Краснодарского края за 2019 год. URL: <https://minfin.krasnodar.ru/activity/ispolnenie-byudzheta/otchety-ob-ispolnenii-kraevogo-byudzheta/y-2019/188376>

чимости. Роль сбора в южных регионах устойчиво росла и в абсолютных суммах, и в процентах от общей величины доходов бюджета. Так, например, в Краснодарском крае за шесть лет с 2018 по 2023 г. сумма сбора возросла почти в семь раз, а в относительном выражении – с 0,05% до 0,2%, то есть удельный вес в налоговых и неналоговых доходах вырос в 3,7 раза.

Успешным с фискальной точки зрения можно признать эксперимент в Ставропольском крае, где курортный сбор взимался в городах-курортах: Ессентуки, Железноводск, Кисловодск, Пятигорск (позднее в Минераловодском городском округе) согласно закону Ставропольского края от 08.12.2017 № 130-кз с 01.05.2018 по 31.12.2022 в размере 50 руб. (без коронавирусных каникул), и в размере 100 руб., начиная с 01.01.2023 и до окончания эксперимента. За этот период поступления курортного сбора в краевой бюджет выросли со 185 430 тыс. руб. (в 2018 г.) до 653 162 тыс. руб. (в 2023 г.), то есть в 3,5 раза. Поступления курортного сбора и его удельный вес в доходах бюджета Ставропольского края выглядят более скромными, чем в Краснодарском крае (рис. 1), но в целом также иллюстрируют рост его фискальной значимости.

Представленный график ярко демонстрирует рост внутреннего туризма с 2022 г. и, соответственно, рост доходов региональных бюджетов за счет курортного сбора, который начал опережать, например, доход от налога на игорный бизнес в Краснодарском крае.

Эти два региона – единственные, об опыте которых можно судить в контексте проводимого эксперимента. Однако анализ данных и их влияния на развитие курортной инфраструктуры, создание туристической привлекательности и прочие параметры эффективности, очевидно, не были всеобъемлющими и объективными для принятия решения о повсеместном введении туристического налога с 01.01.2025. Поэтому справедливо будет утверждать, что новый для России закон, не апробированный на репрезентативной выборке, преследует исключительно фискальные цели. Как следует из приведенной практики, региональные власти не были мотивированы в последовательном применении курортного сбора, многие, ориентируясь на экономические вызовы, приостанавливали эксперимент или выходили из него. Кроме того, введение сбора на уровне региона только опосредовано, через Фонд развития курортной инфраструктуры, могло определять эффективное использование аккумулированных средств в целях развития туризма, равно как и определять эти цели.

Новый туристический налог является налогом местного уровня и, согласно Бюджетному кодексу, распределяется в бюджеты местного уровня по нормативу 100%. Следовательно, имеются предпосылки для самостоятельности муниципальных образований и рационального использования ими аккумулированных средств под пристрастным наблюдением граждан.

В современной России в качестве эксперимента апробируется экологический сбор, призванный объединить разрозненные экологические платежи неналогового характера, например:

- экологический сбор (платится в адрес Росприроднадзора производителями и импортерами продукции и упаковки по перечню из Постановления Правительства РФ от 29.12.2023 № 2414 по нормативу утилизации отходов от использования товаров);
- утилизационный сбор (частично администрируется ФНС, ведется налоговая статистика);
- плата за негативное воздействие на окружающую среду (детализируется в составе неналоговых платежей региональных бюджетов).

С 2018 г. прорабатывается концепция кодификации экологических платежей, в числе прочего путем принятия единого экологического налога, была попытка разработать экологический кодекс: но ни то, ни другое к 2025 г. не создано. Анализ динамики экологических платежей указывает на разные темпы их прироста, что сложно связать с экономическими показателями или критериями эффективного экологического регулирования, поскольку природа этих платежей такова, что они носят запретительный характер. Иными словами, лучшим результатом экологических сборов, направленных на предотвращение загрязнения окружающей среды, следует считать их устойчивое снижение, что,

однако, было бы справедливо и в ситуации с затухающей экономикой, сокращением производства и закрытием организаций. При этом рост фискальной нагрузки от утилизационного сбора может происходить как от более интенсивного производства или импорта тяжелой дорожной техники (например, самосвалов для эксплуатации в условиях бездорожья), так и исключительно за счет повышения тарифа, что не имеет качественной связи с производимым или ввозимым ассортиментом транспортных средств и самоходных машин. Например, за период 2022–2024 гг. наблюдается устойчивый рост абсолютных сумм начисленного утилизационного сбора, его репрезентативности для доходов, администрируемых ФНС России: в 2,9 и 2,3 раз соответственно (табл. 4). Однако при этом качественный анализ говорит об устойчивом снижении количества технологичных, сложных самоходных машин и более интенсивном росте колесных транспортных средств, предназначенных, среди прочего для личного пользования. Количество самоходных кранов и самосвалов для эксплуатации в условиях бездорожья снизилось за три года с трех до 0 и с 85 до 12 шт. соответственно, а темп роста колесных транспортных средств и прицепов к ним составил 157% (табл. 4).

В доходах консолидированного бюджета РФ, представляемых Федеральным казначейством по всем администраторам неналоговых сборов, можно проследить лишь общую динамику роста экологических сборов, их удельного веса в налоговых и неналоговых доходах и, к сожалению, весьма относительную корреляцию с расходами по целевым экологическим статьям. Поэтому, с точки зрения автора, показатели табл. 4 малоинформативны для оценки фискального эксперимента. Вместе с тем отметим, что среди всех исследуемых платежей утилизационный сбор показал наибольший рост за 2023 и 2024 гг., увеличившись по сравнению с 2022 г. в 1,8 и в 3 раза соответственно.

Эксперимент с экологическим налогом считается открытым, а потому существует вероятность создать качественную систему показателей (путем формирования налоговых отчетов, расширения аналитики и ее последовательного представления), демонстрирующих влияние фискальных сборов и роста их размера, например, на ассортимент, износ, возраст транспортных средств и прочие характеристики.

Следующим направлением исследования обозначим налоговые эксперименты, обусловленные упрощением, повышением удобства и борьбой с теневым сектором экономики. Последний аргумент как способ легализации неформальной занятости постулировался при разработке Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». Техничко-экономическое обоснование законопроекта, популистские мотивы и возможные негативные последствия такого волюнтаристского подхода к реформатированию предпринимательской аудитории подробно рассматривались в критических статьях [12–14].

Сегодня статистические данные и накопленный опыт позволяют подвести некоторые итоги существования режима НПД. Как известно, данной законодательной инициативе предшествовала попытка обелить сектор самозанятых, мотивировать их сообщить о своем существовании без регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей. Налоговые каникулы устанавливались для ограниченного перечня специальностей (репетиторов, лиц, ухаживающих за детьми или пожилыми людьми, помогающих по домашнему хозяйству, а также по ряду других профессий, определяемых региональными органами власти) на три года с 2016 по 2018 г. Однако на 01.01.2019 уведомления о постановке на учет предоставили лишь 3 273 самозанятых (включая иностранных граждан) по всей России, к 01.01.2022 их число достигло 3 932 чел., далее статистическое наблюдение за данной категорией прекратилось. Более всего было зафиксировано уведомлений о занятии репетиторством – 2 658 чел. Очевидно, что предложенный путь не пользовался большой популярностью. Отчасти это объясняется неопределенностью налогового регулирования и недоверием граждан, которым предложили встать на учет вслепую – без ясности того, что их ждет по окончании налоговых каникул и как будут определены их статус и налоговые обязательства с 2019 г.

Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ должен был исправить провал прежних инициатив и продемонстрировать заявленную перспективность, привлекательность режима и поддержку само-

занятых. Для этого сперва были сняты ограничения по видам деятельности и допущены практически все виды работы на себя: IT-фрилансеры, таксисты, прорабы, курьеры и прочие лица охотно стали переходить на режим НПД. Заметим, что ремонт сегодня лидирует в списке специальностей самозанятых. Судьбоносной новацией стало разрешение обслуживать бизнес, то есть масштабный перевод отношений типа С to В из сферы трудовых в плоскость подрядных на льготных условиях, а также разрешение сдавать жилые помещений в аренду государственными и муниципальными служащими. После расширения географии применения НПД число участников режима выросло в четыре раза с 416 933 чел. в январе 2020 г. до 1 742 136 чел. в январе 2021 г. В следующем году число самозанятых удвоилось и в дальнейшем росло более скромными темпами (160% в 2022 г. и 130% в 2024 г.).

Для объективной оценки результатов НПД следует принять во внимание исторический аспект изменения условий налогообложения для малого бизнеса, а именно: отмену ЕНВД с 2021 г. Упразднение данного режима привело к резкому изменению сложившегося равновесия в среде малого предпринимательства по соотношению плательщиков спецрежимов относительно предыдущих лет (рис. 2).

Высвободившиеся плательщики ЕНВД в количестве немногим более 1,5 млн субъектов в 2021 г. перераспределились между иными спецрежимами. Из графика рис. 2 следует, что 1 466 024 предпринимателя, применявших ЕНВД в 2020 г., способствовали бурному росту ИП на патентной системе налогообложения (+352%), на УСН с выбором объекта налогообложения «доходы» (+133%) и относительно незначительному росту плательщиков НПД (+156%). Данная оценка не учитывает число предпринимателей, которые закрыли ИП и перешли в статус самозанятых. Так, по итогам 2020 г. прекратили деятельность и исключены из реестра до марта 2021 г. включительно 496 422 индивидуальных предпринимателя без учета наемного персонала. При этом наибольшее сокращение началось с октября 2020 г., превысило сезонное сокращение в несколько раз и продлилось до конца первого квартала 2021 г. (время, необходимое для завершения регистрационных процедур). Для сравнения: количество предпринимателей за аналогичный период 2023–2024 гг. имеет небольшую, но устойчивую тенденцию прироста (рис. 3). Согласно данным Росстата<sup>6</sup>, численность физических лиц, работающих по найму у ИП, накануне отмены ЕНВД составляла в среднем 12,1% от общей численности занятых, то есть при сокращении ИП в период с октября 2020 г. по март 2021 г. на 0,5 млн ед. на рынке могло оказаться около 8,7 млн их работников – потенциальных самозанятых, что вполне коррелирует с приростом физических лиц – участников НПД в 2021 г. на 1,7 млн чел. (с 774,6 тыс. до 2 415,4 тыс. чел. (рис. 2)).

Эффект отмены ЕНВД прослеживается в увеличении числа самозанятых и в отраслевом аспекте: наибольший рост плательщиков НПД произошел в среде, традиционно занимаемой плательщиками ЕНВД – ремонт и автоперевозки. Почти 30% всего прироста самозанятых пришлось на Москву (их количество по состоянию на 01.01.2025 составило 1,9 млн чел., или 16% от 12,4 млн – всех плательщиков НПД в стране). К январю 2025 г. количество участников режима НПД увеличилось почти в два раза по сравнению с их количеством в 2022 г. При этом среднее хронологическое количество самозанятых в 2024 г. составило 10 722 тыс. предпринимателей против 7 873 тыс. самозанятых в 2023 г.

Общая сумма уплаченного НПД в течение 2023 г. составила 62 967,6 млн руб. или в среднем по 8 тыс. руб. на одного самозанятого. При фиксированном размере страховых взносов равном 45 842 руб. величина страховых взносов, подлежащих уплате ИП, составила бы 360 926,7 млн руб., что почти в шесть раз больше, чем фактически поступило от плательщиков НПД. За 2024 г. сумма уплаченного налога в рамках режима НПД составила 101 036 млн руб. или в среднем 9,4 тыс. руб. на одного самозанятого, который в свою очередь не заплатил 49,5 тыс. руб. страховых взносов или

<sup>6</sup> Труд и занятость в России. 2021: статистический сборник. М.: Росстат, 2021. 177 с. URL: [https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Trud\\_2021.pdf](https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Trud_2021.pdf)

530 730,1 млн руб. (в 5,3 раза больше). Это также означает, что бюджет недополучил 430 млрд руб. потенциальных платежей в виде фиксированного взноса от ИП в 2024 г.

Потери для бюджета возникают при переходе индивидуальных предпринимателей на режим НПД и работников по найму – в статус самозанятых. Сегодня отдельным предметом налоговой проверки является факт использования самозанятых для вывода средств или подмены трудового договора договором оказания услуг. Количество фиктивных самозанятых по экспертным оценкам составляет от 3,6<sup>7</sup> до 10%<sup>8</sup>.

То, что режим НПД используется для получения налоговой выгоды и обналичивания денежных средств, подтверждают данные банковских проверок по исполнению Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», а также закономерный рост выплат вознаграждения в пользу самозанятых юридическими лицами ежегодно в декабре, что при отсутствии аномалии в приросте численности плательщиков НПД очевидно предпринимается для завышения расходов у коммерческих структур или для исполнения бюджета (освоения выделенных средств) бюджетными учреждениями (рис. 4).

Ежегодный прирост плательщиков НПД впечатляет и формирует устойчивое представление об успешности данного режима. Вместе с тем к таким оптимистичным оценкам нужно относиться с осторожностью: становится ясным, что из механизма легализации теневой занятости НПД превращается в активный инструмент оптимизации налогообложения, сопряженный с потерями для бюджета. Одним из очевидных недостатков, подтверждаемых статистикой ФНС, является право самозанятых работать с юридическими лицами, в тандеме с которыми и рождаются варианты для взаимной налоговой выгоды, преимущественно, как следует из рис. 4, в конце года. Это хорошо иллюстрирует показатель среднего чека: у самозанятых, оказывающих услуги физическим лицам, он за 2024 г. составил 720 руб. (в 2023 г. – 930 руб.), а по услугам или работам, выполненным в пользу юридических лиц, за 2024 г. – 8,6 тыс. руб. (14,5 тыс. руб. в 2023 г.), то есть в 12 раз больше. Красноречивым показателем является регулярный спад выручки самозанятых в январе, условная сезонность очень сильно разнится у лиц, оказывающих услуги организациям, и самозанятых, работающих с физическими лицами. Так, падение январской выручки в среднем относительно декабря 2024 г. составило 34,2%, при этом у плательщиков НПД, пробивающих чеки юридическим лицам, это падение достигло 48,2% (против снижения на 15,7% в доходах, полученных от физических лиц).

Приведенные данные подтверждают информацию о значительных злоупотреблениях лиц, работающих с самозанятыми, и об использовании данного режима в теневой экономике. Если говорить о целесообразности дальнейшего существования данного специального налогового режима, необходимо более строго проработать ограничения по взаимодействию с бизнесом. Наиболее верным решением было бы закрепление права на использование НПД только во взаимоотношениях с физическими лицами (С to С). При большой мобильности самозанятых и возможности работать на нескольких местах, равно как при высокой скорости создания новых компаний – заказчиков услуг, запрет на получение дохода от прежнего своего работодателя (в предшествующие два года) не эффективен.

Еще одним спорным по эффективности экспериментом является режим налогообложения в виде автоматизированной упрощенной системы налогообложения (далее – АУСН), который проводился с 01.07.2022 по 31.12.2024 в четырех субъектах РФ (Москве, Московской области, Калужской области и в Республике Татарстан), а с 2025 г. – по всей России.

<sup>7</sup> Налоговая служба добилась резкого сокращения количества фальшивых самозанятых. URL: <https://rg.ru/2023/09/13/zapisali-v-podelniki.html>

<sup>8</sup> Развеев тени: как платформы для самозанятых борются с обнальными схемами. URL: <https://www.forbes.ru/spetsproekt/481018-razveat-teni-kak-platfomy-dla-samozanatyh-borutsa-s-obnal-nymi-shemami?erid=4CQwVszH9pQNrevuQCo>

Его основными преимуществами чаще всего называют: упрощение налоговой отчетности; отмену уплаты страховых взносов; автоматическое определение доходов и расходов по данным ККТ, уполномоченных банков и сведений, которые налогоплательщики указали в личном кабинете; автоматический расчет налога налоговым органом; передачу функций налоговых агентов по НДС уполномоченным банкам.

Автор не разделяет мнения ряда исследователей [15, 16] о том, что налоговый эксперимент в виде АУСН с высокой степенью автоматизации и цифровыми элементами положительно скажется на развитии предпринимательства. Небольшой срок эксперимента и отсутствие налоговой статистики не позволяют провести комплексную оценку его эффективности, однако сравнительный анализ востребованности и доходности данного режима за неполный 2022, 2023 и 2024 гг. говорит о низкой его результативности: незначительном поступлении налога и малом количестве участников АУСН в сравнении с плательщиками других режимов (*табл. 5*).

Сведения и результаты расчета, приведенные в *табл. 5*, позволяют утверждать, что АУСН на примере экспериментальных регионов намного отстает от других спецрежимов и по количеству участников, и по средней сумме уплаченного налога одним налогоплательщиком в этих субъектах РФ. Максимальный показатель был получен за 2024 г. в Москве – 112,4 тыс. руб. на одного участника АУСН. Наименьший – в Московской области во втором полугодии 2022 г. – 5,5 тыс. руб. на одного налогоплательщика.

Кроме того, несмотря на рост основных параметров по АУСН в 2023 и 2024 гг. привлекательность и доходность для бюджета данного режима относительно УСН и спецрежимов крайне низкая: меньше 1% в любом из рассмотренных регионов за любой из периодов. Более презентабельно относительно УСН данный режим смотрится в Республике Татарстан (0,7% к поступлениям от УСН и 0,6% относительно спецрежимов в целом). Хуже всего режим АУСН представлен в Москве (0,29 и 0,25% соответственно). Такие же выводы можно сделать относительно налогоплательщиков – в Москве их в 7 раз меньше, чем получателей патента и в 60 раз меньше, чем плательщиков на УСН. При этом налоговый платеж субъекта на УСН в Москве (около 530 тыс. руб. на одного налогоплательщика) почти в 5 раз превышает поступления от одного участника АУСН (123 тыс. руб.), поскольку плательщики АУСН не вносят страховые взносы ни за себя, ни за сотрудников, потери консолидированного бюджета оказываются еще выше.

Низкими остаются и темпы прироста количества плательщиков АУСН в экспериментальных регионах относительно прироста в этих же районах участников других спецрежимов. Так, минимальный прирост числа предпринимателей на патенте около 10% (*табл. 5*) в два раза превышает прирост плательщиков АУСН (4,2%).

При общей наметившейся тенденции к росту в кризисный для бизнеса период численности плательщиков спецрежимов, расширение географии применения АУСН с 2025 г. не приведет к значимому смещению приоритетов малого предпринимательства по выбору режима. В то же время формальная популяризация АУСН в части показателей абсолютного роста числа участников может быть использована для постепенного отказа от режима УСН при выручке до 60 млн руб., при его сохранении для компаний – плательщиков НДС с выручкой в диапазоне от 60 до 450 млн руб. То есть расширение эксперимента может явиться одним из последовательных трендов на увеличение налоговой нагрузки для малого бизнеса.

Важно отметить те недостатки, которые препятствуют распространению режима и делают его бесполезным с позиции экономических и регулирующих задач. Это, в первую очередь:

- отсутствие критической оценки эксперимента с учетом популярности режима, эффективности внедрения, удобства настроек и автоматизации;
- большое число непринимаемых расходов и отсылочных норм в Федеральном законе от 25.05.2022 № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового

режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения», что препятствует реальному упрощению и стимулирующей роли режима [15];

- запрет на АУСН при специальных ставках НДС/Л и выплат наличными, условие о наличии счетов только в уполномоченных банках, ограничения по видам деятельности;
- высокие налоговые ставки в сравнении с традиционной УСН;
- ощутимо более высокое налоговое бремя для ИП, не привлекающих наемных работников, у которых на других режимах сумма уплаченных страховых взносов полностью идет в зачет уплаченного налога. Для доходов свыше 618,75 тыс. руб. в год (49,5 тыс. руб. / 8% в 2024 г.), режим АУСН становится им просто невыгодным;
- социальная безответственность режима в части обесценения важности уплаты предпринимателями страховых взносов. АУСН, как и НПД, указывает на неважность участия в формировании будущих социальных выплат и возможность построения бизнеса без излишнего фискального бремени;
- дублирующая роль АУСН по отношению к упрощенной системе налогообложения, что увеличивает нагрузку на административный ресурс, издержки управления и обслуживание этого режима, искусственная разработка условного велосипеда, вместо сосредоточения и приложения усилий по совершенствованию иных режимов налогообложения.

Последний аспект, по мнению автора, обуславливает не только бесполезность, но и вредность режима АУСН, формирующего пагубную практику не стимулирующих, а симулирующих мер поддержки малого предпринимательства в РФ.

Новым вариантом эксперимента, направленным в большей степени на исследование и измерение настроений бизнес-среды, стал эксперимент с налогом на сверхприбыль. Непредсказуемым вызовом стало допущение непринципиальности и необязательности элементов налога как существенной характеристики самого понятия «налог». До недавнего времени налоги разового характера, а также не имеющие экономического обоснования и определенности в части элементов, были категорически запрещены общей частью НК РФ.

Избирательность действия разовых налогов, непрозрачность исключений и освобождений вызывает болезненное напряжение и опрометчивые шаги в корпоративной среде. Например, из-за налога на сверхприбыль принимались спонтанные решения по пересдаче деклараций с пересмотром налоговой базы за 2021–2022 гг. или форсированное изменение географии сбыта с потерей логистических цепочек и экспортных преимуществ. Величина обеспечительного платежа, уплаченного до 30.11.2023 составила 315,5 млрд руб., в январе 2024 г. было доплачено еще около 3,3 млрд руб., что несколько выше ожиданий в 300 млрд руб., озвученных Минфином России ранее<sup>9</sup>. В тройку крупнейших налогоплательщиков вошли: Норникель с уплатой налога в сумме 8,2 млрд руб., Металлоинвест – 6,9 млрд руб., Фосагро – 6,3 млрд руб.

Наибольший вклад в пополнение федерального бюджета налогом на сверхприбыль внес Центральный Федеральный округ (160 млрд руб.), в том числе Москва – 106 млрд руб., на втором месте Северо-Западный Федеральный округ (45 млрд руб.), в том числе Санкт-Петербург – 18 млрд руб., на третьем – Поволжский Федеральный округ (27 млрд руб.) (рис. 5).

Если оценивать отложенный результат данной ситуативной меры и эффективность администрирования налога на прибыль, в целом можно сделать следующие наблюдения. Прирост поступлений по налогу на прибыль в консолидированный бюджет в 2023 г. составил 24,6% к 2022 г. (с 6,4 до 7,9 трлн руб.), федеральная часть налога при этом выросла только на 15% и только за счет налога на сверхприбыль, без которого доходы федерального бюджета в 2023 г. по сравнению с 2022 г. упали на 4%.

<sup>9</sup> Налог на сверхприбыль: сколько заплатят крупнейшие компании Алтайского края: официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: <https://www.nalog.gov.ru/tm22/news/smi/13998655/>

Приведенный обзор состоявшихся и продолжающихся налоговых экспериментов демонстрирует не только разную их результативность в координатах предложенных критериев эффективности, но и сложность в сопоставимости полученных данных. Проведение динамичного комплексного анализа с учетом влияния эксперимента не только на целевую группу, но и на связанных с ней хозяйствующих субъектов возможно только в отдельных случаях. В этом контексте самым эффективным показал себя эксперимент по налогообложению недвижимости по кадастровой стоимости. Спорный результат у эксперимента по налогу на профессиональный доход: темпы роста налоговых поступлений существенно отстают от темпов роста числа налогоплательщиков, а выявленная закономерность с выплатами в декабре указывает на большую вероятность злоупотреблений. Режим АУСН на сегодняшний день существенно уступает другим специальным налоговым режимам и по темпам роста числа налогоплательщиков, и по темпам роста налоговых поступлений. По большому количеству экспериментов, по которым не ведется открытая налоговая аналитика, оценка результативности возможна только в части их фискальной значимости. Достаточно информативны показатели роста числа налогоплательщиков и налоговой базы, но для комплексной оценки следует соотносить полученные результаты в виде бюджетного эффекта (публичной стороны) и в виде влияния на предпринимательскую активность (частные интересы).

Экспериментальное налоговое регулирование при всей экономической необходимости имеет дестабилизирующий характер и меняет базовые правила достигнутого экономического консенсуса, заставляя систему искать новое равновесие и достигать баланса на другом уровне. Раз за разом экономические субъекты вынуждены проходить тест на гибкость регулирования и сохранять свою лояльность. Нередко в попытке закрыть известные схемы оптимизации законодатель вводит запретительные нормы, которые дестабилизируют экономическое положение и уводят бизнес в тень, а при неумелой системе ограничений и слишком большой дифференциации ставок и условий налогообложения провоцирует налогоплательщиков на поиск новых лазеек для оптимизации. Появляются целые отрасли, производящие льготный продукт, средний бизнес массово переходит на новый или модернизированный режим с меньшей налоговой ставкой, а специальные режимы для самых малых (например, участников НПД) становятся карманными расходами крупных компаний.

Одновременно с этим у добросовестного налогоплательщика частое проведение экспериментов подрывает доверие к незыблемым условиям и принципам налогового права [17]. Для такого ситуативного поведения требуется законодательное изменение настроек, введение четких критериев оценки эффективности и прозрачной процедуры прекращения эксперимента, так, чтобы возможные риски и деструктивные последствия в связи с нарушением принципов налогового равенства и дискриминационным применением вводимых норм, не превышали ожидаемую пользу от экспериментов и ситуативных мер налогового регулирования. Перечисленные условия должны содержаться не в отдельных законодательных актах, а пополнить общую часть Налогового кодекса, должно быть формулирование фундаментальных основ действующей налоговой системы и строгие процедуры по ее экспериментальному регулированию.

**Таблица 1****Результаты реформы налогообложения недвижимости по кадастровой стоимости в РФ с 2013 по 2023 г. (выборочно по годам)****Table 1****Results of the reform of real estate taxation by cadastral value in the Russian Federation for 2013–2023, year sampling**

<b>Показатель</b>	<b>2013</b>	<b>2015</b>	<b>2020</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2023/2013</b>
Количество налогоплательщиков без льгот	46 623 934	42 328 633	52 710 831	53 320 301	54 395 774	1,17
Количество помещений, по которым налог предъявлен к уплате	36 164 071	36 339 959	43 849 344	47 388 153	48 830 750	1,35
Кадастровая стоимость помещений, по которым исчислен налог к уплате, с учетом вычетов, млрд руб.	X	16 035	66 179	78 507	80 776	7,04
Сумма к уплате в бюджет, млн руб.	33 653,9	45 444,3	95 245,4	128 041,1	139 502,8	4,1
Кадастровая стоимость одного объекта с учетом льгот, тыс. руб.	317,1	441,26	1 509,23	1 656,68	1 654,21	X
Темп роста налогооблагаемой стоимости объекта, раз	X	1,27	1,09	1,08	1	X
Величина налога на одного налогоплательщика, тыс. руб.	0,722	1,074	1,807	2,401	2,565	3,55
Величина налога на одно жилое помещение, тыс. руб.	0,784	0,996	1,294	1,509	1,62	2,07
Соотношение выпадающих доходов к подлежащим уплате, раз	0,64	0,48	0,39	0,37	0,38	X

*Источник:* авторская разработка по данным налоговой статистики*Source:* Authoring, based on tax statistics data

**Таблица 2****Результаты реформы налогообложения недвижимости по кадастровой стоимости в Москве 2013–2023 гг. (выборочно по годам)****Table 2****Results of the reform of real estate taxation by cadastral value in Moscow for 2013–2023, year sampling**

Показатель	2013	2015	2020	2022	2023	2023/2013
Количество налогоплательщиков без льгот	3 210 262	3 037 466	3 339 750	3 511 035	3 591 425	1,12
Количество помещений, по которым налог предъявлен к уплате	2 306 506	2 654 245	3 243 041	3 605 019	3 768 453	1,63
Кадастровая стоимость помещений, по которым предъявлен налог, с учетом вычетов, млн руб.	X	3 063 252	16 193 723	21 094 212	21 609 843	17,04
Сумма, подлежащая уплате в бюджет, млн руб.	4 836,7	10 737,8	25 035,7	33 587,1	36 242,7	7,49
Кадастровая стоимость одного объекта с учетом льгот, тыс. руб.	549,83	1 154,1	4 993,38	5 851,35	5 734,41	X
Темп роста налогооблагаемой стоимости, раз	X	1,34	0,99	1,19	0,98	X
Величина налога на одного налогоплательщика, тыс. руб.	1,507	3,535	7,496	9,566	10,091	6,7
Величина налога на одно жилое помещение, тыс. руб.	2,084	3,161	5,018	5,777	6,263	3

Источник: авторская разработка по данным налоговой статистики

Source: Authoring, based on tax statistics data

**Таблица 3****Сводные итоги налоговой реформы налогообложения имущества организаций за 2015–2023 гг. (выборочно по годам)****Table 3****Summary results of the tax reform of property taxation of organizations for 2015–2023, year sampling**

Период/Наименование показателя	2015	2017	2020	2022	2023
Налоговая база по кадастровой стоимости, млн руб.	3 823 154	8 857 338	9 926 964	12 540 999	11 671 567
Количество налогоплательщиков с налоговой базой по кадастровой стоимости	н/д	н/д	н/д	123 262	122 968
Сумма налога, исчисленная по кадастровой стоимости, млн руб.	41 868,3	112 855,9	143 822,3	201 575,5	200 350,7
Соотношение выпадающих доходов к подлежащим уплате, раз	0,44	0,51	0,27	0,26	0,28
Средняя ставка налога на имущество, облагаемого по кадастровой стоимости, %	1,1	1,27	1,45	1,61	1,72
Доля налога, исчисляемого от кадастровой стоимости, по отношению к общей сумме исчисленного налога	0,06	0,13	0,15	0,17	0,16

Источник: авторская разработка по данным налоговой статистики

Source: Authoring, based on tax statistics data

**Таблица 4**

**Результаты эксперимента по утилизационному сбору в части, администрируемой ФНС, за 2022–2024 гг.**

**Table 4**

**The experiment results on utilization fee administered by the Federal Tax Service in 2022–2024**

<b>Период/Наименование показателя</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>
Количество самоходных машин и прицепов к ним всего.	37 953	39 690	38 035
В том числе:			
– краны	3	1	0
– самосвалы для эксплуатации в условиях бездорожья	85	18	12
Сумма начисленного утилизационного сбора по самоходным машинам, млрд руб.	20 857,9	23 968,6	21 881,4
В том числе:			
– краны самоходные, за исключением кранов на базе шасси колесных транспортных средств, код 1330	9 315	3 105	0
– самосвалы для эксплуатации в условиях бездорожья	572 959	124 863	94 537
Налоговая нагрузка на одну самоходную машину, тыс. руб.	549,57	603,9	575,3
Налоговая нагрузка на один кран, тыс. руб.	3 105	3 105	X
Налоговая нагрузка на один самосвал, тыс. руб.	6 740,69	6 936,83	7 878,08
Количество колесных транспортных средств и прицепов к ним	653 258	767 801	1 025 725
Сумма начисленного утилизационного сбора по колесным ТС, млрд руб.	151 040,7	249 923,3	480 062,4
Налоговая нагрузка на одну колесную машину, тыс. руб.	231,21	325,51	468,02
Общая величина начисленного утилизационного сбора, млрд руб.	171 898,5	273 891,9	501 943,8
Доля утилизационного сбора от налоговых и неналоговых доходов бюджета, администрируемых ФНС, %	0,5	0,8	1,2

*Источник:* авторская разработка по данным налоговой статистики

*Source:* Authoring, based on tax statistics data

**Таблица 5****Поступления по специальным налоговым режимам (СР) за второе полугодие 2022 г. – 2024 г. по четырем экспериментальным регионам****Table 5****Proceeds from special tax regimes, H2 of 2022–2024, considering the four experimental regions**

Период	Показатель	Налоги по СР	ПСН	УСН	АУСН	НПД	АУСН/УСН, %	АУСН/СР, %
<b>РФ</b>								
II полугодие 2022 г.	Сумма, тыс. руб.	883 048 623	37 739 624	784 844 626	34 856	40 153 607	0	0
	Количество	–	1 283 655	4 286 152	–	9 279 524	–	–
2023 г.	Сумма, тыс. руб.	1 087 256 742	45 701 843	959 972 063	1 108 020	62 433 458	0,12	0,1
	Количество	–	1 356 592	4 482 765	19 651	9 279 524	–	–
2024 г.	Сумма, тыс. руб.	1 714 146 144	47 555 582	1 541 677 105	2 302 488	101 035 998	0,15	0,13
	Количество	–	1 452 434	4 844 039	20 477	10 721 821	–	–
<b>Москва</b>								
II полугодие 2022 г.	Сумма, тыс. руб.	186 592 027	7 492 381	166 534 240	16 757	12 492 801	0,01	0,01
	Количество	–	61 747	517 909	–	1 235 336	–	–
2023 г.	Сумма, тыс. руб.	231 604 314	9 816 932	203 773 870	585 318	17 381 253	0,29	0,25
	Количество	–	62 746	541 580	10 063	1 563 584	–	–
2024 г.	Сумма, тыс. руб.	365 528 758	9 529 348	329 020 735	1 272 501	25 620 401	0,39	0,35
	Количество	–	71 077	620 217	10 377	1 764 268	–	–
<b>Московская область</b>								
II полугодие 2022 г.	Сумма, тыс. руб.	67 653 180	3 678 902	60 208 174	9 600	3 718 405	0,02	0,01
	Количество	–	99 606	285 616	2 865	481 157	–	–
2023 г.	Сумма, тыс. руб.	85 860 800	4 058 816	75 912 582	338 111	5 535 096	0,45	0,39
	Количество	–	103 549	301 757	5 832	652 808	–	–
2024 г.	Сумма, тыс. руб.	140 130 145	4 185 129	126 701 828	650 933	8 578 173	0,51	0,46
	Количество	–	111 703	345 352	6 212	764 641	–	–
<b>Калужская область</b>								
II полугодие 2022 г.	Сумма, тыс. руб.	5 355 034	250 774	4 818 072	591	263 341	0,01	0,01
	Количество	–	11 292	29 636	–	44 936	–	–
2023 г.	Сумма, тыс. руб.	6 181 554	274 000	5 456 871	35 067	395 030	0,64	0,57
	Количество	–	11 050	29 452	1 156	62 715	–	–
2024 г.	Сумма, тыс. руб.	9 910 649	265 013	8 882 697	59 372	677 492	0,67	0,6
	Количество	–	11 833	32 259	688	72 347	–	–

<i>Республика Татарстан</i>								
II полу- годие 2022 г.	Сумма, тыс. руб.	19 784 799	1 029 948	17 033 405	5 000	1 553 110	0,03	0,03
	Количество	-	28 759	112 050	-	234 313	-	-
2023 г.	Сумма, тыс. руб.	25 296 865	1 162 733	21 457 475	149 482	2 341 877	0,7	0,59
	Количество	-	30 456	116 780	2 600	306 201	-	-
2024 г.	Сумма, тыс. руб.	40 727 569	1 197 085	35 587 459	279 537	3 472 879	0,79	0,69
	Количество	-	33 662	184 011	3 200	337 530	-	-

*Примечание.* Только в части рассматриваемых режимов.

*Источник:* авторская разработка по данным налоговой статистики

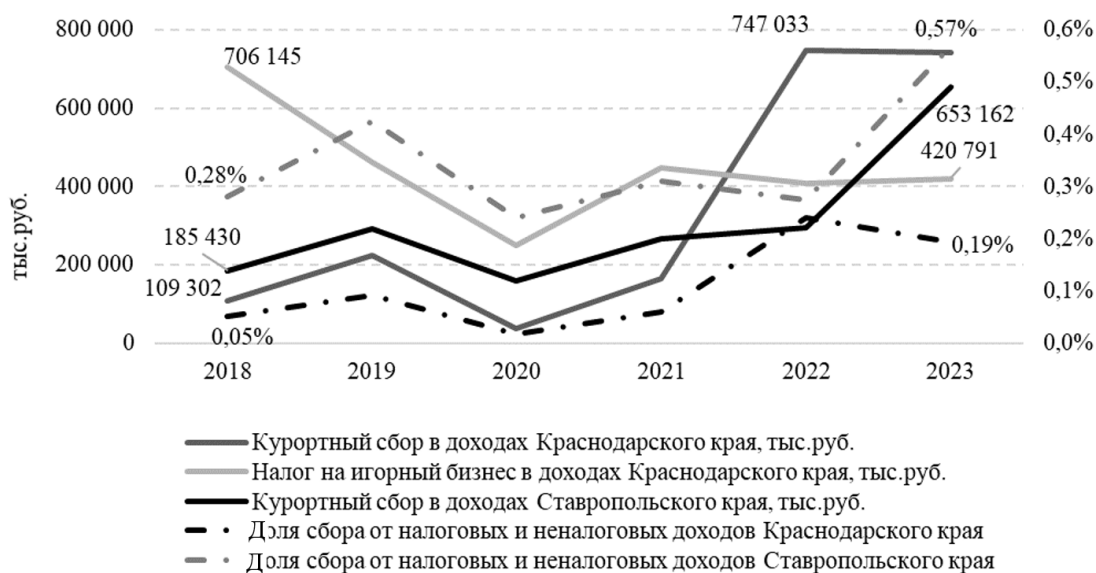
*Source:* Authoring, based on tax statistics data

### Рисунок 1

Динамика показателей эксперимента по курортному сбору и темп роста в 2018–2023 гг.  
тыс. руб.

#### Figure 1

Changes in the resort fee experiment indicators and growth rate for 2018–2023, thousand RUB



*Источник:* авторская разработка на основе данных об исполнении бюджета

URL: <https://minfin.krasnodar.ru>

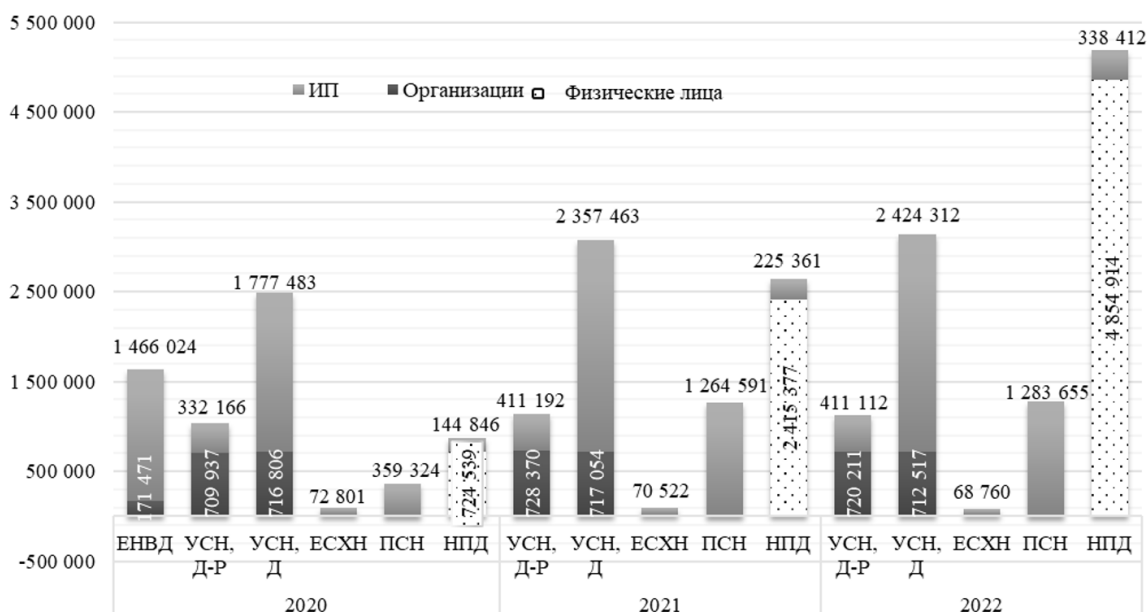
*Source:* Authoring, based on budget execution data. URL: <https://minfin.krasnodar.ru>

**Рисунок 2**

**Число участников налоговых режимов за 2020–2022 гг. для НПД: ИП и физические лица, ед.**

**Figure 2**

**Number of participants in tax regimes for 2020–2022, for Professional Income Tax (PIT): Individual entrepreneurs and individuals**



Источник: авторская разработка по данным налоговой статистики

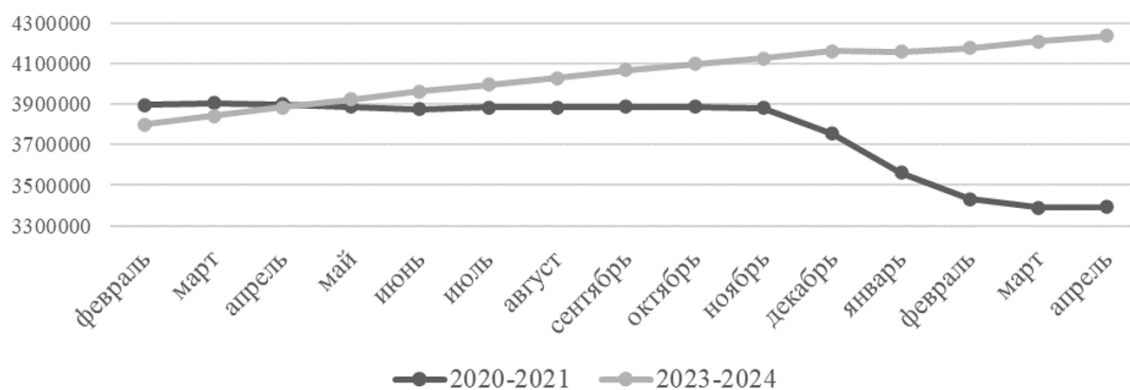
Source: Authoring, based on tax statistics data

**Рисунок 3**

**Изменение численности индивидуальных предпринимателей за сопоставимые периоды 2020–2021 и 2023–2024 гг.**

**Figure 3**

**Changes in the number of individual entrepreneurs for the comparable periods of 2020–2021 and 2023–2024**



Источник: авторская разработка по данным налоговой статистики

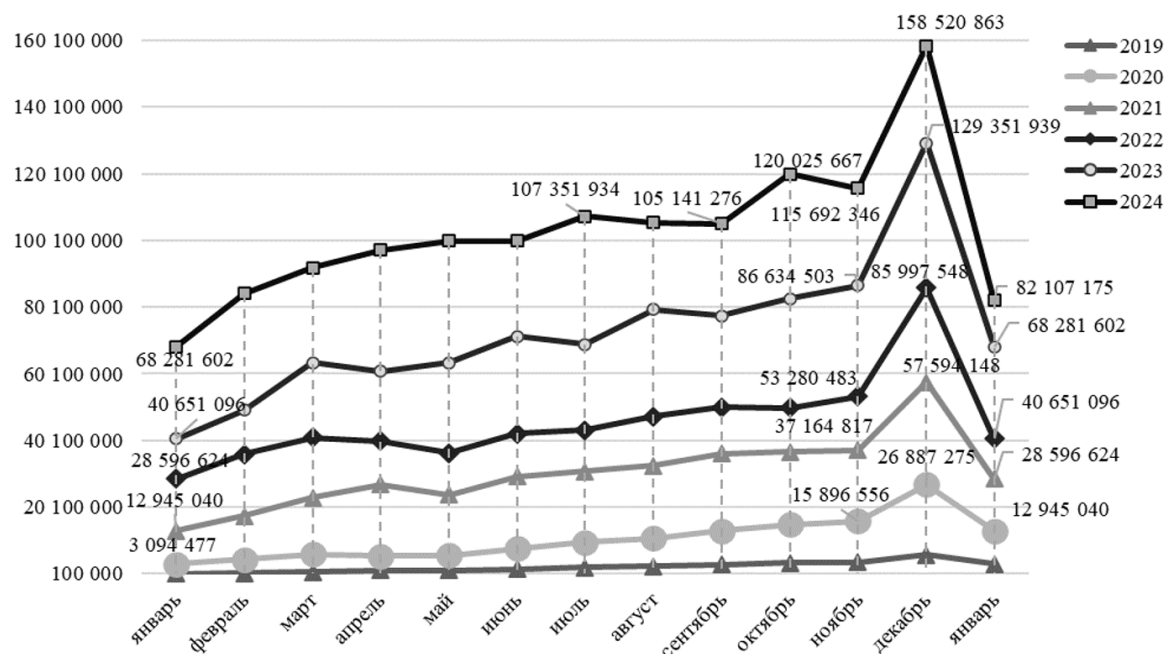
Source: Authoring, based on tax statistics data

**Рисунок 4**

**Ежемесячные выплаты юридических лиц в пользу самозанятых по годам (2019–2024 гг.)**

**Figure 4**

**Monthly payments by legal entities to the self-employed by year for 2019–2024**



Источник: авторская разработка по данным налоговой статистики

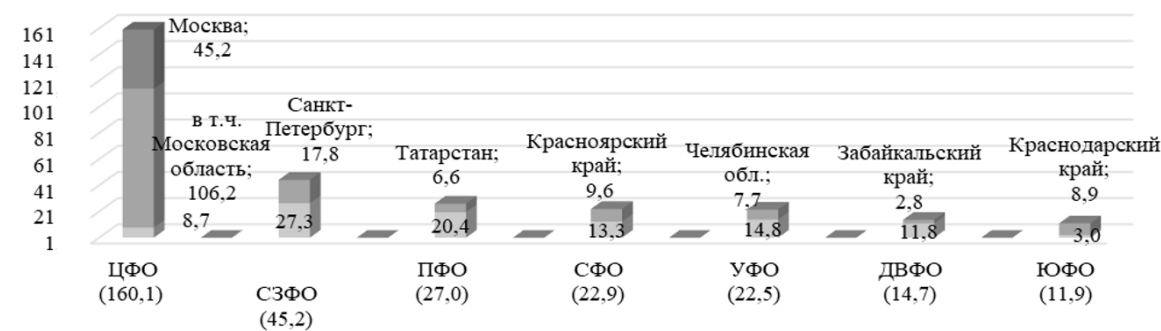
Source: Authoring, based on tax statistics data

**Рисунок 5**

**Распределение регионов и их лидеров по сумме уплаченного налога на сверхприбыль, млрд руб.**

**Figure 5**

**Breakdown of regions and their leaders by excess profit tax paid, billion RUB**



Источник: авторская разработка по данным налоговой статистики

Source: Authoring, based on tax statistics data

**Список литературы**

1. Архипова Е.Ю. Баланс частных и публичных интересов при правовом регулировании // Актуальные проблемы государства и права. 2022. Т. 6. № 2. С. 132–139. DOI: 10.20310/2587-9340-2022-6-2-132-139 EDN: TQGOGC
2. Журавлева О.О. Принцип баланса частных и публичных интересов и экспериментальное регулирование в налоговой сфере // Журнал российского права. 2018. № 8. С. 89–101. DOI: 10.12737/art\_2018\_8\_9 EDN: XUKKJV
3. Норт Д. Понимание процесса экономических изменений. М.: ВШЭ, 2010. 253 с. EDN: QUDDZH
4. Пансков В.Г. Необходим новый подход к налоговому регулированию российской экономики // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2020. № 1. С. 26–46. DOI: 10.24411/2071-6435-2020-10002 EDN: UZBLUQ
5. Пансков В.Г. О роли показателя налоговой нагрузки в регулировании экономики // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2021. № 1. С. 99–110. DOI: 10.24412/2071-6435-2021-1-99-110 EDN: SZOAUW
6. Weber T.O., Fookan J., Herrmann B. Behavioural Economics and Taxation. *Research Papers in Economics*, 2014.
7. Кормишкина Л.А., Королева Л.П. Оценка налогового маневра с позиции парадигмы неоиндустриального развития России // Национальная безопасность / Nota Bene. 2015. № 3. С. 427–441. DOI: 10.7256/2073-8560.2015.3.15620 EDN: TZYMZJ
8. Киреенко А.П. Методы исследования налогообложения в современной зарубежной литературе // Journal of Tax Reform. 2015. Т. 1. № 2-3. С. 209–234. DOI: 10.15826/jtr.2015.1.2.013 EDN: VARZUB
9. Лютова О.И. Налоговый эксперимент в условиях цифровизации // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. 2024. № 1. С. 22–23. DOI: 10.55959/MSU2413-631X-27-15-1-02 EDN: GCDVTK
10. Андреева Л.А. Особенности правового эксперимента в сфере налогообложения // Вопросы современной юриспруденции. 2017. № 5. С. 77–89. EDN: YPDPYN
11. Гордиенко М.С. Перспективы курортного и гостиничного сборов в системе неналоговых платежей РФ // Экономика. Информатика. 2020. Т. 47. № 3. С. 533–544. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-kurortnogo-i-gostinichnogo-sborov-v-sisteme-nenalogovyh-platezhey-rf>
12. Дьячкина Л.А. Современные технологии легализации и налогообложения самозанятых в России и за рубежом // Управление государственными и муниципальными финансами: теория и современная практика: монография / под ред. Н.Г. Ивановой. СПб.: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2018. С. 60–78. EDN: XXBFUP
13. Рахматуллина О.В., Колодина М.В. Финансово-правовое регулирование налоговых экспериментов в Российской Федерации // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2023. № 11. С. 44–53. EDN: EDIDTI
14. Морозова Н.Г., Типалина М.В. Современные проблемы и перспективы применения налога на профессиональный доход // Вестник университета. 2023. № 6. С. 162–170. DOI: 10.26425/1816-4277-2023-6-162-170 EDN: MMBATN
15. Падыганова Н.В. Автоматизированная упрощенная система налогообложения как инструмент налогового стимулирования субъектов микропредпринимательства // Экономика

и предпринимательство. 2022. № 6. С. 788–794. DOI: 10.34925/EIP.2022.143.6.144  
EDN: TBPQOR

16. Демченко М.В., Дахненко С.С. Правовое регулирование экспериментальных правовых режимов в условиях цифровой экономики и перспективы их использования в финансовой сфере // Финансовое право. 2022. № 12. С. 33–37. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-12-33-37  
EDN: SUYQJK
17. Реут А.В. Осуществление налоговых реформ и совершенствование налогового законодательства в России // Образование и право. 2020. № 4. С. 479–483. DOI: 10.24411/2076-1503-2020-10476 EDN: KTWXQE

#### **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.

## EXPERIMENTAL TAX REGULATION: CURRENT TRENDS AND THE ISSUES OF EFFECTIVENESS ASSESSMENT

DOI: <https://doi.org/10.24891/fmbork>EDN: <https://elibrary.ru/fmbork>

**Lika A. D'YACHKINA**

Saint-Petersburg State Economic University (SPbSEU), St. Petersburg, Russian Federation

e-mail: auditor.lad@mail.ru

ORCID: 0009-0000-4605-7270

### Article history:

Article No. 255/2025

Received 21 Apr 2025

Accepted 26 May 2025

Available online

30 Sept 2025

### JEL Classification:

B40, E62, H23, H26,

H30

### Keywords:

tax, tax regulation, tax experiment, special tax regimes, windfall tax

### Abstract

**Subject.** This article assesses the effectiveness of the tax experiment and the legal basis for its conclusion.

**Objectives.** The article aims to conduct a comprehensive study of the economic results of tax experiments and develop a universal approach to assessing their effectiveness.

**Methods.** For the study, I used the general scientific research methods, logical and statistical analyses, and empirical observation.

**Results.** The article proposes to develop a unified methodological approach and further testing of tax experiments considering complex evaluation criteria, legal and economic conditions of completing the experiment.

**Conclusions.** It is necessary to enshrine legal and economic criteria for the experiment effectiveness and withdrawal conditions at the statutory level.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2025

**Please cite this article as:** D'yachkina L.A. Experimental tax regulation: Current trends and the issues of effectiveness assessment. *Finance and Credit*, 2025, iss. 9, pp. 138–161. DOI: 10.24891/fmbork EDN: FMBORK

### Acknowledgments

The article was performed within the framework of State job of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to higher educational institutions in terms of research and development on topic – *New Financial Solutions in the Context of Russia's Transition to a Supply-side Economic Model*. State Classifier of Scientific and Technical Information ID number ГПНТИ 06.73.15; 06.73.07.

### References

1. Arkhipova E. Yu. [Balance of private and public interests in legal regulation]. *Aktual'nye problemy gosudarstva i prava*, 2022, vol. 6, no. 2, pp. 132–139. (In Russ.) DOI: 10.20310/2587-9340-2022-6-2-132-139 EDN: TQGOGC
2. Zhuravleva O. O. [The principle of balance of private and public interests and experimental regulation in tax sphere]. *Zhurnal rossiiskogo prava*, 2018, no. 8, pp. 89–101. (In Russ.) DOI: 10.12737/art\_2018\_8\_9 EDN: XUKKJV
3. Nort D. *Ponimanie protsessa ekonomicheskikh izmenenii* [Understanding the process of economic changes]. Moscow, HSE Publ., 2010, 253 p. EDN: QUDDZH
4. Panskov V. G. [New approach to tax regulation of Russian economy is needed]. *ETAP: ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika*, 2020, no. 1, pp. 26–46. (In Russ.) DOI: 10.24411/2071-6435-2020-10002 EDN: UZBLUQ

5. Panskov V.G. [On the role of tax burden indicator in economic regulation]. *ETAP: ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika*, 2021, no. 1, pp. 99–110. (In Russ.) DOI: 10.24412/2071-6435-2021-1-99-110 EDN: SZOAUW
6. Weber T.O., Fookan J., Herrmann B. Behavioural Economics and Taxation. *Research Papers in Economics*, 2014.
7. Kormishkina L.A., Koroleva L.P. [Assessment of tax maneuver from the paradigm of neo-industrial development of Russia]. *Natsional'naya bezopasnost' / Nota Bene*, 2015, no. 3, pp. 427–441. (In Russ.) DOI: 10.7256/2073-8560.2015.3.15620 EDN: TZYMZJ
8. Kireenko A.P. [Methods of taxation research in modern foreign literature]. *Journal of Tax Reform*, 2015, vol. 1, no. 2-3, pp. 209–234. (In Russ.) DOI: 10.15826/jtr.2015.1.2.013 EDN: VARZUB
9. Lyutova O.I. [Tax experiment in digitalization conditions]. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya 26: Gosudarstvennyi audit*, 2024, no. 1, pp. 22–23. (In Russ.) DOI: 10.55959/MSU2413-631X-27-15-1-02 EDN: GCDVTK
10. Andreeva L.A. [Features of legal experiment in taxation]. *Voprosy sovremennoi yurisprudentsii*, 2017, no. 5, pp. 77–89. (In Russ.) EDN: YPDPYN
11. Gordienko M.S. [Prospects of resort and hotel fees in the system of non-tax payments in the Russian Federation]. *Ekonomika. Informatika*, 2020, vol. 47, no. 3, pp. 533–544. (In Russ.)  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-kurortnogo-i-gostinichnogo-sborov-v-sisteme-nenalogovyh-platezhey-rf>
12. D'yachkina L.A. *Sovremennye tekhnologii legalizatsii i nalogooblozheniya samozanyatykh v Rossii i za rubezhom. V kn.: Upravlenie gosudarstvennymi i munitsipal'nymi finansami: teoriya i sovremennaya praktika: monografiya* [Modern technologies of legalization and taxation of the self-employed in Russia and abroad. In: Management of State and municipal finances: theory and modern practice: a monograph]. St. Petersburg, Saint-Petersburg State Economic University Publ., 2018, pp. 60–78. EDN: XXBFUP
13. Rakhmatullina O.V., Kolodina M.V. [Financial and legal regulation of tax experiments in the Russian Federation]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii*, 2023, no. 11, pp. 44–53. (In Russ.) EDN: EDIDTI
14. Morozova N.G., Tupalina M.V. [Modern problems and prospects of professional income tax application]. *Vestnik universiteta*, 2023, no. 6, pp. 162–170. (In Russ.) DOI: 10.26425/1816-4277-2023-6-162-170 EDN: MMBATN
15. Padyganova N.V. [Automated simplified taxation system as a tool for tax incentives for micro-business entities]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo*, 2022, no. 6, pp. 788–794. (In Russ.) DOI: 10.34925/EIP.2022.143.6.144 EDN: TBPQOR
16. Demchenko M.V., Dakhnenko S.S. [Legal regulation of experimental legal regimes in digital economy and prospects for their use in financial sphere]. *Finansovoe pravo*, 2022, no. 12, pp. 33–37. (In Russ.) DOI: 10.18572/1813-1220-2022-12-33-37 EDN: SUYQJK
17. Reut A.V. [Implementation of tax reforms and improvement of tax legislation in Russia]. *Obrazovanie i pravo*, 2020, no. 4, pp. 479–483. (In Russ.) DOI: 10.24411/2076-1503-2020-10476 EDN: KTWXQE

#### 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.