

Налоговая политика в условиях пандемии COVID-19: обзор публикаций в ведущих экономических журналах*

Вылкова Е. С.

Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Северо-Западный институт управления РАНХиГС), Санкт-Петербург, Российская Федерация; vyilkova-es@ranepa.ru

РЕФЕРАТ

В настоящее время в условиях бушующей по всему миру пандемии коронавируса крайне важно обеспечить ее успешное преодоление, безболезненный выход и скорейшее восстановление темпов экономического роста. Значимое место в решении этих проблем принадлежит налоговой политике.

Цель обзора: определить, обобщить и интерпретировать информацию о характере, степени системности, глубине, качестве, дискуссионности, имеющихся тенденциях и трендах, синергии исследований налоговой политики в условиях коронакризиса в ведущих экономических журналах для выявления проблемных и недостаточно изученных значимых для налоговой науки и практики областей знаний, требующих скорейшего решения и развитие которых является наиболее востребованным в современных исторических условиях. От научного сообщества в любой научной отрасли, в том числе налоговой, требуется грамотно и научно обоснованно построить единую взаимосвязанную систему динамично и эффективно развивающихся знаний, а не просто производить набор интересных, но разрозненных идей. Решению этого вопроса призваны помогать научные обзоры публикаций.

Методами исследования являются стратегия идентификации ключевых слов и поисковых терминов из сферы налогообложения и пандемии, скрининг источников и их первичная фильтрация, контент-анализ выбранных статей, критическое осмысление групп статей.

В результате выявлено, что палитра налоговых проблем в условиях COVID-19, исследуемых в публикациях ведущих экономических журналов, является достаточно широкой, но она идет за практикой, а не впереди ее. Востребовано дополнение новыми аспектами теории налогообложения; детальное изучение исторического ракурса налогообложения в условиях различных пандемий; разработка моделей различных прогнозных сценариев альтернативных вариантов налогообложения в форс-мажорных условиях; четкая интерпретация применительно к пандемическим реалиям насущных проблем налоговой повестки современного исторического момента, написание новых обзоров по мере появления публикаций по налоговой тематике в период COVID-19 и на выходе из медико-экономического кризиса.

Ключевые слова: налог, налогообложение, налоговая политика, налоговые льготы, налоговое администрирование, пандемия COVID-19, форс-мажор

Для цитирования: Вылкова Е. С. Налоговая политика в условиях пандемии COVID-19: обзор публикаций в ведущих экономических журналах // Управленческое консультирование. 2021. № 12. С. 81–94.

Tax Policy in the COVID-19 Pandemic: A Review of Publications in Leading Economic Journals

Elena S. Vylkova

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (North-West Institute of Management, Branch of RANEPa), Saint-Petersburg, Russian Federation; vyilkova-es@ranepa.ru

* Исследование выполнено при финансовой поддержке Фонда развития научных исследований и прикладных разработок СЗИУ РАНХиГС.

ABSTRACT

In the context of the world-long coronavirus pandemic, it is now essential that it is successful to overcome, break out painlessly and restore economic growth as soon as possible. Tax policy has a significant place in solving these problems.

The purpose of the review is to identify, generalize and interpret information on the nature, degree of systemicity, depth, quality, discussion, existing trends and trends, synergy of tax policy research in the conditions of the coronacism in leading economic journals to identify problematic and understudied areas of knowledge that are important for tax science and practice, which require an early solution and whose development is the most in-demand in modern historical conditions. The scientific community in any scientific industry, including the tax industry, is required to build a single interconnected system of dynamically and effectively developing knowledge, rather than simply producing a set of interesting but disparate ideas.

The research methods are a strategy of identifying keywords and search terms from the sphere of taxation and pandemic, screening sources and their primary filtering, content analysis of selected articles, critical reflection of groups of articles.

As a result, it has been revealed that the palette of tax problems in the covid-19 environment explored in the publications of leading economic journals is fairly broad, but it goes beyond the front, not ahead of it develop models of various forward-looking scenarios for alternative tax options in force majeure; a clear interpretation of the pandemic realities of the pressing problems of the tax agenda of the present historical moment; writing new reviews as tax publications emerge between Cand19 and the exit from the medical and economic crisis.

Keywords: tax, taxation, tax policy, tax privilege, tax administration, pandemic COVID-19, force majeure

For citing: Vylkova E. S. Tax policy in the COVID-19 pandemic: a review of publications in leading economic journals // Administrative consulting. 2021. N 12. P. 81–94.

Введение

Среди угроз, с которыми сегодня сталкивается мировое сообщество, наиболее значимой является пандемия коронавируса. Для эффективного противодействия данной опасности необходимо как своевременное и грамотное принятие практических решений во всех сферах жизнедеятельности, так и максимальная мобилизация научного потенциала в различных отраслях научного знания. Недаром на сайте WOS создано специальное окно, предлагающее добавить открытый обзор или оценку ситуации с COVID-19.

Важно отметить, что глобальная насущная озабоченность по поводу разразившейся в настоящее время пандемии коронавируса требует пристального внимания практиков и детального изучения академическим научным сообществом всех аспектов сложившейся ситуации. Налогообложение и налоговое администрирование являются одними из значимых экономических явлений, которые призваны способствовать преодолению угроз и успешному выходу государств и их экономических субъектов из коронакризиса. При этом залогом успеха является оперативность и обоснованность принятия соответствующих решений и их внедрения. Научные исследования должны заниматься не только и не столько наблюдением, констатацией и обобщением того, что было, толкованием принятых законодательных новаций, как разработкой новых путей решения пандемических проблем и преодоления угроз обществу, государству и населению на основе грамотного использования налоговых способов и методов.

Данный обзор должен быть грамотным путеводителем, призванным облегчить продвижение по налоговому предметному полю, помочь составить маршрут для будущих исследователей налоговой проблематики не только в условиях коронакризисной ситуации, но и по развитию научной мысли в налогообложении в целом.

К сожалению, в зарубежных публикациях в ведущих экономических журналах обзоров по налоговой проблематике немного. Интересной и полезной для целей данного исследования является работа, посвященная обзору литературы по налоговой конкуренции [14]. Обзоров по налоговой политике в условиях форс-мажорных обстоятельств и т. п. кризисных ситуаций нет. В качестве «пробы пера» для изучения предметного поля публикаций российских авторов по вопросам налогообложения в условиях пандемии COVID-19 автор осуществил обзор их работ по налоговой политике в условиях коронавирусных угроз [1], что позволяет более четко поставить исследовательские вопросы.

Таковыми являются:

- расширенный поиск статей в ведущих экономических журналах, рассматривающих налоговые аспекты коронакризисной ситуации и формирование первоначальной их выборки;
- группировка статей на основе контент-анализа;
- детальное критическое осмысление материалов статей, наиболее релевантных теме обзора;
- выявление трендов публикаций по налоговой тематике в условиях пандемии COVID-19, определение пробелов и наименее изученных аспектов;
- идентификация приоритетных направлений дальнейшего развития научной мысли в сфере налогообложения в условиях пандемии и форс-мажорных обстоятельств.

Материалы и методы

Стратегия идентификации ключевых слов и поисковых терминов также как и весь последующий материал опирается на имеющиеся работы по методологии обзорных статей, прежде всего, на признанный протокол обзора литературы Х. Снайдер [25], и базируется на основе многолетнего изучения автором налогового научного поля и дискуссий в этой сфере и позволяет сформировать достаточно полный перечень статей, на которых будет основываться обзор в условиях, когда в быстро развивающейся области знаний, связанной с пандемией и всеми взаимодействующими с ней сферами жизнедеятельности, происходит всплеск публикаций по различным научным областям, оказывающим влияние на решение проблем, обусловленных коронакризисом.

В результате поиска в базе Scopus, скрининга источников и их первичной фильтрации по состоянию на 1 июня 2021 г. выявлено, что в 53 журналах направлений ACCOUNTING AND FINANCE; BUSINESS AND MANAGEMENT STUDIES; DEVELOPMENT STUDIES; ECONOMICS AND ECONOMETRICS представлены материалы по налоговой (фискальной) тематике в условиях коронавирусной пандемии, при этом на страницах журналов Applied Economics Journal of Public Economics Technological Forecasting and Social Change ранее в определенной степени освещались вопросы налогообложения в условиях финансовых и т. п. кризисов прошлых лет. Поиск осуществлен по достаточно широкому спектру терминов, образуемых на основе слов: ковид, пандемия, эпидемия, коронавирус. При этом, вполне возможно, что какие-то авторы при рассмотрении коронакризисной ситуации использовали и другие достаточно редкие термины, предусмотреть все из которых не представляется возможным. Поэтому не исключено, что отдельные публикации не включены в первоначальную выборку, если в них использованы исключительно экзотические термины для идентификации современной пандемической ситуации.

Всего в 72 статьях (в том числе 52 в финальном варианте, 20 находятся на стадии издания, но их можно читать) налоговые и различные термины по COVID-19 встречаются в названии, аннотации, ключевых словах. Наибольшее количество публикаций содержится в Journal Of Public Budgeting Accounting And Financial Management — 9;

в *Environmental And Resource Economics* — 6; в *Journal Of Public Economics* — 3; в *Applied Economics* и *Technological Forecasting And Social Change* — по 3; еще в 6 журналах по 2, а в остальных по одной публикации.

Необходимо указать, что есть еще ряд статей, которые, не вынося налоговые и ковидные термины в название, аннотацию и ключевые слова, тем не менее упоминают эту проблематику в тексте. Например, *Journal Of Public Budgeting Accounting And Financial Management* № 5 за 2020 г. и № 1 за 2021 г. посвятил непосредственно ответным мерам бюджетной политики на глобальную пандемию, опубликовав 20 статей. В 9 статьях названного журнала налоговые и ковидные термины вынесены в название, аннотацию, ключевые слова, а остальные их упоминают в тексте. Например, говорится о налогах в рамках бюджетных ответов на ситуацию с COVID-19 в РФ и Украине [26]. Так как сами авторы не посчитали налоговый аспект своей статьи достаточно значимым и не включили его в ключевые слова или аннотацию, то подобные статьи не будут учтены в данном обзоре в силу ограниченности его объема. Они могут стать предметом дальнейших исследований.

Чтобы сделать обзор максимально достоверным, не упустить что-то значимое, осуществлен сплошной просмотр ведущих журналов по финансовой и налоговой тематике из направления ACCOUNTING AND FINANCE. К сожалению, в журналах, непосредственно посвященных налогообложению: *Fiscal Studies*; *International Tax and Public Finance Auditing and Taxation*; *Journal of the American Taxation Association*, *National Tax Journal*; *Tax Policy and the Economy*, а также в большинстве журналов по бюджетной проблематике, статей по налоговой политике в условиях современной пандемии нет.

Налоговые проблемы в условиях коронакризиса в той или иной степени в 72 выбранных для обзора статьях исследуют 160 авторов из 160 организаций, поэтому говорить о формировании научных школ по данной проблематике пока что еще рано. Лишь *Toulouse school of Economics — Recherche — TSE-R* представлена тремя авторами, еще 16 организаций — двумя авторами, а все остальные — одним автором.

География авторов включает 39 стран, основные из которых отражены на рис.

Кроме авторов из приведенных на рис. стран, исследованиями налоговой проблематики в условиях медико-экономического кризиса занимались ученые из Австрии, Бразилии, Канады, Чили, Кипра, Эстонии, Финляндии, Греции, Ирландии, Израиля, Японии, Казахстана, Польши, РФ, Саудовской Аравии, Сербии, Швеции, Свазиленда, Таиланда, Украины, Вьетнама.

22 статьи изданы при финансовой поддержке различных организаций, из них 2 профинансированы *European Commission*, другими организациями выделены средства на издание только одной статьи, что не демонстрирует заинтересованность какой-то организации или группы организаций в проведении исследований по названной тематике.

Авторы имеют не более двух работ, где в той или иной степени отражены налоговые аспекты в пандемию и на выходе из кризиса. К сожалению, ни один из авторов ранее не исследовал проблематику налогообложения в условиях других не только эпидемиологических, но даже финансовых и т. п. кризисов, что не позволяет говорить о существенной преемственности, приращении знаний и развитии научной мысли в сфере налогообложения в форс-мажорных ситуациях применительно к пандемии COVID-19. Такое положение следует идентифицировать как существенный пробел, требующий скорейшего устранения. Бесспорно, современный коронакризис имеет достаточно значимую специфику, но история знавала многие мировые эпидемии холеры, чумы и т. д. и налоговые вопросы играли важное значение как во время, так и на выходе из них. Целесообразно глубокое изучение исторического опыта применения налоговых способов и методов для преодоления

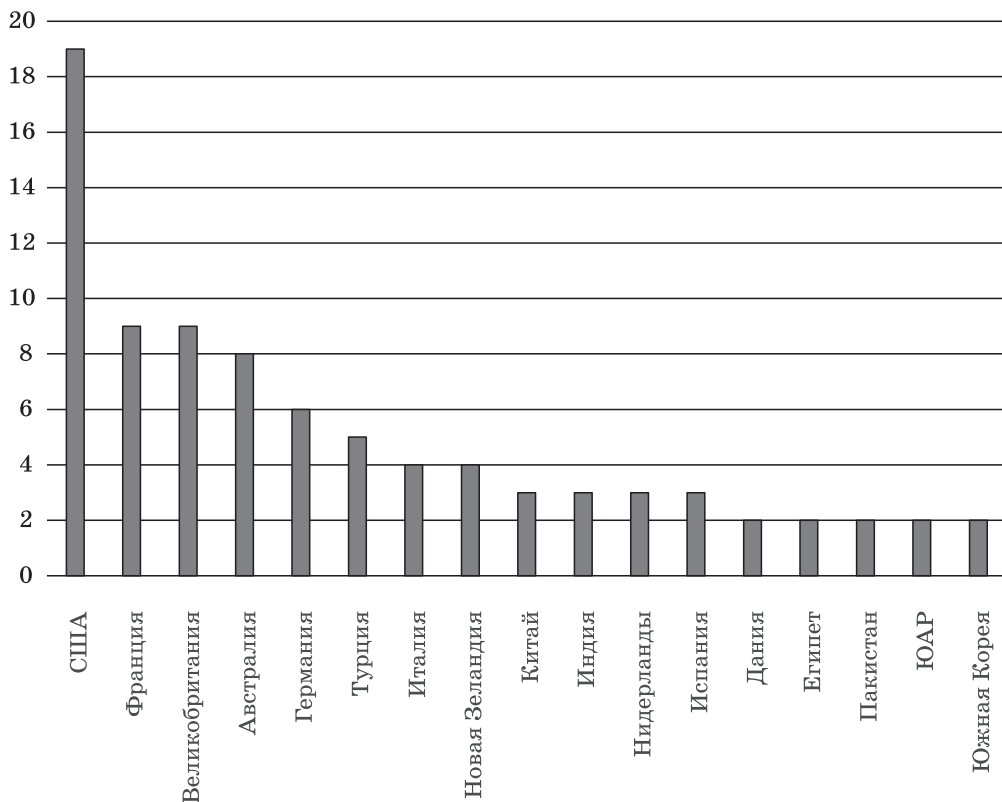


Рис. Статьи по налоговым проблемам в условиях коронакризиса по странам
Fig. Articles on tax problems in the conditions of the coronavirus crisis by country

Источник: составлено автором по [Электронный ресурс]. URL: <https://www-scopus-com.idp.nwipa.ru/results/savedList.uri?sort=plfdt-f&listId=57189775&listTypeValue=Docs&src=s&imp=t&sid=86d2973f7463eddd588f074863001276&sot=sl&sdt=sl&sl=0&origin=savedlist&txGid=01a8900fe624139f1c8435f17fad6bf0> (дата обращения: 16.07.2021).

эпидемических кризисов в прошлом, чтобы успешно осуществлять налоговую политику в современных коронакризисных условиях.

Произведенный контент-анализ выбранных статей позволяет выделить следующие их группы:

- статьи, посвященные непосредственно налоговым инструментам и механизмам в условиях современной пандемии;
- статьи, посвященные бюджетной и макроэкономической политике в коронакризис, где существенное внимание уделяется налоговой политике;
- статьи, посвященные вопросам налогообложения, где немного говорится в том числе и о его специфике в условиях медико-экономического кризиса;
- статьи, рассматривающие налоговые вопросы в числе прочих особенностей современной пандемической реальности.

Знакомство со статьями из групп 3 и 4 показало, что они фрагментарно рассматривают тему обзора, ничего принципиально нового не добавляя ни в теорию налогообложения, ни в исследование налоговых аспектов пандемической реальности, зачастую ограничиваясь лишь фразой о важности налоговой политики в пандемию.

Поэтому в данном обзоре критически осмысливаются статьи, входящие в группы 1 и 2 как наиболее релевантные теме обзора.

Результаты и дискуссия

1. Девять статей посвящены непосредственно налоговым инструментам и механизмам в условиях современной пандемии. В определенной степени все они носят самостоятельный характер, их вряд ли целесообразно объединять по содержательному наполнению с другими публикациями. Поэтому далее излагаются их основные положения.

1.1. Д. Алм с соавторами [2] рассматривают, как налоговая политика в условиях COVID-19 воспринимается, оценивается гражданами и влияет на их поведение. В статье анализируются на основе данных ОЭСР налоговые меры 120 стран, изучаются изменения в различных налогах: НДС, налог на прибыль, НДФЛ и других, для оценки эффективности мер налоговой политики по стимулированию потребления, инвестиционной активности. Авторы вносят предложения по мерам, призванным способствовать улучшению соблюдения гражданами налогового законодательства, относя к ним, прежде всего: доверие к власти при переходе на выходе из пандемии к более жестким налоговым мерам, налоговый моральный дух населения и индивидуальное отношение к рискам и справедливости, готовность налогоплательщиков к сотрудничеству. Важным итогом статьи является обобщение детерминант налогового поведения в условиях COVID-19.

1.2. В трех статьях обобщается информация по ряду стран.

М. Деверо с соавторами [11] анализируют дискреционные фискальные меры реагирования на пандемию COVID-19 принимаемые различными странами на этапе острого общего потрясения мировой экономики и на начальной фазе восстановления. Более долгосрочная перспектива ими обозначается, но не анализируется. В период пандемии налогово-бюджетная политика нацелена на стабилизацию занятости и доходов; а на выходе из кризиса — на стимулирование фирм к повторному началу производства, спроса, цепочек поставок в экономике. Достоинством статьи является предлагаемая система факторов, которые следует учитывать при разработке фискальных мер. Авторы оценивают ключевые меры, принятые разными странами на первом этапе, группируя их на создающие стимулы для изменения поведения, и просто обеспечивающие денежную выгоду, рассматривая опыт прежде всего Великобритании, а также в отдельных вопросах Дании, Германии. Приоритетами второго этапа обозначаются: 1) продление отсрочек по налогам и т. п. мер; изменений в трудовых отношениях (удаленная работа, сокращенный рабочий день и неделя) и оплате труда; снижение НДФЛ и страховых взносов; 2) использование льгот по налогу на прибыль организаций: в части амортизации и переноса убытков, возможность чего продемонстрирована применительно к положениям системы корпоративного налогообложения в странах ОЭСР; 3) временное снижение ставки НДС для стимулирования совокупного спроса, что использовалось в Великобритании в период финансового кризиса 2008–2009 гг.; 4) уменьшение налогообложения имущества предприятий. Следует отметить, что отдельные аспекты описаны авторами очень предметно, с детальным анализом большого количества стран, а какие-то только обозначены. Ряд предложений по второму этапу являются дискуссионными, так как длительное снижение практически всех налогов, которое и так происходит в период мировой пандемии, увеличенное еще и за счет законодательно устанавливаемых льгот, вряд ли позволит успешно решать вопросы экономического роста экономики.

А. Э. Ямен [28] проводит межстрановой анализ 138 государств по комплексу взаимосвязанных проблем, определяя их как переменные в моделях: уклонение от уплаты налогов и риски для здоровья граждан в условиях современной пандемии,

группируя страны по уровню коррупции. Автор рассматривает, какие риски для общественного здравоохранения COVID-19 представляет уклонение от уплаты налогов и коррупция и доказывает, что тяжесть коррупции может увеличить риск заражения COVID-19 больше, чем уклонение от уплаты налогов. Взаимосвязь между уклонением от уплаты налогов и общественным здравоохранением COVID-19 варьируется в зависимости от уровня коррупции (71 страна с высоким уровнем коррупции и 67 — с низким) и является умеренной. А.Э Ямен полагает, что будущие исследования должны уделять больше внимания неэкономическим последствиям уклонения от уплаты налогов, следует добавить больше переменных в уравнение затрат уклоняющихся от уплаты налогов компаний.

Д. Хосе с соавторами [16] рассматривают фискальные меры реагирования на пандемию COVID-19 в Индии как наиболее пострадавшей от коронакризиса развивающейся стране, которые сравниваются с налоговыми мерами на других формирующихся рынках. Индия вступила в кризис в неблагоприятных экономических условиях, характеризующихся снижением потребительского спроса, сокращением инвестиций и ослаблением экономического производства и сбора доходов. Одной из основных причин этого стало введение в 2017 г. нового налога на товары и услуги (GST), объединившего ряд косвенных налогов и предполагающего большую централизацию в его аккумулировании. В условиях пандемии Правительство Индии приняло ряд фискальных преференций для наиболее уязвимых слоев населения. При этом были серьезно повышены акцизы и НДС на нефть и алкоголь, в результате чего в настоящее время Индия имеет один из самых высоких налогов на топливо в мире. Некоторые штаты повысили гербовый сбор, регистрационные сборы и ряд других налогов. Несмотря на все принимаемые меры чрезмерное снижение налогов на потребление привело к беспрецедентному дефициту доходов, что требует новых путей их получения и осуществления мер жесткой экономии. Авторы полагают, что в Индии необходима серьезная реформа косвенного налогообложения, а также большая диверсификация стратегии доходов, опирающаяся также на прогрессивное налогообложение доходов.

1.3. В трех статьях широко задействован математический аппарат, и налоговая проблематика синергетически вплетается в изучение различных экономических явлений.

Ф. Бургером и Э. Калицем [6] на примере ЮАР рассматриваются экономические, в том числе фискальные меры, принимаемые в условиях коронакризиса. К последним отнесены: отсрочки налоговых платежей и налоговые каникулы; поддержка малого и среднего бизнеса, домохозяйств, здравоохранения и других важных отраслей, муниципалитетов. Пакет фискальных ответных мер, объявленный южноафриканским правительством, составляющий 5,3% ВВП, превысил средний пакет стран с формирующимся рынком, и почти сравнялся со средним пакетом стран G20. Авторы доказывают, что единственным вариантом восстановления финансовой устойчивости после завершения пандемии является увеличение доходов, т. е. налогов. Достоинством работы являются многочисленные математические расчеты для ЮАР за период 1995–2019 гг., служащие основанием для выводов и предложений. Интерес для науки представляет глубокий обзор публикаций по фискальным мерам, применявшимся в прошлом в различных странах для достижения устойчивого роста. Однако, к сожалению, в этом обзоре не содержится анализ публикаций по вопросам применения налоговых инструментов в условиях пандемий прошлого. Осуществленное авторами моделирование на основе международных данных активного и пассивного сценария будущей бюджетной корректировки для ЮАР показало, что в стране мало возможностей для повышения налоговых ставок, так как это подорвет ее конкурентоспособность по сравнению с другими развивающимися рынками. Такой вывод противоречит высказанной вначале гипотезе, что налоги на выходе из коронакризиса будут повышаться.

Д. Инкхауспе [15] исследует фискальную политику Австралии, используя динамические модели при сопоставимом по объему одновременном увеличении бюджетных расходов и сокращении налогов. Автором сделаны два важных вывода для политики после завершения ковидной пандемии. Во-первых, что в стимулировании производства увеличение расходов является более эффективным, чем снижение налогов. Во-вторых, одновременное увеличение расходов и налогов предполагает, что у этой политики есть потенциал для увеличения производства и сокращения государственного долга в среднесрочной перспективе, что имеет отношение к разработке мер налогово-бюджетной политики после спада COVID-19.

Ю Мэй Го и Юн Руй Ши [14] на основе общей модели равновесия оценивают как снижение НДС в Китае в 2018–2019 гг. и в условиях COVID-19 повлияло на фискальное давление на местном уровне. Область исследования данной статьи достаточно узкая, хотя опыт китайских властей и наработки ученых КНР, осуществленные в последние годы, могут быть использованы и другими странами. Для измерения влияния на экономику и на фискальное бремя на федеральном и местном уровне Китая снижения ставки НДС авторами построена национальная эконометрическая модель для 42 отраслей. Вследствие пандемии произошло снижение поступлений в федеральный и местный бюджеты всех налогов, в том числе НДС; сокращение общего объема производства; увеличение фискального давления на местном уровне. В статье сделан вывод, что политика снижения НДС является необходимостью в контексте структурной реформы в области экономики предложения, важна для преодоления трудностей, связанных с пандемией. Поэтому крайне важно углубить реформу НДС, принимая во внимание структурные и циклические противоречия Китая в период COVID-19 и выхода из нее, при этом предотвращая фискальные риски и поддерживая фискальную стабильность для обеспечения в долгосрочной перспективе снижения налогов и снижения пошлин. Статью следует признать революционной, отличающейся от большинства исследований. Рассматриваемые в ней предложения по обоснованию необходимости дальнейшего снижения НДС открывают широкое поле для эмпирических исследований по другим налогам и применительно к другим странам с учетом их национальных особенностей.

1.4. Цзинь Сюй и Вэйсянь Вэй [27] также пишут о том, что политика снижения налогов и сборов призвана смягчить последствия современного эпидемиологического кризиса. Авторы утверждают, что налоговые стимулы обеспечат рост ВВП, потребления, экспорта, импорта и т. п. Таким образом, китайские ученые в отличие от всех остальных ратуют за уменьшение налогов, а не за их рост после выхода из пандемии.

1.5. Д. Карнон [18] фокусирует внимание на специфике налогообложения доходов (прибыли) во время пандемии COVID-19. Важность именно данного аспекта налоговой политики в виде установления вмененного подоходного налога объясняется тем, что в состоянии войны с коронакризисом существенно ограничиваются возможности для потребления. Вмененный налог предлагается сделать временным, он будет отменен, когда ограничения на потребление будут смягчены на этапе восстановления экономики. Одновременно для граждан предлагается увеличить на 1–4% ставку НДФЛ, чтобы занятые вносили определенную лепту в поддержание социально незащищенных слоев населения. Никаких расчетов, обоснований по вносимым предложениям в статье, к сожалению, нет, также как нет и анализа публикаций по теме исследования.

2. Среди 15 статей, рассматривающих налоговые аспекты в рамках исследования бюджетной и макроэкономической политики:

2.1. большинство статей (8) посвящены исследованию налоговой политики отдельной страны в условиях COVID-19, представляя собой основной тренд исследований по данной тематике. Они написаны достаточно стандартно: кратко излагают чрезвычайные меры, в том числе налоговые, принятые соответствующей страной в ответ на пандемию COVID-19, и рассматривают ключевые политические, экономи-

ческие и социальные факторы, повлиявшие на разработку этих мер в конкретном государстве. В данных статьях новаций в теории налогообложения нет, статистика приводится по исследуемой стране и ее регионам, моделирование не применяется. Информация из этих статей по налоговой политике системно обобщена в таблице.

Остальные семь статей поднимают специфические проблемы или в них используется специфический инструментарий.

2.2. В четырех статьях широко задействовано моделирование, где есть и налоговый фактор. А.Дж. Ауэрбах, У. Гейл [5] строят 10- и 30-летние прогнозы федерального бюджета США с учетом последствий мировой пандемии, осуществляя большое количество расчетов и моделирование. Авторы полагают, что целесообразно временные налоговые послабления сделать постоянными для 10-летнего периода и увеличить подоходный налог в долгосрочной перспективе, не меняя косвенные налоги. К 2050 г. для преодоления бюджетного разрыва потребуется либо примерно 34% увеличение поступлений подоходного налога, либо 15% увеличение всех налоговых поступлений, или 14% сокращение средних непроцентных расходов. Авторы склоняются к повышению налогов, предлагают меры по борьбе с дефицитом в страховых фондах социального обеспечения, инвалидности и медицинской помощи, сводящиеся к увеличению взносов и сокращению пособий.

С.Х. Коста с соавторами [9] при моделировании оптимистичного, базового и пессимистичного сценария макроэкономической политики в условиях пандемии в определенной степени учитывают налоговый фактор. Они уделяют внимание налогу на потребление, налогу на богатство, налогообложению труда. По результатам расчетов авторы делают вывод, что по сравнению с бюджетным расширением, основанном на расходах, налоговые стимулы оказались менее мощными в борьбе с кризисом. Среди налоговых инструментов самой значимой мерой является сокращение налога на трудовые доходы, а последствия от использования налога на потребление и импортных тарифов незначительны. Крайне интересен осуществленный в статье обзор различных моделей, используемых для изучения экономических последствий COVID-19 и их прогнозирования. Целесообразно, насколько это возможно, использовать эти наработки для полномасштабного изучения налоговых инструментов, примененных в пандемию, и разработки мер по выходу из кризиса.

К. Мадейра [19], рассматривая влияние государственной политики в условиях пандемии на чилийские домохозяйства, пишет, что налоговые меры (отсрочка налога на недвижимость и НДС для граждан с низким доходом, снижение гербового сбора) имеют широкий охват, но не оказывают существенного воздействия. Достоинством статьи является попытка математически рассчитать последствия от введения налоговых мер и равномерности их предоставления.

И. Макдональд [22] в макроэкономической политике в период восстановления после социального дистанцирования пишет о повышении ставок подоходного налога и строит свои модели с учетом этого фактора. По его мнению, находящему подтверждение в работах других исследователей, акцент следует делать на налогообложение накоплений, прогрессивность шкалы, введение налога на богатство.

2.3. В 3 статьях рассматриваются специфические налоговые проблемы.

П. Маллиет с соавторами [21], изучая экономические и экологические последствия COVID-19 во Франции, акцентируют внимание налогу на выбросы углерода, внося его в сценарий климатической политики, учитывая при моделировании и относя к факторам, которые призваны способствовать экономическому подъему на выходе из пандемии.

П. Маффеттоне, К. Олдани [20] в глобальной экономической политике в коронакризис считают важным налогообложение богатства и цифровой экономической деятельности. Отмечая, что эти вопросы в странах G-20 ОЭСР еще не согласованы, авторы, к сожалению, не вносят конкретных предложений. Ни статистических данных, ни расчетов, ни моделей в статье нет.

Таблица

Систематизация положений из публикаций, рассматривающих вопросы налоговой политики отдельных стран в условиях COVID-19

Table. Systematization of provisions from publications considering the tax policy of some countries in the context of COVID-19

Страна 1	Основная специфика экономики страны, выделяемая авторами 2	Налоговые меры в условиях COVID-19 3	Предлагаемые налоговые меры на выходе из пандемии и на долгосрочную перспективу 4
Австралия [3]	Неолиберализм правительства: неравенство, неравномерность налогообложения и налоговых поступлений и т. п.	Написано, что они есть, но не раскрыто	Повышение ставки налога на потребление (GST), увеличение налогообложения прироста капитала, вложенного в основное место жительства граждан; наследства; устранение вопиющих лазеек в налогообложении
Пакистан [4]	Нищета значительной части населения, огромный объем госзаимов от МВФ, отсутствие единой фискальной реакции в провинциях, политические, религиозные сложности	Налоговые льготы для наиболее пострадавших секторов, строительство, сектору недвижимости. Снижение таможенных пошлин на несколько основных товаров импорта; налог на импорт сниженных бобовых был уменьшен на 2% для снижения цен на продовольствие. Отменены все импортные налоги на испытательное оборудование и медикаменты для COVID-19 и рака; сняты таможенные тарифы с сырья, используемого в химической, кожевенной, текстильной промышленности, производстве щетин и удобрений. Снижены налоги на розничную торговлю, рестораны и гостиницы. Правительство выделило 100 млрд крон для возврата налогов экспортному сектору, пострадавшему от нарушенных глобальных цепочек поставок	Нет
Италия [7]	Режим жесткой экономики бюджетных расходов в последние десятилетия	Введение определенных целевых налоговых льгот; приостановление взимания ряда налогов, прежде всего для МСП и в наиболее пострадавших	Нет

1	2	3	4
		отраслях экономики, отменено планируемое в 2021 г. повышение НДС и акцизов	
Канада [8]	Диверсифицированная реакция по провинциям	Проанализированы 298 чрезвычайных мер, принятых канадскими провинциями. Предоставлялись налоговые льготы, отсрочки. Более всего снизили налоги в самой консервативной провинции Альберта, а также в Квебеке	Нет
ЮАР [10]	Наличие проблем в социально-экономической политике, коррупция, безработица, неравенство, отсутствие гибкости, большой государственный долг, дефицит бюджета	Авторы анализируют, насколько и почему произошло сокращение налоговых поступлений. В числе мер называют налоговые отсрочки и каникулы по ряду налогов: НДС и акцизы на табак и алкоголь, углеродный налог, НДС/Л	Прогнозируется рост налогов на выходе из кризиса без детализации
Египет [12]	Реформы, направленные на либерализацию обменного курса, фискальную консолидацию и изменения в энергетическом секторе; дефицит бюджета, большой госдолг, гендерный фактор	Льготы по налогообложению имущества, прежде всего сельскохозяйственных земель	Прогнозируется повышение налогов, которое негативно скажется на нищете, но при этом правительству уже повысило ставки налога на доходы и пенсии
США [17]	Президент Трамп и его правительство не спешили принимать меры реагирования на пандемию	Возвратный налоговый кредит; отсрочки; льготный порядок учета убытков для целей налогообложения. Ряд налоговых мер предоставлены в отдельных штатах	Прогнозируется повышение налогов (опыт Великой рецессии), расширение налоговой базы, повышение налоговых ставок: налог с продаж и подоходный налог
Эстония [24]	Низкий уровень долга до кризиса, преимущества кредитного рынка в результате участия в евроzone	Снижены акцизы на дизельное топливо, природный газ и электроэнергию, а также снижен НДС на цифровые периодические издания и аудиокниги. Взносы социального налога в частные пенсионные фонды были приостановлены	Повышение налогов, но без консолидации

Ричард Мид [23] считает, что экономика нуждается в вакцинации против COVID-19. Применительно к Новой Зеландии он пишет про будущее повышение налогов без какой-либо конкретики.

В завершение отметим, что все статьи объединяет разумный оптимизм в восприятии сложнейшего пандемического мирового кризиса и нацеленность на поиск налоговых инструментов для выхода из него и обеспечения скорейшего восстановления и роста экономики.

Выводы

Обзор показал достаточно широкую палитру налоговых проблем в условиях коронакризиса, поднимаемых в публикациях в ведущих экономических журналах. Большинство статей носят констатирующий, а не полемический, скорее познавательный, чем научный характер. Научных открытий и прорывов в этой отрасли знаний пока нет, обсуждаемые аспекты налоговой политики не новы. Авторы добросовестно перечисляют налоговые меры, принятые в той или иной стране, в ее регионах или группе государств в условиях пандемии и порой даже пишут об инструментах, которые следует задействовать в будущем, но доказательств, математически обоснованных расчетов своих предложений не приводят. Следует констатировать, что существует когнитивный разрыв между практикой, реагирующей на современную пандемию в меру оперативно, и наукой, не создающей базы для принятия грамотных налоговых решений по преодолению пандемии, восстановлению после нее и обеспечению экономического роста.

Подобный этап научных исследований налоговой проблематики в условиях коронакризиса может быть и закономерен, но пора переходить на следующий этап. Искренне надеемся, что соответствующие идеи уже зреют в научных умах и в скором времени появятся на страницах журналов и книг. Очевидно, что назрела настоятельная необходимость научному сообществу в сфере налогов и налогообложения перейти от обобщения принимаемых правительствами различных стран налоговых мер по борьбе и для выхода из современной пандемии к разработке научно обоснованных и математически доказанных предложений по их реформированию.

Явно востребовано дополнение теории налогообложения, в частности, по дифференциации налогообложения в регионах одной страны, по целевому использованию налоговых поступлений и т. д.

Требуется детальное изучение и осмысление изменений в налоговой политике государств, налоговом администрировании и налоговом поведении экономических субъектов в условиях форс-мажорных обстоятельств в исторической ретроспективе. При этом фокус следует делать не только на последних финансовых кризисах, а прежде всего на особенностях налоговых мер, принимавшихся в пандемических чрезвычайных ситуациях мирового масштаба, начиная с Афинской чумы V в. до н. э., заканчивая лихорадкой Эбола 2013–2015 гг.

Есть потребность в разработке моделей различных прогнозных сценариев альтернативных вариантов налогообложения и налогового администрирования на выходе из кризиса и для достижения желаемого уровня экономического роста в соответствующем государстве в средне- и долгосрочном периоде. Следует не только учитывать налоговый фактор в моделировании на основе имеющихся подходов, в том числе в рамках расчета прогнозных вариантов налоговых поступлений в бюджетную систему, но и предлагать новые модели, позволяющие оценить альтернативные варианты налоговых новаций как с точки зрения власти, так и с позиции бизнес-сообщества с его градацией по размеру, отраслям, организационно-правовым и формам собственности и т. д.

Работ, посвященных детальному изучению финансового положения бизнеса (в отраслевом разрезе и т. п.); домохозяйств, населения (по группам) и т. п. в результате

введения налоговых мер в коронакризисной ситуации, практически нет. Это является важнейшим полем для исследования, где следует задействовать социологические опросы, эконометрическое моделирование и системный подход.

Многие широко обсуждаемые в настоящее время проблемы в сфере налогообложения не нашли своей четкой интерпретации применительно к пандемическим реалиям: трансформация налогового администрирования в мировом и национальном масштабе; цифровое администрирование и налогообложение цифровых активов; баланс интересов участников налоговых отношений и другие.

Автор признает ограниченность настоящего обзора. Во-первых, выбранные базы данных, возможно, не были всеобъемлющими для такого рода исследований, особенно с учетом междисциплинарного характера темы. Во-вторых, через некоторое время следует осуществить новый подобный обзор, так как публикационная активность в этой сфере в настоящее время растет очень динамично.

Работа в данном направлении может быть продолжена не только по расширению анализируемой базы, но и по изучению противодействия налоговыми способами и методами другим источникам опасности для общества, экономики, государства: техногенным, биогенным, социокультурным угрозам, терроризму, идеологическому экстремизму и т.д.

Литература/References

1. Вылкова Е. С. Проблематика налоговой политики в условиях коронавирусных угроз, содержащаяся в публикациях российских исследователей // Теневая экономика. 2020. Т. 4. № 3. С. 147–158 / Vylkova E. S. Tax Policy Problem in the face of coronavirus threats contained in the publications of Russian researchers // Shadow Economy [Tenevaja ekonomika]. 2020. Vol. 4. N 3. P. 147–158. (In Rus).
2. Alm J., Blaufus K., Fochmann M., Kirchler E., Mohr P.N.C., Olson N.E., Torgler B. Tax policy measures to combat the sars-cov-2 pandemic and considerations to improve tax compliance: a behavioral perspective // FinanzArchiv. 2020. N 76 (4). P. 396–428. DOI: 10.1628/fa-2020-0014.
3. Andrew J., Baker M., Guthrie J., Martin-Sardesai A. Australia's COVID-19 public budgeting response: the straitjacket of neoliberalism // Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management. 2020. N 32 (5), P. 759–770. DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2020-0096.
4. Ashfaq M., Bashir M. Pakistan: making a "COVID budget" in a struggling economy // Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management. 2020. N 33 (1). P. 69–77. DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2020-0118.
5. Auerbach A.J., Gale W. The effects of the COVID pandemic on the federal budget outlook // Business Economics. 2020. N 55 (4). P. 202–212. DOI: 10.1057/s11369-020-00188-y.
6. Burger P., Calitz E. COVID-19, Economic Growth and and South African Fiscal Policy // South African Journal of Economics. 2021. N 89 (1). P. 3–24. DOI: 10.1111/saje.12270 DOI: 10.1111/saje.12270.
7. Cepiku D., Marchese B., Mastrodascio M. The Italian response to the economic and health crises: a budgetary comparison // Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management. 2020. N 33 (1). P. 47–55. DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2020-0134.
8. Cho C.H., Kurpierz J. Stretching the public purse: budgetary responses to COVID-19 in Canada // Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management. 2020. N 32 (5). P. 771–783. DOI: 10.1108/JPBAFM-05-2020-0070.
9. Costa Junior C. J., Garcia-Cintado A. C., Junior K. M. Macroeconomic policies and the pandemic-driven recession // International Review of Economics and Finance, 2021. N 72. P. 438–465. DOI: 10.1016/j.iref.2020.12.010.
10. de Villiers C., Cerbone D., Van Zijl W. The South African government's response to COVID-19 // Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management. 2020. N 32 (5). P. 797–811. DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2020-0120.
11. Devereux M. P., Güçeri İ., Simmler M., Tam E. H. F. Discretionary fiscal responses to the COVID-19 pandemic // Oxford Review of Economic Policy. 2020. N 36. P. S225–S241. DOI: 10.1093/oxrep/gra019.

12. Elkhashen E.M., Sarhan A., Ejiogu A. Egyptian budgetary responses to COVID-19 and their social and economic consequences // *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. 2020. N 33 (1). P. 78–86. DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2020-0116.
13. Genschel Ph., Schwarz P. Tax Competition: A Literature Review (September 2, 2011) // *Socio-Economic Review*. 2011. N 9. P. 339–370. DOI:10.1093/ser/mwr004.
14. Guo Y.M., Shi Y.R. Impact of the VAT reduction policy on local fiscal pressure in China in light of the COVID-19 pandemic: A measurement based on a computable general equilibrium model // *Economic Analysis and Policy*. 2021. N 69. P. 253–264. DOI: 10.1016/j.eap.2020.12.010.
15. Inchauspe J. Fiscal policy dynamics under a consolidation constraint: evidence from a sign-restricted SVAR with orthogonalized business cycle and monetary policy for Australia // *Applied Economics*. 2021. 53:34, 3992–4016 OI: 10.1080/00036846.2021.1893894.
16. Jose J., Mishra P., Pathak R. Fiscal and monetary response to the COVID-19 pandemic in India // *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. 2020. N 33 (1). P. 56–68. DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2020-0119.
17. Joyce P.G., Suryo Prabowo A. Government responses to the coronavirus in the United States: immediate remedial actions, rising debt levels and budgetary hangovers // *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. 2020. N 32 (5). P. 745–758. DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2020-0111.
18. Karnon J. The Case for a Temporary COVID-19 Income Tax Levy Now, During the Crisis. *Applied Health Economics and Health Policy* // 2020. N 18 (3). P. 335–337. DOI: 10.1007/s40258-020-00585-6.
19. Madeira C. The impact of the COVID public policies on the Chilean households // *Applied Economics Letters*. 2020. V. 28, Iss. 18. P. 1562–1565. DOI: 10.1080/13504851.2020.1832194.
20. Maffettone P., Oldani C. COVID-19: A Make or Break Moment for Global Policy Making // *Global Policy*. 2020. N 11 (4). P. 501–507.
21. Malliet P., Reynès F., Landa G., Hamdi-Cherif M., Saussay A. Assessing Short-Term and Long-Term Economic and Environmental Effects of the COVID-19 Crisis in France // *Environmental and Resource Economics*. 2020. N 76 (4). P. 867–883. DOI: 10.1007/s10640-020-00488-z.
22. McDonald I.M. Macroeconomic Policy to Aid Recovery after Social Distancing for COVID-19 // *Australian Economic Review*. 2020. N 53 (3). P. 415–428. DOI: 10.1111/1467-8462.12387.
23. Meade R. Vaccinating the economy against COVID-19: ex post revenue insurance for firms and households to sustain economic confidence and aggregate demand // *New Zealand Economic Papers*. 2021. DOI: 10.1080/00779954.2021.1877185.
24. Raudla R., Douglas J.W. This time was different: the budgetary responses to the pandemic-induced crisis in Estonia // *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. 2020. N 32 (5). P. 847–854. DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2020-0094.
25. Snyder H. Literature review as a research methodology: An overview and guidelines // *Journal of Business Research*. 2019. N 104. P. 333–339. DOI: 10.1016/j.jbusres.2019.07.039.
26. Vakulenko V., Khodachek I. and Bourmistrov A. Ideological and financial spaces of budgetary responses to COVID-19 lockdown strategies: comparative analysis of Russia and Ukraine // *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2020. Vol. 32. N 5. P. 865–874. DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2020-0110.
27. Xu J., Wei W. The effects of tax and fee reduction policy on mitigating shock of the COVID-19 epidemic in China // *Applied Economics*. 2021. DOI: 10.1080/00036846.2021.1904119.
28. Yamen A.E. Tax evasion, corruption and COVID-19 health risk exposure: a cross-country analysis // *Journal of Financial Crime*. 2021. DOI: 10.1108/JFC-10-2020-0220.

Об авторе:

Вылкова Елена Сергеевна, профессор кафедры экономики Северо-Западного института управления РАНХиГС (Санкт-Петербург, Российская Федерация), доктор экономических наук, профессор; vytkova-es@ranepa.ru

About the author:

Elena S. Vylkova, Professor of the Chair of Economics of North-West Institute of Management, Branch of RANEPA (St. Petersburg, Russian Federation), Doctor of Science (Economics), Professor; vytkova-es@ranepa.ru