

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Т. А. Журавлева

ЗНАЧЕНИЕ И РОЛЬ НАЛОГОВ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В ДОХОДАХ РЕГИОНАЛЬНЫХ И МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ СУБЪЕКТОВ РФ

Аннотация. Предметом исследования является рассмотрение роли и значимости налогов с физических лиц в качестве источника доходов бюджетной системы региона, включая местные бюджеты в российской Федерации. Учитывая, что данный источник налоговых доходов бюджетной системы субъектов и местных органов власти России, является одним из наиболее приближенных к территории доходных источников, необходимо обратить внимание на особенности поступления налогов и факторы, оказывающие влияние на полноту поступлений по данной группе налогоплательщиков. Методология исследования включает проведение сравнительного анализа и логической интерпретации полученных результатов, сформулированных в виде обобщающих выводов. К числу основных положений, отражающих результаты проведенного анализа относятся следующие: рассмотрена роль налогов с физических лиц для формирования региональных и местных бюджетов субъекта РФ; проанализированы особенности поступления различных налогов с физических лиц в консолидированный бюджет РФ, включая их структуру по видам налогов; исследованы различные аспекты по исчислению налога на имущество физических лиц, как по элементам налога, так и субъектам РФ; сделаны выводы о недостаточности поступлений от налогов от физических лиц в масштабах страны.

Ключевые слова: налогообложение физических лиц, источник доходов, бюджетная система региона, региональный бюджет, местные бюджеты, налог на доходы, налог на имущество, транспортный налог, земельный налог, уровень доходов.

Abstract. The subject of the study is the role and importance of the individual income tax as a source of the budget revenues of a region including local budgets of the Russian Federation. Taking into account the fact that in the budgets of Russia's constituents and local authorities this source of tax revenues is one of the closest territorial revenues sources, it is necessary to pay attention at peculiarities of tax revenues and factors that influence the completeness of revenues from this group of taxpayers. The methodology of the research involves comparative analysis and logical interpretation of the results in the form of general conclusions. The main results of the present research are the following: the author has analyzed the role of the individual income tax in the development of regional and local budgets of the Russian Federation; the author has also examined peculiarities of revenues of different taxes from physical entities into the Russian Federation consolidated budget including their structure depending on various kinds of taxes; the author has studied different aspects of the calculation of taxes on physical entities' property both for tax elements and Russian Federation constituents; and finally, the author has made conclusions about insufficient revenues of taxes from physical entities at the domestic level.

Keywords: income tax, local budgets, regional budget, budget system of the region, source of revenue, taxation of individuals (physical entities), property tax, vehicle tax, land tax, income.

Сформированная система налогообложения и приоритеты в определении круга налогоплательщиков имеют огромное значение как с позиций исполнения функционального предназначения налогов и действующей модели налогообложения, так и с

позиций приближения источника налогов к уровню бюджетной системы государства. [1, С.56]

Одной из значимых групп налогоплательщиков в любом государстве выступают физические лица, у которых объектом налогообложения могут являться:

- доходы, полученные из различных источников и подвергаемые налогообложению налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) или дивиденды по акциям российских и иностранных компаний (налог на прибыль организаций);
- недвижимое имущество (дома, квартиры, дачи и прочее имущество), подпадающее под налогообложение налогом на имущество на имущество физических лиц и земельные

территории субъекта направляется в бюджет субъекта РФ, а оставшиеся 15% распределяются между местными бюджетами территорий субъекта).[3,4]

Транспортный налог, взимаемый на территории субъекта РФ, поступает в бюджет данного региона. Налог на имущество физических лиц и земельный налог – это местные налоги, формирующие поступления в бюджеты местных органов власти.

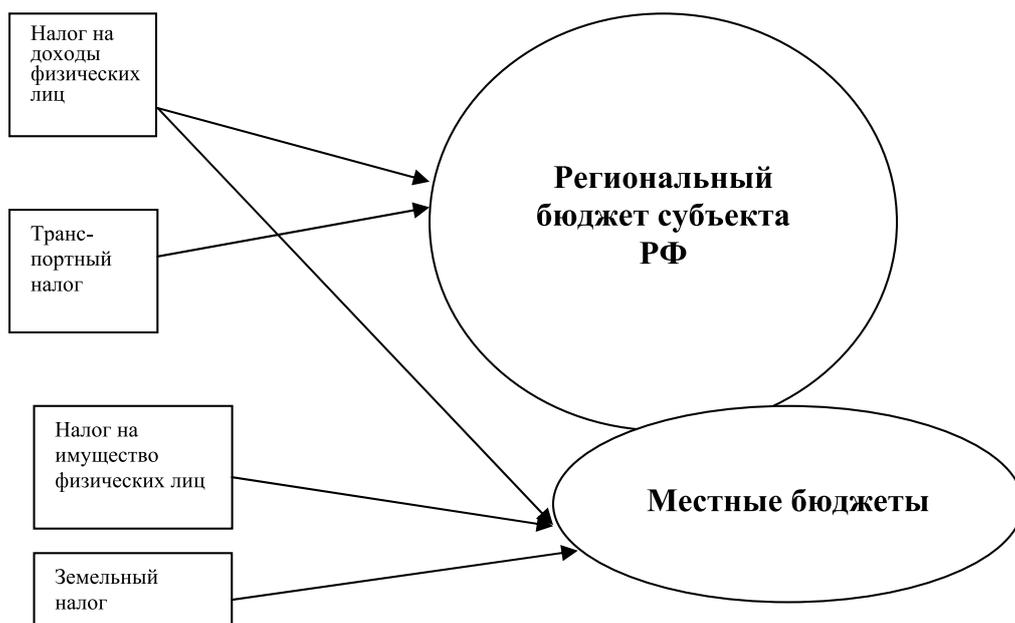


Рис 1. Распределение поступлений налогов от физических лиц в региональный и местные бюджеты субъектов РФ

участки, являющиеся объектом налогообложения земельным налогом;

- движимое имущество в виде автотранспортных средств (наземные, водные, воздушные транспортные средства), являющееся объектом транспортного налога.[1,С.57]

Рассматривая группу налогов с физических лиц, установленных в российской модели налогообложения, следует отметить их особую роль в качестве источника пополнения региональных и местных бюджетов субъектов Российской Федерации.[2,С.47-48] Так, например, налог на доходы физических лиц, являясь федеральным налогом в соответствии с налогово-бюджетным законодательством РФ, на практике выступает источником доходов регионального бюджета (85% поступлений налога на администрируемой

Таким образом, налогово-бюджетная политика регионов должна быть направлена на рост поступлений налогов от такой группы налогоплательщиков, как физические лица. В данной ситуации субъект налога (лицо, на которое установлен налог) чаще совпадает с носителем налога (лицо, исполняющее обязанности налогоплательщика и несущее тяжесть налогового бремени), но иногда возможно и несовпадение. Налоги с физических лиц уплачиваются за счет собственных средств субъектов налогообложения (это и есть источник налога, используемый для уплаты налога), которые могут быть получены, в том числе от аренды движимого и недвижимого имущества. В связи с этим органы власти субъектов России и местных территорий должны быть заинтересованы в наращивании

Налогообложение физических лиц

объектов налогообложения физическими лицами (приобретение собственного жилья или долей в имуществе, транспортных средств, земельных участков и росте доходов), что является залогом роста поступлений налогов от физических лиц в бюджетную систему регионов, включая местные органы власти.

Рассмотрим сложившееся положение с поступлением налогов от такой группы налогоплательщиков, как физические лица, в масштабах Российской Федерации. Согласно данным форм налоговой отчетности ФНС РФ №1-НМ проанализируем совокупные налоговые поступления от физических лиц в 2010-2015 гг. в таблице 1.

Анализ представленных данных свидетельствует о том, что общая сумма налоговых поступлений в бюджетную систему России увеличилась на 7843619,2 млн. руб. или на 133,47%. При этом совокупная сумма налогов с физических лиц увеличилась на 1095835,1 млн. руб. или на 58,08%, что дает основания признать замедление темпов поступления налогов с физических лиц в бюджетную систему страны относительно всех налоговых поступлений на 74,92%.

Среди общего состава налогов с физических лиц более значительные темпы поступления фискальных платежей за исследуемый период были обеспечены за счет:

Таблица 1

Оценка поступлений налогов с физических лиц в консолидированный бюджет РФ в 2010-2015 гг. [5] (в млн. руб.)

Показатели	Годы						Отклонение (+;-) 2015 г. к 2010 г.	Темп роста, в % (2015 г. к 2010 г.)
	2010	2011	2012	2013	2014	2015		
1. В целом общая сумма налоговых поступлений	5876734,1	9715209,6	10594016,0	11321616,5	1206342,0	13720353,3	+7843619,2	233,47
в т.ч. налоги с физических лиц:	1886912,1	2083575,4	2366330,2	2629870,8	2839678,6	2982747,2	+1095835,8	158,08
- налог на доходы физических лиц	1789631,6	1994869,3	2260335,6	2497785,0	2688688,4	2806507,6	+1016876	156,82
- транспортный налог с физических лиц	67056,9	62 327,8	67 284,2	81 327,6	90 299,1	109789,1	+42732,2	163,73
- земельный налог с физических лиц	13285,4	17876,0	21081,9	28475,5	33556,7	36155,7	+22869,6	272,15
- налог на имущество физических лиц	16938,2	8502,3	17628,5	22282,7	27134,4	30295,5	+13357,3	178,86

- земельного налога – в сумме 22869,6 млн. руб. или на 172,15%;
- налога на имущество физических лиц – на 13357,3 млн. руб. или на 78,86%;
- транспортного налога с данной группы налогоплательщиков – на 42732,2 млн. руб. или на 63,73%;
- налога на доходы физических лиц - на 1016876 млн. руб. или на 56,82%.

Рассмотрим структуру налоговых поступлений от физических лиц по видам налогов в таблице 2.

РФ действительно не могут обойтись без него, т.к. в 12 субъектах ЦФО из 18 НДФЛ является основным бюджетобразующим доходным источником бюджетной системы региона. [6,С.242-243]

По другим налогам с физических лиц в исследуемый период прослеживалась тенденция по увеличению доли поступлений: по транспортному налогу - на 0,13%; по земельному налогу – на 0,51%; по налогу на имущество физических лиц - на 0,12%.

Таблица 2

Структура налогов, поступающих от физических лиц в 2010- 2015гг. [5] (в %)

Показатели	Годы						Отклонение (+;-) 2015 г. к 2010 г.
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
В целом общая сумма налоговых поступлений с физических лиц	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	
в т.ч.:							
1.Налог на доходы физических лиц	94,84	95,74	95,52	94,98	94,68	94,09	-0,75
2.Транспортный налог с физических лиц	3,55	2,99	2,84	3,09	3,18	3,68	+0,13
2.Земельный налог с физических лиц	0,70	0,86	0,89	1,08	1,18	1,21	+0,51
3.Налог на имущество физических лиц	0,90	0,41	0,74	0,85	0,96	1,02	+0,12

Анализируя структуру поступления налогов с физических лиц, следует отметить, что наибольший вес в структуре налоговых поступлений населения приходится на налог на доходы физических лиц, удельный вес которого составляет от 94,84% (2010г.) до 94,09% (2015г.) с наметившейся тенденцией к снижению на 0,75%, что подтверждает ранее сделанные нами выводы о значимости данного налога.

Согласно ранее проведенного исследования по роли НДФЛ в доходах бюджетов субъектов Центрального федерального округа, данный налог является одним из главных доходных источников региональных бюджетов и субъекты

Среди состава региональных налогов прямое отношение к физическим лицам имеет также транспортный налог. В связи с тем, что физические лица могут выступать собственниками транспортных средств различного типа (наземные, водные, воздушные транспортные средства) с разной мощностью, они выплачивают транспортный налог, который установлен с 2003 года главой 28 НК РФ.

На основании форм налоговой отчетности №1-НМ, применяемых налоговыми органами РФ, рассмотрим каналы формирования данного налога с уточнением доли, приходящейся на физических лиц в таблице 3.

Налогообложение физических лиц

Таблица 3

Структура поступлений транспортного налога по группам налогоплательщиков в Российской Федерации в 2010-2015 гг. [5] (млн. руб.)

Группы налогоплательщиков	Годы						Отклонение (+;-) (2015 г. к 2010 г.)	Темп роста, в % (2015 г. к 2010 г.)
	2010	2011	2012	2013	2014	2015		
1. Общая сумма налога	95485,9	105397,7	117770,2	132113,2	152502,4	139978,2	+44492,3	146,5
2. Физические лица	73922,7	83684,8	94142,4	106752,9	123794,0	109789,1	+35866,4	148,5
-в % к общей сумме налога	77,4	79,4	79,9	80,8	81,2	78,4	+1,0	101,3
3. Юридические лица	21563,2	21712,9	23627,8	25360,3	28708,4	30189,1	+8625,9	133,1
-в % к общей сумме налога	22,6	20,6	20,1	19,2	18,8	21,6	-1,0	83,2

Согласно данным таблицы 3, можно отметить, что доля транспортного налога, приходящаяся на физических лиц в общей сумме поступившего налога по Российской Федерации, составляет от 77,4% (2010г.) до 78,4% (2015г.), что демонстрирует рост относительного показателя на 1,0% в исследуемый период.

Сравнивая поступления транспортного налога по физическим лицам с удельным весом данного налога по юридическим лицам, следует отметить, что доля поступлений от физических лиц превышает аналогичные поступления по юридическим лицам в 3,4 раза (2010г.) до 3,6 раза (2015г.).

Оценивая в целом динамику поступления транспортного налога по физическим лицам с 2010 по 2015 гг., можно отметить, что сумма данного налога, поступающая от данной группы налогоплательщиков, увеличилась в исследуемый период на 35866,4 млн. руб., что составило 148,5%.

Другим налогом, имеющим отношение к физическим лицам, является земельный налог. На основании формы налоговой отчетности №1-НМ ФНС РФ произведем сопоставление уплачиваемых местных налогов со стороны такой группы налогоплательщиков, как физические лица в таблице 4.

Таблица 4

Динамика уплачиваемого земельного налога в Российской Федерации по группам налогоплательщиков в 2010-2015гг. [5] (млн. руб.)

Группы налогоплательщиков	Годы						Темп роста, в % (2015 г. к 2010 г.)
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
1. Общая сумма поступлений по налогу	131041,7	142502,2	151347,3	171822,3	197338,2	185130,8	141,28
в т.ч.:							
- физические лица	14803,7	19448,3	22985,9	28475,5	36051,4	36155	244,23
-в % к общей сумме поступления налога	11,3	13,6	15,2	16,6	18,3	19,5	172,57
-юридические лица	116238	123053,9	128361,4	143346,8	161286,8	148975,9	128,16
-в % к общей сумме поступления налога	88,7	86,4	84,8	83,4	81,7	80,5	90,76

Согласно данным представленной таблицы, можно сделать выводы о том, что темпы роста земельного налога в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в целом за 5 лет составили 141,3%. Среди групп налогоплательщиков наиболее значительный рост поступлений данного налога (в 1,72 раза) был обеспечен именно за счет физических лиц, что было связано с:

- ростом численности налогоплательщиков, зарегистрированных в базе ФНС РФ в качестве налогоплательщиков на 6058 тыс. единиц или на 21,4% в 2014 году к 2010 году (данные формы ФНС РФ №5-МН);
- увеличением количества земельных участков, зарегистрированных в собственности физических лиц, по которым выставлен налог на 4215 тыс. единиц или на 17,99% за исследуемый период;
- снижением доли «выпадающих доходов» в виде применяемых льгот по земельному

налогу для физических лиц с 10,26% в 2010 году до 6,92% в 2014г., что также привело к общему росту поступлений земельного налога от физических лиц.

Другим не менее интересным налогом, имеющим прямое отношение к недвижимому имуществу физических лиц, является налог на имущество физических лиц. [7,С.18]

С 1 января 2015 года в НК РФ появилась новая глава 32, посвященная налогу на имущество физических лиц. Данные изменения привели к тому, что ранее действующий закон РФ «О налогах на имущество физических лиц» утратил силу. Налог на имущество физических лиц будет вводиться в действие субъектами РФ по мере готовности их в определении кадастровой стоимости имущества, что ведет к росту стоимости налогооблагаемого имущества. Кроме того изменились си ставки налога относительно ранее действующего законодательства (таблица 5).

Таблица 5

Сопоставление ставок по налогу на имущество физических лиц в 2014 и последующие годы [3]

по 2014 г. включительно		с 2015 г. и в последующие годы	
Закон РФ от 09.12.91 №2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»		Глава 32 НК РФ	
Особенности установления ставок налога			
Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения	Ставка налога	Виды объектов недвижимости и кадастровая стоимость	Ставка налога
-До 300 000 рублей (включительно)	-до 0,1% включительно	-Для жилых домов и жилых помещений, недостроенных жилых домов, гаражей и машиномест;	-до 0,1%
-Свыше 300 000 рублей до 500 000 рублей (включительно)	-свыше 0,1 до 0,3% включительно	-Для административно-деловых и торговых центров, а также нежилых помещений, которые используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, а также объектов, кадастровая стоимость которых превышает 300 млн. рублей;	-до 2%
-Свыше 500 000 рублей	-свыше 0,3 до 2,0% включительно	- для прочих объектов налогообложения.	-до 0,5%

Согласно данным ФНС РФ ряд регионов России с 2015 года перешли к новому варианту исчисления налога на имущество физических лиц. Среди них: Архангельская и Амурская области, Башкортостан, Бурятия, Владимирская область, Забайкальский край, Ингушетия, Ивановская область, Карачаево-Черкесия, Коми, Магаданская область, Мордовия, Москва и Московская область, Нижегородская, Новгородская и Новосибирская области, Псковская и Пензенская области, Рязанская, Самарская, Сахалинская, Тверская области, Татарстан, Удмуртия, Ханты-Мансийский АО, Ямало-Ненецкий АО, Ярославская область.[3]

Рассмотрим динамику поступления налога на имущество физических лиц в разрезе изменения его элементов в соответствии с действовавшим Законом РФ от 09.12.91 №2003-1 «О налогах

на имущество физических лиц» в 2010-2014 гг. в таблице 6, составленную на основе имеющихся форм статистической отчетности ФНС РФ за 2010-2014 гг. ¹[8,9]

Согласно данным представленной таблицы, можно отметить, что за исследуемый период по данному налогу увеличилось количество налогоплательщиков налога на имущество физических лиц на 8,3% и объектов налогообложения в виде имущества граждан на 4,4%. Но при этом количество объектов недвижимости, принадлежащих физическим лицам, по которым предъявлен налог, увеличилось с 2010 по 2014 гг. меньшими темпами – всего на 1,4%, что связано с предоставлением льгот по налогу различным категориям граждан.

Весьма интересным на наш взгляд, может быть анализ диапазона распределения сумм

Таблица 6

Структура основных элементов по налогу на имущество физических лиц в Российской Федерации в 2010-2014 гг. [3] (млн. руб.)

Показатели	Годы					Темп роста, в % (2014 г. к 2010 г.)
	2010	2011	2012	2013	2014	
1.Количество налогоплательщиков, учтенных в базе ФНС РФ, ед.	64675833	69058939	71006437	72160251	70018323	108,3
2.Количество объектов налогообложения (объектов имущества), учтенных в базе ФНС РФ, ед.	53214446	53867452	55118084	55263380	55548344	104,4
3.Количество объектов недвижимости, по которым предъявлен налог налогоплательщику, ед.	35113474	35408957	35790485	36164071	35619473	101,4
4.Удельный вес имущественных объектов в базе данных ФНС РФ, по которым предъявлен налог в общей сумме зарегистрированных объектов	65,98	65,73	64,93	65,44	64,12	97,2
5. Сумма налога на имущество физических лиц	16938,2	8502,3	17628,5	22282,7	27134,4	160,2

¹ На официальном сайте ФНС РФ отсутствует информация по статистическим формам налоговой отчетности №5-МН и №5-ТН за 2015 г.

налога на имущество физических лиц по всем субъектам РФ, приходящихся на одного жителя региона, в 2014 году в таблице 7.

данной категории налогоплательщиков, т.к. они получают доходы или им принадлежит имущество, которое зарегистрировано именно на этой

Таблица 7

Диапазон распределения сумм налога на имущество физических лиц на одного жителя по субъектам РФ в зависимости от величины налога в 2014 году [3,10]

Диапазон распределения сумм налога на имущество	Количество субъектов	Примеры
-от 20 руб. до 100 руб.	20 субъектов	Магаданская обл.-20 руб.; Ингушетия -27 руб.; Орловская обл.-42 руб.; РСО-Алания -78 руб.; Республика Адыгея – 82 руб.; Смоленская обл.- 100 руб. и др.
- от 101 руб. до 200 руб.	36 субъектов	Башкортостан -105 руб.; Чувашская республика -108 руб.; Ивановская обл.- 122 руб.; Тюменская обл. – 153 руб.; Курская обл.- 165 руб.; Татарстан, Тверская обл.-200 руб. и др.
- 201 руб. до 300 руб.	15 субъектов	Курганская обл.- 204 руб.; Республика Саха -229 руб.; Ханты-Мансийский АО-Югра -299 руб. и др.
- от 301 руб. до 400 руб.	8 субъектов	Мурманская обл.-303 руб.; Свердловская обл.- 325 руб.; Белгородская обл.- 331 руб.; Тамбовская обл.-343 руб.; Ярославская обл.-345 руб. и др.
-от 401 руб. до 500 руб.	2 субъектов	г. Санкт-Петербург -401 руб.; г.Москва – 467 руб.
-свыше 501 руб. до 615 руб.	2 субъектов	Вологодская обл.- 517 руб.; Московская обл.- 615 руб.
ИТОГО:	83 субъекта	

Данные представленной таблицы свидетельствуют о том, что наибольшие поступления по налогу на имущество физических лиц были обеспечены 4 субъектами РФ, где сумма налога на имущество на душу населения составили от 401 руб. до 615 руб. на одного жителя. Можно констатировать значительный разброс (более чем в 30 раз) в суммах начисления налога на имущество физических лиц по субъектам Российской Федерации, что отражается на полноте формирования доходов местных бюджетов субъектов РФ за счет собственных налоговых доходов.

Таким образом, налоги с физических лиц играют огромную роль в доходах региональных и местных бюджетов. Следует учесть, что региональные и местные органы власти могут оказывать влияние на поступление налогов от

территории. [7,С.20] Кроме того, например имущественные налоги взимаются с физических лиц вне зависимости от их эксплуатации (например, автомобиль или квартира зарегистрированы на владельца, но не эксплуатируются им. В любом случае владельцу будет предъявлено извещение на уплату налога). Но, несмотря на улучшение работы налоговых органов по постановке на учет собственников земельных участков, жилого и движимого имущества, по подоходно-имущественным налогам с физических лиц остается довольно много проблем, связанных как с несовершенством налогового законодательства, так и администрированием налога субъектами Российской Федерации, что приводит к недостаточности поступлений налогов с физических лиц, что продемонстрировано в проведенном исследовании.

Библиография

1. Журавлева Т.А. Роль налогов в формировании бюджетной обеспеченности субъектов ЦФО // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2015. Т. 4. №1. С. 56-63.
2. Журавлева Т.А., Гревцева Н.А. Региональная политика налогообложения: задачи и проблемы // Региональная экономика: теория и практика. 2005. №11. С. 47-52.
3. Налоговый кодекс РФ, Гл. 23.
4. Бюджетный кодекс РФ.
5. Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ - www.nalog.ru
6. Журавлева Т.А. Роль налога на доходы физических лиц в доходах бюджетной системы регионов в условиях кризиса // Налоги и налогообложение. 2016. №3. С. 239-246
7. Артемьева А.Н. Обложение имущества граждан: проблемы и пробелы / А.Н. Артемьева // Налоговая политика и практика. 2012. №2. С. 18-21.
8. Голодова Ж.Г. Трансформация налога на имущество физических лиц в России: предпосылки и направления / Ж.Г. Голодова, Ю.С. Голодова // Финансы. 2013. №3. С. 42-46.
9. Пичугин А.В. Реструктуризация налога на имущество физических лиц / А.В. Пичугин // Молодой ученый. 2010. №3. С. 124-126.
10. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики РФ - www.gks.ru
11. Никиткова У.О. История и современность земельного налогообложения в России // Финансы и управление. 2013. №1. С. 1 - 16. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.1.548. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_548.html

References (transliterated)

1. Zhuravleva T.A. Rol' nalogov v formirovanii byudzhetnoi obespechennosti sub'ektov TsFO // Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomicheskie i yuridicheskie nauki. 2015. T. 4. №1. S. 56-63.
2. Zhuravleva T.A., Grevtseva N.A. Regional'naya politika nalogooblozheniya: zadachi i problemy // Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika. 2005. №11. S. 47-52.
3. Nalogovyi kodeks RF, Gl. 23.
4. Byudzhetni kodeks RF.
5. Ofitsial'nyi sait Federal'noi nalogovoi sluzhby RF - www.nalog.ru
6. Zhuravleva T.A. Rol' naloga na dokhody fizicheskikh lits v dokhodakh byudzhetnoi sistemy regionov v usloviyakh krizisa // Nalogi i nalogooblozhenie. 2016. №3. S. 239-246
7. Artem'eva A.N. Oblozhenie imushchestva grazhdan: problemy i probely / A.N. Artem'eva // Nalogovaya politika i praktika. 2012. №2. S. 18-21.
8. Golodova Zh.G. Transformatsiya naloga na imushchestvo fizicheskikh lits v Rossii: predposylki i napravleniya / Zh.G. Golodova, Yu.S. Golodova // Finansy. 2013. №3. S. 42-46.
9. Pichugin A.V. Restrukturizatsiya naloga na imushchestvo fizicheskikh lits / A.V. Pichugin // Molodoi uchenyi. 2010. №3. S. 124-126.
10. Ofitsial'nyi sait Federal'noi sluzhby gosudarstvennoi statistiki RF - www.gks.ru
11. Nikitkova U.O. Istoriya i sovremennost' zemel'nogo nalogooblozheniya v Rossii // Finansy i upravlenie. 2013. №1. С. 1 - 16. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.1.548. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_548.html