

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2404-022X-2021-11-1-68-81

УДК 334(045)

JEL M11

Зарубежный опыт налогового регулирования развития спорта

С.В. Богачев^а, М.Р. Пинская^б, Ю.А. Стешенко^с^а Финансовый университет, Москва, Россия;^{б,с} Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия^а <https://orcid.org/0000-0002-5038-7691>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-9328-1224>;^с <https://orcid.org/0000-0002-6511-6026>

АННОТАЦИЯ

Предметом исследования является косвенное финансирование развития спорта за рубежом на основе использования элементов налогового регулирования. Цель работы – анализ и обобщение зарубежного опыта налоговых подходов по развитию спорта и обоснование возможности его применения в Российской Федерации. Используются следующие методы: контент-анализ научных публикаций и нормативно-правовой базы; сравнение различных моделей финансирования и применяемых в анализируемых странах налоговых инструментов регулирования развития спорта; логическое обобщение для формулировки выводов и рекомендаций. Спорт на современном этапе играет важную роль в решении как социальных, так и экономических задач, что актуализирует государственное регулирование. Рассмотрены модели финансирования развития спорта, используемые другими странами. Установлено, что модели отличаются соотношениями использования прямых и косвенных методов финансирования данной сферы, включая налоговое стимулирование. Проанализирован опыт налогового стимулирования развития спорта в США, Германии, Нидерландах, Венгрии и Беларуси, выявлено сходство целей и различия в их достижении. Определены возможности использования в Российской Федерации зарубежного опыта налогового регулирования развития спорта. Сделаны выводы о необходимости учета дальнейшего анализа международного опыта для совершенствования косвенного финансирования. При этом следует обеспечить экономическое обоснование предлагаемых к внедрению инструментов налогового регулирования, применяемых за рубежом.

Ключевые слова: спорт; прямое и косвенное финансирование; налоговые методы; регулирование развития массового спорта; государственное финансирование

Для цитирования: Богачев С.В., Пинская М.Р., Стешенко Ю.А. Зарубежный опыт налогового регулирования развития спорта. *Управленческие науки = Management Sciences in Russia*. 2021;11(1):68-81. DOI: 10.26794/2404-022X-2021-11-1-68-81

ORIGINAL PAPER

Foreign Experience in Tax Regulation of Sports Development

S.V. Bogachov^а, M.R. Pinskaya^б, Yu.A. Steshenko^с^а Financial University, Moscow, Russia;^{б,с} Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia^а <https://orcid.org/0000-0002-5038-7691>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-9328-1224>;^с <https://orcid.org/0000-0002-6511-6026>

ABSTRACT

The subject of the study is the indirect financing of sports development abroad through tax incentives. This paper aims to analyze and summarize foreign experience of tax approaches to the sports development and to substantiate the possibility of its application in the Russian Federation. The following methods were used: content analysis of scientific papers and the legal framework related; comparing the different sports funding models and the tax instruments used in the analyzed countries to promote sports; logical synthesis to gain insights and form recommendations. Sports currently

© Богачев С.В., Пинская М.Р., Стешенко Ю.А., 2021

play an important role in addressing both social and economic challenges, which reinforces governmental regulation. The financing models for sports development applications abroad are examined. Models have been found to differ by the use of direct and indirect methods of sports financing methods, including tax incentives. The experience of tax incentives application for sports promotion in the United States, Germany, the Netherlands, Hungary, and Belarus has been analyzed, similarities and differences of the ways goals are achieved have been identified. Possibilities for applying foreign experience in tax incentives for the sports development in the Russian Federation have been identified. Conclusions have been made on the need to further analysis of foreign experience in order to improve methods of indirect financing of sports development. The economic rationale for the proposed tax regulation in sports development should be ensured to prove feasibility thereof.

Keywords: sports; direct and indirect financing; tax incentives; regulation of mass sports development; government funding

For citation: Bogachov S.V., Pinskaya M.R., Steshenko Yu.A. Foreign experience in tax regulation of sports development. *Upravlencheskie nauki = Management Sciences in Russia*. 2021;11(1):68-81. (In Russ.). DOI: 10.26794/2404-022X-2021-11-1-68-81

Введение

Актуальность исследования проблем регулирования налогового регулирования развития спорта обусловлена следующими обстоятельствами. Во-первых, этот вид экономической деятельности имеет значение для эффективного функционирования социальной сферы, ведь спортивные достижения поднимают престиж страны, приносят доход спортсменам и спортивным федерациям, содействуют занятости, а также влияют на работоспособность и здоровье населения. Во-вторых, поскольку спорт входит в состав отраслей экономики, играющих определенную роль в формировании ВВП, необходимо обеспечить решение задач его развития за счет использования соответствующих методов и инструментов как нормативно-правового, так и организационно-экономического и финансового характера, включая налоговое стимулирование. При этом необходимо отметить, что Правительством Российской Федерации утверждена Стратегия развития физической культуры и спорта в Российской Федерации на период до 2030 года, которая среди ряда мер предусматривает «выработку и реализацию мер по налоговой поддержке организаций, осуществляющих деятельность в сфере физической культуры и спорта», а также «выработку и реализацию мер по повышению коммерческой привлекательности профессионального спорта, содействие росту доли внебюджетных источников финансирования»¹.

¹ Распоряжение Правительства РФ от 24.11.2020 № 3081-р «Об утверждении Стратегии развития физической культуры и спорта в РФ на период до 2030 года». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_369118 (дата обращения: 11.01.2021).

Анализ литературных источников показывает, что как в России, так и за рубежом имеются наработки в части обобщения мирового опыта финансирования развития спорта, включая косвенные методы, основанные на использовании налогового стимулирования. Так, следует отметить работы А.В. Орлова [1], А.В. Починкина и С.Г. Сейранова [2], в которых освещаются вопросы прямого и косвенного финансирования спорта за рубежом. В работах [3, 4] представлены подходы к финансированию спорта в других странах на государственном и муниципальном уровнях. Авторами статей [5–8] выполнен анализ международного опыта финансирования развития спорта с использованием инструментов налогового стимулирования. Опираясь на представленные работы и на результаты собственных исследований, обобщаем и сформулируем предложения о возможностях применения в Российской Федерации зарубежного опыта налогового стимулирования развития спорта как косвенного источника финансирования, что и определяет цель и задачи статьи.

Спорт занимает важное место в структуре национальных экономик развитых стран. Его финансирование осуществляется из различных источников, включая: субвенции государственного сектора на национальном, региональном и местном уровнях; расходы домохозяйств и волонтерство; спонсорство, меценатство и пожертвования; доходы от сборов с государственных лотерей, операторов ставок и азартных игр; доходы от СМИ организаторам спортивных мероприятий. Особенности формирования и использования прямых источников финансирования развития спорта раскрыты в работах [1–4]. В России расходы на спорт, физическую культуру и здравоохранение, испытав рост в два

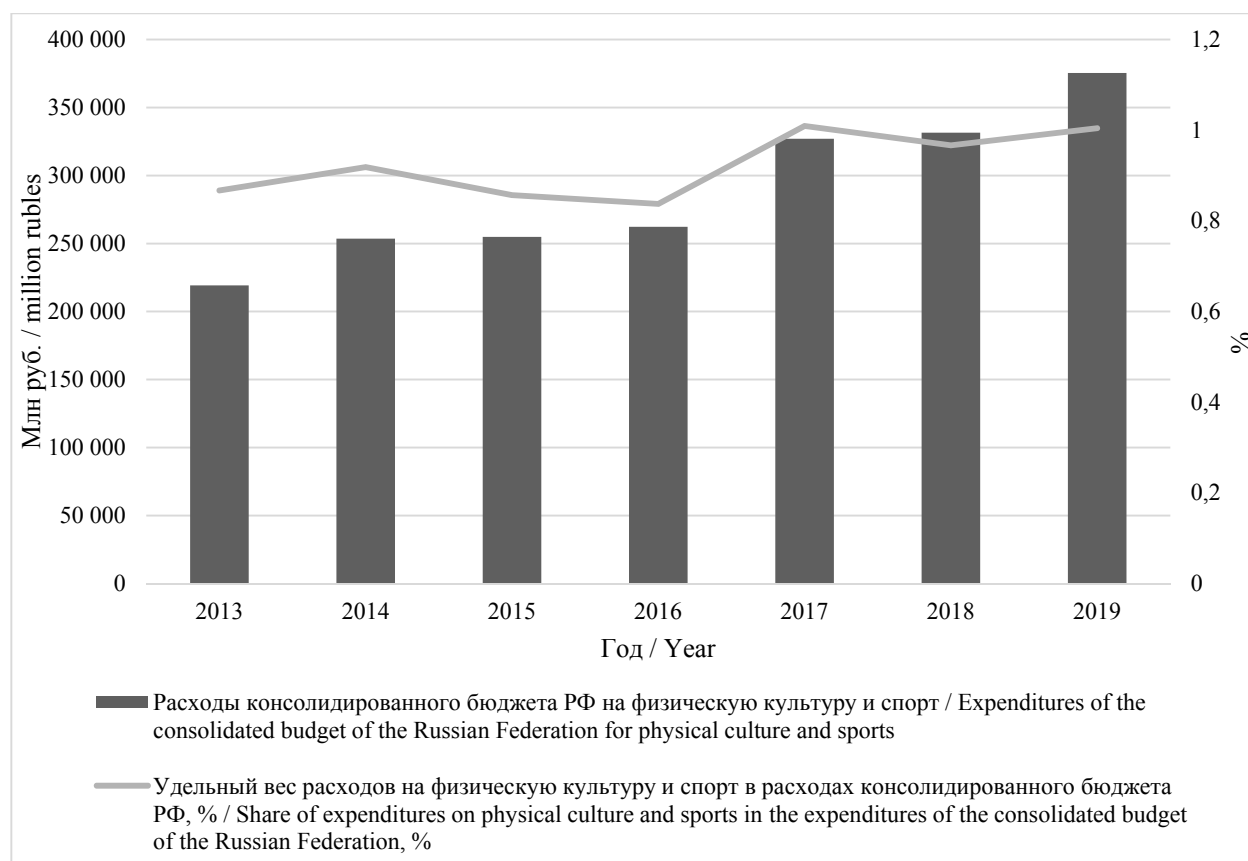


Рис. 1 / Fig. 1. Динамика расходов консолидированного бюджета Российской Федерации на физическую культуру и спорт / Trends in expenditure on physical culture and sports in the consolidated budget of the Russian Federation

Источник / Source: составлено авторами на основе данных о консолидированном бюджете Российской Федерации. URL: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzhzet> (дата обращения: 11.01.2021) / compiled by the authors based on the consolidated budget of the Russian Federation. URL: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzhzet> (accessed on 11.01.2021).

посткризисных года (2011, 2012 гг.), начали неуклонно сокращаться с 2013 г. [9]. Наряду с перечисленными прямыми источниками финансирования, используются косвенные, среди которых важное место занимает налоговое стимулирование. Именно соотношение прямых и косвенных источников развития спорта положено в основу классификации моделей финансирования, используемых за рубежом. В то же время комплексная оценка результатов его состояния является довольно сложной проблемой, при которой необходимо учитывать не только количество спортсменов (любителей, профессионалов) или спортивных организаций, но и состояние материально-технической базы для занятий спортом, организационное и правовое обеспечение, количество высших достижений и многое другое. В данной статье авторы при выборе стран, чей опыт необходимо изучать, отталкива-

лись от результатов высших достижений в мире, федеративного устройства, наличия общего опыта в историческом развитии и государственных целевых программ в изучаемом вопросе. Исходя из этого, больший интерес вызывают способы финансирования и налогового регулирования спорта в США, Германии, Великобритании, Нидерландах, Венгрии и Беларуси. При этом для выводов о применимости зарубежного опыта важно понимать состояние государственной поддержки развития спорта России и интерес частных инвесторов к этому процессу.

Финансирование физической культуры и спорта является обязательством государства². Муни-

² Федеральный закон от 04.12.2007 № 329-ФЗ «О физической культуре и спорте в Российской Федерации». Ст. 38. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_73038 (дата обращения: 11.01.2021).

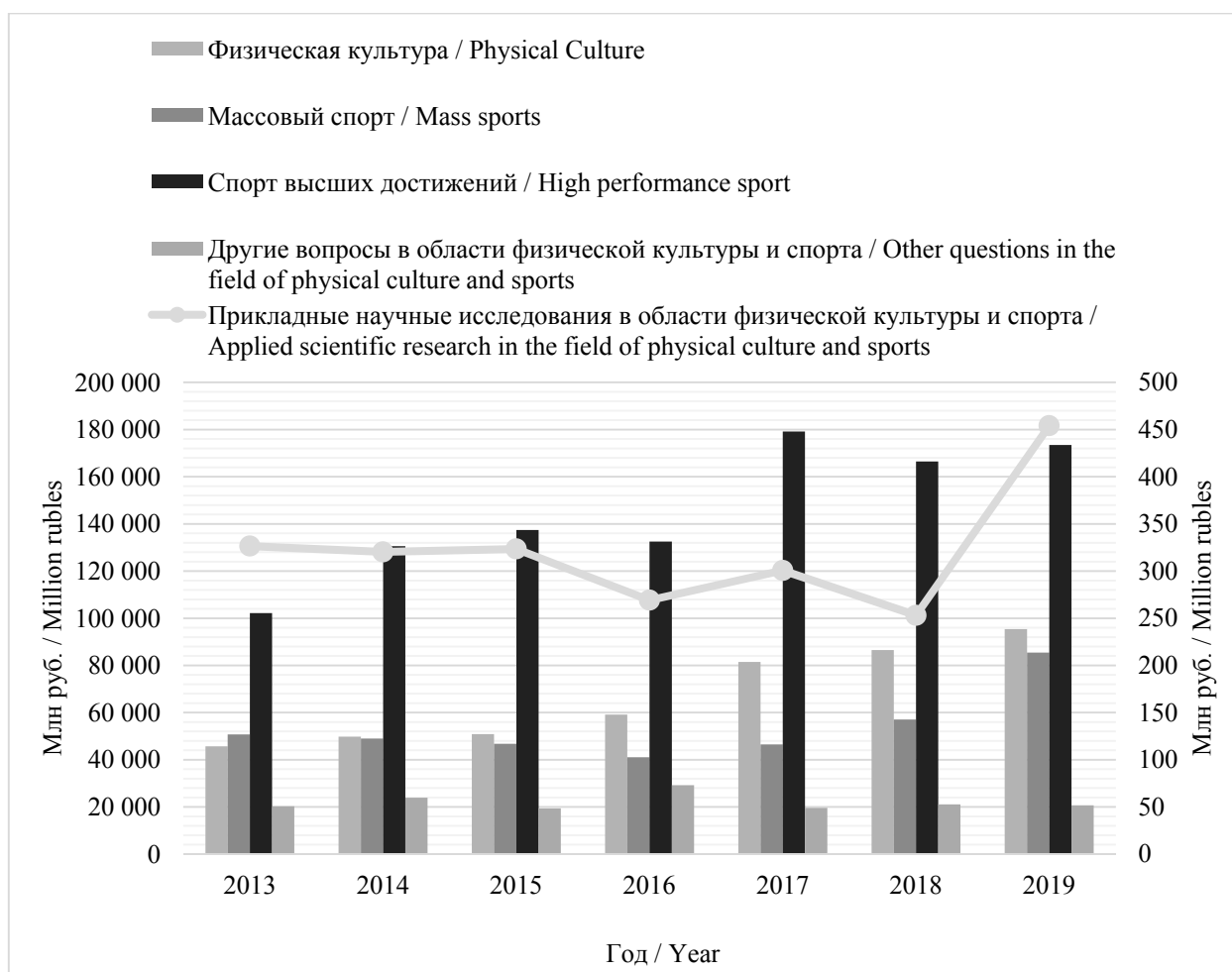


Рис. 2 / Fig. 2. Структура расходов консолидированного бюджета Российской Федерации на физическую культуру и спорт / The structure of expenses of the consolidated budget of the Russian Federation for physical culture and sports

Источник / Source: составлено авторами на основе данных о консолидированном бюджете Российской Федерации. URL: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzhzet> (дата обращения: 11.01.2021) / compiled by the authors based on the consolidated budget of the Russian Federation. URL: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzhzet> (accessed on 11.01.2021).

ципальные образования обязаны обеспечивать условия для развития массового спорта и физической культуры. Субъекты Российской Федерации финансируют организацию и проведение региональных спортивных мероприятий, а также обязаны осуществлять материально-техническое обеспечение региональных спортивных сборных команд. К расходным обязательствам Российской Федерации относится материально-техническое обеспечение спортивных сборных команд, осуществление пропаганды физической культуры, спорта и здорового образа жизни и др. Также установлено, что финансирование спорта может осуществляться из иных не запрещенных законодательством источников, к которым можно

отнести: поступления от спонсорской деятельности и проведения лотерей, собственные доходы спортивных организаций, привлечение средств населения и др. Официальная статистическая информация не дает сведений о величине поступлений от данного источника финансирования, но можно утверждать, что основой развития российского спорта в настоящее время является государственное финансирование. В 2019 г. величина расходов федерального бюджета на физическую культуру и спорт составляла 81,41 млрд руб., а консолидированных бюджетов субъектов — 320,23 млрд руб. По данным *рис. 1*, удельный вес данных расходов в консолидированном бюджете Российской Федерации за рассматриваемый период не превышал

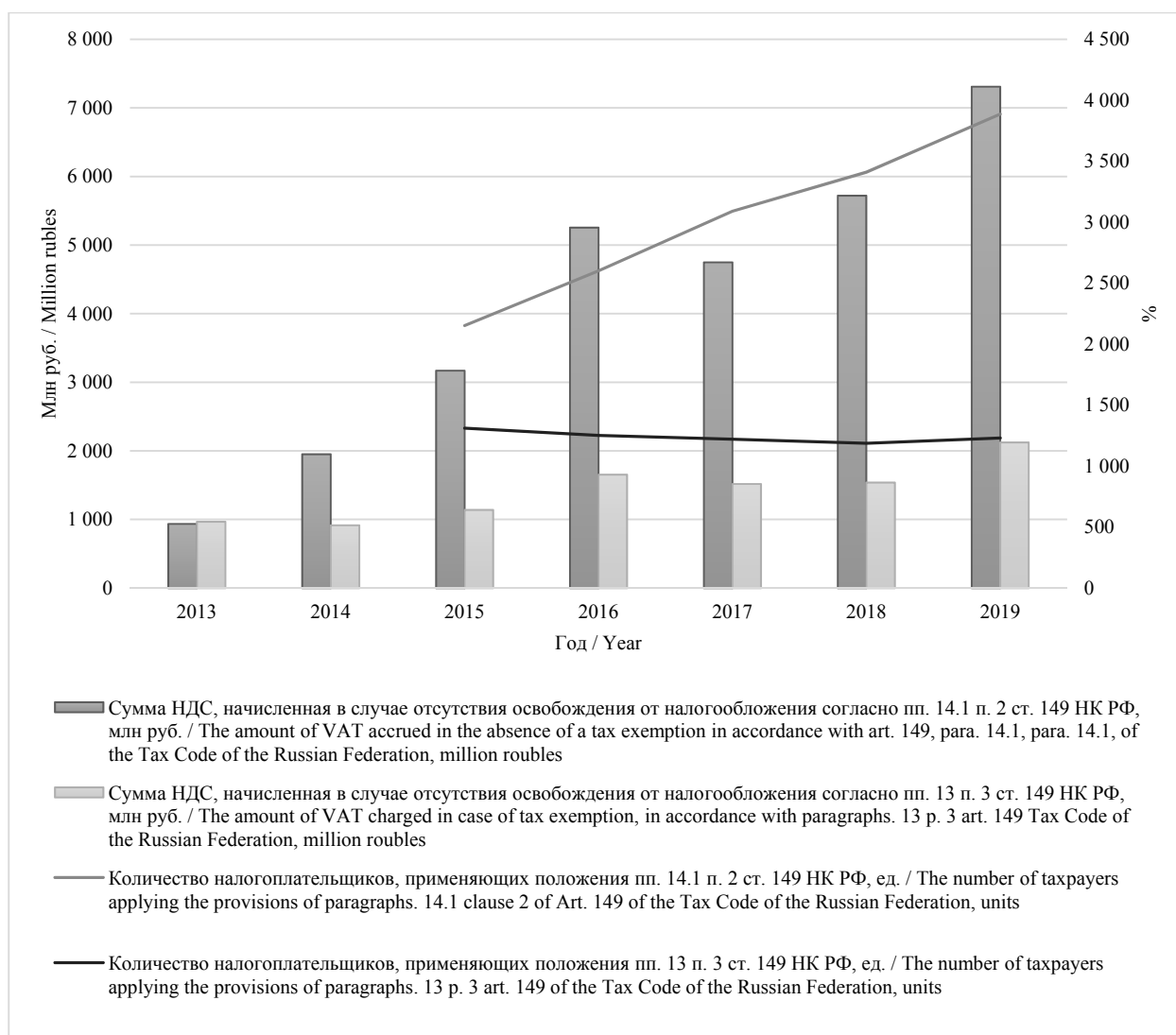


Рис. 3 / Fig. 3. Динамика сумм недопоступлений налога на добавленную стоимость в связи с применением освобождений организациями физической культуры и спорта / Dynamics shortfalls amounts of VAT in connection with the application of exemptions by organizations of physical culture and sports

Источник / Source: составлено авторами на основе данных о структуре начисления налога на добавленную стоимость. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms (дата обращения: 11.01.2021) / compiled by the authors based on data on the structure of the VAT. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms (accessed on 11.01.2021).

1%, темп роста расходов в 2019 г. по сравнению с 2013 г. составил 171,2%.

В структуре расходов бюджета на физическую культуру и спорт, по данным рис. 2, существенный удельный вес занимает спорт высших достижений, на финансирование которого в 2017 г. было направлено свыше 179 млрд руб. Расходы на физическую культуру в 2019 г. составляли 95,4 млрд руб., или 25% от общей суммы расходов, темп роста в 2019 г. по сравнению с 2013 г. составил 208,7%. В 2018 г. произошло существенное снижение расходов на

прикладные научные исследования в области физической культуры и спорта, в 2015 г. их величина составляла 323,3 млн руб., а 2018 г. снизилась до 253,1 млн руб.

Помимо прямого финансирования спорта в Российской Федерации также предусмотрены инструменты налогового стимулирования данного вида деятельности. Анализ налогового законодательства позволяет сделать вывод, что на сегодняшний день в России отсутствует широкий перечень спортивно-ориентированных налоговых льгот. Основным

инструментом налогового стимулирования организаций физической культуры и спорта является освобождение по уплате НДС. Так, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) выполнение на территории Российской Федерации услуг населению по организации и проведению физкультурных, физкультурно-оздоровительных и спортивных мероприятий³, а также реализация входных билетов и абонементов организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия и оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для подготовки и проведения указанных мероприятий⁴. По данным рис. 3, за рассматриваемый период величина недопоступления в связи с применением льготы увеличивалась ежегодно, в 2019 г. федеральный бюджет недополучил свыше 9 млрд руб. Количество организаций, применяющих освобождения⁵, с 2015 г. увеличилось и в 2019 г. составило 3887 ед. Помимо освобождения услуг населению по организации и проведению физкультурных, физкультурно-оздоровительных и спортивных мероприятий, в статистической отчетности отражаются также другие услуги⁶, исходя из этого, рассмотрение отдельно сумм налоговых льгот затруднено. В 2019 г. был зафиксирован отрицательный прирост количества налогоплательщиков, использующих освобождения⁷, несмотря на это, темп роста суммы НДС, начисленной в случае отсутствия освобождения от налогообложения, в 2019 г. по сравнению с 2013 г. составил 219,4%. Также в современном налоговом законодательстве предусмотрен ряд налоговых льгот по НДФЛ, например в части социальных налоговых вычетов, перечисляемых в том числе физкультурно-спортивным организациям⁸.

Механизмы финансирования физической культуры и спорта в Российской Федерации схожи с мерами, принятыми другими государствами для поддержки спортивной отрасли. Более подробно данный вопрос будет рассмотрен в статье далее. Несмотря на рост расходов на физическую культуру и спорт, а также сумм недополученных налоговых доходов в связи с использованием освобождений по

налогу на добавленную стоимость, в структуре валовой добавленной стоимости деятельность в области спорта, отдыха и развлечений составляет менее 0,5%. По данным Росстата, в 2020 г. темп роста ВДС в секторе физической культуры и спорта снизился по сравнению с 2019 г. до 88,3%⁹. Таким образом, важно отметить, что используемых в настоящее время стимулов недостаточно для качественного экономического развития спортивных организаций.

Модели финансирования спорта

Специалисты [7, 10–12] выделяют от трех до пяти моделей финансирования спорта, в частности: американскую, европейскую, китайскую, австралийскую и бразильскую. Кратко остановимся на каждой из них.

Европейская модель характеризуется большей или меньшей степенью участия государства, а основными организациями в вопросах развития конкретных видов спорта выступают соответствующие национальные спортивные федерации. Практически во всех странах ЕС имеет место государственное вмешательство в развитие спорта как массового, так и высших достижений, а иногда даже профессионального. Для этого используется соответствующее нормативно-правовое обеспечение и государственное финансирование.

Американская модель характеризуется значительной степенью децентрализации и незначительным участием государства в вопросах организации спортивной деятельности. В Китае наряду с государственным финансированием спорта используются такие источники, как продажа прав на трансляцию спортивных мероприятий в СМИ, спонсорство и национальные лотереи. Налоговое стимулирование развития спорта осуществляется как за счет снижения корпоративного подоходного налога для высокотехнологичных корпораций за разработки в сфере спорта, так и на уровне особых экономических зон, резиденты которых обладают налоговыми преференциями [6].

В Австралии финансирование проектов в области спорта осуществляет Австралийский спортивный фонд. Льготное налогообложение распространяется на продажу спортивных товаров для школьных и университетских спортивных организаций, до-

³ НК РФ (ст. 149, п. 2, пп. 14.1, абз. 6).

⁴ НК РФ (ст. 149, п. 3, 13).

⁵ НК РФ (ст. 149, п. 2, пп. 14.1).

⁶ НК РФ (ст. 149, п. 2, пп. 14.1).

⁷ НК РФ (ст. 149, п. 3, пп. 13).

⁸ НК РФ (ст. 219).

⁹ Данные о структуре валовой добавленной стоимости в разрезе отраслей экономики. URL: <https://rosstat.gov.ru/accounts> (дата обращения: 11.01.2021).

ходы спортсменов, а также зарегистрированные некоммерческие организации, занимающиеся сбором средств для проектов по развитию спорта [11].

В Бразилии государство финансирует строительство и эксплуатацию спортивных сооружений, а проведение мероприятий и поддержка спортивных организаций осуществляются спонсорами. При этом спонсоры стимулируются с помощью предоставления вычетов в виде фиксированного процента из суммы налога, подлежащего уплате [12].

Представленные модели имеют свои особенности, сходства и различия, но наиболее ярко они проявляются в американской и европейской моделях, поэтому рассмотрим подробнее модели финансирования спорта в США и Германии. Опыт этих стран особенно интересен для Российской Федерации, учитывая федеративное устройство и трехзвенную налогово-бюджетную систему.

В Германии политика в области спорта основана на трех основных принципах: автономия спорта, субсидиарность финансирования и сотрудничество между государственными учреждениями и спортивными организациями [13]. Автономия означает, что спорт не зависит от государства и несет самостоятельную ответственность. Субсидиарность предполагает, что эти организации могут рассчитывать на государственную поддержку, исчерпав собственные финансовые ресурсы, поэтому бюджетное финансирование выступает для них дополнительным источником. При этом национальное правительство финансирует спортивные мероприятия, представляющие национальный интерес, включая представительство Германии спортсменами на международных соревнованиях. Государство также поддерживает соревновательный спорт и самих спортсменов, которые являются членами команд и клубов государственного уровня [14]. Финансирование массового спорта и спортивных организаций в виде клубов осуществляется из местных бюджетов. Поддержка и финансирование спорта закреплено в Основных законах всех земель, кроме Гамбурга [14]. При этом половина германских субъектов федерации имеет специальные законы о спорте, а остальные субъекты федерации руководствуются положениями национальной политики в отношении финансирования спорта. На местном уровне этот процесс осуществляется в соответствии со спортивной политикой общин, и муниципальные власти самостоятельно принимают решения о поддержке и финансировании спортивных клубов. Эти организации получают государст-

венное финансирование, если они зарегистрированы как некоммерческая организация в соответствии с германским законодательством и являются членами спортивной конфедерации (на уровне либо субъекта федерации, либо на местном), либо ассоциации. Получение субсидии из государственного бюджета спортивными клубами осуществляется при подаче заявки, в которой указываются цель финансирования (например, закупка спортивного оборудования, оплата поездок на соревнования и тренировочные сборы, а также на затраты по проведению соревнований и спортивных мероприятий) и величина собственных денежных средств клуба.

Финансирование спорта в Германии подразделяется на основное и целевое по виду деятельности, проекту или спортивному сооружению. Основное финансирование зависит от количества спортсменов и лицензированных тренеров и рассчитывается по фиксированной ставке. Подобный принцип финансирования используется и в других странах ЕС, например в Дании величина субсидирования зависит от количества спортсменов моложе 25 лет [15]. Политика в области спорта стран ЕС, включая Германию, предполагает государственную поддержку строительства и ремонта спортивных сооружений в форме прямых инвестиций. Содержание же общественных спортивных сооружений осуществляется за счет местного бюджета. Наряду с прямой господдержкой в Германии широко применяются косвенные методы, в частности налоговые льготы по корпоративному налогу для спортивных организаций, если их доход не превышает установленного размера, а также освобождение от имущественного налога объектов спортивной инфраструктуры.

Американская система финансирования спорта отличается от европейской по форме предоставления государственной поддержки, а именно: преимущественным использованием косвенных методов, в частности освобождений от налогообложения. Это связано с тем, что в США практически отсутствует прямое государственное вмешательство в спорт. По данным исследования компании PricewaterhouseCoopers, проведенном в 2018 г., к основным источникам финансирования спорта относятся: спонсорство, мерчендайзинг, права на трансляцию спортивных мероприятий в СМИ и продажа билетов на соревнования¹⁰. Последние

¹⁰ PwC Sports Outlook. At the gate and beyond. Outlook for the sports market in North America through 2022. URL:

два пункта приносят наибольшую величину доходов спортивным организациям, что составляет более 55% доходов, спонсорство дает 22%, а мерчендайзинг — 20%.

Государственная поддержка спорта в США в виде финансирования строительства стадионов представляется через безналоговые муниципальные облигации. Так, за последние двадцать лет для четырех крупнейших национальных спортивных лиг (бейсбольной, футбольной, баскетбольной и хоккейной) было осуществлено строительство и ремонт 45 стадионов, 36 из которых частично финансировались за счет федерального бюджета путем выпуска необлагаемых налогом облигаций на сумму около 13 млрд долл. США [16]. Также в составе налоговых инструментов стимулирования, применяемых в спорте в США, используются льготы по имущественным налогам, земельному налогу и налогам на доходы.

Как показывает зарубежный опыт, финансирование осуществляется дифференцированно, исходя из сегментов: массового, профессионального спорта и спорта высших достижений.

Налоговые стимулы развития спорта

Проанализируем опыт стран, в которых используются налоговые стимулы развития профессионального спорта. Так, в США основным инструментом стимулирования его развития выступает предоставление льготного налогового режима для занимающихся развитием спорта частных спортивных организаций. Спортивные клубы облагаются налогом по общепринятой системе, однако профессиональные спортивные организации, такие как NHL (от англ. National Hockey League — национальная хоккейная лига), MLB (от англ. Major League Baseball — главная лига бейсбола) и NFL (от англ. National Football League — национальная спортивная лига) имеют право применять особый порядок налогообложения¹¹. Большинство из офисов данных спортивных организаций, которые выполняют функции спортивного администрирования, используют налоговые льготы.

<https://www.pwc.com/us/en/industry/entertainment-media/assets/2018-sports-outlook.pdf> (дата обращения: 18.01.2021).

¹¹ Government, community, and sport teams: Tax credits. URL: <https://www.thepolicycircle.org/minibrief/government-community-and-sports-teams-tax-credits> (дата обращения: 02.12.2020).

Рассмотрим налоговые стимулы подробно. Согласно подразделу 6 раздела 501 Свода законодательства США от уплаты корпоративного налога освобождаются профессиональные футбольные лиги (независимо от того, происходит администрирование Пенсионным фондом для футболистов или нет), организованные не для получения прибыли и при условии, что чистая прибыль данных компаний не используется в пользу частных акционеров или физических лиц¹². Организации, осуществляющие деятельность в области профессионального спорта, имеющие статус некоммерческих организаций, освобождаются от уплаты налога на имущество, так как этот налог не является федеральным, штаты самостоятельно определяют список округов, а также перечень организаций, имеющих право на освобождение от налога. В соответствии с подразделом 3 параграфа 501 Свода законодательства США от корпоративного налога освобождаются корпорации и любые общественные комитеты или фонды, организованные и действующие исключительно для содействия проведению национальных или международных любительских спортивных соревнований, если их деятельность не связана с предоставлением спортивных сооружений или оборудования¹³. В области массового спорта требование о том, что деятельность организации должна быть не связана с передачей в аренду или в пользование спортивных объектов или других материальных активов, не применяется. Это связано с тем, что такие спортивные организации, согласно Особым правилам, установленным налоговым законодательством США, организуются для содействия национальным или международным любительским спортивным соревнованиям, а также если такая организация занимается проведением национальных или международных соревнований по спорту или создана для поддержки спортсменов-любителей, участвующих в национальных или международных соревнованиях¹⁴. Малая бейсбольная лига освобождена от уплаты корпоративного

¹² United States Code. URL: [https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:26%20section:501%20edition:prelim](https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:26%20section:501%20edition:prelim) (дата обращения: 02.12.2020).

¹³ United States Code. URL: [https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:26%20section:501%20edition:prelim](https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:26%20section:501%20edition:prelim) (дата обращения: 02.12.2020).

¹⁴ United States Code. URL: [https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:26%20section:501%20edition:prelim](https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:26%20section:501%20edition:prelim) (дата обращения: 02.12.2020).

налога¹⁵. Еще одной существенной преференцией для профессиональных спортивных организаций в США является освобождение от налогообложения муниципальных облигаций, выпуск которых направлен на финансирование строительства стадионов. При этом освобождение от федерального налогообложения осуществляется в двух случаях: если не более 10% обслуживания долга по выпущенным облигациям обеспечивается имуществом, прямо или косвенно используемым спортивной ассоциацией; если не менее 90% обслуживания долга по облигациям осуществляется государством или местным правительством.

В Германии основной формой организации спортивной деятельности являются спортивные федерации, количество членов которых насчитывает свыше 26 млн чел. Спортивные организации в виде ассоциации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, если это необходимо для выполнения их основной цели, а также если это может являться их второстепенной целью. При этом законодательством спортивная ассоциация признается некоммерческой организацией, что позволяет пользоваться определенными налоговыми льготами и осуществлять пожертвования в ассоциацию с льготным налогообложением.

Рассмотрим подробнее льготы для ассоциаций профессионального спорта в соответствии требованиями, указанными в ст. 51–68 «Закона о корпоративном налоге»¹⁶. Так, согласно п. 9 параграфа 5 «Исключения» этого закона спортивные ассоциации профессионального спорта, которые осуществляют деятельность исключительно и непосредственно в благотворительных целях, освобождены от уплаты корпоративного подоходного налога, если ими не ведется коммерческая деятельность¹⁷. Также спортивные ассоциации вправе применять пониженные налоговые ставки по налогу на добавленную стоимость, если ими не ведется коммерческая деятельность. Согласно п. 8 ст. 12 «Налоговые ставки» «Закона о налоге на добавленную стоимость» нало-

говая ставка снижается до 7% для услуг спортивных ассоциаций, указанных в ст. 51–68 Свода налогового законодательства¹⁸. В соответствии со ст. 4а «Возврат налога» этого же закона спортивным ассоциациям профессионального спорта, которые преследуют благотворительные цели, предоставляется возврат уплаченного налога. Кроме того, действует освобождение от уплаты торгового сбора для спортивных ассоциаций согласно п. 6 ст. 3 «Исключения» «Закона о торговом сборе», если ими не ведется коммерческая деятельность. Установлены преференции для тех, кто осуществляет пожертвования. Согласно параграфу 9 «Вычитаемые расходы» «Закона о корпоративном подоходном налоге к расходам, подлежащим вычету», относятся пожертвования до достижения общей суммы в размере 20% от дохода или 0,4% с каждой тысячи от общей суммы продаж и заработной платы, израсходованных в календарном году¹⁹. Благодаря этим мерам и ряду других высшие достижения в этих странах (США, Германия) на протяжении последних 10 лет являются стабильными или имеют тенденцию к росту, объем финансирования профессионального спорта вырос на 25–40% (футбол, хоккей, баскетбол). Для сравнения: в России доля коммерческих доходов в командах высших лиг составляет 34% — в хоккее; 30% — в футболе; 14% — в баскетболе.

Государственная политика Нидерландов в вопросах спорта направлена на создание в стране необходимых условий и инфраструктуры для развития физической активности населения. Регулирование данных вопросов осуществляется посредством норм Гражданского кодекса и других нормативных правовых актов. Вопросы налогообложения и налогового стимулирования профессиональных спортивных организаций и спортивной деятельности отражены в сборнике «Законодательные и нормативные акты для спортивных объединений»²⁰. Основной правовой формой деятельности профессиональной спортивной организации в Нидерландах является спортивная ассоциация. Данная форма регламентируется «Законом об ассоциации», в соответствии с которым целью спортивной ассоциации является

¹⁵ Incorporation and tax exemption — Top 5 frequently asked questions. URL: <https://www.littleleague.org/university/articles/incorporation-and-tax-exemption-top-5-faqs> (дата обращения: 02.12.2020).

¹⁶ Abgabenordnung (AO). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BjNR_006130976.html (дата обращения: 10.12.2020).

¹⁷ Körperschaftsteuergesetz. URL: <https://dejure.org/gesetze/KStG/5.html> (дата обращения: 10.12.2020).

¹⁸ Umsatzsteuergesetz. URL: <https://dejure.org/gesetze/USTG/4a.html> (дата обращения: 10.12.2020).

¹⁹ Körperschaftsteuergesetz. URL: <https://dejure.org/gesetze/KStG/5.html> (дата обращения: 10.12.2020).

²⁰ Wet end regelgeving voor sportverenigingen. URL: <https://www.jbn.nl/uploads/Wet-en-regelgeving-sportverenigingen.pdf> (дата обращения: 10.12.2020).

предоставление возможности для занятий спортом²¹. Однако получение прибыли спортивными ассоциациями не запрещено, если это соответствует основной цели деятельности. Спортивные организации и клубы в соответствии с налоговым законодательством Нидерландов освобождаются от уплаты налога с продаж. Согласно ст. 11 «Закона о налоге на добавленную стоимость» от налогообложения освобождаются услуги, тесно связанные с занятиями спортом или физическим воспитанием и предоставляемые учреждениями лицам, занимающимся спортом или физическим воспитанием²². А с 01.01.2019 г. освобождены от оплаты спортивные услуги для лиц, не являющихся членами клубов, и предоставление спортивного жилья. Также спортивные организации освобождаются от налога с продаж при выполнении поставок и услуг вспомогательного характера, если они являются результатом деятельности по получению финансовой поддержки. Лимит освобождения на данные услуги для спортивных организаций составляет 50 тыс. евро²³. Согласно ст. 9 данного закона спортивные организации применяют пониженную налоговую ставку в размере 9% при оказании следующих видов услуг: предоставление спортивных помещений (объектов) для активных видов спорта; доступа к бассейнам и саунам, а также к лечебному плаванию; по допуску к спортивным соревнованиям²⁴.

Помимо этого, профессиональные спортивные ассоциации освобождаются от уплаты корпоративного налога, если налогооблагаемая прибыль за год не превышала 15 тыс. евро, или если она за год свыше 15 тыс. евро, но сумма прибыли за предыдущие 4 года не более 75 тыс. евро. Освобождение от бухгалтерских издержек применяется для спортивных ассоциаций автоматически. С 01.01.2019 г. муниципалитеты для стимулирования развития, а также обслуживания спортивных сооружений и закупку

спортивного инвентаря могут использовать «Специальную схему льгот для продвижения спорта»²⁵. Эта льгота применяется для инвестиций в оборудование, строительство и обслуживание жилых помещений (спортивных полей с искусственным покрытием или спортивного зала); эксплуатации спортивных объектов (затраты на их использование, например на электроэнергию и наемных работников, таких как менеджеры жилых помещений). В Нидерландах также предусмотрена дополнительная программа субсидирования содействия строительству и обслуживанию спортивных сооружений, согласно которой любительские спортивные организации могут получить до 2500 тыс. евро в год на финансирование строительства или обслуживание своих объектов, а также на покупку или обслуживание спортивного инвентаря²⁶.

В стране используются одновременно различные способы прямого финансирования спорта. Механизм предоставления налоговых льгот позволяет существенно снизить налоговое бремя на профессиональные спортивные ассоциации. В результате спортивный календарь существенно увеличился и стал более разнообразным за последние 10 лет, количество профессиональных спортивных ассоциаций возросло, расходы на поддержку спортивной отрасли в 2018 г. составляли свыше 5,7 млрд евро на спорт высших достижений²⁷.

Как отмечают авторы работы [17], основным законодательным актом Венгрии в сфере спорта является «Закон о спорте», в котором регулируются вопросы государственной финансовой поддержки развития спорта и осуществления спортивной деятельности. В разделе VIII этого закона определяется, что спортивные федерации могут получать финансовую поддержку из государственного бюджета. Пункт 2 ст. 56 также определяет, что 12% налога от лотерей, 50% налога от букмекерских ставок и других спортивных ставок следует направлять на поддержку спорта. Вопрос меценатства и спонсорства в Венгрии регулируются еще и «За-

²¹ Verenigingsrecht. URL: <https://www.justitia.nl/verenigingsrecht> (дата обращения: 10.12.2020).

²² Wetopdeomzetbelasting 1968. URL: https://wetten.overheid.nl/BWBR_0002629/2020-01-01#HoofdstukII_Afdeling2_Artikel8a (дата обращения: 10.12.2020).

²³ Omzetbelasting, fondswerving en kantines. URL: https://wetten.overheid.nl/BWBR_0034569/2019-01-01 (дата обращения: 10.12.2020).

²⁴ Belastingdienst. URL: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellingen/diensten_9_btw (дата обращения: 10.12.2020).

²⁵ Regeling specifieke uitkering stimulering sport. URL: <https://www.dus-i.nl/subsidies/specifieke-uitkering-sport> (дата обращения: 10.12.2020).

²⁶ Subsidieregeling stimulering bouw en onderhoud sportaccommodaties. URL: https://wetten.overheid.nl/BWBR_0041184/2020-08-01 (дата обращения: 10.12.2020).

²⁷ De Nederlandse Sportraad. URL: <https://www.nederlandse-sportraad.nl/werkprogramma/documenten/jaarverslagen/2020/04/07/jaarverslag-2019> (дата обращения: 10.12.2020).

коном о налоге на прибыль корпораций и налоге на дивиденды», и «Законом о налоге на прибыль». В случае поддержки зрелищных командных видов спорта (футбола, гандбола, баскетбола, водного поло и хоккея) имеется возможность получения налоговых льгот, в частности общая сумма налога на корпоративную прибыль уменьшается на величину предоставленной поддержки [17]. Подробные условия и порядок осуществления указанной поддержки определяются ст. 22 «Закона о налоге на прибыль корпораций и налоге на дивиденды». При таком подходе в Нидерландах и Венгрии при снижении государственного финансирования на спорт число спортивных сооружений за период 2014–2019 гг. увеличилось на 4%, а число высших спортивных достижений не уменьшилось.

Опыт Республики Беларусь показывает, что стимулирование развития спорта осуществляется с помощью следующих налоговых преференций. От уплаты налога на добавленную стоимость освобождаются услуги специализированных учебно-спортивных учреждений, связанных с подготовкой спортсменов-учащихся²⁸. Также до 10% прибыли может быть освобождено от налогообложения в том случае, если она передается организациям для строительства объектов физкультурно-спортивного назначения или бюджетным организациям, оказывающим услуги в области массового спорта, или в том случае, если она используется для оплаты счетов за приобретенные и переданные этим организациям товары, работы, услуги или имущественные права²⁹. Кроме того, с целью поддержки материально-технической базы спортивные организации освобождаются от уплаты налога на прибыль с доходов, полученных от сдачи имущества в аренду³⁰. Эти меры уменьшают финансовую нагрузку государства на поддержание и развитие спорта.

Сравнивая состояние спорта в странах, входящих в первую пятерку лидеров по числу золотых

олимпийских медалей, США, Великобритании и Германии, становится очевидным, что его значительная часть в виде профессионального спорта и спорта высших достижений в России развита недостаточно. Количество золотых олимпийских медалей российских спортсменов на последней Олимпиаде 2016 г. по сравнению с играми 2012 г. сократилось с 24 до 19, в то время как у немецких атлетов высший результат показали 17 человек, что на 6 медалей лучше предыдущего результата. При этом США и Великобритания стабильно показывают результат на 24–27 и 5–7 медалей больше, чем Российская Федерация. Показатель высших достижений является наиболее универсальным при оценке состояния спорта. Это видно хотя бы по тому, что профессиональный спорт в этих западных странах существует как высокоприбыльный бизнес. Спортивные организации, занимающиеся профессиональным футболом, хоккеем, бейсболом, баскетболом и другими видами спорта, обладают миллиардными бюджетами. В это же время ни один российский спортивный клуб не является прибыльной организацией. Связь массового спорта с высшими достижениями и профессиональной подготовкой очевидна. Поэтому, создавая предпосылки для развития спортивных организаций, будут улучшаться результаты по всем спортивным направлениям. Представленный опыт развития спорта с помощью налогового стимулирования показал следующее. Во всех рассмотренных странах преследуются общие цели, связанные с укреплением спортивной отрасли, и используются различные средства их достижения (в частности, снижение государственного вмешательства в США, Германии, Нидерландах; налогово-бюджетная поддержка социально значимых отраслей в Венгрии и Республике Беларусь).

Выводы

Развитие спорта зависит от многих факторов, среди которых финансирование с использованием налогового регулирования является, по мнению Правительства Российской Федерации, приоритетной задачей.

Рассмотренные подходы к прямому и косвенному финансированию развития спорта, используемые за рубежом, могут быть адаптированы и внедрены в практику регулирования развития отечественного спорта. При этом необходимо учи-

²⁸ Налоговый кодекс Республики Беларусь. URL: https://kodeksy-by.com/nalogovyj_kodeks_rb/118.htm (дата обращения: 10.12.2020).

²⁹ Налоговый кодекс Республики Беларусь. URL: https://kodeksy-by.com/nalogovyj_kodeks_rb/118.htm (дата обращения: 10.12.2020).

³⁰ Указ Президента Республики Беларусь от 12.12.2017 № 443 «Об освобождении от налога на прибыль». URL: http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/ukaz-443-ot-12-dekabnja-2017-g-17659 (дата обращения: 10.12.2020).

тывать особенности источников финансирования физической культуры и спорта в Российской Федерации: несмотря на преобладание прямых источников за счет государственных средств, имеется возможность использования косвенных источников, в частности налогового стимулирования, которое достаточно широко применяется за рубежом. Как показывает мировой опыт, основной правовой формой спортивной организации, позволяющей использовать инструменты налогового стимулирования, выступает ассоциация. Кроме того, отечественный опыт налогового стимулирования отдельных отраслей (в частности, агробизнеса и образования) позволяет рекомендовать для включения в них и спортивную отрасль. При этом создадутся предпосылки для решения как сугубо экономических задач, связанных с повышением устойчивости спорта, так и социально значимых задач, связанных с расширением возможностей для населения заниматься физической культурой и спортом, укреплением здоровья нации и увеличением продолжительности жизни.

Таким образом, принятие решений о внедрении зарубежного опыта налогового стимулирования спорта в практику Российской Федерации должно осуществляться по результатам сравнительного и сопоставительного анализа

моделей финансирования развития спорта и используемых методов налогового стимулирования, выявления их сходства и различия. При этом необходимо обеспечить оценку возможных изменений налогового законодательства, как с точки зрения непротиворечия имеющимся правовым нормам, так и с точки зрения экономической целесообразности. Оценка непротиворечивости существующим правовым нормам осуществляется по результатам сравнительного анализа, а обоснование экономической целесообразности требует специальных прогнозных расчетов.

Тем не менее уже сегодня очевидно, что применение опыта передовых стран (США, Германии, Нидерландов и Венгрии) в вопросах налогового регулирования спорта может уменьшить финансовую нагрузку на федеральный бюджет и способствовать решению ряда задач на период до 2030 г.: увеличение доли граждан, систематически занимающихся физической культурой и спортом на 25%; с 2024 г. место олимпийской команды России в неофициальном общекомандном зачете на летних и зимних Олимпийских играх должно быть в тройке лидеров; доля средств внебюджетных источников в общих расходах на финансирование физической культуры и спорта должна вырасти вдвое.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Орлов А.В. Спорт и спортивная индустрия: Государственное управление. Менеджмент. Маркетинг. М.: Риалтекс; 2011. 172 с.
2. Починкин А.В., Сейранов С.Г. Экономика физической культуры и спорта. М.: Советский спорт; 2011. 328 с.
3. Башминов А.В. Зарубежный опыт муниципальной поддержки организаций профессионального спорта. *Ars Administrandi. Искусство управления*. 2017;9(4):629–642. DOI: 10.17072/2218–9173–2017–4–629–642
4. Коломиец Т.Ю., Крутько В.В., Курило И.В., Польшцев П.С. Результативность бюджетирования в сфере физической культуры и спорта. Зарубежная практика и российский опыт. *Молодой ученый*. 2017;(50):357–360. URL: <https://moluch.ru/archive/184/47238> (дата обращения: 28.01.2021).
5. Симашенков П.Д., Буков А.В. Сравнительный анализ системы управления сферой физической культуры и спорта в Российской Федерации и за рубежом. *Вестник Международного института рынка*. 2019;(1):97–102.
6. Солнцев И., Осокин Н., Власов А. Финансирование спорта: зарубежная практика. *Мировая экономика и международные отношения*. 2019;63(1):67–74. DOI: 10.20542/0131–2227–2019–63–1–67–74
7. Чернобровкина Е.Б. Особенности финансирования физической культуры и спорта в России и за рубежом. *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*. 2019;(7):63–70. DOI: 10.17803/2311–5998.2019.59.7.063–070
8. Слободянюк Н.В. Особенности финансирования индустрии спорта в США. *Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова*. 2013;(3):53–61.
9. Андрияков А.Д. Сбалансированность и устойчивость региональных бюджетов в 2008–2016 гг. *Финансовый журнал*. 2017;(6):25–39.

10. Andreff W. Some comparative economics of the organization of sports: Competition and regulation in North American vs. European professional team sports leagues. *The European Journal of Comparative Economics*. 2011;8(1):3–27.
11. Mezzadri F., Silva M., Figueroa K., Starepravo F. Sport policies in Brazil. *International Journal of Sport Policy and Politics*. 2015;7(4):655–666. DOI: 10.1080/19406940.2014.937737
12. Stewart B., Nicholson M., Smith A., Westerbeek H. Australian sport — better by design? The evolution of Australian sport policy. Abington, New York: Routledge; 2004. 224 p. DOI: 10.4324/9780203462928
13. Feiler S., Wicker P., Breuer Ch. Public subsidies for sports clubs in Germany: Funding regulations vs. empirical evidence. *European Sport Management Quarterly*. 2019;19(5):562–582. DOI: 10.1080/16184742.2018.1541915
14. Haring M. Sportförderung in Deutschland: Eine vergleichende Analyse der Bundesländer. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften; 2010. 289 p.
15. Ibsen B., Østerlund K., Laub T. Sport clubs in Denmark. In: Breuer C., Hoekman R., Nagel S., Van der Werff H., eds. Sport clubs in Europe. A cross-national comparative perspective. Cham: Springer International Publishing; 2015:85–109. (Sports Economics, Management and Policy. Vol. 12).
16. Drukker A. J., Gayer T., Gold A. K. Tax-exempt municipal bonds and the financing of professional sports stadiums. *National Tax Journal*. 2020;73(1):157–196. DOI: 10.17310/ntj.2020.1.05
17. Яблонська Л., Кропивницька Т. Зарубіжний досвід функціонування європейської моделі спорту (на прикладі Угорщини). *Теорія і методика фізичного виховання і спорту*. 2019;(3):50–56. DOI: 10.32652/tmfvs.2019.3.50–56

REFERENCES

1. Orlov A.V. Sports and the sports industry: Public administration. Management. Marketing. Moscow: Rialteks; 2011. 172 p. (In Russ.).
2. Pochinkin A.V., Seiranov S.G. Economics of physical education and sports. Moscow: Sovetsky sport; 2011. 128 p. (In Russ.).
3. Bashminov A.V. Foreign experience of municipal support for professional sports organizations. *Ars Administrandi. Iskusstvo upravleniya = Ars Administrandi. The Art of Management*. 2017;9(4):629–642. (In Russ.). DOI: 10.17072/2218–9173–2017–4–629–642
4. Kolomiets T. Yu., Krut'ko V.V., Kurilo I.V., Polyntsev P.S. The effectiveness of budgeting in the field of physical culture and sports. Foreign practice and Russian experience. *Molodoi uchenyi = Young Scientist*. 2017;(50):357–360. URL: <https://moluch.ru/archive/184/47238> (accessed on 28.01.2021). (In Russ.).
5. Simashenkov P.D., Bukov A.V. Comparative analysis of the sports management system in the Russian Federation and abroad. *Vestnik Mezhdunarodnogo instituta rynka*. 2019;(1):97–102. (In Russ.).
6. Solntsev I., Osokin N., Vlasov A. Financing sports: Foreign practices. *Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnye otnosheniya = World Economy and International Relations*. 2019;63(1):67–74. (In Russ.). DOI: 10.20542/0131–2227–2019–63–1–67–74
7. Chernobrovkina E.B. Especially financing of physical culture and sports in Russia and abroad. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina = Courier of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*. 2019;(7):63–70. (In Russ.). DOI: 10.17803/2311–5998.2019.59.7.063–070
8. Slobodyanyuk N.V. Features of financing the sports industry in the United States. *Vestnik Rossiiskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G. V. Plekhanova = Vestnik of the Plekhanov Russian University of Economics*. 2013;(3):53–61. (In Russ.).
9. Andryakov A.D. Balance and sustainability of regional budgets in 2008–2016. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*. 2017;(6):25–39. (In Russ.).
10. Andreff W. Some comparative economics of the organization of sports: Competition and regulation in North American vs. European professional team sports leagues. *The European Journal of Comparative Economics*. 2011;8(1):3–27.
11. Mezzadri F., Silva M., Figueroa K., Starepravo F. Sport policies in Brazil. *International Journal of Sport Policy and Politics*. 2015;7(4):655–666. DOI: 10.1080/19406940.2014.937737

12. Stewart B., Nicholson M., Smith A., Westerbeek H. Australian sport — better by design? The evolution of Australian sport policy. Abington, New York: Routledge; 2004. 224 p. DOI: 10.4324/9780203462928
13. Feiler S., Wicker P., Breuer Ch. Public subsidies for sports clubs in Germany: Funding regulations vs. empirical evidence. *European Sport Management Quarterly*. 2019;19(5):562–582. DOI: 10.1080/16184742.2018.1541915
14. Haring M. Sportförderung in Deutschland: Eine vergleichende Analyse der Bundesländer. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften; 2010. 289 p.
15. Ibsen B., Østerlund K., Laub T. Sport clubs in Denmark. In: Breuer C., Hoekman R., Nagel S., Van der Werff H., eds. Sport clubs in Europe. A cross-national comparative perspective. Cham: Springer International Publishing; 2015:85–109. (Sports Economics, Management and Policy. Vol. 12).
16. Drukker A. J., Gayer T., Gold A. K. Tax-exempt municipal bonds and the financing of professional sports stadiums. *National Tax Journal*. 2020;73(1):157–196. DOI: 10.17310/ntj.2020.1.05
17. Yablonska L., Kropyvnytska T. Foreign experience of the European model of sport functioning (on the example of Hungary). *Teoriya i metodika fizichnogo vikhovannya i sportu = Theory and Methods of Physical Education and Sports*. 2019;(3):50–56. (In Ukrain.). DOI: 10.32652/tmfvs.2019.3.50–56

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Сергей Валентинович Богачев — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и финансового анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Sergeybogachov@yandex.ru

Миляуша Рашитовна Пинская — доктор экономических наук, доцент, руководитель Центра налоговой политики, Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

MPinskaya@nifi.ru

Юлия Александровна Стешенко — младший научный сотрудник Центра налоговой политики, Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

Steshenko@nifi.ru

ABOUT THE AUTHORS

Sergei V. Bogachov — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor at the Department of Taxes and Tax Administration, Faculty of Taxes, Audit and Financial Analysis, Financial University, Moscow, Russia

Sergeybogachov@yandex.ru

Milyausha R. Pinskaya — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Tax Policy Center of the Financial Research Institute of the Ministry of the Finance of Russian Federation, Moscow, Russia

MPinskaya@nifi.ru

Yuliya A. Steshenko — Junior researcher of the Tax Policy Center of the Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia

Steshenko@nifi.ru

Заявленный вклад авторов:

Богачев С.В. — разработка концепции статьи, критический анализ литературы.

Пинская М.Р. — постановка проблемы статьи и формирование выводов исследования.

Стешенко Ю.А. — сбор данных, описание результатов.

Authors' declared contribution:

Bogachov S.V. — article concept development, critical literature analysis.

Pinskaya M.R. — problem statement and formation of research conclusions.

Steshenko Yu.A. — data collection, description of the results.

Статья поступила в редакцию 12.02.2021; после рецензирования 18.02.2021; принята к публикации 01.03.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 12.02.2021; revised on 18.02.2021 and accepted for publication on 01.03.2021.

The authors read and approved the final version of the manuscript.