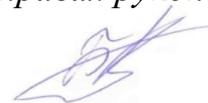


Федеральное государственное автономное образовательное  
учреждение высшего образования «Северо-Кавказский  
федеральный университет»

*На правах рукописи*



Бондарев Дмитрий Михайлович

**НАЛОГОВАЯ ДИСЦИПЛИНА В ПРОЦЕССАХ ФОРМИРОВАНИЯ  
ДОХОДОВ БЮДЖЕТА**

Специальность 08.00.10– Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
доктор экономических наук, профессор  
Кузьменко В.В.

Ставрополь - 2019

## Содержание

Введение.....	3
1 Теоретические основы формирования налоговой дисциплины.....	13
1.1 Теоретические предпосылки согласования экономических интересов субъектов налоговых отношений.....	13
1.2 Институциональные аспекты формирования налоговой дисциплины.....	29
1.3 Взаимосвязь налоговой дисциплины и устойчивого развития бюджетно-налоговой системы.....	41
2 Современные тенденции развития бюджетно-налоговой системы в контексте укрепления налоговой дисциплины.....	54
2.1 Анализ динамики налоговых поступлений в бюджетную систему.....	54
2.2 Особенности существующей системы налогообложения и их влияние на уровень налоговой дисциплины.....	64
2.3 Оценка влияния трансформации системы налогового администрирования на уровень налоговой дисциплины.....	77
3 Стратегические приоритеты повышения уровня налоговой дисциплины.....	91
3.1 Моделирование состояния налоговой дисциплины на территориальном и отраслевом уровнях.....	91
3.2 Оптимизация стратегии функционирования налоговых органов в контексте укрепления налоговой дисциплины.....	105
3.3 Гармонизация отношений налогоплательщиков и налоговых органов как фактор повышения налоговой дисциплины..	120
Заключение .....	134
Список использованной литературы.....	136

## Введение

**Актуальность темы исследования.** Базовым условием результативного функционирования органов государственной власти, выражающимся в существовании возможностей успешного решения важных социально-экономических задач, является наличие достаточного объема финансовых ресурсов в консолидированном бюджете страны. Основным источником его пополнения, как известно, выступают налоги. В этой связи создание предпосылок для устойчивого роста налоговых поступлений в бюджетную систему в условиях макроэкономической нестабильности, негативного экзогенного давления на крупные российские компании и снижения уровня их конкурентоспособности на мировом рынке является одной из первоочередных задач.

Ужесточение экономических санкций, объявленных Российской Федерацией ведущими странами Западной Европы и США, предопределяет необходимость укрепления бюджетно-налоговой системы, решения комплекса задач по повышению уровня налоговой дисциплины в среде хозяйствующих субъектов и населения, формирования эффективной системы взаимодействия экономических агентов в налоговой сфере. Кроме того, весьма актуальным в настоящее время является повышение уровня налоговой грамотности населения, как одного из основных факторов нейтрализации причин уклонения от уплаты налогов. Вместе с традиционными контрольными процедурами решения данной проблемы все большую популярность в настоящее время приобретает механизм клиентоориентированного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, а также построения доверительных отношений между составляющими налоговой системы страны.

В этой связи решение проблемы повышения уровня налоговой дисциплины требует разработки и внедрения комплекса мероприятий по совершенствованию механизма воздействия контролирующих органов на

юридических и физических лиц в части проведения налоговых изъятий. Очевидно, что уплата налогов может осуществляться в полном объеме и своевременно только на добровольной основе. Формы взаимодействия, основанные на согласовании экономических интересов участников налоговых отношений, гармонизации функционирования элементов механизма налогообложения могут оказать положительное воздействие на мотивацию налогоплательщиков к добровольному исполнению своих обязательств в соответствии с действующим законодательством, что является обязательным условием укрепления налоговой дисциплины.

**Степень научной разработанности проблемы.** Категория «налоговая дисциплина» не только в отечественной, но и зарубежной экономической литературе не является общепризнанной. Различные аспекты поведения налогоплательщиков в контексте повышения их дисциплины исследовали следующие зарубежные ученые: Дж. Альм, М. Бесфамилле, В. Донг, Дж. Киршлер, А. МакКи, Дж. Сэндмо, Б. Торглер, А. Хансфорд, М. Эллингем и др.

В Российской Федерации вопросы сущности и содержания налоговой дисциплины в структуре налогового администрирования, а также бюджетно-налоговой политики активно начали рассматриваться только начиная со второй половины 2000-х годов. Изучению технологий налогового администрирования посвятили свои работы многие известные российские ученые-экономисты, в числе которых П.В. Акинин, Б.Х. Алиев, М.К. Аристархова, Л.И. Гончаренко, И.А. Майбуров, М.В. Мишустин, Н.Х. Токаев, Д.Г. Черник и др.

Проблемы увеличения размеров налоговых поступлений на основе повышения эффективности процедур налогового контроля рассмотрены в трудах М.В. Аликаевой, Л.А. Агузаровой, С.В. Барулина, А.В. Брызгалина, М.Р. Дзагоевой, В.А. Королева, Г.Г. Нестерова, Т.Ш. Тиникашвили, В.Г. Панскова, и др.

Значительный вклад в методологическое обоснование основ совершенствования бюджетно-налоговых отношений внесли Л.М. Архипцева,

О.В. Врублевская, Е.С. Вылкова, М.В. Романовский, И.В. Сугарова, А.А. Татуев, Т.Ф. Юткина и др.

Отдельные аспекты укрепления налоговой дисциплины через повышение эффективности взаимодействия экономических агентов в налоговой сфере активно исследовались в работах таких зарубежных ученых, как Р. Арауйо, А. Готера, Л. Хауптман, М. Хорват и др., а также российских – О. Б. Буздалиной, И. В. Гашенко, А. З. Дадашева, И. А. Перонко, Ф. Ф. Ханафеева и др.

Очевидно, что налоговая дисциплина как многоаспектное явление весьма активно исследовалась в экономической науке. Ей уделено достаточно внимания с позиций совершенствования методов налогового контроля. Вместе с тем приходится констатировать, что в настоящее время существует недостаточно исследований, посвященных решению задач обеспечения приемлемого уровня налоговой дисциплины для повышения степени устойчивости функционирования бюджетно-налоговой системы.

**Цель и задачи исследования.** *Целью* диссертационного исследования является развитие теоретических и методологических подходов к изучению налоговой дисциплины, а также разработка методических и практических рекомендаций по повышению ее уровня как необходимого условия устойчивого функционирования бюджетно-налоговой системы.

Поставленная цель диссертационного исследования обусловила необходимость решения следующих *задач*:

– выявить и обобщить теоретико-методические положения и подходы к определению сущности понятия «налоговая дисциплина», проанализировать особенности его рассмотрения с учетом современных реалий;

– обосновать необходимость повышения уровня налоговой дисциплины как стратегического приоритета устойчивого развития бюджетно-налоговой системы;

– исследовать принципы организации эффективного взаимодействия

экономических агентов в системе налоговых отношений;

- провести анализ устойчивости функционирования бюджетно-налоговой системы РФ и определить место налоговой дисциплины в процессе ее обеспечения;

- предложить методические подходы к оценке состояния налоговой дисциплины на территориальном уровне;

- определить стратегические приоритеты повышения уровня налоговой дисциплины как необходимого условия роста поступлений в бюджетную систему страны.

**Объектом диссертационного исследования** выступает действующая бюджетно-налоговая система Российской Федерации.

**Предметом диссертационного исследования** является совокупность экономических, организационных и управленческих отношений, возникающих в процессе укрепления налоговой дисциплины.

**Соответствие темы диссертационного исследования требованиям Паспорта научных специальностей ВАК РФ.** Исследование проведено в рамках специальности 08.00.10 – Финансы денежное обращение и кредит, п. 2.9 Паспорта специальности ВАК Министерства науки и высшего образования РФ (экономические науки) – концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной налоговой системы.

**Теоретической и методологической базой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, специалистов в области теории и методологии формирования бюджетно-налоговой политики, результаты исследования по прикладным и теоретическим аспектам взаимодействия налогоплательщиков и фискальных органов с позиции системного подхода. В процессе изучения проблем повышения уровня налоговой дисциплины использовались приемы монографического описания, сравнительного, факторного и графоаналитического анализа, структурно-

логического подхода, математической статистики и методы экономико-математического моделирования.

**Инструментарно-методический аппарат исследования** основан на использовании методов теоретического обобщения, статистического анализа исходных массивов информации, корреляционно-регрессионного и факторного анализа эмпирических данных, экономико-математического моделирования. Расчеты проводились с использованием пакетов прикладных программ MicrosoftExcel и Statistica 12.0.

**Информационно-эмпирическая база исследования**, обеспечивающая обоснованность и достоверность полученных результатов, сформирована на основе официальных статистических данных Федеральной службы государственной статистики (Росстат), Федеральной налоговой службы и ее территориального управления по Ставропольскому краю, монографических исследований российских и зарубежных ученых, нормативно-правовой базы в налоговой сфере, аналитических материалов, личных наблюдений автора.

**Рабочая гипотеза диссертации** отражает научную позицию автора, согласно которой мобилизация резервов увеличения ресурсных поступлений в бюджетную систему страны должна предполагать сокращение масштабов уклонения от уплаты налогов посредством активизации инструментов стимулирующего характера в структуре механизма укрепления налоговой дисциплины и согласования экономических интересов субъектов налоговых отношений.

#### **Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

1. Обеспечение устойчивых темпов роста национальной экономики обуславливает необходимость создания благоприятных условий для ведения предпринимательской деятельности посредством поэтапной трансформации бюджетно-налоговой политики в направлении укрепления налоговой дисциплины на основе рационального сочетания фискальной и регулирующей функций налогов, а также повышения уровня транспарентности взаимодействия экономических агентов.

2. Уклонение от уплаты налогов является следствием деформализации законодательно определенных норм и правил, в основе которой лежат институциональные предпосылки объективного и субъективного характера, первая группа которых определяется несовершенством налоговой системы в целом, а вторая – стереотипами поведения налогоплательщиков. В этой связи решение задачи увеличения ресурсных поступлений в бюджетную систему через укрепление налоговой дисциплины требует проведения комплексного анализа налоговых отношений с учетом целевых ориентиров поведения индивидов, имеющих не относительную, а абсолютную оценку.

3. Основные причины разбалансированности экономических интересов налогоплательщиков и налоговых органов связаны с существованием социальной дилеммы, согласно которой индивидуальные предпочтения противоречат коллективным. В случае, когда первые преобладают над вторыми, уклонение от уплаты становится предпочтительной моделью поведения, и укрепление налоговой дисциплины требует построения эффективной системы налогового администрирования на основе поиска оптимального сочетания сдерживающих и стимулирующих законопослушное поведение процедур.

4. Повышенная волатильность экзогенных факторов и макроэкономическая нестабильность являются основными причинами снижения уровня налоговой дисциплины и увеличения масштабов теневого сектора экономики. Результаты экономико-математического моделирования процессов уклонения от уплаты налогов свидетельствуют о гетерогенности данного явления в мезоуровневых системах, которая обусловлена территориально-отраслевой дифференциацией налогового потенциала и отсутствием институциональных инструментов регулирования поведения налогоплательщиков.

5. Причины выбора налогоплательщиками девиантных моделей поведения определяются как объективными (низкий риск выявления фактов уклонения от уплаты налогов), так и субъективными (снижение уровня

налоговой морали в обществе) факторами. В этой связи необходимым условием укрепления налоговой дисциплины является рациональное сочетание инструментов информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в части реализации клиентоориентированного подхода к организации системы налогового администрирования и совершенствованию контрольной деятельности в направлении превентивной диагностики налоговых правонарушений.

6. Формирование рациональной системы мер укрепления налоговой дисциплины заключается в устранении разбалансированности интересов экономических агентов в налоговой сфере на основе внедрения инструментов эффективной реализации контрольных мероприятий, с одной стороны, и мер, стимулирующих добровольное соблюдение законодательства – с другой. Предложенная концептуальная модель трансформации государственной фискальной политики позволит разрешить существующую в этой сфере проблему посредством сегментирования налогоплательщиков соответственно характеру их поведенческих реакций и последующего выбора налоговыми органами оптимального сочетания инструментов реализации дискреционных полномочий и клиентоориентированных процедур.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в теоретическом обосновании и разработке методических подходов к совершенствованию инструментов укрепления налоговой дисциплины как фактора управления динамикой налоговых поступлений в бюджетную систему страны.

Приращение научного знания представлено *следующими основными элементами*:

– теоретически обоснован двойственный характер налоговых платежей, проявляющийся в процессах реализации взаимоотношений экономических агентов в налоговой сфере на основе моделей принудительных изъятий и эквивалентного обмена, что позволило выявить факторы и причины

объективного и субъективного характера, негативно влияющие на устойчивое развитие бюджетно-налоговой системы;

– доказана целесообразность использования институционального подхода к анализу процессов укрепления налоговой дисциплины посредством устранения противоречий индивидуальных и коллективных интересов экономических агентов, что дает возможность детерминировать факторы сдерживающего и стимулирующего характера в формировании положительной динамики проведения налоговых изъятий на национальном уровне;

– предложен интегральный показатель состояния налоговой дисциплины на территориальном уровне, основанный на краткосрочных и долгосрочных оценках синхронности изменений базовых ее характеристик, использование которого позволяет диагностировать основные причины уклонений от уплаты налогов, препятствующие устойчивому росту налоговых поступлений в бюджетную систему страны;

– дана экономико-математическая интерпретация отсутствия целесообразности выбора налогоплательщиком стратегии уклонения от уплаты налогов, основными структурными элементами которой являются показатели эффективности производства в теневом и официальном секторах экономики, а также размеров затрат на налоговое администрирование, что позволило обосновать стратегические приоритеты повышения результативности реализации контрольных мероприятий профилактического характера с целью минимизации масштабов нарушений налогового законодательства;

– разработаны аналитические инструменты оптимизации затрат на реализацию процедур налогового администрирования, предусматривающие улучшение информационного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками на территориальном уровне, использование которых позволит максимизировать налоговые поступления в условиях бюджетных ограничений издержек на проведение мероприятий налогового контроля;

– определены стратегические приоритеты трансформации налогового администрирования в направлении селективного воздействия на отдельные группы налогоплательщиков в структуре добросовестных и склонных к нарушениям действующего законодательства экономических агентов, что предполагает активное внедрение технологических инноваций в процессы информационной поддержки укрепления налоговой дисциплины.

**Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в** детерминировании тенденций развития и функционирования бюджетно-налоговой системы, обосновании объективной необходимости ее трансформации в целях повышения уровня налоговой дисциплины, конкретизации сущности и содержания налоговой дисциплины в части инструментов согласования экономических интересов представителей сторон налоговых отношений, концептуальном обосновании перспектив укрепления налоговой дисциплины, основанном на повышении эффективности информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

**Практическая значимость диссертационного исследования заключается в** разработке методики отбора показателей и последующей оценке уровня налоговой дисциплины; регрессионной модели влияния социально-экономических факторов на показатель уклонения от уплаты налогов; алгоритма оптимизации процедур налогового контроля как необходимого условия повышения уровня налоговой дисциплины; экономико-математической модели совершенствования информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

Рекомендации и выводы диссертационной работы используются в деятельности Управления Федеральной налоговой службы России по Ставропольскому краю. Материалы диссертации применяются в учебном процессе ФГАОУ ВО «Северо-Кавказский федеральный университет» при преподавании дисциплин «Налоговое администрирование», «Налоговое планирование», «Бюджетная система РФ» для студентов экономических специальностей.

**Апробация результатов работы.** Основные положения и результаты данного исследования докладывались и получили положительную оценку на 6 международных научно-практических конференциях, международном научном студенческом фестивале, в том числе: VI Международной научно-практической конференции Северо-Кавказского федерального университета «Совершенствование налогообложение как фактор экономического роста» (г. Ставрополь, 2012 г.), VI Международной научно-практической конференции Северо-Кавказского федерального университета «Совершенствование налогообложение как фактор экономического роста» (г. Ставрополь, 2014 г.), III-й ежегодной научно-практической конференции Северо-Кавказского федерального университета «Университетская наука – региону» (г. Ставрополь, 2015 г.), VII Международной научно-практической конференции «Совершенствование налогообложения как фактор экономического роста» (г. Ставрополь, 2015 г.), VII Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики» (г. Минск, 2015 г.), Всероссийской научно-практической конференции «Налоговая политика Российской Федерации на современном этапе: проблемы разных уровней» (г. Махачкала 2015 г.), VIII Международной научно-практической конференции студентов и молодых ученых «Молодые экономисты – будущему России» (г. Ставрополь, 2016 г.).

**Публикации.** По материалам исследования опубликовано 16 научных работ общим объемом 14,3 п.л. (авт. – 6,0 п.л.), в том числе 1 монография, 2 статьи в журналах, индексируемых в международной базе данных «Web of Science», 3 статьи в изданиях, рекомендуемых ВАК Министерства науки и высшего образования РФ.

**Структура диссертационного исследования.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 150 наименований, и содержит 146 страниц основного текста, 18 таблиц, 16 рисунков.

# **1 Теоретические основы формирования налоговой дисциплины**

## **1.1 Теоретические предпосылки согласования интересов экономических агентов в налоговой системе**

Эффективность функционирования любого государства заключается в возможности социально-экономического обеспечения потребностей его граждан, что подразумевает необходимость наличия достаточных объемов финансовых средств. А, как известно, основным источником формирования бюджетной системы страны являются налоговые поступления, которые в структуре доходов составляют 80-90 %. В этой связи обеспечение необходимых объемов налоговых поступлений и устойчивых темпов их роста приобретает в условиях экономической рецессии особую актуальность. Нестабильность экономической ситуации в российской экономике, связанная, в том числе, с негативным внешним воздействием и ростом конкуренции на глобальных рынках, привела к необходимости ужесточения бюджетно-налоговой политики органов государственной власти, выраженной, например, в росте ставки НДС.

Налоговая система, являясь центральным инструментом регулирования экономического развития, влияя на экономическую политику государства и ее социально-экономическое развитие, подвержена многочисленным изменениям из-за трансформации не только экономической ситуации, но и политических, а также социальных условий. В этой связи мы полностью согласны с мнением Л. И. Гончаренко, которая утверждает, что налоговая система представляет собой единство трех составляющих (законодательной, исполнительной и распорядительной [24]), поэтому управление ею представляет собой целенаправленную деятельность государства по управлению каждым из представленных элементов.

Первый элемент налоговой системы представляет собой все законодательно установленные налоги и сборы, взимаемые государством, их

элементы и распределение налогов по уровням бюджетной системы.

Второй элемент, отражающий правовую составляющую налоговой системы – это права и обязанности субъектов налоговых отношений, к которым относятся органы государственной власти и налогоплательщики. Управление в сфере налоговых отношений в данном случае представляет собой законодательное закрепление форм и принципов, способствующих деятельности государственных органов власти и устанавливающих границы поведения налогоплательщиков.

Третий элемент регулирует деятельность фискальных и контролирующих органов государственной власти в части соблюдения прав и выполнения обязанностей, определения функционала налоговых органов в направлении обеспечения полноты налоговых поступлений в консолидированный бюджет, а также привлечения к административной и уголовной ответственности в случае нарушения норм налогового права.

Данная интерпретация управления налоговой системой соответствует определению, предложенному И. А. Майбуровым: «... это процесс формирования нормативно-правовой базы и соответствующей ей исполнительной и распорядительной деятельности, осуществляемый органами государственной власти и государственного управления, наделенными властными полномочиями в сфере налогообложения, в ходе которого обеспечиваются согласованность и единство действий по приведению налоговой системы в соответствие с приоритетными целями, моделями и методами налоговой политики государства» [54].

Как и в любой другой системе, составляющие налоговой системы тесно взаимосвязаны, при этом функциональные зависимости между ними не поддаются однозначной трактовке в силу многоаспектности отношений налогоплательщиков и налоговых органов, например, в части введения и взимания налогов, установления штрафных санкций и т.д. Особенно ярко это проявляется при стремлении налогоплательщиков минимизировать свои налоговые обязательства, пользуясь пробелами в налоговом законодательстве.

Являясь неотъемлемой частью государственной экономической политики, целевые ориентиры и поставленные задачи в процессе управления налоговой системой должны соответствовать достижению стратегических социально-экономических приоритетов в заданных экономических и политических условиях. Тогда налоговое администрирование как составляющая налоговой системы должна конкретизировать существующие направления совершенствования взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов с учетом национальных особенностей и специфики функционирования бюджетно-налоговой системы [77].

Базовым элементом эффективной налоговой системы является наличие четко определенных функций в процессе взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами. При этом анализ качественных изменений взаимоотношений между ними как необходимое условие согласования интересов в условиях экономической стагнации требует более детального изучения. Активно используемый в последнее время не только в западных странах, но и в России клиентоориентированный подход в процессе взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, основанный на партнерских отношениях, взаимном доверии и онлайн сервисах, дает дополнительные возможности по повышению эффективности их взаимодействия, а также способствует формированию качественно нового уровня взаимоотношений.

Как следствие, это создает новое самостоятельное направление в деятельности органов государственной власти в целом и налоговом администрировании в частности, которое будет способствовать:

- росту уровня правовой грамотности и налоговой культуры налогоплательщиков;
- формированию у налогоплательщиков законопослушных стереотипов поведения и пониманию ответственности за нарушение налогового законодательства;
- модернизации инструментов исполнения налогоплательщиками

своих обязанностей по исчислению и уплате налогов;

- улучшению качества сервисных услуг, предоставляемых налоговыми органами и т.д.

Очевидным становится тот факт, что сложившаяся экономическая ситуация создает дополнительные стимулы для модернизации функций налоговой политики в направлении «организации взаимодействия с налогоплательщиками» [88]. Как следствие, по нашему мнению, наиболее эффективным представляется подход, основанный на балансировке принципов налогообложения как адаптивных, а не статичных формулировок. При этом необходимо рассмотреть общепринятые и базовые модели отношений экономических агентов в налоговой сфере с совокупностью стандартных положений:

- на основе каких принципов они функционируют;
- решению каких проблем они способствуют;
- существующие ограничения принятой модели функционирования налоговой системы;
- потенциальная область использования, как в теории, так и на практике, полученных результатов.

Можно выделить два основополагающих принципа налогообложения, которые оказывают решающее воздействие на принятие решений налогоплательщиков: платежеспособности и выгоды. При этом также необходимо учитывать специфику прямого и косвенного налогообложения, изменение издержек налогового администрирования в условиях внедрения риск-ориентированных подходов, а также стимулирующую функцию налогов (рисунок 1.1).

Таким образом, модернизация данных принципов с целью повышения эффективности взаимодействия экономических агентов в налоговой сфере требует детального анализа влияния фискальной политики государства на выбор налогоплательщиками стратегий уклонения от уплаты налогов. При этом, как свидетельствует современный зарубежный российский опыт

совершенствования взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также методология поведенческой и экспериментальной экономики, применение только неоклассических принципов и подходов не дает необходимого результата.



Рисунок 1.1 – Принципы функционирования налоговой системы, влияющие на поведение налогоплательщиков

Необходимо дать новую формулировку понятия «налоговая рациональность» с учетом временного фактора, информационной асимметрии, трансакционных издержек и т.д. Стандартный инструментальный анализа поведения налогоплательщиков, например, на основе теории рационального выбора или оптимального налогообложения, требующий широкое использование математического инструментария, следует модернизировать для исследования проблем повышения уровня налоговой дисциплины. При этом необходимо использовать парадигму поведенческой

экономики, которая позволяет ослабить существующие ограничения, а также учитывать влияние социальных особенностей, культурных отличий, качества государственного управления. Также следует рассмотреть целесообразность использования в исследовании принципов неинституционализма как дополнения к стандартному экономико-математическому инструментарию.

Качество системы налогового администрирования также необходимо учитывать при анализе налоговой системы, детерминируя рациональность ее функционирования и организационную эффективность. Это важно не только с позиции реализации фискальной функции налогообложения, обеспечивающей устойчивые темпы роста налоговых поступлений в необходимом объеме в бюджетную систему, но и формирования уважительных и доверительных отношений между экономическими агентами в налоговой сфере в процессе их взаимодействия.

Несмотря на это основополагающим критерием эффективности и оптимальности функционирования налоговой системы является реализация фискальной функции и формирование в полном объеме доходов консолидированного бюджета. Например, как показано в таблице 1.1, одним из таких показателей эффективности функционирования налоговых систем являются данные об удельном весе налоговых поступлений в ВВП в разрезе России и экономически развитых стран. В качестве объектов компаративного анализа были отобраны 12 стран на основе показателей величины налоговых ставок и совокупных налоговых поступлений [97].

Как видно, в России налоговая система отстает по сравнению с развитыми странами по уровню налоговых изъятий. Очевидно, что в странах Евросоюза, в частности в Швеции, где в итоге перераспределяется через бюджетную систему более половины ВВП, более высокий уровень налоговой нагрузки ВВП. Тем не менее только этим объяснить такие различия нельзя, также необходимо учитывать особенности действующей системы налогового администрирования, которая характеризуется транспарентностью расчетов и уплаты налогов, использованием клиентоориентированных подходов в

налоговых отношениях, наличием эффективной системы предотвращения и выявления налоговых правонарушений. Российская налоговая система пока находится в стадии активного развития, поэтому использование данного опыта было бы весьма полезным.

Таблица 1.1 – Доли налоговых поступлений по отношению к ВВП в различных странах, %

Страна	Доля налогов и обязательных платежей	Доля налогов без обязательных платежей
Швеция	54,2	38,1
Дания	48,0	49,7
Бельгия	45,4	31,1
Нидерланды	44,8	26,6
Австрия	43,2	29,9
Италия	42,9	27,4
Канада	36,3	31,0
Испания	35,5	21,7
Великобритания	35,2	27,7
США	31,8	22,7
Россия	30,7	22,1

Национальная налоговая система в настоящее время весьма эффективно решает задачу пополнению бюджета, т.е. фискальную функцию, в том числе за счет активного использования инструментов административного давления и принуждения налогоплательщиков к исполнению своих обязанностей без учета их интересов. Как следствие, реализация контрольных мероприятий является приоритетом в деятельности налоговых органов. И если на начальном этапе становления российской налоговой системы это было целесообразно, так как разработка и принятие новых законов по становлению и развитию налоговой системы требовали от государства усиления контроля за их соблюдением. Интересы налогоплательщиков при этом практически не учитывались, а их участие в развитии налоговой системы было минимальным, поэтому ее трансформация, очевидно, не учитывала интересов налогоплательщиков. Основным негативным следствием этого стало усиление административного давления в

налоговой системе, что выразилось в росте количества налоговых проверок и, как следствие, увеличении числа налоговых правонарушений и росте масштабов теневого сектора экономики [68].

За последние пять лет данная негативная тенденция была преодолена, основной причиной этого стало внедрение электронных технологий в налоговом администрировании и использование риск-ориентированного подхода в аналитической деятельности налоговых органов. Внедрение инновационных технологий позволило автоматизировать аналитическую работу налоговых органов, а также получать необходимую информацию от налогоплательщиков и из других сторонних информационных источников. Такой комплексный анализ разноплановой информации о налогоплательщиках позволил более эффективно выявлять факты нарушений налогового законодательства, что автоматически создало потенциал для роста резервов налоговых поступлений без увеличения налоговой нагрузки. Налогоплательщики, в свою очередь, снизили свои издержки за счет использования онлайн-технологий в процессе взаимодействия с налоговыми органами и сдаче налоговой отчетности. Таким образом, можно говорить о том, что система налогового администрирования становится связующим звеном в отношениях между фискальными органами и налогоплательщиками.

Формирование такого клиентоориентированного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами способствует формированию нового типа их взаимоотношений, где во главу угла положено активное участие налогоплательщиков в функционировании налоговой системы. Это способствует укреплению налоговой дисциплины, стимулирует добровольное исполнение налоговых обязанностей своевременно и в полном объеме, а также гармонизацию их интересов и рост взаимного доверия.

Формирование не только эффективной, но и стабильной национальной налоговой системы будет способствовать росту устойчивости бюджетной системы, как в среднесрочной, так и в долгосрочной перспективе, а также решению следующих задач:

- рост собираемости налогов и сборов;
- обеспечение нейтральности налоговой системы по отношению к налогоплательщикам;
- сокращение издержек налогового администрирования как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов;
- устранение пробелов в налоговом законодательстве с целью снижения масштабов уклонения от уплаты налогов;
- повышение уровня налоговой дисциплины.

С учетом этого мы предлагаем анализировать налоговую систему комплексно на макроуровне (государство и налоговые органы) и микроуровне (налогоплательщики) с учетом двух базовых функций налогов: фискальной и регулирующей (рисунок 1.2). При этом необходимо учитывать, что в рамках регулирующей функции налогов особое место занимает стимулирование экономического роста посредством налоговых инструментов, что предопределяет необходимость дальнейшего формирования благоприятных условий для ведения бизнеса. Данные условия определяются не только и не столько размером налоговых ставок и величиной налоговой нагрузки, а унификацией и упрощением правил, исчислением и уплатой налогов, повышением транспарентности правил предоставления налоговой отчетности, дальнейшим снижением количества проверок, что напрямую связано с эффективностью налогового администрирования.

Очевидно, что в условиях ограниченного экономического роста совершенствование действующей системы налогового администрирования становится приоритетной задачей бюджетно-налоговой политики государства, решению которой уделяется много внимания.



Рисунок 1.2 – Позиционирование фискальной и регулирующей функций налогов на макро- и микроэкономическом уровнях

Так, в Бюджетной стратегии Российской Федерации на период до 2023 г. в качестве первого направления модернизации налоговой системы отмечено повышение эффективности налогового администрирования. Основной причиной названа необходимость налоговых поступлений без

увеличения налоговой нагрузки, что в условиях минимальных темпов экономического роста становится возможным только за счет сокращения масштабов уклонения от уплаты налогов и роста уровня налоговой дисциплины. В качестве основных мер предлагается внесение необходимых поправок в нормативно-правовую базу, направленных на дальнейшее улучшение процедур проведения налоговых проверок, более тесной интеграции информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов и т.д.

Любые действия, направленные на борьбу с теневой экономикой и уклонением от уплаты налогов, не должны ухудшать положения налогоплательщиков, способствовать росту дисбаланса во взаимоотношениях налогоплательщиков и налоговых органов, так как, в конечном итоге, это окажет негативное воздействие не только на развитие бюджетно-налоговой системы, но снизит глобальную конкурентоспособность отечественной экономики.

В связи с этим рост уровня налоговой дисциплины невозможно обеспечить только с помощью контрольных мероприятий. Конечной целью в этом случае является обеспечение добровольной уплаты налогов и сборов в консолидированный бюджет и максимально возможное сокращение числа налоговых правонарушений и преступлений. Как справедливо отмечает М. В. Мишустин: «Сегодня задача налоговой службы не наказать налогоплательщика, а обеспечить такую информационно-методологическую поддержку, которая свела бы на нет многие налоговые нарушения» [57]. Решение данной проблемы отражено в Государственной программе «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» от 15 апреля 2014 г.

С учетом положений данной программы, а также нормативно-правовых положений, направленных на модернизацию действующей системы налогового администрирования, необходимо достичь двух целей. Первая – это обеспечение условий для создания новых методик реализации мероприятий

налогового контроля, вторая – это рост числа налогоплательщиков, удовлетворенных действующей системой налогового администрирования. Как видно, внедрение технологических инноваций в работу налоговых инспекций должно проходить параллельно с развитием клиентоориентированных подходов.

С этим согласны большинство исследователей, например, как отмечает С.П. Данченко: «необходим переход от административно-командной модели налогового администрирования, основанной на односторонне-властном управленческом воздействии с приоритетом контрольно-принудительных средств, к модели «партнерского сотрудничества», в основе которой лежит принцип «клиентоориентированного сервиса», досудебного разрешения споров, взаимного доверия и взаимовыгодного «обмена» управляемых с управляемыми» [30]. Мы также согласны с тем, что рост эффективности функционирования налоговой системы требует отказа от мер карательного характера в процедурах налогового контроля и установление между всеми субъектами налоговых отношений доверительных партнерских отношений.

Необходимость развития налоговой системы в данном направлении подтверждается опытом большинства развитых стран Европы, США, Канады, Австралии и др. Использование клиентоориентированного подхода оказывает положительное влияние на уровень налоговой дисциплины, так как возникает дополнительный синергетический эффект, который лучше контрольных мероприятий заставляет налогоплательщиков соблюдать нормативно-правовую базу [25, 42]:

- у налоговых органов появляются дополнительные инструменты для повышения эффективности контрольных мероприятий за уклонением от уплаты налогов при существующих финансовых ограничениях на функционирование системы налогового администрирования;

- соблюдающие законодательство налогоплательщики получают предсказуемые правила налогообложения, могут решать спорные вопросы в открытом диалоге с контролирующими органами, не опасаясь быть

привлеченными за нарушение налогового законодательства, например, за получение необоснованной налоговой выгоды. Возникающие спорные ситуации в данном случае преимущественно урегулируются во внесудебном порядке, в том числе с использованием процедур налоговой медиации.

Как следствие, функционирование налоговой системы при заданном минимуме ресурсов дает возможность повысить ее эффективность и обеспечить рост налоговых поступлений без увеличения налоговой нагрузки, и также будет способствовать росту экономической активности. А это, в свою очередь, создает необходимый фундамент для обеспечения устойчивых темпов социально-экономического развития на макро- и мезоуровне.

В Российской Федерации, несмотря на активную дискуссию о необходимости перехода к партнерскому взаимодействию и оценке эффективности уже реализуемых мероприятий, например, введение налогового мониторинга или риск-ориентированного подхода, взаимоотношения между экономическими агентами в налоговой сфере продолжают основываться на принципе власти-подчинения. Данный принцип является универсальным в процессе выстраивания общественных отношений и считается базовым в теории не только налогового или финансового права, но и гражданского, административного и иных отраслей публичного права. Так, например, в ст. 2 НК РФ установлено следующее: «законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения установления и взимания налогов» [2].

Анализ трудов отечественных и зарубежных исследователей позволил выделить три основополагающих подхода к построению системы отношений экономических агентов в налоговой сфере [61]:

- с позиции силы;
- с позиции права;
- с позиции интересов.

Первый подход основан на том, что органы государственной власти активно используют различные механизмы властно-правового принуждения

налогоплательщиков физических и юридических лиц к исполнению своих обязанностей в максимальном объеме и точно в срок, опираясь на нормы карательного правосудия, например, уголовное преследование в случаях выявления фактов уклонения от уплаты налогов.

Отрицательные последствия в данном случае выражены в следующем [94]:

- уменьшается экономическая активность в стране, снижается глобальная конкурентоспособность национальной экономики, снижаются темпы экономического роста и т.д.;

- происходит дисбаланс взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, что приводит к возникновению рентоориентированного поведения среди контрольных органов и выбор налогоплательщиками стратегий ухода от налогообложения;

- резко увеличиваются объемы финансовых ресурсов для функционирования системы налогового администрирования.

Второй подход взаимодействия между государством и налогоплательщиками основан на использовании правового механизма, который выражается в построении системы отношений, фундаментом которой является четкое соблюдение всеми субъектами налоговых отношений действующих правовых норм, а в случае возникновения спорных ситуаций, основная роль в их разрешении отводится независимому суду.

Очевидно, что данный подход создает более четкие и прозрачные правила игры, так как формально обеспечивает равенство налогоплательщиков, налоговых органов и иных органов государственной власти перед законом и судом. Однако в налоговом праве, которое характеризуется множеством пробелов в нормативно-правовой базе, создает дополнительные проблемы в разрешении спорных ситуаций. И чем ниже качество налогового законодательства, тем острее стоит данная проблема.

Один из недостатков данного подхода заключается в том, что развитие законодательной базы всегда отстает от меняющихся общественных

потребностей, в том числе экономического характера, поэтому его использование на практике создает дополнительные трудности в процессе построения взаимоотношений в налоговой сфере.

Правоприменительная практика показывает, что данный подход изначально настроен на то, что у налогоплательщиков и налоговых органов интересы противоположны, поэтому правовое противостояние может привести к разрушению нормальных отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Разрешение в судебном порядке налоговых споров часто не означает действительного устранения возникших противоречий, а, напротив, провоцирует дальнейшую эскалацию конфликтной ситуации. Как показывает практика, не только проигравшая в судебном процессе сторона, но и выигравшая не удовлетворена решением суда, что приводит к его обжалованию в вышестоящих инстанциях.

Построение системы налогового администрирования на верховенстве закона подразумевает наличие жесткой системы контроля за соблюдением законодательства и системы штрафных санкций за его нарушение. Такая система контроля приводит к возникновению двух основных недостатков, которые препятствуют дальнейшему развитию системы налогового администрирования.

Первый заключается в том, что он формирует квазиобщественный договор между государством и налогоплательщиками, который основан на мнимых и притворных предпосылках.

Второй вытекает из того, что в случае несовершенства судебной системы налогоплательщики неохотно используют юрисдикционный механизм защиты своих интересов, так как они не уверены, что судебная система сможет защитить их интересы, что может повлечь дополнительные и необоснованные преследования со стороны налоговых органов. Это, в свою очередь, стимулирует налогоплательщиков решать возникающие спорные ситуации вне правового поля, что приводит к росту коррупции и росту масштабов теневого сектора экономики.

Как и в первом варианте, построение взаимоотношений между экономическими агентами в налоговой сфере на основе права также требует значительных финансовых и иных средств для построения эффективной системы налогового администрирования. В этом случае необходимо комплексное и полное знание нормативно-правовой базы и соблюдение закона всеми субъектами налоговых отношений. Если органы государственной власти не будут примером добросовестного поведения, то не следует рассчитывать на то, что налогоплательщики будут законопослушными.

Как отмечают многие исследователи, система налогового администрирования в России преимущественно представлена вторым подходом с элементами первого, что предопределяет специфику взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. В развитых западных странах активно реализуется третий подход, подразумевающий гармонизацию интересов субъектов налоговых отношений, что подчеркивается в работах современных зарубежных исследователей: Дж. Альма, Е. Киршлера, Г. Шмолдерса и др. [122, 130, 138].

Данный подход, основанный на использовании клиентоориентированных технологий, предполагает не просто соблюдение действующих норм права, а достижение баланса частных интересов налогоплательщиков с публичными интересами государства и бюджетно-налоговой системы.

Система налогового администрирования в данном случае основана на использовании партнерских принципов, что практически исключает формальный подход к применению норм налогового законодательства. Также обеспечивается эффективный обмен информацией, предполагающий декларирование налогоплательщиками истинных доходов. Взамен они получают возможность получения подробных разъяснений со стороны налоговых органов по вопросам применения отдельных норм налогового права, а также дополнительные гарантии от преследования в случае нарушений налогового законодательства, или же вследствие изменений

нормативно-правовой базы или правоприменительной практики.

Построение взаимоотношений на основе партнерского взаимодействия приводит к коренной трансформации системы налогового администрирования в сторону использования клиентоориентированного подхода, облегчающего не только налогоплательщикам исполнение их налоговых обязательств, но и налоговым органам реализацию контрольных процедур. Так как добровольное исполнение налоговых обязательств подразумевает наличие доверия к бюджетно-налоговой системе в целом и к налоговым органам – в частности, то возникает необходимость формирования такого доверия через рост качества оказываемых налогоплательщикам услуг, оперативности и транспарентности процедур реагирования на жалобы налогоплательщиков в вышестоящие налоговые органы при досудебном урегулировании налоговых споров и т.д.

Таким образом, повышение эффективности действующей системы налогового администрирования требует решения основополагающей проблемы – обеспечение баланса интересов экономических агентов в налоговой сфере, что будет способствовать снижению масштабов уклонения от уплаты налогов за счет роста уровня налоговой дисциплины, и, в конечном итоге, будет способствовать устойчивому росту национальной экономики.

## **1.2 Институциональные аспекты формирования налоговой дисциплины**

В соответствии с институциональным подходом систему экономических отношений рассматривают на трех базовых уровнях:

- норм и правил;
- организаций;
- контрактов.

Очерчивая рамки и правила взаимодействия экономических агентов, в нашем случае государства и налогоплательщиков, можно минимизировать

транзакционные издержки, так как применение отдельных механизмов, позволяющих трансформировать как формальные, так и неформальные нормы поведения, правила и т.д. (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Институционализация взаимодействия экономических агентов в налоговой системе

Традиционно институциональная среда представляет собой сложную систему, в качестве элементов которой выступают формальные и неформальные институты, взаимосвязь которых оказывает решающее воздействие на формирование устойчивого социально-экономического развития национальной экономики в целом, а также отдельных отраслевых комплексов и территорий в частности. В соответствии с этим качество институциональной трансформации не только напрямую связано с ролью государства в экономике, но и с уже функционирующими институтами, имеющими рыночную природу, что в совокупности и образует институциональную среду.

Нормы – это базовые регуляторы, на основе которых осуществляется взаимодействие между экономическими агентами [115]. По своей сути нормы являются правилами, на основе которых индивид выбирает соответствующую стратегию поведения в различных условиях, а их выполнение может носить как добровольный характер, так и основываться на социальном,

экономическом или юридическом давлении. Таким образом, для того, чтобы норма поведения стала правилом, необходимо четыре базовых элемента нормы (атрибут, фактор долженствования, цель и условие) дополнить пятым, характеризующим наказание за их нарушение, а именно санкции.

В институциональной теории такие отклонения от нормы изучаются в рамках оппортунистического поведения и рассматриваются как исключения из правил или аномальные случаи, которые не соответствуют ни социальным, ни юридическим нормам и правилам [66]. Но возможны ситуации, когда оппортунистическое поведение в силу тех или иных причин приобретает массовый характер, тогда возникшие аномалии становятся нормой и правила игры меняются. Экономические агенты в процессе взаимодействия действуют в рамках заданных стереотипов поведения, поэтому в случае их деформации такое поведение превращается в отклонение от принятых норм, то есть приобретает аномальный характер (рисунок 1.4).



Рисунок 1.4 – Институциональные предпосылки уклонения от уплаты налогов

Неоклассическая экономическая теория проблему оппортунистического поведения не рассматривает в отличие от неoinституционалистов, где фактор неопределенности, нерациональное поведение индивидов, склонность к девиантным формам поведения, и величина трансакционных издержек играют ведущую роль [49]. В соответствии с основной идеей неoinституционализма «принципал-агент» разделение труда приводит к появлению асимметричной информации между принципалом и агентом, что создает предпосылки для оппортунистического поведения, потери от которого несут двусторонний характер. Так, оппортунизм агента, который может проявляться в виде «неблагоприятного отбора» или «моральной угрозы», приводит к возникновению прямых потерь для принципала, так как для того, чтобы заставить агента соблюдать установившиеся нормы и правила принципал вынужден нести дополнительные затраты.

Термин «оппортунизм» происходит от латинского «oportunus» – что переводится как «удобный» или «подходящий» [86] и еще Дж. Ходжсон, определяя причины оппортунистического поведения, считал, что в его основе выступает «хищнический темперамент и образ мыслей, которые в области практического применения трансформируются в действия, приводящие как минимум к мошенничеству, как максимум – к насильственным захватам» [111].

Одной из общепринятых трактовок оппортунистического поведения является определение, предложенное О. Уильямсоном: «следование своим интересам, в том числе обманным путем, включая сюда такие явные формы обмана, как ложь, воровство, мошенничество, но едва ли ограничиваясь ими. Намного чаще оппортунизм подразумевает более тонкие формы обмана, которые могут принимать активную и пассивную форму» [104].

С точки зрения О. Уильямсона, оппортунизм представляет собой ситуацию, когда индивид дает контрагентам неполную информацию или искажает ее, т.е., как говорилось выше, возникает информационная асимметрия вследствие неполноты контрактов.

Исследование проблем оппортунизма тесно связано с трансакционными издержками, под которыми понимаются издержки, которые связаны с поиском партнеров, заключением контрактов и последующим контролем. В широком смысле к трансакционным издержкам относят все издержки общества, которые напрямую не имеют отношения к производству благ. Например, по мнению В. Автономова, «трансакционные издержки – это издержки эксплуатации экономической системы» [8]. В этом и заключается одно из основных различий неинституционализма от неоклассической теории, которая считает, что рынки функционируют без издержек.

Для анализа процессов уклонения от уплаты налогов особого внимания заслуживает предложенная в рамках неинституционализма концепция воспроизводства оппортунизма, которая объясняет возникновение девиантных моделей поведения их выгодностью по сравнению с добросовестными моделями поведения. Размер выгоды в этом случае определяется исходя из оценки вероятности наказания и размеров штрафных санкций, который сопоставляется с потенциальным размером выигрыша от кооперативного взаимодействия экономических агентов, дисконтирования будущих результатов, социальных норм и правил, удельного веса оппортунистов в обществе и т.д.

Взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов можно рассмотреть, как социальную дилемму, где присутствуют индивидуальные интересы, которые противоречат коллективным. В налоговой системе всегда имеется взаимосвязь в отношениях, поэтому в случае, если несколько налогоплательщиков стремятся максимизировать свою полезность, то уклонение от уплаты налогов будет являться оптимальной моделью поведения для них. При этом если число таких налогоплательщиков превысит определенный критический порог, то возникнет ситуация, в которой каждый налогоплательщик получит меньше по сравнению с выбором стратегии сотрудничества. Данная социальная дилемма, возникающая в налоговой

системе, хорошо описывается с помощью модели, которая получила название «трагедия общин» [128].

Использование неоклассического экономического подхода к анализу поведения налогоплательщиков подразумевает, что отдельные индивиды ведут себя рационально, поэтому они склонны к максимизации своей полезности за счет уклонения от уплаты налогов. В связи с этим необходимо проведение налоговых проверок и наличие санкционного давления в случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов. Тогда налогоплательщик может рассмотреть налоговую систему как игру, где он осуществляет выбор между следующими стратегиями:

- уплата налогов в полном объеме («гарантированный проигрыш», так как налоги уплачены в полном объеме);
- уклонение от уплаты налогов («вероятностный выигрыш», для случая, если факт уклонения не будет обнаружен);
- уклонение от уплаты налогов («дополнительный вероятностный проигрыш», для случая, если факт уклонения будет обнаружен и будут применены соответствующие санкции).

Как с математической, так и экономической точек зрения оптимальной моделью поведения для налогоплательщиков будет отказ от сотрудничества и выбор стратегии уклонения от уплаты налогов. Выбор данной стратегии на макроуровне приводит к снижению совокупного уровня благосостояния и в долгосрочной перспективе будет проигрышной для каждого игрока. В этой связи участники налоговых отношений взаимодействуют на основе механизма жесткого контроля в отношении всех налогоплательщиков и санкций, применяемых для нарушителей.

Изучение вопросов уклонения от уплаты налогов требует анализа атрибутивного экономического поведения, т.е. в контексте отклонения индивидов от принятых норм. В юридической литературе нормой принято считать «предписание определенного поведения, обязательное для выполнения и имеющее своей функцией поддержание порядка» [61]. При этом

поведение налогоплательщиков неправильно сводить только к соблюдению налогового законодательства, так как существует множество факторов, например, социальные нормы, обычаи, мораль и т.д., которые также существенно влияют на выбор налогоплательщиком той или иной формы поведения. В этой связи для анализа типовых моделей поведения налогоплательщиков целесообразной будет их дифференциация на две группы: правовая форма и условные правила. На практике между данными группами не всегда можно провести различие, но с позиций специфики налоговых отношений можно говорить о том, что соблюдение правовых норм сопряжено с принуждением со стороны государства, а условных правил связано с добровольным принятием определенных обязательств, принятых в обществе.

Основными видами отклонений от неоклассической парадигмы выступают [119]:

- ошибки репрезентативности, которые связаны с возникновением ошибок вследствие неверной интерпретации свойств вероятностных оценок на основании аналогии;

- эвристика доступности, которая связана с неверным определением вероятности наступления события исходя из оценки уже произошедших похожих событий;

- эффект закрепления, когда ошибки возникают вследствие случайного и несодержательного характера суждений в процессе принятия решений;

- эффект достоверности, который связан с возникновением аномального выбора вследствие субъективного восприятия риска;

- зеркальный эффект, демонстрирующий, как формулировка исходных условий влияет на изменение решения;

- эффект Монте-Карло (hot hand), который является следствием неверной интерпретации взаимозависимости случайных событий;

- эффект консерватизма, связанный с игнорированием новой информации, которая не подтверждает правильность уже выбранной

стратегии поведения;

– эффект якоря, возникающий вследствие переоценки собственных аналитических способностей при обработке информации и т.д.

Данные формы поведения оказывают прямое воздействие на рациональность поведения экономического агента и подтверждает тезис о том, что действия индивида нельзя рассматривать с позиции максимизации его полезности, а необходимо анализировать как вероятные результаты действий, которые могут иметь как позитивные, так и негативные последствия с учетом целевых ориентиров поведения, имеющих не относительную, а абсолютную оценку.

С точки зрения поведенческой экономики необходимо учитывать следующее. Индивиды не всегда являются эгоистами, которые стремятся максимизировать свою выгоду и могут быть альтруистами и вести себя бескорыстно. Наличие контрольного механизма и штрафных санкций не всегда является оптимальной стратегией для взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов. Следовательно, возможны ситуации, когда выбор рациональной стратегии потенциально может причинить вред другим, то индивиды могут действовать более осмотрительно и отказаться от выбора такой стратегии. Также необходимо учитывать дополнительные факторы, оказывающие воздействие на сотрудничество экономических агентов в налоговой сфере, даже для случаев, когда социальная дилемма не изменяется и оптимальной стратегией поведения является уклонение от уплаты налогов. В качестве таких факторов могут выступать моральные принципы, социальные нормы, соображение справедливости, существующие стереотипы поведения, которые могут смягчать эгоизм налогоплательщиков в части максимизации своей полезности.

Налогоплательщик может добровольно принять решение о выплате налогов или сделать четкое решение, чтобы избежать уплаты полной доли. Вклад одного человека в самом деле не имеет большого значения в общем объеме взносов в государственные товары. В этой связи не платить свои

налоги выгодно, так как количество общественных благ и собственное участие в них остаются практически неизменными при определенной экономии на налогах. Если несколько налогоплательщиков уклоняться от налогов, то общественные блага не исчезают, но значительно уменьшаются. В том случае, когда значительное число налогоплательщиков станут уклоняться, то предоставление общественных благ не гарантируется, и, в конечном счете, все будут страдать от неоптимального выбора.

Налоговая система демонстрирует собой социальную дилемму с индивидуальными интересами, вступающими в противоречие с коллективными интересами. Суть ее состоит в следующем: имеются два или более человек, которые взаимозависимы получением результатов; если несколько из них пытаются максимизировать свои собственные результаты, то дезертирство является рациональным выбором. Однако если большое количество или все люди захотят таким образом максимизировать свой результат, то эффект проявится в том, что в перспективе каждый получит меньше, чем если бы они выбрали модель сотрудничества [120]. Таким образом, налоговая система представляет собой социальную дилемму n-игрок, которую часто называют трагедией общин. Здесь уклонение от исполнения обязательств принимается в качестве рациональной стратегии каждого налогоплательщика независимо от выбора других.

В рамках теории полезности можно выделить модели Эдлунда [125], Хоффмана и Хольцла [128] и Шмолдерса [138]. Они включают в себя: расширение индивидуального выбора (например, учет влияния профессии или отраслевых особенностей поведения); введение альтернативной системы штрафов, анализа функций подоходного налогообложения; учета сложности и неопределенности отдельных параметров налоговой системы; возможность использования платных услуг консультантов; оценка качества предоставляемых государственных услуг; изменение систематических правил выбора налоговых деклараций для детальной проверки и т.д.

В других работах для расширения базовой модели индивидуального выбора вводят дополнительные аспекты поведения, которые могут рассматриваться в рамках других социальных наук (особенно психологии), например, при анализе особенностей индивидуальных и групповых механизмов принятия решений. В этом случае можно говорить о том, что «теория ожидаемой полезности» тесно взаимодействует с «теорией социальных взаимодействий».

Эмпирический анализ уклонения от уплаты налогов, очевидно, требует определенной степени «негибкости» моделей с большим числом допущений. Однако можно выделить ряд исследований, где дана соответствующая оценка детерминант уклонения. Например, большинство эмпирических исследований доказывают, что более высокая ставка налога, как правило, приводит к занижению декларируемого дохода, а эластичность по ставке увеличивается от 0,5 до 3,0 [147]. Различные эмпирические исследования также подтверждают влияние процедур налогового контроля и эластично по ставке в диапазоне от 0,1 до 0,2. То есть увеличение издержек по налоговому контролю на 10 % увеличивает размер задекларированного дохода в размере от 1 до 2 % [139]. Однако данная зависимость является нелинейной, что свидетельствует о наличии пределов, до которых можно увеличить вероятность обнаружения уклонения от уплаты налогов за счет роста издержек на налоговый контроль. Существуют убедительные доказательства того, что проведение налоговой амнистии не приводит к сопоставимому росту дополнительных налоговых поступлений и практически не оказывает воздействия на последующее поведение налогоплательщиков. В других работах отмечено, что издержки налогового администрирования являются эндогенными, то есть прирост налоговых поступлений зависит от выбранной формы налогового контроля [133].

Основной трудностью для эмпирических исследований выступает отсутствие достоверной статистической информации о поведении налогоплательщиков. Существующие массивы статистической информации

редко позволяют точно идентифицировать воздействие отдельных факторов, например, изменения издержек на налоговое администрирование или размер штрафных санкций.

Эти результаты представляются ожидаемыми и основными из них являются следующие:

- корреляция между задекларированным доходов, жесткостью налогового контроля и изменением налоговой ставки существует, размеры которой значительно варьируются в исследованиях;

- налоговый контроль повышает уровень достоверности представленных в декларации сведений нелинейным образом, следовательно, сдерживающий эффект контрольных процедур уменьшается с ростом затрат на налоговый контроль;

- побочные эффекты от детальных налоговых проверок значительно превышают эффект их прямого влияния;

- вероятность обнаружения нарушений имеет больший сдерживающий эффект, чем размер штрафных санкций, несмотря на их теоретическую эквивалентность;

- использование специализированных процедур отбора налогоплательщиков для проверок является более эффективным, чем случайный отбор, но необходимо присутствие отдельных процедур случайного выбора в используемых схемах стратегического налогового контроля;

- помимо правоприменительных факторов, позитивные награды или дополнительные общественные блага являются более предпочтительным механизмом поощрения соблюдения налогового законодательства, чем рост штрафных санкций;

- «простота против сложности»: сложность процедур налогового администрирования влияет на достоверность поданных деклараций, так как данная система стимулирует налогоплательщика использовать инструменты «агрессивного налогового планирования», однако, степень влияния сложности

системы налогообложения на поведение налогоплательщиков остается дискуссионным аспектом;

– налоговая амнистия слабо влияет на последующее поведение налогоплательщиков, а эффект может иметь как положительный, так и отрицательный характер;

– «социальные нормы» поведения влияют на формирование неформальных институтов и оказывают значительное влияние на выбор решения налогоплательщика о достоверности подаваемой декларации, т.е. индивидуальный выбор зависит от коллективных норм поведения.

С точки зрения полученных выводов можно проанализировать эффективность использования существующих парадигм налогового администрирования, которые можно структурировать исходя из следующих соображений.

Налоговое администрирование, как правило, включает совокупность различных мер, таких как внедрение эффективной программы контроля, определяющей круг лиц, которые не подали декларации или исказили часть данных, применение системы штрафных санкций, списывание налоговой задолженности в бесспорном порядке используя банковскую систему, анализ сторонних источников информации для проверки отчетности налогоплательщиков, проведение выездных проверок и т.д. Использование этих инструментов согласуется с парадигмой, что налогоплательщик является потенциальным преступником, который с помощью мер налогового контроля остается законопослушным. Это согласуется с принципами классической экономики преступления.

Постепенное развитие системы налогового администрирования не ограничивается только совершенствованием традиционных форм налогового контроля в рамках использования стандартных механизмов правоприменения. Вместо этого налоговые органы во многих странах делают акцент на внедрении клиентоориентированного подхода, развитии услуг, предоставляемых налогоплательщикам с целью оказания им помощи на

каждом этапе от подачи деклараций до уплаты налогов. Повышается транспарентность налоговой системы, показывается взаимосвязь между уплаченными налогами и качеством оказываемых государственных услуг, происходит упрощение процедур исчисления и уплаты налогов, поощрение образцовых налогоплательщиков и сотрудников налоговых органов, формирование «кодекса этики». Таким образом, налогоплательщик уже не рассматривается как потенциальный преступник, а выступает в качестве потенциального клиента, чье поведение зависит от его моральных ценностей. Эти новые механизмы предлагают несколько дополнительных подходов для анализа соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками.

В рамках первой парадигмы – традиционная «парадигма правоприменения» – акцент ставится исключительно на пресечении противоправного поведения посредством частых проверок и введения жестких мер наказания. Использование данной традиционной парадигмы в системе налогового администрирования зарекомендовало себя с положительной стороны и позволяет получить хорошие оценки по эффективности ее применения на основе теории экономики преступления.

Вторая парадигма признает необходимость реализации правоохранительными и налоговыми органами контрольной функции, но также выделяет новую роль налоговых органов в качестве посредника и поставщика услуг для налогоплательщиков. Эта своеобразная парадигма услуг для целей налогового администрирования исходит с той точки зрения, что государственные службы создают дополнительные стимулы для соблюдения налогового законодательства, так как налоговые органы позиционируют себя в качестве поставщика услуг для налогоплательщиков. Использование отдельных элементов данного подхода уже активно внедряется, особенно в странах Евросоюза.

Третья парадигма, которая также зарекомендовала свою эффективность, демонстрирует важность этики, социальных норм и других поведенческих факторов при соблюдении налогового законодательства.

В соответствии с данными подходами разработка стратегии борьбы с уклонением от уплаты налогов также может включать три категории, каждая из которых соответствует одной из трех парадигм: увеличение вероятности и угрозы наказания, улучшение имиджа налоговых служб, а также изменение налоговой культуры.

### **1.3 Взаимосвязь налоговой дисциплины и устойчивого развития бюджетно-налоговой системы**

Существующая система налогообложения прямо влияет на экономическую активность хозяйствующих субъектов. Именно поэтому стимулирующая функция налогов дает возможность государству решать ряд проблем, способствующих развитию ключевых секторов отечественной экономики, стимулированию инвестиционной активности хозяйствующих субъектов, развитию малого и среднего бизнеса, устойчивому развитию бюджетно-налоговой системы и т.д. При этом инструменты достижения поставленных целей, которые может выбрать государство, часто имеют полностью противоположный характер. Бюджетно-налоговая политика не является статичной, так как государство пытается достичь поставленных целей, может менять налоговые ставки, предоставлять налоговые льготы или преференции, изменять порядок исчисления и уплаты налогов и т.д. В условиях экономической стагнации, когда налоговая нагрузка является неприемлемо высокой, хозяйствующие субъекты не могут заниматься стратегическим планированием своего развития, что может выступать дополнительным стимулом для принятия ими решений об уклонении от уплаты налогов.

Классические модели, которые описывают функционирование налоговой системы, не всегда позволяют детерминировать факторы, влияющие на уклонение от уплаты налогов, поэтому требуют дополнения и модификации.

Определение факторов, влияющих на снижение уровня налоговой дисциплины требует уточнения границ девиантных форм поведения. Традиционно под противоправным поведением понимается: «поведение, отклоняющееся от общепринятых норм и нарушающее социальное поведение людей и групп, воспринимаемое предосудительным с позиции превалирующих ценностей» [49]. В налоговом администрировании термин «девиантность» напрямую связан с экономической активностью в теневом секторе экономики и уклонением от уплаты налогов. Практически любая экономическая активность, подпадающая под данное определение, связана с противоправными действиями физических и юридических лиц. Оценив логическую связь между девиантным поведением налогоплательщиков и уклонением от уплаты налогов, далее необходимо выделить факторы, влияющие на уровень налоговой дисциплины.

В большинстве исследований [120, 132] термин «налоговый контроль» в узком смысле означает необходимость обеспечения фискальной функции налогов в полном объеме. В широкой трактовке налоговый контроль является неотъемлемой частью финансового, и связан с комплексным обеспечением надзора за исполнением налогового законодательства, снижением масштабов теневого сектора экономики, пресечением незаконного оборота капитала.

Особого внимания в процессе научно-теоретического исследования налогового контроля в контексте укрепления налоговой дисциплины заслуживает превентивная функция контрольных процедур, которая зависит от культурных особенностей, социальных стереотипов поведения, а также психологических свойств налогоплательщиков, которые выбирают стратегию уклонения от уплаты налогов. Потенциально возможный массовый оппортунизм налогоплательщиков оказывает негативное воздействие не только на бюджетно-налоговую систему, но и на устойчивое социально-экономическое развитие государства в целом, а также является одной из основных угроз для экономической безопасности страны.

Традиционно оппортунистическое поведение экономических агентов связывают с нарушениями действующих норм и правил, а поведение налогоплательщиков соответственно с уклонением от уплаты налогов. В соответствии с этим девиантное поведение – это «поведение, отклоняющееся от общепринятых норм и нарушающее социальное поведение людей и групп, воспринимаемое предосудительным с позиций превалирующих ценностей» [62]. Как справедливо отмечает М. Левин: «в данном определении очень важен фактор предосудительности с позиций превалирующих ценностей» [56]. Особенно ярко это проявляется в странах, где уже полностью сформирована налоговая культура, имеется высокий уровень налоговой дисциплины и налоговой морали. В качестве примера обычно приводят Скандинавские страны или Швейцарию, где масштабы теневого сектора экономики не превышают 10–15% от ВВП [99]. В этих странах к уклонению от уплаты налогов относятся крайне негативно, отождествляя оппортунизм налогоплательщиков и ущерб бюджетно-налоговой системе, а значит и каждому гражданину страны.

В отношении стран, где уклонение от уплаты налогов не воспринимается как что-то предосудительное, уровень налоговой дисциплины находится на низком уровне, поэтому равенства между оппортунизмом и девиантным поведением налогоплательщиков в обществе не ставится. К числу таких стран относится и Российская Федерация. Существующие причины уклонения от уплаты налогов в каждой стране также носят сугубо индивидуальный характер, однако на этот счет сформировано немало налоговых теорий, описывающих причины такого поведения в обществе [102].

Экономка преступлений впервые была рассмотрена Г. Беккером, который в 60-70-х годах XX века предпринял попытку объяснить девиантное поведение как рациональный выбор экономического индивида. Он утверждает, что штрафные санкции за совершение преступлений, являются ценой нарушения законодательства и он должен быть пропорционален суммам причиненного убытка. Следовательно – чем выше размер убытка, тем

выше должен быть штраф [17]. Позднее данный вывод трансформировался в следующее утверждение: «чем выше штраф, тем более он действенен с психологической точки зрения и тем ниже вероятность совершения противоправных действий» [150].

По отношению к уклонению от уплаты налогов также постулируется, что основным стимулом к совершению противоправных действий выступает размер ожидаемой выгоды от таких деяний. Одной из первых работ является исследование Эллингема и Сэндмо [121], которые оценили выбор стратегии уклонения от уплаты налогов как поиск оптимального выбора с учетом имеющихся рискованных альтернатив. Основным выводом к которому они пришли заключается в том, что риск уклонения от уплаты налогов напрямую коррелирует с размером альтернативной выгоды. Это позволило разработать первую экономико-математическую модель, где было объяснено как на выбор налогоплательщиков влияет вероятность выявления противоправного деяния, размер штрафных санкций и сумма дополнительного дохода.

Также следует отметить теоретические исследования [127], где был проведен анализ личных доходов налогоплательщиков и наличием прогрессивной шкалы налогообложения как одного из факторов, объясняющих причину уклонения налогоплательщиков физических лиц от уплаты подоходного налога. Были получены зависимости маргинального размера задекларированных доходов от ставки подоходного налога, а также определена предельная ставка, превышение которой будет обременительным для разных групп налогоплательщиков, и что будет причиной выбора стратегии уклонения и уплаты налогов.

Однако, как отмечают, например, Альм, Черри и Джонс [122] низкий уровень налогового бремени не является достаточным стимулом для декларирования всех доходов и уплаты налогов в полном объеме даже в случае наличия контрольных процедур. Кроме того, существуют эмпирические исследования, показывающие влияние штрафных санкций за уклонение от уплаты налогов и эффективности процедур налогового контроля, которые

демонстрируют их воздействие на уровень налоговой дисциплины. Очевидно, что чем больше масштабы теневого сектора экономики, тем выше число налоговых правонарушений преступлений, а жесткий налоговый контроль не может полностью решить проблему его минимизации. Анализируя работы ряда авторов [126], которые рассматривали теневую экономику как неотъемлемую часть процесса уклонения от уплаты налогов, можно сделать вывод о том, что уровень налоговой дисциплины не зависит полностью от эффективности используемых инструментов налогового контроля. Следует отметить, что именно эти работы дали толчок для проведения междисциплинарных исследований в сфере поведения налогоплательщиков на основе использования экспериментальной и поведенческой экономики.

Левенталь [132] доказал наличие прямой связи между уклонением от уплаты налогов и тяжестью налоговых наказаний в виде штрафов и пеней, однако такой же связи с эффективностью налогового контроля обнаружено не было. Орвиска и Хадсон [134] анализируя в США эффективность борьбы с налоговой преступностью, доказали, что усилия органов государственной власти в данном направлении не только не дали положительных результатов, но и могли привести к обратному эффекту. Как отмечают авторы, в тех штатах, где административное давление ниже, а налоговый климат был мягче, уровень соблюдения налогового законодательства, т.е. уровень налоговой дисциплины был значительно выше. Как следствие, можно утверждать, что снижение налоговой нагрузки без наличия развитых институциональных условий является необходимым, но не достаточным условием укрепления налоговой дисциплины, так как без наличия эффективных процедур налогового контроля будут меняться приоритеты в поведении налогоплательщиков как физических, так и юридических лиц.

Поркано отметил [137], что уровень налоговой дисциплины в обществе зависит от внутренней мотивации налогоплательщиков уплачивать налоги в полном объеме, которая, в свою очередь, зависит от присутствия морального риска, напрямую влияющего на итоговое решение налогоплательщиков. В

данном контексте чрезмерно жесткий налоговый контроль может восприниматься налогоплательщиками с одной стороны как недоверие со стороны государства, а с другой – как вторжение в его частную жизнь. Основным выводом, к которому приходит автор, следующий. Необходимо формирование системы налогового администрирования, основанной на системе социальных контрактов между государством и налогоплательщиками, целесообразность заключения которого связана с получением дополнительных потенциальных выгод от взаимовыгодного сотрудничества. В настоящее время наиболее далеко в данном направлении продвинулись Скандинавские страны и Швейцария, где удалось создать систему таких контрактов, стимулирующих добросовестное поведение налогоплательщиков и способствующее росту уровня налоговой дисциплины.

Стиглиц [101] выделил три основных фактора, влияющих на уровень налоговой дисциплины:

- принятые стереотипы поведения и действующие в обществе правила;
- субъективное восприятие размера налогового бремени, а также справедливость перераспределения налоговых поступлений;
- наличие доверительных отношений между государством и налогоплательщиками.

В случае, если хотя бы один из данных факторов перестает действовать, то возникает конфликт между государством и налогоплательщиками и происходит снижение уровня налоговой дисциплины, так как перестает действовать социальный контракт и уходит понимание того, что за счет налогов государство финансирует свои социальные обязательства. В качестве примера можно привести последние изменения в российском налоговом законодательстве, связанные с ростом ставки НДС до 20 %. Это выступило значительным «раздражающим», так как бюджетный дефицит планируется покрыть за счет роста налоговой нагрузки на бизнес и население.

Эллингем теоретически обосновал субъективность восприятия налоговой нагрузки для различных групп налогоплательщиков и отметил роль

государства в формировании этого восприятия [121]. Он также отмечает важность влияния социально-психологических факторов на уровень налоговой дисциплины, в связи с чем формирование «налогового менталитета» напрямую зависит от эффективности государственной политики, социальной поддержки населения. Эллингем был первым, кто дал определение «налоговой морали» как необходимости исполнения обязанности уплаты налога с одной стороны и возможностью выбора стратегии уклонения от уплаты налога. Исходя из этого налоговая мораль и налоговая дисциплина неразрывно связаны друг с другом, так как в странах, с высоким уровнем доходов и прогрессивной шкалой налогообложения, несмотря на высокий уровень налоговой нагрузки, масштабы уклонения от уплаты налогов ниже, так как индивиды воспринимают налоговые платежи в бюджетную систему как источник перераспределения благ, который способствует достижению справедливости.

Анализ работ российских ученых показал, что совокупность причин и условий, детерминирующих девиантное поведение, традиционно делят на следующие группы: общесоциальные, экономико-политические, правовые и нравственно-психологические [19, 46, 62].

Уклонение от уплаты налогов это не только традиционный источник формирования теневых финансовых потоков, но и основной драйвер роста его масштабов. Как отмечает И.Р. Пайзулаев, в Российской Федерации масштабы теневого сектора экономики таковы, что потребность субъектов теневого бизнеса в наличных денежных средствах такова, что уклонение от уплаты налогов является ключевым звеном в их формировании [76].

Выбор теневой деятельности официальной и уклонение от уплаты налогов в большинстве случаев, связано с рациональным решением налогоплательщика. Под термином «рациональность» в этом случае подразумевается поиск оптимального решения с учетом факторов риска, размера прибыли, рискованности и полезности [85]. Таким образом, экономическая целесообразность в контексте уклонения от уплаты налогов

зависит от множества факторов, соотношение которых сугубо индивидуально для каждого налогоплательщика и зависит не только от психологического портрета, но и имеющихся в распоряжении ресурсов, общественных правил, тем не менее каждый налогоплательщик стремится максимизировать полезность.

В этой связи, причины, стимулирующие выбор стратегии уклонения от уплаты налогов, можно представить следующим образом (рисунок 1.5).

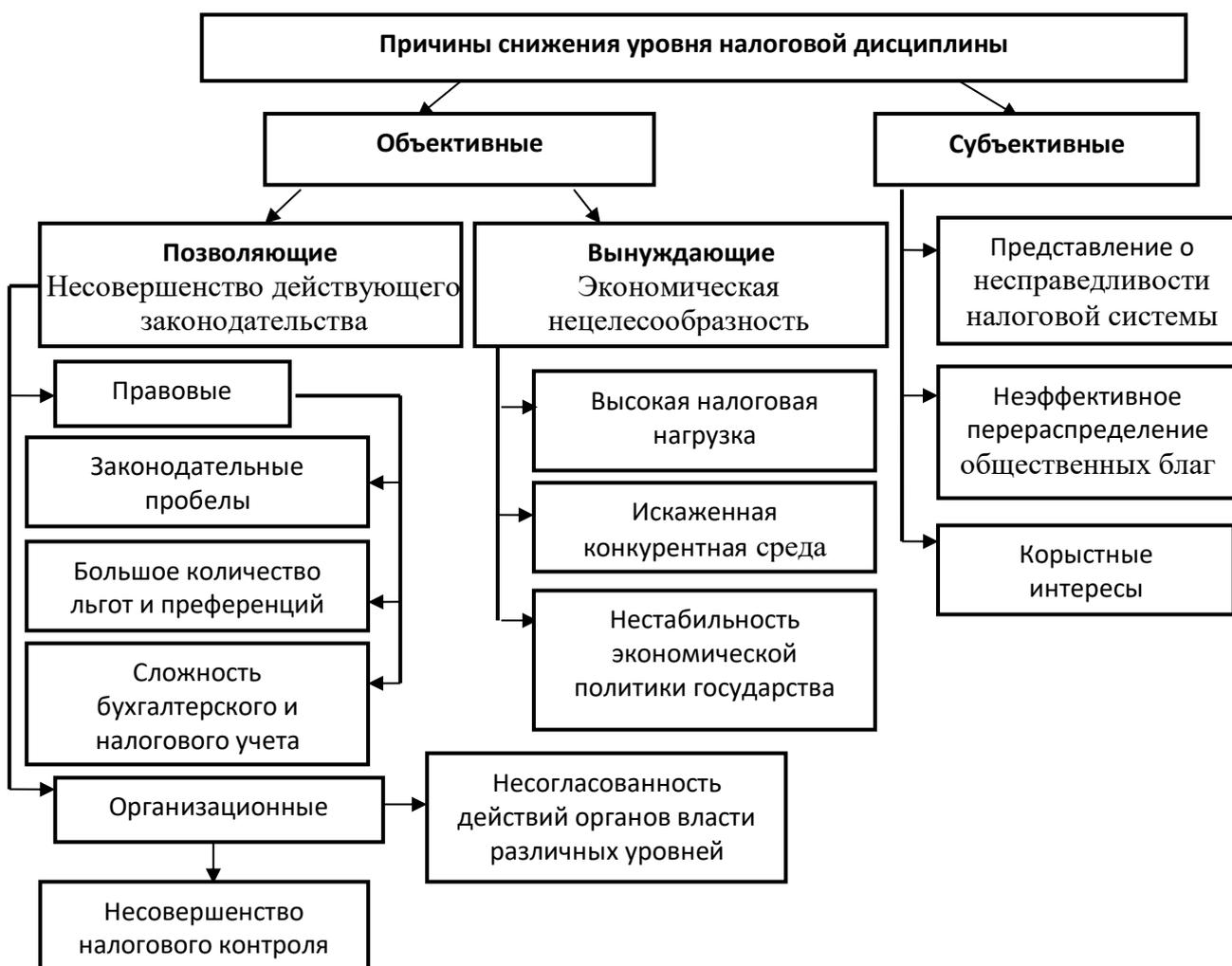


Рисунок 1.5 – Классификация причин уклонения от исполнения налоговых обязательств

Для бюджетно-налоговой системы уклонение от налогов однозначно считается негативным явлением, последствия для которой могут быть катастрофическими, так как приводит к снижению налоговых поступлений в

бюджет, что приводит к возникновению дефицита, в связи с чем происходит сокращение расходов или увеличение налогового бремени для компенсации выпадающих доходов. Это автоматически приводит к ухудшению положения добросовестных налогоплательщиков и в краткосрочной перспективе приводит к новому росту уклонения от уплаты налогов. При этом неплательщики налогового оказываются в более выгодном положении по сравнению с добросовестными и становятся более конкурентоспособными. По словам А. Шабанова: «ситуация, когда одни налогоплательщики платят налоги, а другие – нет, искажает конкурентную среду и, в итоге, вынуждает добросовестных налогоплательщиков прибегать к тем же мерам, которые используют те, кто уклоняется от налогов» [113].

В настоящее время проблема уклонения от уплаты налогов и повышения уровня налоговой дисциплины является актуальной не только для Российской Федерации, но и для развитых стран. Например, Европейским парламентом в 2015 г. принята программа *Fiscalis 2020*, в которой в качестве основной цели указана необходимость снижения теневого сектора экономики к 2020 г. в два раза за счет борьбы с уклонением от уплаты налогов, агрессивным налоговым планированием и повышением уровня налоговой дисциплины.

По оценкам Шнейдера [141], который проводил свои исследования по заказу сети Tax Justice на основе данных Всемирного банка, Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Всемирной организации здравоохранения (ВОЗ) по 145 странам, потери составили около 3,1 триллионов долларов США, что составляет почти 55 % общемировых расходов на охрану здоровья.

Средняя доля «теневой экономики» в ВВП 27 стран-членов Европейского Союза в 2013 г. составила 22,1 % (таблица 1.2) [141].

По средневзвешенному значению эта доля была несколько ниже и составила 18,4 %, из чего следует, что в большинстве стран государств-членов ЕС доля теневой экономики пропорциональна размерам ВВП. Потери

бюджета стран ЕС из-за уклонения от уплаты налогов в 2013 г. оценивались в 864 млрд. евро [17], а по данным Всемирного банка – 927 млрд. евро, по мнению Шнейдера, потери превышают 1 трлн. евро [141].

Масштаб потерь можно оценить, если сравнить выпадающие доходы государственного бюджета, связанные с уклонением от уплаты налогов, с размером бюджетного дефицита в странах ЕС. В некоторых из них (Дания, Финляндия) это соотношение превышает 300 %, а в четырех странах (Бельгия, Венгрия, Италия, Мальта) превышает 200 %. В 16 странах ЕС масштабы потерь бюджета из-за уклонения от налогов таковы, что позволили бы покрыть годовой дефицит бюджета государств [99].

Таблица 1.2 – Максимальные и минимальные оценки объемов теневой экономики в странах ЕС по данным 2017 г., % от ВВП

Страна	Минимальный размер	Максимальный размер
Болгария	29,6	19,2
Турция	27,2	17,7
Хорватия	26,5	17,2
Румыния	26,3	17,1
Эстония	24,6	16,0
Литва	15,5	23,8
Кипр	23,6	15,3
Мальта	22,4	14,6
Словения	22,2	14,4
Венгрия	22,2	14,4
Польша	21,5	14,0
Греция	21,3	13,8
Латвия	19,8	12,9
Италия	17,2	11,2
Испания	17,1	11,1
<b>Среднее</b>	<b>16,6</b>	<b>10,8</b>
Бельгия	15,6	10,1
Чехия	14,1	9,2
Словакия	13,0	8,5
Франция	12,8	8,3
Норвегия	12,2	7,9
Швеция	11,5	7,5
Финляндия	10,9	7,1
Дания	10,4	6,8
Германия	10,4	6,8
Ирландия	9,4	6,1

Великобритания	8,4	5,5
Нидерланды	8,2	5,3
Люксембург	7,1	4,6
Австрия	6,0	3,9
Швейцария	5,5	2,7

В Соединенном Королевстве служба HMRC оценила налоговый разрыв (разница между подлежащими уплате налогами и фактически уплаченными налогами), который в 2012 г. составил около 25 млрд. фунтов стерлингов [19]. Данное значение было получено исходя из 30 различных оценок, относящихся к различным категориям налогов, ошибок налогоплательщика, невозможностью уплаты из-за банкротства налогоплательщика и т.д. Структура налогового разрыва в разрезе налогов следующая:

- аферы и мошенничества, связанные с незаконным возмещением НДС (11,4 млрд. фунтов);
- неуплата налога на прибыль (8,4 млрд. фунтов);
- потери из-за прочих невыплаченных корпоративных налогов (4,7 млрд. фунтов стерлингов);
- неоплаченные акцизы (2,5 млрд фунтов).

По оценкам HMRC, потери из-за применения агрессивного налогового планирования привели к сокращению налоговых поступлений на 4 млрд. фунтов, а от преступной деятельности – около 4,7 млрд. фунтов [19]. По мнению Пикхарда и Принца [136], это грубое занижение. Они оценивают потери бюджета в Соединенном Королевстве в связи с указанными выше причинами в 74 млрд. евро. Они оценили потери бюджета Великобритании из-за уклонения от уплаты корпоративного налога на прибыль в 12 млрд. фунтов, в то же время в отношении налогоплательщиков физических лиц - в 13 млрд. фунтов, что намного превышает оценки HMRC. В совокупности эти потери составили примерно 7,6 % от налоговых поступлений.

Таким образом, низкий уровень налоговой дисциплины в странах Евросоюза связан с косвенным налогообложением, а также с самозанятыми и лицами свободных профессий. Разброс оценок масштабов теневой экономики

в странах ЕС подтвердил тот факт, что все подходы с высокой долей вероятности не отражают истинных масштабов, но они позволяют оценить тенденции их изменения и эффективность инструментов государственной политики укрепления налоговой дисциплины в контексте уклонения от уплаты налогов.

Основные методы уклонения от уплаты налогов в Европе, по данным Эрнст энд Янг, связаны со снижением налогооблагаемой базы и сокрытием денежных потоков [74]. Два наиболее часто используемых инструмента – это сокрытие реального объема продаж и поддельные счета-фактуры. Одним из эффективных способов борьбы с сокрытием продаж является введение электронных кассовых аппаратов, что позволяет в онлайн режиме передавать информацию о продажах непосредственно в налоговые органы. Начиная с 1990-х годов, несколько европейских стран ввели обязательные электронные кассовые аппараты для розничной торговли, что в итоге привело к росту налоговых поступлений. Швеция ввела обязательное использование сертифицированных кассовых аппаратов для торговцев в январе 2010 года и поддерживает реализацию путем проведения внезапных проверок, агентурной покупки и проверок клиентов. По оценкам шведского налогового Агентства, в 2013 г. этот подход позволил увеличить поступления по НДС и налогу на прибыль на 300 млн. евро.

В Италии агентство по доходам в 2017 г. инициировало дополнительное использование электронных кассовых аппаратов для операторов НДС, которые позволяют хранить данные в электронном виде и ежедневно передавать их агентству. Это позволило повысить эффективность борьбы с использованием поддельных счетов-фактур для неуплаты НДС и налога на прибыль. В некоторых странах технологические решения помогли запустить электронные системы выставления счетов-фактур, которые позволяют налоговым администрациям иметь непосредственный доступ к счетам. Все это позволяет сделать вывод о том, что более активное использование технологических инноваций в направлении модернизации

информационно-аналитических инструментов налогового администрирования оказывает положительное воздействие на уровень налоговой дисциплины.

## **2 Современные тенденции развития бюджетно-налоговой системы в контексте укрепления налоговой дисциплины**

### **2.1 Анализ динамики налоговых поступлений в бюджетную систему**

Налоговые поступления для бюджетной системы позволяют государству оказывать населению услуги в полном объеме и надлежащего качества, а низкий уровень налоговой дисциплины приводит к тому, что налогоплательщики выбирают стратегию уклонения от уплаты налогов, преследуя свои частные интересы. Следствием этого является то, что органы государственной власти не могут исполнить свои обязанности в полном объеме, а налогоплательщики чувствуют несправедливость действующей налоговой системы, что стимулирует их уклоняться от уплаты налогов в еще большем объеме. Для преодоления данной тенденции в настоящее время российским государством предлагаются методы повышения уровня налоговой дисциплины, направленные в основном на решение следующих задач [7, 29, 60]:

- уменьшение издержек налогоплательщика по уплате налогов;
- неувеличение налоговой нагрузки и ликвидация квазиналогового бремени;
- рост трансакционных издержек для неплательщиков налогов;
- устранение пробелов в налоговом законодательстве;
- повышение эффективности системы налогового администрирования;
- повышение налоговой культуры граждан, внедрение системы налогового мониторинга.

Достижение поставленных целей возможно только за счет организации эффективной системы налогового контроля и оптимизации структурных параметров действующей системы налогового администрирования, оценить

эффективность которой можно проанализировав динамику налоговых поступлений.

В 2017 г. доходы федерального бюджета достигли уровня 16,4% ВВП, что на 0,7 п.п. ВВП выше их значения за 2016 г. Рост совокупных доходов федерального бюджета вызван увеличением нефтегазовых доходов на 0,9 п.п. ВВП, в то время как объем поступлений по не нефтегазовым доходам сократился на 0,2 п.п. ВВП [73].

Расходы федерального бюджета за 2017 г. составили 17,8% ВВП, что на 1,3 п.п. ВВП ниже уровня 2016 г. и на 0,9 п.п. ВВП ниже первоначально утвержденного объема 2017 г. Размер дефицита сократился в 2017 г. на 2,0 п.п. ВВП, по сравнению с уровнем 2016 г., однако остался на достаточно высоком для бюджетной устойчивости уровне – 1,5% ВВП. При этом фактический объем дефицита федерального бюджета оказался значительно ниже значений, заложенных как в первую редакцию закона о бюджете на 2017-2019 гг. (-3,2% ВВП), так и в последнюю редакцию (-2,1% ВВП). Это объясняется как сокращением объема расходов, по сравнению с плановыми значениями, так и большими объемами доходов. В части доходов данный эффект достигнут за счет нефтегазовой составляющей в условиях, когда фактическая цена на нефть оказалась существенно выше заложенной в бюджетных проектировках (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Основные параметры федерального бюджета, % ВВП

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2017/2013, % ВВП
Доходы	17,8	18,3	16,4	15,7	16,4	-1,4
нефтегазовые доходы	9,0	9,4	7,0	5,6	6,5	-2,5
не нефтегазовые доходы	8,8	8,9	9,4	10,1	9,9	1,1
Расходы	15,7	18,7	18,7	19,1	17,8	2,1
Дефицит (-) / профицит (+)	2,1	-0,4	-2,3	-3,4	-1,5	-3,6
Не нефтегазовый дефицит	-6,9	-9,8	-9,3	-9,0	-7,9	-1,0
Цена за баррель нефти, долл./барр.	108,0	97,6	51,2	41,9	53,0	-55

Следует отметить сокращение не нефтегазового дефицита: его объем в 2017 г. составил 7,9% ВВП, что на 1,1 п.п. ВВП ниже значения 2016 г. и на 1,9 п.п. ВВП ниже максимального значения за последние 5 лет (-9,8% ВВП в 2014 г.). В тоже время в 2017 г. была прервана тенденция снижения зависимости федерального бюджета от конъюнктуры мировых рынков энергоносителей: доля нефтегазовых доходов в общей сумме доходов последовательно снижалась с 51% в 2014 г. до 43 и 35% в 2015 и 2016 гг. соответственно, однако в 2017 г. выросла до 39,6%.

В 2017 г. в Бюджетный кодекс были внесены изменения, задающие основные параметры нового бюджетного правила (далее - БП). Хотя новые БП легли в основу только закона о федеральном бюджете на 2018-2020 гг., параметры федерального бюджета на 2017 г. фактически также ориентировались на их конструкцию (например, уровень цены на нефть, заложенный в проект бюджета на 2017 г.) для обеспечения более плавного перехода к новым правилам.

Новое БП заключается в поиске предельно допустимого объема расходных обязательств консолидированного бюджета как суммы трех составляющих:

- базового объема нефтегазовых доходов, который рассчитывается исходя из цены барреля нефти в 40 долл. США;
- размер не нефтегазовых доходов, который определяется исходя из базового варианта среднесрочного прогноза, который разрабатывается Министерством экономического развития РФ;
- объемом средств, направляемых на обслуживание государственного долга.

Следует отметить, что новое бюджетное правило имеет ряд существенных недостатков.

Во-первых, существует негибкость нового БП. Большие дискуссии вызывают вопросы фиксирования цены на нефть в размере 40 долл./барр. (даже с учетом последующей ежегодной индексации на 2%). Текущие

долгосрочные прогнозы существенно выше этого уровня, в этой связи цена нефти формируется под влиянием значительного количества факторов, а технологические и иные сдвиги, формирующие в долгосрочной перспективе структуру спроса и предложения практически невозможно спрогнозировать на долгосрочный и даже среднесрочный период. Кроме того, данные БП не защищают ФНБ от потенциально нарастающего по мере увеличения накопленных суверенных резервов политического давления в сторону пересмотра базовой цены (как уже было в 2005 г.), что, в свою очередь, ставит под сомнение возможность полноценного проведения бюджетного маневра.

Во-вторых, новые БП характеризуются отсутствием контрциклического характера их действия. Так как не нефтегазовые доходы по своей экономической природе являются проциклическими, а нефтегазовые доходы федерального бюджета находятся в прямой зависимости от мировых цен на нефть, то ни одна из данных составляющих не дает возможности учесть циклический характер национальной экономики. Из этого следует, что в случае экономического спада, не будет возможности обеспечения поддержки приемлемого уровня экономической активности, также это не позволит сглаживать темпы роста в фазе экономического роста с целью избежания перегрева национальной экономики.

В-третьих, Министерство финансов РФ в качестве одной из ключевых задач бюджетной политики ставит решение проблемы поэтапного сглаживания потенциальных нефтегазовых шоков, которые могут быть вызваны резкими непрогнозируемыми изменениями цены на нефть. Также учитывается тот фактор, что не нефтегазовые доходы также в России зависят от динамики нефтегазовых доходов, например, поступления в части налога на прибыль, также всегда присутствует циклическая компонента, которая напрямую не зависит от колебания цен на нефть.

В-четвертых, особого внимания заслуживает формирование и эффективность расходования средств фонда национального благосостояния.

Размер расходов предлагается законодательно ограничить не более 1% ВВП, при условии, что совокупные накопления не превышают 5% ВВП.

Совокупные доходы федерального бюджета в 2017 г. увеличились на 0,7 % ВВП относительно уровня 2016 г. В 2017 г. была продолжена реформа налогообложения сырьевого сектора экономики, выраженная во введении так называемого налогового маневра, который заключается в поэтапной замене экспортных таможенных пошлин НДС.

Не нефтегазовые налоговых доходов консолидированного бюджета РФ по состоянию на 2017 г., выросли по сравнению с 2016 г., выросли практически по всем видам налогов. Рост поступлений по налогу на прибыль организаций составил 0,2 % ВВП, такой же рост наблюдался по НДС, в части акцизов рост составил 0,3 % ВВП. Это полностью компенсировало выпадающие доходы от экспортных таможенных пошлин на 0,1 % ВВП (таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Поступления основных налогов в федеральный бюджет, % ВВП

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2017/2013, % ВВП
Доходы, всего	18,3	18,3	16,4	15,7	16,4	-1,9
Нефтегазовые доходы из них:	9,2	9,4	7,0	5,6	6,5	-2,7
НДС	3,5	3,6	3,7	3,3	4,4	0,9
вывозные пошлины	5,7	5,8	3,3	2,3	2,1	-3,6
Не нефтегазовые доходы из них:	9,1	8,9	9,4	10,1	9,9	0,8
налог на прибыль организаций	0,5	0,5	0,6	0,6	0,8	0,3
НДС на товары, реализуемые на территории РФ	2,6	2,8	2,9	3,1	3,3	0,7
НДС на товары, ввозимые на территорию РФ	2,4	2,2	2,1	2,2	2,2	-0,2
акцизы на товары, производимые на территории РФ	0,6	0,7	0,6	0,7	1,0	0,4
акцизы на товары, ввозимые на территорию РФ	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0
ввозные пошлины	1,0	0,8	0,7	0,7	0,6	-0,4
вывозные пошлины	0,2	0,2	0,1	0,0	0,0	-0,2
прочие доходы	1,7	1,6	2,3	2,7	1,9	0,2

Неналоговые доходы федерального бюджета в 2017 г. сократились на 0,8 п.п. ВВП к уровню 2016 г. Подобное снижение обусловлено отсутствием значимых поступлений от государственной собственности в отличие от уровня 2016 г., когда объем данной категории доходов сильно вырос.

Имеющие место тенденции в развитии бюджетно-налоговой системы оказывают достаточно сильное воздействие на структуру доходов и расходов консолидированного бюджета Российской Федерации. Начиная с 2014 г. наблюдается незначительная децентрализация налоговых и неналоговых доходов, а в 2016 г. был достигнут определенный баланс между доходами субъектов РФ и возложенными на них расходными обязательствами. Однако уже в 2017 г. вновь начала расти централизация доходов в федеральном бюджете, что привело к росту дефицитов региональных бюджетов, так расходные обязательства субъектов РФ остались на прежнем уровне. И хотя удельный вес всех видов доходов субъектов РФ в консолидированном бюджете незначительно упал с 30,2% в 2016 г. до 30,0% в 2017 г., при том, что расходы за аналогичный период выросли с 30,0 до 32,0%.

Как видно из таблицы 2.3, структура и динамика базовых компонентов доходов региональных консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации не является однозначной, что связано с экономическими и политическими сложностями с которыми столкнулась российская экономика после 2014 г., когда темпы экономического роста снизились до минимального уровня начиная с 2009 г.

Доходы бюджетов субъектов РФ по итогам 2017 г. выросли по сравнению с 2016 г. на 5,8% в реальном выражении. Основными драйверами роста выступили налог на прибыль организаций (рост 8,2%), налог на доходы физических лиц (рост 12,2%). Негативным моментом является то, что в 2017 г. впервые за весь анализируемый период выросли объемы межбюджетных трансфертов на 5,3 % по сравнению с уровнем 2016 г. Единственный налог, по которому наблюдалась отрицательная динамика, это акцизы (снижение на 9,8% по сравнению с уровнем 2016 г.). Несмотря на это, так как удельный вес

акцизов в структуре доходов бюджета невелик, это снижение практически не сказалось на динамике совокупных объемов налоговых поступлений.

Таблица 2.3 – Доходы консолидированных бюджетов субъектов РФ, млрд. руб.

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Доходы, всего	8 165	8 906	9 308	9 924	10 758
Налоговые и неналоговые доходы	6 589	7 177	7 625	8 289	8 986
В том числе налоговые доходы:	5 967	6 493	6 925	7 574	8 205
Налог на прибыль	1 720	1 964	2 108	2 279	2 528
НДФЛ	2 499	2 693	2 808	3 019	3 252
Акцизы	491	480	487	662	612
Налоги на совокупный доход	293	315	348	388	447
Налоги на имущество	901	957	1 069	1 117	1 250
Неналоговые доходы	622	685	700	715	781
Трансферты из других бюджетов	1 515	1 671	1 617	1 578	1 703
Прочие доходы	62	58	66	56	69

Интересным представляется анализ динамики налоговых поступлений в разрезе субъектов РФ по подоходным налогам, которые в наибольшей мере подвержены экономической динамике (таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Группировка регионов в зависимости от изменения основных видов налоговых поступлений региональных бюджетов, 2016/2017

г.

	рост более чем на 25%		рост от 10 до 25%		рост менее чем на 10%		снижение менее чем на 10%		снижение от 10 до 25%		снижение более чем на 25%	
в номинальном выражении												
Доходы, всего	5	5	47	16	26	48	5	13	0	3	2	0
Налог на прибыль	35	18	26	29	7	18	3	9	9	5	3	6
НДФЛ	1	1	11	9	72	69	2	5	0	1	0	0
в реальном выражении												
Доходы, всего	0	3	16	12	49	48	16	18	3	4	2	0
Налог на прибыль	29	18	23	22	11	24	8	8	8	7	6	6
НДФЛ	1	0	4	1	46	72	31	11	1	1	0	0

Как видно, начиная с 2016 г. динамика налоговых поступлений региональных бюджетов в среднем по стране впервые с 2013 г. была положительной. Рост доходной части бюджета наблюдался в 78 субъектах РФ, а у 52 из них рост налоговых поступлений составил более 10% в номинальном

выражении. Рост доходов региональных бюджетов в реальном выражении наблюдался у 65 регионов, у 16 из них темп роста превысили 10%. Максимально высокие темпы роста продемонстрировал налог на прибыль организаций. По сравнению с 2016 г. в реальном выражении поступления выросли в 68 субъектах РФ, при этом рост более 25% был в 29 субъектах РФ.

Также выросло количество субъектов РФ, которые показали увеличение поступлений по налогу на доходы физических лиц не только в номинальном, но и реальном выражении. В 2016 г. количество таких субъектов РФ составило 51, а в 2017 г. уже выросло до 73. Снижение поступлений по налогу на доходы физических лиц в 2016 г. в реальном выражении наблюдалось у 33 регионов, а уже в 2017 г. их число сократилось до 12.

Наилучшую динамику налоговых и неналоговых доходов в 2017 г. продемонстрировали Республика Крым (47%), Ненецкий автономный округ (43%), Республика Калмыкия (29%), Белгородская (26%) и Кемеровская (26%) области. Все перечисленные регионы стали лидерами роста благодаря увеличению поступлений налога на прибыль. При этом в указанных регионах темпы роста поступлений налога на прибыль в 2017 г. были экстремально высокими: 239% в Республике Калмыкия (в 2016 г. рост поступлений по данному налогу составил 26%), 222% в Республике Крым (в 2016 г. имел место спад поступлений на 18%), 108% в Ненецком автономном округе (в 2016 г. - сокращение на 55%), 99% в Белгородской области (рост на 5% в 2016 г.), 97% в Кемеровской области (рост на 11% в 2016 г.) Обратим внимание, что из регионов, лидировавших по росту поступлений налога на прибыль в предыдущем году, свои позиции сохранила только Республика Тыва (139% в 2016 г. и 70% в 2017 г.). В Республике Ингушетия прирост поступлений налога на прибыль составил 100% в 2016 г., а в 2017 г. имеет место сокращение данного показателя на 10%.

По отдельным регионам наблюдается значительное снижение налоговых и неналоговых доходов консолидированного бюджета. Так, налоговые и неналоговые доходы Чукотского автономного округа и

Сахалинской области сократились на 22 и 17% соответственно по сравнению с уровнем предыдущего года, доходы Кабардино-Балкарской Республики - на 15%. Отметим также сокращение налоговых и неналоговых доходов Ханты-Мансийского автономного округа, которое продолжается с 2016 г. (-9% в 2016 г. и -7% в 2017 г.).

Таким образом, в 2017 г., по сравнению с 2016 г., наблюдаются более сдержанные темпы роста поступлений в региональные бюджеты по суммарным налоговым и неналоговым источникам и по налогу на прибыль. Вместе с тем, имеет место рост доходов от НДФЛ в реальном выражении, что косвенно свидетельствует о росте доходов населения.

Далее рассмотрим динамику основных параметров консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации в долях ВВП (таблица 2.5).

Таблица 2.5 – Динамика доходов и расходов консолидированного бюджета субъектов Российской Федерации, % ВВП

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2017/2013, % ВВП
Доходы, в том числе:	11,16	11,24	11,16	11,55	11,68	0,52
налог на прибыль	2,35	2,48	2,53	2,65	2,75	0,4
НДФЛ	3,42	3,40	3,37	3,51	3,53	0,11
трансферты из ФБ	2,03	2,03	1,92	1,82	1,68	-0,35
Расходы	12,04	11,81	11,37	11,57	11,74	-0,3
Дефицит (-)/профицит (+)	-0,88	-0,57	-0,21	-0,01	-0,06	0,82

Из данных таблицы 2.5 видно, что за последние три года наблюдается рост региональных консолидированных бюджетов в целом, а также в разрезе отдельных налогов, таких как налог на прибыль или НДФЛ. Несмотря на то, что расходы региональных бюджетов, начиная с 2016 г., растут, трансферты из федерального бюджета за последние четыре года продолжают сокращаться. Результатом этого является то, что в 2016 г. совокупный дефицит консолидированных бюджетов вырос до максимума и продолжил расти в 2017 г., хотя и не такими высокими темпами. Рассмотрим подробнее ситуацию,

сложившуюся с результатом исполнения консолидированных бюджетов субъектов РФ (дефицит/профицит), в разрезе регионов (рисунок 2.1).

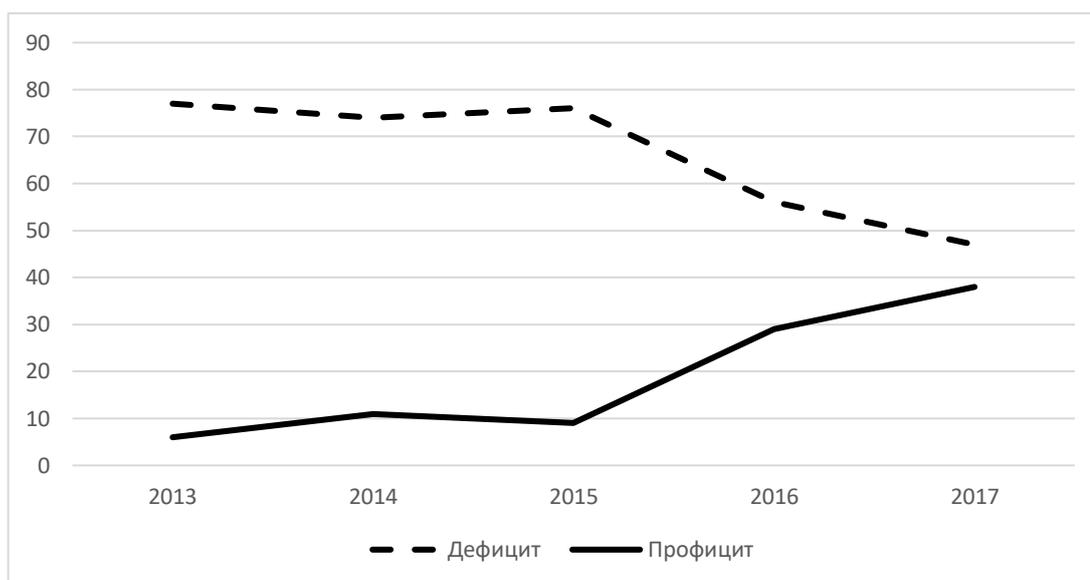


Рисунок 2.1 – Количество субъектов РФ, имеющих дефицит или профицит консолидированных бюджетов субъектов РФ

Данные в региональном разрезе свидетельствуют о повышении сбалансированности консолидированных бюджетов большинства субъектов РФ. Таким образом, рост совокупного дефицита связан со значительным ухудшением ситуации в отдельных регионах на фоне усиления бюджетной сбалансированности в большинстве регионов.

Специфика межбюджетных отношений в России предопределяет необходимость анализа политики выделения трансфертов субъектам РФ в зависимости от дифференциации собственной доходной базы регионов, и последующей оценки выравнивающих свойств трансфертов из вышестоящего бюджета нижестоящему (таблица 2.6).

Таблица 2.6 – Коэффициент вариации доходов консолидированных региональных бюджетов, %

Год	Налоговые доходы	Налоговые доходы и дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности	Налоговые доходы, дотации, субсидии
2013	63,7	55,3	48,1
2014	59,0	51,2	49,9

2015	66,1	60,3	56,0
2016	55,6	42,1	37,3
2017	55,8	41,3	37,7

Таким образом, в 2017 г. была продолжена тенденция развития бюджетно-налоговой системы, сформировавшаяся после 2014 г. Наблюдается небольшой рост дифференциации налоговых поступлений региональных консолидированных бюджетов в разрезе налогов налоговых доходов. Происходит рост распределительного эффекта от межбюджетных трансфертов, направленных на выравнивание бюджетной обеспеченности. Основной причиной этого является рост расходных обязательств региональных бюджетов без соответствующего роста доходной части бюджетов.

## **2.2 Особенности существующей системы налогообложения и их влияние на уровень налоговой дисциплины**

Изучение всей совокупности инструментов, направленных на повышение уровня налоговой дисциплины в российском обществе как основы минимизации негативного воздействия теневой экономической активности позволяет выделить несколько особенностей в процессе взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, результаты которого определяют качественное содержание системы налогового администрирования и количественную оценку уровня налоговой дисциплины.

В этой связи перманентное наличие противоречий в интересах государства и налогоплательщиков зависит, прежде всего, от уровня налоговой нагрузки, предельная величина которой всегда должна стремиться к своему оптимальному значению. За последние десять лет уровень налогового бремени в российской экономике оставался на стабильном уровне и колебался в пределах 30-35 % ВВП, тогда как в отраслевом разрезе наблюдалась весьма высокая дифференциация: от минимального уровня в

агропромышленном комплексе (около 10 %) до 50 % в топливно-энергетическом комплексе [72].

Из этого следует также высокий уровень дифференциации налоговой дисциплины, который зависит от поведения налогоплательщиков, стратегии которых варьируются от использования законных инструментов, определяемых как «налоговое планирование», до криминальных способов уклонения от уплаты налогов. В любом случае поведение налогоплательщиков практически всегда рассматривается, как поведение индивида, максимизирующего свою полезность и который также оценивает целесообразность выбора стратегии уклонения от уплаты налогов в зависимости от размеров штрафных санкций и вероятности обнаружения факта уклонения. Как следствие, укрепление налоговой дисциплины должно учитывать поиск баланса интересов налогоплательщиков и налоговых органов на основе формирования экономически обоснованных моделей поведения с учетом целей функционирования национальной бюджетно-налоговой системы.

Преодоление существующих противоречий в системе налоговых отношений является комплексной проблемой, что связано со спецификой этих отношений. Налоговые правоотношения характеризуются как общими, так и частными интересами, что связано с большим количеством субъектов налоговых отношений. Например, интересы государства представлены уровнями бюджетной системы, поэтому превалирующей является фискальная функция налогов, а для налогоплательщиков, максимизирующих свою полезность, т.е. прибыли, интересы будут зависеть от отраслевого уровня налоговой нагрузки, организационно-правовой характеристике ведения бизнеса и т.д.

Возникающие противоречия тем ярче проявляются, чем более высокий уровень налоговой нагрузки, который можно оценить по агрегированным группам налогоплательщиков (таблица 2.7). При этом необходимо учитывать, что уровень налоговой нагрузки зависит не только от особенностей

налогообложения отрасли, но и от технико-экономических показателей, таких как рентабельность, уровень финансовой устойчивости и т.д.

Как видно из таблицы 2.7, в российской экономике действительно присутствует значительная отраслевая дифференциация налогового бремени.

Максимальную налоговую нагрузку несет топливно-энергетический комплекс, где ее итоговая величина хотя и упала с 54,8 % в 2008 г. до 46,4 % в 2017 г., тем не менее остается на максимально высоком уровне, так как предприятия нефтегазового комплекса вынуждены уплачивать природную ренту.

Таблица 2.7 – Динамика налоговой нагрузки в разрезе отраслей народного хозяйства РФ (источник ФНС России)

Вид экономической деятельности	Налоговая нагрузка, %	
	2008 г.	2017 г.
Всего	14,4	14,4
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	8,7	9,8
Добыча полезных ископаемых	54,8	46,4
Обрабатывающие производства	10,5	10,4
Строительство	15,9	14,5
Оптовая и розничная торговля	3,9	4,4
Гостиницы и рестораны	16,3	15,2
Транспорт и связь	15,0	13,6

Низкий уровень налоговой нагрузки в строительном комплексе и сфере оптово-розничной торговли традиционно связан со спецификой деятельности в отраслях, связанной с высоким уровнем теневой экономической активности и большими возможностями по уклонению от уплаты налогов. В агропромышленном комплексе низкий уровень налогового бремени в основном связан с тем, что значительное число сельхозпроизводителей пользуется налоговыми льготами, например, используют единый сельскохозяйственный налог.

В качестве общей тенденции изменения налоговой нагрузки в отраслевом разрезе следует отметить то, что приоритеты реализуемой в

последние несколько лет налоговой политики позволяют в определенной степени учитывать интересы отдельных категорий налогоплательщиков, что выразилось, например, в снижении налоговой нагрузки за анализируемый период практически во всех отраслях. Не так сильно она снизилась в машиностроительном комплексе, электроэнергетике и производстве строительных материалов, но на это есть объективные причины. Во-первых, в структуре налоговых платежей в данных отраслях доля налога на прибыль. Во-вторых, в данных отраслях накопились высокие объемы налоговой задолженности, поэтому в структуре налоговых платежей выше доля погашения задолженности.

Динамика налоговых поступлений также демонстрирует ведущую роль предприятий нефтегазовой отрасли в формировании доходов бюджетной системы страны. За период 2010-2016 гг. темпы роста налоговых поступлений в топливно-энергетическом комплексе превысили среднероссийский уровень на 13 %, поэтому в структуре доходов бюджета их доля выросла с 28 % до 30 %. Наименьшие темпы роста в 2016 г., по сравнению с 2010 г., наблюдаются в строительном комплексе (рост в 63%). Практически во всех остальных отраслях наблюдается более чем двукратный рост. В целом можно говорить о том, что несмотря на то, что в российской экономике последние четыре года наблюдается стагнация, налоговые поступления росли высокими темпами. По итогам 2016 г. рост, по сравнению с 2010 г., составил 187,1 %, хотя вся российская экономика выросла не более чем на 10 % (таблица 2.8).

Таблица 2.8 – Динамика поступлений налогов и сборов по видам деятельности, млн. руб.

Отрасль	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2016/ 2010, %
ВСЕГО	768788 2	9733597	10952640	11322649	1260629 1	1370708 5	1438774 2	187,1
Сельское хозяйство	48304	48457	43315	45092	65208	81989	88240	182,7
Добыча полезных ископаемых	189368 3	2748327	3138065	3274720	3764146	4297048	3808775	201,1

Обрабатывающие производства	1342024	1695728	1971231	2137088	2283540	2474249	2896893	215,9
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	289156	310592	276638	331498	368441	431891	533426	184,5
Строительство	412514	516420	605855	586861	607079	601090	675720	163,8
Оптовая и розничная торговля	787196	1003365	1295643	1145575	1336438	1518714	1596161	202,8
Гостиницы и рестораны	231466	262824	348801	392091	377891	424356	474174	204,9

Таким образом, можно говорить о том, что несмотря на высокий уровень негативного воздействия экзогенных факторов на уровень финансовой устойчивости налогоплательщиков, налоговые поступления имеют стабильную тенденцию к росту. Однако, имеющая место, макроэкономическая нестабильность является одним из основных факторов, стимулирующих налогоплательщиков выбрать стратегию уклонения от уплаты налогов, связанную с использованием инструментов использования фирм-однодневок, фиктивного банкротства, незаконного занижения налогооблагаемой базы и т.д. Как следствие, особую актуальность приобретает анализ структуры и динамики налоговой задолженности.

Исходя из данных таблицы 2.9, видно, что за анализируемый период задолженность по налогам и сборам выросла на 46,4 %.

Таблица 2.9 – Динамика задолженности по налогам и сборам, млн. руб.

Отрасль	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2016/ 2010, %
Всего	704529	675308	727671	770034	802566	827300	1031693	146,4
Сельское хозяйство	22780	20581	20345	21029	21834	23225	22571	99,1
Добыча полезных ископаемых	34118	15214	18865	17238	15471	30058	23695	69,5
Обрабатывающие производства	125992	126227	140163	157241	160096	150764	215325	170,9
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	24091	22362	19617	19396	22931	25660	25448	105,6
Строительство	73658	75712	87208	92235	108050	118753	147977	200,9

Оптовая и розничная торговля	168918	168648	174336	178691	194432	183150	216441	128,1
Транспорт и связь	30768	28123	29734	31667	42776	41981	44149	143,5
Гостиницы и рестораны	2283	2437	2957	2785	3576	4365	5216	228,4

В разрезе отдельных отраслевых комплексов, таких как строительство и гостиничный бизнес, наблюдается двукратный рост задолженности, более чем в 1,5 раза – в обрабатывающем секторе. Положительным моментом является снижение уровня налоговой задолженности в секторе добычи полезных ископаемых на 30,5 %, что свидетельствует о значительной дифференциации в отраслевом разрезе уровня налоговой дисциплины.

Структура налоговой задолженности за анализируемый период практически не изменилась. (рисунок 2.1, 2.2). Максимальную долю в задолженности занимают сфера оптово-розничной торговли и обрабатывающие производства: 24 % и 21 % в 2009 г. и 21 % в 2016 г. соответственно. Интересным представляется тот факт, что по отрасли добычи полезных ископаемых наблюдается снижение задолженности с 7 % в 2009 г. до 2 % в 2016 г., при том что данная отрасль в общем объеме налоговых поступлений

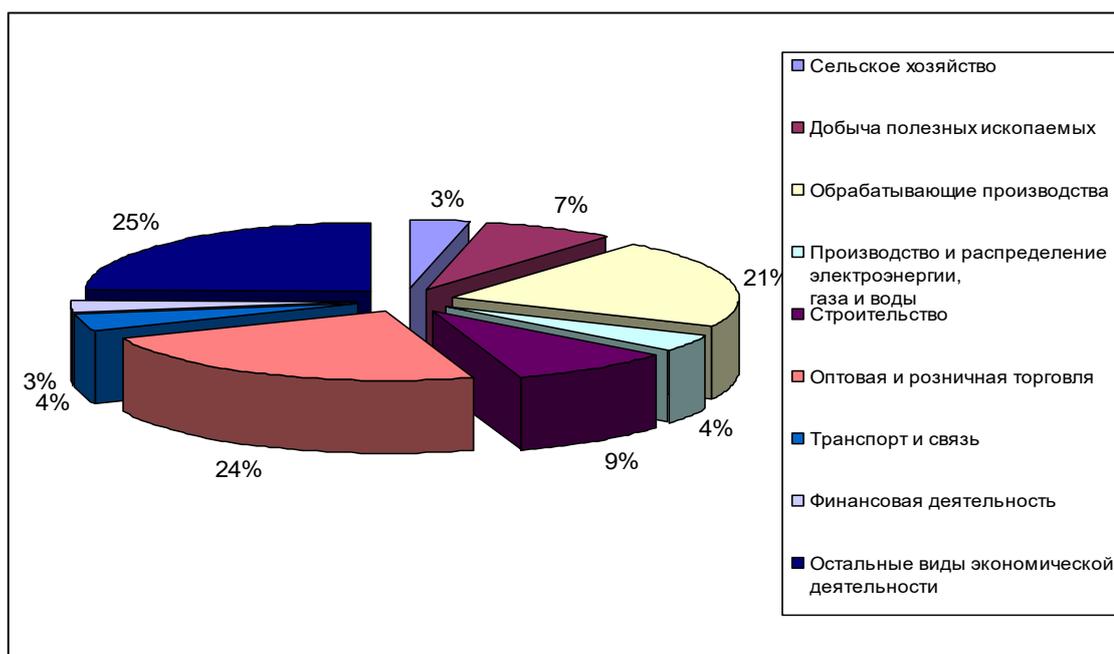


Рисунок 2.1 – Структура задолженности по налогам и сборам в 2009 г. в

### разреze видов деятельности, %

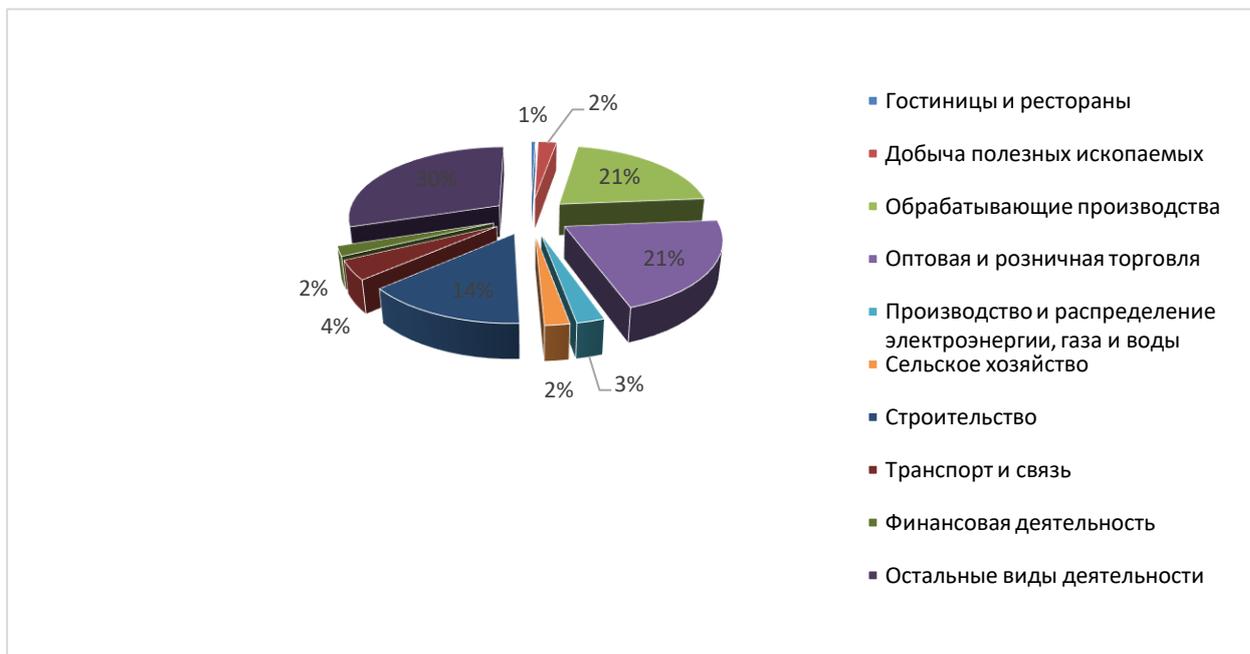


Рисунок 2.2 – Структура задолженности по налогам и сборам в 2016 г. в разреze видов деятельности, %

занимает около 30 %. Как видно, уровень налогового бремени не всегда является основополагающим фактором, влияющим на выбор стратегии уклонения от уплаты налогов, что особенно видно в сфере оптово-розничной торговли и строительном комплексе, где динамика налоговой задолженности по этим отраслям растет практически синхронно с ростом налоговых поступлений.

Как показано на рисунке 2.3, динамика задолженности по налогу на прибыль также в целом изменяется синхронно с показателем налоговых поступлений по данному налогу за исключение значений 2009 г., где резкий всплеск налоговой задолженности был связан с последствиями мирового финансового кризиса.

Если рассмотреть более детально сложившуюся тенденцию, то видно, что в 2008 г. наблюдалось значительное снижение налогооблагаемой базы за счет более чем трехкратного роста полученных убытков организациями, что повлекло за собой снижение налоговой базы в 2009 г. на 18 % и сумму исчисленного налога – на 22 %.



Рисунок 2.3 – Динамика темпов роста поступлений и задолженности по налогу на прибыль организаций, %

Таким образом, с учетом имеющейся задолженности и получается итоговое падение значения показателя сбора по налогу на прибыль организаций почти на 50 % (рисунок 2.4).

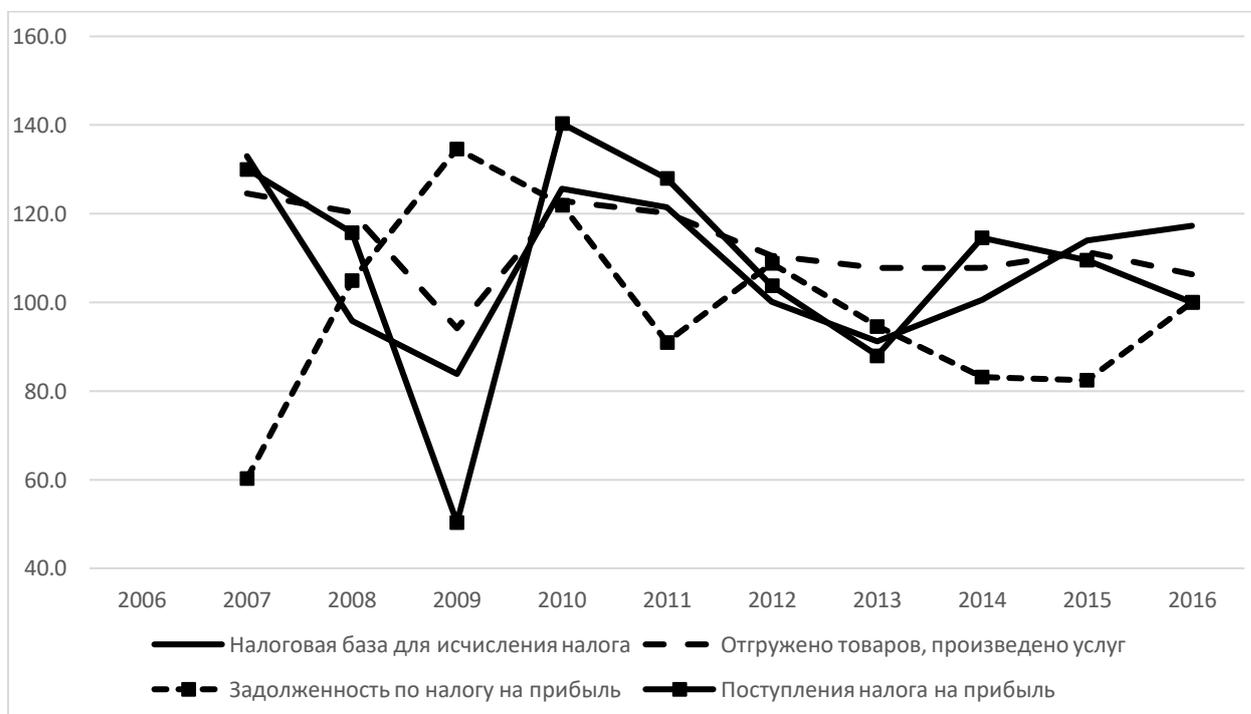


Рисунок 2.4 – Динамика изменений показателей, характеризующих поступления по налогу на прибыль

Начиная с 2012 г. наблюдается снижение уровня налоговой задолженности, также синхронно в 2012-2013 гг. снижались темпы роста поступлений по налогу на прибыль, а начиная с 2014 г. поступления начали расти, что связано со стабилизацией финансового состояния налогоплательщиков юридических лиц.

Очевидно, что снижение уровня экономической активности налогоплательщиков, снижение их финансовой устойчивости, общее ухудшение экономической обстановки оказывает отрицательное значение на уровень налоговой дисциплины, так как это приводит к формированию новых мотивов, которые стимулируют налогоплательщиков выбрать стратегию уклонения от уплаты налогов. В этой связи необходимо проанализировать динамику изменений показателей, характеризующих эффективность действующей системы налоговых отношений и эффективность хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

Данные таблицы 2.10 демонстрируют, что последствия введения санкций в отношении российской экономики отразились на отраслях и комплексах народного хозяйства страны неравномерно.

Таблица 2.10 – Динамика отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг по основным видам деятельности, млн. руб.

Отрасль	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2016/ 2010, %
Сельское хозяйство	950796	1092471	1214684	1255917	1566775	1863655	2004561	210,8
Добыча полезных ископаемых	6046195	7903802	8451690	8866667	9446944	10899514	11277253	186,5
Обрабатывающие производства	16079531	19933011	22179251	23519788	25436764	28536172	30051080	186,9
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	3488152	3928488	3844466	4169275	4487590	4691559	5157086	147,8
Строительство	2141913	2554161	2905167	3043897	2997178	3041958	3140906	146,6
Оптовая и розничная торговля	1571296	1849342	2130116	2330761	2759175	3248431	3357613	213,7

Транспорт и связь	6258821	6840597	7785194	8713185	9137329	9795117	1048257 5	167,5
Гостиницы и рестораны	231466	262824	348801	392091	377891	424356	474174	204,9

В большей степени пострадал строительный комплекс, где рост за анализируемый период составил только 46 %, аналогичные показатели наблюдаются в производстве и распределении электроэнергии, пара и воды. Максимальный рост наблюдается в сельском хозяйстве, довольно неожиданным является более чем двухкратный рост в сфере оптово-розничной торговли, несмотря на снижение уровня доходов населения и, как следствие, платежеспособного спроса.

Интересным представляется тот факт, что динамика налоговых поступлений в разрезе налогов, задолженности по налогам и сборам, а также производства товаров и услуг растут довольно устойчивыми темпами вопреки негативной макроэкономической конъюнктуре и снижению уровня деловой активности. Наиболее развивались хозяйствующие субъекты электроэнергетического комплекса, где рост налоговых поступлений наблюдался с одновременным снижением уровня задолженности. Максимально сильно упал уровень налоговой дисциплины в строительном комплексе и гостиничном бизнесе. Так, по итогам 2010-2016 гг. в строительстве наблюдается двухкратный рост налоговой задолженности при росте налоговых поступлений на 60 % (рисунок 2.5). Государственная поддержка отечественного агропромышленного комплекса привела к тому, что имеет место двухкратный рост производства, увеличение налоговых поступлений на 75 %, при том, что уровень налоговой задолженности остался практически неизменным.

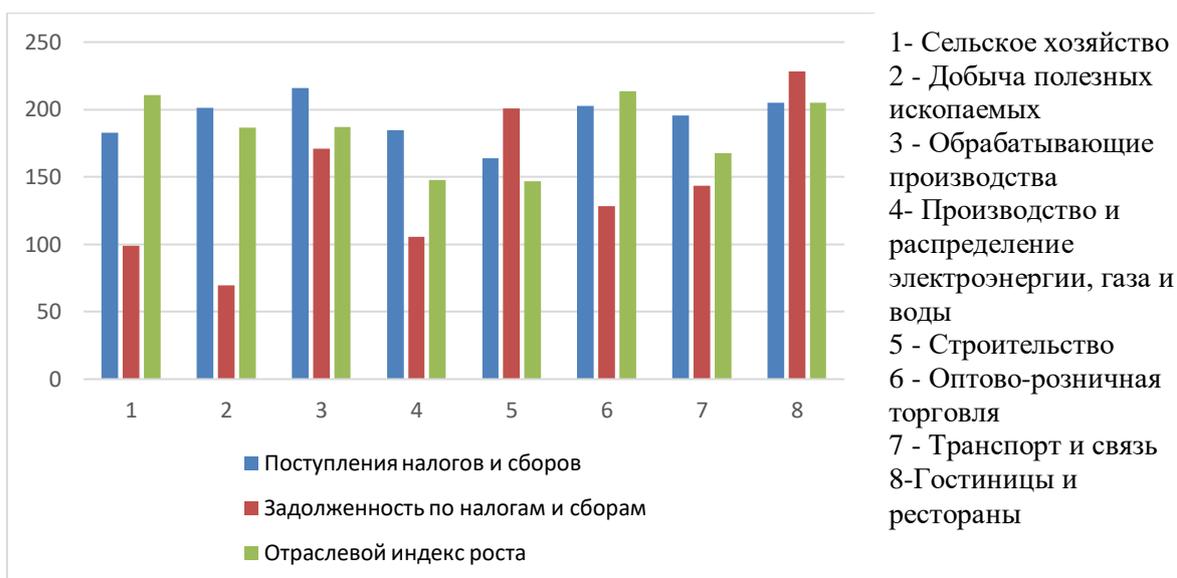


Рисунок 2.5 – Темпы роста отраслевых показателей, характеризующих уровень налоговой дисциплины (2018 / 2010 гг., %)

В отраслях обрабатывающей промышленности и топливно-энергетическом комплексе темпы роста налоговых поступлений превысили значение отраслевого индекса роста. Результаты анализа демонстрируют наличие дифференциации взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в отраслевом разрезе, а также имеющейся специфики их поведения, на которую также накладывается специфика функционирования отдельных территориально-отраслевых комплексов [120].

Таким образом, анализ поведения налогоплательщиков в отраслевом разрезе позволил выявить дисбаланс интересов субъектов налоговых отношений, что, в свою очередь, оказывает негативное воздействие на уровень налоговой дисциплины:

- территориально-отраслевая дифференциация социально-экономических процессов и явлений приводит к росту концентрации значительного удельного веса налогового потенциала в нескольких субъектах РФ или в ряде крупнейших российских мегаполисов;

- низкое качество налогового потенциала субъектов РФ, что связано с недостаточной диверсификацией экономического роста в регионах, основным

драйвером которого часто выступают моноотраслевые города, где имеется только один крупнейший налогоплательщик;

- отсутствие на уровне субъектов РФ долгосрочной стратегии развития налоговых отношений и недостаточная развитость институциональных инструментов регулирования поведения налогоплательщиков, что не только отрицательно влияет на уровень налоговой дисциплины, но и затрудняет отстаивание региональными органами исполнительной власти своих фискальных интересов;

- низкий уровень собственных налогов, закрепленных за субъектами РФ обусловленный тем, что высокий уровень социально-экономической дифференциации российских регионов требует выравнивания их потенциалов за счет перераспределения через федеральный бюджет части налоговых поступлений. Однако следует учитывать, что в условиях низкой экономической активности и продолжающегося падения реальных доходов населения, возникают дополнительные предпосылки для снижения налоговой дисциплины;

- неоптимальная структура налоговых доходов региональных бюджетов, выраженная в структуре доходной части бюджета между закрепленными и регулирующими налогами, что приводит к дестимулированию региональных органов власти по развитию собственного налогового потенциала, в том числе за счет укрепления налоговой дисциплины.

Таким образом, результаты проведенного анализа позволяют сделать вывод о том, что дисбаланс интересов налоговых органов и налогоплательщиков, влияющий на формирование налоговой дисциплины, вызван причинами, которые можно сгруппировать в следующие группы. Первая включает экономические отношения, направленные на создание добавленной стоимости, где противоречие представляет собой сам факт наличия налоговой нагрузки и чем больше его уровень, тем выше сами противоречия. В системе самих налоговых отношениях ключевая роль

отводится справедливому перераспределению налоговых поступлений в разрезе мезоуровневых систем, нарушение которого приводит к трансформации налоговых отношений в пользу девиантных моделей поведения, а также влияющего на качество нормативно-правовой базы. Третья группа противоречий связана с бюджетной политикой государства, так как система закрепления налоговых доходов за соответствующим уровнем бюджетной системы приводит к дифференциации налогового потенциала регионов, что, с одной стороны, связано с федеративным устройством государства, а с другой, связано со стратегическими приоритетами социально-экономического развития страны, достижение которых требует сбалансированного развития мезоуровневых экономических систем.

Современные особенности функционирования национальной бюджетно-налоговой системы накладывают свои особенности на механизм повышения уровня налоговой дисциплины и выборе оптимальных стратегий поведения налогоплательщиков. Как справедливо отметил А.А. Аузан: «Характер стимулирования (выступающего основополагающим компонентом согласования экономических интересов) имеет в этой связи двойственную природу, выражающуюся в причинно-следственном единстве и взаимообусловленности функций налоговых отношений, определяющих, в свою очередь, содержание стимулирующих механизмов, эффективность каждого из которых также детерминируется как текущим состоянием «согласованности» экономических интересов, так и совокупностью макроэкономических и институциональных возможностей их реализации» [14].

В соответствии с рассмотренной теоретической концепцией укрепления налоговой дисциплины как результата балансировки отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, количественные характеристики которой напрямую зависят от эффективности их информационного взаимодействия и транспарентности системы налогового администрирования, стратегические приоритеты налоговой политики должны

включать поиск оптимальных моделей поведения налогоплательщиков, минимизирующих вероятность уклонения от уплаты налогов как основного инструмента повышения устойчивого развития национальной бюджетно-налоговой системы. Исходя из целей исследования, разработка конкретных мер повышения уровня налоговой дисциплины заключается в изменении как общих, так частных составляющих государственной экономической политики, направленной на устранение дисбаланса взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, возникающих как по объективным, так и субъективным причинам. Также следует учитывать, что стимулирование легальной деятельности добросовестных налогоплательщиков, по нашему мнению, напрямую зависит от стратегических приоритетов социально-экономического развития страны, где ключевая роль отводится бюджетно-налоговой политике государства.

Таким образом, анализ современной бюджетно-налоговой политики продемонстрировал, что присутствуют факторы как объективного, так и субъективного характера, отрицательно влияющие на уровень налоговой дисциплины, что обусловлено как ростом теневой экономической активности, так и ужесточением действующей системы налогового администрирования без повышения эффективности контрольных процедур. Результатом этого является создание предпосылок для выбора налогоплательщиками девиантных моделей поведения несмотря на рост вероятности обнаружения фактов уклонения от уплаты налогов.

### **2.3 Оценка влияния трансформации системы налогового администрирования на уровень налоговой дисциплины**

Современная система налогового администрирования характеризуется неупорядоченностью полномочий контролирующих органов, и, как следствие этого, наличием неэффективного комплекса процедур налогового контроля (рисунок 2.5).



Рисунок 2.5 – Система формирования контрольных процедур налоговых органов

Например, наличие общих процедур, стандартов проведения и реализации налоговыми органами своих контрольных функций не исключает наличия дополнительных регламентов, определяемых не только федеральными законами, но и должностными инструкциями, а также внутренними документами.

С точки зрения налогоплательщиков важно отметить, что технологические инновации для борьбы с уклонением от уплаты налогов могут иметь положительный эффект. Помимо увеличения налоговой

определенности [36] это может привести к сокращению расходов на соблюдение законодательства и значительно уменьшить вероятность аудита, а также способствует поддержанию добросовестной конкуренции. Например, шведская электронная система выставления счетов включает в себя упрощенную систему учета для предприятий, которая обеспечивает налогоплательщику генерацию ежемесячных финансовых отчетов для формирования налоговой отчетности. В Италии предприятие, использующее электронные счета-фактуры, получает дополнительную выгоду за счет более быстрой обработки данных и снижения сроков возмещения НДС.

Инструментарий измерения налогового разрыва становится все более распространенным методом диагностики состояния налоговой дисциплины, особенно в части незаконного возмещения НДС, и налоговые органы видят много преимуществ в его применении. Например, используя аналитические данные, можно с относительно небольшими затратами получить оценки налогового разрыва. Однако следует отметить, что эти подходы часто связаны с довольно высокой степенью неопределенности и, следовательно, имеют ограниченное использование при оперативном реагировании на выявленные несоответствия. В этой связи оценки налоговых разрывов комбинируют с результатами случайных проверок, которые позволяют снизить уровень неопределенности и могут обеспечить более точную картину выпадающих доходов в разрезе отраслей.

Все большее распространение цифровых платежей, электронных счетов и онлайн устройств, например, интернет-касс, генерирует данные, которые могут быть использованы в процессе налогового контроля. В совокупности, данные по продажам и по платежам дополняют друг друга и позволяют сформировать картину потенциально налогооблагаемых операций. Следует отметить, что функция налоговой оценки с использованием сформированных электронных баз данных включает в себя все виды деятельности, связанные с обработкой налоговых деклараций, а также включает в себя обработку и банковских платежей. Такая деятельность

продолжает оставаться областью существенных изменений и особого внимания со стороны налоговых органов, особенно с учетом того, что стоимость хранения и обработки данных все время снижается.

Стимулирование налогоплательщиков предоставлять декларации и иные документы в электронном виде позволяет налоговым органам, с одной стороны, сократить расходы, а с другой – повысить качество услуг, которые они предоставляют налогоплательщикам. Помимо этого, можно также получить следующие преимущества:

- сконцентрировать внимание на наиболее проблемных секторах экономики и объединить вместе данные, полученные из разных источников для выявления случаев уклонения от уплаты налогов;

- повысить оперативность по времени возврата налогов и оплаты налоговых санкций.

В Ирландии налоговые органы расширили сферу управления рисками путем их анализа в режиме реального времени для выявления фактов уклонения от уплаты налогов [99]. Использование данного подхода для оценки риска по НДС позволило оптимизировать процедуру выявления подозрительных деклараций по НДС за счет лучшего использования имеющихся массивов данных, которые включают первичные элементы управления информационной системой, а также конкретные данные по налогоплательщикам, такие как возмещение налога, история платежей, статус компании, а также своевременность уплаты других налогов. После применения утвержденных правил оценка риска производится по трем категориям: зеленый (низкий риск подразумевает возмещение НДС в полном объеме); оранжевый (средний риск); красный (высокий риск, когда возмещение НДС происходит только после проведения дополнительных контрольных мероприятий). Успешность этого подхода подтверждается тем, что в 2015 г. было выявлено свыше 58 000 случаев по НДС в красной зоне риска и было отказано в возмещении 168 млн. евро [99].

В Нидерландах существует фискальная информационно-следственная служба (FIOD), которая занимается расследованием преступлений в налоговой и таможенной сфере. Также она играет большую роль в борьбе с налоговым, финансово-экономическим и товарным мошенничеством, а также коррупцией. FIOD работает в тесном сотрудничестве с прокуратурой и органами внутренних дел. Это взаимодействие в рамках уголовного права позволяет преследовать в судебном порядке неплательщиков за счет более активного использования гражданских и надзорных полномочий.

Расширенная аналитика основана на применении статистических данных, нейронных сетей и методов машинного обучения, чтобы получить полезную информацию из данных. Наиболее актуальные аналитические проекты попадают в одну из двух категорий:

- прогнозная аналитика: цель ее использования заключается в предвидении возможных проблем путем поиска закономерностей в ретроспективных данных, что позволяет налоговым органам более эффективно использовать профилактические меры, а также позволяет оптимизировать процедуру отбора налогоплательщиков для дополнительных проверочных мероприятий;

- предписывающая аналитика: направлена на выявление причинно-следственных связей и позволяет ответить на вопрос о наличии умысла в действиях налогоплательщика, что дает возможность тестировать действующую систему налогового администрирования и оптимизировать дорогостоящие меры контроля за соблюдением законодательства.

В РФ политика в сфере налогового администрирования осуществляется в соответствии с «дорожной картой» на основе утвержденного распоряжения Правительства РФ от 10.02.2014 № 162-р «Совершенствование налогового администрирования».

В Российской Федерации проблема низкого уровня налоговой дисциплины и значительных масштабов уклонения от уплаты налогов особенно остро стоит в отношении юридических лиц, которые активно

пользуются незаконными схемами, в которых активная роль отводится так называемым фирмам-однодневкам. В соответствии с определением ФНС России, данным в 2010 г., фирма-однодневка или компания с признаками фиктивности – это «юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности и, как правило, не представляющее налоговую отчетность» [3]. Основной целью создания фиктивных компаний является ее искусственное включение налогоплательщиком в цепочку хозяйственных связей и последующего уклонения от уплаты налогов, а в качестве одного из основных признаков фиктивных компаний для целей исследования следует отметить подачу отчетности с нулевыми показателями или ее отсутствие.

По данным ФНС РФ доля компаний «с признаками фиктивности» (название фирм-однодневок в соответствии с терминологией налоговой службы) в 2018 г. упала до 7,3 % от общего числа налогоплательщиков юридических лиц, что является самым низким значением показателя за весь период [72]. В абсолютном значении число таких фирм составило 309,5 тыс., что почти на 1,5 млн. фирм меньше, по сравнению с уровнем 2011 г., когда число фирм с признаками однодневок составляло 1,8 млн. или 40,1 % от общего числа налогоплательщиков. Следует отметить, что в течении 5 лет динамика данного показателя была стабильной, например, в 2016 г. количество фирм-однодневок было на уровне около 1,6 млн. компаний. Таким образом, резкое снижение числа фиктивных компаний началось с 2017 г., что позволяет сделать вывод о росте эффективности борьбы налоговых органов с использованием фирм-однодневок в уклонении от уплаты налогов именно в последние два года.

В первую очередь данная динамика связана с внедрением системы АСК НДС-2 (автоматизированная система контроля за возмещением НДС), что позволило убрать из хозяйственной цепочки для целей возмещения НДС фирмы-однодневки, использование которых за счет фиктивных счетов–фактур сводит к нулю разницу между входящим и исходящим НДС. Это

стало возможным вследствие того, что АСК НДС-2 позволяет в режиме реального времени осуществлять мониторинг хозяйственных операций и оперативно выявлять расхождения в декларациях по НДС.

В 2017 г., по результатам работы автоматизированной системы контроля за возмещением НДС, в бюджет дополнительно поступило 56 млрд. рублей, что в 2 раза больше объемов 2016 г. Доля сомнительных вычетов снизилась до 0,7% или в 13 раз (в 2015 г. доля таких вычетов составила 9%). В I квартале 2018 г. темпы роста поступлений НДС выросли на 12 млрд. руб. или 80 % [72], что подтверждает тезис о том, что уровень налоговой дисциплины тесно коррелирует с показателями количества созданных фиктивных фирм.

Необходимо отметить, что в 2017 г. были внесены изменения в ФЗ № 129 «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», которые также способствовали снижению числа фирм-однодневок за счет наделения налоговых органов дополнительными возможностями по исключению организаций из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ). В соответствии с новой редакцией закона налоговые органы вправе внести в реестр запись о недостоверности адреса или месте нахождения юридического лица, и если в течение полугода информация о компании не будет исправлена, то такая фирма может быть исключена из реестра. Одновременно с этим вырос уровень юридической ответственности за использование фирм-однодневок, а банки обязали проверять всех своих клиентов на признак фиктивности и, в случае выявления таких случаев, включать такие компании в черный список.

Также следует отметить, что на международном уровне в последнее время особое внимание уделяется антиоффшорному регулированию в рамках борьбы с отмыванием денег и агрессивным налоговым планированием транснациональных корпораций. Российская федерация также работает в данном направлении по росту эффективности налогового контроля:

– ратифицирована «международная Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам», в соответствии с которой

фискальные и правоохранительные органы РФ и других стран участниц Конвенции могут обмениваться информацией о налоговых правонарушениях, а также оказывать содействие в части взимания налоговой задолженности в пределах их юрисдикции;

– утверждено «Типовое межправительственное соглашение об обмене налоговой информацией», что позволило на его основе заключать двусторонние межправительственные соглашения с офшорными юрисдикциями для повышения эффективности расследования случаев уклонения от уплаты налогов с их использованием и устранение незаконных схем агрессивного налогового планирования.

Несмотря на достигнутые положительные результаты в борьбе с уклонением от уплаты налогов необходимо учитывать, что такое усиление системы налогового администрирования может отрицательно повлиять на уровень налоговой дисциплины. Например, по результатам опроса компании Эрнст энд Янг, в 2017 г. 78% налогоплательщиков отметили рост давления со стороны налоговых органов, а ряд юридических компаний отмечает ужесточение ответственности за налоговые правонарушения на основе анализа правоприменительной практики за последние три года [74].

В целом можно говорить о том, что использование традиционных схем уклонения от уплаты налогов с использованием фирм-однодневок стало малоэффективным, поэтому особого внимания заслуживает мониторинг компаний, которые находятся в предбанкротном состоянии или фирм, которые формально соответствуют статусу добросовестного налогоплательщика. Таким образом, полученные результаты свидетельствуют о том, что перенесение акцента с ужесточения контрольной деятельности в направлении совершенствования информационно-аналитической системы позволило снизить масштабы уклонения от уплаты налогов с использованием фирм-однодневок.

Это отмечает и руководитель ФНС России М. Мишустин, который в своем выступлении на коллегии Правительства РФ [72] отметил, что в 2017 г.

наметился новый тренд при использовании института банкротства. Была усилена роль согласительных процедур, направленных на погашение задолженности в рассрочку для сохранения бизнеса и деловой репутации налогоплательщика. По итогам 2017 г. заключено 741 мировое соглашение, что на 19 % больше, чем в 2016 г. Поступления в бюджет в рамках заключенных мировых соглашений также выросли более чем в 3 раза по сравнению с 2016 г. (в 14,3 раза по сравнению с 2015 г.), а общий объем перечисленных в бюджет денежных средств составил 101 млрд. руб.

Как было отмечено ранее, особую роль в повышении эффективности действующей системы налогового администрирования играет использование технологических инноваций. Созданная и используемая в налоговых органах цифровая технологическая платформа позволяет в режиме реального времени обрабатывать большие массивы данных, которые позволяют оптимизировать взаимодействие с налогоплательщиками. По данным ФНС РФ за последние пять лет рост нефтегазовых доходов составил 17,7%, при том что экономический рост в РФ составил только 1,2%. Таким образом, рост налоговых поступлений на 16 % превысил рост экономики, или в абсолютном выражении бюджет получил дополнительно 1,9 трлн. рублей.

Использование технологических инноваций позволило концептуально трансформировать процедуры налогового контроля в сторону снижения количества выездных налоговых проверок, использование которых, по словам М. Мишустина, стало «крайне редкой мерой реагирования на нарушения налогового законодательства» [72]. Так, в 2017 г. число выездных налоговых проверок снизилось на 23% до 20 тысяч, по сравнению с 2016 г., с одновременным ростом их результативности в 1,4 раза, а за пять лет количество проверок сократилось в 2,1 раза. Результатом этого является снижение числа жалоб налогоплательщиков по результатам выездных проверок: в 2017 г. их количество снизилось на 11%, а за последние пять лет – на 32% до 7 тысяч. Как следствие, уменьшилось и число судебных разбирательств по налоговым спорам на 9 % в 2017 г., по сравнению с 2016 г.,

и в 4,9 раза за последние пять лет (в абсолютных значениях с 53 до 11 тысяч). В качестве позитивного аспекта в этом случае можно отметить значительное снижение уровня издержек на налоговое администрирование.

Положительным моментом является также дальнейшее развитие информационных технологий в направлении расширения онлайн-сервисов, использование которых позволяет налогоплательщикам дистанционно получать информацию от налоговой службы, а также осуществлять налоговые операции, не посещая налоговые органы. Все это дает возможность поднять систему налогового администрирования на новый клиентоориентированный уровень, что способствует формированию транспарентной системы взаимодействия экономических агентов в налоговой сфере и способствует укреплению налоговой дисциплины. Среди актуальных и перспективных направлений дальнейшего развития информационно-консультационных систем налогового администрирования необходимо отметить следующие:

- повысить интерактивность сайта и обеспечить бесперебойность работы онлайн сервисов;
- провести корректную детализацию информации при онлайн записи налогоплательщиком на прием в инспекцию;
- расширить сервис «Личный кабинет налогоплательщика» в направлении детализации информации об объекте налогообложения, о начислениях налогов с разбивкой по налоговым периодам и по объектам налогообложения;
- давать расшифровку налогоплательщику при обращении в сервис «Узнай свою задолженность» не только по суммам образовавшейся задолженности, но и по конкретным налогам, и по периодам;
- предоставить всем категориям налогоплательщиков возможность оплачивать электронными деньгами через интернет не только просроченную, но и текущую задолженность, крайний срок оплаты которой еще не наступил;
- продолжить развитие услуг информирования крупных налогоплательщиков, имеющих большое число филиалов, в целях

обеспечения возможности получения ими информации о состоянии расчетов с бюджетом головной организации и всех своих филиалов;

– предусмотреть возможность обращения за информированием в налоговые органы иностранных организаций, которые намереваются вести деятельность в России, но еще не зарегистрированы.

Очевидно, что модернизация действующей системы налогового администрирования в направлении внедрения технологических инноваций способствует росту налоговых поступлений, уплачиваемых добровольно, а также упрощает контроль за действиями налогоплательщиков и снижает уровень административных расходов и их переориентации для работы с недобросовестными налогоплательщиками.

Инвестиции в модернизацию информационно-аналитических систем являются весьма эффективными с позиций отношения бюджетных доходов к расходам на налоговое администрирование. Так, поступления доходов в расчете на одного служащего налоговых органов выросли с 85,7 млн. рублей в 2013 г. до 130,2 млн. руб. в 2017 г., а один рубль затрат на налоговое администрирование принес государству 96,5 руб. налоговых поступлений в 2013 г. и 123,4 руб. в 2017 г., т.е. рост составил более 30 %, при этом расходы на содержание налоговых органов выросли на 20 %.

Кроме технологической модернизации следует отметить и нормативно-правовую сторону совершенствования системы налогового администрирования:

– урегулирован порядок внесудебного взыскания налогов с банковских счетов юридических лиц при соблюдении условия, что совокупная сумма налоговой задолженности не более 5 млн. руб.;

– унифицированы возможности использования банковских гарантий, а также упрощен порядок их предоставления;

– однозначно определены права налогоплательщиков в случае заявления налоговых вычетов по НДС;

- разработан алгоритм досудебного урегулирования налоговых споров с налоговыми органами или их должностными лицами;

- определены права налогового органа в процессе проведения камеральной налоговой проверки декларации налогоплательщика в отношении требований от налогоплательщика представления соответствующих пояснений, для случая уменьшения причитающихся к уплате сумм налога или корректировке полученных сумм убытка;

- введен запрет в отношении налогоплательщиков, у которых приостановлены операции по счетам в банке на открытие другого счета.

В качестве перспективных направлений модернизации налогового администрирования целесообразна реализация следующего:

- введение механизма налогового мониторинга, что позволит налогоплательщику оптимизировать свои налоговые риски, минимизировать вероятность возникновения спорных ситуаций, а также будет гарантировать налаживание партнерских отношений с налоговым органом;

- дальнейшее внедрение информационных технологий в контрольной деятельности, что даст налоговым органам дополнительные возможности по осуществлению процедур налогового контроля и позволит сократить временные и финансовые издержки, а также повысит эффективность в борьбе с уклонением от уплаты налогов;

- оптимизация информационных потоков, прежде всего, предоставляемой налогоплательщиками налоговой отчетности, финансово-экономической информации, такой как численность персонала, размер фонда оплаты труда, бухгалтерская отчетность налогоплательщиков и размещение части ее в открытом доступе, что позволит хозяйствующим субъектам снизить издержки по поиску информации о добросовестности контрагентов;

- борьба с уклонением от уплаты налогов за счет сокрытия налогооблагаемой базы, например, занижением размера налогооблагаемой прибыли и выводе ее из-под налогообложения. С одной стороны, это необходимо делать в рамках обеспечения автоматического обмена

информацией (например реализуется в рамках работы системы АСК НДС 2), в том числе, с иностранными юрисдикциями. С другой стороны, необходимо совершенствование нормативно-правовой базы, регламентирующей такой обмен;

– разграничение терминологии, касающейся использования методов и схем налоговой оптимизации. Например, особо остро в Российской Федерации стоит проблема агрессивного налогового планирования, что создает многочисленные спорные ситуации, по которым не выработана единая правоприменительная практика.

Таким образом, преимущества модернизации действующей системы налогового администрирования на основе использования клиентоориентированных подходов действительно позволяет повысить уровень налоговой дисциплины и снизить масштабы уклонения от уплаты налогов. Как следствие, меняется парадигма взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов. Физические и юридические лица перестали рассматриваться как потенциальные нарушители так как в современных условиях взаимовыгодное сотрудничество и равноправие экономических агентов в системе налоговых отношений создает благоприятный налоговый климат. По мнению К.М. Никитина: «Изменился и лозунг налоговой службы, который вместо «Заплати налоги и спи спокойно» приобрел новую форму «Платить налоги должно быть легко, а не платить – сложно» [64].

В качестве такого инструмента взаимодействия считаем необходимым отметить введения в 2015 г. налогового мониторинга, который подразумевает организацию такого информационного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, когда налогоплательщик обеспечивает должностным лицам налогового органа постоянный онлайн доступ к данным своего бухгалтерского учета. Плюсом для налогоплательщиков является то, что налоговые органы могут проинформировать хозяйствующих субъектов о возникновении возможных

спорных ситуаций, а в случае выявления случаев недоплаты налогов, налогоплательщикам дается возможность погасить задолженность без штрафных санкций. Положительным моментом для налоговых органов является гарантия своевременной и полной оплаты налоговых поступлений.

Необходимо отметить и существующие недостатки налогового мониторинга. Так, внедренный механизм не отвечает в полной мере равноправным партнерским отношениям. Связано это с тем, что позиция налогового органа является по своей сути последней инстанцией, так как является обязательным для исполнения налогоплательщиком даже если он не согласен с мнением налогового органа. Кроме того, по состоянию на начало 2019 г., в работе системы налогового мониторинга участвуют только крупнейшие российские корпорации, а остальные пока не могут воспользоваться такой формой взаимодействия с органами государственной власти.

Таким образом, для обеспечения успешной практики повышения уровня налоговой дисциплины в РФ необходимо дальнейшее изменение психологии взаимоотношений между налоговым органом и налогоплательщиком, а также дальнейшая модернизация системы налогового администрирования на основе внедрения технологических инноваций.

### 3 Стратегические приоритеты повышения уровня налоговой дисциплины

#### 3.1 Моделирование состояния налоговой дисциплины на территориальном и отраслевом уровнях

Моделирование уровня налоговой дисциплины в мезоуровневых системах предполагает на первом этапе проведения анализа отраслевой структуры ВРП с одной стороны и налоговых поступлений с другой. Оценка налоговой задолженности разрезе территориально-отраслевых комплексов дает возможность детерминировать отраслевой уровень налоговой нагрузки, а также проанализировать уровень дисциплины налогоплательщиков. Как видно из таблицы 3.1, в Российской Федерации максимальные налоговые поступления (около 30 %) дает отрасль добычи полезных ископаемых.

Таблица 3.1 – Структура показателей в РФ по данным 2016 г., %

Отрасль	ВРП	Налоговые поступления	Налоговая задолженность
Сельское хозяйство	4,2	0,41	3,28
Рыболовство	0,2	0,09	0,25
Добыча полезных ископаемых	11,2	29,76	3,04
Обрабатывающие производства	17,3	18,69	22,59
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	3,8	2,62	3,16
Строительство	7,1	5,75	14,06
Оптовая и розничная торговля	18,2	12,29	28,10
Гостиницы и рестораны	1	0,64	0,48
Транспорт и связь	10,4	7,55	4,79
Финансовая деятельность	0,6	4,67	8,23
Операции с недвижимым имуществом и арендой	11,9	9,72	8,97
Государственное управление	5,6	2,80	1,21
Образование	3,1	1,98	0,26
Здравоохранение	4	1,61	0,18
Предоставление прочих услуг	1,4	1,41	1,40
Итого	100	100	100

Исходя из того, что удельный вес отрасли в ВРП составляет 11,2 %, то

очевидно, что топливно-энергетический комплекс имеет наибольшую фискальную нагрузку в России по сравнению с другими отраслями (около 47 % по данным ФНС). Уровень налоговой дисциплины в ТЭК также находится на высоком уровне, так как удельный вес задолженности отрасли составляет всего около 3 %. Сфера оптово-розничной торговли с долей 18,2 % занимает первое место в ВВП, однако по абсолютным показателям величины налоговых поступлений эта отрасль занимает только третье место и уступает не только топливно-энергетическому комплексу, но и сектору обрабатывающей промышленности. При этом на сферу оптово-розничной торговли приходится почти 30 % от совокупной налоговой задолженности. Таким образом, можно говорить о том, что величина налогового бремени не является основополагающим фактором, который влияет на уровень налоговой дисциплины в отрасли. Одним из объяснений этого является то, что в нефтегазовом комплексе представлены в основном крупные корпорации, которые находятся под пристальным вниманием контролирующих органов, а высокий удельный вес субъектов малого и среднего бизнеса в сфере оптово-розничной торговли не позволяет подвергать их полной проверке, поэтому именно в этих случаях повышения уровня налоговой дисциплины и налоговой морали является первоочередной задачей в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

В качестве примера возможности использования показателей, характеризующих с одной стороны, динамику развития региональных отраслевых комплексов, а с другой – эффективность контрольной деятельности налоговых органов, для оценки уровня налоговой дисциплины в Ставропольском крае были выбраны агропромышленный комплекс и сфера оптово-розничной торговли.

Данные территориально-отраслевые комплексы были нами выбраны по следующим причинам. Одним из основных трендов социально-экономического развития Ставропольского края является рост в отраслевой структуре ВРП сферы услуг в целом, и оптово-розничной торговли в

частности. Так, с 2014 г. сфера оптово-розничной торговли в крае вышла на первое место с удельным весом в ВРП около 20,0 %, что превысило показатели агропромышленного комплекса и обрабатывающего сектора промышленности. При этом, как показывают результаты ряда исследований, предприятия сферы торговли являются одними из основных участников схем по уклонению от уплаты налогов и обналичиванию денежных средств, особого внимания заслуживает анализ схем незаконного возмещения НДС. Помимо того, что Ставропольский край традиционно обладает сельскохозяйственной специализацией, агропромышленный комплекс характеризуется максимально низким уровнем налогового бремени по сравнению с другими отраслями, что обусловлено возможностью применения ЕСХН. Так, по данным 2016 г. удельный вес АПК в ВРП Ставропольского края составил 12,3 %, а доля в налоговых поступлениях консолидированного бюджета Ставропольского края составила всего 4,7 %. Это соответствует показателям налоговой нагрузки, который в сельском хозяйстве составил 3,4 %, в обрабатывающей промышленности – в среднем 7,2 %, в топливно-энергетическом комплексе – 42,6 %. Таким образом, выбор данных территориально-отраслевых комплексов для экономико-математического моделирования налоговой дисциплины в мезоуровневых системах позволит нам дать оценить влияние налогового бремени на принятие решения об уклонении от уплаты налогов.

Исходя из данных таблицы 3.2, в Ставропольском крае на сферу оптово-розничной торговли приходится около 30 % всех выездных налоговых проверок, а в отраслевой структуре налоговой задолженности удельный вес вырос с 8,5 % в 2015 г. до 16,8 % в 2016 г.

По результатам этих проверок совокупный объем до начисленных сумм неуплаченных налогов вырос к 2016 г. до 37,8 % что составило 113,2 % от среднекраевых значений. Аномальные значения 2013 г. связаны со значительными претензиями, предъявленными налоговыми органами к предприятиям пищевой промышленности, а именно к производству ликероводочной продукции. Удельный вес задолженности по налогам и

сборам в агропромышленном комплексе Ставропольского края остается стабильной за весь анализируемый период на уровне около 2,0-2,5 %, что в среднем в 2 раза меньше удельного веса налоговых поступлений в консолидированный бюджет Ставропольского края.

Таблица 3.2 – Динамика показателей, характеризующих результативность контрольной деятельности в Ставропольском крае, (оптово-розничная торговля/сельское хозяйство), %

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Доля в ВРП	20,0 / 13,2	21,1 / 10,4	21,9 / 11,4	22,4 / 12,3
Доля в налоговых поступлениях	11,3 / 4,0	14,4 / 4,4	15,0 / 4,1	15,0 / 4,7
Доля в задолженности	10,3 / 1,9	11,8 / 2,2	8,5 / 2,5	16,8 / 2,4
Доля в выездных проверках	35,4 / 15,6	39,7 / 18,1	37,0 / 13,8	33,4 / 14,1
Доля в доначисленных суммах по результатам выездных проверок	0,9 / 2,1	25,4 / 3,8	35,1 / 7,4	37,8 / 5,8
Отклонение от средних доначислений на 1 проверку	2,6 / 13,2	64,1 / 21,1	95,0 / 53,8	113,2 / 41,4

В качестве дополнительного показателя, на основе которого можно оценить уровень налоговой дисциплины в территориально-отраслевом комплексе, можно рассмотреть синхронность составляющих налога на прибыль организаций. Как известно, налог на прибыль является проциклическим, поэтому изменения экономической активности влияют на поступления по налогу на прибыль, поэтому, особенно в периоды экономических кризисов, характеризуется повышенной волатильностью поступлений. В Ставропольском крае показатели выручки предприятий оптово-розничной торговли за минусом косвенных налогов остаются стабильными за весь анализируемый период. Также начиная с 2014 г., устойчиво, хотя и невысокими темпами растет показатель налоговой, а чистая прибыль предприятий снизилась к 2016 г. более высокими темпами.

Одной из основных причин этого, по нашему мнению, является отсутствие комплексной и последовательной налоговой политики, направленной на формирование приемлемого уровня налоговой дисциплины. Вследствие этого происходит перераспределение теневых капиталов в более

благоприятные для ведения теневой хозяйственной деятельности регионы, что не приводит к снижению уровня теневой экономики как макроэкономического показателя. Отсутствие внятной политики, направленной на снижение масштабов теневого сектора экономики и уклонение от уплаты налогов в регионах СКФО связано с отсутствием согласованной политики органов государственной власти в процессе разработки и реализации экономической политики, направленной на минимизацию масштабов уклонения от уплаты налогов, а также без учета специфики социально-экономического развития субъектов РФ.

Существуют острые противоречия между субъектами налоговых отношений, которые обусловлены тем, что интересы государства на макроуровне представлены, прежде всего, фискальной составляющей, а на микроуровне – максимизацией прибыли, в том числе за счет уклонения от уплаты налогов. Существующая обратная связь между масштабами теневого сектора экономики и размером налоговой нагрузки также приводит к возникновению базового противоречия экономической политики государства, направленной на минимизацию негативного воздействия теневой активности и, в конечном итоге, приводит к обострению фискального интереса государства и девиантных моделей поведения налогоплательщиков, которые стремятся повысить уровень своей финансовой устойчивости за счет сохранения прибыли, оставшейся после налогообложения.

Данная ситуация характерна не только для юридических, но и физических лиц. Если проанализировать динамику показателей, влияющих на поступление налога на доходы физических лиц (НДФЛ) в Ставропольском крае, то, как видно из рисунка 3.1, наблюдается тесная корреляция динамики поступлений НДФЛ со среднемесячной начисленной заработной платой и среднедушевыми денежными доходами населения. Показатель численность экономически активного населения в нашей модели можно не учитывать, так как она остается на стабильном уровне за весь анализируемый период (рост – на 5,7 % наблюдался только в 2010 г.).

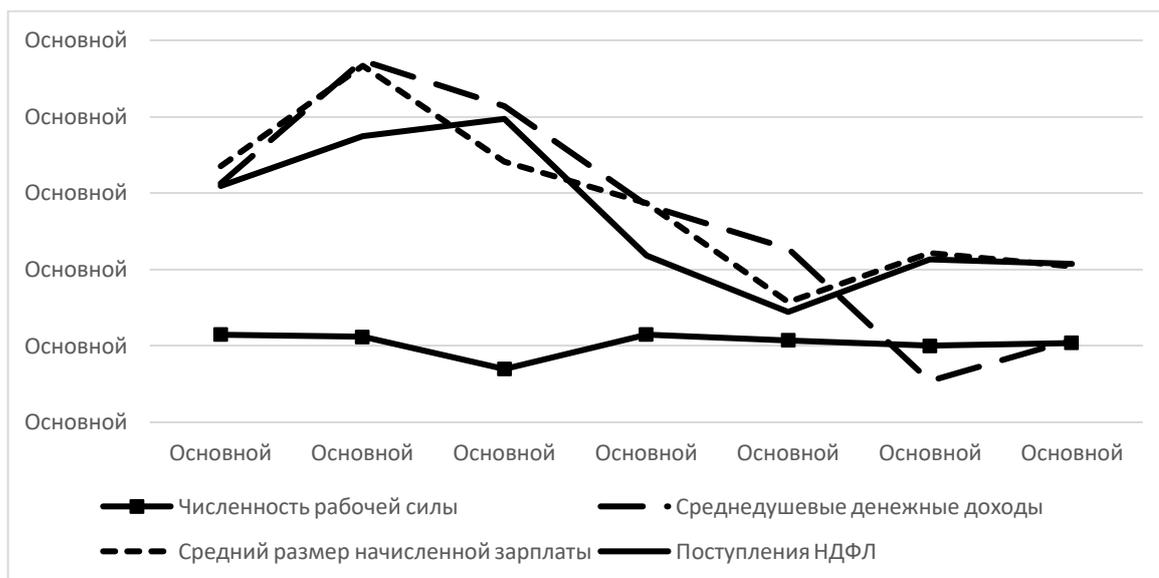


Рисунок 3.1 – Динамика показателей, характеризующих поступления по НДС в Ставропольском крае

Проведение диагностики уровня налоговой дисциплины в мезоуровневых системах требует проведения комплексного анализа процессов не только в разрезе отдельных регионов, но и отраслевых комплексах. В этой связи актуальным представляется диагностирование масштабов уклонения от уплаты налогов на основе использования экономико-математического инструментария. Это даст возможность более детально проанализировать процессы, протекающие в налоговой сфере, диагностировать основные причины снижения уровня налоговой дисциплины.

Предложенная экономико-математическая модель основана на анализе финансовых потоков с учетом отраслевой налоговой нагрузки в Ставропольском крае и имеющимся уровнем налоговой дисциплины, который влияет на выбор оптимальной стратегии поведения налогоплательщика с учетом микроэкономических ограничений и специфики ведения хозяйственной деятельности в отдельных отраслях.

Пусть  $P_i^{\text{общ}}$  – прибыль налогоплательщика от  $i$ -го вида деятельности;  $P_i^o$  – совокупная прибыль или убыток  $i$ -го отраслевого комплекса;  $P_i^m$  –

потенциально возможная прибыль налогоплательщика в случае, если он выбирает стратегию уклонения от уплаты налогов.

Если предприниматель уклоняется от уплаты налогов, то он декларирует часть полученной прибыли в размере  $P_i^o$  из всего объема  $P_i^{общ}$ . Возможные потери налогоплательщика зависят от размера финансовых санкций и уровня риска при использовании инструментов агрессивного налогового планирования или уклонения от уплаты налогов, составляют, соответственно,  $S_i^{\phi}$ ,  $S_i^c$  для фиктивной и скрытой деятельности. В этом случае:

$$P_i^{общ} = P_i^m + P_i^o \quad (3.1)$$

Официальные и теневые потоки финансовых ресурсов описываются следующим образом:

$$P_i^o = V_i^o - C_i^d - C_i^{\phi} - N_i - (S_i^{\phi} + S_i^c) \quad (3.2)$$

где  $V_i^o$  – размер задекларированной выручки налогоплательщиком в  $i$ -ом отраслевом комплексе;

$C_i^d$  – фактические понесенные затраты налогоплательщиком в  $i$ -ом отраслевом комплексе;

$C_i^{\phi}$  – отраженные в отчетности фиктивные затраты налогоплательщика в  $i$ -ом отраслевом комплексе;

$N_i$  – совокупный размер начисленных и уплаченных налогоплательщиком налогов и сборов в  $i$ -ом отраслевом комплексе;

$S_i^{\phi}$  – сумма штрафных санкций от теневой экономической активности;

$S_i^c$  – сумма штрафных санкций, связанных с уклонением от уплаты налогов.

$$P_i^m = V_i^c - C_i^c + C_i^{\phi} \quad (3.3)$$

где  $V_i^c$  – сокрытая выручка в результате уклонения от уплаты налогов в

$i$ -ом отраслевом комплексе;

$c_i^c$  – реально понесенные затраты налогоплательщика в  $i$ -ом отраслевом комплексе.

Тогда налогоплательщик будет осуществлять свой выбор на основе следующих предпосылок.

1. Экономическая целесообразность выбора налогоплательщиком стратегии уклонения от уплаты налогов и сборов:

$$R_i^m - R_i^o = R_i(p_i^{\text{don}}) \quad (3.4)$$

где  $R_i^m$  – рентабельность налогоплательщика в теневом секторе  $i$ -ого отраслевого комплекса;

$R_i^o$  – рентабельность налогоплательщика в официальном секторе  $i$ -ого отраслевого комплекса;

$R_i(p_i^{\text{don}})$  – размер сверхприбыли, возникшей в результате уклонения от уплаты налогов  $i$ -ого отраслевого комплекса.

$$R_i^m = \frac{v_i^c - c_i^c}{v_i^c}, \quad (3.5)$$

$$R_i^o = \frac{v_i^o - c_i^d - c_i^{\phi} - N_i}{v_i^c} \quad (3.6)$$

$$R_i(p_i^{\text{don}}) = \frac{N_i + c_i^{\phi}}{v_i^o} \quad (3.7)$$

или:

$$\frac{c_i^c}{v_i^c} = \frac{c_i^d}{v_i^o} \quad (3.8)$$

2. Уровень риска от уклонения от уплаты налогов:

$$v_i^c = s_i^c \frac{1}{k_{\text{раскр}}^c k_{\text{охв}}^c k_{\text{заверш}}^c} \quad (3.9)$$

$$c_i^\phi = s_i^\phi \frac{1}{k_{раскр}^\phi k_{охв}^\phi k_{заверш}^\phi} \quad (3.10)$$

где  $k_{раскр}^c$ ,  $k_{раскр}^\phi$  – коэффициенты уклонения от уплаты налогов, определяемые исходя из данных налогового контроля;

$k_{охв}^c$ ,  $k_{охв}^\phi$  – охват налогоплательщиков камеральными и выездными налоговыми проверками;

$k_{заверш}^c$ ,  $k_{заверш}^\phi$  – вероятность обнаружения фактов уклонения от уплаты налогов и применения соответствующих штрафных санкций;

$$k_{раскр}^{c,\phi} = \frac{q_{разр}^{c,\phi}}{q_{выявлен}^{c,\phi}} \quad (3.11)$$

где  $q_{разр}^{c,\phi}$  – число налоговых споров, касающихся неуплаты налогов и рассматриваемых в судебном порядке;

$q_{выявлен}^{c,\phi}$  – число доказанных фактов неуплаты налогов, как в судебном порядке, так и в результате осуществления контрольной деятельности.

$$k_{охв}^{c,\phi} = \frac{q_{провер}^{c,\phi}}{Q} \quad (3.12)$$

$q_{провер}^{c,\phi}$  – число проверенных налогоплательщиков;

$Q$  – количество зарегистрированных налогоплательщиков.

Совокупные затраты на налоговое администрирование можно определить в соответствии с формулой 3.13.

$$(v_i^c - c_i^c + c_i^\phi - N_i^p) t^{NP} = N_i^{NPp} \quad (3.13)$$

где  $N_i^{NPp}$  – размер подлежащего уплате налога на прибыль;

$N_i^p$  – размер сниженной налогооблагаемой базы вследствие уклонения от уплаты налогов;

$t^{NP}$  – маржинальный размер ставки налога на прибыль.

$N_i^{NP}$  – ущерб консолидированного бюджета региона, выраженный в недопоступлении налогов и сборов ( $K_{\text{бюдНП}}$ ).

Числовые значения данных параметров могут быть получены эмпирическим путем в соответствии с методикой, предложенной в [68].

Общая оценка масштабов уклонения от уплаты налогов в разрезе территориально-отраслевых комплексов будет определяться решением следующей системы уравнений:

$$\left\{ \begin{array}{l} p_i^o = v_i^o - c_i^d - c_i^\phi - N_i - (s_i^\phi + s_i^c) \\ p_i^m = v_i^c - c_i^c + c_i^\phi \\ \frac{c_i^c}{v_i^c} = \frac{c_i^d}{v_i^o} \\ s_i^c = v_i^c \frac{q_{\text{разр}}^c q_{\text{провер}}^c q_{\text{суд}}^c}{q_{\text{выявлен}}^c q_{\text{выявлен}}^c Q} \\ s_i^\phi = c_i^\phi \frac{q_{\text{разр}}^\phi q_{\text{провер}}^\phi q_{\text{суд}}^\phi}{q_{\text{выявлен}}^\phi q_{\text{выявлен}}^\phi Q} \\ (v_i^c - c_i^c + c_i^\phi - N_i^p) t^{NP} = N_i^{NP} \end{array} \right. \quad (3.14)$$

Полученная модель – это стандартная система одновременных эконометрических уравнений, параметризация которой подразумевает необходимость построения приведенной формы уравнений и оценки ее параметров на основе методов корреляционно-регрессионного анализа. Здесь в качестве зависимого фактора выступает уровень налоговой дисциплины в разрезе территориально-отраслевых комплексов. Независимые факторы отбираются на основе детерминирования параметров линейных уравнений регрессии, где исходные данные, после процедуры нормирования, преобразуются в эндогенные независимые переменные. Для итогового отбора уравнений используются стандартные условия оценки адекватности регрессионных моделей: уравнение в целом и его параметры должны быть статистически значимыми, коэффициент детерминации должен быть больше 0,7, должна отсутствовать автокорреляция остатков.

Результаты моделирования в основном подтверждают выдвинутые нами гипотезами. Максимально сильная связь наблюдается между уровнем налоговой дисциплины, а также риском выбора девиантной модели поведения и удельным весом убыточных предприятий в разрезе отраслей. Это подтверждает тезис о том, что в неблагоприятной макроэкономической ситуации налогоплательщики более склонны уклоняться от уплаты налогов, чтобы повысить уровень своей финансовой устойчивости, демонстрируя, тем самым, компенсационные модели поведения, отрицательно влияющие на уровень налоговой дисциплины. Размер штрафных санкций не оказывает такого сильного влияния на поведение налогоплательщиков как вероятность быть уличенным в уклонении от уплаты налогов. Интересным является тот факт, что фактор налоговой нагрузки не оказывает такого сильного влияния на уровень налоговой дисциплины, что обусловлено, по нашему мнению, высокой дифференциацией налоговой нагрузки в разрезе отраслевых комплексов. В Ставропольском крае в структуре ВРП максимальный удельный вес имеют сфера оптово-розничной торговли, агропромышленный комплекс и промышленность, налоговая нагрузка в которых относительно невысока (таблица 3.3).

Таблица 3.3 – Результаты моделирования влияния факторов на уровень налоговой дисциплины

Факторы	Коэффициент корреляции	Связь
Величина штрафных санкций	0,389	Средняя
Риск выявления факта уклонения от уплаты налогов	0,794	Сильная
Налоговая нагрузка	0,502	Средняя
Удельный вес государственных инвестиций в ВРП	0,451	Средняя
Доля убыточных предприятий	0,698	Сильная
Доля предприятий, имеющих задолженность по заработной плате	-0,228	Слабая
Количество изменений в налоговом законодательстве	0,119	Слабая
Число экономических преступлений	0,217	Слабая

Детерминированные причины роста масштабов уклонения от уплаты налогов и снижения уровня налоговой дисциплины на примере Ставропольского края должны учитываться в процессе противодействия уклонению от уплаты налогов и повышения уровня налоговой дисциплины с учетом специфики функционирования отдельных отраслевых комплексов. Например, особого внимания требует дальнейшее развитие риск-ориентированных подходов в налоговом администрировании так как это повышает вероятность обнаружения фактов уклонения от уплаты налогов и может сделать уровень риска для налогоплательщика в случае выбора им девиантной модели поведения неприемлемым.

Среди инструментов, которые активно используются при уклонении от уплаты налогов, следует отметить высокий уровень фиктивных операций. На наш взгляд, это связано с тем, что в регионах Северного Кавказа широкое распространение получили операции связанные с обналичиванием денежных средств путем заключения фиктивных договоров подряда на оказание различных видов услуг. Проведение таких операций дает возможность налогоплательщикам незаконно уменьшить налогооблагаемую базу и избежать полной уплаты налога на прибыль организаций, а также получить в свое распоряжение дополнительные денежные средства, которые, в свою очередь, также будут использованы в теневом секторе экономики, например, выплата зарплаты «в конвертах» или наличные расчеты при осуществлении теневых операций. Отчасти высокий уровень теневой экономической активности обусловлен высокой латентностью налоговых преступлений, которые часто трудно доказать в судебном порядке, особенно если используются инструменты агрессивного налогового планирования. Необходимо отметить, что использование традиционных схем уклонения от уплаты налогов за счет прямого сокрытия налогооблагаемой базы или использования фирм-однодневок сейчас не так популярно из-за возросших рисков.

Основной причиной этого является рост эффективности использования

инструментов налогового администрирования, например, внедрение автоматизированной системы АСК НДС 2, которая позволяет в онлайн режиме анализировать и контролировать торговые операции налогоплательщиков. Выросла эффективность работы Росфин мониторинга в направлении контроля за обращением наличности, модернизирована работа по контролю за использованием контрольно-кассовой техники. Несмотря на это, уровень налоговой дисциплины, особенно среди субъектов малого и среднего бизнеса, остается на весьма низком уровне, также высокие масштабы уклонения от уплаты налогов характерны, например, для сферы оптово-розничной торговли, так как там присутствуют большие обороты использования наличных денежных средств.

Использование вышеизложенных методических подходов также возможно при оценке негативного воздействия масштабов уклонения от уплаты налогов в официальном секторе экономики на динамику социально-экономического развития субъектов РФ, а также выявления случаев девиантного поведения в экономической сфере. Интегральное применение предложенных методик позволяет не только проецировать масштабы уклонения от уплаты налогов на кризисные проявления в социально-экономическом развитии регионов России, но и строить адекватные прогнозы в соответствии с заданными стратегическими приоритетами развития, в том числе с целью выбора наиболее эффективных инструментов повышения уровня налоговой дисциплины. К последним можно отнести:

- изменение налоговой нагрузки;
- изменение объемов бюджетных инвестиций в развитие инфраструктуры;
- изменение объема общественных услуг, предоставляемых государством;
- изменение качества нормативно-правовой базы;
- изменение размеров штрафных санкций за уклонение от уплаты налогов;

– повышение эффективности контрольной и правоохранительной деятельности, выражающейся в росте уровня риска при уклонении от уплаты налогов.

Наиболее перспективным направлением повышения уровня налоговой дисциплины в современных условиях является гармонизация интересов субъектов налоговых отношений в рамках совершенствования государственной налоговой политики. Как показали результаты моделирования, необходимо учитывать большое число разноплановых факторов: величина налоговой нагрузки, вероятность обнаружения фактов уклонения от уплаты налогов, дополнительные издержки от ведения теневой деятельности, соразмерность штрафных санкций и т.д.

Повышение налоговой дисциплины должно предусматривать введение в налоговую политику государства универсального механизма воздействия на институциональные причины уклонения от уплаты налогов, так как это дает возможность комплексного воздействия на процессы нейтрализации негативного воздействия теневого сектора экономики. Необходимо создание такого предпринимательского климата, когда уклонение от уплаты налогов будет невыгодным не только с рациональных позиций, но и в силу потенциальных репутационных потерь. В данной ситуации базовым элементом будет создание таких условий, когда интернализация экзогенных факторов, возникающих от теневой экономической активности, например, таких как контрольная деятельность налоговых органов, будет дополняться эндогенной необходимостью добросовестной хозяйственной деятельности в рамках действующего законодательства.

Эффективная государственная налоговая политика основана, прежде всего, на создании таких условий, когда выбор стратегии уклонения от уплаты налогов будет приводить к экспоненциальному росту трансакционных издержек при взаимодействии с официальным сектором экономики. Например, использования незаконных схем ухода от уплаты налогов может

привести к увеличению налоговых обязательств добросовестных контрагентов в части НДС и налога на прибыль организаций.

Таким образом, основной целью государства должно стать целенаправленное развитие институциональных условий, направленных на балансировку отношений экономических агентов в налоговой сфере за счет стимулирования использования клиентоориентированных подходов в деятельности налоговых органов и модернизации системы налогового администрирования в направлении использования риск-ориентированного подхода.

### **3.2 Оптимизация стратегии функционирования налоговых органов в контексте укрепления налоговой дисциплины**

Информация в предоставленной налоговой отчетности считается надежным предметом анализа процесса соблюдения налогового законодательства. Сравнение представленных в декларациях сведений с первичными данными налогового учета позволяет получить дополнительную информацию для целей проверки полноты и правильности заявленных в декларациях размеров налогооблагаемой базы. Большинство стран ОЭС реактивно используют такую информацию, полученную, в том числе, из косвенных источников, например, для проверки пассивных источников. ВСША все большее распространение получает использование технологических инноваций для анализа предоставляемой отчетности в онлайн режиме [87].

Модернизация систем налогового контроля зачастую приводит к росту документооборота, т.е. к увеличению количества предоставляемой отчетности. Как следствие, это влечет за собой рост издержек, которые включают такие группы расходов, как расходы на информирование налогоплательщиков об изменении правил предоставления отчетности, внедрение новых информационных технологий, переобучение персонала

налоговых органов и т.д. По данным IRS за последние четыре года было потрачено более 110 млн. долл. только на согласование и внедрение передовой информационной платформы для формирования и предоставления отчетности [87]. В этой связи, особое значение приобретает фактор ограниченности бюджетных ресурсов, так как это предопределяет необходимость перераспределения имеющихся в распоряжении налоговых органов средств, что влияет на результативность контрольной деятельности. Поэтому поиск оптимальной стратегии налогового администрирования, которая с одной стороны позволит повысить эффективность взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, а с другой увеличит результативность налоговых проверок является одной из основных.

Анализ используемых подходов к решению данной проблемы показал отсутствие однозначного ответа [93], так как в большинстве работ внедрение технологических инноваций как инструмента борьбы с уклонением от уплаты налогов или оценка эффективности камеральных и выездных налоговых проверок рассматривается обособлено. Как было отмечено ранее, повышение уровня налоговой дисциплины является комплексной проблемой, решение которой требует расширение теории и практики взаимодействия экономических агентов в существующей системе налогового администрирования на основе повышения ее прозрачности за счет модернизации информационных потоков, как альтернативного инструмента налогового контроля и оптимизации традиционных контрольных процедур.

Внедрение технологических инноваций предъявляет дополнительные требования к действующему в налоговых органах менеджменту, основной целью которого остается рост собираемости налоговых поступлений, в том числе, за счет минимизации масштабов теневого сектора экономики. В этой связи, существующие бюджетные ограничения формируют задачу оптимального перераспределения имеющихся в распоряжении налоговых органов ресурсов по двум основным направлениям: повышение эффективности налоговых проверок и модернизация информационно-

аналитических систем в направлении повышения точности информационных сигналов.

На первом этапе оценка взаимосвязи между эффективностью налоговых проверок и предоставляемой налоговой отчетностью требуется проанализировать влияние на действующую систему налогового администрирования качества и полноты предоставляемых налогоплательщиками данных. Для этого мы взяли модель, которая впервые была рассмотрена в работе Альма и Черри [122], которые оценивали вероятность проведения дополнительных контрольных мероприятий в зависимости от величины задекларированного дохода, выступающего в роли основного сигнала. На основе полученной информации налогоплательщики делятся на группы, для каждой из которых определяется оптимальная стратегия налогового контроля. В полученной дробно-линейной функции налогоплательщики, которые задекларировали в своей группе размер дохода ниже заранее определенной границы, привлекают дополнительное внимание налоговых органов, что повышает вероятность проведения выездной налоговой проверки. Также следует учитывать, что налоговые органы определяют стратегию налоговых проверок, опираясь на имеющиеся массивы статистической информации точность, которой лежит в заданном диапазоне, где могут иметься косвенные сигналы об уклонении от уплаты налогов, при этом ее точность является экзогенно заданной.

Как отмечают Фолкинджер и Уолтер [127], повышение качества информационных сигналов, например, приобретение дополнительной информации о потенциальных доходах налогоплательщиков является дорогостоящим инструментом. Поэтому в предложенной ими модели рассматривается бинарное значения сигнала на основе заданных вариантов задекларированного дохода, что позволяет решить задачу максимизации налоговых поступлений в условиях ожидаемой максимизации полезности налогоплательщиков при заданных ограничениях на качество информационного взаимодействия и ограниченного количества налоговых

проверок. из простоты модели вытекает ее основной недостаток, который состоит в том, что проверяющий орган не может самостоятельно регулировать точность информационных сигналов и вероятность проведения налоговой проверки, так как оба этих параметра являются экзогенными.

Как видно, вероятность проверки напрямую зависит от точности полученной налоговыми органами информации, для описания которой мы воспользовались термином, который использовал Шнайдер «наблюдаемость налоговой базы» [140]. По его мнению, наблюдаемость налоговой базы представляет собой точность измерения реальной, а не задекларированной налогооблагаемой базы, которую проводит налоговый орган. Шнайдер отмечает, что налоговый орган может повысить точность определения масштабов уклонения от уплаты налогов за счет роста инвестиций в направлении внедрения технологических инноваций, которые используются для повышения эффективности информационного взаимодействия.

По мнению Е.П. Проскуры [88] повышение эффективности информационного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, особенно в отношении НДС и налога на прибыль, возможно за счет внедрения систем электронного предоставления отчетности, чтобы налоговые органы в режиме онлайн могли отслеживать правильность и полноту полученной информации. Внедрение технологических инноваций, по его мнению, позволит повысить собираемость налогов и уровень налоговой дисциплины как в отношении подоходных налогов, так и косвенных.

Киршлер [130] расширяет исходные предпосылки рассмотренных моделей, предлагая селективно использовать имеющуюся в распоряжении налоговых органов информацию. В соответствии с его моделью, определенная часть налогооблагаемой базы налогоплательщика является задекларированной и полностью наблюдаемой, а другая часть является незадекларированной, т.е. полностью скрывается от налогового органа. Тогда информация в отчетности будет сигнализировать об уклонении от уплаты

налогов в том случае, когда выявлен факт несоответствия задекларированного дохода истинному.

Максимально эффективная политика налогового аудита требует выполнения следующего условия: маржинальный доход от проведения проверки должен был одинаковым для всего массива информационных сигналов. В этом случае налоговый орган, максимизируя эффект, должен уделять особое внимание тем налогоплательщикам, данные по которым менее информативны в силу объективных или субъективных причин и у которых в связи с этим имеются дополнительные возможности для уклонения от уплаты налогов. В качестве классического примера можно рассмотреть две категории налогоплательщиков: самозанятых лиц и наемных работников. Очевидно, что вероятность проверки будет выше для первой категории, так как информационные сигналы, полученные от самозанятых являются менее точными по сравнению с работниками по найму.

На втором этапе необходимо решить проблему перераспределения ресурсов: в заданных бюджетных ограничениях сколько необходимо инвестировать во внедрение технологических инноваций, повышающих эффективность информационного взаимодействия и какая часть бюджета должна пойти на контрольные мероприятия. В качестве оптимизационного показателя целесообразно использовать критерий, который дает возможность определить, как рост точности информационного сигнала влияет на снижение масштабов уклонения от уплаты налогов по сравнению с ростом количества проверок и какое влияние в итоге это окажет на динамику налоговых поступлений. В случае, когда план поступлений выполнен, то очевидно, что повышение эффективности информационного взаимодействия создает дополнительные возможности для экономии на росте числа налоговых проверок. Таким образом, количественно определить значение точности сигнала можно как количество «выпадающих проверок», проведение которых нецелесообразно из-за роста точности информационного сигнала. В соответствии с законом предельной нормы замещения применительно к

информационному взаимодействию в контрольной деятельности налоговых органов, показатель точности сигнала первоначально будет расти и далее уменьшаться при условии роста количества налоговых проверок. Из этого следует, что существует оптимальный уровень инвестиций на технологические инновации, в случае превышения которого происходит снижение предельной отдачи, и уменьшается точность информационных сигналов. Для инструментов налогового контроля данная зависимость не действует, так как рост числа камеральных и, особенно, выездных налоговых проверок приводит к росту доначислений налогов.

В этой связи определение оптимального размера инвестиций, направленных на внедрение технологических инноваций особенно актуально для случаев, когда бюджет налоговых органов жестко лимитирован. И даже, когда повышение эффективности информационного взаимодействия является приоритетом в деятельности налоговых органов и имеются значительные ресурсы для достижения поставленной цели, необходима оценка целесообразности расширения информационного взаимодействия до определенных границ.

Пусть имеется совокупность налогоплательщиков, которые являются нейтральными по отношению к риску субъектами с заданным размером дохода  $F_0$ . Доход представляет собой экзогенно заданную величину, распределенным в соответствии с функцией  $F_0(i)$  на непрерывно заданном интервале  $R$ , плотность дифференцирования которого соответствует равенству  $f_0(i) = F_0'(i)$ . Каждый налогоплательщик уплачивает подоходный налог по соответствующей ставке  $t$  в обязанности которого входит предоставление налоговой декларации.

Налоговый орган администрирует платежи и реализует контрольные мероприятия для выявления фактов уклонения от уплаты налогов. Он не владеет информацией о реально располагаемом доходе налогоплательщиков, поэтому по умолчанию считается, что доход распределен в соответствии с  $F_0(i)$ . Налоговый орган получает определенные информационные сигналы о

доходах каждого налогоплательщика  $s$ , принадлежащих совокупности, поэтому  $s \in R$ . Принимая во внимание полученный от налогоплательщика сигнал о его доходах, формируется более объективная картина об истинном распределении доходов налогоплательщика, который можно выразить функцией распределения  $F(i|s)$ , или соответствующей ей функцией условной плотности  $f(i|s)$ . Налоговый орган принимает во внимание полученную информацию и на ее основе определяет вероятность проведения налоговой проверки,  $p(r,s)$ . Следовательно, помимо размера задекларированного дохода  $r$ , вероятность проведения проверки также зависит от параметров полученного сигнала  $s$ .

Как показывает практика, налоговый орган практически всегда обладает дополнительными источниками информации, помимо деклараций, которые используются для определения размеров истинного дохода налогоплательщика (в основном это ретроспективные данные, информация, полученная от проверки контрагентов, данные по похожим хозяйствующим субъектам).

В соответствии с этим для оценки дисперсии условного распределения налогооблагаемой базы, требуется детерминирование точности сигнала  $a$ . Тогда распределение дохода будет зависеть от точности сигнала  $a$  и примет вид  $F^a(i|s)$ . Которое в соответствии с полученным сигналом  $s$  будет определяться по формуле:

$$F^a(i|s) = G(a(i - s)), \quad (3.9)$$

где  $G$  – это симметричная функция распределения, в которой математическое ожидание равно нулю и обладает единичной дисперсией.

Точность информационного сигнала  $a$  представляет собой обратную величиной стандартного отклонения условной налогооблагаемой базы. При этом необходимо отметить, что в соответствии с условием (3.9) все полученные сигналы от налогоплательщиков имеют одинаковую точность  $a$ . Таким образом, можно говорить о том, что налогоплательщики имеют одинаковые источники доходов, т.е. относятся к одной категории

налогоплательщиков, например, по размерным параметрам, или относятся к одному отраслевому комплексу.

Пусть сигналы обладают определённой точностью  $a$  и обозначим их  $H^a(s)$  и  $h^a(s)$ . Тогда интеграция условного распределения с учетом точности полученных сигналов на всей заданной функции приводит к выполнению следующего условия:

$$f_0(i) = \int ag(a(i - s))h^a(s)ds . \quad (3.10)$$

Для того, чтобы распределение сигналов  $h^a(s)$  менялось синхронно с их точностью распределение доходов  $f_0(i)$  должно оставаться неизменным. В связи с этим выполнение равенства (3.10) предопределяет необходимость корректировки информационных потоков, которую налоговый орган может провести за счет инвестирования в повышение точности сигналов, например, внедрение информационных систем для сдачи налоговых деклараций и их анализа в онлайн режиме. Следовательно, для того чтобы достичь точности сигнала  $a$ , необходим размер инвестиций, описываемых возрастающей функцией  $K(a)$  ( $K_0(a) > 0$ ).

Налогоплательщик знает насколько точную информацию предоставил, поэтому может предположить, как будет зависеть вероятность проведения налоговой проверки исходя из задекларированного им дохода  $r$  и сигнала  $s$ . В том случае, если налоговая декларация не проверяется, то налогоплательщик должен уплатить налог в соответствии с поданной декларацией  $t_r$ . Если же налоговая декларация будет проверена, то налогоплательщик будет обязан доплатить все сокрытые налоги исходя из реального размера налогооблагаемого дохода, а также штрафные санкции, величина которых  $\pi$  пропорциональна сумме сокрытого. Очевидно, что налогоплательщик минимизирует величину потенциальных потерь:

$$\min_r \{t_r + p(r, s)(1 + \pi)t(i - r)\} \quad (3.11)$$

Налоговый орган выбирает такую стратегию аудита  $r(i, s)$  с заданной точностью сигнала  $a$ , которая позволит максимизировать налоговые поступления при заданных бюджетных ограничениях. Налоговый орган не

может со стопроцентной точностью определить реальных доход налогоплательщика, но, зная условное распределение дохода на основе сигналов  $F^a(i|s)$ , и распределение сигналов по всей выборке  $H^a(s)$ , можно определить оптимальную стратегию налогового контроля, функция которого будет иметь следующий вид:

$$\max_{p(r,s),a} \{ \iint cT(i,s), p(a) dF^a(i|s) dH^a(s) \} < B, \quad (3.12)$$

где  $c$  – стоимость проведения налоговой проверки;

$B$  – бюджетное ограничение налогового органа.

Из наличия бюджетного ограничения следует, что налоговые органы не могут вероятность проверки налогоплательщика не могут превышать величины  $1/(1+\pi)$ , которая также показывает значение при достижении которого потенциально могут быть выявлены все факты уклонения от уплаты налогов.

Поиск оптимального решения для (3.12) проводится в два этапа. Если за константу взять параметр точности сигнала, то можно оценить оптимальное решение для налогового органа в зависимости от данного параметра. Определив данную зависимость, далее можно выявить оптимальную стратегию налогового аудита с учетом параметра налоговых проверок. Тогда целевая функция налогового органа будет следующей:

$$\iint cp(r(i,s), s) dF(i|s) dH(s) + K(a) \leq B. \quad (3.13)$$

Таким образом, оптимальная стратегия для налогового органа будет следующей. Для каждого налогоплательщика подбирается соответствующий сигнал в зависимости от того к какой категории он относится и какой объем ресурсов планируется выделить на совершенствование информационного взаимодействия и на проведение проверок.

Таким образом, оптимальная стратегия контрольной деятельности заключается в том, чтобы маржинальный доход от каждой следующей проверки был постоянным для всех сигналов. Исходя из этого, максимального внимания заслуживают те налогоплательщики, которые предоставляют в силу субъективных или объективных причин, наименее точные сигналы, что

автоматически повышает вероятность обнаружения факта уклонения от уплаты налогов:

$$TR(a, P) = t\left(\mu + \frac{1}{a}R(P)\right). \quad (3.14)$$

Выражение (3.14) демонстрирует, что для повышения уровня налоговой дисциплины необходимо использовать оба рассмотренных инструмента: как повышение эффективности информационного взаимодействия за счет роста точности сигналов и увеличения числа камеральных и выездных налоговых проверок. Как было показано ранее, рост точности сигнала приводит к тому, что также растет и средний доход проверяемых налогоплательщиков.

В этом случае оптимальное число налоговых проверок составляет:

$$P = \frac{1+\pi}{c}(B - K(a)), \quad (3.15)$$

где

$c$  – максимальный лимит бюджетных ограничений;

$P$  – количество проверок;

$B$  – бюджетное ограничение для налогового органа;

$K(a)$  – функция затрат.

Выражение (3.15) должно в точности соответствовать бюджетному ограничению:

$$\frac{c}{1+\pi}P + K(a) = B, \quad (3.16)$$

где  $a$  – точность сигнала.

Учитывая это, мы можем формализовать задачу поиска налоговым органом оптимального соотношения затрат на увеличение точности сигнала  $a$  за счет внедрения технологических инноваций и количества проверок  $P$  в условиях максимизации налоговых поступлений.

Максимизация налоговых поступлений с учетом бюджетного ограничения может быть представлена графически (Рисунок 3.3) на плоскости  $(P, a)$  при поиске максимума кривой  $TR(a, P) = const$  с учетом бюджетных ограничений  $\frac{c}{1+\pi}P + K(a) = B$ .

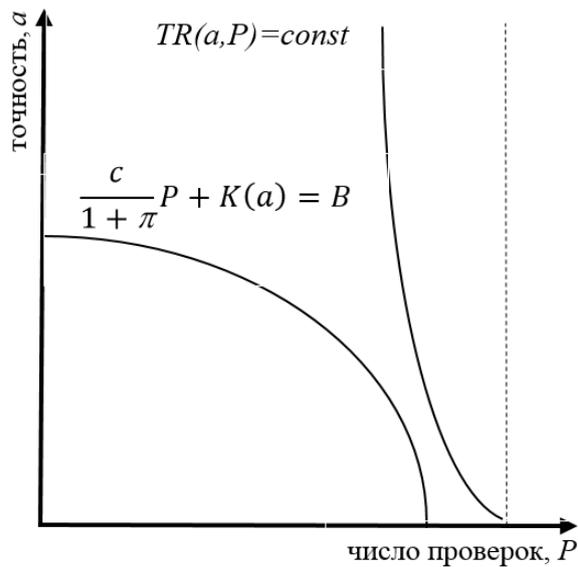


Рисунок 3.3 – Графическая интерпретация поиска оптимального соотношения затрат

Как видно из рисунка 3.3, кривая доходов строго выпукла, если кривая предельного дохода от числа проверок ( $R(P)$ ) является строго вогнутой. Если кривая  $K(a)$  является выпуклой, то кривая бюджетного ограничения является вогнутой. Строгая выпуклость кривых доходов и вогнутость кривой ограничения бюджета свидетельствует, что существует единственное оптимальное значение  $a$ . Это будет такая точка, где кривая дохода является касательной к кривой бюджетного ограничения, то это и будет оптимальным решением. Формально, соотношение для задачи максимизации можно записать следующим образом:

$$\frac{\frac{\partial TR}{\partial a}}{\frac{\partial TR}{\partial P}} - \frac{1+\pi}{c} K'(a^*) = -\frac{R(P^*)}{a^* R'(P^*)} - \frac{1+\pi}{c} K'(a^*) = \begin{cases} = 0, \text{ если } a^* > a_L, P^* > 0 \\ > 0, \text{ если } a^* > a_L, P^* = 0 \\ < 0, \text{ если } a^* = a_L, P^* > 0 \end{cases} \quad (3.17)$$

Решение определяется уравнением (3.17) и соответствующим бюджетным ограничением:

$$\frac{c}{1+\pi} P^* + K'(a^*) = B. \quad (3.18)$$

На внутреннем оптимуме отношение предельной налоговой выручки от повышения точности сигнала к предельным налоговым поступлениям от увеличения количества проверок равно отношению предельной стоимости

повышения точности сигнала к предельным затратам на увеличение числа проверок (Рисунок 3.4).

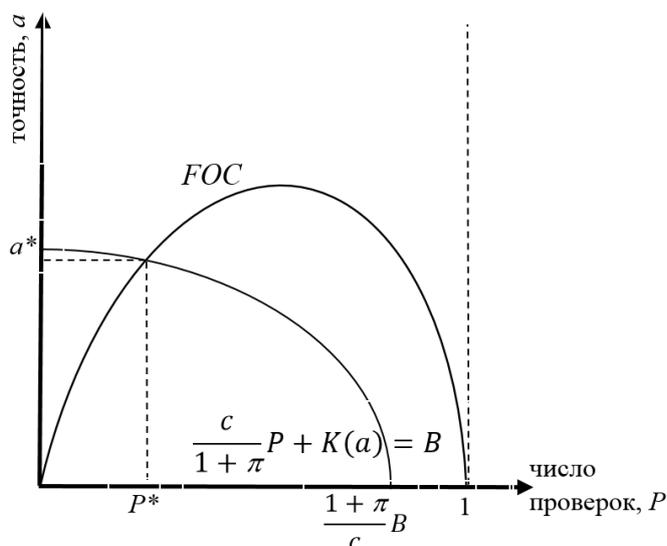


Рисунок 3.4 – Графическая интерпретация поиска оптимального решения

Предельная норма замещения точности сигнала  $a$  для числа проверок  $P$  показывает насколько можно сократить число проверок за счет повышения точности сигнала при условии, что налоговые поступления останутся на одном уровне. На основе аналогии с теорией полезности для двух нормальных товаров можно было бы ожидать, что предельная норма замещения будет уменьшаться с точностью сигнала и увеличиваться с ростом числа проверок. Однако, предельная норма замещения точности сначала возрастает с увеличением числа проверок до определенного уровня, а далее продолжает расти только в случае снижения количества проверок. Это позволяет определить оптимальную политику соотношения использования технологических инноваций и количества проверок с учетом сигналов от налогоплательщиков.

Апробация предложенной модели была проведена на примере УФНС России по Ставропольскому краю. Как видно из таблицы 3.4 В ставропольском крае наблюдается планомерное снижение количества выездных налоговых проверок с одновременным ростом доначислений на одну проверку. Основой

причиной этого является рост точности информационного сигнала с 0,39 в 2014 г. до 0,54 в 2017 г.

Таблица 3.4 – Оценка эффективности действующей системы налогового администрирования УФНС России по Ставропольскому краю

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.
Максимальный лимит бюджетных ограничений, млн. руб.	1067,9	1032,5	1312,8	1560,0	1671,6
Бюджетное ограничение для налогового органа, млн. руб.	160,2	154,9	196,9	234,05	242,2
Число камеральных проверок, выявивших нарушения, ед.	31933	27488	33988	52521	54398
Число выездных проверок, выявивших нарушения	415	436	423	229	162
Доначислено на 1 выездную проверку, тыс. руб.	6284,7	6981,0	7280,4	11052,5	20638,3
Доначислено на 1 результативную камеральную проверку, тыс. руб.	16,8	31,3	38,7	9,5	9,9
Точность информационного сигнала	0,39	0,41	0,45	0,54	0,65

Можно говорить о том, что внедрение риск ориентированного подхода в деятельность налоговых органов и поэтапное внедрение технологических инноваций оказывает положительный эффект. Например, с целью повышения эффективности информационного взаимодействия в 2018 г. ФНС России поэтапно раскрыла дополнительную информацию о налогоплательщиках по следующим направлениям:

– данные о среднесписочной численности работников налогоплательщиков, использовании специальных режимов налогообложения, а также о составе зарегистрированных консолидированных групп налогоплательщиков;

– данные о сальдированной финансовой деятельности налогоплательщиков, а также объемы уплаченных налогов и страховых взносов.

– дополнительная информация о нарушении налогового законодательства, размере имеющейся недоимки и задолженности по штрафным санкциям.

Первые результаты внедрения АСК НДС-2 показали, что повышение эффективности информационного взаимодействия и внедрение технологических инноваций в действующую систему налогового администрирования позволило не только создать платформу для отслеживания в онлайн режиме операций по НДС, но и сформировать предпосылки последующего ввода в эксплуатацию единой унифицированной системы. Это позволит повысить прозрачность взаимодействия государства и налогоплательщиков за счет интеграции систем онлайн-касс, банковской платформы по контролю безналичных расчетов между налогоплательщиками как юридическими, так и физическими лицами, созданию унифицированной системы по учету страховых взносов, НДСФЛ, акцизов и таможенных платежей.

В соответствии с полученными модельными значениями к 2020 г. в случае выбора варианта максимально возможно повышения эффективности информационного взаимодействия между государством и налогоплательщиками объем максимального лимита бюджетных ограничений вырастет в 1,77 раза до 2,76 млрд. руб., что на 0,91 млрд. руб. больше, чем в случае выбора вариант повышения эффективности контрольных мероприятий. Как было отмечено ранее, такое расхождение связано со значительным ростом инвестиций по внедрению технологических инноваций. Рост точности информационного сигнала в случае выбора первого варианта вырастет до 0,73 следствием чего станет рост доначислений на одну выездную проверку в среднем до 29,5 млн. руб. при потенциальном снижении их количества до 141, а при выборе комбинированного варианта, число проверок вырастет до 285, что превысит уровень 2017 г., но практически на 40 % меньше, чем при выборе второго варианта (таблица 3.5).

Таблица 3.5. – Результаты моделирования выбора оптимального варианта развития системы налогового администрирования

Показатель	Информационное взаимодействие	Контрольная деятельность	Комбинированный вариант
Максимальный лимит бюджетных ограничений	2759,1	1854,8	2063,7
Бюджетное ограничение для налогового органа	413,9	278,2	309,6
Число камеральных проверок, выявивших нарушения	26587	64219	37504
Число выездных проверок, выявивших нарушения	141	397	285
Доначислено на 1 выездную проверку	29512,4	12357,1	19860,4
Доначислено на 1 результативную камеральную проверку, тыс. руб.	32,9	64,9	43,7
Точность информационного сигнала	0,73	0,59	0,63
Ранжирование вариантов	2	3	1

Такое расхождение по количеству проверок с одной стороны связано с возможными выборами вариантов перераспределения бюджетных ограничений для налогового органа в пользу активизации инструментов налогового контроля или внедрения технологических инноваций. Рост точности сигналов позволит повысить эффективность отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, что и приведет к росту доначислений при выборе первого варианта. При этом обратная картина наблюдается для камеральных проверок. Рост эффективности информационного взаимодействия приведет к тому, что у налоговых органов появятся дополнительные возможности по онлайн контролю налогоплательщиков, что, в свою очередь, позволит в досудебном порядке разрешать большинство спорных ситуаций между субъектами налоговых отношений и минимизирует количество случаев подачи неточных деклараций. Превалирование традиционной парадигмы налогового контроля приведет как к росту числа проверок результативных камеральных проверок, так и к росту доначислений. При этом, на наш взгляд, говорить в данном случае о росте эффективности функционирования системы налогового администрирования в целом и контрольной деятельности в частности нецелесообразно, так как рост

доначислений будет связан, прежде всего, с резким снижением уровня налоговой дисциплины.

Таким образом, очевидно, что вариант дальнейшего развития системы налогового администрирования на основе внедрения технологических инноваций, направленных на повышение эффективности информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов является наиболее перспективным. Однако, как показали результаты моделирования, снижение предельной отдачи от инвестиций приведет к резкому росту необходимых бюджетных средств на модернизацию деятельности налоговых органов, что снижает экономическую целесообразность от первого варианта. Оптимальным является комбинирование процедур внедрения технологических инноваций и повышения эффективности использования инструментов налогового контроля.

### **3.3 Гармонизация отношений налогоплательщиков и налоговых органов как фактор повышения налоговой дисциплины**

Доверие является важным фактором в понимании истоков гражданской активности, сотрудничестве с органами власти и соблюдением налогового законодательства. Если государственные органы должны были постоянно объяснять и оправдывать свои действия, то их способность эффективно управлять общественными делами будет значительно уменьшена. Кроме того, из-за затратности мониторинга власти не могут обнаружить каждый факт уклонения от уплаты налогов. Эффективное выполнение государством своих функций в целом и налоговыми органами в частности напрямую зависит от социально-психологических стереотипов поведения налогоплательщиков, их

отношения к социуму, их готовности соблюдать предписания властей и их желания добровольно соблюдать налоговое законодательство.

Как уже ранее неоднократно было отмечено, стиль и характер взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков создают налоговый климат, который способствует либо сопротивлению и принятию стратегии индивидуальной максимизации прибыли, или будет стимулировать налогоплательщиков за счет доверия к властям и воспринимаемой легитимности добровольно соблюдать налоговое законодательство. Налогоплательщики признают законность действий налоговых органов и доверия власти, если они имеют дополнительную мотивацию сотрудничества в отличие от стратегий сопротивления [148]. Без такого климата налогоплательщики перестают ассоциировать себя с государственными и налоговыми органами и перестают ценить общественную пользу, а также считают действующую налоговую систему несправедливой. Как отмечают Брейтвейта и Венцель, «налогоплательщики могут начать вести себя пренебрежительно и аморально» [148].

Выбор стратегии взаимодействия «Копы и грабители» основан на стимулировании климата преследования и карательного правосудия. Это приводит, в конечном счете, к нежеланию сотрудничать и выбору индивидуальных стратегий максимизации прибыли, в то время как применение клиентоориентированного подхода, как представляется, скорее всего изменит представления налогоплательщиков о характере налогообложения и, следовательно, будет стимулировать доверие и климат сотрудничества. Когда люди думают, что их поведение находится под контролем «внешних мотиваторов», таких как налоговые органы, то их внутренняя мотивация в отношении налогового законодательства может быть снижена. Таким образом, наблюдение посредством контроля и штрафов «может подорвать мотивацию физических лиц к участию в такой стратегии взаимодействия и снизить эффективность инструментов налогового контроля» [147]. Модель сотрудничества в рамках организации, как отмечает

Уилсон [150]: «системы мониторинга и наблюдения сообщают налогоплательщикам, что им не доверяют, и это потенциально увеличивает уровень недоверия и приводит к возникновению чувства обиды в ответ». Когда люди чувствуют себя вынужденными соблюдать налоговое законодательство, они могут начать сопротивляться соблюдению налогового законодательства, что особенно актуально в условиях, когда налогоплательщики считают, что мониторинг является несовершенным.

Из-за такого психологического реактивного сопротивления даже честные сотрудники могут попытаться обмануть систему или объявить саботаж налоговой системе. Если принять это к сведению, то использование модели взаимодействия «Копы и грабители» является не только неэффективным в контексте соблюдения налогового законодательства, но и может иметь негативное воздействие: добросовестные налогоплательщики могут перестать доверять налоговым органам, что приведет к возникновению желания уклониться от уплаты налогов. Системы, предназначенные для обеспечения доверия, могут, как ни странно, сделать ее не настолько эффективной для налогоплательщиков, чтобы продемонстрировать свою законопослушность, а приводить к возникновению недоверия и выбора некооперативных стратегий поведения. Когда люди чувствуют, что их принуждают к соблюдению налогового законодательства, то они могут выбрать встречную стратегию сопротивления.

Взаимодействие экономических агентов в налоговой сфере на основе прозрачности и нейтральности контрольных процедур, достоверность налоговых учреждений и налоговых органов и уважительное, вежливое и достойное обращение налогоплательщиков, скорее всего, будет способствовать повышению добровольного соблюдения налогового законодательства. Предполагается, что добровольное соблюдение напрямую связано с социальными представлениями налогоплательщиков и их субъективными оценками. Климат сотрудничества, скорее всего, будет превалировать, если политика правительства будет благоприятна для

налогоплательщиков. Если действия органов государственной власти будут направлены на реализацию личных и социальных норм благосостояния, являться благоприятными для сотрудничества, то и налоговое бремя и налоговые процедуры будут восприниматься как справедливые.

Если система налогового администрирования основана на применении мер карательного правосудия, то посредством активизации механизмов контроля она может обеспечить соблюдение налогового законодательства в краткосрочной перспективе. Налогоплательщикам, которые не желают платить налоги, будут угрожать проверки и штрафы. В этой связи им необходимо тщательно подойти к выбору варианта поведения: безопасный сценарий – оплатить налоги полностью, принимая гарантированную потерю части денег. Можно также решить в пользу выбора рискованного варианта с возможной выгодой от экономии на налоговых платежах и соотнести ее с потенциальными потерями в случае обнаружения факта уклонения от уплаты налогов. При таких обстоятельствах процессы принятия решений, которые реализуют налогоплательщики, должны тщательно учитывать стоимость возможных вариантов. Вероятность аудита, штрафы, налоговые ставки, эффекты дохода напрямую влияют на выбор соответствующей стратегии, а налоговые органы будут максимально заинтересованы в том, чтобы максимизировать вероятность обнаружения девиантных моделей поведения.

Гармонизация отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками возможна только в рамках формирования и реализации специального организационно-экономического механизма укрепления налоговой дисциплины. Он может быть создан в краткосрочной перспективе, но совершенствовать и развивать его необходимо поэтапно, соответственно характеру реакции налогоплательщиков и хозяйственного комплекса в целом.

Организационно-экономический механизм укрепления налоговой дисциплины можно представить состоящим из следующих основных частей: направления, инструменты, объекты воздействия, процессы (таблица 3.6). Среди направлений необходимо выделить административно-правовое,

экономико-правовое, социально-психологическое, информационно-консультационное. Все они равнозначны по воздействию на юридических и физических лиц, коммерческие и некоммерческие организации, резидентов и нерезидентов, поскольку ориентированы на повышение общего уровня налоговой дисциплины.

Объекты воздействия можно структурировать следующим образом: умышленно и неосознанно нарушающие налоговое законодательство, иницирующие преднамеренное банкротство, формально зарегистрированные и декларирующие отсутствие предпринимательской деятельности, оспаривающие положения налогового законодательства, финансово неустойчивые компании, вновь созданные организации и не обладающие достаточным уровнем налоговой культуры граждане, физические и юридические лица. Применяемые в процессах укрепления налоговой дисциплины инструменты могут иметь различную природу: правовую, организационную, информационную, образовательную, методическую и др.

Таким образом, эмпирические исследования должны выявить различные детерминанты в эксплуатации в зависимости от преобладающего климата (определяется доверием к власти и силе власти) общества или от лабораторных условий. Если климат является дружественным, и налогоплательщики доверяют власти, соблюдение действующих норм и правил будет происходить

Таблица 3.6 – Составляющие организационно-экономического механизма укрепления налоговой дисциплины

Направления	Инструменты	Объекты воздействия	Процессы
Административно-правовое	Получение информации от источников дохода и контрагентов	Умышленно нарушающие налоговое законодательство предприятия и граждане	Погашение задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами
	Удержание сумм налога у источника выплаты		
	Сокращение перечня льгот, вычетов и скидок	Неосознанно нарушающие законодательство налогоплательщики	Устранение нарушений налоговой отчетности

	Совершенствование контрольной работы налоговых органов	Фирмы-однодневки, преднамеренное банкротство	Сокращение масштабов уклонения от уплаты налогов
Экономико-правовые	Совершенствование правоприменительной практики	Формально зарегистрированные и декларирующие отсутствие предпринимательской деятельности хозяйствующие субъекты	Легализация объектов налогообложения и выход налогоплательщиков из теневого сегмента экономики
	Унификация системы налогового мониторинга		
	Совершенствование механизма налогового льготирования	Оспаривающие положения налогового законодательства налогоплательщики	Снижение объемов налоговых доначислений
	Модернизация системы налоговых санкций	Финансово неустойчивые компании	Достижение уровня платежеспособности
Социально-психологическое	Формирование транспарентной системы взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов	Вновь созданные организации и не обладающие высоким уровнем налоговой культуры граждане	Мотивация своевременной уплаты налогов
	Обучение сотрудников налоговых инспекций клиентоориентированным методам работы с налогоплательщиками	Оспаривающие положения действующего законодательства налогоплательщики	Снижение размеров налоговой недоимки
		Физические лица	Устранение негативных проявлений общения с работниками налоговых органов
Информационно-консультационное	Проведение обучающих семинаров	Налогоплательщики (юридические и физические лица)	Уменьшение числа ошибок в налоговой отчетности
	Представление информации на Интернет-сайтах налоговых органов		Сокращение транзакционных издержек на налоговое администрирование
	Повышение квалификации сотрудников отделов по работе с налогоплательщиками в налоговых инспекциях		Повышение эффективности взаимодействия с налоговыми органами

добровольно, независимо от усилий налоговых органов для обеспечения соблюдения законодательства.

Как отмечает Тайлер «дружеская атмосфера, вероятно, связана с воспринимаемым уровнем легитимности налоговых органов») [146].

Легитимность является психологическим свойством органа, учреждения или общественного устройства, который приводит тех, кто связан

с ним, к возникновению чувств, что это уместно, собственно, и только. Из-за легитимности люди чувствуют, что они должны добровольно соблюдать налоговое законодательство исходя из сложившихся обязательств, а не из страха наказания и ожидания вознаграждения. Обеспечение законности таким образом имеет важное значение для успеха власти, так как трудно оказывать влияние на других, основываясь исключительно на принуждении и использовании власти.

Налогоборщники, будучи в состоянии получить добровольное согласие от большинства людей, основанное на их чувстве долга, могут рассчитывать на увеличение эффективности сбора налогов в периоды дефицита, кризиса и конфликта.

Налогоплательщики могут воспринимать обязанность платить налоги как гражданский долг и сотрудничать с государственными органами в интересах общества. В атмосфере взаимного доверия проверки и санкции, скорее всего, не имеют никакого эффекта или, возможно, их влияние не так сильно, как это показывается в неоклассических моделях. Клиентоориентированные подходы характеризуются четкими и понятными правилами, прозрачностью процедур, нейтральностью, уважением и вежливостью по отношению к налогоплательщикам. Процедурная справедливость и восприятие на основе климата доверия, предполагает расширение добровольного сотрудничества налогоплательщиков. Вместо того, чтобы тщательно решить, какой вариант обещает максимально высокую индивидуальную прибыль, субъективное понимание налогового права, отношение к правительству, личных и социальных норм, восприятие распределяющей справедливости и процедурной справедливости, скорее всего, влияют на мотивацию налогоплательщиков для удовлетворения налоговых требований. На агрегированном уровне высокая налоговая мораль и сильное чувство гражданского долга позволяют обеспечить готовность налогоплательщиков к сотрудничеству с государством на основе возникновения новых стереотипов поведения, а не участвовать в сложном

процессе принятия решений об уклонении от уплаты налогов с целью максимизации прибыли.

Графически эти предположения можно представить в трехмерном пространстве с силой государства и уровнем доверия к налоговым органам в качестве определяющих размеров добровольного или принудительного выполнения налоговых обязанностей. На рисунке 3.5 представлен «скользящий склон» от добровольного к принудительному соблюдению налогового законодательства. Предполагается, что соблюдение может быть достигнуто при условии сильной власти государства, а также при условии доверия к власти. С одной стороны, если налоговые органы имеют право обеспечивать соблюдение, и если налогоплательщики приняли решение о том, как увеличить свою индивидуальную прибыль, могут выбрать стратегию уклонения от уплаты налогов, в случае если вероятность обнаружения такого факта находится на приемлемом уровне.

Если уровень доверия к власти низок, и если силы власти слабы, то вполне вероятно, что граждане ищут возможности избежать или уклониться от уплаты налогов. С другой стороны, добровольное соблюдение налогового законодательства будет в том случае, если взаимодействие налогоплательщиков с органами власти основано на взаимном доверии, а граждане воспринимают налоги как плату за оказание государственных услуг, которые распределяются справедливо.

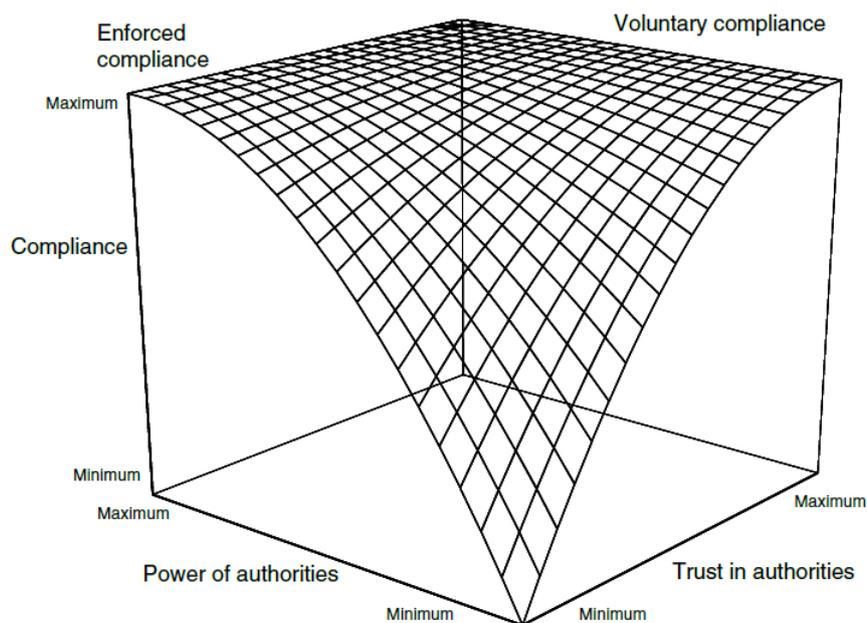


Рисунок 3.5 – Факторы, определяющие соответствие в зависимости от усилий государства и уровня доверия к власти, в модели «Скользкий склон»

Это возможно в том случае, когда разработаны благоприятные личностные и социальные нормы жизнеобеспечения, а их использование оказывает положительное воздействие на представления граждан о действующей системе налогообложения. В этом случае сила государства, выраженная в жесткости контрольных мероприятий и санкционного давления, практически исключает отказ от сотрудничества, который может быть неэффективным выбором в сложившемся налоговом климате.

Кривизна результатов в модели «Скользкой склон» основана на предположениях убывающей налоговой отдачи, когда сопоставимое повышение уровня соответствия может быть достигнуто только посредством увеличения санкционного давления или роста уровня доверия. Термин «скользящий склон» выбран для того, чтобы проиллюстрировать потенциальную динамику, присущую взаимосвязи между доверием и контролем. Высокая степень соответствия может поддерживаться только высоким уровнем доверия или значительными контролирующими усилиями власти. Как только доверие и власть фиксируются на промежуточных уровнях, то модель предполагает, что нисходящая спираль демонстрирует снижение

доверия к власти. Результаты мониторинга рассматриваются как сигналы включения модели «Полицейские и грабители» и административные воздействия на налогоплательщиков со стороны налоговых органов создают новый виток недоверия к власти.

В рассматриваемой модели самозанятые налогоплательщики часто воспринимаются как эгоистичные индивиды, которые пользуются своими возможностями, чтобы минимизировать налоги. Действительно, уплата налогов «из своего кармана», скорее всего, будет восприниматься как потеря в сравнении с исчислением и уплатой налогов по принципу «из источника». Следовательно, у самозанятых налогоплательщиков желания сократить денежные потери от налогообложения будут более сильными. Тем не менее, исследования показывают, что самозанятые налогоплательщики должны быть социализированы, интегрированы в легальный и соответствующий законодательным нормам бизнес. На начальных этапах организации бизнеса психологически трудно вести отдельный учет денежных потоков: возникают естественные желания вкладывать деньги только в становление и развитие бизнеса. В этой связи повышение уровня налоговой дисциплины требует разработки механизма с учетом социально-экономических факторов, влияющих на выбор налогоплательщиков (рисунок 3.6).

Эффект ограниченной свободы движения денежных потоков, обусловленный необходимостью уплачивать налоги, становится сдерживающим фактором укрепления налоговой дисциплины: налогоплательщики стремятся максимизировать вложения в собственный бизнес даже посредством нарушения действующего законодательства. Однако с течением времени первоначально возникшие проблемы начинают разрешаться, и самозанятые налогоплательщики постепенно переходят к модели легального ведения бизнеса.

Если социальные представления о справедливости налогообложения станут благоприятными, то не будет никаких оснований полагать, что самозанятые налогоплательщики стремятся к нелегальному ведению бизнеса.



Рисунок 3.6 – Концептуальная основа построения механизма повышения уровня налоговой дисциплины

Неуплата налогов может быть просто результатом непонимания налогового законодательства. В ситуации преследования, давления и взаимного недоверия власти и налогоплательщиков вполне вероятно снижение уровня налоговой дисциплины. Добровольные желания уплачивать налоги будут стремиться к нулю. Отсутствие чувства гражданского долга и желания полностью уплатить все налоги может привести к тому, что налогоплательщики выберут эгоистичную стратегию максимизации прибыли за счет уклонения от уплаты налогов.

В настоящее время существует необходимость реализации эмпирических доказательств и подтверждения адекватности модели «скользящий склон», в которой интегрируются факторы добровольного и принудительного соблюдения налогового законодательства. Необходима оценка корреляций со стилем взаимодействия, чувств взаимного доверия или недоверия к органам государственной власти. Кроме того, исследования о влиянии психологических переменных на поведение налогоплательщиков, особенно в отношении процедурных аспектов, все еще находится в зачаточном состоянии. Предлагаемая модель может стать основой для обширных эмпирических исследований, которые позволят объяснить характер противоречивого влияния действующей налоговой системы на поведение экономических агентов. В дальнейшем эта модель может стать отправной точкой изучения многочисленных эффектов проявления факторов, определяющих стратегию выбора налогоплательщика в зависимости от его восприятия степени справедливости налоговой системы. Также она позволит выявить характер его реакции на изменения налогового климата, предлагаемые органами государственной власти.

Данная модель может также иметь практическое значение при диагностике уровня необходимого налогового бремени, анализе уровня доверия налогоплательщиков к органам власти. Она может использоваться при формировании стратегии перехода налогоплательщиков от вынужденного соблюдения законодательства к добровольному исполнению своих налоговых

обязательств, а также внедрению клиентоориентированных моделей взаимодействия в системе «налоговый орган – налогоплательщик».

Повышение уровня налоговой дисциплины на основе оптимального сочетания технологических инноваций в деятельности налоговых органов и внедрения эффективных контрольных процедур возможно с использованием селективного подхода в отношении отдельных категорий налогоплательщиков. Данный подход предполагает сегментирование налогоплательщиков в зависимости от соблюдения ими налогового законодательства и выбора ими стратегии уклонения от уплаты налогов. Эмпирически доказано, что большинство налогоплательщиков являются законопослушными не только из-за угрозы проведения контрольных процедур и наложения штрафных санкций, но и в силу моральных убеждений, а также существующих социальных норм [5]. В этой связи сегменты налогоплательщиков можно представить в виде пирамиды, в основе которой лежит группа добросовестных налогоплательщиков. Они взаимодействуют с налоговыми органами на основе стратегии саморегулирования и подвержены минимальному давлению в виде проверок. В вершине пирамиды находятся злостные нарушители налогового законодательства, которые должны быть подвержены максимальному контролю и соразмерным жестким санкциям. Данная пирамида представляет собой модифицированную концепцию «скользящего склона», которая представлена в работе Киршлера [130].

Использование технологических инноваций в данной модели предполагает создание системы мониторинга сигналов от налогоплательщиков, получаемых не только в виде деклараций, но и из других источников. Это позволит повысить точность получаемой информации и, как следствие, более точно сегментировать налогоплательщиков с последующей разработкой стратегии проведения контрольных мероприятий.

Повышение уровня налоговой дисциплины с учетом проведения такой группировки налогоплательщиков априорно предполагает, что штрафные санкции не являются основным фактором, влияющим на выбор стратегии

уклонения от уплаты налогов. Использование технологических инноваций также предполагает формирование клиентоориентированного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, особенно на нижних ступенях пирамиды с усилением экономико-санкционного давления на верхних.

В этом случае стратегия повышения налоговой дисциплины будет основана на использовании нормативно-правовых инструментов, правоохранительных мероприятий, а также на стимулировании государством добросовестного поведения налогоплательщиков. Применительно к большинству налогоплательщиков, находящихся на нижних уровнях пирамиды, основополагающая роль технологических инноваций будет проявляться не в мониторинге результатов хозяйственной и иной деятельности, а в налоговом консультировании и информировании об изменениях налогового законодательства. Использование такого клиентоориентированного подхода основано на предоставлении услуг добросовестным налогоплательщикам в обмен на соблюдение налогового законодательства. В этом случае основная функция налоговых органов будет заключаться в обучении налогоплательщиков, в предоставлении необходимой им информации и оказании технологической поддержки в процессе исчисления, уплаты налогов и сборов.

Особого внимания заслуживает вторая категория налогоплательщиков, которые мотивированы соблюдать налоговое законодательство преимущественно из-за наличия процедур налогового контроля. В этом случае проявляется так называемый эффект вынужденной законопослушности. На данном уровне налогоплательщики не уклоняются от уплаты налогов в силу наличия контрольных процедур и штрафных санкций, но при повышении административного давления или в случае необоснованного, по их мнению, ужесточения процедур налогового контроля могут перейти к сопротивлению и выбрать стратегию уклонения от уплаты налогов.

В этой связи основной функцией технологических инноваций будет являться мониторинг налогоплательщиков с целью предотвращения их перехода в группу «уклонистов», а также проведение анализа эффективности программы стимулирования налогоплательщиков к переходу в первую категорию. Если результаты мониторинга свидетельствуют о том, что налогоплательщики не склонны к сотрудничеству в силу тех или иных причин, имеются расхождения между задекларированными и истинными доходами, то в этом случае необходимо проведение контролирующих процедур с дискреционным наказанием в случае необходимости.

Вершину пирамиды представляют налогоплательщики, систематически уклоняющиеся от уплаты налогов. В данном случае налоговый мониторинг должен быть ориентирован на повышение эффективности процедур налогового контроля, например, осуществлять отбор налогоплательщиков для выездных проверок. Совокупность рассмотренных моделей, методических положений и технологических инноваций позволит ускорить достижение конечной цели проведения налоговых преобразований – повышения уровня налоговой дисциплины и минимизации масштабов уклонения от уплаты налогов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Действующая в России система налогового администрирования за последние пять лет претерпела кардинальные изменения, основной причиной чего стало внедрение электронных технологий в налоговом администрировании и использование риск-ориентированного подхода в аналитической деятельности налоговых органов. Внедрение инновационных технологий позволило автоматизировать аналитическую работу налоговых органов, а также получать необходимую информацию от налогоплательщиков и из других сторонних информационных источников. Это привело не только к более эффективному выявлению фактов уклонения от уплаты налогов, но и позволило снизить издержки налогоплательщиков за счет использования онлайн-технологий в процессе взаимодействия с налоговыми органами и сдаче налоговой отчетности. Как следствие, система налогового администрирования становится связующим звеном в отношениях между фискальными органами и налогоплательщиками и способствует росту уровня налоговой дисциплины.

Результаты проведенного анализа позволяют сделать вывод о том, что дисбаланс интересов налоговых органов и налогоплательщиков, влияющий на формирование налоговой дисциплины, вызван причинами, которые можно сгруппировать в следующие группы. Первая включает экономические отношения, направленные на создание добавленной стоимости, где противоречие представляет собой сам факт наличия налоговой нагрузки и чем больше его уровень, тем выше сами противоречия. Во второй группе ключевая роль отводится справедливому перераспределению налоговых поступлений в разрезе мезоуровневых систем, нарушение которого приводит к трансформации налоговых отношений в пользу девиантных моделей поведения, а также влияющего на качество нормативно-правовой базы. Третья группа противоречий связана с бюджетной политикой государства, так как система закрепления налоговых доходов за соответствующим уровнем бюджетной системы приводит к дифференциации налогового потенциала

регионов, что с одной стороны связано с федеративным устройством государства, а с другой связано со стратегическими приоритетами социально-экономического развития страны, достижение которых требует сбалансированного развития мезоуровневых экономических систем.

Результаты моделирования подтвердили важность учета социально-психологических факторов при формировании налоговой дисциплины. Максимально сильная связь наблюдается между уровнем налоговой дисциплины, а также риском выбора девиантной модели поведения и удельным весом убыточных предприятий в разрезе отраслей. Это подтверждает тезис о том, что в неблагоприятной макроэкономической ситуации налогоплательщики более склонны уклоняться от уплаты налогов, чтобы повысить уровень своей финансовой устойчивости, демонстрируя, тем самым, компенсационные модели поведения, отрицательно влияющие на уровень налоговой дисциплины.

Таким образом вариант дальнейшего развития системы налогового администрирования на основе внедрения технологических инноваций, направленных на повышение эффективности информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов является наиболее перспективным. Однако, как показали результаты моделирования, снижение предельной отдачи от инвестиций приведет к резкому росту необходимых бюджетных средств на модернизацию деятельности налоговых органов, что снижает экономическую целесообразность от первого варианта. Оптимальным является комбинирование процедур внедрения технологических инноваций и повышения эффективности использования инструментов налогового контроля, которые основаны на использовании селективного подхода в отношении отдельных категорий налогоплательщиков. Данный подход предполагает сегментирование налогоплательщиков в зависимости от соблюдения ими налогового законодательства и выбора ими стратегии уклонения от уплаты налогов.

## Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
2. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 24.03.2011) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
3. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок : Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
4. Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы : Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
5. Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых показателей : Приказ ФНС России от 23.07.2009 № ММ-8-1/24дсп@ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
6. Об утверждении Концепции создания единого Контакт-центра ФНС России: Приказ ФНС России от от 10 февраля 2012 года № ММВ-7-12/72@ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
7. Авдашева С.Б. Почему издержки на контроль растут, а законы соблюдаются все хуже: экономический анализ применения административного права в России / С.Б. Авдашева, П.В. Крючкова // ЭКО. – 2013. – №4. – С. 119–133.
8. Автономов В.В. «Рыночное поведение»: рациональный и этический аспекты / В. Автономов // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – №12. – С.6–13.

9. Адамов Н. Тенденции совершенствования налогового администрирования и зарубежный опыт / Н. Адамов // Финансовая газета. – 2012. – № 23. – С. 7–12.
10. Административная юрисдикция налоговых органов: Учебник / под ред. Смирнова В.А. – М.: ВГНА Минфина России, 2012. – С. 346.
11. Акиндинова Н.А. Фискальное стимулирование российской экономики и бюджетная устойчивость / Акиндинова Н.А., Кондрашов Н.Н., Чернявский А.Б. // Вопросы экономики. – 2013. – № 10. – С. 90–108.
12. Андрющенко С. Н. Партнерство в сфере налогового контроля / С. Н. Андрющенко // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 12. – С. 1720.
13. Артеменко Д. А. Институт налогового консультирования в механизме налогового администрирования / Д. А. Артеменко // Финансы. – 2012. – № 1. – С. 29–32.
14. Аузан А.А. Институциональная экономика / А.А. Аузан. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 415 с.
15. Балацкий Е.В. Функциональные свойства институциональных ловушек / Е.В.Балацкий // «Экономика и математические методы». – №3. – 2002. – с. 2–15.
16. Беспалов М. В. Информационное взаимодействие в системе налоговых органов: основные задачи, проблемные точки и перспективы развития / М. В. Беспалов // Бухгалтер и закон. – 2013. – № 5. – С. 13–17.
17. Беккер Г. Преступление и наказание: экономический подход // Г. Беккер. – М.: ГУ–ВШЭ, 2003. – С. 282–330.
18. Барулин С. В. Формирование и внедрение в России института предварительного налогового разъяснения как приоритетное направление развития налогового мониторинга / С. В. Барулин, М. С. Минвалиева //Налогии финансы. – 2017. – № 1 (33). – С. 25–32.
19. Бурцева А.М. Уклонение от налогов и налоговая оптимизация: зарубежный опыт / А.М. Бурцева // Российский налоговый курьер. 2005. №4

20. Васин А.А. Оптимизация налоговой системы в условиях уклонения от налогов: роль ограничений на штраф / А.А. Васин, П.А. Васина. – М.: EERC, 2002. – 48 с.
21. Вахтина М.А. Институциональные основания справедливой рыночной экономики / М.А. Вахтина. – Самара: Изд-во СамНЦ РАН, 2013. – 255 с.
22. Воронина А. Н. Методологические аспекты предупредительного выявления фирм–«однодневок» / А. Н. Воронина, М. К. Аристархова, М. С. Зуева // Вестник УГАТУ. – 2011. Т.14. – № 1 (36). – С. 183–190.
23. Вылкова Е.С. Налоговое планирование / Е.С. Вылкова, М.В. Романовский. – М. : Юрайт, 2004. – 634 с.
24. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования / Л.И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 2. – С. 17–24.
25. Горина Г.А. Горизонтальный налоговый мониторинг международный опыт / Г.А. Горина, Р.Г. Ахмадеев // Финансы и кредит. – 2014. – № 38. – С. 26–31.
26. Гульбина Н.И. Теория институциональных изменений Д. Норта / Н.И. Гульбина // Вестник Томского государственного университета. – 2004. – №283. – С. 123–128.
27. Гринкевич Л.С. Тенденции и закономерности развития налоговой системы России / Л.С. Гринкевич, А.В. Ильин // Финансы и банки. – 2015. – № 5. – С. 84–91.
28. Гэлбрейт Дж. К. Экономические теории и цели общества / Дж. К. Гэлбрейт. – М.: Прогресс, 1979. – 406 с.
29. Дадашев А.З. Налоговый контроль в Российской Федерации / А.З. Дадашев, И. Р. Пайзулаев. – М: Кнорус, 2011. – С. 127.
30. Данченко С.П. Особенности проведения мероприятий налогового контроля / С.П. Данченко // Налоговая проверка. – 2013. – № 5. – С. 55–64.

31. Жук А.А. «Налоговая ловушка» развития предпринимательства в России / А.А. Жук // Вопросы экономики. – 2012. – №2. – С. 132–139.
32. Жукова Л. Е. Оценка качества предоставления услуг налоговыми органами, или как рассчитать индекс удовлетворенности налогоплательщика / Л. Е. Жукова // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 8. – С. 70–74.
33. Журавлева О.О. Проблемы унификации подходов к налоговому администрированию / О.О. Журавлева, Л.Ю. Исмаилова // Финансовое право. – 2012. – № 10. – С. 23–26.
34. Замков О.О. Математические методы в экономике: Учебник. 2–е изд / О.О. Замков, А.В. Толстопятенко, Ю.Н. Черемных. – М.: 1999. – 368 с.
35. Зубарева Е.И. Горизонтальный мониторинг, как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт Королевства Нидерланды / Е.И. Зубарева // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 5. – С. 67–72
36. Ильин А.Ю. Влияние налогового администрирования на собираемость налогов / А.Ю. Ильин // Финансовое право. – 2013. – № 1. – С. 18–22.
37. Идрисов Г. Бюджетная политика и экономический рост / Г. Идрисов, С.Синельников–Мурылев // Вопросы экономики. – 2013. – № 8. – С. 35–59.
38. Ильин А. Ю. Горизонтальный мониторинг – новый метод в системе налогового контроля / А. Ю. Ильин // Финансовое право. – 2014. – № 10. – С. 4–7.
39. Каженова Д. Г. Практические аспекты информационного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками / Д. Г. Каженова // Наука и общество. – 2012. – № 4. – С. 108–112.
40. Казакова Н. А. Совершенствование аналитических процедур оценки налоговых рисков как инструмент повышения эффективности налогового и финансового контроля / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко, Э. И. Белякова // Вестник Московского финансово–юридического университета. – 2012. – № 3. – С. 8–17.

41. Кашин В. А. Совершенствование налогового контроля: опыт развитых стран / В. А. Кашин, Н. В. Пономарева // Финансы. – 2012. – № 11. – С. 27–30.
42. Кирина Л. С. Налоговый мониторинг недобросовестных налогоплательщиков в развитых странах / Л. С. Кирина, Н. А. Горохова // Горизонты экономики. – 2014. – № 2 (14). – С. 79–82.
43. Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие / М.О. Клейменова. – М.: Московский финансово–промышленный университет «Синергия», 2013. – С. 368.
44. Кобзарь–Фролова М. Н. Формирование информационных ресурсов налоговых органов / М. Н. Кобзарь–Фролова // Налоги. – 2013. – № 2. – С. 40–42.
45. Коршунова М.В. Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ / М.В. Коршунова // Финансы. – 2013. – № 3. – С. 32–37.
46. Куклин А.А. Налоговая система и экономическая безопасность региона / А.А. Куклин, Г.А. Агарков, Г.П. Быстрой. – Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2004. – 196 с.
47. Курбатов Т.Ю. Налоговый контроль как вид внутреннего государственного финансового контроля / Т.Ю. Курбатов // Налоги. – 2013. – № 6. – С. 24–28.
48. Латов Ю.В. Теория зависимости от предшествующего развития в контексте институциональной экономической истории / Ю.В. Латов // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2005. – Том 3. – №3. – С. 36–43.
49. Латов Ю.В. Экономика преступлений и наказаний: тридцатилетний юбилей / Истоки. Вып. 4. – М.: ГУ – ВШЭ, 2000. – С. 228–270.
50. Левин М. Моделирование уклонения от налогов в условиях штрафов и отказов от предоставления кредитов / М. Левин, С. Мовшович. – М.: EERC, 2001. – 27с.

51. Леонова Е.Д. Формирование налоговой культуры как стратегическое направление модернизации налоговой системы в России / Е. Д. Леонова, И. А. Митрофанова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2010. – № 9. – С. 65–69.

52. Линовицкий Ю.А. Практика налогового контроля в зарубежных странах / Ю.А. Линовицкий // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 11. – С. 40–44.

53. Маас А. Горизонтальный мониторинг: изменения в системе налогового контроля за крупнейшими налогоплательщиками Нидерландов / А. Маас // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 6. – С. 78–79.

54. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. / И.А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2007. – С. 544 с.

55. Малышев С.А. Об аналитической составляющей в налоговом администрировании / С.А. Малышев, Т.И. Осипова, М.Е. Шашкина // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 42. – С. 51–57.

56. Мишустин М.В. Информационно–технологические основы государственного налогового администрирования в России: Монография / М. В. Мишустин. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2005. – 160 с.

57. Мишустин М. В. Повышение качества и эффективности налогового администрирования / М. В. Мишустин // Российский налоговый курьер. – 2010. – № 13 – 14.

58. Мостовая И.Г. Налоговый мониторинг: новый уровень отношений между компаниями и налоговыми органами / И.Г. Мостовая // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2014. – № 8. – С. 49–54.

59. Мусаева Х.М. К вопросу о сущности дефиниций «налоговый контроль» и оценке резервов роста налоговых доходов / Х.М. Мусаева, С.И. Сиражудинова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 14. – С. 38–45.

60. Надточий Е. В. Досудебное урегулирование налоговых споров в

системе взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков / Е. В. Надточий // *Налоги и налогообложение*. – 2014. – № 5. – С. 524–531.

61. *Налоговое право: общая часть* / под ред. И. И. Кучерова. – М. : Юрайт, 2016. – 385 с.

62. Невзорова Е.Н. Уклонение от уплаты налогов: библиометрический анализ точек зрения власти, бизнеса и науки / Е.Н. Невзорова, С.П. Бобек, Киреенко А.П. // *JournalofTaxReform*. – 2016. – №3. Т. 2. – С. 227–244.

63. Нельсон, Р. Эволюционная теория экономических изменений / Ричард Нельсон, Сидней Дж. Уинтер; науч. ред. В.Л. Макарова; пер. с англ. М.Я. Каждана; АНХ при Правительстве РФ. – М.: Дело, 2002. – 536 с.

64. Никитин К.М. Горизонтальный мониторинг – новая форма налогового контроля. Варианты реализации. / К.М. Никитин, Д.В. Жинкин, А.Ю. Мочалин, // *Налоговая политика и практика*. – 2015. – № 1 (145). – С. 32–37.

65. Новые интернет–сервисы для налогоплательщиков. Интернет–интервью с начальником Управления по работе с налогоплательщиками Федеральной налоговой службы Матвеевой Татьяной Владимировной [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/interview/matveeva2/>

66. Норт Д. Институциональные изменения: рамки анализа / Д. Норт // *Вопросы экономики*. – 1997. – №3. – С. 6–17.

67. Оводов А.А. Структура налоговых органов в Российской Федерации: перспективы эволюции / А.А. Оводов // *Налоги*. – 2012. – № 6. – С. 18–21.

68. Олейник А.Н. Минимизация упущенных выгод: моделирование взаимоотношений государства и бизнеса в России / А.Н. Олейник // *Вопросы экономики*. – 2009. – №7. – С.42–61.

69. Ордынская Е. В. Информационная интеграция налоговых органов как основа повышения эффективности контрольной работы / Е. В. Ордынская

// Национальные интересы: приоритеты и безопасность.– 2010. – № 6. – С. 57–62.

70. Орлова Е. Ю. Электронный документооборот как инструмент повышения эффективности процедур налогового администрирования / Е. Ю. Орлова // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2013. – № 23. – С. 177–183.

71. Основные направления налоговой политики РФ на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов [<http://www.minfin.ru/common/img/>].

72. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. [Электронный ресурс]. – URL: [http://www.nalog.ru/m54/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms](http://www.nalog.ru/m54/related_activities/statistics_and_analytics/forms) – (дата обращения: 01.08.2017).

73. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.gks.ru> – (Дата обращения: 11.12.2014)

74. Официальный сайт компании «Ernst & Young». – URL: <http://www.ey.com/>.

75. Павлова Н.С. Программы ослабления наказания: выбор между альтернативами / Н.С. Павлова // Бюллетень Лаборатории проблем конкуренции и конкурентной политики. – 2012. – №2. – февраль. – 22 с.

76. Пайзулаев И.Р. Проблемы соблюдения налоговой дисциплины и методы борьбы с уклонением от налогов / И.Р. Пайзулаев // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 4. – С. 18–23.

77. Пансков В.Г. Взаимоотношения государства и налогоплательщиков / В.Г. Пансков // Финансы. – 2011. – № 12. – С. 31–35.

78. Паскачев А.Б. Налоговый контроль в Финляндии: акцент на предотвращение экономических правонарушений / А.Б. Паскачев, В.А. Кашин // Налоговая политика и практика. – 2006. – № 1. – С. 45–48.

79. Паскачев И.А. Налоговые органы Норвегии: переход к расчету подоходных налогов за физических лиц / И.А. Паскачев // Налоговая политика и практика. – 2006. – № 3. – С. 11–12.

80. Пескова О.С. Налоги и коррупция как формальные и неформальные институциональные барьеры в предпринимательской деятельности / О.С. Пескова, С.В. Ломакин // Известия Волгоградского государственного технического университета. – 2013. – Т. 17. № 17 (120). – С. 6–10.
81. Петрова Н.А. Новая дорожная карта: совершенствование налогового администрирования / Н.А. Петрова // Налоговая проверка. – 2014. – № 1. – С. 25–31.
82. Пеховский А. Между налоговым молотом и антимонопольной наковальней / А. Пеховский, С. Сосновский // Конкуренция и право. – №5. – С. 36–42.
83. Пилипенко А.А. Потенциальная совместимость налоговой неопределенности и налоговых рисков / А.А. Пилипенко // Налоги. – 2013. – № 2. – С. 20–23.
84. Пинская М.Р. Управление налоговым риском как фактор противодействия уклонению от уплаты налогов / М.Р. Пинская // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 204–210.
85. Поведенческая экономическая теория: мейнстрим и современная парадигма экономического развития. / Под.ред. Журавлевой Г.П., Динеса В.А. Саратов: Изда-во СГСЭУ, 2012.
86. Полтерович В.М. Институциональные ловушки: есть ли выход? / В.М. Полтерович // Общественные науки и современность. – 2004. – N 3. – С. 5–16.
87. Пономарева Н.В. США: опыт организации контрольной работы в налоговых органах / Н.В. Пономарева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 28. – С. 55–58.
88. Проскура Е.П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание / Е.П. Проскура // Современные технологии управления. – 2013. – № 7 (31). – С. 34–43.
89. Радаев В.В. Дефомализация правил и уход от налогов в

российской хозяйственной деятельности / В.В. Радаев // Вопросы экономики. 2001. № с. 60–79.

90. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 17 ноября 2008 г. № 1662–р «Об утверждении Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года».

91. Российский статистический ежегодник. [Электронный ресурс]. – URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1135087342078](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135087342078) – (дата обращения: 13.10.2017).

92. Саймон, Г. Теория принятия решений в экономической теории и науке о поведении / Г. Саймон // Вехи экономической мысли. Теория фирмы. Т.2. Под ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экономическая школа. 2000. – С. 54–72.

93. Савина О.Н. Мониторинг налоговых рисков государства как механизм повышения эффективности управления налоговой системой / О. Н. Савина // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2013. – № 41. – С. 39–47.

94. Сайфиева С.Н. Налогообложение и капитал в российской экономике: проблемы стимулирования инвестиционной деятельности / С.Н. Сайфиева, Д.А.Ермилина // ЭКО. – 2010. – № 5. – С. 29–48.

95. Сото Э. де. Иной путь. Невидимая революция в третьем мире. Пер. с англ. Б. Пинскер. – М.: Catallaxy, 1995.

96. Стаканов М.В. Взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков: переход от административных методов к медиативным / М.В. Стаканов // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 35. – С. 50–57.

97. Статистический подраздел официального сайта Всемирного банка. [Электронный ресурс]. – URL: <http://data.worldbank.org> – (дата обращения: 16.10.2017)

98. Статистический подраздел официального сайта Министерства внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]. – URL:

<http://mvd.ru/presscenter/statistics/reports/item/804701/> – (дата обращения: 12.10.2017)

99. Статистический подраздел официального сайта Организации экономического сотрудничества и развития. [Электронный ресурс]. – URL: <http://stats.oecd.org> – (дата обращения: 06.10.2017)

100. Спириденков Н.Ю. Совершенствование взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков / Н.Ю. Спириденков // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 12 (120). – С. 23–27.

101. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора / Дж.Ю. Стиглиц. – М.: Инфра–М, 1997. – 720 с.

102. Таллок Г. Сдерживают ли наказания преступность? / Г. Таллок // Экономическая теория преступлений и наказаний. – 1999. – №1.

103. Тамбовцев В.Л. Экономическая теория контрольно–надзорной деятельности государства / В.Л. Тамбовцев // Вопросы экономики. – 2004. – №4. – С. 91–106.

104. Уильямсон О. Вертикальная интеграция производства: соображения по поводу неудач рынка / О. Уильямсон // Вехи экономической мысли. Теория фирмы. Т.2. Под ред. В.М. Гальперина. – СПб.: Экономическая школа. 2000. – С. 33–53.

105. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения : монография / И.А. Майбуров, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванов, и т.д. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2015 . – 384 с.

106. Устинович Е.С. Совершенствование налогового администрирования с учетом развития информационных технологий / Е.С. Устинович, Т.П. Новикова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2011. – № 4. – С. 42–46.

107. Филимошин Р. В. ИТ–платформа для долгосрочного развития ФНС России / Р.В. Филимошин // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 7 (103). – С. 13–15.

108. Филиппова Н.А. Налоговый мониторинг как форма развития

партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками / Н.А. Филиппова, Т.А. Ефремова // Налоговая политика и практика. – 2015. – №4 (148) – С. 75–77.

109. Фролов Д.П. Институциональная эволюция постсоветского институционализма / Д.П. Фролов // Вопросы экономики. – 2008. – N 4. – С. 130–140.

110. Ханафеев Ф.Ф. Развитие взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков / Ф.Ф. Ханафеев // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 3. – С. 76–78.

111. Ходжсон, Дж. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.

112. Чепель С. Как повысить эффективность экономической политики: эмпирический анализ роли государственных институтов / С. Чепель // Вопросы экономики. – 2009. – №7. – С. 62–74.

113. Шабанова М. Особенности правового сознания и поведения нового поколения российского бизнес-сообщества / М. Шабанова // Общество и экономика. – 2005. – №5. – С. 181–200.

114. Шарапова О.А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления / О.А. Шарапова // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 4. – С. 37–38.

115. Шаститко А. Институциональная среда предпринимательской деятельности / А. Шаститко // Общественные науки и современность. – №2. – С. 24–35.

116. Шмаков А.В. Экономический анализ права / А.В. Шмаков. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2005. – 136 с.

117. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М.: Прогресс, 1982.

118. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора / Л.И. Якобсон. – М.: Аспект Пресс, 1996. – 133 с.

119. Abric J.–C. A theoretical and experimental approach to the study of social representations in a situation of interaction // Cambridge, Cambridge University Press, 1984.

120. Adams J. S. Inequity in social exchange // *Advances in experimental and social psychology*. 1965. Vol. II. P. 267–299.

121. Allingham M., Sandmo A. Income tax evasion: A theoretical analysis // *Journal of Public Economics*. 1972. No 1. P. 323–338.

122. Alm J., Cherry, T., Jones M., McKee M. Taxpayer information assistance and tax compliance behavior // *Journal of Economic Psychology*. 2010. No 31. P. 577–586.

123. Braithwaite V., Wenzel M. Integrating explanations of tax evasion and avoidance. *Cambridge handbook of psychology and economic behavior* // Cambridge: Cambridge University Press. 2007.

124. Burton H., Karlinsky S., Blanthorne C. Perceptions of a whitecollar crime: Tax evasion // *American Taxation Association's Journal of Legal Tax Research*. 2005. No 3(1). P. 35–48.

125. Edlund J. Attitudes towards taxation: Ignorant and incoherent? // *Scandinavian Political Studies*. 2003. No 26. P. 145–167.

126. Eriksen K., Fallan L. Tax knowledge and attitudes towards taxation: A report on a quasi–experiment // *Journal of Economic Psychology*. 1996. No 17. pp. 387–402.

127. Falkinger J., Walther H. Rewards versus penalties: On a new policy against tax evasion // *Public Finance Quarterly*. 1991. No 19. P. 67–79.

128. Hofmann E., Hoelzl E. Preconditions of voluntary tax compliance. Knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate // *Journal of Psychology*. 2008. No 216. p. 209–217.

129. Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I. Enforced versus voluntary tax compliance. The «slippery slope» framework // *Journal of Economic Psychology*. 2008. No 29. P. 210–225.

130. Kirchler E. Differential representations of taxes: Analysis of free associations and judgments of five employment groups // *Journal of Socio–Economics*. 1998. No 27. P. 117–131.
131. Kirchler E., Maciejovsky, B., Schneider F. Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? // *Journal of Economic Psychology*. 2003. No 24. P. 535–553.
132. Leventhal G. What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships. In K. J. Gergen, M. S. Greenberg and R. H. Willis, *Social exchange*. 1980. New York: Plenum. P. 27–55.
133. Moser, D. V., Evans III, J.H., Kim, C.K. The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions. *Accounting Review*, 70(4). (1995). P. 619–634.
134. Orviska M., Hudson J. Tax evasion, civic duty and the law abiding citizen // *European Journal of Political Economy*. 2002. No 19. P. 83–102.
135. Peabody D. *National characteristics*. / New York: Cambridge University Press. 1985. 187 p.
136. Pickhard M., Prinz A. Behavioral dynamics of tax evasion – a survey / *Journal of Economic Psychology*. 2014. No 40. P. 1–19.
137. Porcano T. Correlates of tax evasion // *Journal of Economic Psychology*. 1988. No 9. P. 47–67.
138. Schmolders G. Fiscal psychology: A new branch of public finance // *National Tax Journal*. 1959. No 12. P. 340–350.
139. Schmolders G. Survey research in public finance: A behavioural approach to fiscal theory // *Public Finance*. 1970. No 25. P. 300–306.
140. Schneider F. The shadow economy and shadow labor force: a survey of recent developments, *IZA Discussion Paper*, 2014, 82, 78.
141. Schneider F., Buehn A., Montenegro C.E. New estimates for the shadow economy all over the world, *International Economic Journal*, 2010, 24, 443.
142. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. – Paris, OECD Publishing, 2016, p. 198.

143. Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.– Paris, OECD Publishing, 2018, p. 205.
144. Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies. – Paris, OECD Publishing, 2018, p. 174.
145. Torgler B. Tax morale and direct democracy // European Journal of Political Economy. 2005. No 21. P. 525–531.
146. Tyler T. Public trust and confidence in legal authorities: What do majority and minority group members want from the law and legal institutions? // Behavioral Sciences and the Law. 2001. No 19. p. 215–235.
147. Wahlund R. Tax changes and economic behavior: The case of tax evasion // Journal of Economic Psychology. 1992. No 13. P. 657–677.
148. Wenzel M. An analysis of norm processes in tax compliance // Journal of Economic Psychology. 2004. No 25. P. 213–228.
149. Wenzel M. A social categorisation approach to distributive justice // European Review of Social Psychology. 2004. No 15. P. 219–257.
150. Wilson J., Sheffrin S. Understanding surveys of taxpayer honesty // Finanzarchiv. 2005. No 61. P. 238–256.