

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования «Северо-Осетинский государственный
университет имени Коста Левановича Хетагурова»**

На правах рукописи

Ледовская

Ледовская Анастасия Владимировна

**ИНСТРУМЕНТЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В МЕХАНИЗМЕ
ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ**

Специальность 5.2.4. – Финансы

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, профессор
Сугарова Ирина Валерьевна

Владикавказ – 2022

Содержание

Введение	3
Глава 1. Теоретические основы организации эффективного налогового контроля в контексте формирования доходов бюджетной системы	15
1.1 Методологические аспекты противодействия неформальным отношениям в экономических системах	15
1.2 Уклонение от уплаты налогов как угроза формированию доходов бюджетной системы	25
1.3 Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и характеристик системы инструментов налогового контроля	35
Глава 2. Современные тенденции эволюции инструментов налогового контроля и ее влияние на формирование доходов бюджетной системы	56
2.1 Глобальные тренды системы инструментов налогового контроля	56
2.2 Анализ динамики и структуры налоговых поступлений в контексте формирования доходов бюджетной системы	74
2.3 Оценка эффективности реализации системы инструментов налогового контроля в Российской Федерации	85
Глава 3. Стратегические приоритеты оптимизации налогового контроля как условие увеличения доходов бюджетной системы	104
3.1 Моделирование динамики состояния налоговой дисциплины в условиях модернизации инструментов контрольной деятельности	104
3.2 Модель оптимизации системы инструментов налогового контроля в рамках использования риск-ориентированного подхода	120
3.3 Направления оптимизации системы инструментов налогового контроля на основе устранения фискальных дисбалансов	139
	158
Заключение	163
Список использованной литературы	181
Приложения	

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В настоящее время модернизация инструментов налогового контроля в Российской Федерации основана на активном внедрении информационно-аналитических систем и использовании риск-ориентированного подхода. Результатом этого стало повышение прозрачности процессов взаимодействия государства и налогоплательщиков, рост эффективности контрольных процедур, а также достижение устойчивого формирования доходов бюджетной системы за счет укрепления налоговой дисциплины и обеспечения позитивной динамики налоговых поступлений. Вместе с тем, основополагающие причины уклонений от уплаты налогов, в основе которых лежит дисбаланс фискальных интересов субъектов налоговых отношений, до настоящего времени полностью не устранены.

Результаты проведенных отечественными учеными исследований демонстрируют необходимость оптимизации инструментов налогового контроля как необходимого условия устойчивого формирования доходов бюджетной системы. По их мнению, создание универсальных и долгосрочных правил игры в системе налоговых отношений позволит обеспечить опережающий рост объемов налоговых поступлений по сравнению с динамикой макроэкономических показателей. В этом случае произойдет минимизация негативного влияния неформальных институтов на налогоплательщиков и возрастут транзакционные издержки в случае выбора ими девиантных моделей поведения. Также необходимо учитывать, что использование селективных процедур налогового контроля в рамках риск-ориентированного подхода и выстраивание партнерских отношений между субъектами налоговых отношений на основе клиенториентированных технологий будет способствовать сокращению масштабов задолженности по налогам и сборам. Это также является необходимым условием обеспечения формирования доходов бюджетной системы страны.

Таким образом, проблема повышения эффективности инструментов налогового контроля в направлении повышения эффективности взаимодействия субъектов налоговых отношений является актуальной, а ее решение будет способствовать обеспечению устойчивых темпов роста фискальных поступлений в бюджетную систему за счет укрепления налоговой дисциплины и последующего снижения экономической активности в теневом секторе.

Степень разработанности проблемы. Проблемы оптимизации процедур налогового контроля достаточно полно рассмотрены как в отечественных, так и зарубежных исследованиях, но единого алгоритма их решения до настоящего времени не выработано. Стратегии взаимодействия государства и налогоплательщиков в рамках классических процедур налогового контроля нашли свое отражение в работах Г. Бэкера, Дж. Сэндмо, Ф. Шнайдера, Т. Шринивасана, М. Эллингема. С позиций поведенческой и экспериментальной экономики процессы уклонения от уплаты налогов и снижения налоговой дисциплины рассматривали такие зарубежные ученые как Дж. Альм, Дж. Киршлер, Б. Фрей, К. Коглер, А. МакКи, Л. Миттоне, Б. Торглер, Х. Чэн.

В Российской Федерации проблемы повышения эффективности инструментов налогового контроля активно начали изучаться одновременно с введением в систему налогового администрирования риск-ориентированного подхода. Методологическое обоснование налогового администрирования была заложено в работах российских ученых-экономистов, среди которых следует выделить М.В.Аликаевой, О.В. Врублевскую, Л. И. Гончаренко, Е.Н. Евстигнеева, В.Г. Панскова, И.Л. Юрзинову. Совершенствование процедур налогового контроля в рамках использования риск-ориентированного подхода и повышения его результативности для решения проблемы устойчивого формирования доходов бюджетной системы рассмотрено в трудах П.В. Акинина, В.П. Вишневого, Е. С. Вылковой, А.П. Кириенко, М. В. Мишустина, Е.Н.

Невзоровой, С.Г. Пепеляева, М. В. Романовского, И.В. Сугаровой, Тавбулатовой, Н.Х. Токаева, Д. Г. Черника.

Согласование интересов государства и налогоплательщиков, как основополагающих факторов построения эффективной системы налогового контроля, изучено в работах известных отечественных ученых – Л.А. Агузаровой, И. А. Майбурова, М.Р. Пинской, Ф. Ф., А.А., Татуева, Т.Ш. Тиникашвили, Ханафеева, Т. Ф. Юткиной, а также зарубежных исследователей – К. Блумквист, Е. Лутмера Г. Маклелланда, М. Пикхарда, С. Хукамп, Дж. Шлемрода, Ф. Шульца.

Таким образом, повышение эффективности реализации процедур налогового контроля в качестве необходимого условия устойчивого формирования доходов бюджетной системы страны рассматривается как многоаспектное явление, что предопределяет наличие разнопланового методологического и методического инструментария его изучения. Вместе с тем, следует отметить, что большинство исследователей акцентируют внимание на таком совершенствовании процедур налогового контроля, где модели взаимодействия государства и налогоплательщиков носят антагонистический характер. В этой связи разрешение проблемы устранения дисбаланса интересов участников налоговых отношений как базовой основы противодействия уклонению от уплаты налогов и укрепления налоговой дисциплины является весьма актуальным.

Цель диссертационного исследования заключается в теоретико-методологическом обосновании эффективных направлений повышения эффективности инструментов налогового контроля на основе согласования интересов государства и налогоплательщиков как необходимого условия максимизации бюджетных поступлений посредством сокращения масштабов уклонения от уплаты налогов.

В соответствии с поставленной целью необходимо было решить ряд следующих **задач**:

– базируясь на теоретических исследованиях процессов построения

сбалансированных налоговых отношений детерминировать институциональные основы и причины нарушения устойчивого формирования доходов бюджетной системы страны;

– проанализировать эволюцию концепций и научных парадигм взаимодействия субъектов налоговых отношений в контексте оптимизации процедур налогового контроля, учитывающей ограниченно-рациональный характер поведения налогоплательщиков;

– представить качественную характеристику современной практики использования традиционных и инновационных инструментов осуществления контрольной деятельности в рамках риск-ориентированного подхода к минимизации масштабов уклонения от уплаты налогов и обеспечению устойчивой динамики фискальных поступлений в бюджетную систему страны;

– предложить эмпирический инструментарий диагностики и провести анализ масштабов уклонения от уплаты налогов на субнациональном уровне, а также определяющих состояние налоговой дисциплины факторов;

– обосновать концепцию стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства на основе комплексного использования инструментов контроля и сервисных процедур налогового администрирования;

– разработать модель оптимизации процедур налогового контроля на основе интеграции риск-ориентированного подхода и клиенториентированных технологий взаимодействия с налогоплательщиками, способствующую устойчивому формированию доходов бюджетной системы страны.

Объектом исследования выступают инструменты осуществления контрольной деятельности налоговых органов, оптимизация которых способна обеспечить минимизацию масштабов уклонения от уплаты налогов и устойчивое формирование доходов бюджетной системы страны.

Предметом исследования является комплекс отношений между государством и налогоплательщиками в части согласования их экономических интересов и совершенствования контрольной деятельности налоговых органов.

Область исследования. Область диссертационного исследования соответствует Паспорту специальности ВАК Министерства науки и высшего образования Российской Федерации 5.2.4. Финансы. п. 11. Бюджетные доходы и расходы. Сбалансированность бюджетов. Оценка эффективности бюджетных расходов, п. 13. Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости

Теоретической основой диссертационного исследования послужили труды отечественных и зарубежных исследователей, специалистов в области теории организации эффективного налогового контроля, концепции и научные парадигмы согласования фискальных интересов экономических агентов, а также прикладные разработки по разрешению проблем развития бюджетной системы.

Методологической основой диссертационной работы являются современные методы исследования практики организации и реализации налогового контроля в структуре процессов обеспечения устойчивого формирования доходов бюджетной системы.

Инструментально-методический аппарат диссертационного исследования основывается на принципах комплексного подхода при исследовании механизма налогового контроля и его влияния на доходы бюджетной системы. В процессе проведения исследования использовались приемы монографического описания, факторные и графоаналитические подходы компаративистского анализа, корреляционно-регрессионного анализа, экономико-математическое и агент-ориентированное моделирование, комплекс известных инструментов поведенческой и экспериментальной экономики.

Информационно-эмпирическая и нормативно-правовая база диссертационного исследования основана на использовании массивов статистических данных Федеральной налоговой службы и ее территориального управления по Ставропольскому краю, Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной службы государственной статистики, аналитических материалов Организации экономического сотрудничества и развития, нормативно-правовой базы, регулирующей правоотношения в налоговой сфере, монографических исследований российских и зарубежных ученых и личных наблюдений автора, что обеспечило обоснованность полученных выводов и достоверность результатов.

Рабочая гипотеза диссертационного исследования заключается в предположении, что результативное решение задачи устойчивого формирования доходов бюджетной системы страны возможно посредством совершенствования инструментов налогового контроля в направлении внедрения клиенториентированных технологий и специальных сервисов согласования экономических интересов государства и налогоплательщиков, способствующих сокращению масштабов уклонения от уплаты налогов и укреплению налоговой дисциплины в целом.

Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:

1. Неустойчивое формирование доходов бюджетов всех уровней нередко является следствием наличия противоречий между экономическими интересами налогоплательщиков и государства, которые обостряются в случае нарушения сторонами институциональных правил игры в силу причин объективного и субъективного характера. В этой связи необходимо совершенствование налоговой политики в направлении оптимизации инструментов контрольной деятельности и создания предпосылок для роста транзакционных издержек уклонения от уплаты налогов, а также эволюционного укрепления налоговой дисциплины.

2. Эволюция научной парадигмы изучения форм и методов поведения налогоплательщиков привела к тому, что классические модели согласования экономических интересов субъектов налоговых отношений, основанные на традиционных предпосылках снижения размеров доходов, вероятности аудита, роста величины штрафных санкций, были дополнены факторами, формирующими налоговую дисциплину на индивидуальном и групповом уровнях. В этой связи решение задач максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему страны целесообразно проводить на основе использования методов поведенческой и экспериментальной экономики, детерминирующих слабо формализуемые факторы рационального взаимодействия государства и налогоплательщиков.

3. Современная практика налогового администрирования характеризуется расширением набора информационных и технологических инструментов проведения контрольных мероприятий, а также созданием новых каналов взаимодействия налогоплательщиков с фискальными органами в рамках риск-ориентированного подхода. Это привело к возникновению необходимости сочетания методов неоклассической парадигмы и поведенческой в разработке клиентоориентированных технологий и специальных сервисов, позволяющих увеличить прозрачность реализации налоговых изъятий, что позволит повысить уровень налоговой дисциплины в обществе и обеспечить устойчивую динамику роста фискальных поступлений в бюджетную систему.

4. Результаты использования косвенных методов диагностики масштабов уклонения от уплаты налогов на субнациональном уровне свидетельствуют о том, что данное явление имеет территориально-отраслевую специфику и выступает следствием теневой экономической активности, негативно влияющей на устойчивое формирование доходов бюджетной системы. В этой связи оптимизация процедур налогового контроля должна предусматривать объединение инструментов реализации риск-ориентированного подхода, налогового комплаенса и

клиентоориентированных технологий администрирования налоговых платежей.

5. Концепция комплексного решения проблемы стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства должна основываться на интеграции факторов экономической, социальной и психологической природы, влияющих на трансформацию поведения налогоплательщиков в направлении минимизации масштабов уклонения от уплаты налогов. Модифицированная модель «скользящий склон» позволяет согласовать фискальные интересы государства и налогоплательщиков на основе двух аспектов – доверия к органам государственной власти и эффективности налогового контроля, что может стать базой для обеспечения устойчивых темпов роста доходов бюджетной системы, основанных на повышении уровня налоговой дисциплины.

6. Оптимизация инструментов налогового контроля, учитывающая особенности рационального выбора и социально-психологические факторы, требует применения агент-ориентированных моделей, включающих статические и динамические атрибуты, описывающие влияние показателей состояния налоговой дисциплины на динамику денежных поступлений в бюджетную систему. Ее реализация позволит внедрить эффективные поведенческие паттерны и обеспечить в результате сетевых взаимодействий самоподдерживающуюся динамику налогового комплаенса, сопровождающуюся повышением уровня устойчивого формирования доходов бюджетной системы в долгосрочной перспективе.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в теоретико-методологическом обосновании необходимости интеграции риск-ориентированного подхода и клиентоориентированных технологий налогового контроля как базовой предпосылки согласования экономических интересов государства и налогоплательщиков в структуре механизма формирования доходов бюджетной системы.

В качестве основных результатов, содержащих элементы научной

новизны, необходимо отметить следующее:

1. Выявлено негативное воздействие рассогласования экономических интересов государства и налогоплательщиков на формирование доходов бюджетной системы, что предопределяет необходимость совершенствования инструментов налогового контроля в направлении достижения институционального компромисса между субъектами налогообложения посредством совершенствования действующей нормативно-правовой базы и рациональной мобилизации социально-политических, культурных, духовных, различных факторов фискального характера на повышение уровня налоговой дисциплины в обществе.

2. Аргументирована целесообразность интеграции методологии неоклассической парадигмы и поведенческой экономики для оптимизации процедур налогового администрирования, учитывающей ограниченно-рациональный характер поведения налогоплательщиков, что позволило расширить вариативность инструментария осуществления контрольной деятельности и обосновать принципы, стимулирующие рост уровня налоговой дисциплины в обществе как необходимого условия максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему;

3. Доказано, что использование инновационных цифровых технологий осуществления налогового контроля и инструментов клиенториентированного взаимодействия с налогоплательщиками позволяет повысить уровень прозрачности налогового администрирования, способствует идентификации налогооблагаемой базы и увеличению доходов бюджетной системы за счет укрепления налоговой дисциплины, а также определению базовых принципов построения саморегулируемого механизма реализации фискального контроля, обеспечивающих в перспективе устойчивые темпы роста налоговых поступлений;

4. Подтверждена необходимость эмпирической оценки косвенными методами особенностей и масштабов неформального сегмента на субнациональном уровне как составляющей теневого сектора хозяйственного

комплекса для выявления факторов экономической и социальной природы, определяющих налоговую дисциплину и влияющих на динамику налоговых поступлений в бюджетную систему, что позволяет оценить эффективность сочетания риск-ориентированного подхода и клиенториентированных технологий для успешного решения проблемы уклонения от уплаты налогов, как необходимого условия максимизации фискальных поступлений в бюджетную систему страны;

5. Определены стратегические приоритеты концепции согласования фискальных интересов экономических агентов в системе налоговых отношений, основанные на использовании поведенческих инсайтов и учитывающие многофакторный характер выбора добровольного соблюдения налогового законодательства, достижение которых позволит обеспечить устойчивое формирование доходов бюджетной системы, а также повысить эффективность применения селективных инструментов налогового контроля и адаптивно воздействовать на поведение налогоплательщиков в направлении эволюционного сокращения масштабов теневого сектора экономики;

6. Разработана агент-ориентированная модель налогового контроля, в основе которой лежат инструменты принудительного и добровольного характера стимулирования укрепления налоговой дисциплины, а также эмерджентное сетевое взаимодействие, порождающее адаптивные траектории поведения налогоплательщиков, что позволило доказать необходимость учета статических и динамических критериев в процессе обоснования эффективного алгоритма решения задачи формирования доходов бюджетной системы страны.

Теоретическая значимость исследования заключается в выявлении факторов объективного и субъективного характера, действующих на индивидуальном и групповом уровнях, влияющих на эффективность процедур налогового контроля и динамику налоговых поступлений в бюджетную систему, обосновании необходимости согласования фискальных

интересов государства и налогоплательщиков на основе формирования концептуальных основ комбинирования риск-ориентированного подхода и сервисных технологий в системе налогового контроля как необходимого условия максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему, использовании инструментария агент-ориентированного моделирования для поиска эффективных средств противодействия уклонению от уплаты налогов.

Практическая значимость работы состоит в разработке экономико-математической модели оптимизации форм и методов налогового контроля, основанной на факторном анализе процедур взаимодействия государства и налогоплательщиков как интегрирующей функции силы и доверия; выработке рекомендаций по повышению уровня налоговой дисциплины на основе комплексного использования клиентоориентированных инструментов и сервисных процедур налогового контроля; формировании концепции максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему на основе комбинирования риск-ориентированного подхода и селективных технологий в системе налогового администрирования.

Полученные результаты и выводы диссертационного исследования применяются в деятельности Управления федеральной налоговой службы России по Ставропольскому краю. Отдельные положения работы используются в программах повышения квалификации, а также в учебном процессе Ставропольского филиала Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» для преподавания учебных дисциплин «Налоговый контроль», «Налоговое планирование и прогнозирование», «Налоговые расследования» обучающимся экономических направлений подготовки.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты данного исследования докладывались и получили положительную

оценку на международных и национальных научно-практических конференциях, в том числе: I-IV Международной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика» (г. Ставрополь, 2014-2015, 2017 гг.), Международной научно-практической конференции «Теоретические и практические аспекты научных исследований» (г. Ставрополь, 2016 г.), III-IV Национальной заочной научно-практической конференции «Актуальные проблемы правоприменения и управления на современном этапе развития общества» (г. Ставрополь, 2021-2022 гг.), Международной научно-практической конференции «Финансово-экономические и правовые аспекты устойчивого развития общества в условиях современных вызовов» (г. Москва, 2021 г.), VIII-й научно-практической конференции «Университетская наука – региону» (г. Ставрополь, 2021 г.), Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы и перспективы развития современной науки» (г. Ставрополь, 2021 г.), Международной научно-практической конференции «Современные аспекты развития экономики, управления и финансов» (г. Ставрополь, 2022 г.).

Публикации результатов исследования. По материалам исследования опубликована 21 научная работа общим объемом 9,22 п.л. (авторский вклад – 7,55 п.л.), в том числе 5 статей в изданиях, рекомендуемых ВАК Министерства образования и науки РФ, 1 научная статья в изданиях, входящих в реферативную международную базу данных «Web of Science».

Структура диссертационной работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 171 наименование, 25 таблиц, 23 рисунка.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ЭФФЕКТИВНОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В КОНТЕКСТЕ ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ

1.1 Методологические аспекты противодействия неформальным отношениям в экономических системах

Понятие неформальных институтов достаточно активно используется в общественных науках, в том числе и в экономике. Сам термин «неформальность» используется в отношении институтов, не имеющих «официального государственного признания»¹. Из этого следует, что государство не может осуществлять полный контроль за деятельностью их участников, в том числе, за счет функционирования фискальных органов.

Принципы общественного влияния, как на поведение экономических агентов, так и на принятие ими решений в контексте распределения ограниченных ресурсов являются общими как для формальных, так и неформальных институтов. Нормативно-правовая база, так же, как и социальные нормы, имеет в своей основе регулирующий характер, который выражается в ограничении неприемлемых вариантов поведения индивидов и применении, в случае такого рода выбора, определенных санкций. Отличаться будут только субъекты, гарантирующие исполнение норм: для неформальных институтов в качестве таких субъектов выступают «неопределенные индивиды»² или, как говорят М.А. Кириллов и А.Р. Смирнов, «общество в целом», а для формальных – государственные органы власти, например, налоговые или правоохранительные органы³.

¹ Schneider F. 2014. The shadow economy and shadow labor force: a survey of recent developments. IZA Discussion Paper. 82: 78-92.

² Ледовская А.В. Влияние теневого сектора экономики на легализацию налоговых доходов / А.В. Ледовская // Материалы III Национальной научно-практической конференции «Актуальные проблемы правоприменения и управления на современном этапе развития общества». Ставрополь, 2021. – С. 48-49.

³ Кириллов М.А. Уклонение от уплаты налогов как угроза экономической безопасности государства / М.А. Кириллов, А.Р. Смирнов // Вестник Российского университета кооперации. – 2021. – № 2 (44). – С. 131-135.

Ситуация может измениться, если рассмотреть специфику функционирования формальных и неформальных институтов с позиции оценки транзакционных издержек и издержек контроля. Выявление, предупреждение и применение санкций, решение спорных ситуаций и устранение конфликтов между экономическими агентами требует значительных затрат⁴. Источником их финансирования для формальных институтов выступает государственный бюджет, например, затраты на функционирование федеральной налоговой службы (ФНС). Для неформальных институтов не существует явных источников покрытия этих издержек, но чем больше нарушителей в системе, тем больше будет величина транзакционных издержек, и тем меньше будет итоговое значение общественного благосостояния.

В общем, формальные правила не рассматриваются как «истина в последней инстанции», а выступают объектом корректировки с целью их адаптации к текущей ситуации или, по определению А.И. Олейника, «институциональной подстройки»⁵. Данный процесс приводит к росту транзакционных издержек и приводит к деформализации экономических отношений, под которой Ю.В. Латов понимает «трансформацию институтов, приводящую к замещению формальных правил неформальными и их последующим встраиванием в новую систему отношений»⁶. Результатом часто выступает отсутствие границ между институциональными нормами. Это связано с тем, что система нормативно-правового обеспечения, в случае ее несовершенства, может стать частью или даже основой незаконных действий. Особенно это важно с учетом того, что принудительный характер их исполнению не исчезает, а также трансформируется.

Перед тем, как рассмотреть процессы такой трансформации необходимо дать трактовку самого термина «механизм». В экономической

⁴ Битюкова Т.А. Уклонение от уплаты налогов: общий обзор проблемы / Т.А. Битюкова // Экономика и предпринимательство. 2021. № 2 (127). С. 241-244.

⁵ Олейник А.И. Институциональная экономика: Учеб. пособие / А.И. Олейник. – М.: ИНФРА-М. 2011. – 304 с.

⁶ Латов Ю.В. Экономика вне закона: очерки по теории и истории теневой экономики / Ю.В. Латов // Экономика и закон. – 2008. № 3. – С. 19-27.

литературе «механизм» рассматривают с гносеологической («аналитические конструкторы, обеспечивающие гипотетические связи между наблюдаемыми событиями»⁷) и онтологической точек зрения («механизмы суть процессы в конкретной (материальной) системе»⁸). Долгое время такое понимание приводило к тому, что данный термин имел в основном теоретическое значение и только благодаря основоположникам теории экономических механизмов, которые соединили эти две точки зрения воедино, у него появилась прикладная значимость. Основная заслуга в этом принадлежит Гурвицу, который сформулировал постановку задачи⁹, а также Майерсону и Маскину, которые предложили математический аппарат ее решения и получили базовые результаты¹⁰.

Применительно к анализу системы инструментов налогового контроля, как одной из составляющих механизма устойчивого формирования доходов бюджета, необходимо решить следующую задачу: определить рациональную траекторию движения информационного сигнала в структуре механизма, обеспечивающую минимизацию транзакционных издержек.

Создатель механизма представляет, каких результатов он хочет добиться при экзогенно заданных обстоятельствах и ограничениях. Однако процесс функционирования заранее неизвестен, поэтому, например, конструирование и оценка эффективности механизмов изучается в рамках теории информации. В этой связи минимизация транзакционных издержек возможна в случае создания универсальных и долгосрочных правил игры, следование которым позволяет достичь желаемых результатов. Результатом такой смены парадигмы стало смещение от анализа общих интересов (и соответственно поиска общего равновесия) к частным.

Формализованное описание, предложенное Гурвицем, представляет механизм как взаимодействие между субъектами и центром, состоящее из

⁷ Кузнецов А.В. Физическая картина мира: логико-гносеологические основания и онто-гносеологическое обоснование / А.В. Кузнецов. - Курск: Курский государственный университет, 2008. - 166 с.

⁸ Там же

⁹ Hurwicz L. Optimality and informational efficiency in resource allocation processes // *Mathematical Methods in the Social Sciences* / K. J. Arrow, S. Karlin, P. Suppes (eds.). Stanford: Stanford University Press, 1960. - 287 p.

¹⁰ Myerson R. Optimal auction design // *Mathematics of Operations Research*. 1981. Vol. 6, No 1. P. 58-73.

трех этапов. На первом каждый субъект безотносительно к действиям других субъектов посылает центру сигнал m . На втором этапе центр, на основе всех полученных сигналов определяет потенциальный результат $Y = f(m_1, \dots, m_n)$, после чего объявляются полученные результаты Y и, в случае необходимости, реализуется на практике.

Ключевым моментом при анализе системы налогового контроля является рассмотрение теории игр с асимметричной информацией, в которых необходимо выполнение условия совместимости стимулов. Это позволяет постулировать рациональность действий экономических агентов, в соответствии, с чем каждый выбирают такую стратегию поведения, которую считает оптимальной для себя.

В соответствии с этим налоговый контроль, как подсистема механизма устойчивого формирования бюджетных доходов, становится особенно важной, когда появляются фискальные дисбалансы между государствами и налогоплательщиками, причинами которых являются следующие¹¹:

- наличие таких правил игры и нормативно-правового регулирования, при котором законное исполнение своих обязанностей становится практически невозможным;

- наличие дисбаланса интересов государства и бизнеса, которые обостряются в случае отсутствие каналов взаимодействия, позволяющих оспорить действия органов государственной власти или решить возникший спор в досудебном порядке;

- наличие большого количества экономических агентов, уклоняющихся от уплаты налогов, а также принятые в обществе стереотипы поведения, оправдывающие такое поведение;

- наличие неэффективных инструментов налогового контроля и их селективное использование в отношении отдельных категорий налогоплательщиков;

¹¹ Барсукова С.А. Теневая экономика: специфика фаз в условиях раздатка / С.А. Барсукова // Вопросы экономики. - 2012. - № 12. - С.133-145.

– наличие условий для трансформации формальных правил в неформальные соглашения в процессе взаимодействия контролирующих органов и налогоплательщиков;

– применение налогоплательщиками стратегий, основанных на теневой экономической активности, использование которых, по их мнению, является оправданным, так как транзакционные издержки такого поведения минимальны;

– наличие множества способов уклонения от уплаты налогов, которые отрицательно влияют на динамику налоговых поступлений и устойчивое развитие бюджетной системы.

Как результат, налогоплательщики, имея возможности выбора, связанные с нарушением законодательства или законопослушного поведения, могут выбирать стратегии, связанные с неформальной экономической активностью. Особенно это актуально для российской экономики, где наблюдается систематическая деформализация правил игры и появляются дополнительные транзакционные издержки, которые несут все категории налогоплательщиков¹²:

– издержки, связанные с необходимостью создания и поддержания неформальных связей с представителями власти;

– издержки, связанные с обеспечением безопасности в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

В институциональной теории неформальные отношения выступают в качестве отклонений от нормы и изучаются в рамках оппортунистического поведения¹³. Данный тип поведения считается аномальным, поэтому считается исключением из правил, который не соответствует общепризнанным социальным или законодательно закрепленным нормам и правилам. Однако, необходимо иметь ввиду, что возможны случаи, когда

¹² Виноградов В.В. Теневая экономика / Виноградов В.В. // Экономика России. - № 6. – 2001. - С.199-207.

¹³ Завельский М.Г. Теневая экономика и трансформационные процессы / М.Г. Завельский // Социологические исследования - 2003. - № 1. - С.126-130.

оппортунистическое поведение становится массовым, как следствие, аномалии становятся нормой и принимаются новые правила игры, которые ранее считались неприемлемыми. Это связано с тем, что участники рынка адаптируются к новым правилам игры и ждут друг от друга такой реакции, которая делает отклонение в поведении нормой, а старые нормы, соответственно, могут превратиться в аномалии.

В настоящее время для исследования причин возникновения и противодействия оппортунистическому поведению не существует единой методологической базы, но в последние 30 лет большую популярность получил математический инструментарий теории игр.

В контексте изучения проблем уклонения от уплаты налогов отдельно следует выделить формы оппортунизма, связанные с реализацией публичных контрактов с участием государства, так как условия заключения и соблюдения государственных контрактов отличаются от частных. Как отмечает Чен, при изменении или нарушении условий контрактов, связанных с государством, проблема из управленческой и экономической превращается в политическую или юридическую¹⁴. Фрей помимо качества управления и транзакционных издержек в качестве фактора-угроз выделяет оппортунистическое поведение со стороны третьих лиц¹⁵. В том случае, если пункты контракта не исполняются, то урегулирование разногласий с государством происходит в рамках реализации формальных процедур.

Склонность налогоплательщиков к оппортунизму напрямую зависит от соотношения потенциального выигрыша в случае выбора кооперативной стратегии по сравнению с выгодами оппортунизма. Так как отклонение от норм поведения влечет за собой наказание в виде штрафных санкций в случае обнаружения таких фактов, то оппортунист соотносит эти потенциальные потери с выигрышем и принимает решение. Данная ситуация

¹⁴ Chan H., Supriyadi M., Torgler B. Trust and tax morale. in Uslaner, E.M. (Ed.), *The Oxford Handbook of Social and Political Trust*. Oxford University Press, New York, NY. 2018. – p. 1-71.

¹⁵ Feld L., Frey B. Trust breeds trust: How taxpayers are treated // *Economics of Governance*. – 2002. – Vol. 3, No 2. – p. 24-36.

возможна только в тех случаях, когда штрафные санкции отвечают критериям простоты, ясности, неотвратимости, что не всегда так, например, в случае наличия коррупции.

Обратный деформализации процесс, а именно, формализация в системе налоговых отношений может быть вызван следующим:

- повышается уровень налоговой дисциплины в силу возникших как внешних, так и внутренних причин;
- повышаются риски и транзакционные издержки от уклонения от уплаты налогов, которые перевешивают потенциальную выгоду от полной уплаты налогов в бюджетную систему;
- повышается эффективность взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, что создает дополнительные предпосылки для обсуждения условий с целью стимулирования своевременной уплаты налогов в полном объеме;
- возможна трансформация инструментов налогового контроля в рамках достижения «институционального компромисса»¹⁶ в сторону смягчения, когда полное и безусловное соблюдение установленных правил затруднено;
- созданы условия, при которых имеет место коллективное неприятие тех участников рынка, которые не соблюдают формальные правила.

Поощрение кооперативных форм поведения основано на увеличении горизонтов планирования в процессе принятия налогоплательщиками стратегий поведения и снижения уровня дисконтирования ожидаемой полезности. В этой связи рост актуальности сетевых взаимодействий привел к необходимости включения формируемых связей и оценки потенциального выигрыша не только в краткосрочной, но и долгосрочной перспективе. Тогда программа стимулирования должна быть в зоне компетенции налоговых органов и способствовать согласованию их интересов с

¹⁶ Кузнецова Т.П. Некоторые аспекты исследования неформальной экономики в России / Т.П. Кузнецова // Вопросы экономики. - 1997. - № 9. - С.127-134.

налогоплательщиками, а также позволять достичь поставленных целей.

Исследование процессов деформализации экономических отношений, с точки зрения большинства исследователей, связано с оценкой изменения общественного блага¹⁷, поэтому решение данной проблемы обсуждается в терминах добровольного соблюдения участниками рынка, т.е. в производстве общественных благ и решении «проблемы безбилетника».

В соответствии с этим и меры по ограничению оппортунизма в налоговой сфере можно разделить на две категории: снижение стимулов для уклонения от уплаты налогов и уменьшение выгоды от оппортунизма¹⁸. В качестве таких мер в первую очередь следует отнести упрощение налогового законодательства¹⁹, повышение транспарентности во взаимоотношении налогоплательщиков и налоговых органов²⁰, т.е. в области формирования контрактов, типов координации, а также совокупности инструментов принуждения к исполнению обязательств²¹.

В реальности чаще наблюдается явление институционального компромисса, т.е. поиск и нахождение таких вариантов поведения, которые с учетом установленных правил дает возможность контролирующим органам считать такое поведение допустимым, т.е. это будет стимулировать экономических агентов к изменению стратегий выбора с учетом изменившейся ситуации. Поэтому достижение таких компромиссов выступает не только механизмом согласования фискальных интересов государства и налогоплательщиков, которые возникают в связи с несовершенством налоговой системы или пробелами в законодательстве, но

¹⁷ Макаров Д.В. Экономические и правовые аспекты теневой экономики в России / Д.В. Макаров // Вопросы экономики. - 1998. - № 3. - С.38-54.

¹⁸ Кузьминов Я. И. Курс институциональной экономики: институты, сети, транзакционные издержки, контракты / Я. И. Кузьминов, К.А. Бендукидзе, М.М. Юдкевич. - М.: ГУ-ВШЭ, 2005. – 266 с.

¹⁹ Маленкин А.В. Мировые тенденции в борьбе с уклонением от уплаты налогов / А.В. Маленкин, А.А. Нестеренко // Налоговая политика и практика. – 2013. –№ 6 (126). – С. 77-80.

²⁰ Корепанова А.В. Уклонение от уплаты налогов, причины и способы борьбы / А.В. Корепанова // Colloquium-journal. – 2019. – № 20-6 (44). – С. 20-21.

²¹ Амиралиева Д.М. Актуальные аспекты повышения эффективности системы налогового контроля: причины уклонения от уплаты налогов и пути их предотвращения / Д.М. Амиралиева // Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3: Общественные науки. – 2019. – Т. 34. № 4. – С. 42-47.

также становится необходимым условием выполнения установленных правил игры.

Во всех случаях неизменным является необходимость наличия санкционного давления на нарушителей правил игры. Впервые внимание на это обратили Р. Познера и Э. Расмусена, которые в своем исследовании предложили практически исчерпывающий перечень действий, реализация которых «стимулирует» участников рынка следовать установленным правилам. В качестве основных типов санкций они выделили следующие²²:

- автоматические, которые возникают из-за действий нарушителя и не направлены против конкретных участников рынка;
- чувство вины, возникающее у нарушителя в случае нарушения им социальных или законодательных норм;
- чувство стыда, возникающее «когда другие люди обнаруживают нарушение и плохо думают о нарушителе»;
- информационный тип санкций, связанный с тем, что в процессе нарушения участник рынка «передает о себе конфиденциальную информацию, которую не следует знать другим»;
- обоюдные санкции, возникающие, когда нарушение обнаружено и нарушитель наказывается действиями данного субъекта и который также несет дополнительные издержки из-за этого нарушения;
- многосторонние санкции, возникающие за счет наказания нарушителями действиями определенного круга лица, которые также несут из-за этого дополнительные убытки.

Оценивая особенности формирования неформальных отношений в налоговой сфере необходимо рассмотреть вопрос учета интересов налогоплательщиков и государства через призму личных и общественных интересов, а также публичных интересов, которые выражает государство. С одной стороны, можно говорить о том, что интересы государства и бизнеса

²² Posner R., Rasmusen E. Creating and Enforcing Norms, with Special Reference to Sanctions // International Review of Law and Economics. – 1999. Vol. 19. No. 3. – p. 369-382.

совпадают, что отмечает, например, И.А. Майбуров: «налогоплательщик получает от государства публичную пользу, «общее благо», отвечающее его частным интересам. Любой налогоплательщик является частью социума, оформленного в качестве государства»²³. Необходимо отметить, что данная ситуация является идеальной, где интересы государства четко выражены во всех сферах, и заключаются, прежде всего, в обеспечении интересов общества. Налогоплательщик, в свою очередь, осознает это, оценивает деятельность органов власти как эффективную и это оказывает дополнительное стимулирующее воздействие налогоплательщиков уплачивать налоги своевременно и полностью.

Как следствие, реализация личных интересов отдельных индивидов неразрывно связана с обществом и социумом, т.е. интересами более высокого порядка, реализацию которых берет на себя государство как субъект публичного права. При этом налоговые поступления как основа формирования государственного бюджета являются той материальной основой, которая и позволяет реализовывать их в интересах отдельных членов общества.

Если с этих позиций проанализировать современную налоговую политику РФ, то полученные выводы также не будут однозначными. С одной стороны, государство в лице Президента и органов исполнительной власти не раз заявляло о том, что налоговое законодательство кардинально меняться не будет, особенно в сторону увеличения налоговой нагрузки на бизнес, (так называемый мораторий на повышение налогов), также действует ряд налоговых льгот, направленных на поддержку предпринимателей и стимулирование их инвестиционной активности. С другой стороны, данные обещания нарушаются, например, рост ставки НДС до 20 % с 1 января 2019 г. и введение налога на самозанятых граждан, также изменились правила налогообложения имущества, что также привело к росту налоговых

²³ Майбуров И.А. Массовый оппортунизм налогоплательщиков как следствие отсутствия в нашем обществе налоговой морали / И.А. Майбуров // / Налоги и финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 179-193.

платежей. Остаются значительные пробелы в налоговом законодательстве, в частности, использование специальных налоговых режимов предусматривает различный порядок признания расходов по страховым взносам, что вызывает проблемы у предпринимателей в части ведения раздельного учета.

Проблемы построения эффективной политики по повышению эффективности взаимодействия государства и налогоплательщиков весьма актуальна, но практически не рассмотрена в отечественной литературе. Ключевой вопрос, на который необходимо найти ответ, – это поиск оптимальных траекторий в направлении достижения баланса интересов государства и налогоплательщиков как необходимого условия минимизации масштабов уклонения от уплаты налогов.

1.2 Уклонение от уплаты налогов как угроза формированию доходов бюджетной системы

Рассматривая налоговый контроль как инструментарий противодействия уклонению от уплаты налогов, предотвращающий угрозы устойчивому формированию доходов бюджета, необходимо не только провести разграничение противоправного и законопослушного поведения налогоплательщиков, но и выявить специфику формирования инструментов налогового контроля. При этом, прежде чем рассматривать явление уклонения от уплаты налогов, следует определить границы девиантного поведения для налогоплательщиков.

Общепризнанная трактовка данного термина следующая: «поведение, отклоняющееся от общепринятых норм и нарушающее социальное поведение людей и групп, воспринимаемое предосудительным с позиции превалирующих ценностей»²⁴. В налоговой сфере фактически синонимом является поведение, связанное с уклонением от уплаты налогов, а также

²⁴ Ермаков С.В. Уклонение от уплаты налогов и(или) сборов с организации: проблема определения понятия / С.В. Ермаков // Вестник Владимирского юридического института. – 2008. – № 4 (9). – С. 134-135.

тесно связанное с «теневой экономической активностью»²⁵. Известно, что любая незаконная (противоправная) и, тем более, подпадающая под административную или уголовную ответственность деятельность, соответствует определению девиантного поведения налогоплательщика.

«Соблюдение налогового законодательства» является, вероятно, наиболее точным термином для описания поведения добросовестных налогоплательщиков, готовых в полном объеме и точно в срок уплачивать налоги²⁶. Налоговое правонарушение необходимо рассматривать с учетом субъективной стороны его совершения²⁷. Исследователи также приводят несколько определений нарушений налогового законодательства, которые даются от узкого правоохрнительного подхода к более широким экономическим определениям, которые позволяют оценить варианты решений налогоплательщика в соответствии с целями налоговой политики и сотрудничества с государством.

В данном случае система экономических интересов и будет являться той основой, которая позволяет проанализировать возникающие между государством и налогоплательщиками (НП) объективные противоречия, итогом которых является снижение уровня налоговой дисциплины, увеличение числа уклонений от уплаты налогов и последующее нарушение устойчивости формирования налоговых доходов бюджета (рисунок 1.1).

С данной позиции также можно разделить способы снижения налогового бремени: законное – налоговая оптимизация; незаконное – уклонение от уплаты налогов. Следует отметить, что в Уголовном кодексе предусмотрена ответственность за уклонение от уплаты налогов, т.е. такого рода деятельность относится к категории экономических, а именно,

²⁵ Киреенко А.П. Карта научных исследований в сфере теневой экономики и уклонения от уплаты налогов / А.П. Киреенко, Е.Н. Невзорова // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – № 46. – С. 46-59.

²⁶ Alm J. What motivates tax compliance? // Journal of Economic Surveys. – 2019. – Vol. 33, No. 2. – p. 353-388.

²⁷ Аргунов Р.Ю. Субъективная сторона уклонения от уплаты налогов / Р.Ю. Аргунов // Аллея науки. – 2019. – Т. 2. № 11 (38). – С. 684-688.

налоговых преступлений (ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ²⁸), но в действующей нормативно-правовой базе законодательно закреплённого разграничения понятий «уклонение от уплаты налогов» и «налоговая оптимизация» не существует.



Рисунок 1.1 – Условия функционирования и свойства формирования доходов бюджетной системы²⁹

Разделяя данные понятия, Конституционный Суд РФ, отметил, что налоговая оптимизация – это такие действия налогоплательщика, «которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога или уменьшение его суммы, заключаются в использовании предусмотренных государством прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и соответственно оптимального вида платежа»³⁰. В соответствии с Постановлением Пленума Верховного Суда РФ № 64 от 28.12. 2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об

²⁸ Уголовный кодекс Российской Федерации: часть первая от 13.06.1996 № 63-ФЗ: принят Гос. Думой 24.05.1996 : (ред. от 07.04.21).

²⁹ Разработано автором по результатам исследования

³⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации».

ответственности за налоговые преступления», «под уклонением от уплаты налогов следует понимать умышленное деяние, направленное на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшее непоступление денежных средств в бюджет России»³¹.

Таким образом, с юридической точки зрения использование налогоплательщиком законных методов оптимизации не является достаточным основанием для того, чтобы его действия считались законными. Также необходимо соблюдение судебной доктрины «деловой цели» в соответствии с которой использование инструментов налоговой оптимизации признается законным в случае, когда такие действия преследуют цель получения прибыли помимо получения налоговой выгоды (следует отметить, что это характерно не только для судебной практики России, но и для стран Европы и Северной Америки³²). Если факт наличия исключительно налоговой выгоды установлен, то это приводит к признанию сделки ничтожной, а действий налогоплательщика – незаконными.

В исследовании мы будем придерживаться данного разграничения: налоговое планирование или оптимизация – использование законных, не связанных с нарушениями налогового законодательства инструментов снижения налоговых обязательств. В свою очередь под уклонением от уплаты налогов мы будем понимать осознанное стремление налогоплательщиков незаконно снизить налоговые обязательства.

Следует отметить, что впервые такое разграничение поведения налогоплательщиков и критерии его определения были рассмотрены Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П. Позже в Постановлении Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П. за налогоплательщиками было закреплено право на законную оптимизацию налогов. А именно: «обязанность платить законно установленные налоги

³¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 64 от 28.12. 2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

³² Кустарникова Е.А. Сравнительный анализ норм, регулирующих ответственность за уклонение от уплаты налогов в российском и иностранном законодательствах / Е.А. Кустарникова // Менеджмент: теория и практика. –2019. – № 1-3. – С. 68-73.

предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую те или иные льготы не распространяются»³³. В соответствии с этим, налогоплательщики несут налоговую, административную или уголовную ответственность даже в случае неполной или несвоевременной уплаты законно установленных налогов.

Ключевым моментом является разграничение законного и противоправного поведения налогоплательщиков, так несовершенство налогового законодательства, наличие пробелов и отсутствие законодательно закрепленных таких активно используемых понятий, «уклонение от налогов», «налоговая оптимизация», «агрессивное налоговое планирование», очень часто не позволяет давать однозначную трактовку действиям налогоплательщиков.

Особо актуальным является рассмотрение «агрессивного налогового планирования», термина, не имеющего законодательной трактовки, но активно используемого в рамочных концепциях Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), который впервые был употреблен в Сеульской декларации в 2013 г.³⁴ Как видно, данный термин является относительно новым, и впервые был использован в Австралии и Канаде, где он использовался как дополнение к судебным доктринам и является, своего рода, общей трактовкой использования таких инструментов планирования³⁵.

Агрессивное налоговое планирование, исходя из такой трактовки, включает как схемы легальной налоговой минимизации, так и уклонения от уплаты налогов (соответственно «tax avoidance» и «tax evasion»). Особое место отводится спорным схемам³⁶, т.е. таким, которые позволяют

³³ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации».

³⁴ Addressing Base Erosion and Profit Shifting. – OECD. – 2013. 88 p. Available at: http://www.oecdilibrary.org/taxation/oecdg20baseerosionandprofitshiftingproject_23132612 (accessed 20 May 2021).

³⁵ Могилда Е.П. Зарубежная практика уклонения от уплаты налогов и противодействия ему / Е.П. Могилда // Образование и наука в России и за рубежом. – 2019. – № 16 (64). – С. 48-53.

³⁶ Громов В.В. Уклонение от уплаты налогов: сущность и значение в налоговой терминологии / В.В. Громов // Финансовое право. – 2019. – № 3. – С. 30-34.

минимизировать налоговые платежи на основе хоть и обоснованных решений, но имеющих высокий уровень риска.

Популярность использования таких схем налогового планирования обусловлена тем, что использование традиционных инструментов налогового контроля не позволяет оценить их законность, поэтому в ряде стран традиционные методы дополняются инициативами, касающимися, прежде всего, раскрытия дополнительной информации³⁷:

- предоставление дополнительной отчетности в отношении сомнительных операций;
- использование полевых экспериментов при анализе поведения налогоплательщиков;
- внедрение процедур горизонтального мониторинга, позволяющих повысить эффективность сотрудничества экономических агентов в налоговой сфере;
- ужесточение штрафных санкций за нарушение правил о раскрытии информации.

При этом необходимо учитывать различия между терминами «налоговое правонарушение» и «уклонение от уплаты налогов». Совершение правонарушения предполагает, что налогоплательщик использовал законные методы оптимизации, пользуясь лазейками в законодательстве, при этом он исполнял все свои обязанности³⁸, например, вовремя предоставлял декларацию и уплачивал налоги, однако, контролирующие органы посчитали такие действия незаконными и суд впоследствии встал на их сторону. В отличие от этого уклонение от уплаты налогов подразумевает осознанные действия налогоплательщика, направленные на уменьшение налоговых

³⁷ Грибина Е.Н. Лучшие практики британской налоговой службы для борьбы против уклонения от уплаты налогов / Е.Н. Грибина, Е.О. Савченко // Аудитор. – 2021. – Т. 7. № 6. – С. 41-45.; Коновалов В.Н. Налоговый контроль: зарубежный и российский опыт противодействия уклонению от уплаты налогов / В.Н. Коновалов // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2021. – № 2 (196). – С. 9-16.

³⁸ Андрианова Н.Г. Концепция общих правил против уклонения от уплаты налогов в российском налоговом законодательстве / Н.Г. Андрианова // Актуальные проблемы российского права. – 2021. – Т. 16. № 1 (122). – С. 71-79.

обязательств³⁹. В соответствии с разъяснениями OECD: «факт уклонения от уплаты налогов возникает, когда доказано, что налогоплательщик осознанно не исполнял свои обязанности, что привело к полной/неполной неуплате налога»⁴⁰. Уклонение может быть совершено как путем бездействия (например, непредоставление налоговой отчетности) или действия (предоставление заведомо ложных данных) (таблица 1.1). Следовательно, уклонение от уплаты налогов исключает возможность непреднамеренного несоответствия в результате ошибок в расчетах, недостаточной квалификации и т.д.

Таблица 1.1 – Критерии и характеристики поведения налогоплательщиков в условиях уклонения от уплаты налогов⁴¹

Критерий	Налоговая оптимизация	Уклонение от уплаты налогов
Механизм реализации задач	Законное сокращение налогового бремени	Незаконное сокращение налоговых обязательств
Характер действий	Активные	Активные и пассивные
Момент возникновения	До возникновения обязанности по уплате налога	Во время возникновения обязанности по уплате налога
Методы снижения налоговых обязательств	Предусмотренные законодательством	Запрещенные законодательством
Характер действий	Открытый	Скрытый
Системность действий	Системные	Как правило бессистемные ситуативные
Размер выгоды	Относительно невысокий	Максимально высокий
Уровень риска	Минимальный	Максимальный
Последствия для государства	Позитивные и негативные	Негативные
Перераспределение налоговых обязательств	Между взаимосвязанными налогоплательщиками	Между всеми законопослушными налогоплательщиками

В связи с этим, мы будем подразумевать под уклонением от уплаты налогов именно преступления, предусмотренные соответствующими статьями УК РФ, т.е. данное явление характеризуется наличием умысла в

³⁹ Разуваева Е.Б. Уклонение от уплаты налогов: способы уклонения и методы решения / Е.Б. Разуваева, Л.Р. Якупова // Вестник современных исследований. – 2018. – № 6.2 (21). – С. 265-267.

⁴⁰ Building Transparent Tax Compliance by Banks, OECD, July 2009, Pages: 136 Available at: http://www.oecdilibrary.org/taxation/buil_din_gtransparenttaxcompliancebybanks_9789264067851en (accessed 20 May 2021).

⁴¹ Составлено по Нестеров, Г.Г. Налоговый контроль: учебное пособие / Г.Г. Нестеров, А.Н. Попонова, А.В. Терзиди, - 2-е изд., перераб. и доп. - М.:Эксмо, 2009. -384 с.; Демин А.В. Диспозитивность в налоговом праве: монография / А.В. Демин. – Москва: Проспект, 2018. - 184 с.

случае нарушения норм закона, и, например, таковым не может считаться совершение ошибок при исчислении налогооблагаемой базы или нарушение сроков подачи налоговой декларации. Это связано с тем, что изменение (но не искажение) данных, не связано с намерением уклониться от уплаты налогов, поэтому это не считается налоговым преступлением, хотя и представляет собой уменьшение налоговых обязательств.

Таким образом, сложность налоговых отношений отчасти связана с тем, что как уклонение от уплаты налогов, так и налоговое планирование имеют следующие общие черты:

- основной целью выступает минимизация налоговых платежей;
- инструменты достижения цели зачастую схожие.

Процесс уклонения от уплаты налогов неразрывно связан с использованием известных схем или методов, которые видоизменяют обязанности налогоплательщиков в сторону снижения уплаты налогов. Общепринятым определением метода является следующее: «путь, способ, прием практического осуществления чего-либо»⁴², т.е. использование метода, имеющего в своем основании объективную предпосылку, представляет собой целенаправленное и осознанное действие которое имеет направление от налогоплательщика к его обязательствам.

Налоговые преступления и налоговое планирование или оптимизация отличаются не только по объективной и субъективной стороне действий налогоплательщиков, но и также имеют различия по размеру причиненного ущерба и другим последствиям. Уклонение, особенно когда приобретает массовый характер, приводит к сокращению налоговых поступлений в бюджетную систему, поэтому государство вынуждено повышать налоговую нагрузку на законопослушных налогоплательщиков. Как результат, нарушители законодательства получают дополнительные конкурентные преимущества, так как в их распоряжении остается больше денежных

⁴² Горелов Н.А. Методология научных исследований / Н.А. Горелов, Д.В. Круглов. – М.: Юрайт, 2015. –154 с.

средств, которые они могут пустить как на цели развития бизнеса, так и на личное потребление.

Таким образом налоговый контроль как совокупность инструментов управления налоговыми доходами бюджета является базовым элементом его устойчивого развития. Система налогового контроля в этом случае представляет набор взаимосвязанных инструментов, которые образуют целенаправленное единство и взаимодействуют с окружающей средой и между собой. Процесс управления бюджетными поступлениями, в первую очередь, ориентирован на социальный эффект, а не на коммерческую прибыль. Это и определяет конкретную цель как бюджетной системы, так и каждого ее элемента, к которым и относится налоговый контроль.

При осуществлении бюджетной политики правительство де-факто организует расходы страны, в то время как управление доходами руководствуется фискальной политикой. Эффективность управления государственными расходами в значительной степени определяется тем, насколько хорошо составляется бюджет, зависит от процедур планирования, утверждения и исполнения бюджета расходов, а также об операциях бюджетного контроля. Вышесказанное еще раз подчеркивает системный характер бюджетного процесса, поэтому пренебрежение системным характером бюджетного процесса может спровоцировать конфликты между государством и налогоплательщиками.

С учетом этого обеспечение устойчивого развития бюджетной системы предполагает соблюдения следующих принципов:

- достаточность: собственные ресурсы должны удовлетворять потребности страны в финансировании и соответствовать изменениям в этих потребностях;
- эффективность административных затрат: затраты на сбор и управление налоговыми доходами должны быть низкими по сравнению с доходами, которые они генерируют;

- стабильность доходов: налоговые доходы должны опираться на устойчивую налоговую базу;

- справедливость налоговой системы: налоговая нагрузка должна быть справедливо распределена между налогоплательщиками.

Если рассматривать налоговый контроль как основополагающий механизм устойчивого развития бюджетной системы, то следует учитывать следующие критерии:

- бюджетные критерии: требуют обеспечения достаточного и стабильного финансирования расходов бюджета за счет повышения уровня налоговой дисциплины;

- критерии интеграции: собственные налоговые поступления по уровням бюджетной системы должны в максимальной степени обеспечивать финансовую автономию субъектов бюджетных отношений;

- критерии эффективности включают интернализацию внешних факторов, реализацию принципа subsidiarity и ограничение административного давления на налогоплательщиков в ходе осуществления контрольных мероприятий;

- критерии справедливости включают обеспечение справедливости на уровне субъектов бюджетных отношений, а также горизонтальную и вертикальную справедливость для налогоплательщиков.

Таким образом, предложенный в данном разделе диссертационной работы подход к рассмотрению налогового контроля, ориентированного на устойчивое развитие бюджетной системы, позволил рассмотреть и конкретизировать приоритеты налоговой политики государства в долгосрочном и краткосрочном периодах. Критерии оценки, ориентированные на устойчивое развитие, позволяют оценить потенциальный вклад трансформации системы инструментов налогового контроля в приоритеты бюджетной политики, ориентированной на устойчивое развитие.

1.3 Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и характеристик системы инструментов налогового контроля

Сложность и дискуссионность вопросов изучения системы инструментов налогового контроля в целом и в контексте взаимодействия с налогоплательщиками, в частности, не вызывает сомнения. Например, в большинстве работ, посвященных изучению как практических, так и общетеоретических основ налогового контроля как механизма воздействия на поведение налогоплательщиков, однозначной трактовки данного термина не приводится⁴³. Причина этого, скорее всего, заключается в том, что понятие «экономическое поведение» является часто используемым и интуитивно понятным, не требующим наличия четкой дефиниции. Данная ситуация является прямо противоположной по отношению к другим терминам, таким как «эффективность» и «устойчивость», которые также часто употребляются, но дискуссии вокруг их трактовки настолько обширны и активны, что не позволяют найти общий знаменатель.

Результатом «терминологического хаоса» часто является возникновение методологических искажений и теоретических неточностей, которые, в свою очередь, негативно влияют на результаты исследований в налоговой сфере вследствие неоправданного его сужения или расширения.

В рамках теории маржинализма принцип рациональности означает, что «состояние индивида» достигает равновесного состояния только в том случае, когда в заданных ограничениях его положение является оптимальным с учетом имеющихся альтернативных вариантов выбора⁴⁴. Следовательно, данный базовый в теории маржинализма принцип также подтверждает, что налогоплательщик максимизирует свою полезность, т.е. стремится минимизировать свои налоговые обязательства. Тогда поведение

⁴³ Ледовская А.В. Эволюция взглядов на поведение налогоплательщиков в контексте уклонения от уплаты налогов / А.В. Ледовская, В.В. Кузьменко // Управленческий учет. – 2021. – № 6-3. – С 646-653.; Арабов Р.Р. Влияние налогового менталитета и налоговой морали на состояние системы налогового контроля в государстве / Р.Р. Арабов // Путеводитель предпринимателя. – 2014. – № 24. – С. 33-40.

⁴⁴ Кузнецова О.Д. История экономики / О.Д. Кузнецова, И.Н. Шапкин, А.С. Квасов. – М.: Юрайт. 2019. – 436 с.

налогоплательщиков можно описать одним способом, в соответствии с которым достижение равновесного или оптимального состояния позволяет максимизировать полезность в долгосрочном или краткосрочном периодах. Основной заслугой маржиналистов в этой связи следует признать активное использование математического аппарата в своих исследованиях.

Представителей «кейнсианской» экономической школы интересовали преимущественно макроэкономические проблемы, поэтому и поведение налогоплательщиков они рассматривали в контексте достижения устойчивого и равновесного состояния бюджетной системы. С их точки зрения, в условиях рыночных провалов и перманентных кризисов «экономическое поведение налогоплательщиков, особенно крупных, должны быть максимально согласованы, нацелены на совместное скорейшее преодоление кризисных явлений в социально-экономической сфере»⁴⁵.

Монетаристы также интересовались в основном поиском оптимальных траекторий развития на макроуровне. Основным фактором, стимулирующим использование рациональных форм экономического поведения на микроуровне является спрос на деньги. В этой связи, по мнению монетаристов, изменяя предложение денежной массы государство влияет на экономическое поведение хозяйствующих субъектов⁴⁶. В рамках неоклассической концепции произошла дальнейшая модернизация принципа рациональности экономического поведения и появились относительно универсальные экономико-математические модели, описывающие поведение налогоплательщиков с учетом множества факторов. Коренное изменение методологической основы в анализе поведения налогоплательщиков связано с возникновением институциональной теории. Институционалисты практически отказались от анализа экономического поведения в контексте традиционных предпосылок экономической теории и уже Т. Веблен, предлагал использовать междисциплинарные подходы в процессе изучения

⁴⁵ Ядгаров Я.С. История экономических учений / Я.С. Ядгаров. – М.: Юрайт. 2004. – 480 с.

⁴⁶ Кузнецова О. Д. История экономики / О.Д. Кузнецова, И.Н. Шапкин, А.С. Квасов. – М.: Юрайт. 2019. – 436 с.

особенностей поведения налогоплательщиков, выделяя, прежде всего социальную философию, психологию и т.д.⁴⁷ Это стало одной из причин роста популярности поведенческой экономики, так как по мнению многих исследователей использование в ее рамках методологии приводит к улучшению качества прогнозов⁴⁸, а также более объективному объяснению фактического поведения и выбора экономических агентов⁴⁹ (Webley, Robben, Morris, 1988). Поведенческие экономисты утверждают, что они стремятся сделать экономический анализ максимально «приближенным к реальности»,⁵⁰ (Wartick, 1994). При этом они, активно используют критику Саймона в отношении методологии позитивной экономики исходя из знаменитого афоризма Фридмана «чем лучше экономическая теория или модель, описывает реальность, тем более нереалистичными являются ее исходные предпосылки»⁵¹. При этом поведенческие экономисты считают нереальные предположения «неизбежным злом», а не силой⁵².

В этой связи следует выделить работу Рубинштейна (2005), где он систематизировал критику методологии поведенческих исследований, постановки экспериментов и обоснования своих предположений⁵³. По его мнению, методологические проблемы, которые существуют нельзя недооценивать и игнорировать, что зачастую делают экономисты, специализирующиеся в области поведенческой экономики. Такой же позиции придерживается и Тайлер (1990), который утверждает, что поведенческие экономисты должны быть очень осторожны в процессе использования своих

⁴⁷ Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: Учебник для вузов / Под общ. ред. А.А. Аузана. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 408 с.

⁴⁸ Torgler B. Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis. – 2007. Cheltenham, UK, Edward Elgar Publishing. – 214 p.

⁴⁹ McCaffery E., Slemrod J. Behavioral Public Finance. – 2006. New York, NY, Russell Sage Foundation. – 187 p.

⁵⁰ Angner, E., Loewenstein, G. Behavioral economics. In Handbook of the Philosophy of Science. – 2010. Volume 13. Amsterdam, The Netherlands, Elsevier Publishing. – pp. 67-101.

⁵¹ Саймон Г.А. Рациональность как процесс и продукт мышления / Г. А. Саймон // THESIS. – 1993. – №.3. – с.16-38.

⁵² Alm J. A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting // Account Rev. – 1991. – Vol. 66. – p. 577–593.

⁵³ Jakob H. Holtermann S. 2016. Getting Real or Staying Positive: Legal Realism(s), Legal Positivism and the Prospects // Naturalism in Jurisprudence. – 2016. – Vol. 29(4). – p. 116-128.

экспериментальных данных, чтобы получить адекватные результаты⁵⁴.

Сложность принятия решений в реальном мире мотивирует экономистов использовать различные методы исследований, в том числе, в рамках поведенческой экономики, таких как гипотетические эксперименты выбора, лабораторные исследования, полевые эксперименты. Рассмотрение такого многопланового явления, как система инструментов налогового контроля предполагает моделирование поведения налогоплательщиков и выявления факторов, влияющих на их выбор (рисунок 1.2).

В соответствии с традиционным подходом, основанным на неоклассической теории, индивиды действуют рационально, максимизируя свою полезность, поэтому решение проблемы уклонения от уплаты налогов должно основываться на поиске оптимальной стратегии налогового контроля. В отличие от этого, теория ограниченно-рационального поведения постулирует важность факторов неэкономического характера, формирующих налоговую мораль, поэтому индивидуальные нормы и принятые в обществе стереотипы поведения оказывают непосредственное влияние на вероятность совершения налогоплательщиками правонарушений.

Некоторые экономисты принимают экспериментальные аномалии как окончательное доказательство того, что основные неоклассические постулаты обладают явными недостатками и нуждаются в коренной переработке⁵⁵.

Другие придерживаются прямо противоположных взглядов⁵⁶: экономические модели должны применяться к реальной экономике, а не тестироваться и подтверждаться в искусственных условиях, реализованных в экономической лаборатории.

⁵⁴ Thaler R., Sunstein C. 2008. *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. – 2008. – New Haven, CT: Yale University Press. – 214 p.

⁵⁵ Holtermann H. Philosophical Questions at The Empirical European // *Journal of Legal Studies, Network of Legal Empirical Scholars (NoLesLaw)*. – 2019. Special Issue. p. 64-73.

⁵⁶ Angrist J., Pischke J.-S. The credibility revolution in empirical economics: How better research design is taking the con out of econometrics // *The Journal of Economic Perspectives*. – 2010. Vol. 24(2). p. 3–30.



Рисунок 1.2 – Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и характеристик системы инструментов налогового контроля⁵⁷

Как известно, любой эксперимент включает в себя тестирование по крайней мере, двух вещей – гипотеза (на которой построена модель или теория) и некое множество начальных условий и вспомогательных допущений⁵⁸. Это дает дополнительные основания к тому, что ни одна теория или модель не будет когда-нибудь полностью подтверждена эмпирическими наблюдениями. В этом случае исследователи всегда вынуждены использовать вспомогательные гипотезы для того, чтобы построенные модели можно было использовать на практике⁵⁹. Такие вспомогательные

⁵⁷ Разработано автором по результатам исследования

⁵⁸ Смит В. Экспериментальная экономика / В. Смит. – М., 2008. – 360 с.

⁵⁹ Gilboa I. Theory of decision under uncertainty. – Cambridge University Press: 2009. – 169 p.

предположения и начальные условия могут включать в себя методы измерения, стимулы, платежи, штрафные санкции и т.д. Эти результаты не всегда хорошо справляются с проблемами, которые часто называют «проблемой внешней валидности»⁶⁰. Последний относится к трудностям, которые возникают при обобщении таких выводов с реальным миром. Некоторые поведенческие экономисты не принимают эту проблему очень серьезно, потому что они получают аналогичные результаты в тиражируемых экспериментах и полученные результаты кажутся интуитивными⁶¹.

Таким образом, основная цель экономических исследований, а именно улучшение объясняющей и прогностической силы экономических моделей может быть достигнута за счет использования новых подходов в анализе поведения экономических агентов в которых фактический выбор обусловлен множеством, часто не поддающихся формализации факторов. Это дает возможность отделять существенные причинные процессы от ложных корреляций, как аффективные и когнитивный факторы действуют вместе в причинной цепи событий, которые вызывают важные закономерности поведения (включенные аномалии).

Следует отметить, что в это время экономические взгляды формировались не только под влиянием Маршалла, но и институционалистов, которые делали акцент на социальных и исторических аспектах, определяющих ход экономических процессов. Эти два течения, на первый взгляд имеющие мало общего, стали основой формирования подходов к пониманию поведения экономических индивидов. Первый из них ориентирован на методологическом индивидуализме и рациональном поведении человека и, соответственно, использовании нормативного подхода к изучению человеческого поведения (неоклассическая парадигма).

По мнению большинства исследователей, первый проведенный

⁶⁰ Burlando R., Guala F. Heterogeneous Agents in Public Goods Experiments// *Experimental Economics*. – 2005. Vol. 8(1). – p.35-54.

⁶¹ Ferguson, E., Heckman, J.J., Corr, P. Personality and Individual Differences // *Special issue on personality and economics*. – 2011. Vol. 51(3). – p. 66-78.

изолированный эксперимент и лежащий в основе экспериментальной экономики, связанной с поведенческими аспектами принятия решений, был связан с лотерейной игрой, и получил название так называемого «Санкт-Петербургского парадокса»⁶². Он был проведен в 1738 году Николая и Даниилом Бернулли и заключался в проведении азартной игры путем подбрасывания монеты. Его результаты показали, что люди не всегда следуют выбору, который максимизирует их выгоду, т.е. они доказали актуальность субъективной оценки одних и тех же событий разными лицами. Он также заложил основу для формулировки теории полезности и гипотезу о форме функции полезности и связанной с ними подходами к оценке уровня риска. Значимость «Санкт-Петербургского парадокса» в развитии экспериментальной экономики отмечает Т.В. Корнилова, которая показала, как он вдохновил ученых, чтобы проверить его в различных областях экономики в течение почти трех столетий⁶³.

Дискуссия об этом парадоксе также привлекла внимание фон Неймана и Моргенштерна, авторов фундаментального учебника по теории игр⁶⁴. Проблема рациональности выбора, представленная в этой книге, в контексте теории игр была основана на множестве неоклассических аксиом, касающиеся поведения экономического человека, стремящегося к максимизации ожидаемой полезности. Эта публикация послужила, своего рода фундаментом экспериментальной экономики, и повлияла не только на дальнейшее развитие теории игр, но и на теорию принятия решений.

Как справедливо указывает Guala (2008b), теория игр не только внесла значительный вклад в теорию экономики, но также активно использовалась многими исследователями «для решения научных, политических и управленческих проблем: от разрешения конфликтов в международных

⁶² Карпов А.В. Психология принятия решения в управленческой деятельности. Метасистемный подход / А.В. Карпов, А.А. Карпов, Е.В. Маркова. – 2016. Ярославль : ЯрГУ. – 644 с.

⁶³ Корнилова Т.В. Психология риска и принятия решений / Т.В. Корнилова. – М.: Аспект Пресс, 2003. – 194 с.

⁶⁴ Фон Нейман Дж. Теория игр и экономическое поведение / Дж. Фон Нейман, О. Моргенштерн. - М.: Наука, 1970. – 306 с.

отношениях до групповой психологии, кибернетики и организации фирмы»⁶⁵.

На основании результатов многочисленных экспериментов, проведенных с использованием теории игр, исследователи часто формулируют новые правила, которые корректировали теорию ожидаемой полезности⁶⁶. Целью этих экспериментов было показать реальность принятия решений отдельных лиц, то есть исследовать индивидуальные предпочтения и выбор. Полученные результаты, как правило, указывали на ряд несоответствий между реальным поведением игроков и выводами, полученными на основе использования теоретических моделей оптимального поведения. Развитие теории игр привело также к разработке так называемой бизнес-игры, использование которой стало важной частью экспериментального обучения.

В экспериментальных исследованиях особо следует отметить теорию перспектив Канемана и Тверски⁶⁷. Их теория объясняла принятие решений в условиях риска, и полученные выводы поставили под сомнение постулат неоклассической теории о рациональности выбора и, следовательно, гипотезу ожидаемой полезности. Формулировка теории перспектив заложила основы для развития поведенческих финансов, что позволило Канеману получить нобелевскую премию в области экономических наук.

Как отмечают Пикхард и Принц в настоящее время происходит «одна их самых красивых методологических революций в истории экономики»⁶⁸, где ведущая роль принадлежит поведенческой и экспериментальной экономике.

Рациональная модель поведения налогоплательщиков подчеркивает их предрасположенность вести себя нечестно и предполагает необходимость

⁶⁵ Kollock P. Social dilemmas: The Anatomy of Cooperation // *Annu. Rev. Sociol.* – 1998. Vol. 24. – p. 183–214.

⁶⁶ Тер-Акопов С.Г. Методы исследования и процессы принятия решений в налоговом комплаенсе / С.Г. Тер-Акопов // *Экономика. Бизнес. Банки.* – 2021. – № 4 (54). – С. 100-111.

⁶⁷ Канеман Д. Рациональный выбор, ценности и фреймы / Д. Канеман, А. Тверски // *Психологический журнал.* – 2003. – Т. 24. - № 4. – С. 31-42.

⁶⁸ Pickhard M., Prinz A. Behavioral dynamics of tax evasion – a survey / *Journal of Economic Psychology.* – 2014. No 40. – P. 1–19.

жесткого контроля и наказание в виде санкций, которые являются преобладающими мерами регулирования⁶⁹. Поркано проанализировал тенденции роста зависимости от размера наказания в качестве основной меры воздействия на недобросовестных налогоплательщиков и наличия психологических аспектов по эффективности наказания⁷⁰. Они выделяют обстоятельства, при которых наказание имеет положительный эффект, и когда рациональная модель оказывает негативное воздействие. Кроме того, они доказывают ограниченную способность системы правосудия как средства достижения целей реабилитации и сдерживания рецидива.

Налоговый контроль как форма взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками определяется набором базовых предположений о целях и стратегий обеих сторон. Если налоговые органы воспринимают налогоплательщиков как рациональных агентов, заинтересованные в максимизации их индивидуальной прибыли, то, вполне вероятно, что они берут на себя роль «охотников» или «полицейских», применяя стратегии, чтобы поймать «грабителей»⁷¹. С другой стороны, налогоплательщики, воспринимающие себя как «жертвы» могут принять соответствующую роль и попытаться избежать наказания с помощью сложных схем уклонения и принятием соответствующего риска или использования лазеек в налоговом законодательстве для целей агрессивного налогового планирования.

Если налоговые органы воспринимают налогоплательщиков как добросовестных индивидов, которые добровольно соблюдают законодательство, а также учитывают, что сложность налогового законодательства может привести к ошибкам в поданных декларациях как в пользу налогоплательщиков, так и налоговых органов, то контролирующие органы могут выбрать стратегию консультирования с целью оказания

⁶⁹ Тихонова А.В. Налоговая нагрузка и иные мотивы законопослушного поведения физических лиц // А.В. Тихонова / Экономика. Налоги. Право. – 2021. – Т. 14. № 2. – С. 169-178.

⁷⁰ Porcano T. Correlates of tax evasion // Journal of Economic Psychology. – 1988. No 9. – p. 47–67.

⁷¹ Falkinger J., Walther H. Rewards versus penalties: On a new policy against tax evasion // Public Finance Quarterly. – 1991. No 19. – p. 67–79.

помощи в подготовке и сдаче правильной налоговой отчетности и контроля налогоплательщиков⁷². Со стороны налогоплательщиков, этот подход воспринимается как справедливое обращение, которое, вероятно, может вызвать ответную реакцию в виде соблюдения законодательства. Данная ситуация не должна рассматриваться как «наивное поведение» и не брать в расчет девиантные модели поведения. Без сомнения, большинство налогоплательщиков готовы полностью и точно в срок исполнять свои обязанности, но все они должны знать, что в случае нарушений санкции последуют незамедлительно⁷³. Другими словами, карательный элемент является необходимым для формирования эффективной системы мотивации соблюдения законодательства.

Очевидно, что более успешным подходом к выявлению потенциальных неплательщиков является применение знаний и данных, накопленных в исследованиях поведенческой экономики и экономической психологии и отбор налогоплательщиков для проверок на основе соответствующих моделей.

Дополнительным стимулом для использования инструментов поведенческой экономики является ограниченность неоклассической парадигмы при попытке ее использования для анализа индивидуального поведения. В большинстве исследований, посвященных данной тематике, отмечается, что восприятие налогоплательщика как рационального индивида при анализе особенностей его выбора не всегда верно, так как необходимо учитывать ряд психологических ограничений, влияющих на их поведение. Например, на их способности к вычислениям (так называемая «ограниченная рациональность»); искаженном восприятии реальных издержек действий и их последствий («фискальная иллюзия»); они сталкиваются с ограничениями

⁷² Айтхожина Г.С. Налоговое соблюдение: налоговый контроль или налоговая мораль? / Г.С. Айтхожина // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2019. – Т. 17. № 4. – С. 5-10.

⁷³ Ледовская А.В. Деятельность органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогоплательщиками налогов / А.В. Ледовская // Материалы IV Международной заочной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика». Ставрополь, 2017. – С. 38-41.

на их модели поведения («гиперболическое дисконтирование»)⁷⁴ и т.д. Все они влияют на модели поведения налогоплательщиков и оказывают значительное воздействие на процесс принятия решения под влиянием не только личной мотивации, но и принятых в обществе социальных стереотипах поведения и общепринятых норм.

В рамках поведенческой экономики постулируется, что индивиды не всегда рациональны в своем выборе и они стремятся максимизировать свою полезность. Методология поведенческой экономики данные «отклонения» от рационального выбора использует как отправную точку для формализации и создания адекватной теории поведения налогоплательщика, которую можно использовать на практике.

Одним из перспективных направлений, связанным с анализом поведения налогоплательщиков, является оценка субъективных восприятий индивидов и их влияние на конечный выбор. Например, как отмечает М.Р. Пинская налогоплательщики неадекватно оценивают низкие вероятности наступлений отдельных событий (проведение выездной налоговой проверки), «подсознательно повышая вес вероятности»⁷⁵. При этом данный парадокс наблюдается даже в условиях наличия полной информации, поэтому построение моделей поведения налогоплательщиков с учетом субъективного восприятия вероятностей дает возможность получить более точные результаты в контексте уклонения от уплаты налогов.

В качестве еще одного субъективного фактора следует отметить следующий. Отдельные категории налогоплательщиков могут использовать адаптивные модели поведения в зависимости от изменений условий внешней среды, например, изменение правил налогового контроля, что подробно рассмотрено в исследовании Валунда⁷⁶ также отмечают, что индивиды по-

⁷⁴ Wenzel M. A social categorisation approach to distributive justice // *European Review of Social Psychology*. 2004. No 15. P. 219–257.

⁷⁵ Пинская М.Р. Лабораторный эксперимент при исследовании проблемы уклонения от уплаты налогов: значение и методика проведения / М.Р. Пинская, А.П. Киреенко // *Налоги и налогообложение*. – 2017. – № 7. – С. 56-66.

⁷⁶ Wahlund R. Tax changes and economic behavior: The case of tax evasion // *Journal of Economic Psychology*. – 1992. No 13. – p. 657–677.

разному воспринимают потенциальную прибыль и убытки. В этой связи налогоплательщики действуют, не максимизируя функцию полезности, а принимают решения на основе функции стоимости. Тогда моделирование поведения налогоплательщика будет предполагать поиск первоначальной «точки отсчета», которая не будет зависеть от уровня их дохода. Это связано с тем, что налогоплательщики реагируют на убытки более остро, чем на прибыль, соответственно, потери в доходах играют большую роль, чем аналогичная выгода. Это приводит к росту неприятия рисков (вогнутая кривая выигрышей), и выпуклая кривая, описывающая убытки. Однако в случае потенциальных убытков и выигрыша налогоплательщики склонны недооценивать первые и переоценивать вторые, что делает для них модель противоправного поведения более приемлемой.

В соответствии с теорией ожидаемой полезности данные модели изменяют вероятность, так как налогоплательщик воспринимает данную категорию субъективно, а не как объективную функцию, которую он должен максимизировать. Очевидно, что это повышает уровень сложности при построении теоретических моделей, так как необходимо учитывать фактор индивидуального выбора налогоплательщика. Положительным моментом является то, что это позволяет повысить точность моделей, описывающих поведение налогоплательщиков, действующих в условиях неполной информации. В качестве недостатков необходимо отметить, что данные модели не дают возможности оценить влияние изменения отдельных элементов налогов, например, налоговой ставки, на поведение налогоплательщиков.

Вторая группа моделей, как было отмечено ранее, изучает поведение налогоплательщиков в рамках группового взаимодействия, или в соответствии с терминологией Венцеля «теория социальных взаимодействий»⁷⁷. В контексте уклонения от уплаты налогов социальная

⁷⁷ Wenzel M. An analysis of norm processes in tax compliance // Journal of Economic Psychology. – 2004. No 25. – p. 213–228.

норма – это образец поведения налогоплательщика, который может оцениваться как и другие поведенческие паттерны и имеет в большинстве случаев бинарную оценку в рамках одобрения или неодобрения его действий⁷⁸. То есть имеет место зависимость: когда отдельные индивиды, ассоциирующие себя с определенной группой, ведут себя в соответствии с принятыми нормами, то и другие члены группы будут стремиться соблюдать установленные неформальные правила игры. В соответствии с этим, чем ближе неформальные правила игры к действующей нормативно-правовой базе, тем ниже будет стремление налогоплательщиков уклоняться от уплаты налогов.

Наличие такого фактора, как социальные стереотипы поведения полностью согласуется с методологией поведенческой экономики, так как основаны на оценке влияния социо-культурных особенностей общественных страт, влияющих на уровень налоговой морали через проявление отдельных чувств, таких как совесть, альтруизм, вина или стыд и т.д. Наличие даже одной составляющей стимулирует налогоплательщика уплачивать налоги полностью и в срок до тех пор, пока он считает, это необходимым в силу наличия определенных моральных оснований. Верна и обратная зависимость – если уклонение от уплаты налогов является морально оправданным и данное явление является общепринятым, то влияние социальных норм на соблюдение законодательства становится минимальным.

Более активное использование в последнее время методологии поведенческой экономики обусловлено недостатками неоклассической теории при анализе индивидуального поведения. В ряде работ отмечается, что, вопреки стандартному неоклассическому подходу, который используется при анализе выбора потребителей, необходимо учитывать ряд психологических ограничений, влияющих на их поведение⁷⁹. Все они влияют

⁷⁸ Там же

⁷⁹ Паршина Е.Н. Налоговая культура как инструмент противодействия налоговой деликтности в России / Е.Н. Паршина // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2016. – № 10 (77). – С. 24-29; Папайка А.А. Институализация налоговой культуры в системе налоговых

на модели поведения налогоплательщиков и оказывают значительное воздействие на процесс принятия решения под влиянием социальных групп, мотивации отдельных индивидов, принятых стереотипов поведения и других факторов.

Одним из основных полученных выводов поведенческой экономики является то, что индивиды не всегда рациональны и методология поведенческой экономики использует эти так называемые «отклонения» от общепринятых допущений в качестве отправной точки для развития формального представления и создания реалистичной теории индивидуального поведения. В качестве примера можно привести фактор оценки налогоплательщиками справедливости действующей налоговой системы (таблица 1.2). В общем случае эффективное функционирование органов государственной власти приводит к учету интересов налогоплательщиков, уровень налогового бремени не будет мешать устойчивому развитию бизнеса, поэтому фискальная система будет восприниматься как справедливая.

Также в случае использования клиенториентированного подхода налогового контроля в отношении налогоплательщиков будут сглаживаться противоречия между государством и бизнесом, что также окажет положительное влияние на восприятие справедливости. Данные теории в настоящее время успешно применяется для анализа процессов уклонения от уплаты налогов.

Лабораторные эксперименты, как метод экономических исследований начал применяться в 60-х годах XX века, когда Смит изучал проблему распределения ресурсов на рынках, имеющих альтернативный вид⁸⁰. Тогда, были установлены конкретные рамки постановки и использования экспериментов в экономических исследованиях, а также сформулированы

отношений / А.А. Папаика, А.А. Головащенко // Экономика, управление и инвестиции. – 2015. – № 3 (9). – С. 6-10.

⁸⁰ Bardsley N. Rethinking the Rules . in Experimental Economics: Princeton University Press, 2009. – 166 p.

методологические основы встраивания в различные теории и использовании полученных результатов на практике.

Таблица 1.2 – Система принципов и учет фактора справедливости в функционировании налоговой системы⁸¹

Общие принципы налоговой системы	Проявление принципа справедливости	Результат соблюдения справедливости	
		Государство	Налогоплательщики
Эффективность	Учет интересов субъектов налоговых отношений	Обеспечение реализации функций государства	Налоговые изъятия не мешают устойчивому развитию
Единство	Унификация прав и обязанностей субъектов налоговых отношений	Единство системы налогового администрирования	Сглаживание противоречий интересов государства и налогоплательщиков
Всеобщность	Единые правила по исполнению обязанностей для субъектов налоговых отношений	Дифференциация налоговых поступлений в бюджет	Сглаживание противоречий интересов по группам налогоплательщиков
Равенство	Законодательное равенство субъектов налоговых отношений	Организация системы обеспечения добросовестного исполнения обязанностей	Сглаживание противоречий интересов государства и налогоплательщиков
Достаточность	Объем налоговых поступлений соответствует расходным обязательствам бюджета	Обоснованность расходов бюджета	Налоговые изъятия не мешают устойчивому развитию
Экономичность	Оптимальный размер затрат на налоговое администрирование	Рост эффективности системы налогового администрирования	Рост транспарентности в отношениях государства и налогоплательщиков
Обоснованность	Учет финансово-экономической результативности деятельности налогоплательщиков	Обеспечение социально-экономической стабильности	Налоговые изъятия не мешают устойчивому развитию
Адаптивность	Унификация и обоснованность налоговых льгот и преференций	Реализация регулирующей функции налогов	Стимулирование активности отдельных категорий налогоплательщиков
Контроль	Соразмерность и неизбежность налоговых санкций в случаях нарушения закона	Обеспечение выполнения налогового законодательства	Стимулирование законопослушного поведения

⁸¹ Составлено по Moser, D. V., Evans III, J.H., Kim, C.K. The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions // Accounting Review. – 1995. Vol. 70(4). – p. 619–634.; 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.

Изучение поведения налогоплательщиков на основе лабораторных экспериментов является весьма перспективным, так как в отличие от теоретических работ, экспериментальный инструментарий не столь ограничен необходимостью упрощений исходных предпосылок, что характерно для традиционной парадигмы экономических исследований, как следствие, это дает возможность учета воздействия множества дополнительных факторов, которые могут быть точно и однозначно детерминированы в контролируемой среде. Также, в отличие от традиционных эмпирических исследований, основанных на «естественных данных», экспериментальная экономика позволяет генерировать новые данные и осуществлять контроль над посторонним влиянием. Имеется ряд естественных ограничений при постановке и проведении экспериментов, которые не являются критическими.

Постановка и проведение эксперимента, прежде всего, подразумевает создание микроэкономической системы в лабораторных условиях, которая будет максимально приближена к реальной, и которая выступает предметом исследования и субъектов исследования в качестве которых, как правило, выступают студенты⁸². Они принимают индивидуальные решения, от которых зависит размер их вознаграждения. Такая система позволяет контролировать окружающую среду, стимулы и предпочтения, которые выбирают испытуемые.

Также существует и ряд других процедур, которые учитываются в экспериментальной экономике. Например, эксперимент должен вестись в однородном и последовательном порядке, чтобы соответствовать критерию воспроизводимости⁸³. Эксперимент не должен быть слишком длинным или сложным, так как субъекты могут запутаться или потерять к нему интерес. Инструкции, предоставляемые субъектам должны быть понятными, следует избегать использования наглядных примеров, так как они могут повлиять на

⁸² Plott R., Smith L. Handbook of experimental economics results. – Elsevier, 2008. 215 p.

⁸³ Там же

принимаемые решения. Выбор вариантов принимаемых решений, которые являются своеобразным «ядром эксперимента» должны быть сформулированы в «нейтральной», а не «нагруженной» коннотации для того, чтобы замаскировать контекст эксперимента и избежать прямых ссылок на причинно-следственные связи⁸⁴. Такой нейтралитет усиливает контроль экспериментатора над предметными предпочтениями, однако некоторые исследователи утверждают, что использование нейтральных инструкций ограничивает способность к обобщению, что снижает ценность полученных результатов⁸⁵. На наш взгляд, отсутствие нейтральности не дает возможности обобщать полученные результаты, так как экспериментатор не может контролировать ассоциации студентов, которые возникают при использовании «нагруженных инструкций».

Таким образом, основными методологическими преимуществами лабораторных экспериментов являются контроль и гибкость. Лабораторные методы позволяют исследователю генерировать новые данные об индивидуальном и групповом выборе в условиях, когда отдельные стимулы могут изменяться в зависимости от изменений изучаемых факторов.

Во-вторых, лабораторные методы дают исследователю существенную гибкость при рассмотрении последствий принимаемых решений на индивидуальном или групповом уровнях.

Соблюдение налогового законодательства является той областью, изучение которой особенно эффективно с использованием лабораторных экспериментов, учитывая рассмотренные выше ограничения характерные как для теоретических, так и эмпирических подходов.

Эмпирический анализ уклонения от уплаты налогов затруднен в силу ряда объективных причин. Отсутствует достаточный массив статистической информации о выборе налогоплательщиками стратегий уклонения от уплаты налогов, что связано с высоким уровнем латентности налоговых

⁸⁴ Bardsley N. Rethinking the Rules . in Experimental Economics: Princeton University Press, 2009. – 166 p.

⁸⁵ Там же

преступлений и тем, что девиантные формы поведения налогоплательщики скрывают в ходе проведения социологических исследований.

Результаты экспериментов дают возможность получить достаточно точные данные о выборе отдельных налогоплательщиков в контексте уклонения от уплаты налогов, причем в достаточном объеме. Это дает возможность строить эконометрические модели на основе индивидуальных данных, получить которые в реальных условиях затруднительно. Например, в реальности размер штрафных ставок не меняется экзогенно у налогоплательщиков, поэтому не существует возможности оценить индивидуальные ответы, полученные вне лабораторных исследований, на изменения штрафных ставок⁸⁶. Оценить влияние изменения вероятности налогового аудита также практически невозможно произвести в естественных условиях.

Таким образом, несмотря на то, что «внешние» факторы, характеризующие рациональный выбор налогоплательщиков (налоговая нагрузка, величина штрафов, вероятность аудита) важны для анализа стратегий налогоплательщиков, «внутренние» переменные (личная этика и мотивация, социальные нормы и стереотипы) также оказывают значительное влияние на выбор соответствующей стратегии поведения.

Несмотря на продемонстрированную полезность экспериментальных подходов при анализе поведения налогоплательщиков, как было отмечено ранее, есть определенная критика, которую необходимо учитывать при постановке, проведении и интерпретации результатов экспериментальных исследований.

Основная критика данного подхода состоит в том, что студенты как основные субъекты исследований не могут вести себя как типичные налогоплательщики, так как они фактически ими не являются⁸⁷. Однако, как демонстрируют результаты ряда исследований, когнитивные процессы

⁸⁶ Braithwaite V., Wenzel M. Integrating explanations of tax evasion and avoidance. Cambridge handbook of psychology and economic behavior. – Cambridge: Cambridge University Press. 2007. – 361 p.

⁸⁷ 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.

студентов практически не отличаются от реакций других индивидов⁸⁸. Другая критика заключается в том, что в лабораторных условиях невозможно учесть влияние множества факторов, которые оказывают сильное влияние на выбор индивидов⁸⁹. В ответ на это Бардсли отмечает, что «если такие факторы нельзя контролировать в лаборатории, где экспериментатор устанавливает «правила игры», то и в реальных условиях, тем более, их контролировать или воздействовать на них невозможно»⁹⁰.

Однако, основные претензии, предъявляемые к экспериментальной экономике, связаны с тем, что субъекты могут изменить свое поведение, потому что они знают о своем участии в эксперименте, т.е. в любых лабораторных условиях присутствует определенная искусственность несмотря на наличие сильных стимулов. Например, в лабораторных условиях нельзя смоделировать возможные катастрофические потери, такие как тюремное заключение в случае совершения налогового преступления. Также нельзя проанализировать некоторые изменения социального статуса налогоплательщиков, которые уклоняются от уплаты налогов, так как некоторые опросы показывают, что «социальное клеймо неплательщика налогов» является одним из важных факторов, влияющих на решение о сокрытии налогооблагаемой базы. Аналогичные проблемы касаются предоставления общественных благ, голосования, тяжести налогового бремени. Как результат, изменение акцента в изучении поведения налогоплательщиков с поиска причин почему они уклоняются от уплаты налогов в направлении поиска причин, стимулирующих налогоплательщиков исполнять свои обязанности, приводит к смене парадигмы налогового контроля. Характеристики применяемой системы инструментов существенно различаются в моделях принуждения и доверия (рисунок 1.3).

⁸⁸ Braithwaite V., Wenzel M. Integrating explanations of tax evasion and avoidance. Cambridge handbook of psychology and economic behavior. – Cambridge: Cambridge University Press. 2007. – 361 p.

⁸⁹ Edlund J. Attitudes towards taxation: Ignorant and incoherent? // Scandinavian Political Studies. – 2003. No 26. – p. 145–167.

⁹⁰ Bardsley N. Rethinking the Rules . in Experimental Economics: Princeton University Press, 2009. – 166 p.

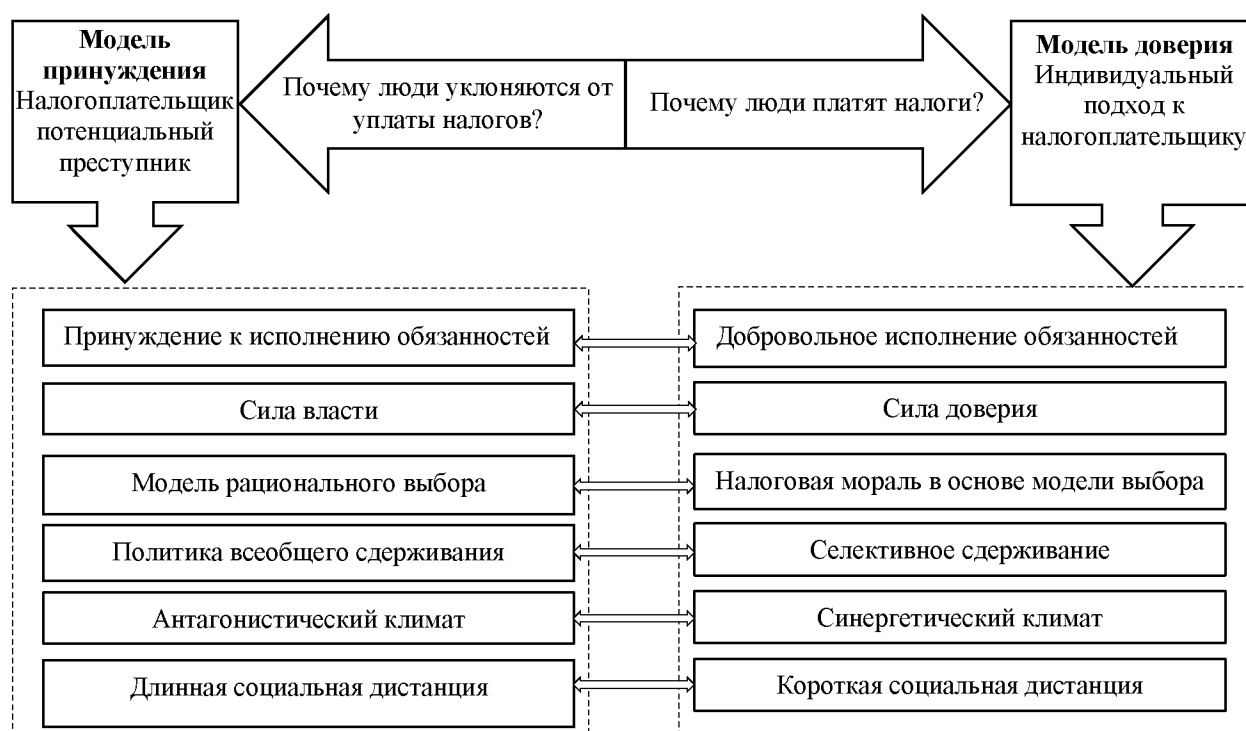


Рисунок 1.3 – Характеристики инструментария налогового контроля в моделях принуждения и доверия⁹¹

Таким образом, поведенческая и экспериментальная экономика позволили определить основные детерминанты, влияющие на выбор налогоплательщиков, а также разработать концепции по трансформации системы налогового контроля. Однако такие теории являются статическими, где налогоплательщики относятся к одной из двух категорий: законопослушных граждан или нарушителей законодательства. Поэтому если мы хотим задать новые вопросы и разобраться как налоговый контроль влияет на выбор налогоплательщиков, как меняются предпочтения индивидов в результате сетевых взаимодействий, как формируются стереотипы поведения в обществе и, тем более, как уклонение от уплаты налогов влияет на устойчивое развитие бюджетной системы, то в дополнение к статической теории налогового контроля требуются динамические модели. Также необходимо учитывать, что все эти факторы, влияющие на выбор

⁹¹ Разработано автором по результатам исследования

конкретных индивидов и которые были определены и впервые исследованы на микроуровне, могут иметь неожиданные последствия и давать другие результаты на макроуровне.

ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ ЭВОЛЮЦИИ ИНСТРУМЕНТОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ ДОХОДОВ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ

2.1 Глобальные тренды системы инструментов налогового контроля

Важной тенденцией оптимизации системы инструментов налогового контроля является предоставление эффективных и простых в использовании услуг налогоплательщикам, как на реактивной, так и на проактивной основе. Многие инструменты налогового контроля успешно и экономически эффективно действуют в форме «один ко многим», например, предоставление рекомендаций или напоминаний, а также инструментов расчета и отчетности. Более активное применение цифровых технологий дает возможность не только персонификации предоставляемых услуг для каждого налогоплательщика, но и повысить эффективность их взаимодействия с налоговыми органами, в том числе в рамках онлайн форматов. Это отражено в приоритетах, сообщаемых налоговыми администрациями для улучшения обслуживания налогоплательщиков.

Анализ мировой практики позволил выделить три основные тенденции в развитии системы инструментов налогового контроля⁹²:

- явный сдвиг в сторону поиска более глубокого понимания предпочтений налогоплательщиков при разработке услуг (включая услуги налоговых посредников);
- расширение возможностей самообслуживания, чтобы позволить налогоплательщикам больше контролировать себя, когда они этого хотят;

⁹² OECD. Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies. – Paris, OECD Publishing, 2018. – 174 p.

– применение более согласованного подхода к предоставлению услуг как внутри налоговой администрации, так и в рамках всего правительства (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Относительные приоритеты ключевых аспектов системы инструментов налогового контроля⁹³

Направления развития	Приоритеты		
	Высокий	Средний	Низкий
Предоставление комплексных государственных услуг	37	42	21
Предоставление / облегчение доступа к образовательным услугам	39	49	12
Предоставление услуг только в цифровом формате	60	31	10
Обеспечение многоканальной связи	65	29	6
Сокращение общих административных расходов	67	33	0
Повышение определенности для налогоплательщиков	77	23	0
Снижение административной нагрузки на налогоплательщиков	79	21	0
Увеличение сервисов самообслуживания	87	12	2
Повышение удовлетворенности налогоплательщиков	87	13	0

С технологическим прогрессом появляются новые социальные нормы, которые приводят к изменениям в ожиданиях и потребностях налогоплательщиков. Налоговые администрации больше не могут полагаться на разовые усилия по определению потребностей и предпочтений налогоплательщиков. Скорее, они должны разработать стратегии, которые

⁹³ Составлено автором по: OECD. Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies. – Paris, OECD Publishing, 2018. – 174 p.

позволили бы им постоянно идти в ногу с меняющимися потребностями налогоплательщиков.

В настоящее время существует больше возможностей для систематического сбора и анализа данных. Дизайн и аналитика стали двумя мощными инструментами, которые налоговые администрации могут использовать для получения целостного представления и точного понимания своих налогоплательщиков⁹⁴.

Дизайн относится к процессу разработки продукта или услуги с точки зрения налогоплательщика⁹⁵. Это предполагает более глубокое понимание опыта и потребностей налогоплательщиков. Это можно сделать с помощью запланированных сеансов, таких как интервью с пользователями, картирование поездок клиентов и тестирование юзабилити, чтобы получить представление о разработке конкретного продукта или услуги. Цель состоит в том, чтобы конечный продукт или услуга устраняли болевые точки налогоплательщиков и предоставляли им более широкий опыт. Таким образом дизайн – это не только средство эффективного взаимодействия, но и процесс совместного создания продукта или услуги с налогоплательщиками.

Цифровые услуги в настоящее время широко используются и быстро становятся основным видом обслуживания. Налоговые администрации могли бы рассмотреть возможность применения дизайна при рассмотрении выбора платформы и планировании цифровых услуг, чтобы добиться большей удовлетворенности налогоплательщиков. Аналитика позволяет использовать данные для предоставления налоговым администрациям более целостного представления о своих налогоплательщиках (рисунок 2.1).

⁹⁴ OECD. Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective. – OECD Publishing, Paris. 2014. – 157 p.

⁹⁵ Там же

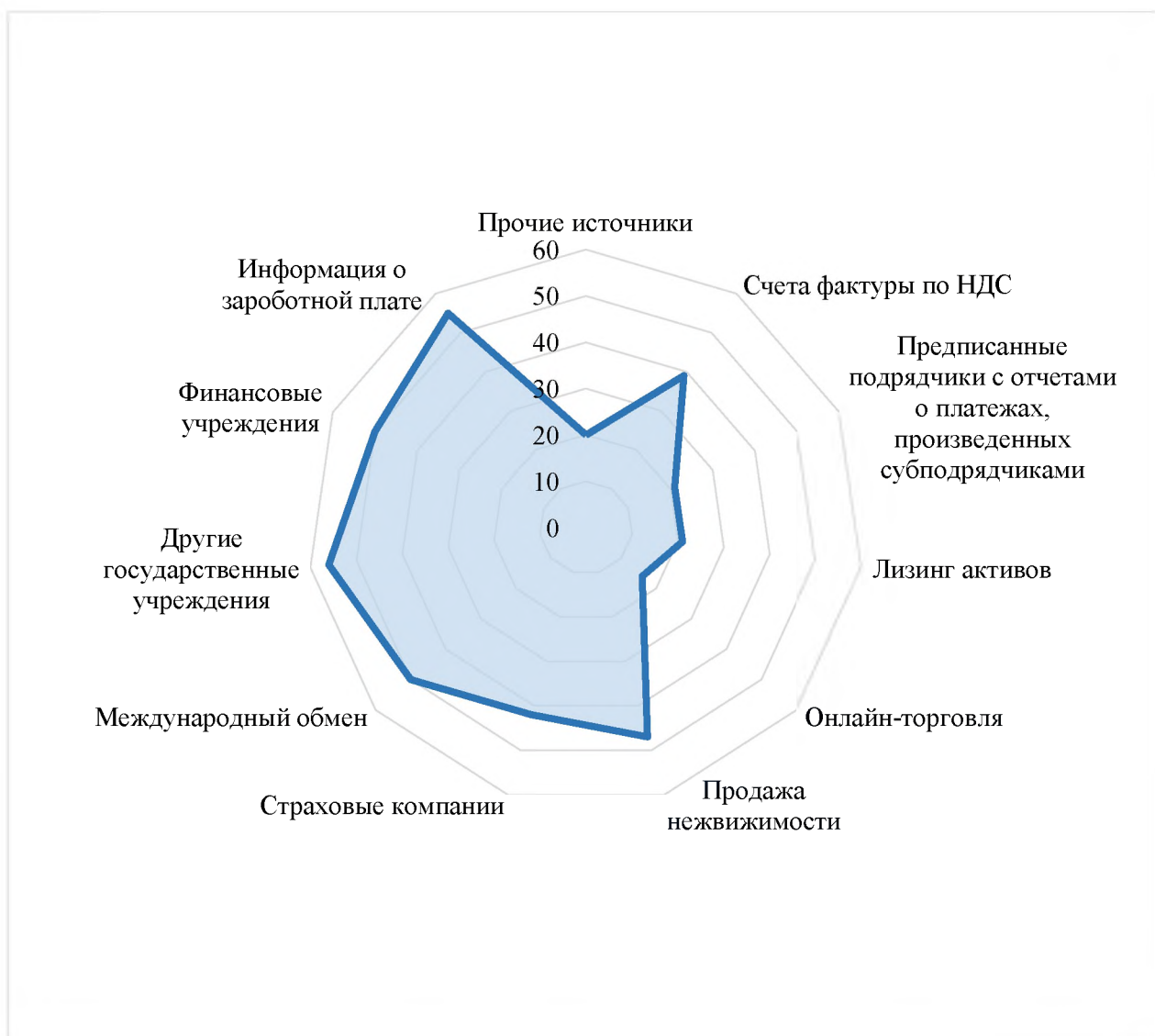


Рисунок 2.1 – Количество налоговых администраций, использующих при проведении процедур налогового контроля информацию из сторонних источников, ед.⁹⁶

Еще несколько лет назад налоговые администрации в основном использовали отчеты о транзакциях для выявления тенденций и проблем⁹⁷. Сегодня доступны более сложные, но простые в использовании инструменты аналитики. В связи с широким использованием систем информационных технологий для предоставления услуг налогоплательщикам и выполнения процессов налогового контроля собирается большой объем

⁹⁶ Составлено по: OECD. Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. – Paris, OECD Publishing, 2020. – 205 p.

⁹⁷ OECD. Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. – Paris, OECD Publishing, 2016. – 198 p.

структурированных данных. При правильном анализе эти данные могут дать ценную информацию о потребностях и предпочтениях налогоплательщиков.

Примером аналитического инструмента налогового контроля является панель мониторинга, которая обеспечивает комплексный анализ налогоплательщиков⁹⁸. Это достигается путем объединения выбранных данных из различных источников данных и обеспечения визуализации таким образом, чтобы пользователь мог легко понять их. Этот комплексный взгляд на налогоплательщиков является полезной отправной точкой для налоговых администраций для выявления конкретных сегментов налогоплательщиков, которые нуждаются в дополнительном внимании, также это может помочь судебному следователю быстро понять обстоятельства конкретного налогоплательщика.

В последние годы налоговые администрации начали применять аналитику к неструктурированным данным, например, данным, полученным из электронной переписки с налогоплательщиками⁹⁹. Анализ таких данных мог бы помочь налоговым администрациям пролить больше света на то, как они могли бы активно участвовать в решении проблем и вмешиваться в них.

Цифровизация предоставляет налоговым администрациям новые способы привлечения налогоплательщиков правильным образом и в нужное время, а также сформировала у налогоплательщиков более высокие ожидания, когда речь заходит о типах цифровых услуг, которые должны предоставлять налоговые администрации.

Ряд налоговых администраций предприняли попытку использовать новые цифровые сервисы, такие как чат-боты и виртуальные помощники. Эти услуги автоматизированы и могут работать в режиме 24/7, обеспечивая постоянное удобство для налогоплательщиков. Они стремятся сократить

⁹⁸ OECD. *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*. – OECD Publishing, Paris, 2017. – 89 p.

⁹⁹ OECD. *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. – Paris, OECD Publishing, 2020. – 205 p.

разрыв между человеком и машиной, получая и отвечая на запросы, как это сделал бы налоговый инспектор.

В государственных учреждениях Сингапура виртуальный помощник Ask Jamie предлагается в качестве цифровой услуги¹⁰⁰. Ask Jamie использует свой механизм обработки естественного языка, чтобы понимать вопросы, набранные публикой, и отвечать соответствующим образом. Если вопрос слишком сложен, чтобы на него можно было ответить в первую очередь, попросите Джейми ответить вопросом, чтобы получить дополнительные сведения от пользователя. Коллективный набор входных данных позволит попросить Джейми дать соответствующий ответ. IRAS расширила Ask Jamie с помощью API, разработанных IRAS, чтобы позволить налогоплательщикам проходить аутентификацию с помощью SingPass (национальный механизм 2-факторной аутентификации), чтобы он мог обрабатывать персонализированные запросы, касающиеся их налоговых вопросов. Налогоплательщики также могут общаться онлайн с налоговыми инспекторами, если ответы от Ask Jamie не могут адекватно ответить на их запросы. Ответы налоговых инспекторов используются для дальнейшего обучения Ask Jamie. В 2018 г. Ask Jamie обработал около 630 000 запросов от налогоплательщиков.

Чтобы снизить бремя соблюдения требований налогоплательщиков, налоговые администрации стремятся сократить ненужные или повторяющиеся транзакционные обязательства с налогоплательщиками, например, путем предварительного заполнения налоговой информации, поступившей от третьих лиц. Имея меньше транзакционных обязательств, налоговые администрации могут сосредоточиться на более глубоких взаимодействиях и возможностях совместной работы с налогоплательщиками.

¹⁰⁰ OECD/FIAPP. Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education. – OECD Publishing, Paris. – 2015. – 125 p.

Это позволяет напрямую проверять доходы или активы, указанные налогоплательщиком. Некоторые страны уже регулярно получают сведения о транзакциях или итоговые суммы транзакций для налогоплательщиков. Например, HMRC получает данные от обработчиков транзакций по кредитным и дебетовым картам для поддержки идентификации подозреваемых в подавлении и уклонении от уплаты налогов¹⁰¹. Основными альтернативными источниками информации выступают следующие:

- данные от поставщиков. Сбор данных от поставщиков, как напрямую, так и через третьих лиц, позволяет получить более полную картину о деятельности и доходах налогоплательщика. Это проявляется в растущем использовании систем электронного выставления счетов;

- данные от клиента. Это проще всего сделать в тех случаях, когда количество клиентов ограничено и известно, но все чаще используются механизмы для привлечения клиентов к соблюдению требований, например, при проверке денежных поступлений;

- неструктурированные данные о налогоплательщике: все больше электронных следов, имеющих отношение к предпринимательской деятельности и сделкам, можно найти в Интернете и в социальных сетях;

- данные других государственных учреждений: данные, хранящиеся другими государственными учреждениями, например, для целей лицензирования, регулирования или социального обеспечения, могут иметь значение для проверки налоговых деклараций или оценки рисков;

- данные от международных партнеров. Новые международные обмены данными, начинающиеся в соответствии с Общим стандартом отчетности и Отчетностью по странам, значительно увеличивают объем доступных данных о международной деятельности и предоставляют полезную информацию для процессов аудита и отбора дел, а в некоторых случаях для предварительного заполнения налоговых деклараций.

¹⁰¹ OECD. Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 89 p.

В Италии Итальянское налоговое агентство (Agenzia delle Entrate) использовало данные из ряда различных источников (фискальные данные, данные от внешних организаций, данные из счетов-фактур и информация, полученная в соответствии с Общим стандартом отчетности) для отправки около 1,5 миллиона сообщений налогоплательщикам¹⁰². Эти сообщения, электронные письма для предприятий и обычные письма для физических лиц, предупреждали их о потенциальных ошибках в их налоговых декларациях. Сообщения включали приглашение налогоплательщикам либо обосновать очевидные нарушения по телефону или путем отправки документации, либо исправить информацию, представив дополнительную налоговую декларацию. В последнем случае было ясно, что они могут избежать последующей контрольной деятельности, заплатив дополнительные причитающиеся налоги и уменьшив штрафы. В результате этой деятельности по содействию соблюдению требований налогоплательщики спонтанно произвели платежи на сумму более 1,3 млрд. евро в 2017 г.

В последние годы зафиксирован резкий рост использования расширенной аналитики в рамках риск-ориентированного подхода¹⁰³. содержатся практические рекомендации о том, как налоговые администрации могут использовать аналитику для поддержки соблюдения требований и предоставления услуг.) Тридцать пять налоговых администраций сообщают о найме специалистов по обработке данных, т.е. происходит увеличение числа аналитиков и других специалистов в области налогового администрирования.

Все более комплексное использование аналитики в связи с ростом разноплановых данных приводит к актуализации решения проблемы управления рисками и выбору новых инструментов воздействия на налогоплательщиков, в том числе с помощью автоматизированных процессов.

¹⁰² OECD The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 166 p.

¹⁰³ OECD. Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 89 p.

Источники данных включают в себя:

- данные с устройств: могут собираться с устройств, регистрирующих транзакции, таких как онлайн-кассовые аппараты и бортовые компьютеры для такси и грузовиков;
- данные от банков, продавцов или платежных посредников и поставщиков услуг.

В Бельгии налоговая администрация разработала четыре прогнозные модели, которые привели к сокращению налогового долга¹⁰⁴. Модель Iris помогает управлять рисками задолженности по НДС и удерживаемому налогу и прогнозирует, выплатит ли человек или компания свой долг в течение 14 дней после получения телефонного звонка от подразделения управления долговыми отношениями (DRM). Модель Пегаса, используется после применения модели радужной оболочки глаза. Если должники не платят свои долги после телефонного звонка, Pegasus спрогнозирует, будут ли они платить после отправки судебного пристава. Модель Delphi предсказывает уровень платежеспособности для компаний, самозанятых и частных лиц. Модель Hermes - это модель прогнозирования платежей, которая предсказывает, выплатит ли человек или компания свой долг в течение одного года, используя счета с высоким риском несоответствия, определенные в модели Delphi. Все эти модели используются для руководства возможными вмешательствами и последующими шагами подразделения DRM.

В Канаде данные извлекаются из нескольких систем CRA для выявления налогоплательщиков с наибольшим риском среди населения, малых и средних предприятий (МСП)¹⁰⁵. Данные корректируются для удаления неполных или неправильных данных и объединяются в комплексные наборы о подаче и оценке налогоплательщиками информации,

¹⁰⁴ OECD/FIAPP. Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education. – OECD Publishing, Paris. – 2015. – 125 p.

¹⁰⁵ OECD, Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. – OECD Publishing, Paris, 2016. – 112 p.

профилях рисков, исторических аудитах, сборах и информации об апелляциях. Алгоритмы интеллектуального анализа данных/машинного обучения, включая кластерный анализ, деревья принятия решений, нейронные сети и глубокое обучение, используются при разработке прогнозных моделей МСП для налога на прибыль и налога на товары и услуги (GST)/гармонизированного налога с продаж (HST). Эти методы анализируют данные в полных наборах и сходной информации, чтобы оценить и определить налогоплательщиков с наибольшим риском. Прогнозное моделирование дополняет системы оценки рисков, используя алгоритмы для изучения данных и выявления невидимых закономерностей, обеспечивая дополнительную информацию для выявления и оценки риска.

В Китае государственная налоговая администрация (STA) внедрила облачную платформу больших данных¹⁰⁶. На данный момент платформа собрала четыре основных типа бизнес-данных, охватывающих: администрирование индивидуального подоходного налога; счета-фактуры по НДС; скидки по экспортному налогу; внешние и ретроспективные данные. Общее количество таблиц базы данных превышает 200 000, которые применяются в рамках 264 моделей данных для управления рисками.

В Испании АЕАТ разработала инструмент «HERMES» в качестве дальнейшего шага на пути к созданию единой системы анализа рисков налогоплательщиков и выбора вариантов вмешательства¹⁰⁷. Система «HERMES» использует значительный объем данных налогоплательщиков, включенных в базы данных АЕАТ, выпуская стандартизированные отчеты в качестве завершения процесса анализа рисков. Определенные риски и профили могут затем использоваться в процедурах отбора налогоплательщиков для целей контроля. Инструменты «HERMES» также позволяют оптимизировать использование новых международных источников информации (в том числе за счет автоматического обмена

¹⁰⁶ Там же

¹⁰⁷ Там же

информацией о финансовых счетах, отчетности по странам и обмена решениями). Система обладает гибкостью для адаптации к возникающим рискам и для включения новых наборов данных.

В настоящее время ведется работа по изучению способов использования этого примера машинного обучения для улучшения возможностей оценки рисков и для других возвращающихся групп населения (рисунок 2.2).

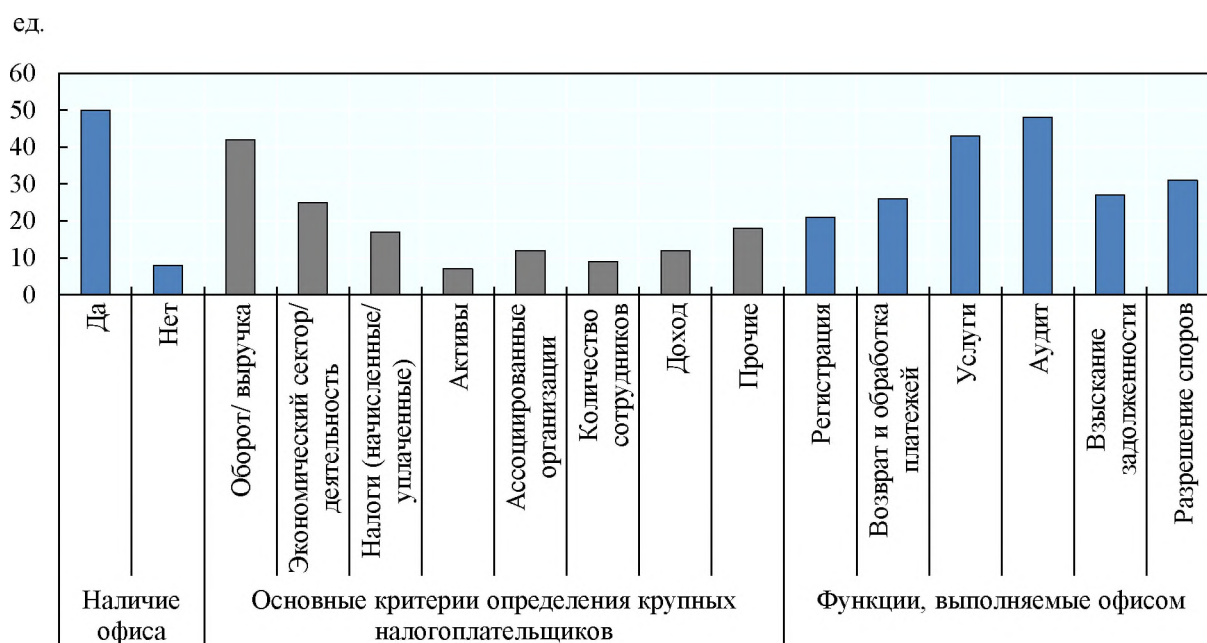


Рисунок 2.2 – Информация об использовании программ по работе с крупными налогоплательщиками (юридическими лицами)¹⁰⁸

В Соединенных Штатах Служба внутренних доходов разрабатывает продукт для оценки рисков, основанный на данных, который использует машинное обучение для выявления высокого, среднего и низкого потенциала риска среди всего крупного бизнеса и международной корпоративной доходности¹⁰⁹. Команда Data Science использовала байесовскую аналитическую модель, чтобы проинструктировать продукт о типе возврата, который в настоящее время используется в соответствующих группах

¹⁰⁸ OECD. Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 89 p.

¹⁰⁹ OECD. Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 89 p.

налогоплательщиков. Затем команда в сотрудничестве с межфункциональной группой экспертов по крупным предприятиям и международным предметам определила конкретные атрибуты риска на основе фактического опыта проведения экспертизы.

Другим подходом к целевому управлению рисками является создание подразделений, занимающихся налоговыми вопросами конкретных сегментов налогоплательщиков (таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Информация о работе с сегментами крупных налогоплательщиков¹¹⁰

Офисы по работе с крупными налогоплательщиками / программы		Число
Наличие офиса	Да	50
	Нет	8
Основные критерии определения крупных налогоплательщиков	Оборот/ выручка	42
	Экономический сектор/ деятельность	25
	Налоги (начисленные/ уплаченные)	17
	Активы	7
	Ассоциированные организации	12
	Количество сотрудников	9
	Доход	12
	Прочие	18
Функции, выполняемые офисом	Регистрация	21
	Возврат и обработка платежей	26
	Услуги	43
	Аудит	48
	Взыскание задолженности	27
	Разрешение споров	31

Двумя конкретными областями, в которых налоговые администрации сочли выгодным управлять конкретными группами налогоплательщиков на сегментированной основе, являются крупные налогоплательщики бизнеса и физические лица с высоким чистым доходом (HNWI). Обоснование

¹¹⁰ Составлено по: OECD. Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. – Paris, OECD Publishing, 2020. – 205 p.

необходимости сосредоточения административных ресурсов на управлении этими группами вращается вокруг¹¹¹:

- значимости рисков налогового комплаенса: в связи с характером и типом операций, оффшорной деятельностью, возможностями и стратегиями минимизации налоговых обязательств; а в случае крупного бизнеса-разница между прибылью по бухгалтерскому учету и прибылью, рассчитанной для целей налогообложения;

- сложности деловых и налоговых отношений: в частности, широта их деловых интересов, а в случае HNWI-сочетание частных и налоговых дел;

- целостности налоговой системы: важность возможности заверить заинтересованные стороны в работе, проводимой с этими группами налогоплательщиков.

Кроме того, в случае крупных налогоплательщиков небольшое число налогоплательщиков, как правило, несут ответственность за непропорционально большую долю собранных налоговых поступлений. Данные, собранные в рамках обследования ISORA 2018 года, показывают, что в большинстве юрисдикций, которые смогли предоставить данные, от 35% до 60% их общего чистого дохода, включая удержание платежей от имени сотрудников, были получены от налогоплательщиков, охваченных их крупными программами налогоплательщиков (таблица 2.3).

Хотя управление этими группами налогоплательщиков часто осуществляется в виде программы, большое число участников опроса сообщают, что эти программы также были структурными с участием Крупного офиса налогоплательщиков или подразделения HNWI. Объем работы этих подразделений значительно варьируется, начиная от проведения традиционной аудиторской деятельности и заканчивая подходами «полного обслуживания», которые включают в себя совместные подходы к соблюдению требований.

¹¹¹ OECD/FIAP. Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education. – OECD Publishing, Paris. – 2015. – 125 p.

Таблица 2.3 – Информация о работе с сегментами физических лиц¹¹²

HNWI программы		Число
Наличие программы	Да	23
	Нет	35
Основные критерии определения налогоплательщика в HNWI	Активы / богатство	20
	Доход	16
	Известность персоны	3
	Директор или акционер предприятия, включенного в программу крупных налогоплательщиков	6
	Прочие	5
Функции, выполняемые подразделением HNWI	Регистрация	10
	Возврат и обработка платежей	8
	Услуги	15
	Аудит	18
	Взыскание задолженности	8
	Разрешение споров	8

Налоговое управление Австралии (АТО) внедрило подход, основанный на концепции обоснованного доверия ОЭСР, для позитивного обеспечения соблюдения налогового законодательства крупными государственными и частными корпоративными группами¹¹³. Для достижения обоснованного доверия АТО ищет объективные доказательства, которые привели бы разумное лицо к положительному выводу о том, что конкретный налогоплательщик уплатил правильную сумму налога. Это более высокий уровень уверенности, чем подтверждение того, что определенные риски не возникают. В рамках программ оправданного доверия АТО агентство использует индивидуальные взаимодействия с 100 ведущими государственными и многонациональными компаниями и 320 крупнейшими частными и богатыми группами. Агентство применяет более рациональный

¹¹² Составлено по: OECD. Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. – Paris, OECD Publishing, 2020. – 205 p.

¹¹³ OECD/FIAP. Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education. – OECD Publishing, Paris. – 2015. – 125 p.

подход к обоснованному доверию для следующих крупнейших 1 000 государственных и многонациональных предприятий. Эти группы населения составляют более двух третей налоговой базы корпораций. Эти взаимодействия направлены на то, чтобы: понять структуру налогового управления налогоплательщика; понять экономические показатели налогоплательщика и причины, по которым налоговые результаты могут отличаться; понимать любые новые или значительные операции, заключенные налогоплательщиком; и определять, участвует ли налогоплательщик в соглашениях, которые, как указала АТО, вызывают озабоченность или считаются высокорискованными. АТО наблюдает за растущей открытостью и прозрачностью налогоплательщиков, поскольку они стремятся к большему уровню уверенности в своих налоговых делах. Некоторые налогоплательщики сообщают о результатах этих проверок другим заинтересованным сторонам.

Информация об использовании концепции корпоративного управления ОЭСР представлена на рисунке 2.3 (рисунок 2.3).

Данный опыт активно используется в других странах или планируется к внедрению.

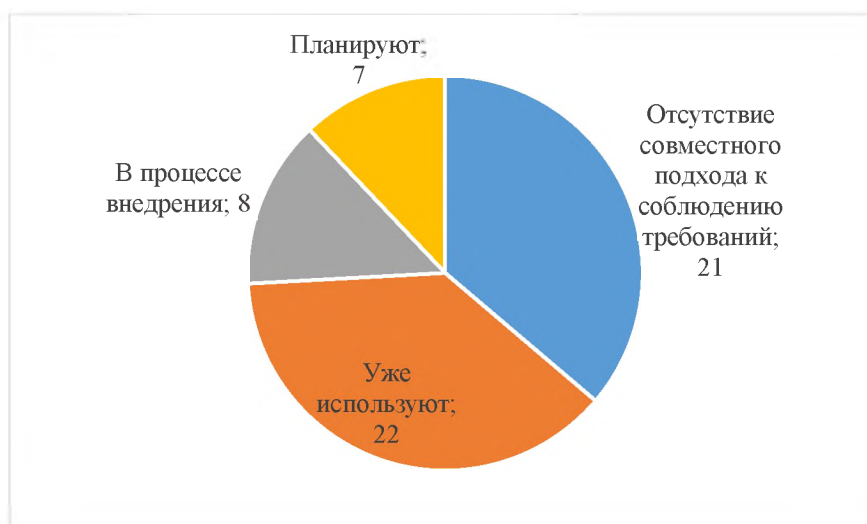


Рисунок 2.3. Информация об использовании концепции корпоративного управления ОЭСР¹¹⁴

¹¹⁴ Составлено по: OECD, Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. – OECD Publishing, Paris, 2016. – 112 p.

В Австрии Австрийская финансовая администрация совместно с Торговой палатой, Федерацией австрийской промышленности и Палатой дипломированных бухгалтеров и налоговых консультантов разработала концепцию сопровождающего мониторинга крупных предприятий, платящих налоги, на добровольной основе. Это называется «Горизонтальным мониторингом» и рассматривает вопросы доверия и прозрачности между администрацией и бизнесом.¹¹⁵ Помимо налоговой надежности, участие в проекте также требует наличия как внутренних, так и внешних механизмов контроля. После пилотного проекта горизонтальный мониторинг был более широко распространён в 2018 г. в австрийском законодательстве и в других странах Европы (таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Налоговые администрации Еврозоны, использующие различные подходы партнерского взаимодействия в рамках налогового контроля¹¹⁶

Подходы к совместному соблюдению требований		Количество
Особенност и подхода	Раскрытие налогоплательщиком соответствующих налоговых вопросов в режиме реального времени	26
	Решение соответствующих налоговых вопросов в режиме реального времени	25
	Прозрачность со стороны администрации в плане аудита и т.д.	22
	Больше определенности в налоговой позиции налогоплательщика	28
	Прочие	11
Требования к участию	Приверженность на широком уровне	24
	Нерешенные вопросы должны быть решены	16
	Налогоплательщикам необходима система налогового контроля	18
	Нет задолженности по платежам	10
	Прочие	14

¹¹⁵ Крашенинникова М.А. Налоговый мониторинг - цифровое будущее налогового контроля / М.А. Крашенинникова // Налоговая политика и практика. – 2018. – № 3. – С. 40-43.

¹¹⁶ Составлено по: OECD, Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control *Frameworks*. – OECD Publishing, Paris, 2016. – 112 p.

В Китае Департамент крупного бизнеса (LBD) в штаб-квартире STA осуществляет управление рисками более 1 000 налогоплательщиков крупного бизнеса с использованием больших данных, анализа рисков, реагирования на риски и обратной связи. LBD разработал серию индикаторов и моделей идентификации рисков для компьютеров, позволяющих автоматически оценивать и идентифицировать риски и составлять отчеты об идентификации рисков, при этом модели обновляются на основе опыта. Что касается обслуживания крупных налогоплательщиков, то были разработаны дифференцированные стратегии управления и индивидуальные услуги, включая повышение налоговой определенности, расширение сотрудничества между крупными налогоплательщиками и налоговыми органами и предоставление услуг, связанных с рисками, для конкретных отраслей. STA также создала новую услугу, направленную на реструктуризацию крупного бизнеса, которая обычно включает в себя несколько регионов и типов налогов. Эта новая услуга поможет координировать и решать сложные налоговые вопросы в процессах реструктуризации крупных предприятий и, таким образом, повысить налоговую определенность и последовательность в реализации.

В Эстонии Эстонский налоговый и таможенный совет (ETCB) разрабатывает новую электронную услугу – Информацию о налоговом поведении. Данные об обороте, численности сотрудников, средней заработной плате, налоговых долгах, недостатках в соблюдении налогового законодательства, прошлом руководства и другая информация будут использоваться в качестве входных данных для ряда критериев риска¹¹⁷. Затем будет рассчитан рейтинг соответствия налоговым требованиям, включая риск налоговой проверки для каждого юридического лица, зарегистрированного в Эстонии. Налогоплательщики смогут увидеть себя и своих деловых партнеров глазами ETCB, а также сравнить себя со своими

¹¹⁷ OECD The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 166 p.

коллегами. (Первоначально налогоплательщик будет видеть только свои собственные оценки вместе с объяснениями возможных недостатков в соблюдении налогового законодательства. Тогда налогоплательщик сможет устранить эти недостатки, чтобы улучшить свои рейтинги.) Налогоплательщик может поделиться своими оценками с другими пользователями сервиса, чтобы они могли оценить, в порядке ли его налоговые дела, помогая стимулировать соответствующее поведение.

Таким образом, создание клиенториентированных систем налогового администрирования, стимулирующих добровольное исполнение налогоплательщиками своих обязанностей основано на следующих тенденция и предпосылках:

- глобализация внешней среды;
- расширение технологических возможностей в налоговом контроле и взаимодействии с налогоплательщиками;
- более тесное взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами в онлайн и офлайн форматах;
- дифференциации источников информации и методов ее анализа;
- внедрение методов и инструментов комплаенс-менеджмента.

Таким образом, инновационные технологии в настоящее время не только изменяют экономику, создавая новые продукты, услуги и бизнес-модели, включая новые способы общения, но и влияют на формирование новых механизмов. В нем также говорится о том, как расширение интернета, доступность порталных решений, социальных сетей, мобильных платформ, облачных вычислений, технологий больших данных и передовых методов аналитики создают новые возможности и возможности для граждан и бизнеса. Эти изменения также бросают вызов тому, как налоговые администрации выполняют свою работу, а также предоставляют новые возможности для администрирования налогов, поддержки налогоплательщиков и повышения соответствия требованиям, что обеспечивается новыми технологиями и инструментами.

2.2 Анализ динамики и структуры налоговых поступлений в контексте формирования доходов бюджетной системы

Система налогового администрирования представляет собой инструментарий, имеющий различный характер воздействия на поведение налогоплательщиков, который дает возможность определить отдельных индивидов, нарушающих налоговое законодательство путем неподачи декларации или искажения данных, и в отношении которых необходимо применение мер карательного правосудия. Данная трактовка полностью соответствует парадигме, согласно которой налогоплательщик является потенциальным преступником и соблюдает законодательство только из-за наличия эффективной системы налогового контроля, которая с высокой вероятностью выявит факт уклонения, а нарушитель понесет заслуженное наказание. Это полностью соответствует неоклассической парадигме экономики преступлений и система налогового администрирования, построенная на его основе, рассматривается как традиционная.

Однако эволюция системы налогового администрирования не шла только в развитии и повышении эффективности контрольных процедур в рамках стандартных правоприменительных механизмов. В отдельных странах, например, в Австралии, Нидерландах, налоговые органы акцентируют свое внимание на внедрении клиенториентированных инструментов взаимодействия с налогоплательщиками. Активно предлагаются новые и модернизируются старые услуги, которыми может воспользоваться налогоплательщик для снижения своих издержек на всех этапах взаимодействия с налоговыми органами. Это приводит к повышению эффективности взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов за счет роста транспарентности налоговой системы в целом, повышения качества оказываемых контролирующими органами услуг, унификации и упрощения процедур налогового администрирования. В конечном итоге это приводит к росту уровня налоговой морали, так как налогоплательщики

перестают восприниматься как потенциальные преступники, а выступают в роли клиентов, поэтому и получают дополнительные стимулы исполнять свои обязанности по уплате налогов в полном объеме.

Эволюционные изменения налоговой системы активно начали изучаться в 70-е года XX века, когда акцент сместился на важность вопросов налогового администрирования. Это было связано с тем, что развитие современной налоговой системы в целом характеризуются переходом от обложения акцизами, таможенными пошлинами и имущественными налогами на подоходное налогообложение: налога на прибыль корпораций и прогрессивного налогообложения физических лиц.

Данный сдвиг стал возможным за счет расширения экономического пространства, относительного упадка сельского хозяйства, концентрации занятости в крупных компаниях и государственных учреждениях, а также роста квалификации рабочей силы. Дальнейшие изменения системы налогового администрирования в сторону внедрения технологических инноваций, глобализация экономики, появление новых финансовых продуктов привели к тому, что произошло дальнейшее смещение от подоходного налогообложения к налогообложению потребления, прежде всего на основе НДС, введении плоской шкалы налогообложения прибыли корпораций, или, например, системы «двойного налогообложения прибыли», введенной в скандинавских странах.

Практически во всех работах, посвященных анализу эффективности налогового администрирования, в качестве основного фактора рассматривается соотношение издержек на администрирование налогов и собираемым налогам¹¹⁸. Основной вывод состоит в том, что легче собирать налоги с юридических лиц, а не физических, поэтому это является основной причиной широкого применения НДС, так как это позволяет минимизировать затраты на соблюдение требований без существенного повышения

¹¹⁸ Мишустин М. В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография / М. В. Мишустин. – М.: ЮНИТИ. – 2005. – 251 с.

административных расходов, в том числе, за счет создания стимулов для самоконтроля.

Неоправданная жесткость, высокая частота проверок и чрезмерно высокие штрафы приводят к негативному отношению не только к налоговой инспекции, но и налоговой системе¹¹⁹. Филиппин и др. провели исследование, о роли неформального взаимодействия в качестве средства поощрения соблюдения налогового законодательства и относительных последствий законодательных санкций и неформальных санкций¹²⁰. Четырем группам участников были предложены гипотетические сценарии уведомлений об уплате налогов, содержащих подробную информацию о правовых санкциях, неформальных санкциях, обращение к совести или сугубо официальный характер уведомлений. Они обнаружили, что неформальное общение является наиболее эффективным инструментом в выполнении требований. Тем не менее, следует иметь в виду, что наличие штрафов за налоговые правонарушения не всегда воспринимается негативно, особенно если эти меры рассматриваются в контексте конкретных обстоятельств факта уклонения.

Очевидно, что более успешным подходом к выявлению потенциальных неплательщиков является применение знаний и данных, накопленных в исследованиях поведенческой экономики и экономической психологии и отбор налогоплательщиков для проверок на основе соответствующих моделей. Прежде всего, важно учитывать, что восприятие налогоплательщиков налоговыми органами, и в результате стиль взаимодействия определяют отношения между ними. Еще более перспективным является использование подхода, направленного на повышение добровольного соблюдения законодательства. С точки зрения теории обмена, стиль взаимодействия влияет на качество отношений между

¹¹⁹ Гейвандов Н.В. Проблемы правоприменения за уклонение от уплаты налогов / Н.В. Гейвандов, С.И. Улезько // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2020. – № 8 (123). – С. 96-97.

¹²⁰ Filippin A., Fiorio C., Viviano E. The effect of tax enforcement on tax morale // European Journal of Political Economy. – 2013. Vol. 32. – p. 320-331.

государством и налогоплательщиками, влияют на формирование основ налоговой морали и, в конечном итоге, на готовность соблюдать законодательство.

Этого не так легко добиться, так как основными инструментами, применяемыми налоговыми органами преимущественно являются контроль и санкционное давление. Это особенно верно, как налогоплательщики, кажется, не согласны на соответствующий карательной в ответ за совершенное преступления¹²¹. Работа Альма свидетельствует о том, что соблюдение налогового законодательства тем выше, чем налогоплательщики больше знают о прямой связи между их налоговыми платежами и размерами предоставляемых общественных благ¹²². Андриани утверждает, что налогоплательщики более склонны вести себя честно, если чувствуют, что с ними обращаются вежливо и с уважением со стороны налоговых органов¹²³. И наоборот жесткий контроль и высокое санкционное давление на нарушителей, могут привести к вытеснению фактора налоговой морали и, в конечном итоге, влекут еще большее несоблюдение. Также он подчеркивает тот факт, что чрезмерный мониторинг не только заставляет налогоплательщиков чувствовать себя виноватыми, но и приводит к впечатлению, что им не доверяют.

Эмпирические исследования показали, что проблемы уклонения от уплаты налогов и корпоративной преступности¹²⁴ в последнее время стали еще острее, что связано с последствиями глобализации, ростом роли транснациональных компаний, развитием электронной коммерции и т.д. Администрирование налоговых систем становится все более сложным процессом и требует анализа не только экономических, но и политических последствий, которые влияют на национальную экономику в том числе за

¹²¹ Chan H., Supriyadi M., Torgler B. Trust and tax morale. in Uslaner, E.M. (Ed.), *The Oxford Handbook of Social and Political Trust*. Oxford University Press, New York, NY. 2018. – p. 1-71.

¹²² Alm J. What motivates tax compliance? // *Journal of Economic Surveys*. – 2019. – Vol. 33, No. 2. – p. 353-388.

¹²³ Andriani, L. Tax morale and prosocial behaviour: evidence from a Palestinian survey // *Cambridge Journal of Economics*. – 2016. Vol. 40(3). – p. 821-841.

¹²⁴ Alm J., McClellan C. Tax morale and tax compliance from the firm's perspective // *Kyklos*. – 2012. Vol. 65(1). – p. 1-17.

счет налоговой политики крупных компаний. Традиционные регулирующие стратегии налоговых органов в основном направлены на установление жесткого контроля и почти автоматическое применение штрафных санкций за уклонение.

Несмотря на стагнацию российской экономики, неблагоприятную конъюнктуру на мировых рынках энергоносителей динамика налоговых поступлений остается устойчивой и положительной. При этом основной рост приходится на наиболее сложные в администрировании налоги, а именно, НДС и налог на прибыль. Начиная с 2015 г. отечественная экономика росла в среднем на 3,2 % в номинальном выражении, тогда как налоговые доходы консолидированного бюджета к 2020 г., по сравнению с 2015 г., выросли на 40 % (рисунок 2.4). При этом после пандемийного 2020 г. в 2021 г. был зафиксирован рекордный рост с 20 трлн. руб. до 26 трлн. руб.

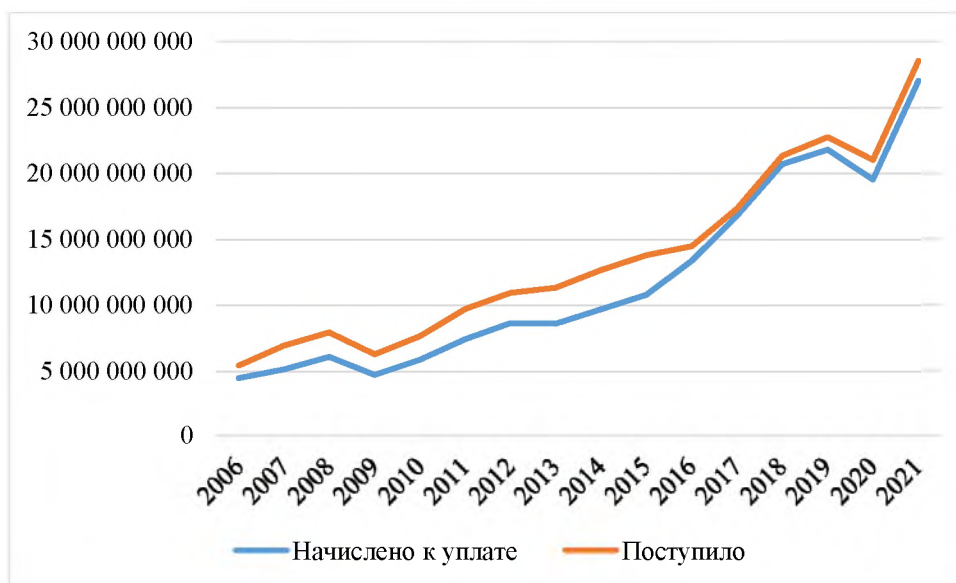


Рисунок 2.4 – Динамика налоговых поступлений в РФ, тыс. руб.¹²⁵

Также необходимо отметить, что поступления налогов и сборов за весь анализируемый период превышают показатель начисленных налогов (рисунок 2.5). Это можно объяснить повышением эффективности работы

¹²⁵ Составлено по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 1-НМ. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

налоговых органов, снижением уровня налоговой задолженности, укреплением экономики и сокращением масштабов уклонения от уплаты налогов.



Рисунок 2.5 – Темпы роста налоговых поступлений в РФ, %¹²⁶

Основную фискальную роль в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета играют федеральные налоги: налог на добычу полезных ископаемых (27 %), налог на прибыль организаций (23 %), НДС (20 %) и НДФЛ (18 %). Структура налоговых поступлений в разрезе налогов в 2020 г., % представлена на рисунке 2.6

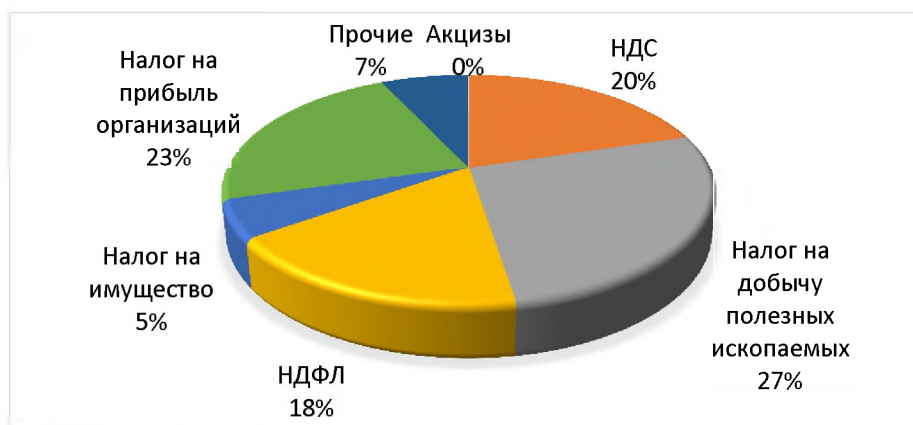


Рисунок 2.6 – Структура налоговых поступлений в разрезе налогов в РФ в 2020 г., %¹²⁷

¹²⁶ Составлено по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 1-НМ. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

¹²⁷ Составлено по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 1-НМ. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой

На имущественные налоги приходится всего 5 % дохода консолидированного бюджета. Как видно структура доходов остается относительно стабильной, наблюдается постепенное снижение удельного веса НДФЛ, что связано со стагнацией реальных доходов населения, также наблюдается относительно высокая волатильность в отношении налога на добычу полезных ископаемых из-за колебаний цен на мировых рынках энергоносителей.

Рассматривая структуру и динамику налоговых поступлений в контексте устойчивого развития бюджетной системы необходимо учитывать высокий уровень социально-экономической дифференциации субъектов РФ, что также проявляется и в уровне налогового потенциала, и как следствие, объемах налоговых поступлений. Как видно из рисунка 2.7 на долю Центрального федерального округа приходится 28 % всех налоговых поступлений.

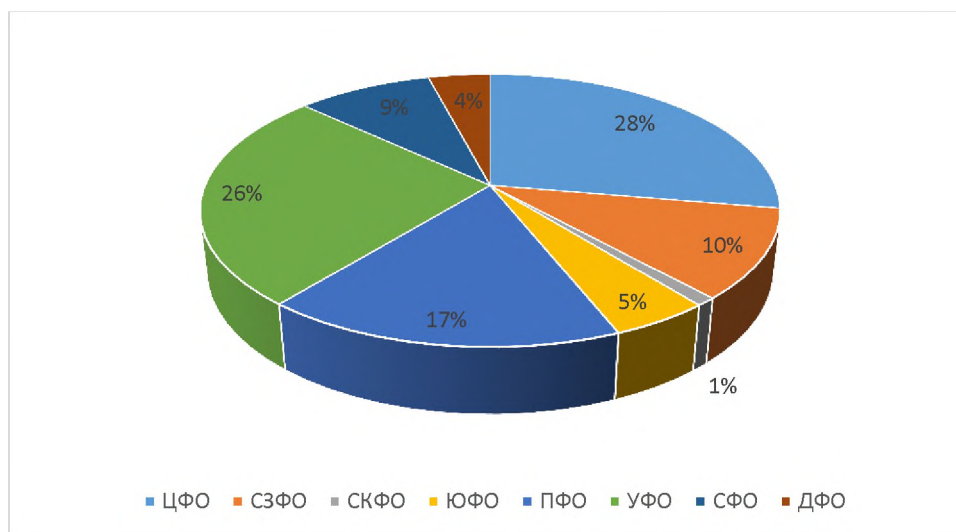


Рисунок 2.7 – Структура налоговых поступлений в разрезе федеральных округов РФ в 2020 году, %¹²⁸

службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

¹²⁸ Составлено по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 1-НМ. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

Основную роль играет г. Москва, где наблюдаются максимально высокий удельный вес налога на прибыль организаций, НДФЛ и страховых взносов. На втором месте находится Уральский федеральный округ (26 %), на долю Северо-Кавказского федерального округа приходится всего лишь около 1 % в структуре налоговых поступлений, что связано с низким уровнем экономической активности, отсутствия крупных налогоплательщиков, низким уровнем заработных плат и высокой долей теневого сектора экономики.

Рассматривая специфику налоговых поступлений в бюджетную систему, также следует проанализировать ее в разрезе отраслей. В качестве основных отраслевых комплексов были выбраны следующие:

- 1 – сельское хозяйство;
- 2 – добыча полезных ископаемых;
- 3 – обрабатывающая промышленность;
- 4 – обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха;
- 5 – строительство;
- 6 - торговля оптовая и розничная;
- 7 - транспортировка и хранение;
- 8 – финансовая и страховая деятельность;
- 9 – прочие отрасли.

Как и следовало ожидать, основную фискальную роль играет добыча полезных ископаемых на которую приходится около 35 % налоговых поступлений. Это связано с тем, что компании нефтегазового комплекса несут максимально высокую налоговую нагрузку в виде уплаты налога на добычу полезных ископаемых, налога на прибыль организаций и экспортных пошлин. На втором месте находится обрабатывающая промышленность (17 %). Для данных отраслей характерно наличие высокого уровня налоговой дисциплины с одной стороны и наличие крупных налогоплательщиков, которые находятся под пристальным контролем со стороны налоговых

органов с другой. Структура налоговых поступлений в разрезе отраслей в 2020 г. представлена на рисунке 2.8 (рисунок 2.8). Следует отметить, что на долю агропромышленного комплекса приходится всего около 1 %, хотя в структуре ВВП его доля составляет около 2 %. Причиной этого с одной стороны является наличие единого сельскохозяйственного налога, значительно снижающего уровень налоговой нагрузки, но также следует отметить и низкий уровень налоговой дисциплины среди сельхозтоваропроизводителей.

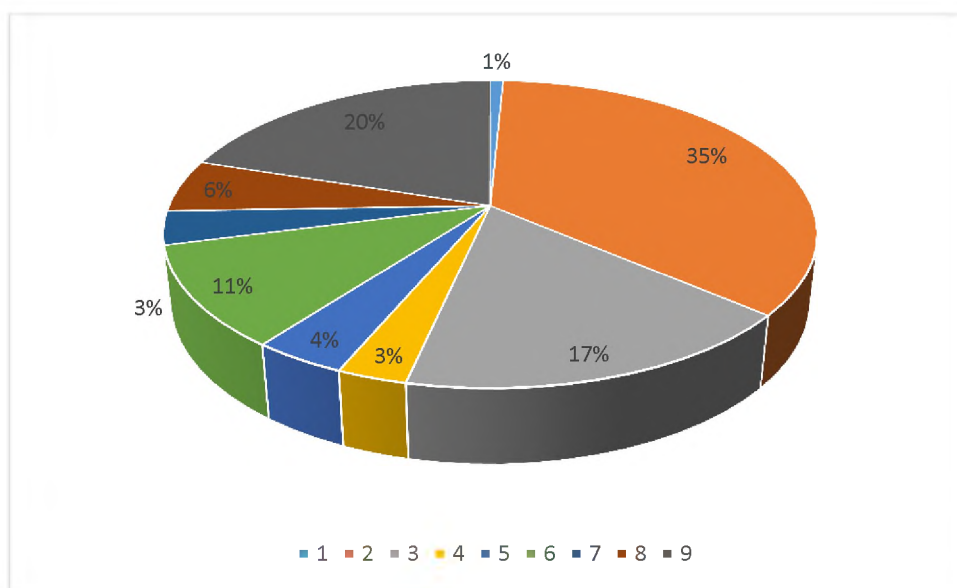


Рисунок 2.8– Структура налоговых поступлений в разрезе отраслей в РФ в 2020 г., %¹²⁹

Данные выводы подтверждаются, если проанализировать структуру налоговой задолженности в отраслевом разрезе. Были рассмотрены следующие отраслевые комплексы:

- 1 – сельское хозяйство;
- 2 – добыча полезных ископаемых;
- 3 – обрабатывающая промышленность;

¹²⁹ Составлено по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 1-НОМ. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

4 – обеспечение электрической энергией, газом и паром;
кондиционирование воздуха;

5 – строительство;

6 - торговля оптовая и розничная;

7 - транспортировка и хранение;

8 – финансовая и страховая деятельность;

9 – прочие отрасли.

На долю агропромышленного комплекса приходится около 3 % задолженности, что сопоставимо с задолженностью отрасли добычи полезных ископаемых на долю которой, как было отмечено выше, приходится 35 % всех налоговых поступлений в консолидированный бюджет. Структура налоговой задолженности в разрезе отраслей в 2020 г. представлена на рисунке 2.9 (рисунок 2.9). Максимально высокий уровень задолженности приходится на сферу оптово-розничной торговли (19 %), что еще раз подтверждает тезис о низком уровне налоговой дисциплины торговых компаний и высоким уровнем теневой экономической активности.

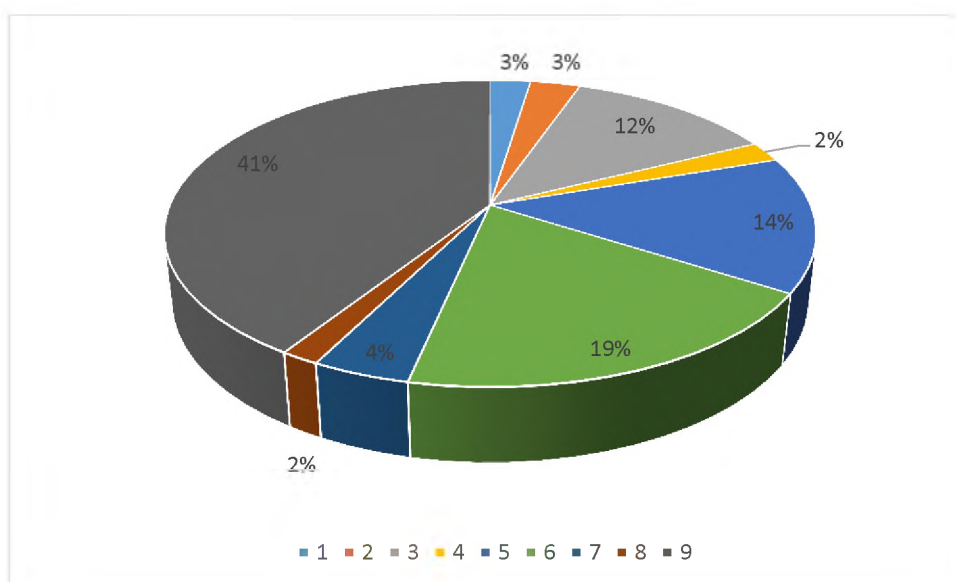


Рисунок 2.9 – Структура налоговой задолженности в разрезе отраслей РФ
в 2020 г., %¹³⁰

¹³⁰ Составлено по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 4-НОМ. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

Структура налоговой задолженности в разрезе налогов в 2020 г. представлена на рисунке 2.10. Если проанализировать структуру налоговой задолженности в разрезе налогов, то видно, что основная доля приходится на региональные налоги (28 %) и местные налоги (18 %). Если учесть, что фискальная роль данных налогов при формировании доходов бюджетной системы минимальна, то можно сделать вывод, что уровень дисциплины при уплате данных налогов находится на минимальном уровне. Также, если учесть, что основные региональные и местные налоги, которые относятся к категории имущественных, которые не так сложны в администрировании, как, например, НДС или налог на прибыль организаций, то также можно сделать вывод о том, что эффективность контрольной деятельности налоговых органов в отношении данных налогов находится на низком уровне.

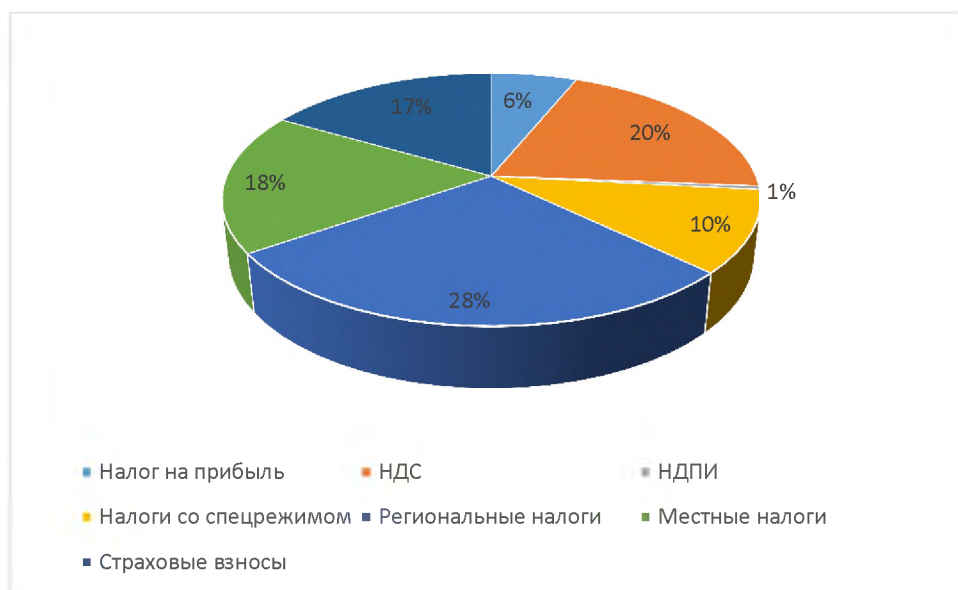


Рисунок 2.10 – Структура налоговой задолженности в разрезе налогов в РФ в 2020 г., %¹³¹

Таким образом, результаты проведенного анализа показали, что действующая в настоящее время система налогового администрирования

¹³¹ Составлено по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 1-НМ. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

обеспечивает устойчивый рост налоговых поступлений, темпы роста которого опережают темпы роста российской экономики. При этом ведущую роль продолжает играть топливно-энергетический комплекс на долю которого приходится почти 40 % всех налоговых поступлений, при этом уровень налоговой задолженности компаний данной отрасли находится на минимальном уровне. Продолжающийся оставаться высоким уровень налоговой задолженности по региональным и местным налогам снижает совокупный уровень устойчивости консолидированного бюджета, так как сокращаются собственные доходы бюджетов субъектов РФ, что накладывает дополнительную нагрузку на федеральный бюджет за счет роста трансфертных платежей, а также субсидий, субвенций и дотаций.

2.3 Оценка эффективности реализации системы инструментов налогового контроля в Российской Федерации

Рост качества и результативности реализации налогового контроля и действующей системы налогового администрирования в целом является основой для формирования эффективного механизма противодействия уклонению от уплаты налогов. Построение клиентоориентированной модели взаимодействия государства и налогоплательщиков, а также трансформация контрольных процедур в рамках риск-ориентированного подхода, может стать той основой, на которой будут построены партнерские отношения в налоговой сфере, что и окажет положительное воздействие на уровень налоговой морали в обществе.

В настоящее время налоговые органы активно используют передовую аналитику в основном для оценки вероятности уклонения от уплаты налогов¹³². Однако, в последние годы все более активно информационно-аналитические системы стали использоваться для поддержки и

¹³² 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.

обслуживания налогоплательщиков, а также для оказания им помощи и разработке более эффективных каналов обмена информацией¹³³. Это позволяет налоговым органам качественно улучшить свои результаты в части контрольной деятельности без более активного вмешательства в деятельность законопослушных налогоплательщиков.

В качестве одного из таких инновационных проектов можно выделить опыт Сингапура, где текст входящих электронных писем налогоплательщиков обрабатывается с целью классификации и получения информации о содержании их запросов налогоплательщиков. В дальнейшем эта информация активно используется для разработки и приоритизации инициатив по улучшению сервисов взаимодействия.

Новая Зеландия применяет аналогичные инструменты для анализа позиций налогоплательщиков и извлечения вопросов, чтобы использовать полученные данные для построения клиентоориентированной системы, интегрируя жалобы клиентов, результаты опросов и данные по управлению рисками, чтобы предложить максимально индивидуальный подход для каждого налогоплательщика. Это обеспечивает платформу для использования новых сервисов, таких как рассмотрение жалоб от отдельных групп налогоплательщиков и их несоответствующих контрагентов.

Также в большинстве развитых стран ведется активный мониторинг в отношении популярности каналов взаимодействия в налоговой сфере. Анализируются данные как по входящим, так и исходящим запросам, что дает возможности для модернизации действующих цифровых каналов или создания новых для отбора в дальнейшем наиболее оптимальных вариантов взаимодействия.

Одной из основных проблем, как отмечается в ряде работ, является естественный скептицизм как сотрудников налоговых органов, так и налогоплательщиков, персонала по отношению к использованию новых и

¹³³ Адвокатова А.С. Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и налогового контроля / А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право. – 2018. – Том 11. – № 5. – С. 136-145.

передовых подходов во взаимодействии, также присутствуют широкие пробелы в менталитете, экспертных знаниях и даже терминологии¹³⁴.

Россия, как и другие страны, продолжает совершенствовать систему налогового администрирования опираясь не только на контролирующие процедуры. В частности, Россия, подписав Аддис-Абебскую налоговую инициативу, обязалась содействовать унификации своей налоговой политики путем повышения прозрачности, справедливости и эффективности своей налоговой системы, в то время как другие страны обязались удвоить объем поддержки укрепления своего налогового потенциала. На международном уровне были согласованы новые инструменты, стандарты и подходы, предусматривающие новые возможности для всех стран. Осуществляя меры по эрозии базы и смещению прибыли (BEPS), включающие 15 мер по борьбе с уклонением от уплаты налогов, повышению согласованности международных налоговых правил и обеспечению более прозрачной налоговой среды, правительства могут расширить свои возможности по налогообложению транснациональных компаний, в то время как улучшение обмена информацией дает целый ряд преимуществ, особенно в налогообложении состоятельных физических лиц.

Анализ налоговой системы должен выявить социально-экономические факторы и институциональные представления, которые могут повлиять на налоговую мораль в российском обществе, а также проверить наличие доказательств влияния фискальных обязательств на налоговую мораль. Именно с этих позиций будет проведена оценка эффективности действующей системы налогового администрирования.

В настоящее время оценка эффективности налогового контроля в РФ осуществляется по показателям результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности ФНС РФ. В качестве источников

¹³⁴ Солопова Н.Н. Отношение к налогам: налоговый менталитет и налоговая мораль / Н.Н. Солопова, Л.П. Третьякова // Экономическое развитие региона: управление, инновации, подготовка кадров. 2014. № 1. С. 266-277.

информации для оценки используются данные форм налоговой отчетности 2-НК «О результатах контрольной работы налоговых органов», а также документы внутриведомственного контроля ФНС России.

Проведение анализа системы налогового администрирования и процедур налогового контроля целесообразно начать с оценки эффективности выездных и камеральных проверок (таблица 2.5).

Таблица 2.5 – Динамика результативности проведения выездных налоговых проверок в РФ¹³⁵

Год	Количество проведенных выездных проверок, ед.	Доначислено по результатам выездных проверок, млн. руб.	Доначисления в расчете на одну проверку, тыс. руб.	Фактически поступившие налоговых доходов, млн. руб.	Доля доначислений в сумме фактических налоговых поступлений, %
2011	67351	287179	4264	9719599	2,95
2012	58122	314766	5416	10958192	2,87
2013	41330	280808	6794	11325853	2,48
2014	35758	290250	8117	12669535	2,29
2015	30663	270859	8833	13787846	1,96
2016	26051	352043	13514	14482403	2,43
2017	20164	311392	15443	17343244	1,80
2018	14156	307769	21741	21328347	1,44
2019	9334	300960	32243	22736990	1,32
2020	5930	196347	33110	22377111	0,87

Количество выездных налоговых проверок за анализируемый период 2011-2020 гг. значительно снизилось более чем в 10 раз. Однако, необходимо учитывать, что двукратное сокращение выездных проверок в 2020 г. по сравнению с 2019 г. связано с коронавирусной пандемией, когда ФНС приняло решение о моратории на проведение контрольных мероприятий. Поэтому динамику выездных налоговых проверок целесообразно сравнивать с 2019 г. за данный период наблюдается сокращение почти в семь раз.

Основной причиной такой динамики выступает полный пересмотр концепции отбора налогоплательщиков для выездных проверок и

¹³⁵ Рассчитано по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 2-НК. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/m26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

использование инструментов риск-ориентированного подхода. В соответствии с данной концепцией основная контрольная работа связана на комплексном анализе, предоставляемом налогоплательщиками налоговой отчетности и оценке достоверности отраженных в ней результатов финансово-хозяйственной деятельности. Далее, налогоплательщика относят к одной из групп риска и только в случае если этот риск будет максимален, то в отношении его будет проведена выездная налоговая проверка.

При этом необходимо отметить, что такое сокращение числа выездных налоговых проверок не привело к аналогичному снижению доначислений по результатам проверок. Так, в 2019 г. было доначислено 300,9 млрд. руб., что на 4,8 % уровня 2011 г. и на 15 % меньше значения 2015 г. когда объем доначислений был максимальным за анализируемый период. Как результат, начиная с 2016 г. резко вырос показатель доначислений в расчете на одну выездную проверку. В 2019 г. на одну проверку в среднем было доначислено 22,7 млн. руб., что в 2,5 раза больше, чем в 2011 г. При этом за анализируемый период не было зафиксировано ни одного года, когда данный показатель снижался по сравнению с предыдущим.

Также в качестве показателя, характеризующего эффективность контрольной детальности можно рассмотреть число выездных налоговых проверок, признанных недействительными. По итогам 2019 г. удельный вес таких проверок составил всего 0,36%, что в 2,1 раза ниже значения 2011 г. Также резко снизилось число количество числа безрезультативных выездных проверок. За последние 10 лет их количество сократилось с 772 в 2019 г. до 358 в 2019 г.

Таким образом, использование риск-ориентированного подхода в организации системы проведения мероприятий выездного налогового контроля показало высокий уровень его эффективности. Более тщательный отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок и стремление решить возникшие спорные ситуации в досудебном порядке

привело к тому, что число выездных налоговых проверок резко сократилось, но их результативность – выросла. Как результат, общий объем доначислений налогов и сборов вырос. Одним из основополагающих факторов такого роста эффективности процедур выездного налогового контроля стал пересмотр концепции проведения камеральных налоговых проверок. Как видно из таблицы 2.6, количество выездных налоговых проверок за анализируемый период стабильно росло до 2018 г., что связано с ростом налогоплательщиков, предоставляемых отчетность. При этом как размер доначислений на одну проверку, так и общий объем доначисленных налогов и сборов имел нестабильную динамику.

Таблица 2.6 – Динамика результативности проведения камеральных налоговых проверок в РФ¹³⁶

Год	Количество проведенных камеральных проверок, ед.	Доначисления по результатам камеральных проверок, млн руб.	Доначисления в расчете на одну проверку, руб.	Фактически поступившие налоговые доходы, млн руб.	Доля доначислений в сумме фактических налоговых поступлений. %
2011	36355622	52883	1455	9719599	0,54
2012	34879359	51384	1473	10958192	0,47
2013	34190579	51597	1509	11325853	0,46
2014	32870049	56543	1720	12669535	0,45
2015	31943099	82925	2596	13787846	0,60
2016	39984748	98485	2463	14482403	0,68
2017	55859903	61599	1103	17343244	0,36
2018	67889283	55631	819	21328347	0,26
2019	62802102	37744	601	22736990	0,17
2020	61526223	52436	852	22377111	0,23

Основной причиной этого является то, что использование информационно-аналитической систем, таких как «АИС Налог 3» и «АСК-НДС 2» привело к снижению неточностей в подаваемых декларациях и снижению случаев сознательно искажения налоговой отчетности.

¹³⁶ Рассчитано по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 2-НК. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

Использование концепции риск-ориентированного подхода в контрольной деятельности и совершенствование системы взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками оказало значительный эффект. Вырос уровень эффективности контрольных процедур, также увеличился и уровень налоговой дисциплины в обществе. Основой этого, как было отмечено ранее, играет цифровая трансформация и внедрение новых информационно-аналитических систем, что позволило начать формирование клиентоориентированной модели взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, визуализация которой представлена на рисунке 2.11.

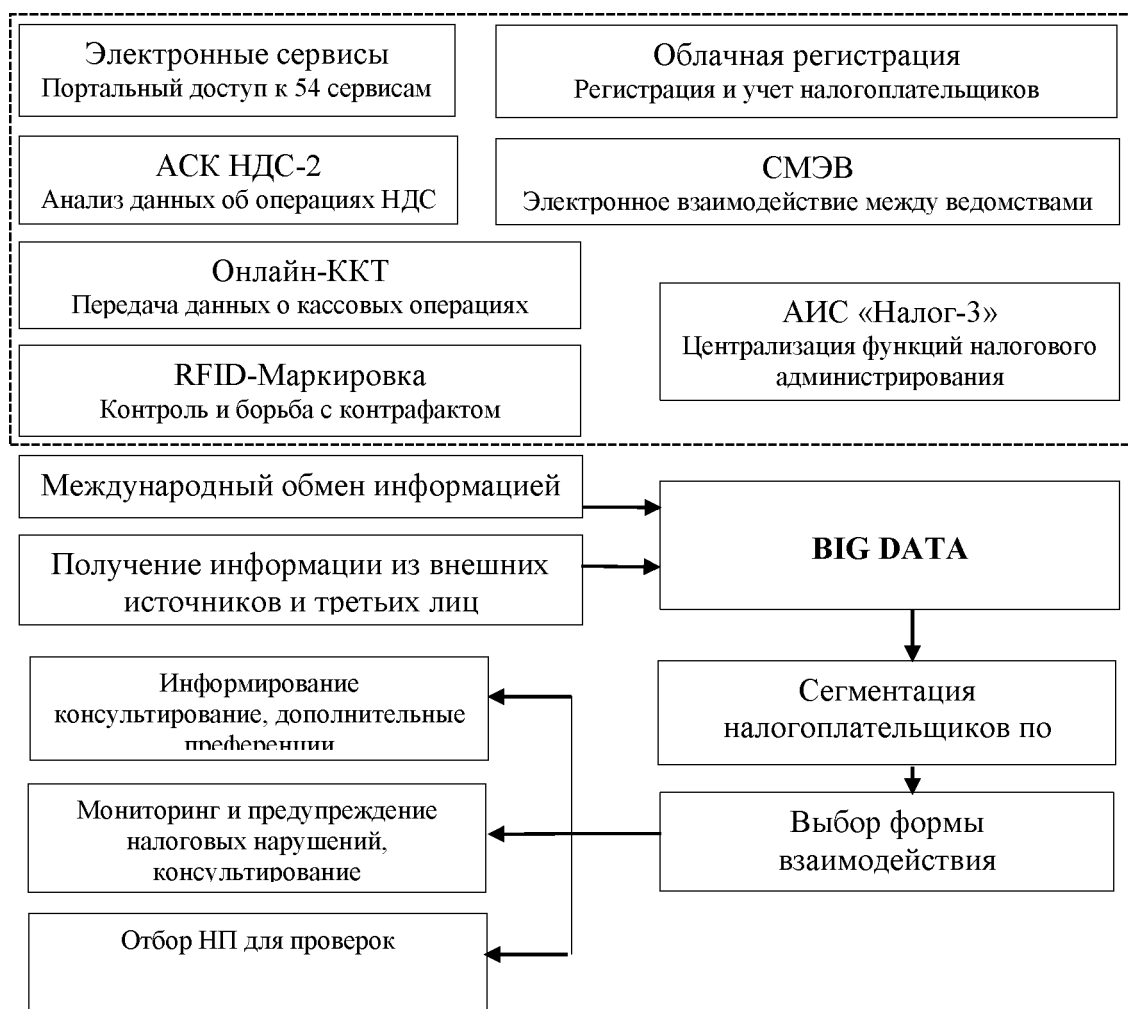


Рисунок 2.11 – Клиентоориентированная модель цифрового взаимодействия государства и налогоплательщиков в России¹³⁷

¹³⁷ Составлено автором по результатам исследования

По состоянию на начало 2021 г. на сайте ФНС было представлено 54 интерактивных сервиса и службы, которые предоставляют возможности для любых категорий налогоплательщиков в онлайн режиме практически полностью реализовать свои потребности по поиску информации, сдачи отчетности, проверки контрагентов и т.д. Наиболее востребованными в 2019 г. стали следующие электронные сервисы¹³⁸:

– «Проверка корректности заполнения счетов-фактур» – 5,4 млрд обращений,

– группа сервисов «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» – 1,2 млрд. обращений,

– «Сведения об ИНН физического лица» (ранее «Узнай ИНН») – 395 млн обращений.).

Также реализованы и пользуются популярностью следующие инструменты:

– «Личный кабинет налогоплательщика физического лица» (24,2 млн обращений);

– «Личный кабинет индивидуального предпринимателя» (более 1,3 млн обращений);

– «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» (702 тыс. обращений);

– «НДС-офис интернет компании» (количество иностранных интернет-компаний, состоящих на налоговом учете в России в качестве налогоплательщиков НДС при оказании электронных услуг – 221, задекларировано 9,4 млрд р. НДС);

– «Онлайн запись на приме в инспекцию» (863 тыс. записей на прием);

– «Подача электронных документов на государственную регистрацию» (984 тыс. подач пакетов электронных документов).

¹³⁸ Горбунова Е.С. Автоматизированная информационная система «Налог-3» как единое централизованное информационное пространство Федеральной налоговой службы России / Е.С. Горбунова // Наука и образование сегодня. – 2019. – № 10 (45). – С. 33-39.

Регистрация будущих налогоплательщиков на основе электронных документов позволила результативнее их проверить по различным направлениям, в том числе на вероятность адресов массовой регистрации, более того сервис «Подача электронных документов на государственную регистрацию» способствует пресечению миграции налогоплательщиков с целью ухода от налогов.

Как результат, несмотря на то, что общее число налоговых споров выросло за анализируемый период более чем на 50 %, количество исков об оспаривании решений налоговых органов сократилось на 13,5 % и составило в 2019 г. 10220 исков. Внедрение новых технологий налогового администрирования также привело к тому, что взысканная в пользу налогоплательщиков сумма сократилась на 83 % до 65 млн. руб., хотя еще в 2018 г. размер суммы был сопоставим с уровнем 2016 г. Таким образом данное сокращение нельзя считать долгосрочной тенденцией. Удельный вес количества удовлетворенных исков оставался за анализируемый период практически на одном уровне и колебался в пределах 38-44 %. Средняя сумма иска сократилась до 16 тыс. руб., что почти на 80 % меньше значений показателя в 2016 г. и 2018 г. (таблица 2.7).

Таблица 2.7 – Динамика показателей, характеризующих рассмотрение исков об оспаривании решений налоговых органов¹³⁹

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019/2016, %
Рассмотрено дел	11809	11994	12102	10220	86,5
Удовлетворено исков	5230	5057	4641	3981	76,1
Доля удовлетворенных исков	44	42	38,3	39,0	88,6
Взысканная сумма, тыс. руб.	383299	177766	324721	65031	17,0
Доля удовлетворенных требований	10	4	16,9	3	30,0
Средняя сумма иска, тыс. руб.	73	35	70	16	21,9

В 2019 г. был запущен еще один сервис «Прозрачный бизнес», которым воспользовалось более 4 млн налогоплательщиков. Сервис позволяет найти

¹³⁹ Данные судебной статистики [Электронный ресурс] сайт Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации. Режим доступа: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79> (дата обращения: 20.04.2021).

комплексную информацию о юридических лицах в любое время суток в режиме реального времени, доступ к такой информации предоставляется бесплатно. В сервис встроен калькулятор по расчету налоговой нагрузки, с помощью которого налогоплательщик может проанализировать имеющиеся налоговые риски, а также оценить отдельные критерии добросовестности налогоплательщиков, связанные со сравнением среднеотраслевых показателей (прежде всего, величина заработной платы в компании и уровень ее налоговой нагрузки).

Проведение камеральных проверок, связанных с возмещением НДС основано на информационной обработке, ее последующей аналитической сверке, в том числе и в ручном режиме. Такие кардинальные изменения привели к трансформации инструментов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Были изменены формы предоставления налоговой отчетности, в частности, формы № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов», в которую были введены показатели, позволяющие повысить эффективность взаимодействия и учесть специфику новых форм и методов контроля в части возмещения НДС.

Одной из технологий, которая позволила повысить эффективность налогового администрирования является АСК НДС-2. Большинство аналитиков и специалистов в сфере налогового администрирования отметили положительное воздействие системы АСК «НДС-2» как на темпы роста собираемости НДС, так и снижение случаев незаконного возмещения НДС¹⁴⁰. Повысилась и эффективность налогового контроля в целом – снизилось число тематических выездных налоговых проверок по НДС, а также вырос размер доначислений в расчете на одну выездную проверку¹⁴¹.

Внедрение АСК НДС-2 привело к увеличению поступлений по НДС в 2019 г. в два раза по сравнению с 2011 г. (сравнение с данными 2020 г. мы

¹⁴⁰ Морозов М. С. К вопросу о результативности налогового контроля / М. С. Морозов // Сервис PLUS. – 2014. – № 4. – С.61-12.; Налоговое администрирование и контроль : учебник / под ред. Л. И. Гончаренко. - М. : Магистр : ИНФРА-М, 2019. – 448 с.

¹⁴¹ Мишустин М.В. ФНС меняет акценты в контрольной работе. Интервью с руководителем ФНС России [Электронный ресурс] / М.В. Мишустин. Режим доступа : https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8434593/.

посчитали некорректными, так как велико искажающее влияние последствий коронавирусной пандемии) Эффективность администрирования НДС подтверждается тем, что начиная с 2014 г. ежегодные темпы роста поступлений НДС в бюджетную систему более чем в два раза превышали темпы роста оборота оптово-розничной торговли. Как результат, налоговый разрыв по НДС в 2019 г. сократился до 0,56% и составил около 86,6 млрд руб., хотя еще в начале 2016 г. разрыв составлял 8%, или 676 млрд руб. (рисунок 2.12).

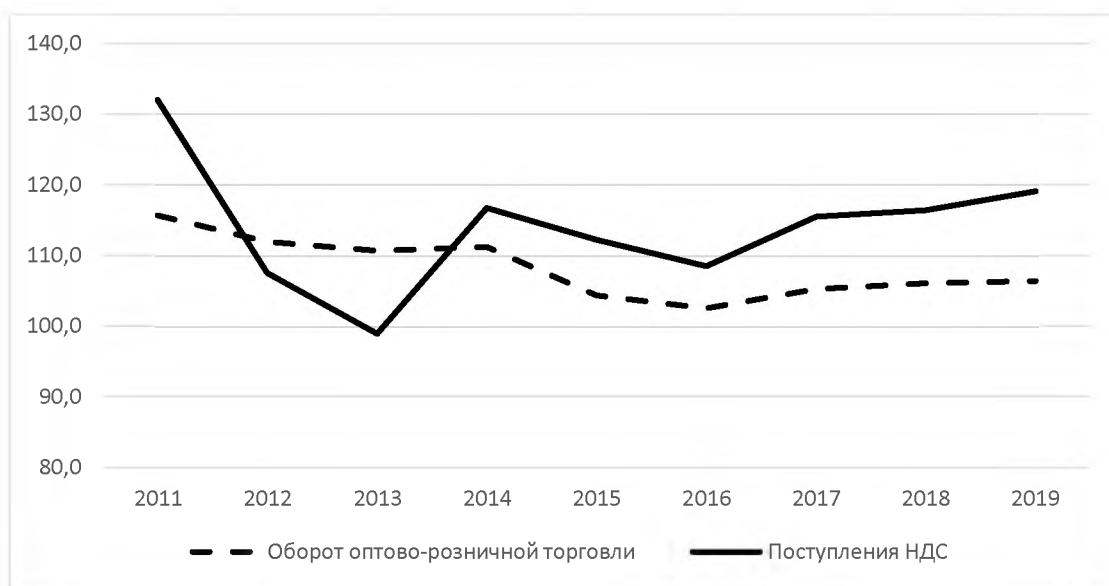


Рисунок 2.12 – Динамика темпов роста оптово-розничной торговли и поступлений НДС в РФ, %¹⁴²

Отдельные ученые-налоговеды считают, что показатель числа поданных заявлений на возмещение НДС и его динамика также свидетельствует об эффективности процедур налогового контроля и целесообразности использования риск-ориентированного подхода¹⁴³. Мы согласны с данным мнением, так как рост отказом в возмещении НДС может свидетельствовать не только о том, что процедуры налогового контроля стали более эффективны, но и может сигнализировать об увеличении

¹⁴² Составлено автором по данным единой межведомственной информационно-статистической системы (ЕМИСС). Режим доступа: <https://www.fedstat.ru/indicator/42547>.

¹⁴³ Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования / В.А. Красницкий. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 168 с.

количества нарушителей и операций, связанных с незаконным возмещением НДС.

Как результат, дальнейшая модернизация системы АСК НДС 2, расширение полномочий налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок привело к тому, что сформировалась устойчивая динамика сокращения числа исков о возмещении НДС более чем в 2 раза за последние 4 года. Также сократилась средняя сумма иска. Сокращение на 95 % взысканных сумм связано с наличием эффективных процедур досудебного урегулирования налоговых споров, связанных с возмещением НДС. Показатели, характеризующие рассмотрение исков о возмещении НДС представлены в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Динамика показателей, характеризующих рассмотрение исков о возмещении НДС в РФ¹⁴⁴

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019/2016, %
Рассмотрено дел	476	366	324	192	40,3
Удовлетворено исков	206	157	131	67	32,5
Доля удовлетворенных исков	43	42	40,4	34	79,1
Взысканная сумма, тыс. руб.	90881	108074	29351	4031	4,4
Доля удовлетворенных требований	3	35	20,9	4	133,3
Средняя сумма иска, тыс. руб.	441	688	224	60	13,6

Несмотря на все преимущества использования риск-ориентированного подхода и использования информационно-аналитической системы «АСК-НДС 2» существует и ряд спорных моментов, которые необходимо учитывать в процессе взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

В случае, если уточненная налоговая декларация не была предоставлена, то налоговые органы в рамках проведения камеральной проверки вправе истребовать дополнительные документы. В этом случае значительно возрастают риски налогоплательщиков, связанные с тем, что в

¹⁴⁴ Данные судебной статистики [Электронный ресурс] сайт Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации. Режим доступа: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79> (дата обращения: 20.04.2021).

случае несвоевременного предоставления данных документов в возмещении НДС будет отказано. Также неоднозначной является и трактовка действий налогоплательщиков в данном случае. Первый подход предполагает, что непредоставление документов является основанием для привлечения к налоговой ответственности в соответствии с положениями ст. 122 НК РФ, так как непредоставление документов свидетельствует о факте неполной уплаты НДС, поэтому налогоплательщик обязан уплатить штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога. Второй подход заключается в том, что в случае своевременного и полного предоставления всех необходимых документов даже в случае выявления незначительных расхождений отказать в возмещении НДС в таком случае нельзя.

Неоднозначным также является тезис о том, что использование риск-ориентированного подхода улучшает положение добросовестных налогоплательщиков и снижает уровень административного давления на них¹⁴⁵. Как показывает практика в случае выявления сомнительных контрагентов у законопослушного налогоплательщика, все его операции, независимо от инициатора будут подвергнуты детальному и комплексному контролю. В таких случаях, как свидетельствует арбитражная практика, налоговые органы могут отказать в возмещении НДС на основании использования судебной доктрины «отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагента».

Еще одним положительным эффектом цифровизации системы налогового администрирования является сокращение более чем в два раза начиная с 2015 г. фирм-однодневок, которые активно используются для уклонения от уплаты налогов, незаконного возмещения НДС и обналичивания денежных средств.

По состоянию на конец 2019 г. их удельный вес составляет всего 3,2 %, или 120 тыс. организаций, тогда как по итогам 2015 г. число фирм-

¹⁴⁵ Решетников М.Н. Концепция налогового комплаенса / М.Н. Решетников // Вестник ИЭАУ. – 2017. – № 16. – С. 10-15.

однодневков превышало 1,6 млн.¹⁴⁶ Также снизилось почти в 15 раз за аналогичный период зафиксированное число заявлений на возмещение НДС со стороны налогоплательщиков, имеющих высокий и максимальный уровень риска. К сожалению, пока не удалось получить точные данные по оценке всех нововведений на уровень теневой экономической активности и изменение динамики уклонения от уплаты налогов.

В 2019 г. успешно завершился третий этап реформы по переходу на онлайн-кассы, начатый в 2016 г. На расширенной коллегии ФНС по итогам 2016 г., проходившей в марте 2017 г. М. В. Мишустин рассказал о первых результатах реформы перехода бизнеса на онлайн-кассы с 1 февраля 2017 г. За месяц реформы было зарегистрировано более 100 тыс. кассовых аппаратов, в системе зафиксировано более 220 млн расчетов на сумму более 110 млрд р., а ежедневный прирост по регистрации касс в системе ККТ оставил 5 тыс. Результатом этого стал резкий рост выручки на 1 ККТ в два раза, в то время как темпы роста оптово-розничной торговли в 2017 г. продемонстрировала рост НДС всего на 38%¹⁴⁷.

Благодаря использованию инструментов аналитики в 2018 г. в государственный бюджет поступило дополнительно 345 млрд р., а также отмечается существенное снижение количества проверок. Обобщенный результат эффективности налогового администрирования в условиях цифровизации с учетом применения цифровых технологий представлен в таблице 2.9.

Как видно уровень внедрения информационных технологий в российской системе налогового администрирования и технологического развития ФНС России является высоким и опережает уровень цифровизации других органов государственной власти. При этом российский опыт онлайн

¹⁴⁶ Доклад руководителя ФНС России Д.В. Егорова на расширенной коллегии ФНС России «Об итогах работы ФНС России в 2020 году и основных задачах на 2021 год» [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/rep20_proj.docx (дата обращения 22.06.2021).

¹⁴⁷ Доклад руководителя ФНС России М. Мишустина на расширенной коллегии ФНС России «Об итогах работы ФНС России в 2017 году и основных задачах на 2008 год» [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/7255441/ (дата обращения 22.06.2021).

взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов активно изучается и в других странах¹⁴⁸.

Таблица 2.9 – Результативность использования инновационных инструментов налогового контроля и технологий администрирования¹⁴⁹

Технология	Результат
АИС Налог-3 (риск-ориентированный подход)	<ul style="list-style-type: none"> - снижение количества выездных налоговых проверок в 7 раз с одновременным ростом доначислений в расчете на 1 выездную проверку; - снижение количества безрезультативных выездных проверок; - сокращение удельного веса недействительных выездных налоговых проверок.
Онлайн-взаимодействие (налоговый мониторинг)	<ul style="list-style-type: none"> - сокращение расходов на 30% в отношении процедур налогового контроля; - ежегодная экономия в отношении расходов, связанных с уплатой пени на сумму около 30 млн. руб. в год; - снижение числа уточненных деклараций более чем на 85%; - снижение числа требований о представлении дополнительных первичных документов, пояснений и опросов в 2 раза; - сокращение числа документов, которые необходимо предоставлять в рамках контрольных процедур почти на 80 %.
АСК НДС-2 и электронные счета фактуры	<ul style="list-style-type: none"> - увеличение количества камеральных проверок, по которым выявлены нарушения в 2 раза; - сокращение случаев подачи высокорисковыми организациями на возмещение НДС в 15 раз; - налоговый разрыв по НДС сокращен до 0,6%; - рост поступлений по НДС с 2014 г. увеличился в 2 раза; - количество фирм-однодневок с 2015 г. сократилось в 2 раза до 120 тыс. организаций.
Электронные сервисы	<ul style="list-style-type: none"> - «Проверка корректности заполнения счетов-фактур» – 5,4 млрд обращений; - «Сведения об ИНН физического лица» – 395 млн обращений; - ЛК ФЛ – 24,2 млн. обращений; - ЛК ИП – 1,3 млн. обращений; - ЛК ЮЛ – 702 тыс. обращений; - «НДС-офис интернет компании» – количество интернет-компаний, ставших на налоговый учет в России как плательщика НДС – 221; - «Онлайн запись на приме в инспекцию» – 863 тыс. записей на прием; - «Прозрачный бизнес» – в 2019 г. воспользовалось более 4 млн налогоплательщиков;
Онлайн-ККТ	<ul style="list-style-type: none"> - около 1,5 млн налогоплательщиков в России перешли на онлайн-ККТ, количество онлайн-ККТ, составляет на начало 2020 г. около 3,2 млн.; - сокращение административной нагрузки на бизнес; - увеличение средней выручки на одну кассу в 2 раза; - после внедрения рост НДС в розничной торговле на 38 %.
Мобильные приложения ФНС	<ul style="list-style-type: none"> - «Мой налог» – в качестве самозанятых зарегистрировались 284 тыс. человек, общая сумма дохода составила 32,6 млрд. руб. (Google play более 500 000 скачиваний); - «Налоги ФЛ» – Google play более 1 000 000 скачиваний; - «Личный кабинет предпринимателя» (Google play более 100 000 скачиваний); - «Проверка кассового чека» (Google play более 100000 скачиваний); - «ЕГР ЗАГС» (Google play более 5 000 скачиваний).

¹⁴⁸ OECD. Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. – Paris, OECD Publishing, 2020. – 205 p.

¹⁴⁹ Составлено автором по результатам исследования

Это позволило перейти к новому уровню взаимодействия субъектов налоговых отношений на основе внедрения налогового мониторинга.

В соответствии с стратегическими приоритетами развития национальной налоговой системы, использование данного механизма взаимодействия представляется одним из перспективных и может стать основой для последующей модернизации системы налогового администрирования. Это связано с тем, что мониторинг не только дает возможность расширить информационное взаимодействие субъектов налоговых отношений, но и снижает административные расходы организаций, связанных с налоговыми проверками, уплатой налогов, так как использование риск-ориентированного подхода дает возможность повысить эффективность взаимодействия субъектов налоговых отношений.

Возможность комплексного анализа налоговых рисков еще на этапе планирования сделок является положительным моментом для предотвращения возникновения потенциальных налоговых споров. В 2017 г. ФНС РФ подвела итоги налогового мониторинга, которые выразились в следующем¹⁵⁰:

- произошло снижение трудозатрат в отношении проведения процедур налогового контроля на 30%;
- размер доначислений в отношении пени в 2017 г. по отношению к 2016 г. сократилась на 89 %;
- число предоставления уточненных налоговых деклараций упало почти на 10%;
- снизилось на 54% число ситуаций, когда налоговые органы требовали от налогоплательщиков, перешедших на налоговый мониторинг, предоставления пояснений и дополнительных документов;
- сократился общий объем предоставляемых по требованию документов на 80 %.

¹⁵⁰ Налоговый мониторинг: стратегические цели и перспективы развития // Налоговая политика и практика. – 2018. – № 4 (184). – С. 11-13.

Налоговый мониторинг начал реализовываться в 2015 г. и первоначально число его участников составило 5 компаний. Уже в 2017 г. число таких компаний выросло до 27, а в 2019 г. – до 44. С начала 2020 г. налоговый мониторинг начал действовать в отношении 95 крупнейших налогоплательщиков на долю которых приходится около трети всех налоговых поступлений федерального бюджета (таблица 2.10).

Таблица 2.10 – Динамика количества компаний, перешедших на налоговый мониторинг¹⁵¹

Год	Количество организаций	Абсолютное отклонение	Темп роста, %
2015	5	-	-
2016	7	2	140
2017	21	14	300
2018	26	5	123,8
2019	44	18	169,2
2020	95	51	215,9

В 2021 г. практику использования принципов налогового мониторинга планируется расширить уже в отношении 209 компаний, из которых – 116 это новые участники. При этом их можно разделить на две основные группы: крупнейшие российские холдинги, переводящие на налоговый мониторинг свои дочерние организации (например, 17 дочерних компаний группы «Газпром», 5 – группы «Новатэк», 4 – группы Лукойл), а также иностранные компании (Procter & Gamble, METRO Cash & Carry, Nestle и другие)¹⁵².

В целом практика перехода крупнейших налогоплательщиков на налоговый мониторинг была признана успешной, именно поэтому начиная с 2021 г. были изменены критерии для налогоплательщиков, позволяющих им воспользоваться налоговым мониторингом. Программа и стратегия развития налогового мониторинга довольно долгосрочная. Например, в 2024 г. планируется практически полная интеграция информационных систем налоговых органов и компаний, перешедших на налоговый мониторинг в

¹⁵¹ Налоговый мониторинг. Сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/ (Дата обращения 21.06.2021).

¹⁵² Там же

единое целое для обеспечения максимально возможного уровня прозрачности при обмене данными и информацией. Это позволит полностью отказаться от традиционных процедур получения документов налоговыми органами, так как появится возможность автоматического истребования недостающих документов у налогоплательщиков через их информационные системы.

Несмотря на позитивный эффект от внедрения налогового мониторинга, следует выделить недостаток, который носит принципиальный характер и не позволяет реализовать в полной мере систему партнерского взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами. Необходимо отметить, что российская система налогового мониторинга значительно отличается от западных стран, где он впервые появился. Если в Европе переход на данную систему взаимодействия является правом налогоплательщиков¹⁵³, т.е. осуществляется по желанию, то в России такой переход регламентирован Директивой Правительства РФ № 11528п-П 13 «О переходе на налоговый мониторинг компаний с государственным участием». Из этого следует, что если в европейских странах данное соглашение становится основой партнерского взаимодействия, то у нас оно заменяется регламентом информационного взаимодействия. Данный регламент носит односторонний характер, где прописаны обязательства, которые берет на себя налогоплательщик, переходя на налоговый мониторинг. В результате налоговый орган получает практически неограниченный доступ к бухгалтерской, финансовой и иной информации организаций, при этом обязанности налоговых органов остаются неизменными.

Решение проблемы формирования клиентоориентированной системы налогового администрирования на основе применения информационно-аналитических систем и онлайн технологий взаимодействия дает

¹⁵³ Петухова Р.А. Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики / Р.А. Петухова, Я.А. Григорьева // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – №46. – С. 303-316.

возможность повлиять на динамику уклонения от уплаты налогов и изменить подходы и процедуры налогового контроля, положительно влияющих на уровень налоговой дисциплины. Применение риск-ориентированного подхода также позволило сократить уровень административного давления на законопослушных налогоплательщиков и может стать основой для формирования партнерских отношений между субъектами налоговых отношений.

Таким образом, все заинтересованные стороны могут извлечь выгоду из построения системы партнерских отношений в налоговой сфере. Расширение подходов и инструментов может послужить стимулом для разработки более эффективных и гибких налоговых систем, способствующих добровольному соблюдению законодательства. До последнего времени основное внимание в решении проблемы уклонения от уплаты налогов уделялось политике налогового контроля, но цифровизация системы налогового администрирования привела к появлению целого ряда новых инструментов, стандартов и подходов для решения проблем уклонения от уплаты налогов. Наряду с этими новыми механизмами, которые открывают значительный потенциал для устранения дисбаланса интересов в налоговой сфере, все большее внимание уделяется созданию новых концепций и стратегий долгосрочного развития.

Предпосылки построения эффективной системы налогового администрирования, позволяющей противодействовать уклонению от уплаты налогов не только опираясь на контрольные процедуры, но и на процессы устранения дисбаланса интересов государства и налогоплательщиков, несомненно, является положительным аспектом трансформации налогового администрирования. Вместе с тем, предстоит еще устранить ряд проблем методологического, методического, прикладного характера в реализации государственной налоговой политики, чтобы повысить эффективность функционирования системы противодействия нарушениям налоговой дисциплины в целом и отдельных ее инструментов в частности.

ГЛАВА 3. СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ПРИОРИТЕТЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ КАК УСЛОВИЕ УВЕЛИЧЕНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ

3.1 Моделирование динамики состояния налоговой дисциплины в условиях модернизации инструментов контрольной деятельности

Для проведения экономико-статистического анализа влияния масштабов нарушений налоговой дисциплины на устойчивое формирование налоговых доходов бюджета необходимо определить те действия, которые относятся к категории «налоговые нарушения», «уклонения от уплаты налогов» и как они трактуются в нормативно-правовых актах. Единого подхода к решению данной задачи нет, так как точки зрения ученых и специалистов нередко являются полярными.

Согласно одной из весьма распространенных точек зрения, к налоговым нарушениям относятся те, которые касаются процессов финансовых отношений между государством, физическими, юридическими лицами в части обязательств, неисполнение которых сопровождается неуплатой налогов и сборов в бюджетную систему¹⁵⁴. В соответствии с этим различают следующие области возможного совершения нарушений и преступлений, прямо или косвенно относящихся к налоговой сфере¹⁵⁵:

- размерные параметры налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ, сборов в государственные внебюджетные фонды;
- функционирование публичных финансов, сопровождающееся неисполнением обязательств;
- прямое уклонение от уплаты налогов и сборов.

¹⁵⁴ Кривошляпова М.В. Оптимизация налогообложения и уклонение от уплаты налогов: правовая характеристика и критерии определения / М.В. Кривошляпова // Инновации. Наука. Образование. – 2021. – № 25. – С. 888-891.

¹⁵⁵ Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть первая : от 13.06.1996 № 63-ФЗ : принят Гос. Думой 24.05.1996 : (ред. от 07.04.21).

Вторая концепция базируется на том, что к нарушениям налоговой дисциплины относятся проступки, которые с учетом цели совершения могут быть отнесены к категории налоговых только в случае, если неуплата налогов и сборов являлась одной из основных целей, например, осуществление мнимой предпринимательской деятельности обязательно сопровождается уклонением от уплаты налогов¹⁵⁶.

В частности, действия, связанные с незаконным возмещением НДС, теперь относят к категории налоговых преступлений, подлежащих квалификации по ст. 159 УК РФ. Способы совершения таких нарушений, как правило, схожи со стандартными механизмами и фактами уклонения от уплаты налогов, потому что преследуют одну и ту же цель.

Таким образом, в соответствии с целью диссертационного исследования налоговые преступления – это нарушения налоговой дисциплины, квалифицируемые положениями ст. 198-199.2 УК РФ, а также налоговые мошенничества, лежащие в основе незаконного возмещения НДС в соответствии с положениями ст. 159 УК РФ. Большинство авторов к категории нарушений налоговой дисциплины также относят противоправную деятельность, соответствующую ст. 199.3-199.4 УК РФ, но, как показывают данные судебной статистики, таких нарушений совершается крайне мало, поэтому провести их экономико-статистический анализ не представляется возможным.

Проводя эмпирический анализ состояния налоговой дисциплины также следует учитывать, что квалификация подобного рода нарушений, относящихся к категории «преступления», и их статистическое отражение неоднократно менялось. При этом необходимо отметить, что перечень налоговых преступлений, учитываемых в статистической информации, неоднократно корректировался. До 2018 г. прямо или косвенно к категории налоговых относилось 42 вида нарушений. При этом в соответствии с

¹⁵⁶ Рубцов И.В. Анализ форм и методов уклонения от уплаты налогов / И.В. Рубцов, Е.В. Рубцова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 3-2 (33). – С. 207-212.

рассмотренными выше научными подходами большинство из них не относятся к данной группе. В 2019 г. перечень включаемых в статистическую отчетность налоговых преступлений был пересмотрен в сторону уменьшения – до 16 составов¹⁵⁷.

Значительная доля грубых нарушений налоговой дисциплины, квалифицируемых как преступления, выявляются органами внутренних дел (в пределах 85-88 % за период 2016-2019 гг.) В этой связи статистическая отчетность не позволяет рассмотреть в полном объеме их динамику и структуру. С учетом отмеченной аргументации мы дополнили федеральные статистические отчетные материалы ведомственными данными. При этом за весь анализируемый период брались налоговые преступления, квалифицируемые по ст. 159, 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, что соответствует основаниям, действующим с начала 2019 г.

Вышеуказанное позволило получить массив статистической информации с минимальным уровнем погрешности и охватывающим максимально возможное многообразие фактов нарушения налоговой дисциплины, соответствующих категории «налоговые преступления». Также это позволило учесть изменяющиеся методические подходы к осуществлению статистического анализа данного вида нарушений.

Достоверность полученных результатов обеспечивается включением в выборку данных о всех налоговых нарушениях, которые являются выявленными. Временной интервал было решено ограничить 2019 г. и не включать данные 2020 г., чтобы исключить существенный искажающий эффект периода коронавирусной пандемии. В частности, был введен мораторий на привлечение налогоплательщиков к уголовной ответственности, что значительно корректирует рассматриваемую динамику временного ряда.

¹⁵⁷ Ледовская А.В. Разграничение понятий: минимизация налогов, обход налогов, уклонение от налогов, налоговая оптимизация, налоговое планирование / А.В. Ледовская // Материалы I Международной заочной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика». г. Ставрополь, 2014. – С. 110-115.

В соответствии с вышеизложенным был проведен анализ влияния динамики фактов уклонения от уплаты налогов на обеспечение устойчивого развития бюджетной системы. Показатели нарушений налоговой дисциплины представлены в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Динамика нарушений налоговой дисциплины в РФ, ед.¹⁵⁸

Характер нарушения налоговой дисциплины	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019/2016, %
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	489	530	427	409	83,6
Уклонение организации от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	4823	1754	1812	1538	31,9
Неисполнение организацией обязанностей налогового агента	492	217	111	53	10,8
Налоговая минимизация посредством сокрытия денежных средств или имущества организации	317	429	537	573	180,8
Незаконное возмещение НДС	639	652	569	483	75,6
Итого	6760	3582	3456	3056	45,2

Общее количество фактов нарушения налоговой дисциплины за анализируемый период сократилось в 2,2 раза – с 6760 единиц в 2016 г. до 3056 в 2019 г. При этом, если по случаям неисполнения организацией обязанностей налогового агента, наблюдалось сокращение на 89,2 %, то в части налоговой минимизации посредством сокрытия денежных средств или имущества организации, наоборот, – был рост на 80,8 %. При этом необходимо отметить, что количество налоговых правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов юридическими лицами, сократилось с 4823 единиц в 2016 г. до 1538 – в 2019 г., или на 68,1 %. Также положительным следует считать снижение числа случаев незаконного возмещения НДС, хотя темпы здесь не такие высокие, как в целом по налоговым правонарушениям.

¹⁵⁸ Составлено по: Портал правовой статистики Генеральной Прокуратуры РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL.: <http://www.crimesstat.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт Следственного комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://www.sledcom.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт МВД Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://мвд.рф/gerports> (дата обращения: 25.06.2021).

Анализ результатов подтвержденных нарушений налоговой дисциплины физическими лицами и организациями свидетельствует, что в период с 2016 г. по 2019 г. практически не изменилось количество выявленных фактов грубого нарушения налоговой дисциплины, сопровождающихся вынесением взысканий в судебном порядке, в том числе по налоговым преступлениям (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – Динамика подтвержденных нарушений налоговой дисциплины физическими лицами и организациями в РФ, ед.¹⁵⁹

Характер нарушения налоговой дисциплины	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019/2016, %
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	84	121	105	109	129,8
Уклонение организации от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	397	434	447	469	118,1
Неисполнение организацией обязанностей налогового агента	117	63	24	18	15,4
Налоговая минимизация посредством сокрытия денежных средств или имущества организации	141	171	205	232	164,5
Незаконное возмещение НДС	343	341	240	332	96,8
Итого	1082	1130	1021	1160	107,2

Если в 2016 г. число таких случаев составило 1082, то в 2019 г. – 1160, где рост составил 7,2 %. Также, как и в динамике общего количества нарушений налогового законодательства, максимальный рост наблюдался по налоговой минимизации посредством сокрытия денежных средств или имущества организации, а снижение – по неисполнению организацией обязанностей налогового агента.

Данные о выявленных и доказанных в досудебном порядке налоговых правонарушений представлены в таблице 3.3.

¹⁵⁹ Составлено по: Портал правовой статистики Генеральной Прокуратуры РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL.: <http://www.crimesstat.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт Следственного комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://www.sledcom.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт МВД Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://мвд.рф/gerports> (дата обращения: 25.06.2021).

Таблица 3.3 – Динамика предварительно выявленных и доказанных в досудебном порядке налоговых правонарушений в РФ, ед.¹⁶⁰

Характер нарушения налоговой дисциплины	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019/2016, %
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	437	470	395	379	86,7
Уклонение организации от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	1549	1341	1404	1322	85,3
Неисполнение организацией обязанностей налогового агента	522	244	134	54	10,3
Налоговая минимизация посредством сокрытия денежных средств или имущества организации	194	306	411	469	241,8
Незаконное возмещение НДС	358	348	243	340	95,0
Итого	3060	2709	2344	2564	83,8

Если количество нарушений налогового законодательства, доказанных в судебном порядке, практически не изменилось, то число предварительно выявленных и подтвержденных случаев сократилось. По всем видам уклонения от уплаты налогов, включенных в выборку, снижение составило от 5 % до 15 %.

Данные процентного соотношения доказанных налоговых правонарушений к количеству предварительно выявленных представлены в таблице 3.4.

Имеющая место тенденция объясняется тем, что лишь небольшая доля налоговых правонарушений может быть квалифицирована и доказана в судебном порядке в качестве налогового преступления. Так, в 2016 г. только 20% нарушений налогового законодательства завершилось обвинительным заключением, а в 2019 г. доля таких случаев составила лишь 28,8 %.

¹⁶⁰ Составлено по: Портал правовой статистики Генеральной Прокуратуры РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL.: <http://www.crimesstat.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт Следственного комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://www.sledcom.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт МВД Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://мвд.рф/gerports> (дата обращения: 25.06.2021).

Таблица 3.4 – Динамика соотношения доказанных налоговых правонарушений к количеству предварительно выявленных, %¹⁶¹

Характер нарушения налоговой дисциплины	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019-2016, %
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	19,2	25,7	26,6	28,8	9,5
Уклонение организации от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	25,6	32,4	31,8	35,5	9,8
Неисполнение организацией обязанностей налогового агента	22,4	25,8	17,9	33,3	10,9
Налоговая минимизация посредством сокрытия денежных средств или имущества организации	72,7	55,9	49,9	49,5	-23,2
Незаконное возмещение НДС	95,8	98,0	98,8	97,6	1,8
Итого	35,4	41,7	43,6	45,2	9,9

Практически на 10 % выросло это соотношение по фактам уклонения физических лиц, организаций от уплаты налогов, сборов и страховых взносов, а также по неисполнению организациями обязанностей налогового агента. Только по нарушениям, связанным с незаконным возмещением НДС, наблюдаются стабильные значения анализируемого показателя – в пределах 95,8-98,8 %.

Данные о причиненном бюджетной системе ущербе по видам налоговых нарушений представлены в таблице 3.5.

В течение рассматриваемого периода имеет место противоречие: количество налоговых правонарушений сокращается, а размер причиненного ущерба, выраженный в суммах неуплаченных в бюджетную систему налогов и сборов, растет. Несмотря на введение системы АСК НДС-2, ущерб от нарушений налогового законодательства, связанных с незаконным

¹⁶¹ Составлено по: Портал правовой статистики Генеральной Прокуратуры РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL.: <http://www.crimesstat.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт Следственного комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://www.sledcom.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт МВД Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://мвд.рф/gerports> (дата обращения: 25.06.2021)

возмещением НДС, вырос за 2016-2019 гг. на 29,4 %. На 2,4 % возросли размеры бюджетного ущерба по фактам уклонения организаций от уплаты налогов, сборов или страховых взносов, а максимальное увеличение ущерба наблюдалось от налоговой минимизации посредством сокрытия денежных средств или имущества организаций.

Таблица 3.5 – Динамика причиненного бюджетной системе ущерба в структуре видов налоговых нарушений в РФ, млн. руб.¹⁶²

Характер нарушения налоговой дисциплины	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019/2016, %
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	1354	1775,9	1222,1	1349,4	99,7
Уклонение организации от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	47386,3	48745,6	68097,8	58849,9	124,2
Неисполнение организацией обязанностей налогового агента	7493,6	4222,6	3188,2	1049,8	14,0
Налоговая минимизация посредством сокрытия денежных средств или имущества организации	291,8	528,6	943,9	1757,9	602,4
Незаконное возмещение НДС	2462,3	1798,9	2394,8	3185,7	129,4
Итого	58988	57071,6	75846,8	66192,7	112,2

Реализация государственного налогового контроля по отношению к нарушителям налогового законодательства предполагает не только наложение штрафных или иных санкций, но и возмещение причиненного ущерба. Это вносит значительный вклад в обеспечение устойчивости бюджетной системы. Как видно из данных таблицы 3.6, максимальная величина возмещений получена от организаций, допустивших уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов. Если в 2016 г. юридические лица возместили в общей сложности 25,9 млрд. руб., то в 2019 г. этот

¹⁶² Составлено по: Портал правовой статистики Генеральной Прокуратуры РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL.: <http://www.crimesstat.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт Следственного комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://www.sledcom.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт МВД Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://мвд.рф/gerports> (дата обращения: 25.06.2021).

показатель вырос на 42,2 % – до 36,9 млрд. руб. На 66,9 % выросли объемы возмещенного ущерба физическими лицами – до 1,1 млрд. руб., а в целом рост составил 18,2 %.

Таблица 3.6 – Динамика возмещений юридическими и физическими лицами причиненного бюджетной системе ущерба, млн. руб.¹⁶³

Характер нарушения налоговой дисциплины	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019/2016, %
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	630,9	1057,9	777,5	1053,0	166,9
Уклонение организации от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	25931,9	35325,2	43643,6	36874,0	142,2
Неисполнение организацией обязанностей налогового агента	6392,8	3815,7	2774,3	481,5	7,5
Налоговая минимизация посредством сокрытия денежных средств или имущества организации	1538,7	1603,3	2263,5	2155,5	140,1
Незаконное возмещение НДС	1689,8	1914,7	1998,9	2221,6	131,5
Итого	36184,1	43716,8	51457,8	42785,6	118,2

Данную положительную динамику подтверждает соотношение возмещенного и причиненного ущерба по налоговым правонарушениям (таблица 3.7).

По доказанным фактам уклонения физических лиц от уплаты налогов, сборов или страховых взносов значение показателя за рассматриваемый период выросло на 31,4 %: с 46,6 % в 2016 г. до 78,0 % в 2019 г. Практически не изменилось данное соотношение в части незаконного возмещения НДС. Отдельную категорию составляют правонарушения по налоговой минимизации посредством сокрытия денежных средств или имущества

¹⁶³ Составлено по: Портал правовой статистики Генеральной Прокуратуры РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL.: <http://www.crimesstat.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт Следственного комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://www.sledcom.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт МВД Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://мвд.рф/gerports> (дата обращения: 25.06.2021).

организации. Здесь показатель соотношений имеет достаточно высокие значения, но ежегодно сокращается.

Таблица 3.7 – Динамика соотношения возмещенного и причиненного ущерба по налоговым нарушениям, %¹⁶⁴

Характер нарушения налоговой дисциплины	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2019-2016
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	46,6	59,7	63,6	78,0	31,4
Уклонение организации от уплаты налогов, сборов или страховых взносов	54,7	72,5	64,1	62,7	7,9
Неисполнение организацией обязанностей налогового агента	85,3	90,4	87,1	45,9	-39,4
Налоговая минимизация посредством сокрытия денежных средств или имущества организации	527,3	303,3	239,8	122,6	-404,7
Незаконное возмещение НДС	68,6	106,4	83,5	69,7	1,1
Итого	61,3	76,0	67,8	64,6	3,3

Проведенный количественный анализ крупных нарушений налоговой дисциплины в отраслевом разрезе показал, что в 2019 г. максимальное количество налоговых преступлений (885) зафиксировано в сфере оптово-розничной торговли, далее следуют строительство – 15 % или 815 единиц, сфера услуг – 12 % (684 ед.), финансовый сектор (648 ед.) и промышленный комплекс, на долю которого пришлось – 12 % (рисунок 3.1).

Как следует из данных рисунка 3.1, отраслевая специфика оказывает значительное влияние на динамику и количество совершаемых налоговых правонарушений. Например, в сфере оптово-розничной торговли и сфере услуг традиционно основную роль играют субъекты малого и среднего бизнеса, активно используются схемы уклонения от уплаты налогов и обналичивания денежных средств с использованием фирм-однодневок. В

¹⁶⁴ Составлено по: Портал правовой статистики Генеральной Прокуратуры РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL.: <http://www.crimesstat.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт Следственного комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://www.sledcom.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт МВД Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://мвд.рф/terports> (дата обращения: 25.06.2021)

топливно-энергетическом комплексе наоборот – действуют крупные холдинги, которые не заинтересованы в ухудшении своего имиджа, если будут выявлены факты уклонения.

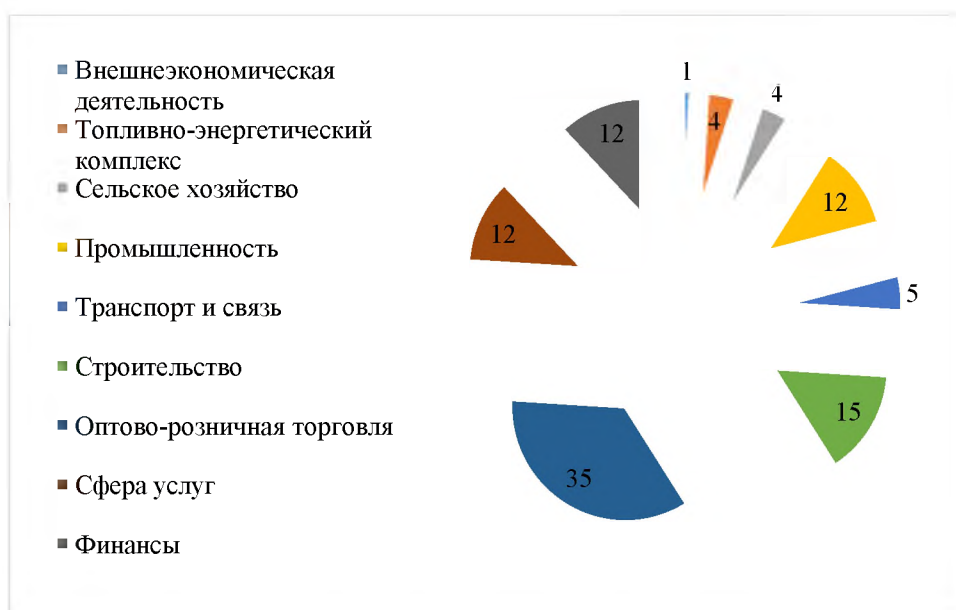


Рисунок 3.1 – Структура грубых нарушений налогового законодательства по видам экономической деятельности в 2019 г., %¹⁶⁵

Таким образом, результаты анализа подтвердили, что качество системы налогового администрирования положительно влияет на динамику показателей состояния налоговой дисциплины. Например, внедрение системы АСК НДС-2 позволило сократить не только количество правонарушений, связанных с незаконным возмещением НДС, но и привело к росту возмещений причиненного ущерба, а также доли доказанных в судебном порядке случаев уклонения от уплаты налогов и сборов.

В исследованиях, посвященных экономико-математическому моделированию состояния налоговой дисциплины, нередко получаются отличные друг от друга результаты, а теоретические гипотезы подтверждаются влиянием множества факторов на процессы уклонения от

¹⁶⁵ Составлено по: Портал правовой статистики Генеральной Прокуратуры РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL.: <http://www.crimesstat.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт Следственного комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://www.sledcom.ru>. (дата обращения: 25.06.2021); Официальный сайт МВД Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://мвд.рф/reports> (дата обращения: 25.06.2021).

уплаты налогов¹⁶⁶. Имеющие место расхождения объясняются высокой трудоемкостью оценки реальных масштабов данного явления, что отрицательно влияет на качество эмпирического анализа и, как следствие, создаёт дополнительные сложности¹⁶⁷.

Точная идентификация факторов, влияющих на состояние налоговой дисциплины, затруднена наличием комплекса объективных и субъективных причин. Высокий уровень латентности налоговых правонарушений, а также открытых и объективных данных как на макро-, так и на микроуровне приводят к тому, что результаты оценок масштабов уклонений от уплаты налогов существенно различаются, а применяемые методы исследований весьма разнообразны.

В настоящем исследовании была проведена оценка влияния действующей системы налогового контроля и состояния налоговой дисциплины на процессы обеспечения устойчивого развития бюджетной системы. В качестве исходного массива статистических данных были использованы данные в разрезе субъектов РФ за 2019 г. (Приложение А).

В качестве результативного признака был принят показатель «Потери консолидированного бюджета и внебюджетных фондов от налоговых правонарушений». В качестве факторов – следующие показатели:

- уровень налоговой задолженности;
- уровень налоговой недоимки;
- объем задолженности, доначисленной по результатам камеральных и выездных налоговых проверок;
- уровень доначислений по результатам камеральных проверок;
- объемы доначисленных налоговых платежей по результатам выездных проверок;

¹⁶⁶ Кустарникова Е.А. Характеристика налоговых правонарушений при уклонении от уплаты налогов / Е.А. Кустарникова, О.А. Воробьева // Менеджмент: теория и практика. – 2018. – № 3-4. – С. 79-86; Пансков В.Г. Перспективные направления по борьбе с уклонением от уплаты налогов / В.Г. Пансков // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 199-204.

¹⁶⁷ Ануфриева Е.М. Анализ масштабов и структуры уклонений от уплаты налогов / Е.М. Ануфриева // Экономические науки. – 2008. – № 46. – С. 326-332.

– уровень задолженности по санкциям.

Для построения и оценки качества эконометрических моделей использовалась стандартная процедура корреляционно-регрессионного анализа на основе метода наименьших квадратов.

Результаты моделирования в абсолютных показателях (приложение Б) показали наличие тесной линейной связи между размером бюджетных и внебюджетных потерь от налоговых правонарушений и отобранными факторами. Вместе с тем, наличие мультиколлинеарности между всеми факторными признаками свидетельствует о том, что использование данной модели в практических целях весьма ограничено.

Основной причиной вышеуказанного, на наш взгляд, выступает наличие эффекта масштаба, который заключается в том, что если проводить анализ в разрезе регионов, то абсолютные показатели показывают только масштабы экономики субъектов РФ, от которых напрямую зависят объемы налоговых платежей, доначислений, числа проверок и т.д. Например, на рисунке 3.2 представлена зависимость числа результативных налоговых проверок от совокупного количества камеральных проверок. Как видно, здесь прослеживается совершенно очевидная связь: чем больше проводится камеральных проверок, тем больше число результативных. При этом доля результативных камеральных проверок по всем регионам находится в узком диапазоне 3-7 %.

Для устранения эффекта масштаба исходные данные были преобразованы в относительные, т.е. был вычислен удельный вес каждого региона в разрезе отобранных показателей.

После введения дополнительных условий и устранения мультиколлинеарности в модель были включены следующие факторы:

- доля организаций, предоставляющих нулевую отчетность (x_1);
- доля организаций, не представивших декларации в текущем налоговом периоде (x_2);
- доля ИП в общей задолженности по НДФЛ (x_3);

- доля доначисленной по результатам проверок задолженности в общей ее сумме (x_4);
- доля задолженности по санкциям в общей задолженности (x_5);
- доля недоимки организаций, не представляющих отчетность, в общей сумме недоимки (x_6).

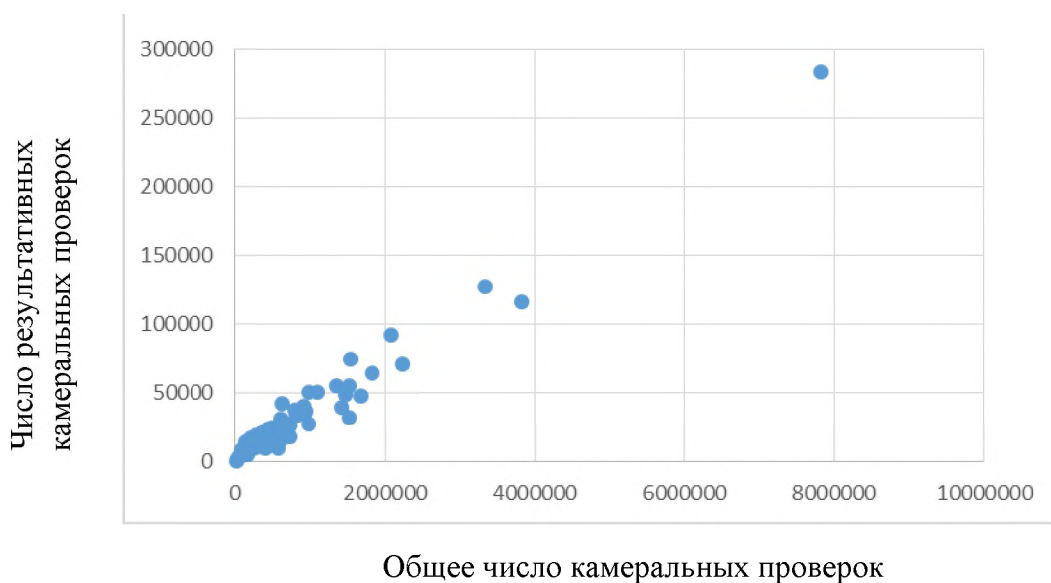


Рисунок 3.2 – Соотношение количества результативных и общего количества камеральных проверок в разрезе субъектов РФ, ед.¹⁶⁸

Оценка адекватности предложенной регрессионной модели представлена в таблице 3.8.

Оценка адекватности построенного уравнения множественной регрессии показала, что статистически значимым является только фактор «доля доначисленной по результатам проверок задолженности в общей ее сумме».

¹⁶⁸ Рассчитано автором по результатам исследования

Таблица 3.8 – Показатели регрессионной модели и оценка ее адекватности¹⁶⁹

Показатель	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	a ₀
В-коэффициенты	0,0002	-0,0002	0,0001	0,0038	0,0226	-0,0026	-0,0919
P-значение	0,5883	0,7021	0,91511	0,0019	0,0771	0,1758	0,1247
Характеристики модели и показатели адекватности	R = 0,4410; R ² = 0,1945; R ² _{норм} = 0,1301; стандартная ошибка: δ = 0,0908; количество наблюдений: n = 86; критерий Фишера: F = 0,0106						

Итоговое уравнение регрессии имеет вид: $y = - 0,0722 + 0,0041x_4$. По F-критерию Фишера полученное уравнение регрессии является статистически значимым, параметры уравнения регрессии по t-статистике Стьюдента также статистически значимы.

Таким образом, итоговое уравнение регрессии включает только одну переменную. Оценка ее качества представлена в таблице 3.9.

Таблица 3.9 – Оценка качества и адекватности разработанной регрессионной модели¹⁷⁰

Показатель	Характеристики модели и показатели адекватности
R	0,3729
R ²	0,1390
Нормированный R ²	0,1283
Стандартная ошибка	0,0909
Наблюдения	86
Значимость F	0,0005
В-коэффициенты для X ₄	0,0041
P-Значение для X ₄	0,0006

При этом значение коэффициента корреляции $R = 0,3729$ свидетельствует о том, что уровень налоговой дисциплины, который в модели представлен фактором «доля доначисленной по результатам проверок задолженности в общей ее сумме» практически не оказывает влияния на количество налоговых правонарушений. Значение коэффициента детерминации показывает, что включенный в модель фактор

¹⁶⁹ Рассчитано автором по результатам исследования

¹⁷⁰ Рассчитано автором по результатам исследования

объясняет только 13,9 % изменений результативного признака, что также свидетельствует о том, что размер налоговой задолженности слабо влияет на уровень налоговой дисциплины.

С другой стороны, говорить о том, что показатели, характеризующие эффективность системы налогового контроля и противодействия уклонения от уплаты налогов, не связаны друг с другом было бы неверным. Например, анализ синхронности налоговых поступлений и недоимки показывает, что снижение уровня налоговой дисциплины и рост числа налоговых правонарушений зависит от экономической ситуации в стране (рисунок 3.3).

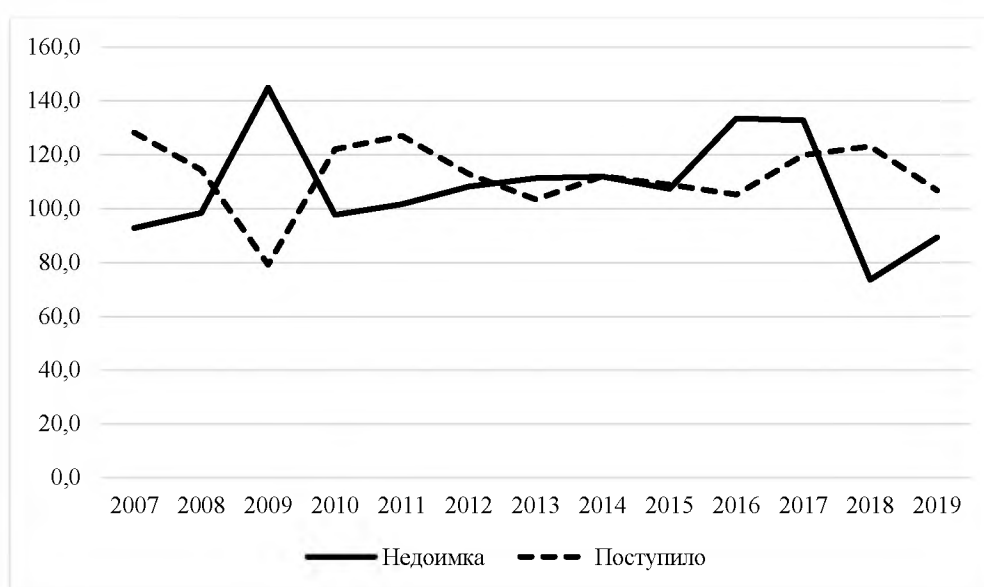


Рисунок 3.3 – Динамика темпов роста налоговых поступлений и недоимки в РФ, %¹⁷¹

Так одним из последствий финансового кризиса 2008 г. стало резкое падение налоговых поступлений и интенсивный рост недоимки, связанный с ухудшением финансового состояния хозяйствующих субъектов. При этом видно, что внедрение новых цифровых технологий в налоговом администрировании, начиная с 2017 г., привело к рекордному сокращению размеров недоимки.

¹⁷¹ Рассчитано автором по результатам исследования

Таким образом, результаты моделирования показали, что анализировать состояние налоговой дисциплины в контексте обеспечения устойчивого развития бюджетной системы, опираясь только на официальные статистические данные, представляется не рациональным. На наш взгляд, основной причиной этого является то, что уклонение от уплаты налогов выступает проявлением теневой экономической активности. В этой связи, рассматривая дифференциацию регионов по уровню экономического развития, динамике налоговых поступлений, налоговой задолженности, размеров доначислений практически невозможно определить причины роста числа уклонений от уплаты налогов как проявления неформальной экономической активности. Это еще раз подтверждает необходимость анализа процессов уклонения от уплаты налогов с учетом множества факторов, характер влияния которых на результативный признак не является очевидным и однозначным.

3.2 Модель оптимизации системы инструментов налогового контроля в рамках использования риск-ориентированного подхода

Представленные ранее результаты исследований свидетельствуют о том, что достоверная оценка влияния показателей состояния налоговой дисциплины на устойчивое развитие бюджетной системы затруднена по ряду объективных и субъективных причин. Основной проблемой здесь выступает недостаток точных количественных данных как на макроуровне, например, о масштабах уклонения от уплаты налогов, так и на микроуровне – побудительные мотивы налогоплательщиков выбирать девиантные модели поведения. В основе этого лежит несколько причин: высокий уровень латентности налоговых правонарушений, не явно выраженное наличие финансовых потерь, нежелание предпринимателей давать честные ответы на вопросы исследователей в силу осознания противоправности уклонения от

уплаты налогов, получение социально значимых ответов, если в качестве участников эксперимента выступают, например, студенты.

В этой связи хотелось бы отметить несколько альтернативных подходов для решения этой актуальной задачи. Например, в исследовании Черника и Меримана рассмотрена проблема уклонения от уплаты акцизов на сигареты, когда составлялась случайная выборка посредством подсчета количества собранных в мусорных баках пустых сигаретных пачек до и после повышения ставок акцизов¹⁷². В Италии существует практика сбора добровольных и анонимных сообщений через сайт о всех случаях покупок без выдачи чека продавцом¹⁷³. Масштабы теневой экономики оценивали с помощью снимков ночных огней, видимых из космоса¹⁷⁴, а факты уклонения от уплаты налога с продаж – на основе информации о покупках в Интернете¹⁷⁵.

В интервале между прямыми и косвенными методами получения достоверной информации находится использование официальных данных. Это относится к информации, собранной, в первую очередь, для административных целей. Обычно данные собираются государственными органами и другими организациями для целей регистрации операций и учета. В отличие от архивных данных, которые основаны на образцах, официальные часто применяются ко всей анализируемой группе населения. Например, начиная с 1960-х годов, на основе случайного отбора налоговых деклараций служба внутренних доходов США (IRS) регулярно проводит исследование, направленное на выявление фактов уклонения от уплаты налогов¹⁷⁶. Первоначально это проводилось в рамках реализации «программы измерения соответствия налогоплательщиков» (TCMP), затем в рамках «национальной

¹⁷² Chernick H., Merriman D. Using littered pack data to estimate cigarette tax evasion in NYC // *National Tax Journal*. – 2013. Vol. 66(2). – p. 635–668.

¹⁷³ OECD *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 166 p.

¹⁷⁴ Nordhaus W., Chen X. A sharper image? Estimates of the precision of nighttime lights as a proxy for economic statistics // *J. Econ. Geogr.* – 2014, Vol. 15. – p. 217–246.

¹⁷⁵ Melnik M. 2010. Do ebay sellers comply with state sales taxes? // *National Tax Journal*. – 2010. Vol. 63(2). – p. 215–236.

¹⁷⁶ Slemrod J., Weber, C. Evidence of the invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy // *International Tax and Public Finance*. – 2012. Vol. 19(1). – p. 25–53.

исследовательской программы» (NRP). Основная цель данного исследования является сугубо прикладной и заключается в совершенствовании процедур отбора деклараций для углубленного аудита. Это позволяет сопоставлять фактически задекларированный доход с «истинным» и примерно рассчитать величину «налогового разрыва».

Еще одним источником информации является база World Values Survey, где представлены результаты обследований индивидуальных и социальных ценностей в разрезе стран¹⁷⁷. Отдельные исследователи в качестве прямого источника получения информации используют данные о проведенных налоговых амнистиях, где представленные в декларациях данные о доходах участников амнистии используются в качестве точного индикатора уклонения от уплаты налогов¹⁷⁸.

Опираясь на сформированный массив статистической информации, исследователи активно изучают состояние налоговой дисциплины: оценку величины и характера «налогового разрыва», влияние размера дохода на вероятность уклонения, уклонения от уплаты налогов в среде самозанятого населения, малого и среднего бизнеса. При этом не прекращаются дискуссии по поводу методов сбора и качества полученной информации¹⁷⁹. Однако, несмотря на имеющийся скептицизм, все большее распространение получает позиция о том, что новые технологии сбора и обработки информации не только повышают точность эмпирических исследований, но и расширяют возможности их полезного использования на практике¹⁸⁰.

В экономической литературе часто уклонение от уплаты налогов считается проявлением неформальной экономики, но данные понятия не являются идентичными. Например, снижение налогооблагаемой базы по

¹⁷⁷ World Values Survey site [электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.worldvaluessurvey.org/wvs.jsp> (дата обращения 01.05.2021).

¹⁷⁸ Schneider F. The shadow economy and shadow labor force: a survey of recent developments // IZA Discussion Paper. – 2014. Vol. 82. – p. 78-92.

¹⁷⁹ Torgler B. Tax compliance and data: What is available and what is needed // The Australian Economic Review. – 2016. Vol. 49(3). – p. 352–364.

¹⁸⁰ Angrist J., Pischke J.-S. The credibility revolution in empirical economics: How better research design is taking the con out of econometrics // The Journal of Economic Perspectives. – 2010. Vol. 24(2). p. 3–30.

налогу на прибыль на основе использования лизинговых схем может быть квалифицировано как уклонение от уплаты налогов в соответствии со ст. 199 УК РФ, но не будет являться частью неформальной экономики. Предприниматель, не ставший на налоговый учет и ведущий незаконную предпринимательскую деятельность (ст. 171 УК РФ), также не уплачивает налоги. Его действия, повлекшие уклонение от уплаты налогов, будут являться частью проявления неформальной экономики. В обоих случаях имеет место незаконное уменьшение налоговых обязательств, однако в первом примере может иметь место агрессивное налоговое планирование, т.е. налогоплательщик мог нарушить законодательство без наличия умысла, следовательно, факт осознанного уклонения отсутствовал и независимо от размера причиненного ущерба данное обстоятельство не может быть квалифицировано как преступление, а будет являться налоговым правонарушением.

Таким образом, базовой проблемой при проведении эмпирических исследований является отсутствие информации об истинных масштабах уклонения от уплаты налогов, доле теневого сектора экономики в отраслевом разрезе и на субнациональном уровне. Однако имеющиеся данные по формам статистической налоговой отчетности дают возможность косвенно и достаточно полно оценить влияние ряда факторов, таких как динамика количества проведенных камеральных проверок, размер доначислений налогов и сборов или штрафных санкций.

Одной из основных проблем является отсутствие методики, позволяющей относительно точно определить масштабы уклонения от уплаты налогов. Данная проблема связана с высокой латентностью налоговых правонарушений, так как контролирующие органы даже теоретически не могут выявить все такие факты, или детерминировать в полном объеме размеры сокрытого дохода при проведении налоговой

проверки¹⁸¹. Как следствие, возникают ситуации, когда нарушители налогового законодательства могут считаться добросовестными налогоплательщиками, а уровень уклонения других будет более низким, чем в действительности. Указанное искажает влияние факторов в моделях уклонения от уплаты налогов.

Практически полезной следует считать разработку эконометрической модели «detection controlled estimation», которая позволяет устранить эффект неопределенности уклонения. Уильямс и Мартинез проанализировали использование данной модели и установили, что если учитывать фактор частичного детерминирования уклонения от уплаты налогов, то это меняет стандартные модели оценки поведения налогоплательщиков¹⁸². По их мнению, использование данной модели, позволяет не только улучшить полученные оценки за счет учета проблемы частичного выявления, но и получить более точную информацию о масштабах уклонения от уплаты налогов и эффективности проводимых налоговых проверок. Для случая США были получены следующие выводы об эффективности системы налогового контроля¹⁸³:

- результативность контрольной деятельности в IRS такова, что на один доллар выявленного неуплаченного налога приходится один доллар невыявленного сокрытого от уплаты налога;
- среди служащих налоговых органов существуют весьма высокие отличия в оценке количества выявленных ими фактов и масштабов уклонений от уплаты налогов;
- суммы недоплаченных налогов ниже в том случае, когда налоговые декларации подготавливаются при помощи налоговых консультантов.

Еще один подход, который позволил расширить рамки использования математических моделей поведения налогоплательщиков в эмпирических

¹⁸¹ Енина-Березовская А.А. Налоговая политика и уклонение от уплаты налогов / А.А. Енина-Березовская, Ю.Б. Иванов // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – № 9. – С. 155-163.

¹⁸² Williams C., Martinez A. Explaining cross-national variations in tax morality in the European Union: an exploratory analysis // *Studies of Transition States and Societies*. – 2014. Vol. 6(1). – p. 5-18.

¹⁸³ Leonardo G., Martinez-Vazquez J. (2016). Politicians, bureaucrats, and tax morale: what shapes tax compliance attitudes? // *International Studies Program Working Paper*. – 2016. Issue 16-08. – 43 p.

исследованиях был представлен в работе Шлемрода¹⁸⁴. Автор предложил оценить масштабы уклонения от налогов на основе сравнения распределяемого в пределах квантилей декларируемого дохода налогоплательщика.

Таким образом, в большинстве исследований, посвященных эмпирическому анализу, теоретические гипотезы также находят подтверждение о влиянии основных факторов на процесс уклонения от уплаты налогов. Имеющие место расхождения в полученных результатах объясняются тем, что сложно оценить реальные масштабы уклонения от уплаты налогов. Это отрицательно влияет на качество эмпирического анализа и, как следствие, создаёт дополнительные сложности. Также в рассмотренных моделях практически не учитывается возможность разнообразного выбора налоговыми органами стратегий поведения. Использование неоклассического подхода к анализу поведения налогоплательщиков в контексте уклонения от уплаты налогов в основном приводит к рассмотрению когнитивных стереотипов, возникающих на основе постулирования рационального поведения экономических агентов и игнорирования эффектов мотивации и субъективного восприятия действительности.

Как было показано в первой главе диссертации, исследование среды налоговых правонарушений и преступлений начинается с модели, представленной в работе Элингема и Сэндмо¹⁸⁵, которые предложили анализировать уклонение от уплаты налогов как индивидуальное решение в условиях неопределенности, зависящее от величины дохода, налоговой ставки, вероятности обнаружения и размера штрафных санкций. В своей работе они опирались на аксиомы теории игр, а также на теорию

¹⁸⁴ Slemrod J., Gillitzer C. Tax Systems. – Cambridge, MA: The MIT Press, 2014. – 256 p.

¹⁸⁵ Allingham, M., Sandmo, A. Income tax evasion: A theoretical analysis // Journal of Public Economics. – 1972. Vol. 1(3-4). – p. 323-338.

экономических преступлений Беккера¹⁸⁶. В соответствии с этим, налогоплательщики стремятся максимизировать свою ожидаемую полезность, используя стратегию уклонения от уплаты налогов, если они считают, что последующего наказания не произойдет.

Важность альтернативных факторов, не имеющих отношение к классической экономической теории, таких как справедливость налоговой системы и принятые в обществе социальные нормы поведения, была впервые обоснована в работе Шмолдерса¹⁸⁷. Он отмечал, что несправедливое обращение, по сравнению с другими или в отношении выгод от предоставляемых общественных благ, могут стать решающим фактором при принятии налогоплательщиками определенной стратегии поведения.

Налогоплательщики принимают решения не только руководствуясь финансовой выгодой, они также соблюдают налоговое законодательство, если считают, что это морально правильно. Например, личные нормы налоговой морали значительно смягчают влияние размеров штрафных санкций и вероятности аудита, и, наоборот, сдерживающий эффект этих мер ослабевает в случаях, когда уровень налоговой морали у налогоплательщиков низкий. Это особенно важно с практической точки зрения, так как налогоплательщики с устойчивыми и сильными личными нормами демонстрируют более низкие масштабы уклонения от налогов. В исследовании Фрея и Торглера также подчеркивается влияние налоговой этики на принятие решений и потенциальные потери, которые могут возникнуть в результате моральных стандартов¹⁸⁸. Кроме того, на решения налогоплательщиков влияют стереотипы поведения, принятые в социальных группах. Если налогоплательщики узнают, что уклонение распространено среди группы, с которой они себя идентифицируют, то они чувствуют себя менее виновными в случае уклонения от уплаты налогов. И наоборот,

¹⁸⁶ Becker G. Crime and punishment – An economic approach // The Journal of Political Economy. – 1968. Vol. 76(2). – p. 169-217.

¹⁸⁷ Schmolders G. Fiscal Psychology: A New Branch of Public Finance // National Tax Journal. – 1959. Vol. 12(4). – p. 340–345.

¹⁸⁸ Frey B., Torgler B. Tax Morale and Conditional Cooperation // Journal of Comparative Economics. – 2007. Vol. 35(1). – p. 136-159.

высокий уровень налоговой этики может усилить соблюдение законодательства, так как налогоплательщики могут испытывать чувство вины и стыда.

Концепция соблюдения налогового законодательства «скользящий склон», предложенная в работе Киршлера и др.¹⁸⁹, дает возможность интеграции и анализа неоднозначного влияния экономических и психологических факторов на выбор налогоплательщика девиантных моделей поведения и получила большую популярность.

В модели мотивы соблюдения налогового законодательства делятся на две группы: принудительного и добровольного характера. В данном контексте традиционные факторы, такие как вероятность аудита и размер штрафных санкций, вынуждают налогоплательщика соблюдать закон, тогда как факторы психологического и социального характера, например, восприятие справедливой налоговой системы или сложившиеся стереотипы поведения в обществе, могут оказывать положительное влияние на уровень налоговой дисциплины и способствовать добровольному соблюдению налогового законодательства. Таким образом, модель «скользящий склон» позволяет проанализировать выбор налогоплательщика на основе двух аспектов: доверия к органам государственной власти и эффективности налогового контроля.

При этом необходимо учитывать, что понятия «справедливость» или «доверие» являются многогранными, а взаимосвязь между ними и уклонением от уплаты налогов представляется сложной и не всегда очевидной. Начиная с 90-х годов XX века наблюдается значительный рост внимания к данной проблеме, прежде всего со стороны поведенческой и экспериментальной экономики, однако в рамках данного исследования важно выявить уровень доверия к органам власти и восприятие справедливости действующей налоговой системы, а не формирующие их факторы.

¹⁸⁹ Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I. 2008. Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework // *Econ Psychol.* – 2008. Vol. 29(2). – p. 210–225.

Второй аспект концепции «скользкий склон» заключается в оценке политики противодействия уклонения от уплаты налогов, соответствующей цели предотвращения возможных правонарушений на основе использования инструментов налогового контроля и штрафных санкций. Данные инструменты можно рассматривать в рамках игры «полицейские и грабители», где наказание за уклонение от уплаты налогов будет адекватным возмездием за поведение, которое вредит обществу, т.е. политика противодействия также опосредовано связана с доверием к органам власти. Например, если штрафы воспринимаются как слишком низкие, то это может служить показателем слабости власти и, следовательно, подрывать доверие. Чрезмерно высокие штрафы, особенно в условиях сложности налогового законодательства и наличия в нем недоработок, также снижает налоговую мораль в обществе. В дальнейшем это может подрывать восприятие справедливости наказания и провоцировать налогоплательщиков к рецидивам, так как они, стремясь компенсировать незаслуженно понесенные (на их взгляд) потери, будут повторно уклоняться от уплаты налогов.

Модель «скользкий склон» стала основной для проведения ряда эмпирических исследований,¹⁹⁰ а ее основные предпосылки были формализованы в работе Пикхарда и Принца¹⁹¹.

Таким образом, несмотря на то, что «внешние» факторы, характеризующие рациональный выбор налогоплательщиков (величина налогового бремени, вероятность аудита и обнаружение факта уклонения от уплаты налогов, размер штрафных санкций), играют важную роль для объяснения поведения налогоплательщиков, а «внутренние» переменные (личная этика и мотивация, социальные нормы и стереотипы) тоже имеют значительное и решающее воздействие на выбор соответствующей стратегии поведения.

¹⁹⁰ Muehlbacher S, Kirchler E, Schwarzenberger H 2011. Voluntary versus enforced compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework // Eur J Law Econ. – 2011. Vol. 32. – p. 89–97.

¹⁹¹ Pickhard M., Prinz A. Behavioral dynamics of tax evasion – a survey / Journal of Economic Psychology. – 2014. No 40. – P. 1–19.

В данном исследовании тестирование модели «скользящий склон» проведено на основе анкетирования субъектов малого и среднего бизнеса регионов Северного Кавказа. Выбор данной группы обусловлен тем, что самозанятые граждане и малый бизнес имеют больше возможностей для уклонения от уплаты налогов, например, по сравнению с налогоплательщиками, за которых их обязанности выполняют налоговые агенты. Также предприниматели могут адекватно охарактеризовать работу налоговых органов, силу административного давления, размер налогового бремени, т.е. дать оценку эффективности контрольной деятельности и различных аспектов справедливости действующей налоговой системы в контексте соблюдения налогового законодательства.

В соответствии с предпосылками реализации модели «скользящий склон» были протестированы следующие гипотезы:

– доверие к органам государственной власти является значимым фактором, стимулирующим налогоплательщика к добровольному соблюдению законодательства;

– эффективность налогового контроля является важным фактором для принудительного соблюдения законодательства;

– как доверие, так и контроль являются значимыми факторами, повышающими уровень налоговой дисциплины независимо от мотивации налогоплательщика уплачивать или уклоняться от уплаты налогов.

В конечном итоге восприятие налогоплательщиком налоговой системы как справедливой будет положительно влиять на уровень его доверия к власти, а также способствовать добровольному соблюдению законодательства.

В соответствии с целями исследования можно выделить три типа справедливости, рассматриваемой в социальной психологии¹⁹²:

¹⁹² Tyler T. Why people obey the law: procedural justice, legitimacy, and compliance. – Yale University Press, New Haven. 1990. – 214 p.

процессуальная справедливость; распределительная справедливость; карательная справедливость.

Процессуальная справедливость в контексте уклонения от уплаты проявляется в нейтральности процедур администрирования, прозрачности процедур налогового контроля, сложности нормативно-правовой базы и уважительном отношении к налогоплательщикам со стороны налоговых органов¹⁹³.

Распределительная справедливость касается эквивалентного обмена ресурсами в отношении потенциальных выгод, уплаченными налогами и издержками налогового администрирования. Ключевую роль здесь играет восприятие налогоплательщиком уровня своего налогового бремени, в том числе, в сравнении с другими индивидами или группами. Если налоговое бремя воспринимается как более тяжелое, по сравнению с другими, то это негативно воздействует на уровень налоговой морали.

Карательная справедливость касается целесообразности и соразмерности применения санкций в случае выявления фактов нарушения законодательства. Есть множество подтверждений¹⁹⁴ того, что необоснованное привлечение к ответственности, чрезмерное давление со стороны контролирующих органов и несправедливо высокие штрафы, вызывают негативное отношение к налоговой системе. Как следствие, это приводит к снижению уровня доверия к власти и стимулирует налогоплательщиков к выбору стратегии уклонения от уплаты налогов. При этом следует учитывать, что параметры, характеризующие карательное правосудие (прежде всего вероятность аудита и размер штрафных санкций), относятся не только к психологическим факторам, но и к традиционным, поэтому их влияние на формирование «скользкого склона» будет дуальным.

¹⁹³ Van Dijke M, Verboon P. Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness on tax compliance // J Econ Psychol. – 2010. Vol. 31. – p. 80–91.

¹⁹⁴ Wenzel M., Thielmann I. Why we punish in the name of justice: just desert versus value restoration and the role of social identity // Soc Justice Res. – 2006. Vol. 19. – p. 450–470.

В основе методики анкетирования, построения и последующей интерпретации шкалы оценок лежат адаптированные результаты исследования Уола также посвященные модели «скользящий склон»¹⁹⁵. Ответы на все вопросы были даны по 7-балльной шкале (от 1 – полное несогласие до 7 – полное согласие). Интегральный показатель соблюдения налогового законодательства был рассчитан путем усреднения подшкалы для каждого респондента. Вопросы были объединены по двум группам: характеризующим уровень доверия к власти и эффективность процедур карательного правосудия (вопросы анкеты представлены в приложении С).

В соответствии с разработанной методикой уровень добровольного соблюдения налогового законодательства оценивался как повседневная процедура (вопрос 1 анкеты) и в контексте гипотетического отсутствия процедур налогового контроля (вопрос 2 анкеты). Принудительное соблюдение налогового законодательства анализировалось в разрезе следующих факторов: вероятность аудита (вопрос 3 анкеты) и размер штрафных санкций (вопрос 4 анкеты), а также «вынужденной потери» (вопрос 5 анкеты). Восприятие процедурной справедливости оценивалось как клиенториентированное поведение налоговых органов по отношению к налогоплательщикам, а именно: объективности (вопрос 6 анкеты), соблюдения прав налогоплательщиков (вопрос 7 анкеты), полноты информирования (вопрос 8 анкеты), равенства в отношениях по сравнению с другими налогоплательщиками (вопрос 9 анкеты). Распределительная справедливость анализировалась в общем (вопрос 10 анкеты), с учетом предоставляемых взамен государственных благ (вопрос 11 анкеты), по видам деятельности (вопрос 12), в сравнении малого бизнеса с крупным по показателю налоговой нагрузки (вопрос 13 анкеты) и налоговых льгот (вопрос 14 анкеты). Карательная справедливость оценивалась в контексте неотвратимости наказания (вопрос 15 анкеты), жесткости налоговой системы

¹⁹⁵ Wahl I., Kastlunger B., Kirchler E. Trust in authorities and power to enforce tax compliance: an empirical analysis of the “slippery slope framework” // *Law Policy*. – 2010. Vol. 32(4). – p. 383–406.

(вопрос 16 анкеты), эффективности наказания (вопрос 17 анкеты) и давления со стороны налоговых органов (вопрос 18 анкеты).

Все ответы представлены в форме шкалы Лайкерта, где участники должны были указать свое согласие по соответствующему вопросу (1 = «я полностью не согласен», 7 = «я полностью согласен»). Для дальнейшего анализа все переменные были подвергнуты Z-преобразованию.

В анкетировании приняли участие 192 представителя малого и среднего бизнеса из регионов Северного Кавказа (исходные данные представлены в Приложении С). Проведенный анализ показал, что среднее значение по трем факторам (доверие, сила и добровольное соблюдение) различается в пределах 0,1, а максимальное наблюдается по принудительному соблюдению. Несмотря на то, что респонденты довольно высоко оценивают важность доверия и необходимость стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства, но на первый план они ставят процедуры налогового контроля. Это также подтверждает минимальное значение фактора принудительное соблюдение (3,2), т.е. в выборке отсутствуют респонденты, которые не придавали бы значение данному фактору (таблица 3.10).

Таблица 3.10 – Анализ результатов проведенного анкетирования представителей бизнеса в регионах СКФО по вопросам соблюдения налогового законодательства¹⁹⁶

Переменные	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Std.Dev.
Доверие	92	3,78	1,92	6,27	1,32
Сила	92	3,82	2,04	6,33	1,27
Добровольное соблюдение	92	3,89	1,98	6,25	1,08
Принудительное соблюдение	92	4,53	3,20	6,41	0,94

Взаимосвязь между добровольным соблюдением налогового законодательства, доверием к власти и эффективностью налогового контроля

¹⁹⁶ Рассчитано автором по результатам исследования

оказалась значимой с высоким уровнем положительной корреляции ($r = 0,846$; $p < ,001$) (таблица 3.11).

Таблица 3.11 – Регрессионная статистика «Добровольное соблюдение»¹⁹⁷

Переменные	b	SE (b)	β	SE (β)
Свободный член	-0,212	0,263		
Доверие	0,502	0,047	0,614***	0,057
Сила	0,578	0,049	0,678***	0,057

Regression Summary for Dependent Variable: Добровольное соблюдение R= ,91971981 R²= ,84588452 Adjusted R²= ,83932641 F(2,47)=128,98 p<0,0000 Std.Error of estimate: ,43373

Таким образом, доверие со стороны налогоплательщиков к власти, наличие транспарентных и постоянных правил игры стимулирует соблюдение налогового законодательства. При этом необходимо отметить (рисунок 3.4), что влияние факторов «сила и доверие» является почти симметричным, т.е. постулаты в рамках модели «скользящий склон» подтверждаются.

3D Surface Plot of Добровольное соблюдение against Доверие and Сила

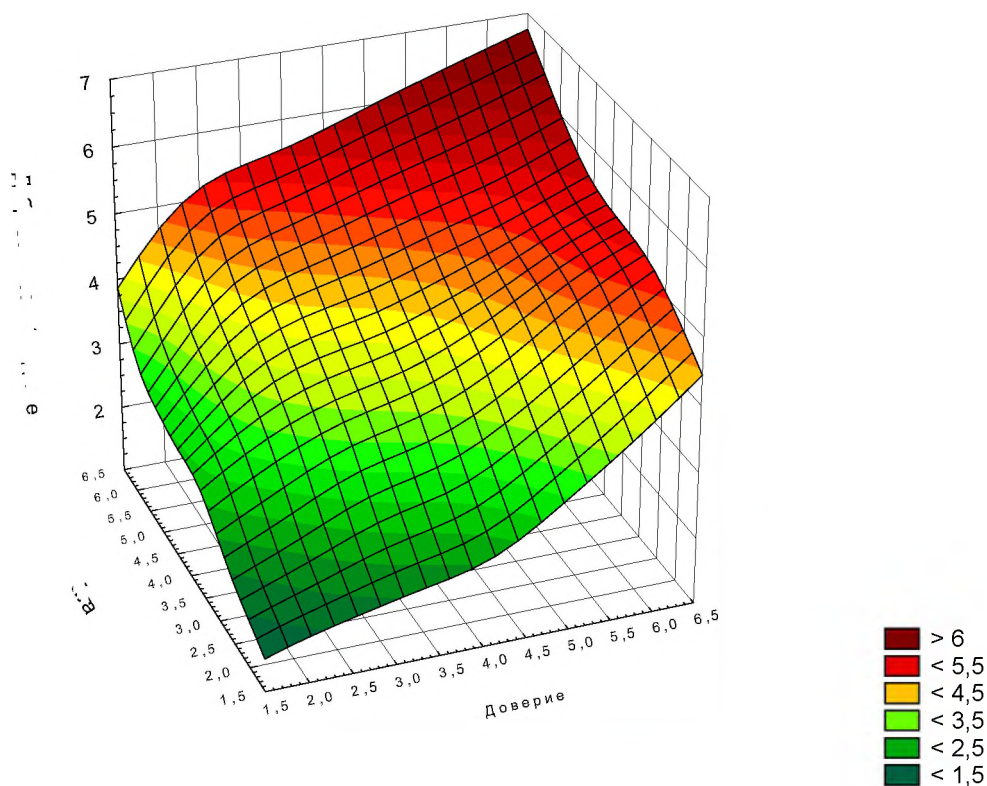


Рисунок 3.4 – Добровольное соблюдение налоговой дисциплины как функция силы и доверия¹⁹⁸

¹⁹⁷ Рассчитано автором по результатам исследования

Из этого следует, что налоговый контроль также необходимо учитывать, как основополагающий фактор, влияющий на добровольное соблюдение законодательства. Однако в данном случае на первый план выходит не только жесткость и неотвратимость наказаний за нарушения налогового законодательства, но, прежде всего, соблюдение принципов процедурной справедливости. Налогоплательщики должны быть уверены в том, что они не будут подвержены чрезмерному давлению со стороны налоговых органов, нарушители будут выявлены, а в случае совершения нарушений наказание будет соразмерным.

Несколько иные характеристики были получены в результате анализа принудительного исполнения налогового законодательства. Как показано в таблице 3.12, оба включенных в модель фактора оказались значимыми. Также, как и в первом случае, наблюдается тесная прямая связь между факторными и результативным признаками.

Таблица 3.12 – Регрессионная статистика «Принудительное исполнение»¹⁹⁹

Переменные	b	SE (b)	β	SE (β)
Свободный член	1,367	0,134		
Доверие	0,124	0,024	0,175***	0,031
Сила	0,705	0,025	0,955***	0,034

Regression Summary for Dependent Variable: Принудительное соблюдение R= ,97302396 R²= ,94677562
Adjusted R²= ,94451075 F(2,47)=418,03 p<0,0000 Std.Error of estimate: ,22085

Вместе с тем, как следует из рисунка 3.5, форма графика не соответствует модели «скользящий склон». В данном случае уровень доверия к органам власти оказывает не настолько сильное влияние на выбор налогоплательщиками девиантных моделей поведения как ужесточение контрольных процедур.

¹⁹⁸ Рассчитано автором по результатам исследования

¹⁹⁹ Рассчитано автором по результатам исследования

3D Surface Plot of Принудительное соблюдение against Доверие and Сила

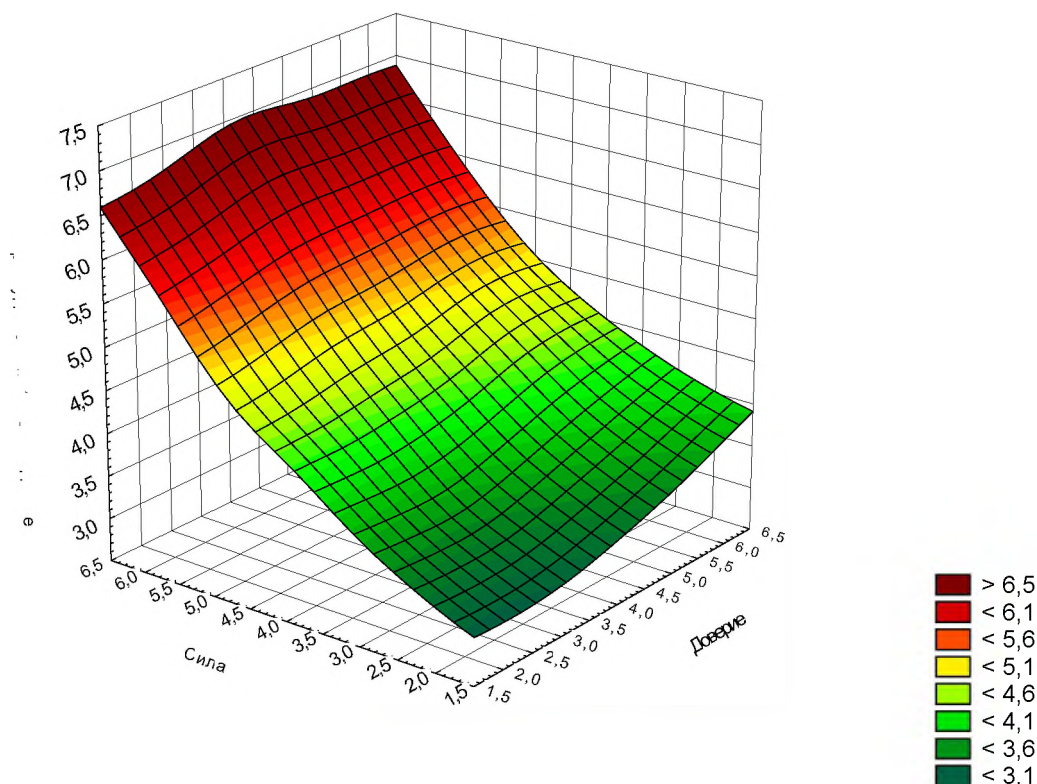


Рисунок 3.5 – Принудительное соблюдение налоговой дисциплины как функция силы и доверия²⁰⁰

Как следствие, принудительное соблюдение налогового законодательства целесообразно рассматривать в рамках неоклассической концепции поведения налогоплательщиков, где в качестве основных факторов, влияющих на их выбор, выделяют вероятность выявления нарушений и размер штрафных санкций. Значимость фактора доверия в этом случае позволяет сделать вывод о том, что эффекты доверия между налогоплательщиками и налоговыми органами могут возникать и в рамках карательного контроля. Если санкции будут трактоваться как законные и соразмерные, то это окажет положительный эффект на уровень доверия к налоговой политике. Вместе с тем необходимо учитывать, что чрезмерное давление, особенно в отношении добросовестных налогоплательщиков, приводит к возникновению повышенного чувства необоснованного

²⁰⁰ Рассчитано автором по результатам исследования

принуждения, результатом чего может стать рост масштабов уклонения от уплаты налогов.

Анализируя полученные данные, следует отметить некоторые ограничения методологического характера. Выборка из представителей малого и среднего бизнеса была сформирована на основе принципа добровольного участия (из 284 участников форума, где проводилось исследование, только 192 согласились принять участие в анкетировании), что, возможно, могло привести к предвзятости полученных оценок. Как отмечено в исследовании Тайлера и Линдт²⁰¹, налогоплательщики с высоким уровнем доверия к власти и с преобладающей мотивацией добровольного соблюдения законодательства более охотно соглашались на участие в исследованиях.

Рассматривая предпосылки, касающиеся соблюдения налогового законодательства, необходимо учитывать социальную желательность полученных ответов, т.е. признание возможности уплаты налогов исключительно за счет проверок и штрафов может быть сложнее для респондентов, чем выбор вариантов ответов с добровольной уплатой из-за моральных обязательств. Также необходимо учитывать, что, рассматривая доверие как результат опосредованных отношений между процессуальной и распределительной справедливостью, а также добровольным соблюдением налогового законодательства, трудно оценить насколько сильно косвенное влияние карательной справедливости и правосудия. Это связано с тем, что, ссылаясь на сдерживание, можно наблюдать косвенный эффект доверия и власти, который может быть интерпретирован как возможность повлиять на налоговую дисциплину мерами сдерживания либо через доверие, или через силу. Также важно проводить различия между институциональным и межличностным доверием, так как социальные нормы могут формироваться под влиянием различных страт общества и не быть связанными с доверием к

²⁰¹ Tyler T., Lind E. 1992. A relational model of authority in groups. In: Zanna MP (ed) *Advances in experimental social psychology*, vol XXV. – Academic Press, San Diego, 1992. – p. 115–191.

органам государственной власти, оценка влияния которого была целью данного исследования.

Полученные результаты в целом показали, что соблюдение налогового законодательства, независимо от того является ли оно добровольным или принудительным, зависит от уровня доверия к органам государственной власти и выступает важным фактором сокращения масштабов уклонения от уплаты налогов.

Также положительным аспектом является то, что в деятельность ФНС России активно внедряются принципы риск-ориентированного подхода к работе с налогоплательщиками, который направлен на рост уровня доверия к налоговым органам. Это проявляется, прежде всего, в снижении числа выездных налоговых проверок, возможности налогоплательщиков самостоятельно оценить риски на основе критериев добросовестности налогоплательщиков и т.д. При этом налоговые органы в своей деятельности стремятся использовать стратегию, имеющую три стороны: нормативную, правоохранительную и мотивационную. В соответствии с ней все налогоплательщики делятся на три группы по уровню риска и для каждой из них используется своя тактика поведения. В отношении первой группы, к которой относятся добросовестные налогоплательщики, используется клиенториентированный подход. Во второй группе проводится мониторинг налогоплательщиков и их группировка с целью последующего стимулирования их перехода в первую группу за счет более тесного и лояльного взаимодействия с налоговыми органами. К третьей группе относятся налогоплательщики, которые часто уклоняются от уплаты налогов. Для них применяется стратегия, связанная с повышенным уровнем налогового контроля, чтобы минимизировать возможности налогоплательщиков уклониться от уплаты налогов.

Использование риск-ориентированного подхода, как показали результаты исследования, дало значительный положительный эффект, но дальнейшее повышение уровня дисциплины налогоплательщиков только за

счет принуждения выполнения своих обязанностей, может привести к обратному эффекту. Об этом также свидетельствуют результаты опроса, проведенные консалтинговой компанией IPT в 2017 г. По итогам данного опроса 78% российских налогоплательщиков зафиксировали увеличение давления со стороны контролирующих органов. Также в качестве негативной тенденции они отметили ужесточение ответственности за неисполнение налогоплательщиками своих обязанностей²⁰².

Таким образом, полученные результаты демонстрируют важность использования клиенториентированной модели во взаимодействии субъектов налоговых отношений как базовой предпосылки сокращения масштабов уклонения от уплаты налогов. Однако требуется проведение более масштабных исследований на субнациональном уровне или в отраслевом разрезе с целью выявления специфики поведения налогоплательщиков и принципов формирования девиантных моделей поведения.

Рассмотренная модель «скользящий склон» может стать основой для реализации в рамках действующей системы налогового администрирования, клиенториентированной парадигмы, которая будет способствовать снижению совокупного уровня налоговых правонарушений. Однако ее внедрение сопряжено с необходимостью ответа на вопросы и решения ряда проблем как методологического, так и прикладного характера:

- отсутствие универсальной методики оценки влияния доверия к органам государственной власти на соблюдение налогового законодательства;
- необходимость учета гетерогенности групп налогоплательщиков;
- какую роль в выборе налогоплательщиками стратегии уклонения от уплаты налогов играют социальные нормы и принятые стереотипы поведения в обществе;

²⁰² IPT Group [Электронный ресурс]. Режим доступа <https://iptg.ru/services/uslugi-v-oblasti-nalogooblozheniya/rossiyskoe-nalogovoe-pravo/> (дата обращения 03.06.2021).

- как можно вычлени́ть фактор субъективности при оценке восприятия справедливости налоговой системы;
- как соотносятся желание налогоплательщиков добровольно исполнить свои обязанности и стимулирующий налоговую дисциплину инструментарий «карательное правосудие»;
- как влияет внедрение риск-ориентированного подхода к реализации контрольных процедур на поведение налогоплательщиков и т.д.

3.3 Направления оптимизации системы инструментов налогового контроля на основе устранения фискальных дисбалансов

Результаты исследования подтвердили, что традиционная пирамида регуляторных стратегий, основанная на риск-ориентированном подходе, должна быть дополнена поведенческими инсайтами для стимулирования добровольного соблюдения законодательства и устранения дисбаланса интересов государства и налогоплательщиков. Регуляторные пирамиды предназначены для содействия процессам саморегулирования и показывают какой уровень давления необходим со стороны налоговых органов, чтобы добиться соблюдения налогового законодательства. В основе их эффективного использования лежат два основных допущения²⁰³.

Во-первых, предполагается, что большая часть налогоплательщиков находится у основания пирамиды. Следовательно, дорогостоящие процедуры налогового контроля не тратятся впустую на тех, кто добровольно исполняет свои обязанности, а зарезервированы для меньшей доли налогоплательщиков, не желающих сотрудничать с налоговыми органами, как представителями государства, и составляющими более высокие уровни пирамиды.

²⁰³ Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявление / М. Р. Пинская // Финансы. – 2009. – № 2. – С. 43-46.

Во-вторых, регулирующие пирамиды требуют от контролирующих органов способности и готовности проследить за динамикой поведения налогоплательщика, чтобы, в случае перехода его на более высокий уровень пирамиды, увеличить давление, если это необходимо.

Эффективность такой структуры обусловлена тем, что решение проблемы в нижней части пирамиды обходится дешевле, чем ее эскалация на вершине. Это относится как к регулируемому, так и к регулируемым субъектам и включает затраты материального, социального или психологического характера. Знания, определяющие поведение, вступают в игру на двух уровнях. Во-первых, комплексный подход в нижней части пирамиды подразумевает взаимодействие в обоих направлениях: налогоплательщики имеют возможность доказывать свою позицию перед налоговыми органами, а налоговая инспекция пытается добиться от налогоплательщика добровольного исполнения своих обязанностей. По мере того как конфликт продвигается вверх по пирамиде, сила взаимосвязи ослабевает, так как начинают превалировать процедуры жесткого контроля и штрафных санкций.

В-третьих регулирующая пирамидальная структура информирует налогоплательщиков о последствиях несоблюдения законодательства, и, что наиболее важно, она сигнализирует о том, что последующие действия налоговых органов напрямую зависят от выбора налогоплательщика. Если налогоплательщик выбирает партнерские отношения, то налоговый орган также в ответ выбирает стратегию сотрудничества. И, наоборот, если налогоплательщик отказывается сотрудничать, то налоговый орган переходит на более высокий уровень правоприменения, что автоматически приводит к росту издержек нарушителя. Факторы концептуальной модели эффективного налогового контроля на основе интеграции риск-ориентированного подхода и поведенческих инсайтов представлена на рисунке 3.6.

В левой части рисунка 3.6 располагаются мотивационные позиции налогоплательщиков, которые они открыто выражают в своих отношениях с налоговым органом. Эти позиции были подробно рассмотрены в первой главе диссертационной работы, где приведены факторы, влияющие на выбор соответствующей стратегии поведения. Когда налогоплательщики признают свои нарушения и исправляют ошибки в соответствии с требованиями закона, то они, скорее всего, будут демонстрировать позицию приверженности или согласия.



Рисунок 3.6 – Факторы концептуальной модели эффективного налогового контроля на основе интеграции риск-ориентированного подхода и поведенческих инсайтов²⁰⁴

В этом случае задача налоговых органов относительно проста. Налоговые органы должны подтвердить свою принципиальную позицию налогоплательщикам: во-первых, что готовы к ним относиться с процедурной точки зрения справедливо до тех пор, пока налогоплательщики

²⁰⁴ Разработано автором по результатам исследования

добросовестно исполняют свои обязанности; во-вторых, налогоплательщики осознают возможность применения штрафных санкций в случае нарушений налогового законодательства, которые могут быть выявлены в ходе проведения контрольных мероприятий.

Задачи налоговых органов усложняются по мере того, как «социальная дистанция» между ними и налогоплательщиками становится больше или наоборот уменьшается. В первом случае позиции сопротивления и отстранения отражают сознательное сдерживание сотрудничества. Отношения носят состязательный характер и подход налоговых органов к обеспечению соблюдения требований законодательства должен быть более агрессивным, чем это было бы необходимо для более добросовестных налогоплательщиков. Крайний вариант такой позиции – разъединение характеризуется тем, что налогоплательщик испытывает такое неприятие к налоговой системе, что вероятность того, что стратегия убеждения сработает, минимальна. В таких обстоятельствах другие стратегии также могут быть неэффективными, поэтому единственным вариантом воздействия на таких налогоплательщиков остается судебное преследование вплоть до привлечения к уголовной ответственности.

Действия, которые могут предпринимать налоговые органы для снижения масштабов уклонения от уплаты налогов, как показали результаты исследования, весьма разнообразны, хотя в большинстве они основаны на повышении эффективности контрольной деятельности и использовании санкций в ответ на нарушение закона. Как бы важны они ни были, но для эффективно функционирующей налоговой системы проблемы соблюдения налогового законодательства не всегда однозначны. В подобных обстоятельствах налоговые органы должны иметь в своем распоряжении ряд инструментов для стимулирования добровольного соблюдения.

Возможные направления таких действий, которые могут предпринять налоговые органы, показаны в рамках предложенной модели соответствия в средней колонке. Они расположены таким образом, чтобы представлять

различные уровни давления и контроля со стороны налоговой службы, при этом общая стратегия заключается в том, что если налогоплательщики готовы выполнять свои обязательства добровольно при минимальном вмешательстве налоговой службы, то такое давление должно быть минимальным и расти по мере изменения характера проблемы соблюдения налогового законодательства.

При этом необходимо учитывать, что принципы, представленные в правой части концептуальной модели эффективного налогового контроля, являются более стабильными. Очевидно, что в отношении налогоплательщиков, настроенных на сотрудничество, основополагающим принципом взаимодействия должно быть саморегулирование. Если налогоплательщики готовы самостоятельно исправить свои собственные ошибки, то их следует поощрять и помогать в этом.

Следующий уровень вмешательства можно охарактеризовать как принудительное саморегулирование. Налогоплательщики несут ответственность за устранение своих ошибок, но существует механизм, обеспечивающий контроль и обратную связь, а также определяющий законность и обоснованность действий налогоплательщиков.

Выше этих уровней находятся традиционные принципы взаимодействия с налогоплательщиками, используемые налоговыми органами и основанные на качестве управления и эффективности контрольных процедур. «Мягкая» версия контрольного давления состоит в том, чтобы селективно использовать штрафные санкции, т.е. проявлять осмотрительность при использовании наказания для повышения уровня налоговой дисциплины. Максимально жесткий вариант – это недискреционное наказание, т.е. санкции применяются автоматически при выявлении фактов налоговых правонарушений независимо от обстоятельств. Следовательно, все принципы от основания до вершины пирамиды предполагают передачу полномочий от налогоплательщика в пользу

контролирующего органа, что приводит к снижению самостоятельности для налогоплательщика и потери им определенной свободы действий.

Поведенческая аналитика предоставляет эффективные возможности для сокращения налогового разрыва и улучшения налогового администрирования. Разработанные информационные приложения показывают многообещающие результаты для расширения и роста в направлении удовлетворения ключевых потребностей и приоритетов будущего периода. Эти подходы могут помочь оптимизировать рабочие процессы и трансформировать отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками. Объединение поведенческих идей с цифровыми интерфейсами, передовой аналитикой и дизайнерским мышлением дает возможность по-настоящему преобразовать налоговое администрирование в технологическую цепочку создания стоимости, причем эффективную как с точки зрения роста объемов налоговых поступлений, так и условий достижения государственных интересов в части укрепления налоговой дисциплины. Практика передового опыта налогового администрирования свидетельствует о том, что интеграция между большими данными и аналитикой, цифровыми услугами и администрированием, поведенческими идеями и клиенториентированными технологиями являются оптимальным направлением сокращения масштабов уклонения от уплаты налогов за счет согласования интересов государства и налогоплательщиков.

Совершенствование контрольной деятельности в направлении формирования партнерских отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами очевидно должно учитывать не только фискальные интересы государства, но и хозяйствующих субъектов и граждан. Учитывая таким образом взаимосвязанный характер задач, основные направления оптимизации системы инструментов налогового контроля можно структурировать в следующие группы:

- поддержка положительного отношения к налоговому комплаенсу с помощью формирования позитивного имиджа налоговых органов;

– управление комплаенс-рисками и все более широкое использование аналитики, новых источников информации, сегментации налогоплательщиков и интегрированных баз данных;

– применение нестандартных форм и методов противодействия уклонению от уплаты налогов.

Все большее распространение получают инструменты «бесконтактного взаимодействия» на основе онлайн-технологий и машинной обработки поступающей информации, например, автоматическое рассмотрение и принятие решения по полученным претензиям, выдача писем и т.д. Это приводит к автоматизации процессов, которые протекают в режиме реального времени. Уже проводятся исследования, касающиеся использования технологий машинного обучения для операций, ранее выполняемых людьми, например, отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. Они позволяют специалистам оперативно осуществлять мониторинг и обзор всего массива данных, более эффективно, по сравнению с традиционным подходом, проводить предварительную проверку или сопоставление аналитических показателей.

Эти инструменты также позволяют изменить организационные подходы к взаимодействию налоговых органов с налогоплательщиками. Для тех, кто использует автоматизированные системы, основанные на передовой аналитике, точность сегментации налогоплательщиков по группам риска повышается, особенно по мере того, как показатели охвата приближаются к 100%. При этом затраты на налоговый аудит значительно не повышаются²⁰⁵.

В этой связи актуальным является внедрение новых типов деклараций, удобных для налогоплательщиков, используемых ими для самооценки и заполняемых в процессе обработки информации. Такая система обработки обращений будет отражать результаты самооценки и сделает процедуру автоматизированной проверки деклараций максимально точной. Это связано

²⁰⁵ Огородникова И. И. Цифровая трансформация налогового контроля: эволюция и тенденции / И. И. Огородникова // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – №46. – С. 152-162.

с тем, что некоторые функции таких проверок фактически выполняются в процессе самооценки на основе полученных инструкций и наличия обратной связи в режиме реального времени, имеющих отношение к каждому налогоплательщику. Такая форма налоговой декларации и процедура взаимодействия с налоговыми органами, основанная на самооценке, также направлена на упрощение требований к отчетности путем приведения их в соответствие с процессами развития бизнеса на основе данных бухгалтерского учета.

По-нашему мнению, налоговые органы должны разработать систему интегрированного управления рисками (ИУР). В настоящее время она остро необходима для реализации клиентоориентированного подхода к взаимодействию с разными группами налогоплательщиков. Эта система должна обеспечивать устранение возникающих противоречий еще на ранних стадиях развития и минимизировать риск будущих споров. Очевидно, что такое взаимодействие предполагает использование со стороны налоговых органов «продвинутой аналитики» и статистических методов для составления прогнозов и получения дополнительной информации. Тогда при отборе налогоплательщиков для аудита, а также при определении дальнейших шагов по управлению задолженностью, налоговые органы должны прогнозировать последовательность своих действий. При этом следует отметить очевидность достижения положительного результата: правильное сегментирование налогоплательщиков позволяет принимать верные решения опираясь на более полный массив исходной информации.

Системная аналитика является весьма полезным инструментом повышения эффективности налогового контроля. С началом ее использования в процессах отбора налогоплательщиков для аудита сфера применения передовых аналитических приложений расширилась до такой степени, что в настоящее время инструментальные методы используются при оптимизации процессов управления задолженностью, сопровождении дистанционной подачи документов и соблюдения требований к платежам,

улучшении обслуживания налогоплательщиков и информировании их о последних изменениях в законодательной базе. В результате системная аналитика становится неотъемлемым элементом механизма принятия оперативных и стратегических решений в области налогового контроля и администрирования в целом.

Как показывает мировая практика, в качестве основных критериев отбора налогоплательщиков для проверок на основе инструментария системной аналитики используются данные, полученные от третьих лиц или в результате перекрестной проверки информации (рисунок 3.7).

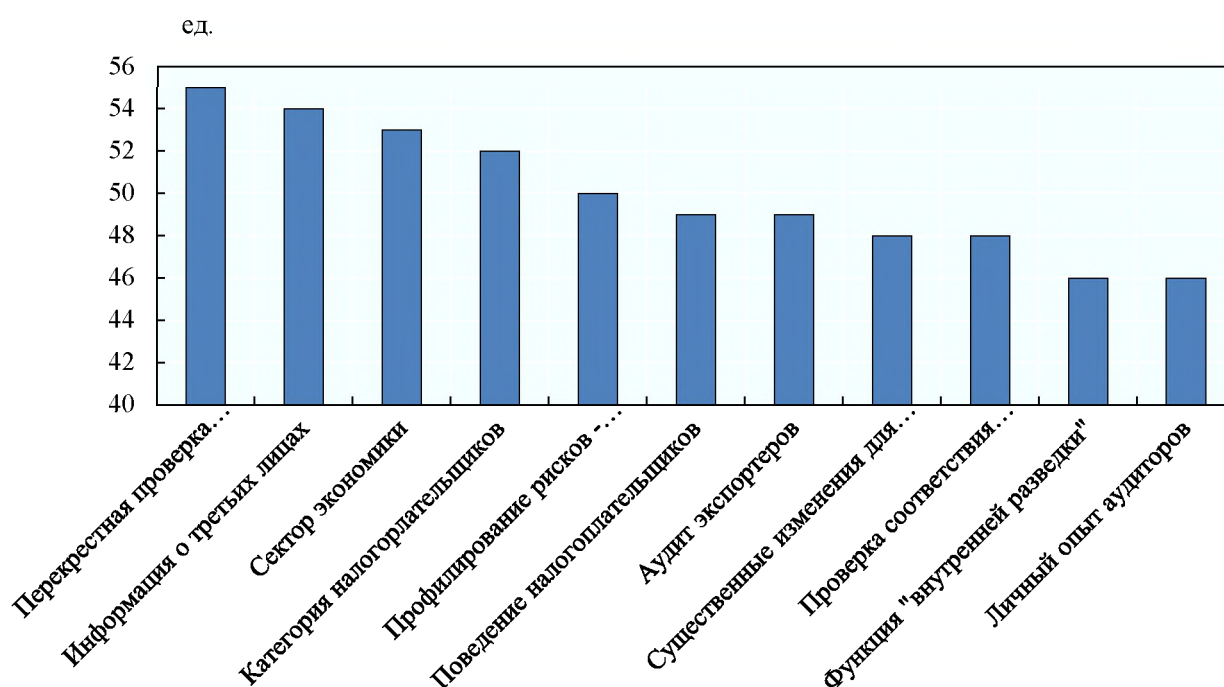


Рисунок 3.7 – Критерии отбора налогоплательщиков для проверок на основе инструментария системной аналитики²⁰⁶

Также большое значение имеют сфера деятельности налогоплательщиков и их причастность к внешнеэкономическим операциям. Очевидно, что имеет значение ретроспективное поведение налогоплательщиков и категория риска, к которой они относятся.

²⁰⁶ Составлено автором по OECD The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 166 p.

Наряду с указанным выше расширением источников информации и расширением спектра используемых аналитических инструментов, налоговые органы получают дополнительные полномочия, которые не всегда положительно сказываются на формировании их партнерских отношений с налогоплательщиками (рисунок 3.8).



Рисунок 3.8 – Основные и дополнительные полномочия в области информации и доступа²⁰⁷

Например, в ряде стран налоговые органы имеют право самостоятельной выемки документов и имеют право доступа в помещения налогоплательщиков, а также выдачи ордера на обыск. Очевидно, что такая практика не должна быть широко распространенной, так как в ходе проведения подобных мероприятий нарушаются базовые принципы построения партнерских отношений между государством и налогоплательщиками. При этом необходимо отметить, что наибольшее распространение получили механизмы, основанные на повышении

²⁰⁷ Составлено автором по OECD The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 166 p.

эффективности информационного взаимодействия между органами государственной власти или получение информации от третьих лиц.

Как показывает практика, применение высокоуровневых моделей в идентификации поведенческих паттернов налогоплательщиков с целью последующего аудита требует наличия достаточных ресурсов: во-первых, высококвалифицированных специалистов для построения отдельных моделей каждого типа риска; во-вторых, проведения анализа соответствия налогоплательщиков полученной о них информации; в-третьих, использования специальных средств обучения для выявления новых рисков; в-четвертых, интеграции прогностического моделирования с экспериментальным проектированием для создания целевых программ налогового комплайенса.

Вышеуказанное расширение формата деятельности налоговых органов неизбежно будет сопровождаться рядом организационных и технических проблем. В частности, создание эффективной аналитической системы требует создания специализированных центров обработки информации, которые способны обеспечивать контроль, необходимое качество и наращивание потенциала. Интеграция аналитики для установления эффективных рабочих отношений между аналитическими и операционными подразделениями требует поиска баланса между централизацией, которая обеспечивает внутреннюю согласованность действий, и децентрализацией, которая поддерживает интеграцию в горизонтальных связях. По нашему мнению, на ранних этапах развития централизация может быть более целесообразной, а в дальнейшем деятельность будет становиться все более децентрализованной по мере активизации использования аналитических инструментов.

После того как организационная структура и принципы взаимодействия будут установлены необходимо определить каким образом следует управлять сложностью и неопределенностью, обусловленными реализацией передовых аналитических проектов, которые можно сравнить с

НИОКР или инновационными разработками, где результат достигается с помощью исследовательского процесса. Здесь целесообразно применять итеративный подход «test-and-Learn», используя такие методологии, как Agile или CRISP-DM. Это позволит гарантировать эволюционный характер улучшений посредством регулярной адаптации в ответ на новые вызовы. Наличие обратной связи дает возможность оценить эффективность реализации проекта и сделать так, что концепция «активного управления изменениями», которая широко используется ведущими мировыми корпорациями, станет неотъемлемой частью управления в налоговых органах.

Помимо организационных и проектно-управленческих задач налоговые органы также сталкиваются со сложными решениями, связанными с аналитическим программным обеспечением и программированием. Хотя проприетарное аналитическое программное обеспечение по-прежнему доминирует, многие из продвинутых аналитических функций реализуются на основе инструментов с открытым исходным кодом, что снижает зависимость государственных органов от иностранных частных корпораций. Например, язык программирования «R» представляет технологию с открытым исходным кодом и предлагает значительные преимущества в затратах по сравнению с коммерческими вариантами. Это позволяет налоговым органам эффективно использовать разработанные на его основе инструменты до интеграции в информационную систему²⁰⁸. Однако такие технологии также предъявляют дополнительные и жесткие требования к персоналу, поэтому необходимо позаботиться о том, чтобы решение частных проблем не приводило к возникновению общих.

Налоговые органы также должны активно управлять своими данными, чтобы обеспечить их пригодность для аналитических целей. Это требует больше, чем просто записывать и хранить значительные объемы

²⁰⁸ Зверева Т. В. Возможности налогового администрирования по минимизации налоговых рисков цифровой экономики / Т. В. Зверева // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 5. – С. 86-90.

информации. Необходимо пересмотреть методики сбора, оценки данных и управления этой информацией. Качественная информация вносит ключевой вклад в процесс «продвинутого анализа», поэтому и требования к процессам ее применения повышаются. Это означает, что IT-подразделения налоговых органов играют ключевую роль в разработке новых процедур налогового администрирования на основе использования Big Data и баз знаний. Это особенно важно в контексте расширения международного обмена информацией, например, в рамках реализации плана действий BEPS или стандарта автоматического обмена информацией о финансовых счетах в соответствии с общим стандартом отчетности (CRS).

Для математического описания данной системы взаимоотношений целесообразно использовать агент-ориентированную модель, которую можно классифицировать как комплексную адаптивную систему (КАС)²⁰⁹. КАС характеризуется сложным взаимодействием между отдельными сущностями (то есть агентами), их взаимодействиями и их коллективным поведением через различные петли обратной связи. Они порождают эмерджентное групповое поведение, при котором агенты самоорганизуются и адаптируются к новым условиям, которые они, в частности, и помогли сформировать. КАС адаптивны, потому что у агентов есть память и они могут учиться на своих историях. Также КАС сложны и нелинейны, поскольку эти новые среды не могут быть поняты простым суммированием поведения каждого агента, если рассматривать их изолированно. Кроме того, нелинейность означает, что величина системных эффектов не обязательно должна быть пропорциональна их причинам и различные эффекты могут вмешиваться друг в друга сложным и неаддитивным образом²¹⁰. КАС может быть по своей сути стохастической, поскольку поведение агента часто содержит случайные эффекты. Эти системы обычно очень чувствительны к начальным условиям и значениям параметров, могут эволюционировать к очень различным состояниям

²⁰⁹ Bloomquist K. Tax compliance simulation: a multi-agent based approach, in *Social Simulation: Technologies, Advances and New Discoveries*, IGI Global, 2008. – p. 13-25.

²¹⁰ Lima, F., Zaklan, G. A multi-agent-based approach to tax morale // *International Journal of Modern Physics*. – 2008. Vol. 19(12). – p. 1797–1808.

равновесия коллективного уровня и демонстрировать критические явления и даже хаотическую динамику.

Для моделирования КАС целесообразно использовать агент-ориентированный подход, который позволяет отслеживать отдельных индивидов с течением времени. Эти модели обеспечивают подход «снизу вверх», при котором результаты коллективного уровня являются результатом агрегирования динамики, описывающей каждого индивида. Одна из категорий имитационных моделей индивидуального уровня называется моделями микросимуляции. Они отслеживают динамику отдельных агентов во времени, когда те совершают различные типы переходов. Возникновение этих переходов обычно определяется темпами перехода, которые являются внешними входными данными для модели. Поэтому модели микросимуляции часто используют описательный подход, поскольку скорости перехода выбираются с единственной целью статистически воспроизвести наблюдаемый коллективный результат, не нуждаясь в поведенческой теории²¹¹.

Анализ состояния налоговой дисциплины предполагает моделирование взаимодействий в системе микро- и макроповедения, которое может быть весьма сложным в реализации с помощью аналитических методов. Модели должны быть проверены, валидированы и откалиброваны. Эмпирически успешная модель обеспечит оценку микро- и макроповедения, поэтому агенты в модели некоторым полезным образом аппроксимируют поведение налогоплательщиков в реальном мире и воспроизводят ожидаемые эмерджентные свойства, наблюдаемые в условиях статус-кво. Калиброванная модель может быть очень полезна для демонстрации потенциального воздействия изменений налоговой политики в различных условиях. В частности, эта модель может быть использована для изучения эффектов

²¹¹ Seibold G., Pickhardt M. Lapse of time effects on tax evasion in an agent-based econophysics model // *Physica A*, – 2013. Vol. 392(9). – p. 2079-2087.

движущей сложной обратной связи и может предупреждать о любых непреднамеренных усилениях и побочных эффектах.

Включение в модель большего набора фундаментальных поведенческих отношений ведет к расширению области применимости. Характеристики агент-ориентированных моделей для оценки поведения налогоплательщиков представлены в таблице 3.13.

Таблица 3.13– Характеристики агент-ориентированных моделей для оценки поведения налогоплательщиков²¹²

Экзогенные неопределенности (X)	Рычаги политики (L)
<p>Предположение, описывающее комплаенс-поведение налогоплательщиков. Содержание: Воспринимаемая налогоплательщиком справедливость налоговой системы. Структура социальной сети налогоплательщика. Предполагаемые риски налогоплательщика подвергнуться аудиту и наказанию. Методики отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.</p>	<p>Политика государства и налоговой службы. Например: Политика сдерживания: ставки аудита и штрафов, стратегия аудита. Налогово-бюджетная политика: предельные налоговые ставки и налоговые льготы. Политика налоговой амнистии. Распределение доходов налогоплательщика и уровень налогового бремени.</p>
Отношения (R)	Измерения (M)
<p>Отношения и циклы обратной связи между субъектами, которые входят в модель и влияют на поведение налогоплательщика в соответствии с требованиями. Содержание: Последствия проверок и штрафов. Эффекты социальных сетей. Прошлый опыт работы с соблюдением налогового законодательства и с налоговой службой. Как ФНС меняет свою политику на основе агрегированных результатов.</p>	<p>Основные результаты модели включают: Налоговый разрыв. Распределение доли скрываемых доходов, о которых сообщают налогоплательщики. Постоянство поведения налогоплательщика в соответствии с требованиями. Средние предполагаемые показатели аудита по категориям налогоплательщиков. Результативность работы ФНС, включая налоговые поступления, расходы на аудит, дефицит и задолженность.</p>

Это позволяет модели охватывать более широкий диапазон налоговых инструментов, которые могут сильно отличаться от наблюдаемого текущего состояния статус-кво. По мнению Даффи, такие модели должны обладать

²¹² Разработано автором по результатам исследования

тем, что он называет «стабильностью Маршака», и пройти критику Лукаса²¹³. По существу, это означает, что внутренние случайные механизмы и поведенческие правила должны быть достаточно фундаментальными и общими, чтобы позволить модели делать разумные и реалистичные прогнозы в очень различных альтернативных средах и политиках.

Экзогенные неопределенности (X) являются факторами, находящимися вне контроля лиц, принимающих решения, которые, тем не менее, могут оказаться важными для определения эффективности их стратегий.

Рычаги политики (L) – это краткосрочные действия, которые в различных комбинациях включают альтернативные стратегии, перспективные для использования налогоплательщиками.

Отношения (R) – это характеристики, которые могут меняться с течением времени и которые влияют на поведение налогоплательщиков и их выбор под воздействием принятых в обществе стереотипов поведения.

Показатели (M) – это критерии эффективности, которые лица, принимающие решения, могут использовать для ранжирования желательности различных сценариев.

Алгоритм и этапность построения агент-ориентированной модели для оценки поведения налогоплательщиков следующие.

Этап 1. Налогоплательщики оценивают уровень налогового бремени и риски с учетом:

- эффективных налоговых ставок;
- фактов полного или частичного уклонения от уплаты налогов в предыдущем году;
- предполагаемых вероятности аудита q_t^i и штрафов p_t^i .

Последнее учитывается только налогоплательщиками, которые указали ненулевую сумму дохода в своей налоговой декларации за

²¹³ Duffy J. Agent-based models and human subject experiments. Handbook of Computational Economics. – 2006. Vol. 2. – p. 949-1011.

предыдущий год. Все эти компоненты используются для определения личной оценки налогоплательщика, которая обозначается как Δ_p^i и ее значения варьируются на отрезке $[0, 1]$. Налогоплательщик i с большей вероятностью выполнит требования, если его Δ_p^i велико и близко к 1. Таким образом, значение Δ_p^i рассчитывается из каждого из этих четырех компонентов.

Этап 2. Налогоплательщики взаимодействуют с другими индивидами формируя уровень налоговой морали, как описано в их значении для Δ_p^i . Это взаимодействие реализуется в модели с помощью оценки уровня сетевого взаимодействия, обозначаемой Δ_p^j и рассчитывается путем взятия среднего значения личных оценок, то есть это может быть математически выражено как

$$\Delta_N^i = \sum_{j \in J} \frac{\Delta_p^j}{M(J_t)}, \quad (3.1)$$

где $M(J_t)$ – нормализующий коэффициент, определяющий количество изменений, с которыми взаимодействует налогоплательщик i о налогах.

Также необходимо вычислить индикаторную переменную I_N^i с равную 1, если у налогоплательщика i есть хотя бы одно изменение для взаимодействия, и равно 0 в противном случае.

Этап 3. Налогоплательщики учитывают свои личные оценки Δ_p^i и сетевые оценки Δ_N^i , а также обратную связь со средой Δ_M и взвешивают каждый из трех компонентов, представленных в таблице. Взвешенная сумма этих трех компонентов обеспечивает общую текущую оценку для добросовестных налогоплательщиков и налогоплательщиков, которые не были уличены в уклонении от уплаты налогов. Эти параметры являются весами, их прибавляют к 1 и обеспечивают относительную важность, которую налогоплательщики придают каждому из этих трех видов опыта, взаимодействий или источников информации, влияющих на уровень их налоговой морали.

Для налогоплательщиков, привлеченных к ответственности за нарушения налогового законодательства величина Δ_t^i будет в следующем периоде t соответствовать гораздо большему значению, которое зависит от размера неуплаченных налогов и штрафных санкций. Это связано с тем, что совершение правонарушений является опытом, который сильно снижает относительную важность предшествующего опыта и оценок. Таким образом, когда налогоплательщик подвергается наказанию, $\Delta_t^i = \varphi \Delta_{penalty}^i$, где φ – параметр восприятия штрафов.

Этап 4. Так как Δ_t^i представляет текущую общую оценку налогоплательщика i в связи с результатами года t , то налогоплательщики помнят и взвешивают предыдущие оценки по отношению к текущему ее значению. Следовательно, Δ_t^i может использоваться для определения склонности налогоплательщика i к соблюдению законодательства ω_t^i , который определяется экспоненциально взвешенным скользящим средним прошлых оценок. Эта взвешенная сумма представляет собой опыт налогоплательщика i в области соблюдения требований V_t^i , который определяется в соответствии с выражением:

$$V_{t+1}^i = sV_t^i + \Delta_t^i \quad . \quad (3.2)$$

Параметр s , который находится в диапазоне $[0, 1]$, дисконтирует оценку предыдущего года в отношении оценки текущего года, то есть, когда $s = 0$ налогоплательщики полностью игнорируют результат, а если $s = 1$, то налогоплательщики придают одинаковый вес результатам предыдущих лет в качестве нынешнего результата.

Соответствующие и не соответствующие требованиям налогоплательщики обновляют и используют свои значения ω_{t+1}^i по-разному. Это связано с тем, что соответствующие и не соответствующие требованиям налогоплательщики, вероятно, будут иметь разные общие значения оценки для Δ_t^i . Налогоплательщики, включая тех, которые были идентифицированы и наказаны за уклонение от уплаты налогов в год t ,

используют значение ω_{t+1}^i для выбора стратегии поведения: уклониться от уплаты налогов или быть законопослушным. Также этот показатель влияет на величину сокрытого от налогообложения дохода. Таким образом, доля скрываемого дохода a_{t+1}^i , которую налогоплательщик i выбирает для отчетности в год $t+1$, равна:

$$a_{t+1}^i = \begin{cases} 1 \\ \omega_{t+1}^i \end{cases}, \quad (3.3)$$

где значение равно 1 с вероятностью ω_{t+1}^i , если налогоплательщик i соблюдал требования в год t , и равно ω_{t+1}^i , если налогоплательщик i не соблюдал требования в год t или инициирует уклонение от уплаты налогов.

Данное уравнение подразумевает, что для тех, кто решает выбрать стратегию уклонения от уплаты налогов, вероятность этого вида поведения равна их склонности к правонарушениям с корректировкой на опыт предыдущего года. В последующие годы налогоплательщики, которые уклоняются от уплаты налогов, продолжают это делать, если только их значение ω_{t+1}^i не вернется к 1 или их факт уклонения от уплаты налогов не будет обнаружен.

Таким образом, риск-ориентированный подход является оптимальным для случая, когда налогоплательщики принудительно исполняют свои обязанности, т.е. они осознают возможность применения штрафных санкций в случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов. Однако, данный подход неэффективен для злостных нарушителей, поэтому единственным вариантом воздействия на таких налогоплательщиков остается судебное преследование вплоть до привлечения к уголовной ответственности. Для законопослушных налогоплательщиков оптимальным подходом также будет отказ от селективного принуждения в пользу саморегулирования за счет использования поведенческих инсайтов и клиенториентированных технологий взаимодействия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Согласование интересов государства и налогоплательщиков представляет собой институциональный компромисс, заключающийся в поиске и выборе таких вариантов взаимодействия, которые, с учетом законодательно закрепленных границ поведения, с одной стороны, дают возможность контролирующим органам выявлять налоговые нарушения, а с другой, – способствуют выбору законопослушных моделей поведения. В этой связи оптимизация форм и методов укрепления налоговой дисциплины посредством устранения фактов уклонения от уплаты налогов должна осуществляться по двум направлениям:

- уменьшение экономической выгоды противоправного поведения за счет роста транзакционных издержек и совершенствования методов принуждения к исполнению налоговых обязательств;

- стимулирование законопослушного поведения налогоплательщиков на основе повышения уровня транспарентности взаимоотношений субъектов налоговых отношений.

В каждом из отмеченных выше направлений комплекс экономических интересов является базой, позволяющей анализировать существующие противоречия объективного и субъективного характера, вследствие которых происходит снижение устойчивости формирования доходов бюджетной системы.

2. В основе устойчивого формирования доходов бюджетной системы страны находится институциональная среда, включающая нормативно-правовую базу, которая определяет структурные элементы согласования интересов, а также состояние налоговой морали в обществе, зависящее от социальных, культурных и иных факторов неэкономического характера. Как следствие, качественные институты и эффективная система инструментов налогового контроля позволяют устранить объективные противоречия между фискальными интересами государства и потребностями в максимизации

прибыли налогоплательщиков, являющиеся важнейшей причиной совершения уклонений от уплаты налогов.

3. В соответствии с традиционным подходом, основанным на неоклассической теории, индивиды действуют рационально, максимизируя свою полезность, поэтому решение проблемы уклонения от уплаты налогов должно основываться на поиске оптимальной стратегии налогового контроля. В отличие от этого, теория ограниченно-рационального поведения постулирует важность факторов неэкономического характера, формирующих налоговую мораль, поэтому индивидуальные нормы и принятые в обществе стереотипы поведения оказывают непосредственное влияние на вероятность совершения налогоплательщиками нарушений налоговой дисциплины. Интеграция указанных подходов позволит улучшить объясняющую и прогностическую силу моделей поведения экономических агентов, так как появится возможность отделения существенных причинных процессов от ложных корреляций, а также выявления объективных и субъективных факторов, влияющих на динамику налоговых нарушений на индивидуальном или групповом уровнях.

4. Современное развитие российской системы налогового администрирования характеризуется следующими тенденциями: глобализация внешней среды; расширение технологических возможностей в налоговом контроле и взаимодействии с налогоплательщиками; более тесное сотрудничество в онлайн и офлайн форматах; дифференциация источников информации и методов ее анализа; внедрение методик и инструментов комплаенс-менеджмента. Оценка результативности контрольной деятельности налоговых органов показала, что внедрение новых цифровых сервисов взаимодействия с налогоплательщиками обусловило увеличение объемов налоговых поступлений опережающими темпами по сравнению с ростом налогооблагаемой базы в результате снижения размеров налоговой задолженности и сокращения количества нарушений налоговой дисциплины.

5. Объективные ограничения области применения инструментов принуждения привели к внедрению клиенториентированных подходов к взаимодействию с налогоплательщиками, что позволило сократить транзакционные издержки субъектов налоговых отношений за счет роста транспарентности налоговой системы, а также унификации и упрощения процедур налогового контроля. В долгосрочной перспективе это неизбежно приведет к росту уровня налоговой морали в обществе, так как налогоплательщики перестанут восприниматься как потенциальные нарушители налоговой дисциплины, а будут выступать в роли клиентов, чье поведение формируется под влиянием множества факторов, не связанных с реализацией процедур контрольного и принудительного характера. Внедрение цифровизации процессов взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами не только позволяет повысить эффективность системы инструментов налогового контроля, но и дает возможность трансформировать парадигму налогового администрирования в направлении активного внедрения риск-ориентированных методов и клиенториентированных технологий как основы согласования экономических интересов налогоплательщиков и государства.

6. Результаты проведенного эконометрического анализа характера влияния показателей состояния налоговой дисциплины на формирование доходов бюджетной системы позволяют сделать выводы о том, что достоверно оценить финансовые издержки совершения налоговых нарушений, опираясь только на официальные статистические данные, не представляется возможным. Основные причины этого заключаются в природе исследуемого предмета – нарушения налоговой дисциплины являются, как правило, индикатором наличия и проявлением теневой экономической активности. В этой связи, рассматривая дифференциацию территорий по уровню экономического развития, динамике налоговых поступлений, налоговой задолженности, размерам доначислений практически невозможно определить причины роста уклонений от уплаты

налогов в структуре регионального сектора экономики. Следовательно, анализировать процессы девиантного поведения налогоплательщиков необходимо в совокупности, с учетом множества факторов, влияние которых не является детерминированным.

7. С целью решения задачи повышения устойчивости формирования доходов бюджетной системы предложена авторская концепция укрепления налоговой дисциплины, которая дает возможность интеграции экономических и психологических свойств налогового контроля, а также последующего анализа их влияния на поведение налогоплательщиков. Здесь инструменты стимулирования соблюдения налогового законодательства структурированы в две группы: принудительного и добровольного характера. Первые из указанных, например, такие как вероятность аудита и применения штрафных санкций, вынуждают налогоплательщиков соблюдать налоговую дисциплину. Вторые, выражая восприятие справедливости налоговой системы или высокую степень ее социальной ориентированности, положительно влияют на уровень налоговой морали и способствуют добровольному соблюдению налогового законодательства.

8. Доверие со стороны налогоплательщиков к государству, наличие понятных и стабильных по содержанию нормативно-правовых актов стимулирует соблюдение налогового законодательства. При этом необходимо отметить, что влияние инструментов принуждения и свойств доверия является практически одинаковым. Формирующие налоговую мораль воздействия также важны, как и инструменты налогового контроля при решении проблемы уклонения от уплаты налогов. Результаты проведенного экономико-математического моделирования свидетельствуют о том, что уровень доверия к органам власти оказывает не настолько сильное влияние на итоговый выбор налогоплательщиков как ужесточение контрольных процедур. Как следствие, принудительное соблюдение налогового законодательства целесообразно рассматривать в рамках неоклассической концепции поведения налогоплательщиков, где в качестве

основных факторов, влияющих на их выбор, выделяют вероятность выявления нарушений действующего законодательства и размер штрафных санкций. Значимость фактора доверия в этом случае позволяет сделать вывод о том, что эффекты партнерских отношений между налогоплательщиками и государством могут возникать и в рамках жесткого администрирования. Предложенная в работе концепция укрепления налоговой дисциплины позволяет активизировать роль процессов саморегулирования и определить оптимальный уровень налогового контроля для решения задачи устойчивого формирования доходов бюджета посредством добровольного соблюдения налогового законодательства.

9. С целью формализации процессов согласования экономических интересов государства и налогоплательщиков в направлении повышения устойчивости формирования доходов бюджета целесообразно использовать агент-ориентированную модель, которая позволяет оценить сложные взаимодействия между отдельными агентами и коллективное их поведение через петли обратной связи и учесть эмерджентное групповое поведение, при котором агенты самоорганизуются и адаптируются к изменениям налоговой политики.

Таким образом, риск-ориентированный подход является наиболее подходящим в том случае, когда налогоплательщики принудительно исполняют свои обязательства, т.е. они осознают возможность применения штрафных санкций при выявлении фактов уклонения от уплаты налогов. Вместе с тем, данный подход неэффективен в системе умышленных нарушений налогового законодательства, где единственно эффективным средством предотвращения повторных фактов уклонения от уплаты налогов является судебное преследование вплоть до привлечения к уголовной ответственности. Для законопослушных налогоплательщиков оптимальным следует считать отказ от инструментов селективного принуждения в пользу саморегулирования за счет использования поведенческих инсайтов и клиенториентированных технологий взаимодействия.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Адвокатова А.С. Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и налогового контроля / А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право. – 2018. – Том 11. – № 5. – С. 136-145.
2. Айтхожина Г.С. Налоговое соблюдение: налоговый контроль или налоговая мораль? / Г.С. Айтхожина // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2019. – Т. 17. № 4. – С. 5-10.
3. Амиралиева Д.М. Актуальные аспекты повышения эффективности системы налогового контроля: причины уклонения от уплаты налогов и пути их предотвращения / Д.М. Амиралиева // Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3: Общественные науки. – 2019. – Т. 34. № 4. – С. 42-47.
4. Андрианова Н.Г. Концепция общих правил против уклонения от уплаты налогов в российском налоговом законодательстве / Н.Г. Андрианова // Актуальные проблемы российского права. – 2021. – Т. 16. № 1 (122). – С. 71-79.
5. Ануфриева Е.М. Анализ масштабов и структуры уклонений от уплаты налогов / Е.М. Ануфриева // Экономические науки. – 2008. – № 46. – С. 326-332.
6. Арабов Р.Р. Влияние налогового менталитета и налоговой морали на состояние системы налогового контроля в государстве / Р.Р. Арабов // Путеводитель предпринимателя. – 2014. – № 24. – С. 33-40.
7. Аргунов Р.Ю. Субъективная сторона уклонения от уплаты налогов / Р.Ю. Аргунов // Аллея науки. – 2019. – Т. 2. № 11 (38). – С. 684-688.
8. Барсукова С.А. Теневая экономика: специфика фаз в условиях раздатка / С.А. Барсукова // Вопросы экономики. - 2012. - № 12. - С.133-145.
9. Битюкова Т.А. Уклонение от уплаты налогов: общий обзор проблемы / Т.А. Битюкова // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 2 (127). – С. 241-244.

10. Виноградов В.В. Теневая экономика / Виноградов В.В. // Экономика России. - № 6. – 2001. - С.199-207.
11. Завельский М.Г. Теневая экономика и трансформационные процессы / М.Г. Завельский // Социологические исследования. – 2003. – № 1. – С.126-130.
12. Гейвандов Н.В. Проблемы правоприменения за уклонение от уплаты налогов / Н.В. Гейвандов, С.И. Улезько // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2020. – № 8 (123). – С. 96-97.
13. Горелов Н.А. Методология научных исследований / Н.А. Горелов, Д.В. Круглов. – М.: Юрайт, 2015. –154 с.
14. Горбунова Е.С. Автоматизированная информационная система «Налог-3» как единое централизованное информационное пространство Федеральной налоговой службы России / Е.С. Горбунова // Наука и образование сегодня. – 2019. – № 10 (45). – С. 33-39.
15. Грибина Е.Н. Лучшие практики британской налоговой службы для борьбы против уклонения от уплаты налогов / Е.Н. Грибина, Е.О. Савченко // Аудитор. – 2021. – Т. 7. № 6. – С. 41-45.
16. Громов В.В. Уклонение от уплаты налогов: сущность и значение в налоговой терминологии / В.В. Громов // Финансовое право. – 2019. – № 3. – С. 30-34.
17. Данные судебной статистики [Электронный ресурс] сайт Судебного департамента при Верховном Суде Российской Федерации. Режим доступа: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79> (дата обращения: 20.04.2021).
18. Демин А.В. Диспозитивность в налоговом праве: монография / А.В. Демин. – Москва: Проспект, 2018. – 184 с.
19. Доклад руководителя ФНС России Д.В. Егорова на расширенной коллегии ФНС России «Об итогах работы ФНС России в 2020 году и основных задачах на 2021 год» [Электронный ресурс]. Режим доступа:

https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/rep20_proj.docx (дата обращения 22.06.2021).

20. Доклад руководителя ФНС России М. Мишустина на расширенной коллегии ФНС России «Об итогах работы ФНС России в 2017 году и основных задачах на 2008 год» [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/7255441/ (дата обращения 22.06.2021).

21. Единая межведомственная информационно-статистическая система (ЕМИСС). Режим доступа: <https://www.fedstat.ru/indicator/42547>.

22. Енина-Березовская А.А. Налоговая политика и уклонение от уплаты налогов / А.А. Енина-Березовская, Ю.Б. Иванов // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – № 9. – С. 155-163.

23. Ермаков С.В. Уклонение от уплаты налогов и(или) сборов с организации: проблема определения понятия / С.В. Ермаков // *Вестник Владимирского юридического института*. – 2008. – № 4 (9). – С. 134-135.

24. Зверева Т. В. Возможности налогового администрирования по минимизации налоговых рисков цифровой экономики / Т. В. Зверева // *Инновационное развитие экономики*. – 2017. – № 5. – С. 86-90.

25. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: Учебник для вузов / Под общ. ред. А.А. Аузана. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 408 с.

26. Канеман Д. Рациональный выбор, ценности и фреймы / Д. Канеман, А. Тверски // *Психологический журнал*. – 2003. – Т. 24. - № 4. – С. 31-42.

27. Карпов А.В. Психология принятия решения в управленческой деятельности. Метасистемный подход / А.В. Карпов, А.А. Карпов, Е.В. Маркова. – 2016. Ярославль : ЯрГУ. – 644 с.

28. Киреенко А.П. Карта научных исследований в сфере теневой экономики и уклонения от уплаты налогов / А.П. Киреенко, Е.Н. Невзорова //

Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – № 46. – С. 46-59.

29. Кириллов М.А. Уклонение от уплаты налогов как угроза экономической безопасности государства / М.А. Кириллов, А.Р. Смирнов // Вестник Российского университета кооперации. – 2021. – № 2 (44). – С. 131-135.

30. Коновалов В.Н. Налоговый контроль: зарубежный и российский опыт противодействия уклонению от уплаты налогов / В.Н. Коновалов // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2021. – № 2 (196). – С. 9-16.

31. Корепанова А.В. Уклонение от уплаты налогов, причины и способы борьбы / А.В. Корепанова // Colloquium-journal. – 2019. – № 20-6 (44). – С. 20-21.

32. Корнилова Т.В. Психология риска и принятия решений / Т.В. Корнилова. – М.: Аспект Пресс, 2003. – 194 с.

33. Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования / В.А. Красницкий. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 168 с.

34. Крашенинникова М.А. Налоговый мониторинг - цифровое будущее налогового контроля / М.А. Крашенинникова // Налоговая политика и практика. – 2018. – № 3. – С. 40-43.

35. Кривошляпова М.В. Оптимизация налогообложения и уклонение от уплаты налогов: правовая характеристика и критерии определения / М.В. Кривошляпова // Инновации. Наука. Образование. – 2021. – № 25. – С. 888-891.

36. Кузнецов А.В. Физическая картина мира: логико-гносеологические основания и онто-гносеологическое обоснование / А.В. Кузнецов. – Курск: Курский государственный университет, 2008. – 166 с.

37. Кузнецова О. Д. История экономики / О.Д. Кузнецова, И.Н. Шапкин, А.С. Квасов. – М.: Юрайт. 2019. – 436 с.

38. Кузнецова Т.П. Некоторые аспекты исследования неформальной экономики в России / Т.П. Кузнецова // Вопросы экономики. – 1997. – № 9. – С.127-134.

39. Кузьминов Я. И. Курс институциональной экономики: институты, сети, транзакционные издержки, контракты / Я. И. Кузьминов, К.А. Бендукидзе, М.М. Юдкевич. - М.: ГУ-ВШЭ, 2005. – 266 с.

40. Кустарникова Е.А. Сравнительный анализ норм, регулирующих ответственность за уклонение от уплаты налогов в российском и иностранном законодательствах / Е.А. Кустарникова // Менеджмент: теория и практика. –2019. – № 1-3. – С. 68-73.

41. Кустарникова Е.А. Характеристика налоговых правонарушений при уклонении от уплаты налогов / Е.А. Кустарникова, О.А. Воробьева // Менеджмент: теория и практика. – 2018. – № 3-4. – С. 79-86.

42. Латов Ю.В. Экономика вне закона: очерки по теории и истории теневой экономики / Ю.В. Латов // Экономика и закон. – 2008. № 3. – С. 19-27.

43. Ледовская А.В. Направления стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства /В сборнике: Актуальные проблемы правоприменения и управления на современном этапе развития общества. Сборник статей по материалам IV Национальной заочной научно-практической конференции. Ставрополь, 2022. С. 55-58.

44. Ледовская А.В. Оптимизация мер ответственности за налоговые правонарушения, выявленные в ходе налогового контроля / В сборнике: Современные аспекты развития экономики, управления и финансов: сборник научных трудов по материалам международной научно – практической конференции г. Ставрополь, Изд-во «СЕКВОЙЯ». Ставрополь, Ставрополь, 2022. С. 34-38.

45. Ледовская А.В. Влияние теневого сектора экономики на легализацию налоговых доходов / А.В. Ледовская // Материалы III Национальной научно-практической конференции «Актуальные проблемы

правоприменения и управления на современном этапе развития общества». Ставрополь, 2021. – С. 48-49.

46. Ледовская А.В. Влияние риск-ориентированных фискальных инструментов на поведение налогоплательщиков / А.В. Ледовская // Вестник Института дружбы народов Кавказа (Теория экономики и управления народным хозяйством). – 2021. – № 1 (57). – С. 118-124.

47. Ледовская А.В. К вопросу о формировании налоговой дисциплины в Российской Федерации / А.В. Ледовская // Материалы III Национальной научно-практической конференции «Актуальные проблемы правоприменения и управления на современном этапе развития общества». Ставрополь, 2021. – С. 49-51. – 0,25 п.л.

48. Ледовская А.В. Эволюция взглядов на поведение налогоплательщиков в контексте уклонения от уплаты налогов / А.В. Ледовская, В.В. Кузьменко // Управленческий учет. – 2021. – № 6-3. – С 646-653.

49. Ледовская А.В. Совершенствование инструментария государственного регулирования налогово-бюджетных отношений / А.В. Ледовская // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2020. – №4 (270). – С. 25-33.

50. Ледовская А.В. Основы контроля уклонений от уплаты налогов как элемента государственного налогового менеджмента / А.В. Ледовская // Научное обозрение. Серия: Экономика и право. – 2020. – № 5. – С. 32-41.

51. Ледовская А.В. Деятельность органов налогового контроля по выявлению и пресечению уклонений от уплаты налогоплательщиками налогов / А.В. Ледовская // Материалы IV Международной заочной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика». Ставрополь, 2017. – С. 38-41.

52. Ледовская А.В. Методы оценки налоговой нагрузки на организацию / А.В. Ледовская // Материалы VII Международной научно-

практической конференция «Актуальные проблемы и перспективы развития современной науки». Ставрополь, 2021. – С 23-25.

53. Ледовская А.В. Особенности взаимодействия государства и налогоплательщиков в период коронавирусной пандемии / А.В. Ледовская // Материалы VIII-й научно-практической конференции «Университетская наука – региону». Ставрополь, 2021. – С. 251-253. Ледовская А.В. К вопросу о формировании налоговой дисциплины в Российской Федерации / А.В. Ледовская // Материалы III Национальной научно-практической конференции «Актуальные проблемы правоприменения и управления на современном этапе развития общества». Ставрополь, 2021. – С. 49-51.

54. Ледовская А.В. Проблема уклонения от налогов на современном этапе развития российской экономики / А.В. Ледовская // Материалы Международной научно-практической конференции «Финансово-экономические и правовые аспекты устойчивого развития общества в условиях современных вызовов». Махачкала Москва, 2021. – С. 113-117.

55. Ледовская А.В. Принципы налогового контроля / А.В. Ледовская // Материалы VII Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы и перспективы развития современной науки». Ставрополь, 2021. – С 26-29.

56. Ледовская А.В. Способы минимизации налогоплательщиками налоговых обязательств / А.В. Ледовская // Вопросы устойчивого развития общества. 2019. № 3. С. 54-58.

57. Ледовская А.В. Разграничение понятий: минимизация налогов обход налогов, уклонение от налогов, налоговая оптимизация, налоговое планирование / А.В. Ледовская // Материалы I Международной заочной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика». г. Ставрополь, 2014. – С. 110-115.

58. Ледовская А.В. Налоговая оптимизация как способ развития партнёрских отношений между обществом и государством / А.В. Ледовская // Материалы IV Международной научно-практической конференции

«Вопросы экономической науки: теория и практика». Ставрополь, 2017. – С. 42-47.

59. Ледовская А.В. Налоговый контроль: сущность и место в системе государственного финансового контроля / А.В. Ледовская // Материалы Международной научно-практической конференции «Теоретические и практические аспекты научных исследований». – г. Ставрополь: «СЕКВОЙЯ», 2016. С. 58-63.

60. Ледовская А.В. Направления совершенствования контрольных мероприятий налоговых органов в системе государственного финансового контроля / А.В. Ледовская // Материалы международной заочной научно-практической конференции «Теоретические и практические аспекты научных исследований». Ставрополь, 2016. – С. 64-67.

61. Ледовская А.В. Методы и схемы ухода от уплаты налогов / А.В. Ледовская // Материалы II Международной заочной научно-практической конференции «Вопросы экономической науки: теория и практика». Ставрополь, 2015. – С. 51-55.

62. Майбуров И.А. Массовый оппортунизм налогоплательщиков как следствие отсутствия в нашем обществе налоговой морали / И.А. Майбуров // / Налоги и финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 179-193.

63. Макаров Д.В. Экономические и правовые аспекты теневой экономики в России / Д.В. Макаров // Вопросы экономики. – 1998. – № 3. – С.38-54.

64. Маленкин А.В. Мировые тенденции в борьбе с уклонением от уплаты налогов / А.В. Маленкин, А.А. Нестеренко // Налоговая политика и практика. – 2013. – № 6 (126). – С. 77-80.

65. Мишустин М. В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография / М. В. Мишустин. – М.: ЮНИТИ. – 2005. – 251 с.

66. Мишустин М.В. ФНС России использует прорывные технологии чтобы соответствовать новым требованиям к налоговой системе

[Электронный ресурс] / М.В. Мишустин. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6973314/.

67. Мишустин М.В. ФНС меняет акценты в контрольной работе. Интервью с руководителем ФНС России [Электронный ресурс] / М.В. Мишустин. Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8434593/.

68. Могилда Е.П. Зарубежная практика уклонения от уплаты налогов и противодействия ему / Е.П. Могилда // Образование и наука в России и за рубежом. – 2019. – № 16 (64). – С. 48-53.

69. Морозов М. С. К вопросу о результативности налогового контроля / М. С. Морозов // Сервис PLUS. – 2014. – № 4. – С.61-12.

70. Налоговое администрирование и контроль : учебник / под ред. Л. И. Гончаренко. - М. : Магистр : ИНФРА-М, 2019. – 448 с.

71. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: от 31.07.1998 № 146-ФЗ: принят Гос. Думой 16.07.1998: (ред. от 01.04 2021).

72. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: от 31.07.1998 № 146-ФЗ: принят Гос. Думой 16.07.1998: (ред. от 01.04 2021).

73. Налоговый мониторинг: стратегические цели и перспективы развития // Налоговая политика и практика. - 2018. - № 4 (184). - С. 11-13.

74. Налоговый мониторинг. Сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/ (Дата обращения 21.06.2021).

75. Неоинституциональная экономическая теория: Учебное пособие / Под ред. В.В. Разумова. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2006. – 369 с.

76. Нестеров, Г.Г. Налоговый контроль: учебное пособие / Г.Г. Нестеров, А.Н. Попонова, А.В. Терзиди, – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 384 с.;

77. Огородникова И. И. Цифровая трансформация налогового контроля: эволюция и тенденции / И. И. Огородникова // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – №46. – С. 152-162.

78. Олейник А.И. Институциональная экономика: Учеб, пособие / А.И. Олейник. – М.: ИНФРА-М. 2011. – 304 с.

79. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). Форма 2-НК. [Электронный ресурс] сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn26/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 10.06.04.2021).

80. Официальный сайт МВД Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://мвд.рф/reports> (дата обращения: 25.06.2021).

81. Официальный сайт Следственного комитета Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://www.sledcom.ru>. (дата обращения: 25.06.2021).

82. Пансков В.Г. Перспективные направления по борьбе с уклонением от уплаты налогов / В.Г. Пансков // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 199-204.

83. Паршина Е.Н. Налоговая культура как инструмент противодействия налоговой деликтности в России / Е.Н. Паршина // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2016. – № 10 (77). – С. 24-29.

84. Папаика А.А. Институализация налоговой культуры в системе налоговых отношений / А.А. Папаика, А.А. Головащенко // Экономика, управление и инвестиции. – 2015. – № 3 (9). – С. 6-10.

85. Петухова Р.А. Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики / Р.А. Петухова, Я А. Григорьева // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – №46. – С. 303-316.

86. Пинская М.Р. Лабораторный эксперимент при исследовании проблемы уклонения от уплаты налогов: значение и методика проведения / М.Р. Пинская, А.П. Киреенко // *Налоги и налогообложение*. – 2017. – № 7. – С. 56-66.
87. Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявление / М. Р. Пинская // *Финансы*. – 2009. – № 2. – С. 43-46.
88. 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.
89. Портал правовой статистики Генеральной Прокуратуры РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL.: <http://www.crimesstat.ru>. (дата обращения: 25.06.2021).
90. Решетников М.Н. Концепция налогового комплаенса / М.Н. Решетников // *Вестник ИЭАУ*. – 2017. – № 16. – С. 10-15.
91. Рубцов И.В. Анализ форм и методов уклонения от уплаты налогов / И.В. Рубцов, Е.В. Рубцова // *Инновационное развитие экономики*. – 2016. – № 3-2 (33). – С. 207-212.
92. Солопова Н.Н. Отношение к налогам: налоговый менталитет и налоговая мораль / Н.Н. Солопова, Л.П. Третьякова // *Экономическое развитие региона: управление, инновации, подготовка кадров*. 2014. № 1. С. 266-277.
93. Тер-Акопов С.Г. Методы исследования и процессы принятия решений в налоговом комплаенсе / С.Г. Тер-Акопов // *Экономика. Бизнес. Банки*. – 2021. – № 4 (54). – С. 100-111.
94. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации».
95. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 64 от 28.12.2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

96. Разуваева Е.Б. Уклонение от уплаты налогов: способы уклонения и методы решения / Е.Б. Разуваева, Л.Р. Якупова // Вестник современных исследований. – 2018. – № 6.2 (21). – С. 265-267.
97. Саймон Г.А. Рациональность как процесс и продукт мышления / Г. А. Саймон // THESIS. –1993. – №.3. – с.16-38.
98. Смит В. Экспериментальная экономика / В. Смит. – М., 2008. – 360 с.
99. Тихонова А.В. Налоговая нагрузка и иные мотивы законопослушного поведения физических лиц // А.В. Тихонова / Экономика. Налоги. Право. – 2021. – Т. 14. № 2. – С. 169-178.
100. Уголовный кодекс Российской Федерации: часть первая от 13.06.1996 № 63-ФЗ : принят Гос. Думой 24.05.1996 : (ред. от 07.04.21).
101. Фон Нейман Дж. Теория игр и экономическое поведение / Дж. Фон Нейман, О. Моргенштерн. - М.: Наука, 1970. – 306 с.
102. Шаталова О.И., Мухорьянова О.А., Шмыгалева П.В., Величенко Е.А., Ледовская А.В. Совершенствование государственной налоговой политики в отношении субъектов малого и среднего бизнеса в Ставропольском крае // Вестник Института дружбы народов Кавказа (Теория экономики и управления народным хозяйством). Экономические науки. 2022. № 1 (61). С. 75-82.
103. Ядгаров Я.С. История экономических учений / Я.С. Ядгаров. – М.: Юрайт. 2004. – 480 с.
104. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. – OECD. – 2013. 88 p. Available at: http://www.oecdilibrary.org/taxation/oecdg20baseerosionandprofitshiftingproject_23132612 (accessed 20.05.2021).
105. Allingham, M., Sandmo, A. Income tax evasion: A theoretical analysis // Journal of Public Economics. – 1972. Vol. 1(3-4). – p. 323-338.
106. Alm J., McClellan C. (2012). Tax morale and tax compliance from the firm's perspective // Kyklos. – 2012. Vol. 65(1). – p. 1-17.

107. Alm J. A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting // *Account Rev.* – 1991. – Vol. 66. – p. 577–593.
108. Alm J. What motivates tax compliance? // *Journal of Economic Surveys.* – 2019. – Vol. 33, No. 2. – p. 353-388.
109. Alm, J., Jackson, B., McKee, M. Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance // *Journal of Economic Behavior & Organization.* – 1993. – Vol.22, No (4). – p. 285–303.
110. Angner, E., Loewenstein, G. Behavioral economics. In *Handbook of the Philosophy of Science.* – 2010. Volume 13. Amsterdam, The Netherlands, Elsevier Publishing. – pp. 67-101.
111. Andriani, L. Tax morale and prosocial behaviour: evidence from a Palestinian survey // *Cambridge Journal of Economics.* – 2016. Vol. 40(3). – p. 821-841.
112. Angrist J., Pischke J.-S. The credibility revolution in empirical economics: How better research design is taking the con out of econometrics // *The Journal of Economic Perspectives.* – 2010. Vol. 24(2). p. 3–30.
113. Bardsley N. *Rethinking the Rules.* in *Experimental Economics:* Princeton University Press, 2009. – 166 p.
114. Becker G. Crime and punishment – An economic approach // *The Journal of Political Economy.* – 1968. Vol. 76(2). – p. 169-217.
115. Bloomquist K. Tax compliance simulation: a multi-agent based approach, in *Social Simulation: Technologies, Advances and New Discoveries,* IGI Global, 2008. – p. 13-25.
116. Braithwaite V., Wenzel M. Integrating explanations of tax evasion and avoidance. *Cambridge handbook of psychology and economic behavior.* – Cambridge: Cambridge University Press. 2007. – 361 p.
117. Burlando R., Guala F. Heterogeneous Agents in Public Goods Experiments// *Experimental Economics.* – 2005. Vol. 8(1). – p.35-54.

118. Chan H., Supriyadi M., Torgler B. Trust and tax morale. in Uslaner, E.M. (Ed.), *The Oxford Handbook of Social and Political Trust*. Oxford University Press, New York, NY. 2018. – p. 1-71.
119. Chernick H., Merriman D. Using littered pack data to estimate cigarette tax evasion in NYC // *National Tax Journal*. – 2013. Vol. 66(2). – p. 635–668.
120. Duffy J. Agent-based models and human subject experiments. *Handbook of Computational Economics*. – 2006. Vol. 2. – p. 949-1011.
121. Edlund J. Attitudes towards taxation: Ignorant and incoherent? // *Scandinavian Political Studies*. – 2003. No 26. – p. 145–167.
122. Falkinger J., Walther H. Rewards versus penalties: On a new policy against tax evasion // *Public Finance Quarterly*. – 1991. No 19. – p. 67–79.
123. Feld L., Frey B. Trust breeds trust: How taxpayers are treated // *Economics of Governance*. – 2002. – Vol. 3(2). – p. 24-36.
124. Ferguson, E., Heckman, J.J., Corr, P. Personality and Individual Differences // *Special issue on personality and economics*. – 2011. Vol. 51(3). – p. 66-78.
125. Filippin A., Fiorio C., Viviano E. The effect of tax enforcement on tax morale // *European Journal of Political Economy*. – 2013. Vol. 32. – p. 320-331.
126. Frey B., Torgler B. Tax Morale and Conditional Cooperation // *Journal of Comparative Economics*. – 2007. Vol. 35(1). – p. 136-159.
127. Gilboa I. *Theory of decision under uncertainty*. – Cambridge University Press: 2009. – 169 p.
128. Holtermann H. Philosophical Questions at The Empirical European // *Journal of Legal Studies, Network of Legal Empirical Scholars (NoLesLaw)*. – 2019. Special Issue. p. 64-73.
129. 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.

130. Hurwicz L. Optimality and informational efficiency in resource allocation processes // *Mathematical Methods in the Social Sciences* / K. J. Arrow, S. Karlin, P. Suppes (eds.). Stanford: Stanford University Press, 1960. – 287 p.

131. IPT Group [Электронный ресурс]. Режим доступа <https://iptg.ru/services/uslugi-v-oblasti-nalogooblozheniya/rossiyskoe-nalogovoe-pravo/> (дата обращения 03.06.2021)

132. Jakob H. Holtermann S. Getting Real or Staying Positive: Legal Realism(s), Legal Positivism and the Prospects // *Naturalism in Jurisprudence*. – 2016. – Vol. 29(4). – p. 116-128.

133. Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I. Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework // *Econ Psychol.* – 2008. Vol. 29(2). – p. 210–225.

134. Kollock P. Social dilemmas: The Anatomy of Cooperation // *Annu. Rev. Sociol.* – 1998. Vol. 24. – p. 183–214.

135. Ledovskaya A. The Influence of Taxpayers Behavioral Factors on Tax Evasion / A. Ledovskaya, V. Kuzmenko, V. Molodykh // *International Transaction Journal of Engineering, Management, & Applied Sciences & Technologies*. – 2021. – Vol. 12(13). – pp. 1-11. – 0,82 п.л. (авт. – 0,31 п.л.). DOI: 10.14456/ITJEMAST.2021.264

136. Leonardo G., Martinez-Vazquez J. Politicians, bureaucrats, and tax morale: what shapes tax compliance attitudes? // *International Studies Program Working Paper*. – 2016. Issue 16-08. – 43 p.

137. 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.

138. Lima, F., Zaklan, G. A multi-agent-based approach to tax morale // *International Journal of Modern Physics*. – 2008. Vol. 19(12). – p. 1797–1808.

139. McCaffery E., Slemrod J. *Behavioral Public Finance*. – 2006. New York, NY, Russell Sage Foundation. – 187 p.

140. Moser, D. V., Evans III, J.H., Kim, C.K. The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions // *Accounting Review*. – 1995. Vol. 70(4). – p. 619–634.

141. Melnik M. Do ebay sellers comply with state sales taxes? // *National Tax Journal*. – 2010. Vol. 63(2). – p. 215–236. Myerson R. Optimal auction design // *Mathematics of Operations Research*. 1981. Vol. 6, No 1. P. 58-73.

142. Muehlbacher S, Kirchler E, Schwarzenberger H 2011. Voluntary versus enforced compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework // *Eur J Law Econ*. – 2011. Vol. 32. – p. 89–97.

143. Nordhaus W., Chen X. A sharper image? Estimates of the precision of nighttime lights as a proxy for economic statistics // *J. Econ. Geogr.* – 2014, Vol. 15. – p. 217–246.

144. OECD. *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*. – OECD Publishing, Paris. 2014. – 157 p.

145. OECD. *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. – Paris, OECD Publishing, 2020. – 205 p.

146. OECD. *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*. – Paris, OECD Publishing, 2018. – 174 p.

147. OECD. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. – Paris, OECD Publishing, 2016. – 198 p.

148. OECD. *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 89 p.

149. OECD, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. – OECD Publishing, Paris, 2016. – 112 p.

150. OECD *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*. – OECD Publishing, Paris. 2017. – 166 p.

151. OECD/FIIAPP. Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education. – OECD Publishing, Paris. – 2015. – 125 p.
152. Pickhard M., Prinz A. Behavioral dynamics of tax evasion – a survey // Journal of Economic Psychology. – 2014. No 40. – P. 1–19.
153. Plott R., Smith L. Handbook of experimental economics results. – Elsevier, 2008. – 215 p.
154. Porcano T. Correlates of tax evasion // Journal of Economic Psychology. – 1988. No 9. – p. 47–67.
155. Posner R., Rasmusen E. Creating and Enforcing Norms, with Special Reference to Sanctions // International Review of Law and Economics. – 1999. Vol. 19. No. 3. – p. 369-382.
156. Schmolders G. Fiscal Psychology: A New Branch of Public Finance // National Tax Journal. – 1959. Vol. 12(4). – p. 340–345.
157. Schneider F. The shadow economy and shadow labor force: a survey of recent developments // IZA Discussion Paper. – 2014. Vol. 82. – p. 78-92.
158. Seibold G., Pickhardt M. Lapse of time effects on tax evasion in an agent-based econophysics model // Physica A, – 2013. Vol. 392(9). – p. 2079-2087.
159. Slemrod J., Weber, C. Evidence of the invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy // International Tax and Public Finance. – 2012. Vol. 19(1). – p. 25–53.
160. Slemrod J., Gillitzer C. Tax Systems. – Cambridge, MA: The MIT Press, 2014. – 256 p.
161. Torgler B. Tax compliance and data: What is available and what is needed // The Australian Economic Review. – 2016. Vol. 49(3). – p. 352–364.
162. Thaler R., Sunstein C. Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness. – 2008. – New Haven, CT: Yale University Press. – 214 p.
163. Torgler B. Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis. – 2007. Cheltenham, UK, Edward Elgar Publishing. – 214 p.

164. Tyler T., Lind E. A relational model of authority in groups. In: Zanna MP (ed) *Advances in experimental social psychology*, vol XXV. – Academic Press, San Diego, 1992. – p. 115–191.

165. Van Dijke M, Verboon P. Trust in authorities as a boundary condition to fairness on tax compliance // *J Econ Psychol.* – 2010. Vol. 31. – p. 80–91.

166. Wahl I., Kastlunger B., Kirchler E. Trust in authorities and power to enforce tax compliance: an empirical analysis of the “slippery slope framework“ // *Law Policy.* – 2010. Vol. 32(4). – p. 383–406.

167. Wahlund R. Tax changes and economic behavior: The case of tax evasion // *Journal of Economic Psychology.* –1992. No 13. – p. 657–677.

168. Wenzel M. An analysis of norm processes in tax compliance // *Journal of Economic Psychology.* – 2004. No 25. – p. 213–228.

169. Wenzel M., Thielmann I. Why we punish in the name of justice: just desert versus value restoration and the role of social identity // *Soc Justice Res.* – 2006. Vol. 19. – p. 450–470.

170. Williams C., Martinez Á. Explaining cross-national variations in tax morality in the European Union: an exploratory analysis // *Studies of Transition States and Societies.* – 2014. Vol. 6(1). – p. 5-18.

171. World Values Survey site [электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.worldvaluessurvey.org/wvs.jsp> (дата обращения 01.05.2021).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А – Исходные данные для эконометрического анализа

Таблица А1 – Исходные данные для эконометрического анализа

Регионы	Налоговые поступления, всего	Ко-во налогоплательщиков	Количество организаций, представивших нулевую отчетность	Количество организаций, не представивших декларации в текущем налоговом периоде	Задолженность, всего	недоимка орг-ций, не представляющих отчетность
Белгородская область	91 126 052	11 779	4 702	3 622	5 213 273	675 221
Брянская область	41 239 945	4 890	2 463	755	3 535 739	497 889
Владимирская область	70 690 632	6 409	1 347	895	6 319 609	402 729
Воронежская область	97 764 285	17 374	5 795	5 348	7 787 813	1 299 370
Ивановская область	28 818 963	7 230	3 417	3 029	4 686 667	583 058
Калужская область	82 668 055	6 008	2 003	976	5 113 933	560 046
Костромская область	25 028 304	2 878	1 010	439	3 437 424	540 897
Курская область	56 379 320	4 807	1 624	1 687	4 117 770	374 884
Липецкая область	43 767 241	5 983	2 013	869	3 557 812	475 605
Московская область	830 696 930	54 443	16 503	15 420	86 627 215	6 536 676
Орловская область	25 344 000	3 569	2 355	681	2 346 771	220 646
Рязанская область	111 142 381	7 618	4 023	2 059	5 463 249	840 874
Смоленская область	45 534 229	6 968	3 140	2 129	8 687 540	377 836
Тамбовская область	28 937 711	4 075	2 216	1 113	2 758 843	480 325
Тверская область	61 496 599	7 487	3 390	1 748	5 799 723	673 099
Тульская область	64 113 211	8 683	4 069	2 440	8 328 651	1 100 598
Ярославская область	140 180 160	12 200	4 284	3 532	11 181 939	1 856 864
город Москва	3 061 357 926	278 219	90 016	132 222	341 442 352	49 163 109
Республика Карелия	26 347 350	3 070	798	1 263	3 109 439	450 826
Республика Коми	178 675 174	2 978	1 550	1 118	3 596 976	329 520
Архангельская область	68 968 379	3 587	1 511	618	4 300 029	565 801
Вологодская область	70 481 050	10 512	3 240	4 276	4 179 131	357 853
Калининградская область	111 500 206	5 454	3 021	1 994	10 420 541	1 565 407

Ленинградская область	321 971 784	7 459	3 312	584	9 247 738	100 796
Мурманская область	78 532 708	3 395	1 087	1 151	4 584 539	658 662
Новгородская область	26 147 960	3 069	1 324	804	3 111 652	357 499
Псковская область	18 976 811	3 766	983	574	2 278 237	132 371
город Санкт-Петербург	1 074 116 469	114 122	30 286	38 538	44 116 303	5 189 003
Ненецкий АО	72 868 332	278	25	16	654 693	26 383
Республика Дагестан	32 989 002	2 062	1 263	2 030	12 806 737	323 917
Республика Ингушетия	4 045 176	433	494	713	1 959 111	132 667
Кабардино-Балкарская Республика	12 936 811	1 168	1 118	437	5 834 754	281 314
Карачаево-Черкесская Республика	9 394 029	759	817	563	2 929 201	314 882
Республика Северная Осетия-Алания	17 618 849	980	900	713	6 364 389	676 190
Чеченская Республика	13 370 422	993	1 037	1 201	4 555 348	199 402
Ставропольский край	97 408 435	8 401	4 821	2 006	12 639 899	1 589 818
Республика Адыгея	16 822 578	1 067	488	462	1 975 664	149 714
Республика Калмыкия	8 081 616	538	740	295	1 579 997	128 601
Республика Крым	68 956 034	6 368	4 969	1 757	1 289 083	146 524
Краснодарский край	337 414 344	26 244	13 386	15 257	32 235 135	3 619 060
Астраханская область	114 857 321	2 571	1 683	969	4 699 541	633 920
Волгоградская область	159 885 181	8 656	2 871	2 714	12 833 897	1 645 555
Ростовская область	199 408 944	20 677	9 389	3 694	18 881 524	2 429 982
город Севастополь	14 351 855	2 051	1 140	463	390 573	34 104
Республика Башкортостан	335 756 316	21 113	9 707	6 070	13 425 760	1 778 722
Республика Марий-Эл	25 495 321	3 193	1 154	413	2 608 368	429 765
Республика Мордовия	40 165 504	2 867	895	784	3 237 153	229 579
Республика Татарстан	556 933 514	32 331	14 534	10 596	12 961 737	1 604 407
Удмуртская Республика	168 288 036	10 516	3 308	2 554	7 279 195	1 719 368
Чувашская Республика	43 428 346	5 344	1 565	883	4 130 545	458 717
Кировская область	44 671 610	6 032	2 176	1 871	3 754 659	727 086
Нижегородская область	253 909 102	28 376	10 214	7 303	17 418 701	1 983 389

Оренбургская область	262 438 227	7 313	2 317	1 761	9 582 632	903 870
Пензенская область	51 260 375	5 704	2 429	1 472	4 525 869	325 268
Пермский край	319 780 873	18 471	7 114	7 621	13 877 544	1 855 851
Самарская область	400 043 722	30 152	10 394	10 439	19 337 056	2 208 213
Саратовская область	167 822 070	11 270	2 969	1 222	8 961 228	647 712
Ульяновская область	65 238 184	7 336	2 285	808	4 857 316	338 616
Курганская область	28 131 772	2 298	1 656	398	3 331 382	311 504
Свердловская область	312 265 597	41 933	14 459	12 580	26 106 514	3 249 347
Тюменская область	226 599 634	10 175	3 662	2 861	8 735 086	1 441 321
Челябинская область	210 590 242	28 826	11 133	9 826	21 934 389	3 743 617
Ханты-Мансийский АО - Югра	2 214 026 745	7 784	3 536	4 400	13 986 446	1 390 045
Ямало-Ненецкий АО	1 140 378 762	1 887	1 005	542	9 132 879	706 981
Республика Алтай	6 479 609	1 014	467	575	820 226	115 047
Республика Бурятия	27 446 909	2 352	850	408	4 111 672	216 361
Республика Тыва	6 070 337	388	869	171	722 569	91 992
Республика Хакасия	22 430 041	1 573	1 038	320	3 058 702	206 234
Алтайский край	79 233 093	13 298	5 385	3 406	9 817 115	712 831
Красноярский край	471 955 056	18 901	8 185	3 458	14 291 366	1 881 247
Иркутская область	319 992 524	11 346	5 078	1 976	15 457 467	1 735 676
Кемеровская область	153 714 789	10 327	3 355	1 799	9 009 437	539 088
Новосиби́рская область	172 770 233	31 255	10 707	14 208	20 293 560	2 061 399
Омская область	178 116 507	11 121	4 284	2 252	12 257 571	2 159 680
Томская область	171 196 324	7 294	2 993	1 918	4 450 054	598 312
Забайкальский край	34 516 828	2 084	1 558	325	5 068 904	306 015
Республика Саха (Якутия)	170 060 891	3 070	1 535	1 051	8 824 424	1 809 018
Приморский край	101 087 770	12 852	5 007	4 256	10 754 785	1 348 184
Хабаровский край	123 824 656	8 311	3 137	1 469	10 119 981	995 880
Амурская область	22 979 416	3 008	1 257	392	3 895 367	335 051
Камчатский край	31 432 133	988	536	339	2 209 368	158 875
Магаданская область	13 434 221	805	149	220	1 374 582	168 341

Сахалинская область	142 998 786	2 088	998	814	5 470 122	529 424
Еврейская АО	6 000 700	426	226	140	625 476	29 221
Чукотский АО	11 638 959	200	20	18	63 835	11 879

Таблица А2 – Исходные данные для эконометрического анализа

Регионы	Задолженность доначисленная по результатам камеральных и выездных проверок	Доля задолженности в налоговых поступлениях	Доля орг-ций, предоставляющих нулевую отчетность	Доля организаций, не представивших декларации в текущем налоговом периоде	Доля недоимки орг-ций не представляющих отчетность в налог поступлениях	Доля задолженности начисленной по результатам проверок в налог поступлениях
РФ	340 486 301	6,27	36,78	34,66	0,76	1,98
Белгородская область	1 204 769	5,72	39,92	30,75	0,74	1,32
Брянская область	1 503 448	8,57	50,37	15,44	1,21	3,65
Владимирская область	2 031 580	8,94	21,02	13,96	0,57	2,87
Воронежская область	2 300 930	7,97	33,35	30,78	1,33	2,35
Ивановская область	1 996 263	16,26	47,26	41,89	2,02	6,93
Калужская область	1 460 893	6,19	33,34	16,25	0,68	1,77
Костромская область	1 226 549	13,73	35,09	15,25	2,16	4,90
Курская область	1 356 177	7,30	33,78	35,09	0,66	2,41
Липецкая область	1 032 828	8,13	33,65	14,52	1,09	2,36
Московская область	24 354 377	10,43	30,31	28,32	0,79	2,93
Орловская область	891 841	9,26	65,98	19,08	0,87	3,52
Рязанская область	1 908 812	4,92	52,81	27,03	0,76	1,72
Смоленская область	3 218 413	19,08	45,06	30,55	0,83	7,07
Тамбовская область	874 935	9,53	54,38	27,31	1,66	3,02
Тверская область	2 042 111	9,43	45,28	23,35	1,09	3,32
Тульская область	2 658 823	12,99	46,86	28,10	1,72	4,15
Ярославская область	3 742 031	7,98	35,11	28,95	1,32	2,67
город Москва	100 522 182	11,15	32,35	47,52	1,61	3,28
Республика Карелия	1 203 040	11,80	25,99	41,14	1,71	4,57
Республика Коми	1 860 697	2,01	52,05	37,54	0,18	1,04

Архангельская область	1 402 507	6,23	42,12	17,23	0,82	2,03
Вологодская область	1 631 812	5,93	30,82	40,68	0,51	2,32
Калининградская область	2 916 245	9,35	55,39	36,56	1,40	2,62
Ленинградская область	3 099 415	2,87	44,40	7,83	0,03	0,96
Мурманская область	2 639 505	5,84	32,02	33,90	0,84	3,36
Новгородская область	1 159 791	11,90	43,14	26,20	1,37	4,44
Псковская область	673 241	12,01	26,10	15,24	0,70	3,55
город Санкт-Петербург	12 722 786	4,11	26,54	33,77	0,48	1,18
Ненецкий АО	344 008	0,90	8,99	5,76	0,04	0,47
Республика Дагестан	3 349 305	38,82	61,25	98,45	0,98	10,15
Республика Ингушетия	520 320	48,43	114,09	164,67	3,28	12,86
Кабардино-Балкарская Республика	3 553 957	45,10	95,72	37,41	2,17	27,47
Карачаево-Черкесская Республика	823 845	31,18	107,64	74,18	3,35	8,77
Республика Северная Осетия-Алания	1 617 619	36,12	91,84	72,76	3,84	9,18
Чеченская Республика	659 066	34,07	104,43	120,95	1,49	4,93
Ставропольский край	4 154 641	12,98	57,39	23,88	1,63	4,27
Республика Адыгея	466 301	11,74	45,74	43,30	0,89	2,77
Республика Калмыкия	647 559	19,55	137,55	54,83	1,59	8,01
Республика Крым	215 806	1,87	78,03	27,59	0,21	0,31
Краснодарский край	13 892 923	9,55	51,01	58,14	1,07	4,12
Астраханская область	1 511 113	4,09	65,46	37,69	0,55	1,32
Волгоградская область	6 486 724	8,03	33,17	31,35	1,03	4,06
Ростовская область	5 534 788	9,47	45,41	17,87	1,22	2,78
город Севастополь	60 681	2,72	55,58	22,57	0,24	0,42
Республика Башкортостан	3 792 624	4,00	45,98	28,75	0,53	1,13
Республика Марий-Эл	901 486	10,23	36,14	12,93	1,69	3,54
Республика Мордовия	803 460	8,06	31,22	27,35	0,57	2,00
Республика Татарстан	3 729 444	2,33	44,95	32,77	0,29	0,67
Удмуртская Республика	2 219 540	4,33	31,46	24,29	1,02	1,32

Чувашская Республика	1 573 735	9,51	29,29	16,52	1,06	3,62
Кировская область	1 756 139	8,41	36,07	31,02	1,63	3,93
Нижегородская область	5 088 714	6,86	36,00	25,74	0,78	2,00
Оренбургская область	2 734 264	3,65	31,68	24,08	0,34	1,04
Пензенская область	1 260 987	8,83	42,58	25,81	0,63	2,46
Пермский край	5 569 840	4,34	38,51	41,26	0,58	1,74
Самарская область	5 762 592	4,83	34,47	34,62	0,55	1,44
Саратовская область	2 558 922	5,34	26,34	10,84	0,39	1,52
Ульяновская область	1 455 270	7,45	31,15	11,01	0,52	2,23
Курганская область	885 681	11,84	72,06	17,32	1,11	3,15
Свердловская область	8 790 103	8,36	34,48	30,00	1,04	2,81
Тюменская область	2 671 608	3,85	35,99	28,12	0,64	1,18
Челябинская область	6 866 006	10,42	38,62	34,09	1,78	3,26
Ханты-Мансийский АО - Югра	4 747 559	0,63	45,43	56,53	0,06	0,21
Ямало-Ненецкий АО	3 476 054	0,80	53,26	28,72	0,06	0,30
Республика Алтай	348 676	12,66	46,06	56,71	1,78	5,38
Республика Бурятия	1 103 346	14,98	36,14	17,35	0,79	4,02
Республика Тыва	191 644	11,90	223,97	44,07	1,52	3,16
Республика Хакасия	838 447	13,64	65,99	20,34	0,92	3,74
Алтайский край	2 691 925	12,39	40,49	25,61	0,90	3,40
Красноярский край	4 828 972	3,03	43,30	18,30	0,40	1,02
Иркутская область	4 194 354	4,83	44,76	17,42	0,54	1,31
Кемеровская область	3 310 356	5,86	32,49	17,42	0,35	2,15
Новосибирская область	6 127 334	11,75	34,26	45,46	1,19	3,55
Омская область	3 790 964	6,88	38,52	20,25	1,21	2,13
Томская область	1 406 053	2,60	41,03	26,30	0,35	0,82
Забайкальский край	1 713 216	14,69	74,76	15,60	0,89	4,96
Республика Саха (Якутия)	2 663 055	5,19	50,00	34,23	1,06	1,57
Приморский край	2 942 117	10,64	38,96	33,12	1,33	2,91
Хабаровский край	4 250 550	8,17	37,75	17,68	0,80	3,43

Амурская область	1 337 510	16,95	41,79	13,03	1,46	5,82
Камчатский край	1 343 819	7,03	54,25	34,31	0,51	4,28
Магаданская область	898 871	10,23	18,51	27,33	1,25	6,69
Сахалинская область	2 141 051	3,83	47,80	38,98	0,37	1,50
Еврейская автономная область	221 747	10,42	53,05	32,86	0,49	3,70
Чукотский АО	23 609	0,55	10,00	9,00	0,10	0,20

Приложение Б – Результаты моделирования (абсолютные значения)

Таблица Б1 – Регрессионная статистика

<i>Регрессионная статистика</i>						
Множественный R	0,92421262					
R-квадрат	0,854168967					
Нормированный R-квадрат	0,84457482					
Стандартная ошибка	681261,9858					
Наблюдения	82					
Дисперсионный анализ						
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>	
Регрессия	5	2,06603E+14	4,13205E+13	89,03021563	2,47493E-30	
Остаток	76	3,5273E+13	4,64118E+11			
Итого	81	2,41876E+14				
	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>
Y-пересечение	-23407,02352	92494,78062	-0,253063182	0,80090265	-207626,3446	160812,2976
Задолженность, всего	0,188315833	0,22315168	0,84389162	0,401378418	-0,256129257	0,632760923
Недоимка, всего	-0,308614811	0,266116117	-1,159699814	0,249801478	-0,838630991	0,221401369
Задолженность доначисленная по результатам камеральных и выездных проверок	0,473932287	0,140694279	3,368525642	0,00118908	0,193715345	0,75414923
Дополнительно начислено платежей по результатам камеральных проверок, тыс. рублей	-0,067285964	0,265145549	-0,253769919	0,800358591	-0,595369091	0,460797162
Задолженность по санкциям	-1,741226958	1,269032566	-1,372090051	0,17407187	-4,268724362	0,786270445

Таблица Б2 – Оценка мультиколлинеарности

	Задолженность, всего	Недоимка, всего	Задолженность доначисленная по результатам камеральных и выездных проверок	Дополнительно начислено платежей по результатам камеральных проверок	Задолженность по санкциям
Задолженность, всего	1				
Недоимка, всего	0,999927571	1			
Задолженность доначисленная по результатам камеральных и выездных проверок	0,998074172	0,997627028	1		
Дополнительно начислено платежей по результатам камеральных проверок	0,986630926	0,986929972	0,987030059	1	
Задолженность по санкциям	0,99789868	0,99782037	0,99735021	0,988653131	1

Приложение С – Вопросы анкеты

Выразите степень своего согласия с утверждениями по 7-ми бальной системе (1 – полностью не согласен, 7 – полностью согласен).

Добровольное соблюдение налогового законодательства

1. Я воспринимаю уплату налогов как само собой разумеющееся.
2. Если бы налоговый контроль отсутствовал, то я бы все равно уплачивал налоги в полном объеме и точно в срок.

Принудительное соблюдение налогового законодательства

3. Я плачу налоги, потому что риск быть подвергнутым налоговой проверке очень высокий.
4. Я плачу налоги, потому что размер штрафов превышает размер потенциальной прибыли.
5. Я чувствую, что вынужден уплачивать налоги.

Процедурная справедливость

6. Процесс принятия решений в налоговых органах основан на фактах, а не на мнениях.
7. В налоговых органах уважают права налогоплательщиков.
8. Сотрудники налоговой администрации охотно и в полном объеме информируют налогоплательщиков.
9. Сотрудники налоговых органов относятся ко мне так же, как и ко всем остальным налогоплательщикам.

Справедливое распределение благ

10. Сумма налогов, которую я должен заплатить, справедлива.
11. Размер суммы налогов, которую я должен заплатить сопоставима с выгодами, которые я получаю от государства взамен.
12. Налоговая нагрузка в моей сфере деятельности выше, чем в других.
13. Крупный бизнес по сравнению с малым имеет больше законных возможностей уменьшить свою налоговую нагрузку.

14. Малый бизнес по сравнению с крупным имеет больше налоговых льгот.

Карательная справедливость

15. Российская правовая система гарантирует, что уклоняющиеся от уплаты налогов получают наказание, которого они заслуживают.

16. Российская правовая система является чрезмерно жесткой по отношению к нарушителям налогового законодательства.

17. Российское налоговое законодательство гарантирует, что налогоплательщики, уклоняющиеся от уплаты налогов, воздержатся от таких поступков в будущем.

18. Внимание налоговых органов к законопослушным налогоплательщикам является чрезмерным.