

УДК 336.02

JEL: G02

DOI 10.24147/1812-3988.2019.17(4).5-10

НАЛОГОВОЕ СОБЛЮДЕНИЕ: НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ИЛИ НАЛОГОВАЯ МОРАЛЬ?

Г.С. Айтхожина

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского (Омск, Россия)

Информация о статье

Дата поступления
9 октября 2019 г.

Дата принятия в печать
1 ноября 2019 г.

Тип статьи

Аналитическая статья

Ключевые слова

Налоговое поведение, налоговое соблюдение, налоговое администрирование, налоговый контроль, налоговая мораль

Аннотация. Актуальность исследования налогового поведения определяется наличием значительного сектора оппортунистического поведения. С целью снятия неопределенности в роли мотивационных факторов представлена сравнительная оценка зависимости налогового соблюдения от двух из них – налогового контроля и налоговой морали. Исследование базируется на институционально-деликтном подходе и результатах ряда эмпирических исследований налоговой морали и налогового соблюдения. Сделаны эконометрические оценки на основе эмпирических данных, проведен сравнительный анализ. Результаты показали тесную связь налогового соблюдения и исследуемых факторов. Уровень теневой экономики как индикатор налогового соблюдения и показатели факторов (расходы на налоговое администрирование, уровень налоговой морали) показывают отрицательную корреляцию на существенном уровне ($-0,562$; $-0,703$ соответственно) и степень обусловленности на уровне 30, 50 %. Доказанная значимость налоговой морали в налоговом соблюдении создает основу для определения новых, более оптимальных инструментов воздействия на налоговое поведение для дальнейших исследований факторов неэкономического сдерживания.

TAX COMPLIANCE: TAX CONTROL OR TAX MORALITY?

G.S. Aytkhozhina

Dostoevsky Omsk State University (Omsk, Russia)

Article info

Received
October 9, 2019

Accepted
November 1, 2019

Type paper

Analytical paper

Keywords

Tax behavior, tax compliance, tax administration, tax control, tax morale

Abstract. Studies of the factors of tax behavior are still actual in modern conditions for many countries of the world due to the presence of a significant sector of opportunistic behavior. In connection with a very wide range of motivational factors, the identification of the most effective ones in terms of their impact on tax compliance is required. In order to remove the uncertainty in the role of factors of economic and noneconomic control, this article presents the results of a comparative assessment of the dependence of tax compliance on the economic factor (tax control) and noneconomic (tax moral). This study is based on the institutional-tort approach and the results of a number of empirical studies of tax morality and tax compliance. To justify the dependence of tax compliance and the studied factors of an economic and noneconomic nature, econometric estimates are made (correlation and linear regression), a comparative analysis is carried out. The results of econometric estimates showed a close relationship between tax compliance and the inquired factors of economic and noneconomic control. The level of the shadow economy as an indicator of tax compliance and indicators of factors (expenses on tax administration, the level of tax morale) show a negative correlation at a substantial level (respectively -0.562 ; -0.703). And the degree of influence is estimated at 30%, 50%. Thus, tax morality plays a significant role in the formation of tax compliance, comparable to the key economic factor – tax control. And even has some advantages. The results of the study provide the basis for identifying new, more optimal tools for a comprehensive impact on the tax behavior of tax entities, for optimizing decision-making in the development of state tax strategies, for further studies of noneconomic control factors.

1. Введение. В настоящее время для многих стран мира сохраняется высокую актуальность проблематика налогового поведения экономических субъектов: соблюдения и несоблюдения установленных налоговых правил. Протестное поведение выливается в значительный сектор скрытой экономики (средний уровень около 30 %), высокий уровень налоговой задолженности. Последнее обуславливает не только сокращение возможностей государственной политики, но и дискредитацию принципа справедливости в налогообложении, отсутствие добросовестной конкурентной среды, увеличение затрат на налоговый контроль, т. е. оказывает негативное влияние на возможности экономического роста, затрагивая, таким образом, в той или иной степени, интересы каждого.

Для изменения ситуации необходимо определение иных, не традиционных инструментов государственного регулирования, способных улучшить уровень налогового соблюдения. И данная задача требует научных исследований множества разнообразных экономических и неэкономических факторов налогового поведения, обусловленных многогранной природой экономических субъектов и происходящими качественными изменениями внешней среды.

Именно с целью выявления источников неопределенности в налоговых отношениях и их снятия в данной работе сделана оценка зависимости налогового поведения от двух важных факторов: экономического – налогового контроля (налоговое администрирование) и неэкономического – налоговой морали.

2. Обзор литературы. Данная работа базируется на результатах ряда исследований проблематики налогового соблюдения и морали, в том числе научных изысканиях М. Аллингем и А. Сандмо, построивших классическую статистическую модель ожидаемой полезности при рациональном выборе налогоплательщика в зависимости от экономических факторов (налоговой ставки, вероятности контроля и размеров штрафов) [1], ставшую базой и стимулом для дальнейших исследований в данной области, а также на результатах изучения влияния на налоговое поведение различных факторов и ограничений [2; 3], в том числе психологических [4], социальных [5], культурных [6] и иных [7]. Ограниченность объяснения мотивации налогового поведения, отсутствие оценки степени влияния отдельных факторов на налоговое соблюдение или де-

ликты требуют проведения дальнейших научных изысканий.

3. Гипотезы и методы исследования. Гипотеза данного исследования – отдельные неэкономические факторы, а именно налоговая мораль, могут оказывать не менее эффективное сдерживание от нарушения налоговых правил, чем основные экономические, например налоговый контроль, в частности расходы на налоговое администрирование.

Настоящее исследование построено на институционально-деликтном подходе, представленном автором ранее [8; 9] и объясняющем исследуемый предмет через его экономико-институциональную структуру, исходя из факторов несоблюдения, деликтов. Исследования налоговых отношений через развитие налоговых институтов, обуславливающих налоговое поведение, позволяет сделать наиболее обоснованный выбор преобразований в налоговой сфере [10].

Для обоснования зависимости налогового соблюдения и исследуемых факторов экономического и неэкономического характера сделаны эконометрические оценки (корреляция и линейная регрессия). Определены характер и теснота связи показателя, характеризующего налоговое соблюдение с показателями, отражающими факторы. Далее проведен сравнительный анализ полученных результатов.

В качестве индикатора уровня налогового соблюдения принят показатель доли теневой экономики. В качестве индикатора уровня налогового контроля используется показатель расходов на налоговое администрирование в расчете на душу населения. Показатель уровня налоговой морали определен аналогично методу, предложенному Дж. Алмом и Б. Торгербом [6], а именно оценка уровня налоговой морали как внутренней мотивации человека добросовестно платить налоги производится по ответам респондентов на вопрос: «Считаете ли вы, что уклонение от уплаты налогов при наличии такой возможности всегда можно оправдать, никогда не может быть оправданным или что-то среднее между ними?» Оценка строится по четырехбалльной шкале (от 0 до 3), где 0 присваивается ответу «это нормально, допустимо», а 3 – «недопустимо».

Расчеты произведены на основе данных Ф. Шнайдера по уровню скрытой экономики в различных странах мира [11], данных ОЭСР по расходам на налоговое администрирование

32 стран (*Tax Administration 2017 Data Portal*), результатов опросов, проводимых Всероссийским центром изучения общественного мнения (ВЦИОМ, опросы за 2001–2016 гг., 1 600 респондентов). Выборка объясняется доступностью (публичностью) данных.

Соотношение уровня теневой экономики и показателей исследуемых факторов установлено в графической интерпретации (линейная регрессия) и оценке корреляционной зависимости.

4. Результаты исследования. Ниже в формализованном виде с последующими аналитическими характеристиками представлена зависимость налогового соблюдения от отдельных факторов налогового поведения.

Зависимость налогового соблюдения от государственных затрат на налоговый контроль (налоговое администрирование) на примере данных 32 стран мира (включая европейские страны, Россию, США и др.) представлена на рис. 1.

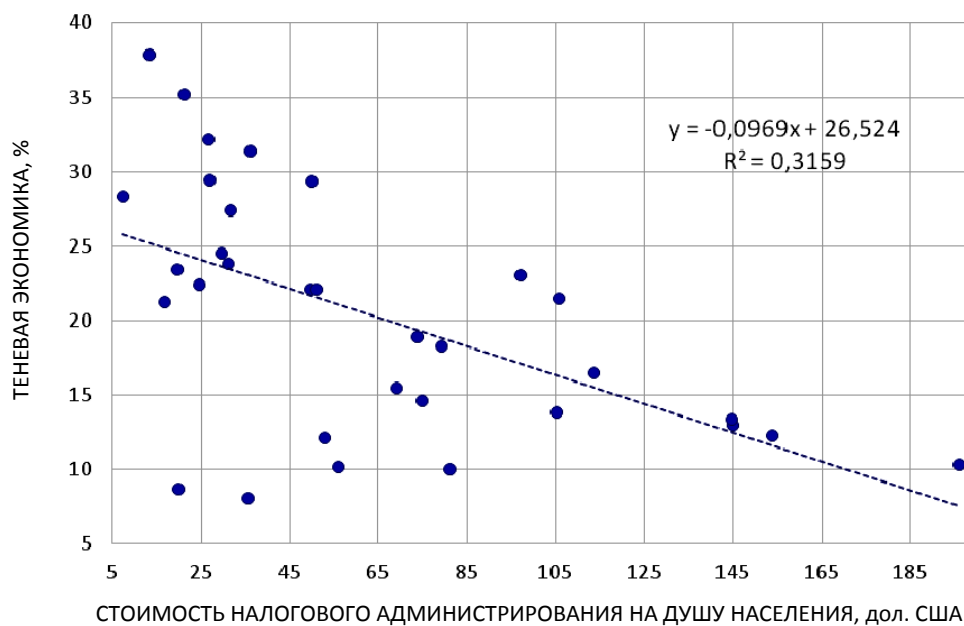


Рис. 1. Соотношение расходов на налоговое администрирование и уровня теневой экономики

Fig. 1. The ratio of expenses for tax administration and the level of the shadow economy

Как видно из представленных результатов, налоговое соблюдение и контроль в своей взаимосвязи обладают существенным экономическим (включая финансовый) потенциалом. Согласно установленным зависимостям:

1) показатели уровня теневой экономики и расходов государства на налоговое администрирование показывают отрицательную корреляцию на существенном уровне ($-0,562$); при высоком уровне затрат на контроль теневой сектор экономики однозначно низок;

2) увеличению расходов на налоговое администрирование в расчете на душу населения на 10 дол. США соответствует сокращение теневой сектора на 1 процентный пункт ($0,97$), обусловленность оценивается в 31,6 %;

3) если при небольших затратах на налоговое администрирование уровень налогового соблюдения сильно дифференцирован, но пре-

имущественно низок, то при высоких расходах – однозначно положительное налоговое соблюдение, низкий уровень теневых сектора экономики.

Графическая интерпретация результатов эмпирического исследования Дж. Алма и Б. Торглерба зависимости теневой экономики и уровня налоговой морали на примере 16 стран мира представлена на рис. 2.

Она отражает существенную отрицательную корреляцию между налоговой моралью и уровнем теневой экономики ($-0,567$) [3]. Высокому уровню налоговой морали соответствует низкий уровень теневой экономики.

Для уточнения оценки влияния налоговой морали на налоговое соблюдение автором произведены расчеты по данным Российской Федерации за 2001–2016 гг. Результаты по России очень близки к зависимости, установлен-

ной на рис. 2. Наблюдается даже более тесная связь (рис. 3), существенная отрицательная корреляция (-0,703).

Согласно установленной зависимости, повышение налоговой морали на 0,5 балла по

четырёхбалльной шкале (от 0 до 3) соответствует сокращению теневого сектора, по минимальной оценке, около 4 процентных пунктов, степень влияния (коэффициент детерминации) почти 50 %.

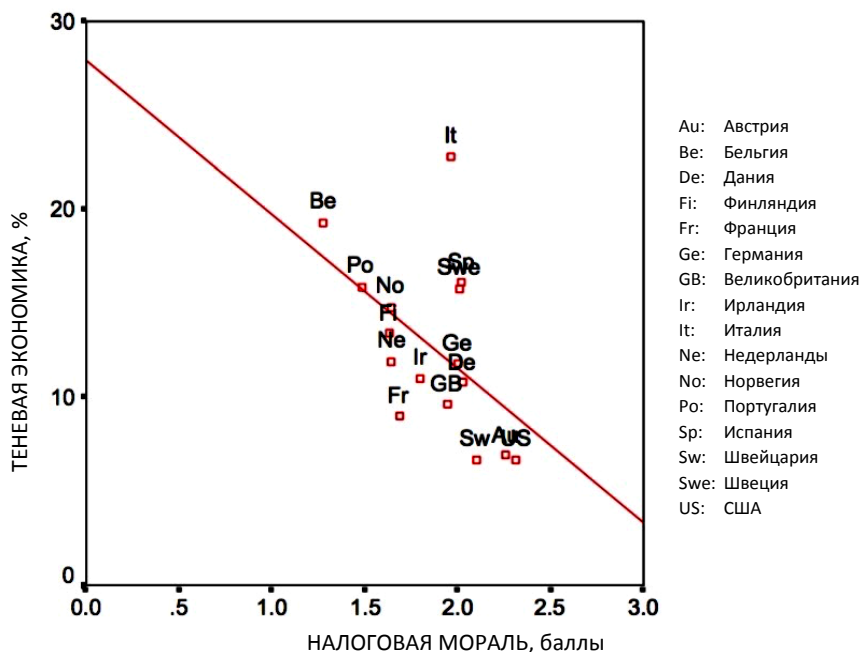


Рис. 2. Соотношение налоговой морали и уровня теневого сектора (сост. по: [6])

Fig. 2. The ratio of tax morality and the level of the shadow economy (compiled on the basis of [6])

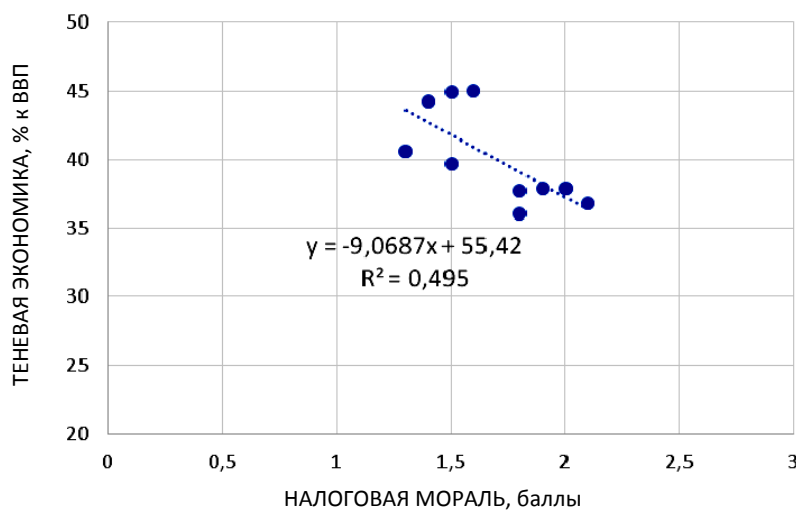


Рис. 3. Соотношение налоговой морали и уровня теневого сектора в России

Fig. 3. The ratio of tax morality and the level of the shadow economy in Russia

5. Заключение. Таким образом, полученные результаты эконометрических оценок зависимости налогового соблюдения / несоблюдения от двух исследуемых факторов подтверждают гипотезу исследования о существенном влиянии отдельных неэкономических факто-

ров (например, налоговой морали) на налоговое соблюдение, не уступая экономическим факторам.

Это подтверждает сравнительный анализ систематизированных в таблице данных результатов оценок.

Сравнение оценки зависимости теневой экономики и отдельных факторов
Comparison of estimation of dependence of shadow economy and separate factors

Характеристика	Фактор		Сравнительное преимущество
	Экономический (налоговый контроль)	Неэкономический (налоговая мораль)	
Показатель	Расходы на налоговое администрирование в расчете на душу населения	Уровень налоговой морали	–
Характер связи с уровнем теневой экономики	Обратный	Обратный	–
Теснота связи (коэффициент корреляции)	0,562	0,567 / 0,703	Налоговая мораль
Обусловленность (коэффициент детерминации)	31,6 %	49,5 %	Налоговая мораль
Изменение результата (теневой экономики) при изменении переменной (фактора)	Увеличение расходов на налоговое администрирование в расчете на душу населения на 10 дол. США соответствует сокращению теневого сектора на 1 процентный пункт	Повышение налоговой морали на 0,5 балла по четырехбалльной шкале (от 0 до 3) соответствует сокращению теневого сектора приблизительно на 4 процентных пункта	Налоговая мораль

Резюмируя, можно отметить, что налоговая мораль играет значимую роль, сравнимую с ключевым экономическим фактором (налоговый контроль) в формировании налогового соблюдения. Это подтверждено эмпирически, и интерпретация результатов исследования создает основу для определения и формирования новых, наиболее оптимальных, дополнительных или альтернативных инструментов не принудительного характера (как это используется традиционно) для комплексного воздей-

ствия на налоговое поведение экономических субъектов с целью повышения уровня налогового соблюдения и налоговых отношений в целом. И немаловажно, что инструменты принудительного характера обходятся государству дороже предупредительных.

Результаты исследования создают условия для оптимизации принятия решений при разработке государственных налоговых стратегий, для дальнейших исследований факторов неэкономического сдерживания.

Литература

1. Allingham M., Sandmo A. Income tax evasion: a theoretical analysis // Journal of Public Economics. – 1972. – Vol. 1 (3–4). – P. 323–338. – DOI: 10.1016/0047-2727(72)90010-2.
2. Devos K. Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour. – Springer, 2014. – 367 p. – DOI: 10.1007/978-94-007-7476-6.
3. Hayashi A. The legal salience of taxation. – September 14, 2012. – 55 p. – URL : <https://ssrn.com/abstract=2151867>. – DOI: 10.2139/ssrn.2151867.
4. Kirchler E., Braithwaite V. The economic psychology of tax behaviour. – Cambridge : Cambridge University Press, 2007. – 264 p. – DOI: 10.1017/cbo9780511628238.
5. The behavioralist as tax collector: using natural field experiments to enhance tax compliance / M. Hallsworth et al. // Journal of Public Economics. – 2017. – Vol. 148. – P. 14–31. – DOI: 10.1016/j.jpubeco.2017.02.003.
6. Alm J., Torgler B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe // Journal of Economic Psychology. – 2006. – Vol. 27 (2). – P. 224–246. – DOI: 10.1016/j.joep.2005.09.002.
7. Manhire J. Tax compliance as a wicked system // Florida Tax Review. – 2016. – Vol. 18 (6). – P. 235–274. – DOI: 10.2139/ssrn.2586556.
8. Айтхожина Г. С. Экономико-институциональная характеристика системы планирования налогового контроля // Фундаментальные исследования. – 2016. – № 11 (ч. 1). – С. 107–111.

9. Aytkhozhina G., Miller A. State tax control strategies: theoretical aspects // *Contaduría y Administración = Accounting & Management*. – 2018. – Vol. 63 (2). – P. 407–423. – DOI: 10.22201/fca.24488410e.2018.1672.

10. Вишнеvский В. П., Гончаренко Л. И., Гурнак А. В. Эволюция налоговых институтов и проблемы перехода к экономическому росту // *Terra Economicus*. – 2016. – Т. 14, № 4. – С. 14–30. – DOI: 10.18522/2073-6606-2016-14-4-14-30.

11. Schneider F. Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1991-2015 : Working Paper No. 1710 / Johannes Kepler University of Linz. – July 13, 2017. – 50 p. – URL : <http://www.econ.jku.at/papers/2017/wp1710.pdf>.

References

1. Allingham M., Sandmo A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1972, Vol. 1 (3-4), pp. 323-338. DOI: 10.1016/0047-2727(72)90010-2.

2. Devos K. *Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour*, Springer publ., 2014, 367 p. DOI: 10.1007/978-94-007-7476-6.

3. Hayashi A. *The legal salience of taxation*, September 14, 2012, 55 p., available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2151867>. DOI: 10.2139/ssrn.2151867.

4. Kirchler E., Braithwaite V. *The economic psychology of tax behaviour*, Cambridge, Cambridge University Press, 2007, 264 p. DOI: 10.1017/cbo9780511628238.

5. Hallsworth M., List J., Metcalfe R., Vlaev I. The behavioralist as tax collector: using natural field experiments to enhance tax compliance. *Journal of Public Economics*, 2017, Vol. 148, pp. 14-31. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2017.02.003.

6. Alm J., Torgler B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 2006, Vol. 27 (2), pp. 224-246. DOI: 10.1016/j.joep.2005.09.002.

7. Manhire J. Tax compliance as a wicked system. *Florida Tax Review*, 2016, Vol. 18 (6), pp. 235-274. DOI: 10.2139/ssrn.2586556.

8. Aytkhozhina G.S. Economic and institutional characteristics of the tax control planning. *Fundamental research*, 2016, no. 11 (pt. 1), pp. 107-111. (in Russian).

9. Aytkhozhina G., Miller A. State tax control strategies: theoretical aspects. *Accounting & Management*, 2018, Vol. 63 (2), pp. 407-423. DOI: 10.22201/fca.24488410e.2018.1672.

10. Vishnevskiy V.P., Goncharenko L.I., Gurnak A.V. Evolution of tax institutes and transition towards economic growth. *Terra Economicus*, 2016, Vol. 14 (4), pp. 14-30. DOI: 10.18522 / 2073-6606-2016-14-4-14-30. (in Russian).

11. Schneider F. *Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1991-2015*, Working Paper No. 1710, Johannes Kepler University of Linz, July 13, 2017, 50 p., available at: <http://www.econ.jku.at/papers/2017/wp1710.pdf>.

Сведения об авторе

Айтхожина Гульнар Сейтахметовна – канд. экон. наук, доцент кафедры экономики и финансовой политики
Адрес для корреспонденции: 644077, Россия, Омск, пр. Мира, 55а
E-mail: ags8@mail.ru

About the author

Gulnar S. Aytkhozhina – PhD in Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Economics and Financial Policy
Postal address: 55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
E-mail: ags8@mail.ru

Для цитирования

Айтхожина Г. С. Налоговое соблюдение: налоговый контроль или налоговая мораль? // *Вестн. Ом. ун-та. Сер. «Экономика»*. – 2019. – Т. 17, № 4. – С. 5–10. – DOI: 10.24147/1812-3988.2019.17(4).5-10.

For citations

Aytkhozhina G.S. Tax compliance: tax control or tax morality? *Herald of Omsk University. Series "Economics"*, 2019, Vol. 17, no. 4, pp. 5-10. DOI: 10.24147/1812-3988.2019.17(4).5-10. (in Russian).