

И.А. Майбуров, д-р экон. наук, проф.,
г. Екатеринбург,
А.М. Соколовская, д-р экон. наук, проф.,¹
г. Киев

ПРОБЛЕМА УКЛОНЕНИЯ ОТ НАЛОГОВ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ, ИЗУЧЕНИЕ ФАКТОРОВ И ПОСЛЕДСТВИЙ²

В статье анализируются проблемы уклонения от налогов в разрезе различных теорий: классической, институциональной, экономики благосостояния, эволюционного налогообложения. Формулируются факторы, обуславливающие оппортунизм налогоплательщиков. Исследуются модели влияния разных факторов на поведение налогоплательщиков. Подробно анализируются модели общего и частичного равновесия. Делается вывод, что модели частичного равновесия представляются в методологическом плане более продуктивными и перспективными.

Ключевые слова: уклонение от налогов, теоретический анализ, факторы влияния, последствия уклонения, модели общего равновесия, модели частичного равновесия.

Проблема уклонения от налогов для всех постсоветских стран чрезвычайно актуальна, поскольку она является одной

из наиболее масштабных по широте и комплексности проявления. Массовый процесс уклонения от налогов является значительным источником коррупции и теневой экономики во многих странах, деструктивно влияет на все сферы жизнедеятельности общества, экономики и государства. Для борьбы с этой проблемой необходимы серьезные и системные исследования, которые немыслимы без теоретической проработки. Объем таких исследований в наших странах постепенно увеличивается (в их числе выделим фундаментальные работы Г.А. Агаркова, А.В. Брызгалина, В.П. Вишневого, А.С. Веткина, А.А. Кукулина, Т.В. Меркуловой, В.М. Полтерovichа, В.К. Сенчагова, А.И. Татаркина и др. [1-8]). Освещалась эта проблема и на страницах Вестника УрФУ [9, 10]. Вместе с тем теоретико-методологическое исследование данной проблемы не

¹ Майбуров Игорь Анатольевич – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, директор департамента финансов Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина; e-mail: mayburov@ustu.ru

Соколовская Алла Михайловна – доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского финансового института Академии финансового управления Министерства финансов Украины; e-mail: sokolovska_alla@ukr.net

² Статья подготовлена в рамках реализации проекта Федеральной целевой программы «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» на 2009–2013 гг. Мероприятие 1.1 «Поддержка научных исследований, проводимых в области экономических наук» (заявка № 2012-1.1-12-00-3002-1160, номер заявки в информационной компьютерной системе 2012-1.1-12-000-3002-020).

может не вызывать нареканий. Именно поэтому задача теоретического изучения проблемы уклонения от налогов представляется нам чрезвычайно актуальной и перспективной.

Под *уклонением от налогов* далее будем понимать форму уменьшения налоговых и других обязательных платежей, при которой налогоплательщик умышленно или неосторожно избегает уплаты налога или уменьшает размер своих налоговых обязательств с нарушением норм действующего законодательства [2, с. 19]. Соответственно мы будем анализировать именно незаконное уменьшение налоговых обязательств, то есть с нарушением положений налогового законодательства, в зарубежной литературе интегрируемое термином *tax evasion*, в противовес термину *tax avoidance*, подразумевающее избежание налогов легальным путем с использованием определенных положений налогового законодательства.

Анализ проблемы уклонения в разных теориях. В *классической экономической теории* проблема уклонения от налогов как проблема «безбилетного пассажира» анализируется в связи с обоснованием необходимости применения принуждения в финансировании общественных благ. Наличие «безбилетных пассажиров», то есть индивидов, которые пользуются общественными благами, но не платят взносы (в виде налогов) за пользование ими, объясняется имманентными свойствами поведения экономических агентов, их рациональным выбором – желанием максимизировать личную выгоду (достичь желаемого результата с минимальными издержками). Такое уклонение от налогообложения не является следствием особенностей налогового законодательства и налоговой политики того или иного государства, оно существует даже тогда, когда сформированная налоговая система устраивает и государство, и плательщиков.

Следствием такого подхода является вывод, что при любых условиях находятся и будут находиться индивиды, которые не согласны платить налоги, так что определенный (естественный) уровень уклонения от уплаты налогов существует и будет существовать в любом государстве.

С позиций *институциональной теории*, кроме естественного оппортунизма, существует также индуцированный оппортунизм. Последний является реакцией плательщиков на налоговую политику государства, нарушающую баланс интересов сторон налоговых правоотношений. Напомним, что с точки зрения О. Уильямсона, оппортунизм – это «следование своим интересам, в том числе обманом путем... В общем случае оппортунизм означает предоставление неполной или искаженной информации, особенно когда речь идет о преднамеренном обмане, введении в заблуждение, искажении и сокрытии истины или других типах запутывания партнера» [11, с. 43].

В контексте индуцированного оппортунизма проблема уклонения от налогов связана с особенностями принятия фискальных решений в условиях представительской демократии. В частности, влияние особенностей принятия фискальных решений обусловлено тем, что в результате их принятия не по принципу единогласия, как в условиях прямой демократии, а большинством голосов, интересы избирателей далеко не всегда трансформируются в политические решения по вопросам налоговой и бюджетной политики, в результате чего последняя, отвечая предпочтениям одних, не отвечает предпочтениям других. Это создает конфликт интересов государства и налогоплательщиков, являющийся основой для формирования оппортунистической мотивации – желания уклониться от налогов.

Если уклонение от налогов в условиях представительской демократии связано с наличием институциональных механизмов для принятия решений относительно налоговой и бюджетной политики не в интересах большинства, а свои интересы в этой сфере индивиды рассматривают через призму обеспечения соответствия (эквивалентности) между суммой уплаченных налогов и полученных от государства благ, то решающим фактором уклонения от налогов является оценка индивидом налогообложения по критерию эквивалентности, то есть индивидуальное сравнение уплаченных налогов и полученных от государства выгод [5, с.93].

Учитывая отмеченное, в рамках неоклассической и институциональной теорий разработаны модели государства, в которых по-разному оценивается явление уклонения от уплаты налогов.

Так, в *теории экономики благосостояния*, в соответствии с которой государство, преследуя цель максимизации общественного благосостояния, формирует оптимальную налоговую систему и оптимальный бюджет, уклонение от уплаты налогов рассматривается как исключительно негативное явление, приводящее к предоставлению общественных благ на более низком, чем оптимальный, уровне.

В моделях оптимального налогообложения, построенных с учетом не только критерия эффективности, но и социальной справедливости, отношение к уклонению от налогов зависит от того, какая функция общественного благосостояния берется за основу при построении модели.

Если это утилитаристская функция, то увеличение полезности за счет уклонения от налогов у одних индивидов, необходимо сравнивать с уменьшением полезности, являющимся следствием предоставления меньшего количества общественных благ, у других индивидов.

Следовательно, как отмечает В.П. Вишневский [3, с.30], при уклонении от налогов общая полезность, а, следовательно, и общественное благосостояние согласно утилитаристской функции, могут расти. В частности, Ф. Коулл приходит к выводу, что правительство может допускать уклонение от налогов до тех пор, пока выгоды от него выше, чем потери [12, с. 365–379].

Если в основу построения модели положена роулсианская функция общественного благосостояния, то наиболее достоверным результатом уклонения от налогов будет уменьшение общественного благосостояния. Объясняется это тем, что самые бедные индивиды, как правило, не платят налогов, или платят их из заработной платы у источника, в результате чего не могут уклоняться от их уплаты. В то же время они теряют как потребители общественных благ, поскольку в результате снижения доходов общественного сектора уменьшаются и социальные трансферты для бедных.

В *«грабительской» модели государства (Левиафан-государство)*, где власть сосредоточена в руках политиков и бюрократии, где избиратели находятся под властью «чудовища Левиафана» и практически лишены возможности влиять на политические решения, налоги рассматриваются как доходы государства, следовательно, как безвозвратные потери для плательщиков. При таких условиях легальный выход индивидов из состава налогоплательщиков является одним из методов ограничения власти Левиафана и его стремления к постоянному увеличению государственных расходов и налогов.

В соответствии с *теорией эволюционного налогообложения* факторы физической и экономической мобильности налогоплательщиков, проявляющиеся в легальном избежании налогов и уклонении от их уплаты, являются ограничени-

ями дискреционных действий политиков и бюрократии.

Очевидное влияние налогов, снижающих доходы плательщиков, при отсутствии адекватных выгод от потребления общественных благ, которые отвечали бы сумме уплаченных налогов, порождает у них желание уменьшить налоговые обязательства или вообще уклониться от их выполнения. Однако не у всех индивидов желание уменьшить налоговые обязательства трансформируется в оппортунистическое поведение.

Оппортунистический тип налогового поведения предполагает ориентацию в процессе выполнения налоговых обязательств только на личный интерес, состоящий в максимизации собственной выгоды (минимизации налоговых обязательств) путем умышленной подачи в налоговой отчетности неполной или недостоверной информации, сокрытия фактических доходов и т.п.

Такая трансформация происходит при определенных условиях, под воздействием ряда факторов, установление и обоснование которых является предпосылкой определения путей уменьшения масштабов уклонения от налогов. Рассмотрим эти факторы [13, с. 373-385].

Факторы, обуславливающие оппортунизм налогоплательщиков

1. Величина и полезность дополнительного дохода. Готовность индивидов к преднамеренному уменьшению налоговых обязательств зависит прежде всего от выгоды, которую они получают от такого уменьшения. Она, в свою очередь, зависит от величины и полезности дополнительного дохода, сохраненного за счет недоплаченного (неуплаченного) налога. Если величина такого дохода зависит от уровня предельной налоговой ставки, то относительно полезности этого сохраненного дохода существуют разные гипотезы.

В соответствии с теорией предельной полезности с каждым приростом дохода его предельная полезность уменьшается. Поэтому компенсировать риск от сокрытия доходов можно лишь путем наращивания масштабов уклонения от налогов. В соответствии с *гипотезой Фридмана-Севеджа* и *гипотезой Марковица*, небольшие приросты дохода порождают растущую предельную полезность, тогда как большие выигрыши обуславливают уменьшающуюся предельную полезность [14, с. 312]. Отмеченная гипотеза подтверждается негативным отношением людей к большим рискам и в то же время их готовностью к мелким, однако частым уклонениям от налогов. Кроме того, небольшое сокращение дохода порождает растущее ощущение убытка, а отсюда – стремление оградить себя от мелких потерь при полном безразличии к действительно большим потерям.

В соответствии с интерпретацией В. Андрущенко, это значит, что, например, «рядовой плательщик оценивает по собственной субъективной шкале полезности прирост дохода в 100 дол. выше, чем возможную потерю этой же суммы, а к уклонению на 1000 дол. относится уже иначе – он еще подумает, стоит ли так серьезно рисковать» [15, с.182].

2. Стоимость сокрытия доходов от налогообложения. Эта стоимость включает прямые расходы на уклонение от налогов и затраты на сокрытие такого уклонения. К первым можно отнести расходы на операции с наличностью, на сокрытие запасов и объемов продажи, на ведение двойной бухгалтерской отчетности, затраты на оплату услуг специалистов, разрабатывающих схемы уклонения. Среди расходов на сокрытие фактов уклонения от налогообложения можно назвать расходы на взятки налоговым инспекторам, на обезвреживание возможных шантажистов и т.п. С ростом расходов на уклонение от уплаты на-

логов само уклонение начинает терять смысл. Так, по мнению С. Паркинсона, уклонение от налогов, не превышающих 20 % прибыли, нецелесообразно, поскольку стоит дороже, чем полная уплата налогов.

3. Достоверность выявления фактов сокрытия доходов и вероятность наказания за их сокрытие. Вероятность наказания зависит от качества работы налоговых инспекторов, их профессионализма, технической вооруженности, неподкупности, уровня коррумпированности как государственной налоговой службы, так и государственного аппарата вообще. Чем выше вероятность разоблачения, тем меньше стимулы к сокрытию доходов.

4. Размер штрафных санкций. Стимулы к оппортунистическому поведению непосредственно зависят также от размера штрафных санкций, применяемых к нарушителям налогового законодательства.

При условии, что полученный в результате уклонения от налогов доход равняется 1000 дол., вероятность выявления факта нарушения налогового законодательства составляет 50 %, а ставка штрафных санкций – 100 % (следовательно, сумма штрафных санкций достигнет уровня сохраненного за счет налогов дохода), плательщик будет находиться в состоянии равновесия относительно выбора между сокрытием и декларированием дохода. В случае роста суммы штрафных санкций до 5000 дол. (ставка штрафных санкций 500 %), даже при условии уменьшения вероятности быть разоблаченным до 20 %, большинство налогоплательщиков скорее всего отдадут предпочтение честному декларированию доходов.

Кроме вышеупомянутых факторов, поддающихся количественному измерению, на масштабы сокрытия доходов влияют факторы (в финансовой соци-

ологии выделяют ряд дополнительных факторов), объединенные понятиями «налоговой этики» или «налоговой морали». Налоговая мораль зависит как от институциональных рамочных условий, так и от личностных характеристик плательщика.

5. Финансовая политика государства. От специфики реализации данной политики зависят направления и эффективность расходования бюджетных средств. В случае их неэффективного использования, низкого качества общественных благ, предоставляемых налогоплательщикам в качестве компенсации за налоговые платежи, нарушения принципа справедливости, принятия финансовых решений недемократическим путем, вопреки воле большинства, стимулы к сокрытию доходов увеличиваются. Подтверждением этому является тот факт, что, например, в Дании, где общий уровень налогообложения превышает 50 % ВВП, высокие налоговые ставки, по данным опросов, пользуются общей поддержкой, поскольку население положительно оценивает общественные блага, предоставляемые государством.

6. Общий уровень правовой культуры и морали в государстве. Массовое нарушение правовых норм, распространение неформальных отношений, снисходительное отношение общественного мнения к нарушителям налогового законодательства стимулируют практику сокрытия доходов.

По мнению Дж. Гордона [16, с. 797–805], решение налогоплательщика об уклонении зависит от характера поведения других налогоплательщиков. Этот фактор особенно актуален для стран с низким уровнем правовой культуры. В частности, в российских условиях, когда достаточно большое число действующих на рынке налогоплательщиков уходит от уплаты налогов, изначально дисципли-

нированные налогоплательщики имеют существенно более высокие издержки, которые не могут быть компенсированы за счет эффективного ведения бизнеса. Из двух остающихся у них альтернатив – уход с рынка или уклонение от уплаты налогов, обычно выбирается вторая [3, с. 34].

7. Институциональные ограничения фискальной политики государства. Отсутствие таких ограничений побуждает плательщиков к сокрытию доходов, которое в этом случае становится формой защиты от неограниченной власти Левиафан-государства.

8. Личностные характеристики налогоплательщика. Фискальное поведение гражданина в значительной мере зависит и от особенностей его личности – склонности к риску и риско-ориентированному поведению, законопослушности, чувства ответственности, гражданского долга.

Существуют два типа личности, которые по-разному относятся к соблюдению налоговых правил, – *homo economicus* и *homo institutus* [5, с. 172-173].

Тип *homo institutus*, стремящийся к повышению своего социального статуса, улучшению позиций в структуре социальных институтов общества, чувствительно относится к институциональным ограничениям, а потому больше ориентирован на упорядоченные налоговые отношения, с четко определенными налоговыми правилами, однако желательно, с предоставлением льготного режима налогообложения для себя.

Экономические агенты типа *homo economicus* стремятся к максимизации личной выгоды. Для достижения своей цели они активно используют неопределенность налогового законодательства, а также возможности установления личных контактов и договоренностей с налоговыми инспекторами. Этот тип склонен к использованию «серых» схем

уклонения от налогов и достижению неформального компромисса с работниками налоговых органов с целью уменьшения налогового бремени.

Преобладание у экономических агентов черт того или иного типа личности определяет характер налоговых отношений, масштабы и формы преднамеренного уменьшения налоговых обязательств.

9. Вероисповедание гражданина. В частности, христианская этика, в которой стремление к обогащению ограничивается моральными нормами (причем внутренние моральные ограничения оказывают большее влияние на поведение индивида, чем внешние, правовые), существенно способствует уменьшению масштабов сокрытия доходов.

Модели влияния разных факторов на поведение плательщиков. Влияние отмеченных факторов на поведение налогоплательщика, стремящегося к максимизации дохода путем экономии на налогах, исследуется с помощью разных моделей, отличающихся преимущественно количеством факторов, которые учитываются в той или иной модели.

Классическая модель рационального выбора налогоплательщика, принимающего решение об уклонении в условиях неопределенности, разработана М. Аллингхамом и А. Сандмо [17, с. 323–338].

В этой модели, как отмечает В.П. Вишневский [3, с. 32], индивид, в соответствии с теорией рационального выбора, стремится максимизировать свою индивидуальную полезность. Он осуществляет выбор среди следующих альтернатив: задекларировать весь доход, уплатив из него предусмотренные законом налоги, либо задекларировать часть дохода, получив дополнительную прибыль в виде неуплаченного налога. Ограничением индивида является риск обнаружения факта уклонения от уплаты налога и применения к нему финансовых санкций

(наложение штрафа), предусмотренных налоговым законодательством. Честность и социальные нормы во внимание не принимаются. Предполагается, что на выбор плательщика будут влиять такие факторы, как ставка налога, достоверность выявления факта уклонения, размер штрафных санкций, то есть:

$$EU = (1-p) U(v+t(y-x)) + p U(v-\Theta(y-x)), \quad (1)$$

где EU – ожидаемая полезность; U – функция полезности Неймана-Моргенштерна, которая характеризует индивидуальную склонность к риску; y – общая сумма дохода; x – незадекларированный доход; p – достоверность выявления факта сокрытия облагаемого налогом дохода; Θ – норма штрафа (пропорционального скрытому доходу); t – ставка налога.

Анализ модели позволяет сделать следующие выводы.

1. При неизменной достоверности выявления фактов уклонения от налогов влияние изменения ставки налога на решение плательщиков относительно целесообразности уклонения является неоднозначным. С одной стороны, вследствие ее повышения увеличивается дополнительный доход, сохраненный за счет недоплаченного налога, а следовательно, и выгоды плательщика, с другой стороны – увеличиваются штрафы, размер которых зависит от величины сокрытого дохода.

2. Повышение достоверности выявления фактов уклонения от налогов оказывает большее влияние на масштабы уклонения, чем размер штрафа. Если такая достоверность является небольшой, размер штрафа не имеет особого значения. Суровое наказание за уклонение, по мнению авторов модели, является несправедливым при двух условиях: во-первых, если уклонения от

налогов приобрели массовый характер, а обнаруживают лишь отдельных неплательщиков; во-вторых, если налоговое законодательство является сложным и запутанным, тогда существует большая достоверность неумышленных ошибок при расчете налоговых обязательств плательщиками.

В модели рационального выбора не учтено влияние на склонность плательщиков к уклонению от налогов факторов, связанных с налоговой моралью. Они учтены в моделях других ученых, одна из которых имеет такой вид:

$$B^{te} + B^{cc} > C^e + C^h + P i C^r + C^{tm}, \quad (2)$$

где B^{te} – размер налога, от уплаты которого уклоняются; B^{cc} – сэкономленная стоимость соблюдения налогового законодательства; C^e – прямые расходы на уклонение от налогов; C^h – расходы на сокрытие уклонения; P – риск быть разоблаченным; C^r – стоимость риска, зависящая от штрафных санкций, вероятности тюремного заключения и от того, как лицо воспринимает эти виды наказания; i – степень уверенности в наказании, которое зависит от неподкупности чиновников; C^{tm} – налоговая этика.

В соответствии с такой моделью плательщики прибегают к сокрытию доходов в том случае, если стоимость их сокрытия ниже выгод, которые это сокрытие дает. Вместе с тем следует понимать, что практическое применение данной формулы требует количественной оценки влияния факторов «налоговой морали» на сокрытие доходов от налогообложения. Такую оценку, как мы уже говорили ранее, осуществить очень сложно, поэтому большее распространение получили именно те модели, в которых учитывается влияние лишь факторов, поддающихся количественному измерению.

Важный аспект уклонения от налогов – изучение его последствий. В не-

оклассической теории такое исследование осуществляется с помощью моделей частичного и полного равновесия.

Модель частичного равновесия.

Конкурентный рынок. Рассмотрим последствия уклонения от налогов в условиях конкурентного рынка. Они будут зависеть прежде всего от того, насколько массовый характер приобретает это явление. Если от налога уклоняется отдельный плательщик (отдельные плательщики), тогда его (их) действия не отразятся на других субъектах рынка определенного товара (покупателях и продавцах) и не повлияют на состояние рыночного равновесия. Все преимущества от уклонения в виде дополнительного дохода, который равняется сумме неуплаченного налога, за вычетом некоторых расходов на

уклонение от него, получает плательщик, уклоняющийся от налога.

Если уклонения от налогов на данном рынке приобретают массовый характер, вследствие этого нарушается рыночное равновесие, выгода от уклонения распределяется между покупателями и продавцами в зависимости от эластичности спроса и предложения.

На рис. 1 и 2 продемонстрированы последствия уклонения на конкурентном рынке в условиях неэластичных (частично эластичных) спроса и предложения. Последствия такого уклонения можно рассмотреть с учетом двух моментов:

1) от налога уклоняются продавцы (производители);

2) уклонение от налога приводит к снижению предельных расходов про-

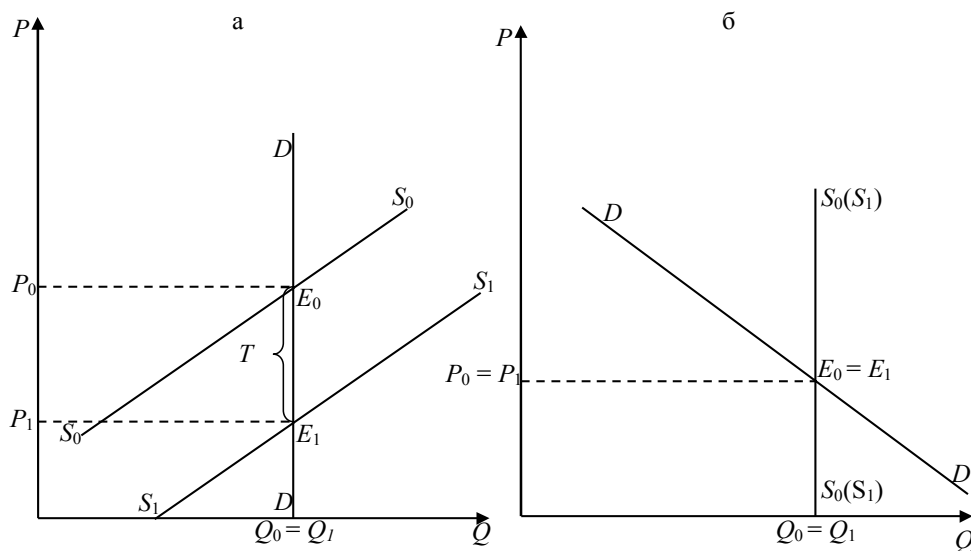


Рис. 1. Последствия уклонения от налога на конкурентном товарном рынке в условиях абсолютно неэластичных спроса и предложения: а) неэластичный спрос, б) неэластичное предложение, P_0 – цена за единицу товара в условиях налогообложения, P_1 – цена товара в условиях уклонения от налогообложения, Q_0 – количество потребленного товара в условиях налогообложения, Q_1 – количество потребленного товара в условиях уклонения от налогообложения, S_0 – кривая предложения в условиях налогообложения, S_1 – кривая предложения в условиях уклонения от налогообложения, D – кривая спроса

давца (производителя) на сумму неуплаченного налога, которое графически отображается сдвигом кривой предложения вертикально вниз на величину уменьшения налога.

При абсолютно неэластичном спросе (рис. 1,а) цена снижается на всю сумму уменьшения налога, в результате чего все выгоды от уклонения извлекает покупатель. При абсолютно неэластичном предложении (рис. 1,б) цена на товар не изменяется, а все преимущества получает продавец.

В случае частично эластичного спроса и предложения (рис. 2) цена на товар снижается не на всю сумму снижения налога. Вследствие чего выгоды, получаемые в результате уклонения от налогообложения, распределяются между продавцом и покупателем. В условиях конкурентного рынка работают следующие правила.

1. Чем менее эластичный спрос и более эластичное предложение, тем большая часть выгод, получаемых в результате уклонения производителя от налога, достается покупателям.
2. Чем более эластичный спрос и менее эластичное предложение, тем большую часть этих выгод получают продавцы.
3. В условиях нарушения рыночного равновесия под воздействием уклонения от налогов законопослушные субъекты рынка несут потери.

Монопольный рынок. Рассмотрим последствия уклонения от налогов в условиях монопольного рынка. Последствия уклонения от налога на таком рынке можно проиллюстрировать с помощью рис. 3, учитывая, что здесь S_1 (MC_1) – кривая предложения (предельных расходов) до

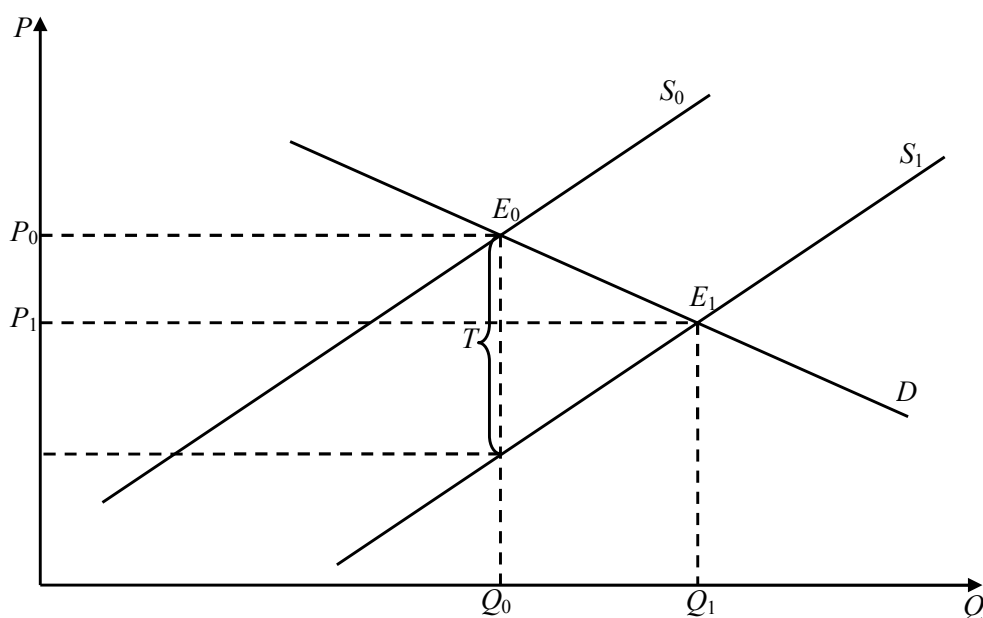


Рис. 2. Последствия уклонения от налога на конкурентном товарном рынке в условиях частично эластичных спроса и предложения

уклонения, а $S(MC)$ – после уклонения от налога.

Как известно, монополист выбирает объем производства и цену, при которых его предельные затраты (*marginal cost – MC*) равны предельной выручке. Уменьшение налога приводит к сдвигу кривой предложения вниз на величину налога, в результате чего объем производства растет с Q_1 до Q_0 , а цена падает с P_1 до P_0 . В рассмотренном примере изменение цены составляет лишь половину снижения налога, следовательно, продавец и покупатель извлекают равную выгоду от уклонения (в отличие от конкурентного рынка, где при абсолютно неэластичном предложении всю выгоду от снижения налога получает покупатель). В условиях монопольного рынка работают следующие правила.

1. При абсолютно эластичном предложении распределение выгоды от снижения налога между продав-

цом и покупателем на монополизированном рынке зависит от эластичности спроса. В определенных случаях цена может уменьшаться на величину, большую снижения налога.

2. Чем более неэластично предложение, тем меньше изменение объема производства и цены, а следовательно, тем большая часть дохода от снижения налога достается продавцу (производителю), как и в конкурентных отраслях.

В целом же для условий частичного равновесия будут справедливы следующие выводы.

Во-первых, если уклонение от налогов приобретает массовый характер, выгоды от уклонения извлекают не только те, кто брал на себя риск и нес расходы на уменьшение налоговых обязательств, но и другие субъекты рынка.

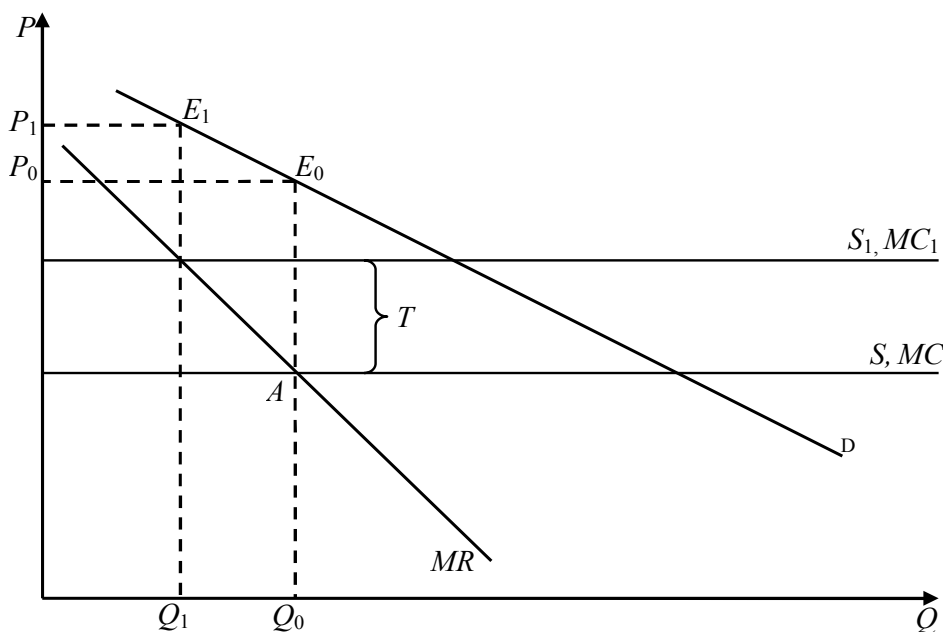


Рис. 3. Последствия уклонения от налога на монопольном товарном рынке

Во-вторых, если от налогов уклоняются не все продавцы или покупатели определенного товара, нарушается принцип горизонтального равенства. Добросовестные налогоплательщики несут потери, величина которых зависит от размера уменьшения налоговых обязательств у тех, кто уклонялся, и эластичности спроса и предложения на товар. При этом возможна ситуация, когда индивидуальные расходы после налогообложения у эффективных производителей, не уклонявшихся от налогов, становятся выше предельных издержек в отрасли, что свидетельствует о необходимости прекращения их деятельности. Тогда как неэффективные производители, уклонявшиеся от налогов, становятся конкурентоспособными и продолжают деятельность. Такая ситуация, очевидно, не отвечает ни требованиям социальной справедливости, ни требованиям экономической эффективности.

Модель общего равновесия. Уклонение от налогов в модели общего равновесия может быть проанализировано на примере уменьшения налоговых обязательств в результате введения отраслевых налоговых льгот. Такой анализ сделан В.П. Вишневым и А.С. Веткиным в работе [3].

Использование отраслевых налоговых льгот приведет к росту доходов и объемов производства, снижению цен и повышению спроса на продукцию данной отрасли. Результатом этого будет рост спроса на рабочую силу и другие ресурсы, используемые в отрасли, а следовательно, и некоторое повышение цен на них (возможность и масштабы которого зависят от эластичности спроса и предложения на ресурсы), в том числе повышение стоимости капитальных активов, а также рост в долгосрочном периоде инвестиций в отрасль, которая пользуется льготами. Повышение зарплаты и цен на другие мобильные

факторы производства будет длиться до тех пор, пока под воздействием роста предложения ресурсов цены на них не уравниваются с соответствующими ценами в других отраслях. Это свидетельствует о том, что преимущества, получаемые владельцами мобильных ресурсов от отраслевых налоговых льгот, не являются длительными и зависят от соотношения спроса и предложения на эти ресурсы. Большие преимущества в виде роста стоимости активов в долгосрочной перспективе получают владельцы менее мобильных и немобильных ресурсов.

Очевидно, что предоставление отраслевых налоговых льгот влечет приток мобильных ресурсов в отрасль, пользующуюся льготами, из отраслей, лишенных подобных льгот. Поскольку такое перераспределение осуществляется независимо от эффективности использования ресурсов в той или иной отрасли, следовательно, оно не отвечает критерию эффективности, приводя чаще всего к потерям общественного благосостояния. Исключением являются лишь случаи, когда льгота устраняет провалы рынка. Кроме того, следствием предоставления налоговых льгот, как и других методов легального и нелегального уменьшения налоговых обязательств, является неравномерное распределение налоговой нагрузки – ее уменьшение на одних и увеличение на других налогоплательщиков. В случае же, когда масштабы уменьшения налоговых обязательств являются большими, а возможности переложения налогов на добросовестных плательщиков – ограниченными, сокращаются государственные расходы или растет бюджетный дефицит.

В случае использования льгот для устранения провалов рынка (например, в целях увеличения производства и снижения цен на социально значимые товары) может иметь место рост общественного благосостояния. Однако при

этом следует убедиться в том, что рост благосостояния действительно будет достигнут. Для этого необходимо сравнить предполагаемые потери благосостояния с возможным его ростом. Кроме того, требуются обоснования того, что именно налоговая льгота, а не какой-либо иной инструмент (например, адресная субсидия) является наилучшим способом вмешательства государства в устранение данного провала рынка.

Следует признать, что в процессе предоставления налоговых льгот, как и при уклонении от уплаты налогов, потери очевидны, а возможные преимущества зависят от множества факторов, которые можно интерпретировать по-разному.

В целом же модели частичного равновесия представляются в методологическом плане более продуктивными и перспективными.

Список использованных источников

1. Агарков Г.А. Противодействие налоговой системы теневой экономической деятельности. Екатеринбург: ИЭ УрО РАН, 2007.
2. Брызгалов А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. М.: Юрайт-Издат, 2007.
3. Вишневский В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика. Донецк: Ин-т экономики промышленности, 2003.
4. Вишневский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. 2004. № 2.
5. Меркулова Т.В. Институт налога. Харьков, 2006.
6. Полтерович В.М. Факторы коррупции // Экономика и математические методы. 1998. Т. 34. Вып. 3.
7. Теневая экономика региона: диагностика и меры нейтрализации / Под ред. А.И. Таркина, В.Ф. Яковлева. М.: Экономика, 2004.
8. Экономическая безопасность. Производство, финансы, банки / Под ред. В.К. Сенчагова. М.: Финстатинформ, 1998.
9. Тищенко А.Н., Енина-Березовская А.А. Основные причины уклонения от уплаты налогов // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2011. № 4.
10. Иванов Ю.Б., Бережная Ю.В., Лосева Ю.М. эффективность государственного налогового планирования как условие обеспечения национальной экономической безопасности // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2011. № 4.
11. Уильямсон О.И. Поведенческие предпосылки современного экономического анализа // THESIS, 1993. Т. 1. Вып. 3.
12. Cowell F.A. Taxation and labour supply with risky activities // Economica. 1981. № 48.
13. Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
14. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. Пер. с англ. 4-е изд. М.: Дело Лтд, 1994.
15. Андрущенко В. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів: Каменяр, 2000.
16. Gordon J.P.F. Individual morality and reputation costs as deterrent to tax evasion // European Economic Review. 1989. № 33.
17. Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. 1972. № 1.