

# ЭКОНОМИКА ТЕРРИТОРИИ

DOI: 10.15838/tdi.2024.1.65.3

УДК 336.22 | ББК 65.261

© Малышев М.К.

## ИНСТРУМЕНТЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ПОВЕДЕНИЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ: ОБЗОР ОТЕЧЕСТВЕННОГО И ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА



**МИХАИЛ КОНСТАНТИНОВИЧ МАЛЫШЕВ**

Вологодский научный центр Российской академии наук

Вологда, Российская Федерация

e-mail: mmk1995@mail.ru

ORCID: [0000-0003-1311-1888](https://orcid.org/0000-0003-1311-1888)

*Уровень и потенциал социально-экономического развития регионов России и их территорий неразрывно связан со стабильностью поступлений и объемом налоговых отчислений бизнеса всех масштабов в бюджетную систему. В свою очередь на стабильность и объем налогов оказывает влияние налоговое поведение хозяйствующих субъектов. Нередко экономические агенты прибегают к сокращению налогооблагаемой базы законными и незаконными способами. Например, для законной максимизации чистой прибыли с целью больших дивидендных выплат крупные компании часто применяют налоговые преференции: снижение ставки по налогу на прибыль, возврат НДС по экспорту, использование различных налоговых режимов, скидки по налогу на имущество и прочее. К незаконным методам сокращения налоговой нагрузки можно отнести все действия, направленные на сокращение налоговой базы за счет искусственного увеличения расходных операций и сокращения доходных. Цель исследования заключается в систематизации существующих инструментов формирования налогового поведения хозяйствующих субъектов на основе отечественного и зарубежного опыта. В ходе исследования были консолидированы и систематизированы отечественные и зарубежные инструменты формирования поведения налогоплательщиков, разделенные на финансовые и нефинансовые. В работе помимо анализа отечественной и зарубежной литературы, касающейся инструментов налогового поведения хозяйствующих субъектов, использованы методы сравнения, сопоставления и обобщения. Материалы могут быть полезны участникам образовательного процесса, органам власти, а также всем лицам, проявляющим интерес к особенностям формирования налогового поведения.*

*Инструменты формирования налогового поведения, хозяйствующие субъекты, налоговое администрирование, налоговые льготы, инструменты налогового регулирования.*

## БЛАГОДАРНОСТЬ

*Статья подготовлена в соответствии с государственным заданием для ФГБУН ВолНЦ РАН по теме НИР № FMGZ-2022-0012 «Факторы и методы устойчивого социально-экономического развития территориальных систем в изменяющихся условиях внешней и внутренней среды».*

### Введение

Налоговое поведение хозяйствующих субъектов любого уровня является актуальной и значимой для исследований научной темой. Оно выступает реакцией хозяйствующих субъектов на создаваемые государством условия в области налогообложения, и его необходимо формировать с ранних этапов развития человека, с начальных классов школы. Адекватное принятие и понимание всеми экономическими агентами необходимости уплачивать обязательные платежи является важнейшим элементом в становлении социальной ответственности как населения, так и бизнеса.

На налоговое поведение хозяйствующих субъектов влияют профессиональные и личностные качества лиц, входящих в состав корпоративного управления и отвечающих за налоговый менеджмент. Помимо персональных навыков сотрудников, отвечающих в компании за налоги, на налоговое поведение компании серьезное влияние оказывают финансовые интересы собственников. Владельцы бизнеса имеют возможность оптимизировать все расходные и доходные операции своей компании, для того чтобы как можно сильнее сократить налогооблагаемую базу. При этом сократить уплату обязательных платежей можно законным и незаконным способом. Собственник, который ставит свое финансовое благополучие выше интересов компании, может сочетать в налоговом поведении правомерные и неправомерные действия.

Для Вологодского научного центра РАН изучение роли крупных промышленных корпораций в формировании доходов бюджетной системы и их налогового поведения имеет особую важность. В исследованиях центра определено, что для российских корпораций черной металлургии, где доля уставного капитала на 77–85% принадлежит одному акционеру, характерно исполь-

зование налоговых льгот и оптимизаций. При этом компании ПАО «Северсталь» и ПАО «НЛМК», владельцы которых находились по итогам 2021 года на 1 и 3 месте в рейтинге Forbes, имели договор о создании КГН, активно возмещали НДС по экспортным операциям, а также распределяли на дивиденды большие объемы чистой прибыли (Мальшев, 2023). Таким образом, налоговое поведение крупных корпораций напрямую влияет на объем налоговых поступлений в бюджетную систему, а значит, и на развитие территорий.

Цель работы заключается в систематизации отечественных и зарубежных исследований, касающихся формирования налогового поведения хозяйствующих субъектов, а также ранжировании инструментов регулирования налогового поведения на финансовые и нефинансовые.

Актуальность исследования состоит в том, что в настоящее время для российского бизнеса характерны различного рода действия (законные и незаконные), приводящие к снижению его налоговой нагрузки. При этом вместо формирования доходов бюджетной системы высвобождающийся финансовый результат часто идет на увеличение дивидендных выплат акционерам.

### Материалы и методы

При проведении исследования были отобраны публикации, прямо или косвенно затрагивающие вопросы налогового поведения хозяйствующих субъектов и инструментов, оказывающих на него влияние. Всего было проанализировано 44 литературных источника, из которых 27 публикаций (61,4%) – отечественные; 17 (38,6%) – зарубежные. Периоды публикаций были разбиты на 3 интервала, из них: до 2003 года – 7 публикаций (15,9%); 2004–2013 гг. – 12 публикаций (27,3%); 2014–2023 гг. – 25 публикаций (56,8%). Поиск статей российских авторов осуществлялся

Таблица 1. Описание выборки публикаций

Показатель	Годы публикаций							
	до 2003 года		2004–2013 гг.		2014–2023 гг.		итого по всему периоду	
	ед.	%	ед.	%	ед.	%	ед.	%
Отечественные публикации	0	0	8	66,7	19	76	27	61,4
Зарубежные публикации	7	100	4	33,3	6	24	17	38,6
Итого публикаций	7	100	12	100	25	100	44	100
Источник: составлено автором.								

преимущественно в российской научной электронной библиотеке «КиберЛенинка»<sup>1</sup>. Для поиска публикаций зарубежных авторов была использована поисковая система по научным публикациям Академия Google (Google Scholar)<sup>2</sup>.

Кроме того, было выявлено, что в XX веке отечественные авторы практически не затрагивали темы экономического поведения налогоплательщиков, уклонения от уплаты налогов, налоговой культуры, этики и морали, тогда как основная масса высокоцитируемых фундаментальных публикаций зарубежных исследователей была сформирована именно в XX веке (табл. 1).

Стоит также отметить, что из зарубежных публикаций самыми цитируемыми и, соответственно, самыми актуальными, стали следующие работы:

- первое место (1077 цитирований) – «Tax Morale» / «Налоговая мораль» (Luttmer, Singhal, 2014);

- второе место (980 цитирований) – «The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy» / «Влияние морального состояния налогоплательщиков и качества институциональной среды на теневую экономику» (Torgler, Schneider, 2009);

- третье место (743 цитирования) – «Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland» / «Налоговые ставки, налоговое администрирование и уклонение от уплаты подоходного налога в Швейцарии» (Pommerehne, Weck-Hannemann, 1996).

Ранжирование зарубежных статей по количеству цитирований позволило опреде-

лить, что наиболее актуальными темами в сфере налогового поведения являются налоговая мораль и моральные качества налогоплательщика; уклонение от уплаты налогов в зависимости от уровня налоговой ставки и администрирования; коррупция в налоговом администрировании.

### Результаты исследования

В научной литературе исследуются налоговые инструменты воздействия на экономическое развитие (Борох, 2011), доходы бюджетной системы, социальная ответственность бизнеса и т. д. Однако, на наш взгляд, важно говорить и о способах формирования у экономических агентов налогового поведения. Понимание существующих условий, в которых происходит налогообложение, а также понимание всех факторов, влияющих на хозяйствующие субъекты в процессе уплаты налогов, позволит государству выстраивать налоговую политику на взаимовыгодных принципах с хозяйствующими субъектами.

Таким образом, под инструментами формирования налогового поведения понимается вся совокупность рычагов, оказывающих влияние на налогоплательщика по поводу уплаты им обязательных платежей в пользу государства. В свою очередь инструменты, исходя из сущности термина «налоговое поведение», могут быть финансовыми и нефинансовыми.

К финансовым инструментам налогового поведения налогоплательщиков можно отнести все рычаги, влияющие на его фи-

<sup>1</sup> Научная электронная библиотека «КиберЛенинка». URL: <https://cyberleninka.ru>

<sup>2</sup> Академия Google. URL: <https://scholar.google.com>

Таблица 2. Виды налоговых вычетов

Вид налогового вычета	Описание
Стандартный	Для льготных категорий граждан, а также лиц, на обеспечении которых находятся дети (ст. 218 НК РФ)
Социальный	Для лиц, которые несли расходы на лечение, обучение, физкультурно-оздоровительные услуги, негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни (ст. 219 НК РФ)
Инвестиционный	Для лиц, совершающих операции по индивидуальным инвестиционным счетам и получающих доходы от реализации ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ (ст. 219.1 НК РФ)
Имущественный	При приобретении жилья и земельных участков, при продаже некоторых видов имущества, а также в случае изъятия у налогоплательщика недвижимости для государственных или муниципальных нужд (ст. 220 НК РФ)
Профессиональный	Для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в качестве ИП, оказывающих услуги и выполняющих работы по договорам ГПХ, а также получающих авторские вознаграждения (ст. 221 НК РФ)

Составлено по: Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165)

нансы: налогооблагаемую базу и налоговую ставку. Это налоговые льготы, налоговые режимы, переносы платежей, скидки по ставкам налога, налоговые вычеты, наличие и особенности офшорных зон в мировой экономике. В конечном итоге ключевой целью финансовых инструментов регулирования налогового поведения становится уменьшение расходов хозяйствующих субъектов по оплате налогов, что приводит к высвобождению дополнительных финансовых ресурсов.

К нефинансовым инструментам регулирования налогового поведения можно отнести систему управления налоговыми отношениями и контроля над ними в государстве, а также действия государства, направленные на развитие морально-нравственных ценностей налогоплательщиков: внедрение в учебно-образовательный процесс курсов налоговой культуры, в которых будет затронута важность уплаты налогов; социальные ролики и баннерная реклама в интернете и на билбордах. Помимо формирования положительного отношения налогоплательщиков к налогам, не стоит забывать, что налоги – это обязательные платежи, за неуплату которых, согласно Налоговому кодексу РФ, грозят различные виды наказаний и (или) штрафов. Таким образом, тяжесть наказания (штрафы,

аресты, отзыв лицензии, запрет продолжать деятельность, лишение свободы и т. д.) влияет на поведение налогоплательщиков.

Рассмотрим финансовые инструменты формирования налогового поведения хозяйствующих субъектов. К наиболее часто встречающимся в экономической литературе инструментам можно отнести налоговые вычеты (возвраты) и налоговые льготы.

### 1. Налоговые вычеты

Налоговый вычет представляет собой сумму, на которую при наличии соответствующих оснований уменьшается налогооблагаемая база<sup>5</sup>. При этом часть излишне уплаченного налога возвращается налогоплательщику, что улучшает его финансовое состояние. Согласно налоговому законодательству, в России существует несколько видов налоговых вычетов (табл. 2).

Кроме того, компании, отправляющие свою продукцию на экспорт, могут получить возврат налога на добавленную стоимость (НДС) из федерального бюджета в свою пользу<sup>4</sup>.

В.А. Терехова изучала особенности предоставления налогового вычета налогоплательщикам при оплате обучения. Автор отмечает, что получение социального налогового вычета на обучение является важным

<sup>3</sup> Все о налоговых вычетах. URL: <https://www.mos.ru/otvet-dengi/vse-o-nalogovyh-vychetah>

<sup>4</sup> Налог на добавленную стоимость (НДС). Информация для экспортера. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/nds/exporter>

стимулирующим фактором повышения образовательного уровня в условиях платного обучения (Терехова, 2010).

М.Е. Мардасова рассматривала новые правила возврата денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета налогоплательщика, путем подачи заявления в налоговый орган. Реализация налогоплательщиками права на своевременный возврат излишне уплаченных налоговых платежей, прежде всего налога, может быть осложнена не только бездействием налогового органа, выражающимся в несообщении о факте излишней уплаты налога, но и несовершенством действующих норм налогового законодательства (Мардасова, 2022).

А.С. Голощапова и А.С. Оганова анализировали развитие системы tax free в России на основе зарубежного опыта. Авторы отмечают, что в России завышена минимальная стоимость покупки, необходимая для возврата налога (244 евро). Так, например, минимальная стоимость товаров с возможностью получения tax free в Германии составляет всего лишь 25 евро, а в Чехии и Испании – 74 и 90 евро соответственно. В исследовании отмечено, что развитие в России системы tax free может иметь много положительных последствий для российской экономики, среди которых повышение привлекательности страны для иностранных туристов; стимулирование и поддержка ритейлеров премиум-класса; развитие туристической отрасли; повышение конкурентоспособности внутренней торговли и много другое (Голощапова, Оганова, 2019).

Е. Leuven и Н. Oosterbeek отмечают, что в Нидерландах работодатели могут претендовать на дополнительный налоговый вычет, если обучают сотрудников старше 40 лет. Этот разрыв в расходах фирмы на обучение используется для определения влияния налоговых вычетов на участие в обучении и участия в обучении на заработную плату. Результаты исследования показывают, что уровень профессиональной подготовки работников чуть старше 40 лет на 15–20% выше, чем работни-

ков чуть младше 40 лет. Эта разница в основном обусловлена отсрочкой обучения и не является стимулирующим эффектом данной меры (Leuven, Oosterbeek, 2004).

S. Caldwell, S. Nelson и D.C. Waldinger утверждают, что переводы, выплачиваемые в виде ежегодного возмещения налогов, являются крупным, но неопределенным источником дохода для бедных домохозяйств. Выявлено, что налогоплательщики с низким доходом испытывают значительную субъективную неопределенность в отношении данных возвратов. Федеральный налоговый кредит на трудовой доход США, или кредит на трудовой доход (EITC или EIC), представляет собой возмещаемую налоговую льготу для работающих лиц и пар с низким и умеренным доходом, особенно тех, у кого есть дети. Размер пособия EITC зависит от дохода получателя и количества детей. Право на получение пособия имеют люди с низким доходом, не имеющие детей. Простая модель потребления и сбережений предполагает, что неопределенность с возвратом средств снижает социальные выплаты EITC примерно на 10% (Caldwell et al., 2021).

## 2. Налоговые льготы

Под налоговыми льготами понимается поощрение некоторых видов деятельности и поддержка низкооплачиваемых слоев населения: они предоставляются налогоплательщику в соответствии с НК РФ и направлены на решение определенных экономических задач<sup>5</sup>. Также это частичное или полное освобождение определенного круга физических и юридических лиц от уплаты налогов. Чаще всего они устанавливаются для благотворительных организаций, инвалидов, пенсионеров, детских и образовательных учреждений, предприятий, осуществляющих деятельность, крайне необходимую в интересах государства, предприятий и предпринимателей в сфере малого бизнеса, предприятий, оказавшихся в крайне тяжелом финансовом положении по не зависящим от них причинам<sup>6</sup>.

Д.В. Баязитова отмечает, что налоговые льготы, наряду с налоговыми преференци-

<sup>5</sup> Налоговая льгота. URL: [https://1145.slovaronline.com/959-налоговая\\_льгота](https://1145.slovaronline.com/959-налоговая_льгота)

<sup>6</sup> Экономический словарь терминов. Налоговые льготы. URL: [https://gufo.me/dict/economics\\_terms](https://gufo.me/dict/economics_terms)

ями, являются элементом системы налоговых стимулов. В свою очередь такие льготы делятся на налоговые скидки и налоговые освобождения. В систему налоговых освобождений входят налоговая амнистия, налоговые каникулы, понижение налоговой ставки, образование КГН, освобождение некоторых категорий налогоплательщиков, освобождение отдельных объектов налогообложения. Перечень налоговых скидок включает различные вычеты (при инвестициях, при образовании фондов, при изощрении недр), ускоренную амортизацию, перенос убытков на будущее, необлагаемый минимум объекта (Баязитова, 2015).

Д.А. Данданян утверждает, что система налоговых льгот – одна из направлений налогового регулирования наряду с бюджетно-налоговым балансированием, административным воздействием и мерами санкционированных действий. Данная система стимулирует инвестиционную и инновационную активность предприятий реального сектора экономики и входит в границы единой налоговой политики государства. По мнению автора, вектор на применение стимулирующей налоговой политики является существенным фактором формирования инвестиционной привлекательности российской экономики и способствует ее развитию (Данданян, 2014).

Б.Ф. Мамедова говорит о важности для законодателя иметь четкое представление о цели установления той или иной налоговой льготы, а также о том, какой общественный эффект данная льгота принесет. При разработке налоговой льготы обязательно нужно учитывать такие ее качества, как эффективность, пригодность, целесообразность. Автор выделяется два уровня целей налоговых льгот: первичные и вторичные. Первичные цели подразделяются на побудительные и распределительные. Побудительные цели подразумевают формирование у налогоплательщика представления об определенном варианте поведения. Благодаря установлению налоговой льготы государство пытается склонить ее получателя к выбору необходимого, с налоговой точки зрения, варианта

поведения. Распределительная цель налоговой льготы заключается в создании необходимых состояний общественных отношений. К вторичным целям налоговых льгот относятся социально-политические, экономические, культурно-образовательные и экологические цели. Социальные налоговые льготы ориентированы на улучшение жилищной и демографической ситуации, реализацию прав отдельных социальных групп, повышение платежеспособности населения. К ним можно отнести льготы, направленные на привлечение инвестиционных средств, повышение конкурентоспособности определенной продукции, поддержку отечественного производителя, создание новых рабочих мест. К целям культурно-образовательного характера относятся льготы по уплате отдельных налогов, предоставляемые учреждениям и организациям, занятым в сфере культуры, образования и спорта (Мамедова, 2010).

М. Hanlon и Т. Shevlin заметили, что налоговые льготы уменьшают фактически причитающиеся налоги, а высвободившиеся денежные средства в дальнейшем напрямую поступают в капитал акционеров (Hanlon, Shevlin, 2002).

J. Graham, основываясь на функциях предельных выгод для тысяч фирм за 1980–1999 гг., приходит к выводу, что налоговые льготы по долгу составляли в среднем примерно 10% от стоимости фирмы в 1980-х гг., в то время как в 1990-х гг. снизились примерно до 8%. Используя максимальные преимущества защиты от процентного налогообложения, среднестатистическая фирма могла бы увеличить свою стоимость примерно на 15% за 1980-е и 1990-е гг., что говорит о значительных последствиях недостаточного уровня налогообложения (Graham, 2000).

Коллективом китайских ученых определено влияние политических связей на предоставление налоговых льгот и эффективность работы фирмы. Авторы, используя данные по зарегистрированным на бирже китайским фирмам за период с 1999 по 2007 год, обнаружили, что частные фирмы с политически связанными менеджерами превосходят те,

у которых таких менеджеров нет. Доказано, что частные фирмы с политически связанными менеджерами чаще пользуются налоговыми льготами, в то время как местные государственные предприятия с политически связанными менеджерами подвержены более серьезным проблемам с чрезмерными инвестициями (Wenfeng et al., 2012).

Ученые Массачусетского технологического института и университета Пенсильвании пришли к выводу о том, что недостаточное кредитное плечо организаций связано с предвзятыми оценками налоговых льгот от процентных вычетов. Авторы утверждают, что дополнительная закредитованность фирм негативно влияет на объем предоставляемых налоговых льгот от государства (Blouinet al., 2010).

К нефинансовым инструментам налогового поведения относятся налоговое администрирование, налоговый контроль и налоговая культура (этика, мораль).

### **1. Налоговое администрирование**

М.Ш. Баснукаев, А.Н. Бисултанов и Х.Х. Хаджиева оценивали перспективы развития институтов налогового администрирования в условиях цифровизации экономики с учетом опыта зарубежных стран. Авторами отмечено изначальное копирование опыта налогового администрирования зарубежных стран. Россия выбрала путь усложнения процедур налоговых отношений, а некоторые налоговые режимы не понимают даже эксперты. На примере развитых стран показана важность общения налоговых органов и налогоплательщиков. Уполномоченные налоговые ведомства периодически проводят опросы среди представителей бизнеса по поводу системы уплаты налогов, налоговой нагрузки, способов оптимизации и упрощения процессов налогообложения. Ключевым прорывом стали электронное налогообложение и электронный документооборот (Баснукаев и др., 2020).

Коллективом ученых-экономистов из Волгоградского и Астраханского университетов было установлено, что налоговое администрирование – важный рычаг управления налоговым процессом. Оно направлено

на реализацию задач и достижение целей государственной налоговой политики, а также обеспечивает собираемость налогов в российскую бюджетную систему. Современная система налогового администрирования характеризуется высокими показателями эффективности, выраженными в расширении способов взаимодействия с налогоплательщиками, которые способствуют установлению партнерских отношений между участниками налогового процесса (Ксенда и др., 2018).

К.Л. Меских отметил, что опыт Германии в налоговом администрировании сложно транслировать на Россию. Однако существует возможность использования в отечественном налоговом администрировании единой федеральной базы данных о налогоплательщиках, что позволит перевести налоговое планирование на более качественный уровень. Кроме того, автором выделены принципы налогового администрирования Германии, среди которых вера, налоговая тайна, отсутствие перманентных проверок и предупредительность налогового производства (Меских, 2010).

И.Ю. Тимофеева разбирает опыт государственного принуждения на примере зарубежных стран. На примере Германии отмечено, что по отношению к налоговым преступлениям действуют такие же нормы уголовного права. Согласно законодательству Канады нарушения налогового законодательства имеют криминальный характер, если они связаны с умышленным искажением сведений. В Китае использован комплексный подход при установлении уголовно-правовых запретов в сфере налогообложения. В законодательстве Швеции предусматриваются жесткие санкции за отдельные виды налоговых преступлений: за мошенничество с налогами применяется лишение свободы на срок до 6 лет. В Финляндии за мошенничество с налогами и различные преступления в области кредитов законодательством предусмотрено лишение свободы сроком на 4 года, а приотягчающих обстоятельствах – на 6 лет. Во Франции помимо крупных штрафов применяются дли-

тельные сроки лишения свободы – до 10 лет (Тимофеева, 2011).

A.D. Witte и D.F. Woodbury разрабатывали экономическую модель соблюдения налогового законодательства с учетом важных аспектов федерального законодательства США о подоходном налоге. Модель предполагает, что увеличение вероятности аудита, предоставление информации и удержание налогов повысят добросовестность налогоплательщиков. Однако есть опасения, что растущая моральная амбивалентность по отношению к соблюдению налогового законодательства приведет к увеличению случаев несоблюдения (Witte, Woodbury, 1985).

W.W. Pommerehne и H. Weck-Hannemann определили, что уклонение от уплаты подоходного налога в Швейцарии напрямую связано с предельной налоговой нагрузкой и отрицательно с вероятностью проведения аудита. Нет никаких доказательств существенного сдерживающего эффекта налога на штрафы. Расширенная модель показывает, что несоблюдение налоговых требований положительно связано с инфляцией (Pommerehne, Weck-Hannemann, 1996).

P. Chander и L. Wilde делают вывод о том, что при наличии коррупции показатели аудита, как правило, выше, чем при ее отсутствии. Более того, когда некоторые аудиторы берут взятки, увеличение размера штрафа или налоговой ставки может привести к снижению ожидаемых государственных доходов (Chander, Wilde, 1992).

## 2. Налоговый контроль

К еще одному важному инструменту формирования налогового поведения хозяйствующих субъектов можно отнести налоговый контроль, который является деятельностью уполномоченных органов по контролю над соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом страны<sup>7</sup>.

Как утверждает А.С. Адвокатова налоговый контроль влияет на выбор модели поведения налогоплательщика. Так, при традиционной модели налогового контро-

ля отсутствуют достаточные обоснования необходимости назначения выездной налоговой проверки, что увеличивает нагрузку на добросовестных налогоплательщиков. Также отсутствует информация о налоговых правонарушениях. Риск-ориентированная модель контроля направлена на тесное взаимодействие и отслеживание «проблемных» хозяйствующих субъектов. При превентивной модели налогового контроля взаимоотношения налогоплательщика и налоговых органов максимально доверительные (Адвокатова, 2017). Кроме того, автор утверждает, что для снижения уровня теневых экономических процессов в условиях цифровизации необходимо развивать модели налогового контроля. Одним из значимых этапов противодействия теневому сектору экономики в России стало внедрение в деятельность ФНС инструмента контроля деклараций «АСК-НДС-2 и НДС-3». На примере Великобритании отмечен риск-ориентированный подход, разделяющий подконтрольные субъекты на две категории: низкорисковые и не относящиеся к таковым вне зависимости от дифференциации по группам налогоплательщиков (Адвокатова, 2018).

В публикациях Г.С. Айтхожиной отмечено, что уровень налогового контроля напрямую влияет на поведение налогоплательщиков. На примере США было показано, что чем выше расходы на налоговое администрирование, тем ниже доля теневой экономики в стране (Айтхожина, 2019). Определено, что в условиях актуальности поиска стимулов экономического роста, демократизации и информатизации общества, глобализации экономики в теории налогового контроля следует рассматривать комплексное эффективное сочетание, направленное на предупреждение и устранение максимального круга препятствий в налоговом соблюдении (Айтхожина, 2020).

В.Б. Бембеева изучала влияние налогового контроля на рост доходов бюджета без увеличения налоговой нагрузки. Отмечено, что ФНС стремится к совершенствованию

<sup>7</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 82. Общие положения о налоговом контроле. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/d5cfcfa2027b0f0722a92e374886ddf40a86b0e2](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/d5cfcfa2027b0f0722a92e374886ddf40a86b0e2)

анализа контроля с целью побуждения плательщиков налогов к добровольному уточнению своих налоговых обязательств. Автор утверждает, что необходим качественный отбор налогоплательщиков для проведения выездных проверок, поскольку они являются более затратными, чем камеральные. На примере г. Москвы исследовано, что сокращение количества выездных проверок за 2011–2013 гг. на 30,7% (с 5750 до 3987) не привело к сокращению доначисленных налоговых платежей (Бембеева, 2014).

Л.Н. Мирошниченко отмечает, что наибольший материальный ущерб экономическому развитию государства наносит налоговая преступность, так как затрагивает все сферы хозяйственной деятельности, а также приводит к дефициту бюджета всех уровней. В начале XXI века налоговая система РФ сохраняет существенный потенциал криминальных факторов, реализуемых во взаимодействии с другими звеньями финансовой системы. Грамотно выстроенная налоговая политика должна способствовать предупреждению налоговых правонарушений и воспитанию законопослушного налогоплательщика (Мирошниченко, 2012).

В исследовании Х.М. Мусаевой обоснована необходимость усиления межведомственного взаимодействия налоговых органов с другими органами исполнительной власти в процессе осуществления контрольных мероприятий, повышения уровня использования в организации налогового контроля косвенных методов исчисления налоговой базы (Мусаева, 2014).

Ученые Ганноверского университета Германии изучали влияние повышения агрессивности налоговых проверок на уменьшение усилий по налоговому планированию и повышение качества систем внутреннего налогового контроля. К. Blaufus, J. Reineke и I. Trenn обнаружили, что ни внутренние, ни внешние ресурсы фирм, выделяемые на налоговое планирование, не уменьшаются в случае реакции на повышение агрессивности налоговых проверок. Кроме того, результаты исследователей показывают положительную взаимосвязь между качеством

системы налогового контроля и необходимостью всестороннего улучшения человеческого капитала и внутренних процессов, предполагая, что система налогового контроля влияет на восприятие фирмами своих налоговых возможностей и стимулирует организационные изменения (Blaufus et al., 2023).

### *3. Налоговая культура, этика, мораль*

Следует отметить, что к нефинансовым инструментам воздействия на налоговое поведение налогоплательщиков можно отнести налоговую культуру, этику и мораль, то есть нравственные ценности. В отечественной и зарубежной научной литературе существует множество исследований, посвященных данной тематике.

По мнению Р.Ш. Абакаровой, успешность взимания налогов зависит от ментальности населения, которая воплощается в уровне налоговой культуры. Исторически так сложилось, что в России во все времена существовало крайне неприязненное отношение к налогам. Напротив, в странах Европы уплата налоговых платежей является предметом гордости налогоплательщиков, а налоговая культура прививается с детства. Школьники гордятся тем, что их родители платят налоги и вносят вклад в развитие своей страны. В России же налоги всегда ассоциировались с грабежами, когда сбор налогов сопровождался бедствиями для простых крестьян (Абакарова, 2014).

Т.Н. Богославец считает, что государству необходимо создать такое общественное мнение, что платить налоги – это почетная обязанность и ее исполнение каждым гражданином является залогом укрепления российской государственности и экономической предпосылкой формирования гражданского общества, которое способно контролировать властные структуры государства (Богославец, 2015).

А.В. Галухин также говорит о важности повышения налоговой культуры налогоплательщиков. По его мнению, налогоплательщикам, добровольно соблюдающим свои обязательства, необходимо предоставлять помощь и электронные сервисы для своевременной уплаты обязательных платежей.

Неосведомленным налогоплательщикам важно устраивать «образовательные курсы» и предоставлять необходимые сервисы (мобильное приложение, напоминающее о подаче декларации). Для халатных налогоплательщиков важно проводить аудит, а также реализовать программу добровольного заявления об ошибках, допущенных в отчетности. К налогоплательщикам, уклоняющимся от уплаты налогов, необходимо применять санкции и штрафы, принуждать к выполнению требований налогового законодательства (Галухин, 2019).

П.А. Захарьин отмечает, что налоговая культура и налоговый менталитет в разных странах не одинаковый (Захарьин, 2013). На примере зарубежных стран выявлено, что различия существуют даже в рамках одного государства. Опыт Германии показывает, что солидарность жителей Восточной Германии по отношению к материальным благам ниже (Ockenfels, Weimann, 1999), а их уровень налоговой морали выше, чем на западе страны (Torgler, 2003).

Т.А. Зотова и В.Н. Богуславский изучали экономическое поведение налогоплательщиков в современной России. Авторы считают, что уклонение от уплаты налогов происходит по причине экономической выгоды и жадности налогоплательщика, а само налоговое поведение зависит от уровня заработной платы в стране. Чем ниже уровень жизни и доходы населения, тем выше будет мотив у хозяйствующих субъектов уклониться от налогообложения. Повысить уровень финансовой прозрачности и налоговой честности между налогоплательщиками и налоговыми органами можно за счет справедливого финансового обмена. Если государство выполняет свои социально значимые функции и это ценится налогоплательщиками, то взаимодействие будет доверительным (Зотова, Богуславский, 2008).

В.А. Молодых исследовал готовность российских студентов быть законопослушными налогоплательщиками. В качестве ключевых факторов формирования уклонистского налогового поведения, на основе опросов студентов, автор выделил низкий уровень

доверия к власти; восприятие налоговой системы как «несправедливой», а также восприятие уклонения от уплаты «нетяжким преступлением» (Молодых, 2019).

С.А. Назаров отметил, что в период пандемии COVID-19 налоговые оптимизации крупных фирм расценивались населением как уклонение. По мнению большинства опрошенных, в особенно сложные для экономики и страны времена крупные корпорации должны соблюдать все свои налоговые обязательства. Россияне утверждают, что уклоняющиеся от налогов корпорации формируют в стране социальное неравенство, так как налоговая нагрузка перераспределяется на обычных граждан. Таким образом, на формирование налогового поведения крупных корпораций особое влияние оказывают призывы государства и населения к повышенной налоговой ответственности в периоды кризисов, пандемий и стихийных бедствий (Назаров, 2021).

Е.А. Руцкая выявила факторы формирования налоговой культуры. Автор утверждает, что на налоговое поведение налогоплательщиков оказывают влияние объективные и субъективные факторы. Среди объективных факторов были выделены исторический опыт, уровень экономического развития страны, уровень жизни населения, уровень развития налогового законодательства, степень развитости налоговой системы в стране, социальная ориентированность налогообложения, деятельность государственной политики в области формирования и развития налоговой культуры, эффективность налоговой системы и профессионализм работников налоговых служб, среди субъективных общий уровень культуры в обществе, участие базовых социальных институтов, менталитет, принятые в обществе модели налогового поведения, социально-экономические интересы (Руцкая, 2017).

Е. Luttmer и М. Singhal отметили, что в определенной степени налоговое поведение характеризуется психологическими установками налогоплательщика. Индивид может принять решение платить налоги из-за внутренних мотивов, таких как чувство

вины или стыда, влияния социокультурных норм и стереотипов поведения, принятых в обществе (Luttmer, Singhal, 2014).

S. Gaber и I. Gruevski утверждают, что после десятилетия вялого роста во многих странах, вызванного экономическими кризисами, правительства склоняются к экспансивной фискальной политике, выражающейся в снижении налоговых ставок и увеличении государственных расходов. Серьезное расширение государственных расходов, за которым последовали широкие и диверсифицированные фискальные меры, подходит к концу. В большинстве развивающихся стран соотношение долга к ВВП выше, что повлияло на налогово-бюджетную политику (Gaber, Gruevski, 2018).

В статье С. Williams и А. Martinez выявлялись межнациональные различия в уровне налоговой морали в Европейском союзе. Были оценены три конкурирующих тезиса межнациональных различий в налоговой морали, которые по-разному рассматривают ее более низкие уровни. Среди них недостаточное развитие (объяснение модернизации); высокие налоги, государственная коррупция и слиш-

ком сильное государственное вмешательство (неолиберальное объяснение) или слишком слабое государственное перераспределение и вмешательство для защиты граждан (структуралистское объяснение). Автором был сделан вывод о том, что что налоговая мораль базового европейского гражданина выше в более развитых и менее коррумпированных странах и в странах с более высоким уровнем налогообложения, социальной защиты и перераспределения (Williams, Martinez, 2014).

В исследовании В. Torgler и F. Schneider используется многомерный анализ в целях изучения, как налоговая мораль стран и качество институтов влияют на теневую экономику. Проанализировав множество потенциальных факторов, авторы пришли к выводу, что более высокий налоговый дух и более высокое качество институтов приводят к уменьшению масштаба теневой экономики (Torgler, Schneider, 2009).

Таким образом, обобщив исследования отечественных и зарубежных авторов, сведем все факторы и инструменты формирования налогового поведения налогоплательщиков (табл. 3).

**Таблица 3. Финансовые и нефинансовые инструменты формирования налогового поведения налогоплательщиков**

<i>Финансовые инструменты</i>	<i>Сущность</i>	<i>Авторы</i>
Налоговые вычеты (возвраты налогов)	Это законная возможность снизить налогооблагаемую базу или вернуть себе часть уплаченного налога. Различают стандартные, социальные, инвестиционные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты	Садырина А.А., Старовойтова Н.А., Терехова В.А., Шепелева С.Н., Шепелева А.И., Мардасова М.Е., Голощапова А.С., Оганова А.С., Сидорова И.В., Немцов А.Г., Кошевая С.И., Leuven E., Hessel Oosterbeek, Wang J., Shen G., Tang D., Caldwell S., Nelson S., Waldinger D.C.
Налоговые льготы	Это преимущества при уплате налога для части налогоплательщиков, при которых они могут не уплачивать налог вовсе, оплачивать его частями или платить его в меньшем размере	Данданян Д.А., Поспелова Е.Б., Мамедова Б.Ф., Баязитова Д.В., Hanlon M., Shevlin T., Graham J., Wu W., Wu Ch., Zhou Ch., Wu J., Blouin J., Core J.E., Guay W.
<i>Нефинансовые инструменты</i>	<i>Сущность</i>	<i>Авторы</i>
Налоговое администрирование	Это система управления налоговыми отношениями в государстве, функционирующая на основе законодательной деятельности налоговых органов на всех уровнях	Баснукаев М.Ш., Бисултанов А.Н., Хаджиева Х.Х., Ксенда В.М., Григоренко И.В., Шкарупа Е.А., Тургаева А.А., Меских К.Л., Сидорова Е.Ю., Тимофеева И.Ю., Witte A.D., Woodbury D.F., Pommerehne W.W., Weck-Hannemann H., Chander P., Wilde L.
Налоговый контроль	Это совокупность действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом страны	Адвокатова А.С., Айтхожина Г.С., Бембеева В.Б., Мусаева Х.М., Вылкова Е.С., Мирошниченко Л.Н., Blaufus K., Reineke J., Trenn I.
Налоговая культура, этика, мораль, честность	Представляют собой нефинансовые инструменты налогового поведения и связаны с ценностными ориентирами, сформированными обществом, а также зависящее от личных качеств налогоплательщиков	Абакарова Р.Ш., Богославец Т.Н., Галухин А.В., Захарьин П.А., Зотова Т.А., Богуславский В.Н., Молодых В.А., Назаров С.А., Рущая Е.А., Gaber S., Gruevski I., Williams C., Martínez A., Torgler B., Schneider F., Ockenfels A., Weimann J., Luttmer E., Singhal M.
Источник: составлено автором.		

## Заключение

Под инструментами формирования налогового поведения понимается вся совокупность рычагов, создаваемых государством (и не только) и оказывающих влияние на решения, принимаемые хозяйствующими субъектами в сфере уплаты налогов. В состав инструментов формирования налогового поведения входят налоговое законодательство; налоговое администрирование; налоговый контроль (мониторинг); система налоговых льготы, скидок и вычетов; наличие в мировой экономике офшорных зон и их условия; уровень развития цифровизации налоговых служб; налоговая культура и налоговый менталитет населения той или иной страны; уровень знаний персонала организации, ответственного за налоговые расчеты; финансовые интересы ключевых владельцев.

Для привития крупным налогоплательщикам в России правильно ориентированного налогового поведения Правительству РФ совместно с уполномоченными ведомствами необходимо продолжать развивать систему финансовых и нефинансовых инструментов формирования налогового поведения. Так, важно совершенствовать деятельность, связанную с развитием специальных административных районов, привлекать и регистрировать в российских офшорах не только крупный бюджетобразующий бизнес России с целью его безопасного функционирования в условиях санкционного давления и низкой налоговой нагрузки, но и крупные иностранные корпо-

рации для развития офшорных территорий и дополнительных поступлений в бюджетную систему; применять систему налоговых льгот для компаний, стремящихся повысить уровень добавленной стоимости своего производства; разработать механизмы сохранения в федеральном бюджете налога на добавленную стоимость.

Относительно нефинансовых инструментов формирования налогового поведения важным для государства и системы образования шагом будет являться внедрение курсов налоговой грамотности с начальных классов школы. Человек на ранних этапах своего развития должен осознавать всю важность и социально значимую функцию налогов. Важно привить правильную положительную реакцию на уплату налогов. Кроме того, нужно развивать социальную рекламу о своевременной и полной уплате налогов, наглядно демонстрировать важные социальные проекты, которых удалось достичь благодаря уплате обязательных платежей.

Новизна исследования заключается в актуализации релевантных публикаций отечественных и зарубежных авторов, затрагивающих теоретические аспекты налогового поведения хозяйствующих субъектов, а также в ранжировании инструментов налогового поведения на финансовые и нефинансовые.

Материалы статьи могут быть интересны органам власти, участникам образовательного процесса, а также всем лицам, проявляющим интерес к особенностям налогового поведения хозяйствующих субъектов.

## ЛИТЕРАТУРА

- Абакарова Р.Ш. (2014). Налоговая культура России // Теория и практика общественного развития. № 6. С. 148–150.
- Адвокатова А.С. (2017). Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и налогового контроля // Экономика. Налоги. Право. № 5. С. 148–157.
- Адвокатова А.С. (2018). Развитие моделей налогового контроля как фактора снижения уровня теневых экономических процессов в условиях цифровизации // Экономика. Налоги. Право. № 5. С. 136–145.
- Айтхожина Г.С. (2019). Налоговое соблюдение: налоговый контроль или налоговая мораль? // Вестник ОмГУ. Сер.: Экономика. № 4. С. 5–10.
- Айтхожина Г.С. (2020). Теории налогового соответствия как базис стратегий налогового контроля // Вестник ОмГУ. Сер.: Экономика. № 2. С. 5–12.

- Баснукаев М.Ш., Бисултанов А.Н., Хаджиева Х.Х. (2020). Перспективы развития институтов налогового администрирования в условиях цифровизации экономики с учетом опыта зарубежных стран // Вестник Академии знаний. № 4 (39). С. 399–402.
- Баязитова Д.В. (2015). Содержание и классификация налоговых льгот и преференций // Промышленность: экономика, управление, технологии. № 1 (55). С. 82–87.
- Бембеева В.Б. (2014). Влияние налогового контроля на рост доходов бюджета без увеличения налоговой нагрузки на экономику // Вестник ГУУ. № 17. С. 110–115.
- Богославец Т.Н. (2015). Региональные особенности повышения уровня налоговой культуры // Вестник ОмГУ. Сер.: Экономика. № 4. С. 185–190.
- Борох А.К. (2011). Налоговые инструменты воздействия на экономическое развитие государства // Финансы и кредит. № 36 (468). С. 70–76.
- Галухин А.В. (2019). К вопросу о налоговом поведении и повышении налоговой культуры налогоплательщиков // Социальное пространство. № 1 (18). URL: <http://socialarea-journal.ru/article/28124>. DOI: 10.15838/sa.2019.1.18.5
- Голошапова А.С., Оганова А.С. (2019). Развитие системы tax free в России на основе зарубежного опыта // International journal of professional science. № 11. С. 82–88.
- Данданян Д.А. (2014). Налоговые льготы как форма государственной поддержки // Вестник ЛГУ им. А.С. Пушкина. № 2. С. 18–28.
- Захарьин П.А. (2013). Экономическая социология: исследования налоговой культуры и этики // Известия РГПУ им. А.И. Герцена. № 156. С. 152–157.
- Зотова Т.А., Богуславский В.Н. (2008). Экономическое поведение налогоплательщиков в современной России: формирование налоговой честности // Пространство экономики. № 2. С. 66–73.
- Ксенда В.М., Григоренко И.В., Шкарупа Е.А., Тургаева А.А. (2018). Комплаенс и сервисность системы налогового администрирования Российской Федерации // Вестник АГТУ. Сер.: Экономика. № 4. С. 86–93.
- Малышев М.К. (2023). Налоговое поведение хозяйствующих субъектов: сущность, модели и факторы формирования // Проблемы развития территории. Т. 27. № 2. С. 70–88. DOI: 10.15838/ptd.2023.2.124.6
- Мамедова Б.Ф. (2010). К вопросу о цели налоговых льгот // Актуальные проблемы российского права. № 4. С. 68–76.
- Мардасова М.Е. (2022). Реализация налогоплательщиками права на возврат излишне уплаченных налоговых платежей // Вестник ВГУ. Сер.: Право. № 4 (51). С. 272–282.
- Меских К.Л. (2010). Опыт Германии в налоговом администрировании // Финансовая аналитика: проблемы и решения. № 6. С. 78–87.
- Мирошниченко Л.Н. (2012). Налоговый контроль как инструмент налоговой политики // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. № 1-2. С. 69–72.
- Молодых В.А. (2019). Готовы ли российские студенты быть законопослушными налогоплательщиками: вопросы налоговой морали // Экономическая социология. № 5. С. 150–173.
- Мусаева Х.М. (2014). Налоговый контроль и налоговый потенциал в контексте легализации теневого сектора экономики // Финансы и кредит. № 30 (606). С. 45–52.
- Назаров С.А. (2021). Корпоративная налоговая культура и изменения налоговой лояльности населения: эффект пандемии // ЭСГИ. № 3 (31). С. 170–177.
- Рущкая Е.А. (2017). Факторы формирования налоговой культуры // Проблемы современной науки и образования. № 22 (104). С. 103–107. DOI: 10.20861/2304-2338-2017-104-002
- Терехова В.А. (2010). О налоговом вычете на обучение // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. № 8. С. 18–19.
- Тимофеева И.Ю. (2011). Государственное принуждение в системе налогового администрирования: Международный и Российский опыт // Международный бухгалтерский учет. № 8. С. 51–55.
- Blaufus K., Reineke J., Trenn I. (2023). Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: An empirical analysis. *Journal of Business Economics*, 93 (3), 509–557.
- Blouin J., Core J.E., Guay W. (2010). Have the tax benefits of debt been overestimated? *Journal of Financial Economics*, 98 (2), 195–213. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2010.04.005>

- Caldwell S., Nelson S., Waldinger D.C. (2021). Tax refund uncertainty: Evidence and welfare implications. *Chicago Booth Re-search Paper No. 21-06, Fama-Miller Working Paper, University of Chicago, Becker Friedman Institute for Economics Working Paper No. 2021-18*. Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3771402>
- Chander P., Wilde L. (1992). Corruption in tax administration. *Journal of public economics*, 49 (3), 333–349.
- Gaber S., Gruevski I. (2018). The influence of tax culture in improving the tax compliance. *Journal of Economics*, 3 (2), 80–88.
- Graham J.R. (2000). Estimating the tax benefits of debt How Big Are the Tax Benefits of Debt? *Journal of Finance*, 55, 1901–1941. Available at: <https://doi.org/10.1111/j.1745-6622.2001.tb00319.x>
- Hanlon M., Shevlin T. (2002). Accounting for tax benefits of employee stock options and implications for research. *Accounting Horizons*, 16 (1), 1–16. Available at: <https://doi.org/10.2308/acch.2002.16.1.1>
- Leuven E., Oosterbeek H. (2004). Evaluating the effect of tax deductions on training. *Journal of Labor Economics*, 22 (2), 461–488. DOI: 10.1086/381257
- Luttmer E., Singhal M. (2014). Tax morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28 (4), 149–168.
- Ockenfels A., Weimann J. (1999). Types and patterns: An experimental East-West-German Comparison of cooperation and solidarity. *Journal of Public Economics*, 71, 275–287.
- Pommerehne W.W., Weck-Hannemann H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 161–170.
- Torgler B. (2003). Does Culture Matter? Tax Morale in an East-West-German Comparison. *FinanzArchiv*, 4, 504–528.
- Torgler B., Schneider F. (2009). The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy. *Journal of Economic Psychology*, 30 (2), 228–245.
- Wenfeng W., Chongfeng W., Chunyang Zh., Jun W. (2012). Political connections, tax benefits and firm performance: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31 (3), 277–300. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.005>
- Williams C., Martinez A. (2014). Explaining cross-national variations in tax morality in the European Union: An exploratory analysis. *Studies of Transition States and Societies*, 6 (1), 5–18.
- Witte A.D., Woodbury D.F. (1985). The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the US individual income tax. *National Tax Journal*, 38 (1), 1–13.

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Михаил Константинович Малышев – научный сотрудник, Вологодский научный центр Российской академии наук (Российская Федерация, 160014, г. Вологда, ул. Горького, д. 56а; e-mail: [mmk1995@mail.ru](mailto:mmk1995@mail.ru))

**Malyshev M.K.**

## TAX BEHAVIOR FORMATION TOOLS OF ECONOMIC ENTITIES: RUSSIAN AND FOREIGN EXPERIENCE REVIEW

*The level and potential of socio-economic development of Russian regions and their territories are inextricably linked to the stability of receipts and the volume of tax contributions of businesses of all scales to the budget system. In turn, the stability and volume of taxes is influenced by the tax behavior of business entities. Economic agents often resort to reducing the taxable base by legal and illegal means. For example, large companies often apply tax preferences to legally maximize net profit for the purpose of large dividend payments: reduction of the income tax rate, VAT refund on exports, use of different tax regimes, property tax discounts, etc. To illegal methods of reducing the tax burden can be attributed all actions aimed at reducing the tax base by artificially increasing expenditure transactions and reducing revenue transactions. The*

*aim of the research is to systematize the existing tools for shaping the tax behavior of business entities based on Russian and foreign experience. The study consolidates and systematizes Russian and foreign instruments of taxpayers' behavior formation, divided into financial and non-financial. In addition to the literature analysis concerning the instruments of tax behavior of business entities, the paper uses the methods of comparison, contrast and generalization. The materials can be useful for participants of the educational process, authorities, as well as all persons interested in the features of tax behavior formation.*

*Instruments of tax behavior formation, economic entities, tax administration, tax benefits, instruments of tax regulation.*

## REFERENCES

- Abakarova R.Sh. (2014). Russia's tax culture. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya*, 6, 148–150 (in Russian).
- Advokatova A.S. (2017). The interrelation of the tax payer behavior and tax control models. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 5, 148–157 (in Russian).
- Advokatova A.S. (2018). Development of tax control models as a factor reducing shadow economic processes under digitalization conditions. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 5, 136–145 (in Russian).
- Aytkhozina G.S. (2019). Tax compliance: Tax control or tax morality? *Vestnik OmGU. Ser.: Ekonomika*, 4, 5–10 (in Russian).
- Aytkhozina G.S. (2020). Theories of tax compliance as a basis of tax control strategies. *Vestnik OmGU. Ser.: Ekonomika*, 2, 5–12 (in Russian).
- Basnukaev M.Sh., Bisultanov A.N., Khadzhieva Kh.Kh. (2020). Prospects for the development of tax administration institutions in the context of digitalization of the economy, taking into account the experience of foreign countries. *Vestnik Akademii znanii*, 4(39), 399–402 (in Russian).
- Bayazitova D.V. (2015). Contents and classification of tax incentives and tax preferences. *Promyshlennost': ekonomika, upravlenie, tekhnologii*, 1(55), 82–87 (in Russian).
- Bembееva V.B. (2014). The influence of tax control to budget revenue growth without an increase in tax burden on the economy. *Vestnik GUU*, 17, 110–115 (in Russian).
- Blaufus K., Reineke J., Trenn I. (2023). Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: An empirical analysis. *Journal of Business Economics*, 93(3), 509–557.
- Blouin J., Core J.E., Guay W. (2010). Have the tax benefits of debt been overestimated? *Journal of Financial Economics*, 98(2), 195–213. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2010.04.005>
- Bogoslavets T.N. (2015). Regional peculiarities of raising the tax culture level. *Vestnik OmGU. Ser.: Ekonomika*, 4, 185–190 (in Russian).
- Borokh A.K. (2011). Tax instruments of influence on the economic development of the state. *Finansy i kredit=Finance and Credit*, 36(468), 70–76 (in Russian).
- Caldwell S., Nelson S., Waldinger D.C. (2021). Tax refund uncertainty: Evidence and welfare implications. *Chicago Booth Re-search Paper No. 21-06, Fama-Miller Working Paper, University of Chicago, Becker Friedman Institute for Economics Working Paper No. 2021-18*. Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3771402>
- Chander P., Wilde L. (1992). Corruption in tax administration. *Journal of Public Economics*, 49(3), 333–349.
- Dandanyan D.A. (2014). Tax benefits as a form of state support. *Vestnik LGU im. A.S. Pushkina*, 2, 18–28 (in Russian).
- Gaber S., Gruevski I. (2018). The influence of tax culture in improving the tax compliance. *Journal of Economics*, 3(2), 80–88.
- Galukhin A.V. (2019). Tax behavior and improved tax culture of the taxpayers. *Sotsial'noe prostranstvo=Social Area*, 1(18). Available at: <http://socialarea-journal.ru/article/28124>. DOI: 10.15838/sa.2019.1.18.5 (in Russian).
- Goloshchapova A.S., Oganova A.S. (2019). Development of Tax Free system in Russia on the basis of foreign experience. *International Journal of Professional Science*, 11, 82–88 (in Russian).
- Graham J.R. (2000). Estimating the tax benefits of debt how big are the tax benefits of debt? *Journal of Finance*, 55, 1901–1941. Available at: <https://doi.org/10.1111/j.1745-6622.2001.tb00319.x>

- Hanlon M., Shevlin T. (2002). Accounting for tax benefits of employee stock options and implications for research. *Accounting Horizons*, 16(1), 1–16. Available at: <https://doi.org/10.2308/acch.2002.16.1.1>
- Ksenda V.M., Grigorenko I.V., Shkarupa E.A., Turgaeva A.A. (2018). Compliance and service of tax administration system in the Russian Federation. *Vestnik AGTU. Ser.: Ekonomika*, 4, 86–93 (in Russian).
- Leuven E., Oosterbeek H. (2004). Evaluating the effect of tax deductions on training. *Journal of Labor Economics*, 22(2), 461–488. DOI: 10.1086/381257
- Luttmer E., Singhal M. (2014). Tax morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149–168.
- Malyshev M.K. (2023). Tax behavior of economic entities: Essence, models and formation factors. *Problemy razvitiya territorii=Problems of Territory's Development*, 27(2), 70–88. DOI: 10.15838/ptd.2023.2.124.6 (in Russian).
- Mamedova B.F. (2010). Toward a question of the purpose of tax incentives. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava*, 4, 68–76 (in Russian).
- Mardasova M.E. (2022). Realization by taxpayers of the right to a refund of overpaid tax payments. *Vestnik VGU. Ser.: Pravo=Proceedings of Voronezh State University. Series Law*, 4(51), 272–282 (in Russian).
- Meskikh K.L. (2010). German experience in tax administration. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*, 6, 78–87 (in Russian).
- Miroshnichenko L.N. (2012). Tax control as an instrument of tax policy. *Ekonomika i upravlenie: analiz tendentsii i perspektiv razvitiya*, 1-2, 69–72 (in Russian).
- Molodykh V.A. (2019). Are Russian students ready to be law-abiding taxpayers? Tax mortality issues. *Ekonomicheskaya sotsiologiya=Journal of Economic Sociology*, 5, 150–173 (in Russian).
- Musaeva Kh.M. (2014). Tax audit and tax capacity in the context of the legalization of shadow sector of the economy. *Finansy i kredit=Finance and Credit*, 30(606), 45–52 (in Russian).
- Nazarov S.A. (2021). Corporate tax culture and changes in the tax loyalty of the population: The pandemic effect. *ESGI*, 3(31), 170–177 (in Russian).
- Ockenfels A., Weimann J. (1999). Types and patterns: An experimental East-West-German comparison of cooperation and solidarity. *Journal of Public Economics*, 71, 275–287.
- Pommerehne W.W., Weck-Hannemann H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 161–170.
- Rutskaya E.A. (2017). Factors of tax culture formation. *Problemy sovremennoi nauki i obrazovaniya*, 22(104), 103–107. DOI: 10.20861/2304-2338-2017-104-002 (in Russian).
- Terekhova V.A. (2010). About the tuition tax deduction. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stve i poligrafii*, 8, 18–19 (in Russian).
- Timofeeva I.Yu. (2011). State coercion in the system of tax administration: International and Russian experience. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 8, 51–55 (in Russian).
- Torgler B. (2003). Does culture matter? Tax morale in an East-West-German comparison. *FinanzArchiv*, 4, 504–528.
- Torgler B., Schneider F. (2009). The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy. *Journal of Economic Psychology*, 30(2), 228–245.
- Wenfeng W., Chongfeng W., Chunyang Zh., Jun W. (2012). Political connections, tax benefits and firm performance: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(3), 277–300. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.005>
- Williams C., Martinez A. (2014). Explaining cross-national variations in tax morality in the European Union: An exploratory analysis. *Studies of Transition States and Societies*, 6(1), 5–18.
- Witte A.D., Woodbury D.F. (1985). The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the US individual income tax. *National Tax Journal*, 38(1), 1–13.
- Zakhar'in P.A. (2013). Economic sociology: A study of tax culture and ethics. *Izvestiya RGPU im. A.I. Gertsena*, 156, 152–157 (in Russian).
- Zotova T.A., Boguslavskii V.N. (2008). Economic behavior of taxpayers in modern Russia: Formation of tax honesty. *Prostranstvo ekonomiki*, 2, 66–73 (in Russian).

## INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Mikhail K. Malyshev – Researcher, Vologda Research Center, Russian Academy of Sciences (56A, Gorky Street, Vologda, 160014, Russian Federation; e-mail: mmk1995@mail.ru)