

**УТОЧНЕНИЕ СУТИ НАЛОГОВОГО ПРОТИВОРЕЧИЯ И МЕРЫ ПО ЕГО ОСЛАБЛЕНИЮ  
В УСЛОВИЯХ КРИЗИСА: БОРЬБА С ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКОЙ И ПЕРЕХОД  
НА СПРАВЕДЛИВЫЕ ПРАВИЛА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ****Дмитрий Викторович МАНУШИН**

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового менеджмента экономического факультета,  
Казанский инновационный университет им. В.Г. Тимирязова (ИЭУП), Казань, Российская Федерация  
predmet22@mail.ru

**История статьи:**

Получена 26.04.2017  
Получена в доработанном  
виде 23.06.2017  
Одобрена 13.07.2017  
Доступна онлайн 15.08.2017

УДК 336.02., 336.22., 339.982  
JEL: D63, E62, H2, K34, O17

**Аннотация**

**Предмет.** Налоговое противоречие и меры его устранения.

**Цели.** Изучение и уточнение термина «налоговое противоречие» для того, чтобы при рассмотрении ситуации с новой точки зрения облегчить поиск реального налогового противоречия в российской экономике и при его обнаружении предложить меры по его ослаблению. Определение и подробное раскрытие сути каждой из этих мер, с учетом влияния на них теневой экономики, иных институциональных факторов и явного экономического кризиса.

**Методология.** Применялся абстрактно-логический метод.

**Результаты.** Оценено и уточнено понятие «налоговое противоречие». Доказано наличие налогового противоречия в российской экономике. Для его ослабления выработаны правила налоговой справедливости (ключевое и дополнительные) и меры по их внедрению. Для их лучшей реализации разработаны схемы предотвращения ухода налогоплательщиков в теневую экономику. Обоснована важность переходного периода для любых действий в сфере налогообложения. Предложено различать ситуации явного и скрытого кризиса, для реализации разных изменений налогов в эти периоды.

**Область применения.** Новый взгляд на суть налогового противоречия улучшит представление о нем у всех связанных с ним субъектов. Кроме того, следование предложенным правилам позволит улучшить всю нашу систему налогообложения, снизить социальную напряженность и привлечь дополнительные средства в государственный бюджет без ухода существенной части налогоплательщиков в тень.

**Выводы.** Пересмотр сути налогового противоречия обуславливает необходимость переработки остальных теоретических аспектов в этой области: видов, этапов, принципов, функций налогового противоречия и т.п. Выработка новых правил налогообложения приводит к признанию важности пересмотра всех нормативно-правовых актов, связанных с мерами по изменению ставок налогов, которые не являются прогрессивными.

**Ключевые слова:**

налоговое противоречие,  
теневая экономика, кризис,  
налоговая справедливость

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

**Для цитирования:** Манушин Д.В. Уточнение сути налогового противоречия и меры по его ослаблению в условиях кризиса: борьба с теневой экономикой и переход на справедливые правила налогообложения // *Финансы и кредит*. – 2017. – Т. 23, № 30. – С. 1785 – 1807.  
<https://doi.org/10.24891/fc.23.30.1785>

**Введение**

В течение последнего десятилетия существенных изменений в нашей налоговой системе не происходило. Это связано с попыткой государства ориентировать бизнес на реализацию долгосрочных проектов путем исключения рисков изменения налогообложения. Действительно, в годы после распада СССР постоянные изменения налогов осложняли

работу российских бизнесменов. В то же время представляется, что налоговая система была «заморожена» в весьма неудачном состоянии, которое усилило имеющееся налоговое противоречие. В.В. Путин сообщил, что налоговый режим останется неизменным до 2019 г. Это дает возможность разобраться в глубинных противоречиях налоговой системы и предложить меры по их ослаблению с

учетом ситуации явного кризиса в российской экономике.

Важность ослабления в ближайшее время именно налогового противоречия в нашей стране обусловлена несколькими факторами. Во-первых, оценка антикризисных планов 2015 и 2016 гг. [1, 2] выявила, что основные проблемы их реализации заключаются в низком качестве государственного управления. В результате помимо мер по повышению мотивации госслужащих приоритет должен быть у мер, внедрение и реализация которых в наименьшей степени зависят от качества государственного управления, то есть меры в сфере налогообложения. Это связано с тем, что при оптимизации налоговой системы денежные средства изначально остаются в распоряжении тех граждан и организаций, которых государство планировало поддержать, без совершения их оборота, а именно: без выплаты их в виде налогов, последующего перераспределения и направления их тем же объектам, у которых они были изъяты. Причем на каждом этапе оборота сумма непрерывно уменьшалась бы из-за низкокачественного управления средствами.

Во-вторых, в ситуации явного кризиса, наблюдающегося в настоящий момент, повышается уровень народного недовольства Правительством РФ, которое в период отсутствия сверхдоходов от продажи энергоресурсов управляет российской экономикой на крайне низком уровне. При этом меры по бездумному увеличению налогов, обсуждаемые сейчас в Правительстве, могут и вовсе привести к социальному взрыву в обществе. Все это обуславливает необходимость улучшать управление российскими налогами исключительно путем ослабления налогового противоречия, а не его обострения.

В-третьих, с учетом того что во время кризиса противоречия обостряются, а при скрытом кризисе ослабляются, меры по ослаблению налогового противоречия являются обязательными в условиях нынешнего явного кризиса и рекомендуемыми в ситуации скрытого кризиса.

## Обзорная часть

Для того чтобы предложить правильные меры в этой области, в первую очередь нужно определиться с сутью налогового противоречия. Ситуацию осложняет то, что термин «налоговое противоречие» еще никем не исследован, хотя он периодически встречается в некоторых научных работах<sup>1</sup> [3–6]. Важность его изучения обусловлена еще и тем, что от правильной трактовки будут зависеть частные формы: противоречие налоговой системы, противоречие налогового законодательства, противоречие управления налогами и т.п. Отметим, что частные формы налогового противоречия изучены в большей степени. Однако их суть тоже не раскрыта. В одних работах такие противоречия отождествляются с проблемами в области налогообложения<sup>2</sup> [7–9], а в других даны конкретные противоречия в изучаемой области – изложим их далее в порядке хронологии.

Исследователь К.С. Григорьева выделяет противоречие между интересами государства и налогоплательщиков (каждый из них стремится увеличить свою выгоду) и противоречие между плательщиками налогов (желающих переложить налоги друг на друга) [10]. Анализ выявил, что налогоплательщики взаимодействуют в основном через государство, то есть их взаимоотношения являются частью противоречия между государством и населением.

Ученый Л.И. Кругова указывает на противоречие между желанием населения увеличить получаемые от государства социальные блага и стремлением государства увеличить свои

<sup>1</sup> Беспалов М.В. Развитие предпринимательской деятельности на основе построения эффективной налоговой политики в условиях нестабильной экономики // *Финансы и кредит*. 2009. № 43. С. 45–53; Журавлева И.А. Налоговые преференции лизинга: зарубежный опыт и отечественная практика // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 17. С. 53–61.

<sup>2</sup> Антонян О.Н., Ускова В.Г. Нестабильность и противоречие налоговой системы Российской Федерации // *Актуальные проблемы российской экономики на современном этапе* / под ред. М.К. Беляева. Волгоград, 2000. С. 119–122; Инаркиева М.С. Проблемы и противоречия государственного налогового регулирования экономики России // *Сборник научных трудов Ингушского государственного университета*. Магас, 2014. С. 184–194.

налоговые доходы [11]. С учетом того что социальная политика государства напрямую не взаимодействует с его налоговой политикой (цели наполнения и распределения госбюджета во многом не совпадают; в госбюджет поступают как налоговые, так и неналоговые доходы), их взаимосвязь нельзя назвать противоречием.

Исследователь С.И. Чужмарова выделяет ряд общих противоречий государственного управления налогообложением: 1) между интересами федерального центра и региона в области налогообложения; 2) фискальными и регулирующими аспектами региональной налоговой политики; 3) налоговыми полномочиями федерального центра и региона; 4) налоговым и социально-экономическим потенциалом региона; 5) интересами налогоплательщиков и налоговых органов; 6) механизмами реализации налоговой и социально-экономической политики; 7) требованиями общества о стабильности налогового законодательства и оперативности его реагирования на изменения в экономике, социуме, международной торговле в целях экономического роста [12]. Оценка ее позиции позволила определить, что первое, второе, третье и седьмое противоречия являются противоречиями более высокого уровня (между федеральным центром и регионами; между стремлением к согласованности действий и противодействием, оказываемым окружающей средой; между стремлением к стабильности и необходимостью изменений). Некорректно рассматривать лишь часть их взаимоотношений (в области налогообложения) и пренебрегать остальными, тесно связанными с ними аспектами. При этом четвертое и шестое, как уже доказано ранее, противоречиями не являются.

Ученый М.Ш. Баснукаев отмечает, что налогоплательщики часто противодействуют нормам и правилам налогообложения не потому, что отвергают его цели. Во многом оно определяется реакцией на экономические факторы и вызовы, не позволяющие обеспечивать соразмерный рост доходов тем требованиям, которые воплощаются в устанавливаемых государством нормам и правилах налогообложения [13]. Оценивая эту

позицию, заметим, что на наличие или отсутствие противодействия налогоплательщиков влияют не только экономические факторы. При этом ключевым экономическим фактором обычно является не недостаточный рост доходов, а заметный рост убытков плательщика.

Общим недостатком всех этих противоречий является обозначение их объектов вместо раскрытия сути их взаимодействий. В результате подобная фрагментарность не позволяет понять, как эти противоречия можно применить на практике. Кроме того, предложение С.И. Чужмаровой и К.С. Григорьевой перечня налоговых противоречий размывает смысл единого налогового противоречия и усложняет его понимание.

Для устранения этой проблемы предлагается использовать иной подход. Он в большей степени ориентирован на практическое применение налогового противоречия и основан на том, что «противоречие – это негативное, существенное и активное противодействие воздействиям субъекта (субъектов) на исходный объект, а потом через субъектно-объектную область на итоговый объект» [14]. Применение такого подхода позволит четко сформулировать суть налогового противоречия, определить основные взаимодействия между его субъектами и объектами, предложить основное правило борьбы с ним и конкретные меры по его ослаблению в нынешней ситуации явного экономического кризиса.

### **Понятие налогового противоречия**

В связи с тем что изучение ряда налоговых противоречий не позволило определить суть налогового противоречия, попробуем понять его смысл заново. Для этого рассмотрим мнения ученых о фактах взаимодействия субъектов и объектов в области налогообложения и сформулируем реальное налоговое противоречие.

В первую очередь изучим позицию А. Лаффера, согласно которой при невысоких налоговых ставках их увеличение приводит к повышению налоговых доходов государства,

но когда величина налоговой нагрузки превышает некую границу, доходы государства от налоговых поступлений уменьшаются. Говоря об оптимальной доле налогообложения, Дж. Ванниски указывает на то, что она находится в точке, которую желает электорат [15]. Дж. Бьюкенен и Д. Ли позже включили в кривую А. Лаффера временной фактор и сделали ряд выводов.

Во-первых, повышение налоговой ставки всегда приводит к возрастанию поступлений в госбюджет лишь в краткосрочном, но не в долгосрочном периоде. Во-вторых, ее снижение ведет к более значительному уменьшению налоговых доходов именно в краткосрочном периоде, и меньшему в долгосрочном. В-третьих, оптимальная ставка для долгосрочного периода меньше, чем для краткосрочного. В результате у правительства возникает управленческая дилемма: снижение ставки приведет к тому, что в краткосрочном периоде налоговые поступления уменьшатся, а в долгосрочном (но уже при другом правительстве) возрастут, что является политически нецелесообразным [16].

В целом соглашаясь с этими мнениями, заметим, что на практике повышение ставок ряда налогов не всегда приводило к возрастанию доходов госбюджета даже в краткосрочном периоде. При этом снижение ставок является нецелесообразным лишь для неустойчивого демократического правительства, а при его уверенности в длительной работе или конституционной монархии подобная схема становится целесообразной не только с экономической, но и с политической точки зрения.

Ученый Б.А. Букач поясняет, что чаще всего кривая Лаффера используется либо для обоснования наличия двух разных ставок налога, дающих одну и ту же величину налоговых поступлений в бюджет, либо для поиска оптимальной величины налогового бремени, позволяющего максимизировать налоговые доходы государства. При этом с увеличением ставок налогов после перехода некоего «порога» растет уровень теневой экономики. Выводом же из кривой Лаффера является необходимость уменьшения

налогового бремени для наиболее состоятельных слоев населения и крупных корпораций с одновременным сокращением социальных расходов<sup>3</sup>.

Оценивая эти соображения, заметим, что А. Лаффер и его последователи не трактовали изучаемые ими аспекты как налоговое противоречие. При этом следует отвергнуть необоснованный вывод о том, что налоги всегда должны снижаться лишь для состоятельных слоев населения и крупных корпораций. Подчеркнем, что обратная схема (повышение налогов лишь для богатых слоев общества и обеспечение за их счет более бедных граждан) тоже работает, что видно на примере Швеции, Бельгии, Голландии и др. В то же время следует признать верным мнение о связи теневой экономики с налоговым бременем, что подтверждают исследования и других ученых, в числе которых С. Джонсон, Д. Кауфман, П. Сойдо-Лобатон [17], Ф. Шнейдер [18], Е.И. Федорова и Т.Ю. Васильева [19], Н.В. Нестерова [20], А.Н. Сухаренко [21], В.Н. Марков и И.А. Крамаренко<sup>4</sup>, А.С. Кокин, О.В. Ясенев, В.Н. Ясенев [22], Ю.Г. Копылова [23], Ю.Н. Барышова<sup>5</sup>, Н.И. Малис [24], С.В. Простоквашин [25], Н.Н. Аблизина, С.В. Полторыхина [26], Е.Г. Фаррахова, М.Г. Деревенскова [27], Б.Х. Алиев, Р.Г. Сомоев, Н.И. Кравцова, М.М. Сулейманов [28], М.Г. Алимурзоева [29], Т.П. Варламова [30], Н.А. Латынина [31].

Исследователь З.С. Якупов обоснованно связывает плохой налоговый контроль с несовершенством налоговой системы [32], высокими издержками на изменение налоговых институтов и наличием в них институциональных ловушек [33]. Г.Н. Нотфуллина и Г.Т. Гафурова дополняют его позицию, указывая, что особый акцент при

<sup>3</sup> Букач Б.А. Обоснование и анализ различных вариантов графической интерпретации кривой Лаффера // *Вісник СевНТУ*. 2012. № 130. С. 30–38.

<sup>4</sup> Марков В.Н., Крамаренко И.А. Налоговая политика и теневые экономические отношения // *Вестник Калининградского филиала Санкт-Петербургского университета МВД России*. 2012. № 2. С. 137–140.

<sup>5</sup> Барышова Ю.Н. Теневая экономика и налогообложение. Куда идет Россия // *Комплексные проблемы развития науки, образования и экономики региона*. 2014. № 1. С. 6–10.

управлении налоговым контролем следует сделать на снижении транзакционных издержек [34].

Ученые Гао Пэйюн и Ма Цзюнь отмечают, что налоговая политика Китая построена на принципе «приоритет эффективности с должным учетом справедливости», поскольку сейчас их власти уделяют больше внимания социальной справедливости, чем экономической эффективности [35].

Обобщение мнений этих ученых позволяет кратко сформулировать общеизвестную зависимость: излишние налоги приводят к сокращению налогооблагаемой базы государства. В то же время исследователи до сих пор не выявили критерий определения излишних налогов. Так, указание Дж. Ванниси на важность учета мнения электората – верное, но в его работе не сказано, чего конкретно хочет народ. При этом некоторые исследователи высказали правильные идеи, согласно которым несправедливость и институциональные ловушки (то есть неэффективные устойчивые и самоподдерживающиеся нормы) являются важными проблемами налогообложения.

Для примера можно вспомнить 1990-е гг., когда старые законы были отменены, а в новых было столько недочетов, что обойти их не представляло проблем. Эти годы не зря названы «лихими» – российское государство в этот период крайне плохо выполняло свои функции по обеспечению социальной и экономической безопасности граждан. В результате у населения сформировалось устойчивое убеждение в том, что выплаченные налоги не будут направлены на развитие государства, что обусловило возникновение привычки не платить налоги. В основе этой реакции лежит своеобразное представление о справедливости, что предопределяет его обязательное присутствие в сути налогового противоречия. И хотя в настоящее время ситуация в этой области улучшилась, многие граждане все равно считают, что если есть возможность не платить налоги, то их лучше не платить. Это доказывает, что для выхода из данной ловушки нужны действия, возвращающие

ситуацию не в старые, а более хорошие условия. Для достижения данной цели начать следует с установления верных правил и ориентиров, лежащих в основе всех взаимодействий в налогообложении.

В итоге уточненное налоговое противоречие предполагает, что когда государство, повышая налоги, создает ситуацию, в которой существующее налогообложение явно воспринимается налогоплательщиками как однозначно несправедливое, через некоторое время это обычно приводит к сокращению налоговых доходов в стране (из-за ухода компаний и граждан в тень или в другую страну, прекращения их развития или разорения).

Поясним суть некоторых идей более подробно. Во-первых, поддержим позицию Л.И. Круговой и М.Ш. Баснукаева, согласно которой есть лишь одно налоговое противоречие, а не несколько (так утверждают С.И. Чужмарова и К.С. Григорьева). Во-вторых, с учетом того что понимание справедливости налогообложения у каждого свое, в этой области следует выделять три степени справедливости: однозначно справедливое, условно справедливое и однозначно несправедливое.

Представляется, что в настоящее время, после заметного ухудшения качества жизни (произошедшего без изменения налогов), большая часть населения находится между условно справедливым и однозначно несправедливым восприятием нынешнего режима налогообложения. Первый вывод из этой ситуации таков: между справедливым и несправедливым восприятием налогов есть диапазон условно справедливого налогообложения, когда граждане не могут дать однозначного ответа, справедлива ли в целом данная система. Этот ответ зависит от степени понимания ими экономики и налоговой системы; индивидуального воспитания (способны ли они объективно оценивать текущую ситуацию, будут ли переносить проблемы, присущие только им, на все остальное население страны, насколько активно будут действовать, борясь за свое понимание справедливости или против

несправедливости и др.); давления пропаганды (отечественной и зарубежной) и т.п. Вторым выводом является тесная связь между качеством жизни населения и степенью восприятия справедливости налогообложения. Согласно третьему выводу с течением времени меняется состав явных и скрытых факторов, влияющих на реакцию населения в области изменения налогообложения, то есть повышение налогов, благополучно прошедшее в одной ситуации, в схожих обстоятельствах может вызвать народное недовольство. Четвертый вывод: на восприятие справедливости налогообложения существенно влияет инерция мышления населения. Так, небольшие и единовременные налоговые послабления или ущемления справедливости практически не влияют на изменение устоявшихся правил поведения людей. В то же время резкие негативные перемены или накопившиеся незначительные ухудшения способны привести к противодействию. Заметим, что резких изменений в налогообложении чиновники уже почти не делают, растягивая переход к новым схемам налогообложения на несколько лет. Однако меры по устранению множества незначительных ухудшений ими не реализуются. При этом в момент, когда гражданин посчитает выплачиваемые им налоги однозначно несправедливыми, при противодействии он перестанет платить не только ту долю налогов, что сочтет несправедливой, а всю сумму налогов, которую он сможет не платить<sup>6</sup>.

Научная новизна предлагаемого термина заключается в правильном выборе из множества общеизвестных аспектов в области налогообложения ключевых причин, определяющих его возникновение (налоговая несправедливость; признание субъективности этой несправедливости; выделение однозначно справедливого, условно справедливого и однозначно несправедливого налогообложения; признание влияния явных и скрытых факторов

на налогообложение; учет инерции мышления и качества жизни населения), и применение их к новому объекту – налоговому противоречию. Заметим, что о налоговой несправедливости, ее субъективности, важности учета инерции мышления и качества жизни населения при налогообложении другие авторы уже говорили, но в применении в целом к налогообложению, а не к налоговому противоречию. На важность учета явных и скрытых факторов указывалось в других работах [36, 37], не связанных с налогообложением. Выделение однозначно справедливого, условно справедливого и однозначно несправедливого налогообложения является полностью новым, что убедительно доказывается отсутствием таких формулировок во всех базах данных. Новым является и использование общеизвестной зависимости А. Лаффера по новому назначению, в рамках налогового противоречия, а также объединение всех этих элементов для раскрытия сути ранее неизученного аспекта – «налоговое противоречие».

### Правила налоговой справедливости

Ученый С.Е. Стеуерле считает, что справедливость и законность – это синонимы. В случаях обнаружения несправедливости в законах он предлагает передать их в руки правосудия, чтобы оно установило истину [38]. Однако американский подход с полной передачей прав на справедливость государству чужд менталитету россиян.

В рамках теории справедливости человек сравнивает соотношение своего вклада и результата с аналогичным соотношением у других. Если они оказываются одинаковыми, ситуацию считают справедливой, если же нет, то несправедливой. В сознании людей понимание налоговой справедливости тесно связано с исторически меняющимися ценностями и традициями, представлениями о своих правах и культурными особенностями.

В нашей стране объединение социалистических и демократических ценностей образовало причудливую смесь понимания справедливости, когда в одних ситуациях люди отдадут приоритет законам,

<sup>6</sup> Например, если гражданин будет считать несправедливым увеличение суммы налогов за недвижимость, то рыночную стоимость недвижимости он постарается снизить до максимально возможной степени, а не до такого уровня, чтобы компенсировать дополнительные выплаты этого налога.

а в других – своим личным убеждениям. Причем в основе такого поведения переплетается стремление к личной выгоде и желание соблюдать заложенный в нас моральный кодекс. Иногда эти противоречивые подходы объединяются (например, когда граждан не убеждают, а принуждают к выплате налогов), и тогда появляется единое понимание несправедливости. В этой ситуации самым частым действием является уход в теневую экономику, то есть совершение экономических взаимодействий с нарушением буквы или духа законов страны. По официальным данным, доля теневой экономики составляет 15–20% (А. Силуанов в 2013 г.), а по мнению отечественных и зарубежных экспертов – 40–50% (2012, 2013, 2016)<sup>7</sup>. Это свидетельствует о значительном накопившемся недовольстве населения государством и несоответствии правилам справедливости устанавливаемых им законов.

В настоящее время самым несправедливым налогом россияне считают налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) и обоснованно и регулярно предлагают установить для него прогрессивные ставки. В.Е. Чиркин верно отмечает, что основной причиной такой позиции является огромный разрыв (в 17 раз) между доходами 10% самых богатых и 10% самых бедных граждан, который в три раза выше, чем в Белоруссии, Казахстане и странах ЕС [39]. Кроме того, справедливым будет не взимание налогов с рентных доходов и увеличение числа этих объектов (например, разработка новых месторождений), а создание условий для развития компаний и их налогового потенциала.

В связи с этим ключевым элементом справедливости в российской действительности должно стать правило: налогоплательщики с большими доходами должны облагаться

большими налогами, то есть все налоги должны стать прогрессивными.

Подобный подход ставит под сомнение однозначный вывод А. Лаффера о необходимости уменьшения налогового бремени для наиболее состоятельных слоев населения и крупных корпораций с одновременным сокращением социальных расходов. Действительно, наибольшие налоговые доходы государству приносят крупные корпорации, но снижение ставок для них безо всяких условий в надежде, что они улучшат свою деятельность, приведет их владельцев лишь к психологии «рантье», не заинтересованных в развитии своего бизнеса и довольствующихся высокими стабильными поступлениями. При этом остальные граждане, увидев такую несправедливость, постараются снизить выплаты своих налогов. Для соблюдения налоговой справедливости абсолютно все налоги должны стать прогрессивными, но в некоторых случаях эта прогрессивность может быть демонстративной, а в других – существенно влияющей на сумму налогов.

Следует учитывать правила налоговой справедливости, различающиеся для каждой страны. Например, они могут предусматривать возможность освобождения от дополнительных налогов, но при выполнении ряда условий, которые налогоплательщики и представители государства считают справедливыми. Наличие такого выбора существенно повысит число людей, считающих справедливой налоговую систему государства, что увеличит общие поступления от налогов в стране. Все это обуславливает важность разработки правил налоговой справедливости, дополняющих ключевое правило.

В мире прогрессивное налогообложение хорошо известно. О нем говорили Х. Сиджвик [40], Д. Арнольд, К. Стюарт [41], Г. Кассел [42], С.Д. Миль [43], Ф.Ю. Эджуорт [44], А. Пигу [45], Р.А. Масгрейв [46] и др. Однако обычно оно рекомендуется к применению в рамках НДФЛ. Так, Х.П. Юинг отмечает, что интуитивные понятия «равной жертвы» и «способности платить» являются одним из факторов, влияющих на мнение законодателей

<sup>7</sup> Глава Минфина оценил теневой сектор экономики РФ в 15–20% от ВВП // РБК. 2013. URL: <http://www.rbc.ru/economics/20/06/2013/57040ade9a7947fcbd44a57c>; Смолин А. Империя «теневой экономики» наносит ответный удар // РАПСИ. 2016. URL: [http://rapsinews.ru/incident\\_publication/20160224/275474038.html#ixzz4No5C0imP](http://rapsinews.ru/incident_publication/20160224/275474038.html#ixzz4No5C0imP); Почему в России высокая доля теневой экономики? // Альтернативы. 2016. URL: <http://alterainvest.ru/news/151/334974/>

о справедливости налогов. Понятие «равной жертвы» играет существенную роль в том, как люди думают о политике налогообложения и ее применении к гражданам [47]. С. Оиши, У. Шиммак, Е. Динер обнаружили, что прогрессивное налогообложение положительно связано с субъективным благополучием народов. Однако конкретный размер ставок налогов и суммы госрасходов не связаны с субъективным восприятием народом своего благополучия [48]. Оценивая позиции этих ученых, заметим, что их выводы обуславливают необходимость применить зарубежный опыт внедрения прогрессивных ставок налогов и в нашей стране, распространив его на все налоги.

В России это правило пока реализуется частично. Так, малые фирмы облагаются меньшими налогами (при переходе на специальные режимы налогообложения); некоторые высокодоходные товары (алкоголь, табак, легковые автомобили и т.п.) облагаются дополнительными налогами (акцизами); планируется увеличение налогов на недвижимость с учетом ее рыночной стоимости; и т.п. В связи с этим переход на прогрессивные ставки по всем налогам не только не вызовет психологического отторжения у населения, но и будет одобрен большинством граждан. Для предотвращения ухода налогоплательщиков в тень первоначальное изменение ставок должно быть относительно небольшим (главное – зафиксировать в сознании людей переход на прогрессивную схему налогообложения), а период между первоначальными и последующими изменениями должен составлять не менее пяти лет.

Дополним ключевое правило налоговой справедливости еще рядом правил (*рис. 1*).

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (ст. 3 Налогового кодекса РФ).

Оценка этого пункта выявила, что не все наши граждане платят законные налоги и сборы, поскольку около половины средств нашей

экономики находится в тени, то есть нужно менять отношение государства к гражданам как к источникам налогов, переходя на социально ориентированное отношение, и повышать уровень ответственности населения перед государством. Обнаружено, что фактическая способность налогоплательщика к уплате налога не всегда учитывается при установлении налога. Например, НДФЛ взимается со всех граждан, в том числе и с тех, чьи доходы находятся ниже прожиточного минимума.

В то же время нельзя согласиться с установлением не облагаемого налогом зарплатного минимума, так как это приведет к уходу в тень существенной части НДФЛ. Для решения этой проблемы предлагается приравнять минимальный размер оплаты труда к прожиточному минимуму. Возражение о том, что это приведет к банкротству индивидуальных предпринимателей, можно не учитывать, поскольку они сейчас могут перерегистрироваться – и как вновь зарегистрировавшиеся предприниматели (если работают в сфере производственных и бытовых услуг) вообще не платят налоги в течение двух лет. Если же фирма достаточно серьезная, чтобы дорожить своим названием, то такое повышение зарплаты она способна выдержать.

2. Налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными (ст. 3 Налогового кодекса РФ).

Выявлено, что многие налоги либо вообще экономически не обоснованы, либо имеют слабое экономическое обоснование. При этом обоснование их необходимости, взаимосвязи с другими налогами или преобладания над ними, важности установленных ставок, формы и процесса взимания, пояснение причин отказа от альтернативных вариантов их взыскания в законах отсутствуют. Частично их обоснование дается в комментариях официальных представителей государства и экспертов, мнения которых часто расходятся. Например, О.В. Дерина и О.А. Дроздова справедливо отмечают, что возмещение из госбюджета НДС при экспорте сырьевых ресурсов экономически не оправдано в

отличие от экспорта технически сложной промышленной продукции [49].

В связи с этим, во-первых, следует указать цели каждого налога. Во-вторых, нужно дать экономическое и социальное обоснование каждому налогу и каждой льготе или вычету из него, которое должно находиться в самом законе о налоге или кодексе отдельной статьей. В-третьих, должен быть предложен механизм оценки и пресечения оппортунизма: как приводящий к недостижению его целей, так и в процессе выплаты каждого налога. Оценивая оппортунизм компаний при ликвидации льгот при возмещении НДС от экспорта сырьевых ресурсов, заметим, что в связи с их небольшим числом и накопленной статистикой их работы, их проверка не составит труда, то есть ухода их в тень можно не опасаться. Основной опасностью являются их лоббистские возможности, которые можно отсечь, если предложить льготы в других областях (например, в сфере добычи ресурсов из новых месторождений, частичное софинансирование государством строительства нефтеперерабатывающих заводов и т.п.).

3. Все граждане должны обладать полной информацией о своих правах и обязанностях в области налогообложения и о процессе их реализации.

Представляется недостаточным правильное изложение процесса налогообложения лишь в законах. Каждый гражданин, во-первых, должен своевременно оповещаться о налогах, которые он обязан выплачивать, о налоговых льготах и вычетах, на которые он может претендовать. Во-вторых, позицию законодателя необходимо сопровождать общими и индивидуальными (в случае возникновения вопросов) обоснованиями и пояснениями. Иначе говоря, предлагается информировать и убеждать всех налогоплательщиков вместо традиционной схемы: вылавливать и наказывать небольшую часть преступивших закон плательщиков налогов. При этом важно, чтобы налоговые органы заняли активную позицию в информировании, в том числе путем оперативной высылки гражданам и организациям на электронную или обычную почту информации о налогах, которые они

должны заплатить, и об изменениях в них в понятной форме с подробными комментариями по заполнению. В связи с этим существующая позиция налоговых органов о достаточности наличия личного кабинета налогоплательщика и открытого доступа через Интернет к нормативно-правовой базе представляется излишне пассивной и не отвечающей нынешней ситуации явного кризиса в отечественной экономике. Кроме того, следует помнить, что часть населения страны находится на уровне неуверенного пользования компьютером, что обуславливает необходимость как подробного разъяснения схем работы в Интернете в данной области, так и при необходимости дублирования электронных писем обычными. Понятно, что это требует создания новых отделов в налоговых органах и привлечения новых сотрудников. В то же время представляется, что все эти затраты окупятся. Дело в том, что профилактика проблемы всегда более результативна, чем борьба с ее последствиями, что предопределяет будущую успешность данной меры.

Для предотвращения оппортунизма чиновников следует сделать так, чтобы автоматическое подтверждение о прочтении этих писем направлялось как на адрес отправителя, так и на единый федеральный адрес, где после их обработки и сравнения с общим числом граждан РФ было бы понятно, какое число лиц действительно получает и читает эти письма.

4. Все налогоплательщики, активно продвигающие приоритетные интересы российского государства, должны поощряться налоговыми послаблениями.

Это правило реализуется лишь частично. Например, для развития малого предпринимательства государство перевело малые фирмы на специальные режимы налогообложения со сниженными налогами. В то же время никак не стимулируется преобразование малой организации в средний бизнес, поскольку налогообложение крупных и средних компаний ничем не отличается. Ставки НДС – разные для российских граждан (13%) и иностранных резидентов (30%), для стимуляции принятия ими

российского гражданства. Одновременно с этим налоговые вычеты за детей-иждивенцев слабо стимулируют рождаемость, так как покрывают лишь малую часть расходов на содержание и воспитание детей.

Это правило указывает на необходимость обоснования поддержки инновационной деятельности, инвестиций в производство и инфраструктуру, развитие импортозамещения, социальной сферы и др. Оно же выведет из тени неофициальные договоренности между государством и бизнесом. Так, неотъемлемой обязанностью крупных компаний стало выделение сотрудников для участия в массовых мероприятиях, организуемых властями. Многие социальные проекты реализуются с активным участием бизнеса (например, создание ПАО «Татнефть» зоопарка в Альметьевске в 2007 г.), иногда поощряемых правом первоочередного выбора объектов (хотя по закону они должны выставляться на открытый конкурс), приобретением госимущества по сниженным ценам и т.п. Введение же системы налоговых послаблений при накоплении компаниями нужного им числа социальных и инвестиционных баллов позволит упорядочить и активизировать государственно-частное партнерство во всех сферах деятельности.

Для предотвращения злоупотребления этими баллами следует создать подразделение, занимающееся выборочной их проверкой вплоть до посещения мест реализованных инвестиционных и инновационных проектов или опроса людей, участвующих в социальной деятельности компании (в том числе и среди людей, ныне не работающих в ней).

5. Все налогоплательщики, занимающиеся видами деятельности, признанными избыточными или сверхдоходными для нашего государства, должны облагаться дополнительными налогами.

Частично это выполняется. Так, есть акцизы, налог на добычу природных ископаемых (далее – НДС) и т.п. В то же время представляется, что сверхдоходы, получаемые гражданами на финансовых рынках или при спекуляции недвижимостью, банковская

деятельность, добыча природных ископаемых облагаются в несправедливом объеме.

Например, цена тонны нефти марки Brent на 23.06.2017 равна приблизительно 19 865 руб. (45,37 долл. США за баррель · 7,35 (средний коэффициент перевода тонны российской нефти в баррели) · 59,57 (руб./долл. США)), а величина базовой ставки НДС в РФ в 2017 г. равна 919 руб./т, или 4,62%. В то время как, по данным В.Р. Грязнухиной-Степановой, в Норвегии нефтяной налог в разные годы составлял 25–35% (для новых месторождений он мог быть уменьшен в два раза), а суммарное налогообложение нефтяных компаний достигало 85% [50]. По данным Т. Рада, на Украине 01.08.2014 ставка нефтяного налога увеличилась с 39% до 45% [51]. Заметим, что это произошло всего лишь через пять месяцев после захвата власти в стране. Как отмечает Г. Кахале, в Венесуэле в 2006 г. государство выкупило у нефтяных компаний их контрольные пакеты акций, а ставку налога на нефть установило в размере 50% с добавлением комбинированного роялти и налога на ее добычу в размере 33½%, начисленных от валовой добавленной стоимости добычи углеводородов [52]. Дж.Г. Вебер, Ю. Ванг, М. Чомас сообщают, что ставки налога на добычу нефти и газа в США равны приблизительно 3,6% [53]. Однако ориентироваться на последние данные некорректно, так как Америка основной доход получает от печатания неограниченного числа долларов, а не от продажи нефти. О.В. Зима отмечает, что в Великобритании и Франции есть специальный налог на деятельность крупных банков<sup>8</sup>. Однако в России все банки облагаются по общему режиму налогообложения.

К избыточным и сверхдоходным направлениям деятельности относится работа всех ресурсодобывающих компаний (в первую очередь в топливно-энергетической сфере, по данным А.В. Мониной, около 90% от общей суммы НДС составляет НДС от нефти [54]). В ответ на заявления о снижении добычи при повышении налогов отметим, что

<sup>8</sup> Зима О.В. Зарубежный опыт налогообложения коммерческих банков // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 6. С. 55.

глобальная цель России состоит в переходе от добычи ресурсов к их переработке. Для предотвращения ухода добывающих компаний в тень предлагается вернуть им большую часть дополнительно выплаченных налогов после завершения строительства ими комплексов, развивающих перерабатывающую отрасль, а не добывающую.

Для начала надо построить нефтеперерабатывающие заводы, превратить единичные случаи их строительства (например, создание ОАО «Татнефть» компании «ТАНЕКО» в период с 2005 по 2011 г.) в повсеместную практику. При этом следует использовать все схемы вторичной переработки (углубляющие, облагораживающие и прочие). Как отмечают А.И. Шангараева и Д.В. Шевченко, перспективным направлением развития отечественной промышленности является внедрение технологий производства синтетической нефти (нефтепродукт премиум-класса) на основе высоковязких сортов нефти и битумов, что обусловлено большим запасом таких низкокачественных нефтепродуктов в нашей стране [55]. В перспективе рекомендуется перейти к производству разнообразных пластиков для обеспечения сырьем 3D-принтеров, которые в развитых странах уже уверенно заняли нишу производителей малоценных и быстроизнашивающихся изделий.

6. Все дееспособные граждане, не участвующие в трудовой деятельности или оказывающие деструктивное воздействие на российскую экономику, должны лишаться социальных льгот или облагаться дополнительными налогами.

Примером является проект закона, предполагающий, что неработающие граждане (за исключением детей, инвалидов и пенсионеров) будут оплачивать бесплатные для остального населения медицинские услуги. Слабым местом этого проекта является проблема контроля за его соблюдением, так как, получив медицинский полис от организации, тунеядцы могут уволиться и не работать несколько лет, пока он действует. При этом в целях предотвращения ухода граждан в тень следует проследить, чтобы он учитывал их фактическую

способность к уплате налога. Так, не должны пострадать сельские жители, живущие натуральным хозяйством и физически не имеющие возможность трудоустроиться в деревне (без отрыва от своей земли) из-за отсутствия вакансий. Для городских безработных должны иметься вакансии, позволяющие трудоустроиться без опыта работы, после бесплатного обучения или подготовки в счет будущей зарплаты.

Еще одним примером является введение налога на роскошь, не только на дорогостоящие автомобили и недвижимость, но и на весь элитный сегмент любой продукции (мебель, часы, сотовые телефоны, ювелирные украшения, яхты и т.п.) и услуги (в основном развлекательные). Кроме того, предлагается установить еще один вид наказания для граждан, совершивших экономическое преступление: пожизненное увеличение ставки НДС с добавлением от 1% до 7% к ставке, по которой облагается этот гражданин.

7. В период явного кризиса граждане должны получить заметные налоговые послабления, которые снизят социальную напряженность населения.

Частично это выполняется. Так, в 2008 г. снижен налог на прибыль с 24% до 20%. В 2015 г. установлены двухлетние налоговые каникулы для новых индивидуальных предпринимателей в сфере производственных и бытовых услуг. В то же время многие меры имели популистский эффект. К примеру, в период явного кризиса налог на прибыль обычно поступает в бюджет в минимальном объеме, поскольку прибыли у организаций практически нет. Ряд мер был лишь объявлен, а не выполнен. Так, при изучении антикризисных планов 2015 и 2016 гг. выявлено, что в 2015 г. планировалось увеличить в два раза предельные значения выручки для отнесения фирм к субъектам малого и среднего бизнеса (например, для микропредприятий – с 60 до 120 млн руб.), а в 2016 г. снова появилась мера: увеличение пороговых размеров дохода для применения специальных режимов налогообложения (до 120 млн руб.).

Полагаем, антикризисные налоговые меры должны реально помогать налогоплательщикам. При этом необходимо, чтобы налоги оказывали влияние на значительное число граждан (например, НДС или НДФЛ). Процесс получения налоговых послаблений не должен быть слишком сложным, ведь иначе эта мера принесет лишь популистский, а не реальный эффект.

8. Информация о процессе и результатах налогообложения всех налогоплательщиков должна быть прозрачна и доступна каждому гражданину.

Это важно для формирования представления о справедливости отечественной системы налогообложения с подтверждением защиты законных прав любых россиян для демонстрации того, что всем созданы равные возможности, реализуя которые, они могут достичь требуемых результатов. Чтобы возникло понимание реальной ситуации в этой области, следует регулярно проводить интернет-опросы граждан о степени доступности данной информации.

### **Борьба с теневой экономикой**

Для нейтрализации факторов, способных погасить исходный импульс или направить его в теневую экономику, следует:

- создать новую идеологию, не допускающую ухода граждан в тень;
- в переходный период внедрения этой идеологии повысить доверие населения к государству, в том числе путем неукоснительного соблюдения обещаний, данных официальными представителями государства;
- повысить мотивацию чиновников (подробно эта мера изложена в другой статье<sup>9</sup>);
- сократить число административных барьеров (это изучено в другой работе [56]);
- пресечь вывод денег за рубеж;

<sup>9</sup> Манушин Д.В. Оценка и управление проблемами мотивации российских государственных служащих в условиях кризиса // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2016. № 7. С. 17–35.

– внедрить программы стимулирования приобретения, использования и утилизации отечественной продукции.

Важна реализация этих мер в достижении тесной связи изменения налогов с увеличением инвестиций в российское производство либо напрямую, либо через приобретение отечественных товаров. Иначе Россия лишь профинансирует развитие других стран.

### **Переходный период в налогообложении**

Очевидно, что сразу и полностью переходить на предложенные справедливые правила в нашей стране нельзя, так как многие организации уйдут в тень и не будут платить повысившиеся налоги. Все это обуславливает необходимость создания переходной формы. Следует помнить, что частые изменения в налоговой системе негативно отражаются на бизнесе. В связи с этим меры в области изменения налогов должны продумываться особенно тщательно (семь раз обсуди – один раз внедри). В то же время нужно понимать, что при существенных изменениях внешней среды налоговая политика как самый эффективный инструмент управления экономикой не может оставаться неизменной. Поэтому необходимо заранее предложить, обсудить и улучшить меры по развитию российской налоговой политики.

Для успешного внедрения налоговых изменений в их реализации должны быть заинтересованы как налогооблагаемые субъекты, так и государство. Это будет достигнуто тогда, когда вместо выплаты дополнительных налогов субъекты получат возможность развивать приоритетные для государства сферы деятельности. В настоящее время приоритетом является развитие отечественной промышленности. В связи с этим организация должна получить возможность снизить или не платить дополнительные суммы налогов, возникшие при внедрении прогрессивной системы налогообложения, если она приобретает или модернизирует любые производственные линии. При этом, во-первых, сумма снижаемых налогов должна быть равна или

больше стоимости инвестиций. Дело в том, что государство все равно получит свою прибыль, поскольку компании снизят затраты государства по управлению деньгами (взимание, перераспределение, вложение (например, в развитие промышленности), контроль и коррекция качества управления вложенными средствами, меры по предотвращению нерационального их использования и т.п.). Во-вторых, нужно предусмотреть льготный период налогообложения после начала производственной деятельности приобретенного или модернизированного оборудования, чтобы компания успела хотя бы частично окупить свои затраты на это вложение. В-третьих, процесс отчетности в области компенсации налогов инвестированием в промышленность должен быть проще, чем схемы, с помощью которых компания может скрывать свои доходы, чтобы не было соблазна пойти по неверному пути. Для упрощения процесса отчетности предлагается внедрить соответствующие программные продукты (так, как это было сделано для НДС). Выгоды для организаций в том, что, потратив дополнительное время и силы, они платят меньше налогов, чем если бы этого не делали. Причем при правильном выборе оборудования они начнут получать дополнительные доходы от производственной деятельности.

Выгоды для государства – в экономии сил, времени и денег, ранее выделяемых на поддержку бизнеса. Так, при внедрении этой схемы вместо передачи средств банкам для стимуляции реального сектора деньги дошли бы до итогового адресата. Как сообщают В. Мау и О. Кочеткова, в реальности банки в 2008–2009 гг. использовали переданные им государством 1,1–1,2 трлн руб. для покупки валюты, из-за чего Банку России пришлось тратить дополнительные средства на укрепление рубля [57]. Т. Голикова отметила, что в 2015 г. банки снова провалили план кредитования реального сектора, не использовав по назначению выделенные им 1,55 трлн руб.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Голикова: Банки провалили план по кредитованию экономики // *Finanz.ru*. 2016. URL: <http://www.finanz.ru/novosti/aktstii/golikova-banki-provalili-plan-po-kreditovaniyu-ekonomiki-1001206160>

В то же время наличие переходного периода предполагает, что сначала будет внедрен принцип прогрессивного налогообложения, то есть суммы, которые дополнительно заплатят компании, не начавшие инвестиционные программы (а таких организаций в первые годы будет очень много, поскольку мало у кого сейчас есть как возможность, так и продуманные планы реализации инвестиционной деятельности), изначально должны быть относительно невысоки. Сначала они должны не ломать имеющуюся систему налогообложения, а подстраиваться под нее, одновременно облегчая налогообложение одних групп организаций и увеличивая взимание налогов с другой.

### **Обозначение элементов научной новизны**

В состав предложенных элементов научной новизны следует включить уточнение сути налогового противоречия, выдвижение в представленной формулировке ключевого справедливого правила налогообложения, предложение дополнительных правил справедливости налогообложения (кроме двух первых правил), меры по внедрению этих правил и предупреждению ухода граждан в теневую экономику. Все эти элементы основаны на объединении разрозненных общеизвестных аспектов, их уточнении и применении их к новым объектам или на использовании их по новому назначению. Признание и обоснование важности переходного периода для любых налогов с обязательным предоставлением компенсации или возможности не платить дополнительные налоги, если бизнес будет помогать реализации госпланов, тоже выступает в качестве фактора научной новизны.

### **Заключение**

Предложенные изменения налоговой политики основаны на принципе справедливости, что вызовет их поддержку большей частью населения страны. При этом новые правила охватят деятельность всех экономических объектов (крупных, средних, малых компаний и физических лиц). Это улучшит работу экономической системы. Внесение предложенных изменений помимо поддержки

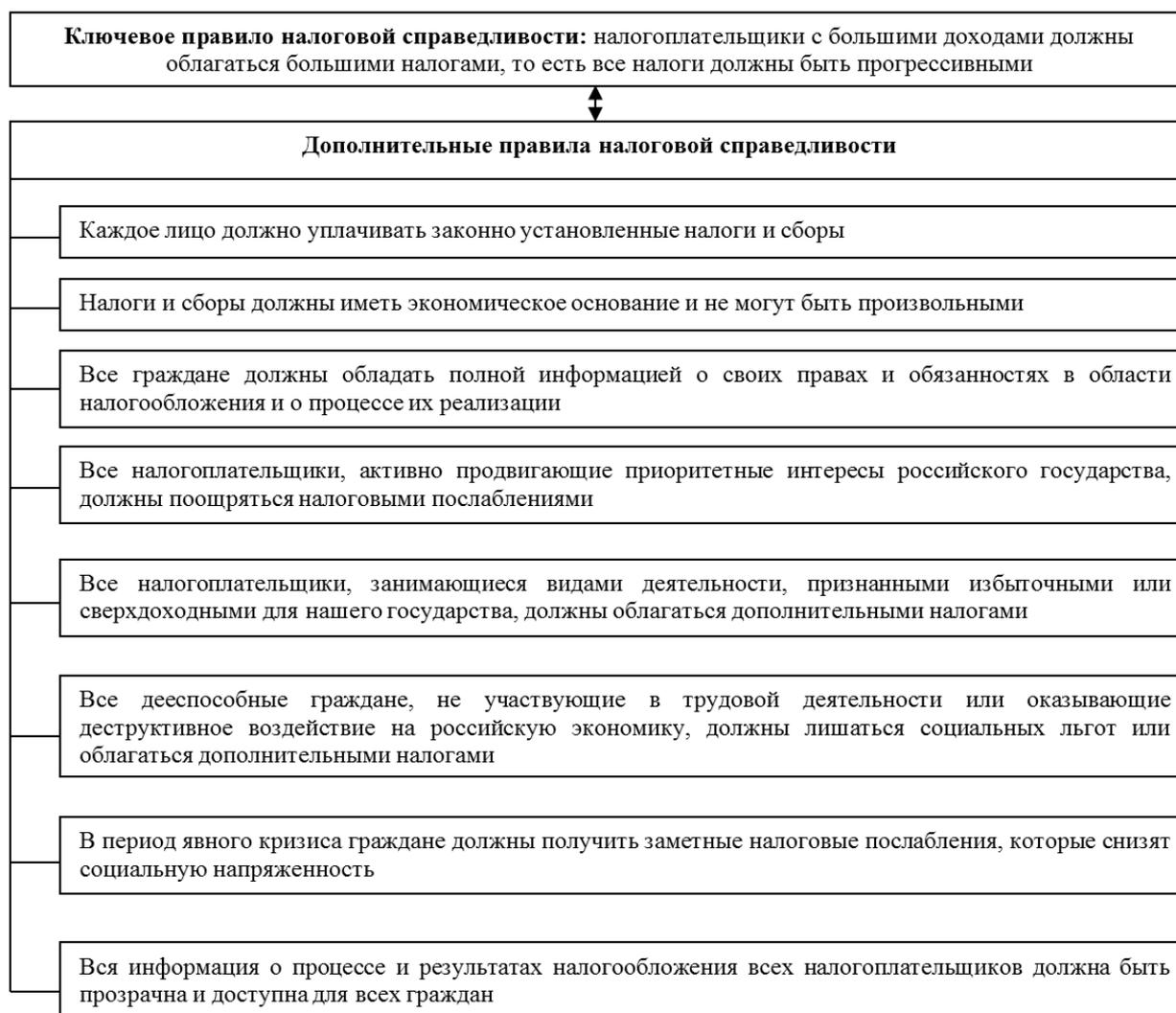
населения принесет увеличение доходов государства, что особенно важно в период явного экономического кризиса. Кроме того, после нескольких лет реализации данных справедливых мер повысится доверие к государству, что еще больше активизирует развитие экономики. Реализация всех предложенных мер даст импульс к системному развитию экономики и вызовет синергетический эффект, повышающий результативность.

### Рисунок 1

#### Рекомендуемые правила налоговой справедливости

#### Figure 1

#### Recommended tax equity rules



Источник: составлено автором

Source: Authoring

**Список литературы**

1. Манушин Д.В. Оценка антикризисных планов Правительства РФ в 2015 и 2016 годах и совершенствование плана Правительства РФ по обеспечению стабильного социально-экономического развития России в 2016 году // *Актуальные проблемы экономики и права*. 2016. Т. 10. № 3. С. 5–27.
2. Манушин Д.В. Оценка антикризисного плана российского правительства на 2015 год и выработка мер по его улучшению // *Актуальные проблемы экономики и права*. 2015. № 3. С. 45–54.
3. Андрющенко Я.В. Необходимость разрешения налоговых конфликтов на досудебном уровне // *Вестник Томского государственного университета*. 2009. № 329. С. 113–116.
4. Кашуба В.М. Актуальные аспекты управления налоговыми рисками в российских компаниях // *ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика*. 2012. № 4. С. 32–49.
5. Логинова Л.В., Фиглин Л.А. Проблемы государственного управления региональным развитием России // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2012. № 2. С. 171–177.
6. Миллер Н.В., Баженов С.С. Гармонизация обложения НДС участников внешнеторговой деятельности в условиях Таможенного союза // *Вестник Омского университета*. Серия: Экономика. 2013. № 3. С. 55–58.
7. Гютин Д.В. Российский институт налоговых агентов: скрытые противоречия // *Налоговед*. 2013. № 4. С. 12–21.
8. Лысунец М.В. Налоговая политика в условия кризиса. Проблемы и противоречия // *Национальная ассоциация ученых*. 2016. № 2. С. 44–45.
9. Ли Е.А. Проблемы и противоречия налоговой системы Российской Федерации // *Электронный вестник Ростовского социально-экономического института*. 2016. № 2. С. 247–253. URL: <http://rsei.ru/doc/ezurnal/2016/2.pdf>
10. Григорьева К.С. Противоречия интересов и конфликты в системе налоговых отношений // *Вестник Томского государственного университета*. Экономика. 2012. № 1. С. 108–112.
11. Кругова Л.И. Противоречия экономических интересов субъектов хозяйствования в налоговой сфере как угроза экономической безопасности // *Социально-экономические явления и процессы*. 2012. № 9. С. 77–79.
12. Чужмарова С.И. Противоречия государственного управления налогообложением // *Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера*. 2014. № 2. С. 127–136. URL: <http://vestnik-ku.ru/articles/2014/2/10.pdf>
13. Баснукаев М.Ш. Противоречия и недостатки функционирующей налоговой системы: российский опыт и практика // *Вестник Северо-Осетинского государственного университета им. Коста Левановича Хетагурова*. 2017. № 1. С. 110–113.
14. Манушин Д.В. Новый взгляд на понятие и особенности экономических противоречий // *Инновации*. 2016. № 10. С. 74–85.
15. Wanniski J. Taxes, Revenues, and the 'Laffer Curve'. *National Affairs*, 2017, no. 32, pp. 3–16.
16. Buchanan J.M., Lee D.R. Politics, Time and the Laffer Curve. *Journal of Political Economy*, 1982, vol. 90, iss. 4, pp. 816–819.

17. *Johnson S., Kaufmann D., Zoido-Lobaton P.* Regulatory Discretion and the Unofficial Economy. *The American Economic Review*, 1998, vol. 88, iss. 2, pp. 387–392.
18. *Schneider F.* Shadow Economies Around the World: What Do We Really Know? *European Journal of Political Economy*, 2005, vol. 21, iss. 3, pp. 598–642.
19. *Федорова Е.И., Васильева Т.Ю.* Налоги как фактор возникновения и развития теневой экономики // Вестник Чувашияского университета. 2006. № 6. С. 475–478.
20. *Нестерова Н.В.* Теневая экономика и уклонение от уплаты налогов // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2008. № 13. С. 19–21. URL: <http://uecs.ru/recenzii/item/98-2011-03-21-11-48-06>
21. *Сухаренко А.Н.* Теневая экономика Дальнего Востока: мрачные перспективы // Ойкумена. Регионоведческие исследования. 2011. № 3. С. 149–156.
22. *Кокин А.С., Яснев О.В., Яснев В.Н.* Теневая экономика в мировом экономическом пространстве // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2014. № 1-1. С. 333–337.
23. *Копылова Ю.Г.* Сущность, цель и основные противоречия экономической политики России в отношении теневой экономики // Современные проблемы науки и образования. 2014. № 2. URL: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=12547>
24. *Малис Н.И.* Налоговая политика в противодействии теневой экономике: повышение собираемости налогов // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2014. № 1. С. 81–90.
25. *Простоквашин С.В.* Влияние налоговой нагрузки на финансовое состояние хозяйствующих субъектов Российской Федерации как причина развития теневого сектора экономики // Информационная безопасность регионов. 2014. № 4. С. 73–77.
26. *Аблизина Н.Н., Полторыхина С.В.* Проблемы и тенденции расходования бюджетных средств // Актуальные проблемы экономики и права. 2014. № 3. С. 26–33.
27. *Фаррахова Е.Г., Деревенскова М.Г.* Анализ роли налогов в формировании доходов федерального бюджета // Экономика и социум. 2015. № 6-3. С. 1142–1156. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=25926788>
28. *Алиев Б.Х., Сомоев Р.Г., Кравцова Н.И., Сулейманов М.М.* Роль налогового федерализма в нивелировании межтерриториальной дифференциации регионов // Налоги и налогообложение. 2015. № 9. С. 655–664.
29. *Алимурзоева М.Г.* Современные тенденции и проблемы развития российской налоговой системы // Налоги и налогообложение. 2016. № 7. С. 563–573.
30. *Варламова Т.П.* Взаимодействие экономических интересов и их противоречия в условиях современной российской экономики // Поволжский торгово-экономический журнал. 2011. № 1. С. 53–58.
31. *Латынина Н.А.* Факторы обеспечения экономического роста // Актуальные проблемы экономики и права. 2013. № 1. С. 5–9.
32. *Якупов З.С.* Контрольная функция налога во взаимосвязи с другими его функциями // Актуальные проблемы экономики и права. 2013. № 3. С. 171–175.

33. Якунов З.С. Концептуальные основы формирования эффективной системы налогового контроля // *Горизонты экономики*. 2013. № 3. С. 60–64.
34. Хотфуллина Г.Н., Гафурова Г.Т. Проблемы исполнения бюджета Республики Татарстан по доходам и пути их решения // *Вестник Астраханского государственного технического университета*. Серия: Экономика. 2013. № 2. С. 214–220.
35. Gao P., Ma Ju. China: Toward the New Stage of Improving Its Tax System. *Journal of Tax Reform*, 2015, vol. 1, no. 2-3, pp. 145–160.
36. Манушин Д.В. Определение функций антикризисного управления российской экономикой // *Актуальные проблемы экономики и права*. 2012. № 3. С. 130–135.
37. Манушин Д.В. Определение принципов государственного антикризисного управления экономикой России // *Актуальные проблемы экономики и права*. 2012. № 1. С. 92–97.
38. Steuerle C.E. And Equal (Tax) Justice for All? URL: <http://www.taxpolicycenter.org/publications/and-equal-tax-justice-all>
39. Чиркин В.Е. Социальная справедливость как фактор устойчивого развития общества (конституционные вопросы) // *Актуальные проблемы экономики и права*. 2017. Т. 11. № 1. С. 89–97.
40. Sidgwick H. *The Principles of Political Economy*. London, MacMillan, 1883.
41. Cohen-Stuart A.J. On Progressive Taxation. Reprinted in: *Classics in the Theory of Public Finance*. R.A. Musgrave and A.T. Peacock (eds). London, Macmillan, 1958.
42. Cassell G. The Theory of Progressive Taxation. *Economic Journal*, 1901, no. 11, pp. 481–491.
43. Mill J.S. *Principles of Political Economy*. London, John W. Parker, 1848.
44. Edgeworth F.Y. Methods of Graduating Taxes on Income and Capital. *The Economic Journal*, 1919, vol. 29, no. 114, pp. 138–153.
45. Pigou A. *A Study in Public Finance*. London, MacMillan & Co., 1928.
46. Musgrave R.A., Peacock A. *Classics in the Theory of Public Finance*. New York, MacMillan-Hill, 1958.
47. Young H.P. Progressive Taxation and the Equal Sacrifice Principle. *Journal of Public Economics*, 1987, vol. 32, pp. 203–214. URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.596.4045&rep=rep1&type=pdf>
48. Oishi S., Schimmack U., Diener E. Progressive Taxation and the Subjective Well-Being of Nations. *Psychological Science*, 2012, vol. 23, iss. 1, pp. 86–92.
49. Дерина О.В., Дроздова О.А. Налог на добавленную стоимость: пути реформирования и возможные последствия // *Studium*. 2009. № 2. С. 4–16.
50. Грязнухина-Степанова В.Р. Зарубежный опыт налогообложения в недропользовании и использования рентных платежей // *Вестник Северо-Восточного федерального университета им. М.К. Аммосова*. 2008. Т. 5. № 1. С. 83–90.
51. Reed T. A Fresh Perspective. URL: <http://www.jkx.co.uk/~media/Files/J/JKX/download-centre/annual-report-2015-v4.pdf>

52. *Kahale G.* The Venezuelan Operating Service Agreements: Trying to Fit a Square Peg in a Round Hole. *Middle East Economic Survey (MEES)*, 2011. URL: <http://www.curtis.com/siteFiles/Publications/MEES.pdf>
53. *Weber J.G., Wang Y., Chomas M.* A Quantitative Description of State-Level Taxation of Oil and Gas Production in the Continental U.S. *Energy Policy*, 2016, vol. 96, pp. 289–301.
54. *Монина А.В.* Анализ налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) с 2002 по 2016 гг. // *Инновационная экономика*. 2016. № 2. С. 9–18.
55. *Шангараева А.И., Шевченко Д.В.* Об алгоритме ускорения численных расчетов в задачах многофазной фильтрации // *Теория управления и математическое моделирование. Тезисы докладов Всероссийской конференции с международным участием, посвященной памяти профессора Н.В. Азбелева и профессора Е.Л. Тонкова*. Ижевск: Удмуртский государственный университет, 2015. С. 319–320.
56. *Манушин Д.В.* Административные барьеры в российской экономике как условия, способствующие существованию коррупции, и меры по их устранению // *Актуальные проблемы экономики и права*. 2014. № 4. С. 52–60.
57. *Абрамов А.Е., Мау В.А., Радыгин А.Д. и др.* Кризисная экономика современной России: тенденции и перспективы: монография. М.: Проспект, 2010. 654 с.

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**UPDATING THE ESSENCE OF TAX CONTROVERSY AND THE MEASURES TO MITIGATE IT UNDER CRISIS: FIGHTING THE SHADOW ECONOMY AND THE TRANSITION TO FAIR TAXATION RULES****Dmitrii V. MANUSHIN**Kazan Innovative University named after V.G. Timiryasov (IEML), Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation  
predmet22@mail.ru**Article history:**Received 26 April 2017  
Received in revised form  
23 June 2017  
Accepted 13 July 2017  
Available online  
15 August 2017**JEL classification:** D63, E62,  
H2, K34, O17**Keywords:** tax contradiction,  
shadow economy, crisis, rules  
tax equity**Abstract****Subject** The article addresses the issue of tax controversy and measures to mitigate it.  
**Objectives** The aim is to study and update the term of tax controversy to facilitate the search for realistic contradictions in the Russian economy and offer measures to moderate them; to define and describe the essence of each measure, taking into account the influence of the shadow economy on them, other institutional factors, and overt economic crisis.**Methods** The paper rests on the abstract and logical method.**Results** I redefine the tax controversy concept, prove that the phenomenon exists in the Russian economy, formulate tax equity rules and measures for their implementation. For better implementation, I offer schemes preventing taxpayers from moving to the shadow economy. The paper substantiates the importance of a transition period for any action in the taxation area.**Conclusions** The revised concept necessitates a review of all other theoretical aspects in this area, i.e. types, stages, principles, functions of tax controversy, etc. The new taxation rules lead to the recognition of importance to review all laws and regulations related to measures for changing tax rates other than progressive ones.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**Please cite this article as:** Manushin D.V. Updating the Essence of Tax Controversy and the Measures to Mitigate It under Crisis: Fighting the Shadow Economy and the Transition to Fair Taxation Rules. *Finance and Credit*, 2017, vol. 23, iss. 30, pp. 1785–1807.<https://doi.org/10.24891/fc.23.30.1785>**References**

1. Manushin D.V. [Estimation and improvement of the RF government plan for providing the sustainable social-economic development of Russia in 2016]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2016, vol. 10, no. 3, pp. 5–27. (In Russ.)
2. Manushin D.V. [Evaluation of the anti-crisis plan of the Russian government for 2015 and development of measures to improve it]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2015, no. 3, pp. 45–54. (In Russ.)
3. Andryushchenko Ya.V. [The necessity of tax conflicts settlement at the pre-trial level]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta = Tomsk State University Journal*, 2009, no. 329, pp. 113–116. (In Russ.)
4. Kashuba V.M. [Actual aspects of tax risk management in Russian companies]. *ETAP: ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika = ETAP: Economic Theory, Analysis, Practice*, 2012, no. 4, pp. 32–49. (In Russ.)
5. Loginova L.V., Figlin L.A. [State management of regional development in Russia]. *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta = Vestnik of Saratov State Socio-Economic University*, 2012, no. 2, pp. 171–177. (In Russ.)

6. Miller N.V., Bazhenov S.S. [Harmonization of taxation of the VAT of participants of the foreign trade activity in the conditions of the Customs Union]. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Herald of Omsk University. Series Economics*, 2013, no. 3, pp. 55–58. (In Russ.)
7. Tyutin D.V. [The Russian institution of tax agents: Hidden contradictions]. *Nalogoved*, 2013, no. 4, pp. 12–21. (In Russ.)
8. Lysunets M.V. [Impact of global crisis on national tax policies]. *Natsional'naya assotsiatsiya uchenykh = The National Association of Scientists*, 2016, no. 2, pp. 44–45. (In Russ.)
9. Li E.A. [Problems and contradictions of the tax system of the Russian Federation]. *Elektronnyi vestnik Rostovskogo sotsial'no-ekonomicheskogo instituta*, 2016, no. 2, pp. 247–253. (In Russ.) URL: <http://rsei.ru/doc/ezurnal/2016/2.pdf>
10. Grigor'eva K.S. [Contradictions of interests and conflicts in system of tax relations]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Tomsk State University Journal of Economics*, 2012, no. 1, pp. 108–112. (In Russ.)
11. Krugova L.I. [Contradictions of economic interests of managing subjects in the tax sphere as threat of economic safety]. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy = Socio-Economic Phenomena and Processes*, 2012, no. 9, pp. 77–79. (In Russ.)
12. Chuzhmarova S.I. [Contradictions of State taxation management]. *Korporativnoe upravlenie i innovatsionnoe razvitie ekonomiki Severa*, 2014, no. 2, pp. 127–136. (In Russ.) URL: <http://vestnik-ku.ru/articles/2014/2/10.pdf>
13. Basnukaev M.Sh. [Contradictions and shortcomings of the functioning taxation system: Russian experience and practice]. *Vestnik Severo-Osetinskogo gosudarstvennogo universiteta imeni Kosta Levanovicha Khetagurova = Bulletin of North Ossetian State University*, 2017, no. 1, pp. 110–113. (In Russ.)
14. Manushin D.V. [A fresh approach to the concept and specifics of economic contradictions]. *Innovatsii = Innovations*, 2016, no. 10, pp. 74–85. (In Russ.)
15. Wanniski J. Taxes, Revenues, and the 'Laffer Curve'. *National Affairs*, 2017, no. 32, pp. 3–16.
16. Buchanan J.M., Lee D.R. Politics, Time and the Laffer Curve. *Journal of Political Economy*, 1982, vol. 90, iss. 4, pp. 816–819.
17. Johnson S., Kaufmann D., Zoido-Lobato P. Regulatory discretion and the unofficial economy. *American Economic Review*, 1998, vol. 88, iss. 2, pp. 387–392.
18. Schneider F. Shadow Economies Around the World: What Do We Really Know? *European Journal of Political Economy*, 2005, vol. 21, iss. 3, pp. 598–642.
19. Fedorova E.I., Vasil'eva T.Yu. [Taxes as a factor of shadow economy emergence and development]. *Vestnik Chuvashskogo universiteta*, 2006, no. 6, pp. 475–478. (In Russ.)
20. Nesterova N.V. [The shadow economy and tax evasion]. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami*, 2008, no. 13, pp. 19–21. (In Russ.) URL: <http://uecs.ru/recenzii/item/98-2011-03-21-11-48-06>
21. Sukharenko A.N. [Shadow economy of the Far East: Dismal prospects]. *Oikumena. Regionovedcheskie issledovaniya = Oikumena. Regional Researches*, 2011, no. 3, pp. 149–156. (In Russ.)

22. Kokin A.S., Yasenev O.V., Yasenev V.N. [Shadow economy in the world economic space]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo = Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod*, 2014, no. 1-1, pp. 333–337. (In Russ.)
23. Kopylova Yu.G. [The essence, purpose and main contradictions of Russia's economic policy with respect to the shadow economy]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*, 2014, no. 2. (In Russ.) URL: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=12547>
24. Malis N.I. [Tax policy in combating the underground economy: Improving tax collection]. *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal = Financial Research Institute. Financial Journal*, 2014, no. 1, pp. 81–90. (In Russ.)
25. Prostokvashin S.V. [Influence of tax burden on the financial condition of economic entities of the Russian Federation as a cause of shadow economy sector development]. *Informatsionnaya bezopasnost' regionov = Information Security of Regions*, 2014, no. 4, pp. 73–77. (In Russ.)
26. Ablizina N.N., Poltorykhina S.V. [Problems and trends of budget fund expenditures]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2014, no. 3, pp. 26–33. (In Russ.)
27. Farrakhova E.G., Derevenskova M.G. [Analysis of the role of taxes in the formation of federal budget revenues]. *Ekonomika i sotsium*, 2015, no. 6-3, pp. 1142–1156. (In Russ.) URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=25926788>
28. Aliev B.Kh., Somoev R.G., Kravtsova N.I., Suleimanov M.M. [The role of tax federalism in leveling the interterritorial differentiation of regions]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2015, no. 9, pp. 655–664. (In Russ.)
29. Alimirzoeva M.G. [Modern trends and problems of the Russian tax system development]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2016, no. 7, pp. 563–573. (In Russ.)
30. Varlamova T.P. [Interaction of economic interests and their contradictions under modern Russian economy]. *Povolzhskii torgovo-ekonomicheskii zhurnal*, 2011, no. 1, pp. 53–58. (In Russ.)
31. Latynina N.A. [Factors of ensuring economic growth]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2013, no. 1, pp. 5–9. (In Russ.)
32. Yakupov Z.S. [Controlling function of a tax in interconnection with its other functions]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2013, no. 3, pp. 171–175. (In Russ.)
33. Yakupov Z.S. [Conceptual basis of forming the efficient fiscal control system]. *Gorizonty ekonomiki*, 2013, no. 3, pp. 60–64. (In Russ.)
34. Notfullina G.N., Gafurova G.T. [Problem aspects of execution of the budget of the Republic of Tatarstan under incomes and ways of their solution]. *Vestnik Astrakhanskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Vestnik of Astrakhan State Technical University. Series: Economics*, 2013, no. 2, pp. 214–220. (In Russ.)
35. Gao P., Ma Ju. China: Toward the New Stage of Improving Its Tax System. *Journal of Tax Reform*, 2015, vol. 1, no. 2-3, pp. 145–160.
36. Manushin D.V. [Defining the functions of anti-crisis management of the Russian economy]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2012, no. 3, pp. 130–135. (In Russ.)

37. Manushin D.V. [Defining the principles of State anti-crisis management in the Russian economy]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economy and Law*, 2012, no. 1, pp. 92–97. (In Russ.)
38. Steuerle C.E. And Equal (Tax) Justice for All? URL: <http://www.taxpolicycenter.org/publications/and-equal-tax-justice-all>
39. Chirkin V.E. [Social justice as a factor of sustainable development of the society (constitutional issues)]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2017, vol. 11, no. 1, pp. 89–97. (In Russ.)
40. Sidgwick H. *The Principles of Political Economy*. London, MacMillan, 1883.
41. Cohen-Stuart A.J. On Progressive Taxation. Reprinted in: *Classics in the Theory of Public Finance*. R.A. Musgrave and A.T. Peacock (eds.). London, Macmillan, 1958.
42. Cassell G. The Theory of Progressive Taxation. *Economic Journal*, 1901, no. 11, pp. 481–491.
43. Mill J.S. *Principles of Political Economy*. London, John W. Parker, 1848.
44. Edgeworth F.Y. Methods of Graduating Taxes on Income and Capital. *The Economic Journal*, 1919, vol. 29, no. 114, pp. 138–153.
45. Pigou A. *A Study in Public Finance*. London, MacMillan & Co., 1928.
46. Musgrave R.A., Peacock A. *Classics in the Theory of Public Finance*. New York, MacMillan-Hill, 1958.
47. Young H.P. Progressive Taxation and the Equal Sacrifice Principle. *Journal of public Economics*, 1987, vol. 32, pp. 203–214. URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.596.4045&rep=rep1&type=pdf>
48. Oishi S., Schimmack U., Diener E. Progressive Taxation and the Subjective Well-Being of Nations. *Psychological Science*, 2012, vol. 23, iss. 1, pp. 86–92.
49. Derina O.V., Drozdova O.A. [Value Added Tax: Ways of reforming and possible consequences]. *Studium*, 2009, no. 2, pp. 4–16. (In Russ.)
50. Gryaznukhina-Stepanova V.R. [Foreign experience of taxation in mineral resource management and rental payment expertise]. *Vestnik Severo-Vostochnogo federal'nogo universiteta im. M.K. Ammosova = Vestnik of NEFU*, 2008, vol. 5, no. 1, pp. 83–90. (In Russ.)
51. Reed T. A Fresh Perspective. URL: <http://www.jkx.co.uk/~media/Files/J/JKX/download-centre/annual-report-2015-v4.pdf>
52. Kahale G. The Venezuelan Operating Service Agreements: Trying to Fit a Square Peg in a Round Hole. *Middle East Economic Survey (MEES)*, 2011. URL: <http://www.curtis.com/siteFiles/Publications/MEES.pdf>
53. Weber J.G., Wang Y., Chomas M. A Quantitative Description of State-Level Taxation of Oil and Gas Production in the Continental U.S. *Energy Policy*, 2016, vol. 96, pp. 289–301.
54. Monina A.V. [The analysis of the tax on mining (MET) from 2002 to 2016]. *Innovatsionnaya ekonomika*, 2016, no. 2, pp. 9–18. (In Russ.)
55. Shangaraeva A.I., Shevchenko D.V. [On the algorithm for accelerating the numerical calculations in multiphase filtering problems]. *Teoriya upravleniya i matematicheskoe modelirovanie. Tezisy dokladov Vserossiiskoi konferentsii s mezhdunarodnym uchastiem, posvyashchennoi pamyati*

*professora N.V. Azbeleva i professora E.L. Tonkova* [Proc. Sci. Conf. The Control Theory and Mathematical Modeling]. Izhevsk, Udmurt State University Publ., 2015, pp. 319–320. (In Russ.)

56. Manushin D.V. [Administrative Barriers in the Russian Economy as Conditions Facilitating the Existence of Corruption, and Measures to Eliminate Corruption]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economy and Law*, 2014, no. 4, pp. 52–60. (In Russ.)
57. Abramov A.E., Mau V.A., Radygin A.D. et al. *Krizisnaya ekonomika sovremennoi Rossii: tendentsii i perspektivy: monografiya* [Crisis economy of modern Russia: Trends and prospects: a monograph]. Moscow, Prospekt Publ., 2010, 654 p.

#### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.