

МОДЕЛЬ ГИБКОГО НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И НАЛОГОВЫЙ КОМПЛАЙЕНС*

А.В. Демин

Сибирский федеральный университет, г. Красноярск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

04 сентября 2021 г.

Дата принятия в печать –

11 апреля 2022 г.

Дата онлайн-размещения –

20 июня 2022 г.

Ключевые слова

Налог, налоговый орган, налогоплательщик, гибкое регулирование, налоговое администрирование, налоговый комплайенс / комплаенс

Отмечается, что глобальный тренд современной налоговой политики заключается в понимании того, что налоговое администрирование по своей сути должно выражаться не в противостоянии налогоплательщиков и налоговых органов, но в их диалоге, взаимодействии и сотрудничестве. Фискальным органам рекомендуется придерживаться «сотруднических подходов» во взаимоотношениях с налогоплательщиками, основываясь на диалоге, взаимопонимании, беспристрастности, транспарентности и гибком реагировании. При этом законопослушное поведение должно всячески поощряться, неправомерное – подвергаться усиленному дестимулированию. И убеждение, и принуждение как методы налогового администрирования имеют свои плюсы и минусы. Поэтому ключ к успешной стратегии налогового администрирования – не отказ от одного метода в пользу другого, но их сбалансированное комбинирование, чтобы оба метода кумулятивно дополняли друг друга.

RESPONSIVE TAX ADMINISTRATION MODEL AND TAX COMPLIANCE**

Alexander V. Demin

Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russia

Article info

Received –

2021 September 04

Accepted –

2022 April 11

Available online –

2022 June 20

Keywords

Tax, tax authority, taxpayer, responsive regulation, tax administration, tax compliance

The subject. The author studies models of tax administration.

The purpose of the article is to confirm or refute hypothesis that successful tax administration strategy consists a balanced combination of tax enforcement measures and positive incentives.

The methodology of the study includes content analysis of the scientific papers prepared by European and American lawyers and economists.

The main results, scope of application. Tax compliance is an essential component of a well-functioning tax system. The forms and methods by which states ensure tax compliance, and taxpayers try to avoid paying taxes, change significantly over time, due to the modernization of tax policy, changes in the alignment and transformation of economic forces, institutions, norms and technologies. Historically, tax relations have always been strictly vertical and hierarchical, relying on administrative-command methods of tax administration, and also characterized by retrospective tax audits and the threat of imposing harsh sanctions to ensure tax compliance. The one-sided nature and lack of flexibility of such a model, limited by the triad of regulatory instruments “obligation – control – responsibility”, was initially subjected to comprehensive criticism in the scientific community.

Revolutionary transformations in public administration practice have an impact on all aspects of tax interactions, including tax compliance and tax administration. The global trend lies in the understanding that tax administration, in essence, should be expressed not in the confrontation between taxpayers and tax authorities, but in their dialogue, interaction and cooperation.

The flexible tax administration model is based on new approaches to public administration based on a shift in emphasis from coercion to persuasion, from rigidity to flexibility, from

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00080 «Налоговый комплайенс и правовые средства его обеспечения».

** The reported study was funded by Russian Foundation for Basic Research (RFBR), project No. 20-011-00080 «Tax Compliance and Legal Ways for Its Maintaining».

“reactivity” to “proactivity”, from “influence” to “interaction” between managers and those controlled. Today, fiscal authorities are encouraged to adhere to a «cooperative approach» in dealing with taxpayers, based on principles such as dialogue, mutual understanding, impartiality, reciprocity, transparency, compromise and flexible response. At the same time, law-abiding behavior should be encouraged in every possible way, and unlawful behavior should be subject to increased discouragement.

The doctrine of flexible tax administration advocates the development of trust in the relationship between taxpayers and tax authorities, offering the latter a wide range of tools to ensure tax compliance, and not limited to control and sanctions. The main mission of the state is to encourage taxpayers to partner with fiscal authorities and to voluntary compliance.

For any state, the most desirable situation is the voluntary fulfillment of tax obligations by all participants in tax interactions, which makes it possible to minimize the size of the tax gap. Both persuasion and coercion as methods of tax administration have their pros and cons. Therefore, the key to a successful tax administration strategy is not abandoning one method in favor of another, but combining them in a balanced manner so that both methods cumulatively complement each other.

Conclusions. In order to effectively increase the level of tax compliance, it is necessary to use a comprehensive tax-legal, organizational and informational toolkit, including both tax enforcement measures demonstrating the tax administration's determination to ensure tax compliance on the part of tax violators, and measures of positive incentives and rewards oriented for service support of law-abiding and conscientious taxpayers.

1. Вводные замечания

Налоговый комплаенс – важная составляющая эффективно функционирующей налоговой системы. С течением времени, в связи с модернизацией налоговой политики, изменением расстановки и трансформацией экономических сил, институтов, норм и технологий, формы и методы, с помощью которых государства обеспечивают налоговый комплаенс, а налогоплательщики – пытаются избежать уплаты налогов, существенно изменяются [1, р. 310].

Налоговые отношения исторически всегда носили строго вертикальный и иерархический характер, опираясь на административно-командные методы управления налогами, а также – характеризовались ретроспективными налоговыми проверками и угрозой наложения жестких санкций для обеспечения налогового комплаенса. Брэдли Каркайнен определяет административно-командную модель государственного управления как «иерархическую, государственно-центричную, бюрократическую, нисходящую и управляемую экспертами» [2, р. 496]. Однобокий характер и недостаточная гибкость такой модели, ограниченной триадой регуляторных инструментов «обязывание – контроль – ответственность», изначально подвергались всесторонней критике в научном сообществе.

Начиная с 1980-х гг. государственное управление столкнулось с растущими требованиями общества стать более ориентированным на рынок, сервис-

ориентированным, открытым и эффективным. В этом контексте Дженни Джоб и Дэвид Хонакер замечают: «В последние десятилетия XX века государственные администраторы во многих западных странах столкнулись с нарастающей необходимостью переосмыслить подходы к тому, каким образом повысить комплаенс в сфере государственного управления. В некоторых сферах государственного управления это сопровождалось вызовом фундаментальной легитимности. Новые требования и нападки на легитимность государственного управления возникли в контексте значительных интеллектуальных дискуссий по поводу эффективности альтернативных подходов к государственному регулированию. Конечным результатом дискуссий стали фундаментальные изменения в способах работы государственных органов. Нигде это не было более очевидным, чем в области налогового администрирования» [3, р. 111–112].

Постепенно среди ученых и политиков складываются инновационные взгляды на государственное управление, основанные на смещении акцентов с принуждения на убеждение, с *rigidity* на *flexibility*, с *reactivity* на *proactivity*, с «воздействия» на «взаимодействие» управляющих и управляемых. К началу XXI в. в научной среде вырабатываются доктрины, ориентированные на оказание населению публичных услуг, такие как *New public management* и *New governance*. Эти доктрины отвергают как нисходящее

иерархическое регулирование, так и полное дерегулирование, пытаюсь найти золотую середину с помощью механизмов совместного контроля, таких как переговорное нормотворчество, режимы раскрытия информации и самоконтроль [4, р. 343]. Многие стратегии и методы государственного управления заимствуются у частного сектора, с акцентом на «обслуживание, клиентов, качество и улучшение процедур» [5, р. 2].

Революционные трансформации в практике государственного управления оказали (и продолжают оказывать) прямое влияние на *все аспекты* налоговых взаимодействий, включая налоговый комплаенс и налоговое администрирование. В современных реалиях пришло понимание того, что налоговое администрирование по своей сути должно выражаться не в противостоянии налогоплательщиков и налоговых органов, но – в их диалоге, взаимодействии и сотрудничестве.

2. Гибкое регулирование как «третья альтернатива» рыночному саморегулированию и административно-командной модели

Налоговое администрирование – многогранный феномен, который можно рассматривать в нормативном, институциональном и фискальном контекстах, учитывая при этом их неразрывную взаимосвязь и взаимопроникновение. В первом контексте налоговое администрирование является частью *национального правопорядка*, во втором – *системы исполнительной власти*, в третьем – *налоговой системы* страны.

Традиционные модели государственного управления исторически опирались на концепции *enforced compliance* и *command-and-control regulation*, делая акцент на детализированные нормы, всеобъемлющий контроль и неотвратимость наказаний (об этом см.: [6]). Будучи частью государственного аппарата, фискальные органы также столетиями прибегали к командно-административному стилю управления налогами. Однако к началу XXI в. акценты в налоговом администрировании стали смещаться в сторону *риск-менеджмента*, в рамках которого регуляторные и, прежде всего, принудительные меры применяются лишь как ответ на проявление реального риска, который необходимо устранить. ОЭСР описывает новый подход формулой: *Co-operation if possible and enforcement if necessary*¹.

В процессе переосмысления сущности и содержания государственного управления в целом и управления налогами в частности особый интерес вызывает концепция *гибкого регулирования*, получившая известность после выхода в 1992 г. инновационной монографии Яна Эйреса и Джона Брейтуэйта *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate* [7]. Параллельно с концептом гибкого регулирования в зарубежной науке предлагались (и предлагаются) иные сходные теории, основанные на привнесении сервисных и партнерских элементов в концепцию государственного управления. Это, например, *flexible enforcement* (Риз, Каран), *tit for tat regulatory enforcement* (Шульц, Патерсон, Харрисон), *creative enforcement strategy* (Мэй, Барби), *reflexive law* (Тойбнер) и пр. Однако версия гибкого регулирования, предложенная Эйресом и Брейтуэйтом, признаётся наиболее влиятельным изложением того, как и почему следует сочетать принудительные и сотрудничество стратегии правоприменения (см., напр.: [8, р. 377]).

Концепт *responsive regulation* означает организацию администрирования определенного сегмента управления таким образом, чтобы регуляторные воздействия на адресатов соответствовали позициям последних в части их отношения к комплаенсу и некомплаенсу. Представляя собой «третью альтернативу» саморегулированию свободного рынка и административно-командному стилю государственного управления, концепт гибкого регулирования исходит из необходимости приспособлять реакции регулятора к *отраслевой специфике*, а также к различным *мотивациям* регулируемых субъектов. В этом контексте важным вкладом Эйреса и Брейтуэйта является признание того факта, что разные люди имеют разные мотивации для правового комплаенса или некомплаенса и что одно и то же лицо – физическое или юридическое – может иметь несколько потенциально конфликтующих детерминант к комплаенсу, которые авторы называют не иначе как «множественные я» (*multiple selves*) [7, р. 30–35]. Поэтому в процессе разработки и осуществления государственного регулирования нужно ориентироваться на максимальное количество мотиваций, одновременно осознавая невозможность полного успеха в этой миссии.

¹ OECD. *Co-operative Compliance: A Framework, From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris, OECD Publ., 2013, p. 42, available at: <https://www.oecd-ilibrary.org/>

taxation/cooperative-compliance-a-framework_9789264200852-en (accessed: 02.09.2021).

По словам Кристи Форд, концепт гибкого регулирования развивает теоретическую модель, которая применяется в широком диапазоне контекстов [9, р. 15]. Главная цель гибкого регулирования – обеспечить преобладание *добровольного комплайенса* со стороны адресатов правовых норм. Этот стиль государственного администрирования основан на знаниях и учитывает проблемы, мотивации и условия, лежащие в основе некомплайенса. Особый упор здесь делается на правовой пропаганде, ознакомлении частных лиц с правовыми нормами и оказании им помощи и содействия в их усилиях по соблюдению законов и подзаконных актов [7, р. 4].

Чтобы добиться комплайенса, сторонники гибкого регулирования полагаются прежде всего на различные формы *убеждения*. Как утверждают Эйрес и Брейтуэйт, «принятие наказания в качестве стратегии первого выбора является недоступным, неработоспособным и контрпродуктивным, так как подрыывает добрую волю тех, кто привержен комплайенсу» [7, р. 26]. В частности, гибкое регулирование подчеркивает важность *процессуальной справедливости*, включая доверие, взаимоуважение и нейтральность, как центрального средства поощрения добровольного комплайенса.

Важнейший аспект новой модели заключается в том, что комплайенсное поведение должно вознаграждаться, а некомплайенсное – влечь неотвратимое наказание. В целом же концепт гибкого регулирования предлагает регуляторам в режиме *ad hoc* гибко выбирать между принуждением и убеждением, признавая, что ни один из этих методов не является единственно *универсальным*. Как утверждает Вибекка Леман-Нельсен, «гибкое регулирование предполагает, что регуляторы не должны абсолютизировать ни сдерживающий, ни сотруднический подход. Скорее, политика гибкого регулирования – это “социально разумный” способ регулятора отреагировать на поведение регулируемого лица» [10, р. 379].

3. Концепт гибкого налогового регулирования и «пирамида правоприменения»

В контексте революции в науке и практике государственного управления не могла оставаться в стороне и сфера налогообложения, которая по объективным причинам всегда выступала (и выступает) ареной ожесточенных конфликтов между властью и собственниками.

В зарубежной юриспруденции появилась и приобрела множество сторонников теория *гибкого налогового администрирования* (подробнее об этом см.: [11]). Так, Валери Брейтуэйт называет гибкое

налоговое администрирование «жизнеспособной альтернативой традиционной организации администрирования налоговой системы» [12, р. 4]). По мнению Джудит Фридмэн, теория гибкого регулирования «оказала большое влияние на методы налогового администрирования. Модель Брейтуэйт с ее стратегией правоприменения и пирамидой регуляторных санкций может многое предложить в налоговом контексте» [13, р. 627–628]. В свою очередь, Лесли Бук рассматривает американский вариант программы кооперативного комплайенса *Compliance Assurance Process* как позитивный пример того, как правительство создает «динамику комплайенса» в рамках гибкого налогового администрирования [14, р. 113].

К числу основных факторов, детерминирующих трансформацию налогового администрирования в сторону более гибких и партнерских моделей, следует отнести, в частности, следующие:

- невозможность охватить средствами налогового контроля *всю массу* налогоплательщиков и все объекты налогообложения, требующее обосновать эффективные критерии отбора объектов для проверки;

- необходимость минимизации *издержек* на налоговый комплайенс (со стороны налогоплательщиков) и затрат на налоговое администрирование (со стороны налоговых администраций) при общей *ограниченности ресурсов* у обеих сторон налоговых отношений;

- нарастание *неопределенности* в налоговом праве и его перманентное усложнение, продуцирующее разнонаправленные интерпретации и правовые конфликты (в снижении таких «зон неопределенности» заинтересованы все участники налоговых взаимодействий);

- необходимость снижения числа *судебных налоговых споров*, в том числе посредством достижения согласованного понимания налоговых норм *не ex post*, но *ex ante*, т. е. уже на стадии налогового планирования.

Доктрина гибкого налогового администрирования ратует за развитие доверия в отношениях между налогоплательщиками и налоговыми органами, предлагая последним широкий спектр инструментов для обеспечения налогового комплайенса. Она не ограничивается только контролем и санкциями. Главная миссия государства состоит в стимулировании налогообязанных лиц к *партнерскому взаимодействию* с фискальными органами и к добровольному комплайенсу [9, р. 14].

В рамках гибкого налогового администрирования нет установки полностью отказаться от *стандартной модели сдерживания*, которая рассматривает налогоплательщиков как рациональных субъектов, стремящихся максимизировать свою ожидаемую полезность на основе учета соотношения потенциальных затрат и выгод от планируемого неоплаченного. Однако этот концепт, помимо чисто экономических детерминант, предлагает учитывать также и *немонетарные факторы*, влияющие на окончательный выбор налогоплательщика.

При этом гибкое налоговое администрирование исходит из установки, что разные налогоплательщики имеют разные мотивации, и регулятор должен учитывать эти мотивации, чтобы влиять на поведение налогоплательщиков. В этом контексте рассматриваемый концепт описывает, как налоговые администрации должны реагировать на *неоднородность* (*heterogeneous*) налогоплательщиков. В частности, интенсивность управленческого воздействия (включая контроль и санкции) должна напрямую зависеть от поведения его «адресатов». Как утверждают Вибекка Леман-Нельсон и Кристин Паркер, «в результате этого лицо, которое подвергается “гибкому регулированию”, будет более позитивно оценивать процедуры контроля и правоприменения, более позитивно относиться к регулятору и комплаенсу и, самое главное, будет лучше соблюдать законы, чем лицо, которое не подвергается гибкому регулированию. <...> Политика гибкого регулирования – это “социально разумный” способ реагирования регулятора на поведение регулируемого» [10, р. 377, 379].

Фундаментальный тезис гибкого налогового администрирования заключается в том, что значительная часть налогоплательщиков будет соблюдать налоговые нормы даже в условиях минимального внешнего мониторинга при условии справедливого отношения к ним со стороны регулирующих органов, а также оказания им помощи и содействия для преодоления проблем с исчислением и уплатой налогов. «Налоговые органы добиваются большего комплаенса, когда они относятся к людям справедливо и уважительно» [15, р. 866]. При этом качественное оказание услуг налоговыми органами рассматривается как перспективная форма стимулирования налогоплательщиков к повышению налогового комплаенса.

Итак, согласно тезисам гибкого налогового администрирования, *позитивное поведение* налоговых органов создает предпосылки для *позитивных реакций* налогоплательщиков в виде повышения налогового комплаенса. При этом позитивное поведение проявляется в «предложении сотрудничества, позитивном и полезном обслуживании налогоплательщиков, открытом диалоге как первоочередной реакции на любые разногласия» [16, р. 416–417]. В отношении же лиц, которые, несмотря на призывы (и требования) со стороны регулятора, не соблюдают требования налогового законодательства, нужно соразмерно усиливать ответные меры и санкции. По мере того как серьезность налоговых правонарушений возрастает, принудительные реакции необходимо ужесточать.

Заметим, что доктрина гибкого регулирования не абсолютизирует достижение комплаенса лишь посредством убеждения и процедурной справедливости. Более того, Эйрес и Брейтуэйт прямо указывают, что «отвергать карательное регулирование наивно» [7, р. 25]. Принуждение и убеждение *одинаково важны* для достижения регуляторного результата. В этом контексте модель гибкого регулирования дополняется метафорой так называемой «пирамиды правоприменения» (*enforcement pyramid*)².

В контексте налоговых отношений, утверждает Джудит Фридмэн, все налогоплательщики с точки зрения налогового комплаенса образуют своеобразную «пирамиду» [13, р. 630–631]. Большинство из них не ищет лазеек в налоговых законах, но добровольно и добросовестно исполняет свои налоговые обязанности – именно такие налогоплательщики составляют основание пирамиды. Это – *законопослушные налогоплательщики*. Применительно к ним уместно использовать администрирование, основанное на сотрудничестве и доверии (например, давая советы и разъяснения, прощая неумышленные ошибки, а также своевременно «поправляя», но – не мгновенно наказывая за малейшие нарушения). На вершине пирамиды находятся *злостные нарушители*, склонные к уклонению от уплаты налогов; в отношении них целесообразно применять интенсивный налоговый контроль и санкции. Среднее пространство заполняют так называемые *«колеблющиеся» налогоплательщики*, которые в целом хотят соблюдать налоговые законы, но которых, возможно, требуется «подталкивать» к

² Иногда в качестве взаимозаменяемых в зарубежных источниках используются термины «пирамида комплаенса»

(*compliance pyramid*) и «регуляторная пирамида» (*regulatory pyramid*).

комплайенсному поведению путем дополнительной мотивации или убеждения. В условиях, когда налоговое право остается безумно сложным и изобилует многочисленными «серыми зонами», колеблющиеся налогоплательщики могут прибегать к агрессивному налоговому планированию, ошибочно полагая, что они действуют в рамках закона. Поскольку такая оптимизация не всегда соответствует подходам и интерпретациям, выработанным налоговыми органами, требуется вмешательство судов, которые в одних случаях могут поддерживать позицию налогоплательщика, а в других – позицию налоговых органов [13, р. 630–631].

Таким образом, в основании «пирамиды правоприменения» заложено ожидание сотрудничества регулятора с регулируемым. Именно с него регулятору целесообразно начинать управленческое воздействие, опираясь на *презумпцию сотрудничества*. К принудительным методам следует переходить лишь в том случае, когда сотрудничество стратегии терпят неудачу. Эскалация регуляторного воздействия оправдана лишь тогда, когда налицо нарушение и отказ от сотрудничества.

В отношении комплаиенсных налогоплательщиков концепт гибкого регулирования предлагает оказание помощи и содействия в части понимания и реализации налоговых норм. Марк Бёртон замечает: «Поощрение добровольного комплаиенса генерирует эффективность государственного сектора, потому что управляемые становятся самоуправляемыми, добровольно соблюдая закон, тем самым позволяя регулятору направить свои ограниченные ресурсы в отношении тех, что занимает позицию сопротивления» [17, р. 74]. Напротив, для некомплаиенсных налогоплательщиков фискальные органы должны рассмотреть вопрос о наращивании принудительного воздействия в целях обеспечения налогового комплаиенса. Чем более асоциальна позиция налогоплательщика, тем жестче должна быть реакция регулятора.

Разумеется, в рамках гибкого налогового администрирования фискальные ожидания государства не должны выходить за рамки требований налогового законодательства. Если у регулятора возобладает мнение, что в части надлежащего выполнения налоговых обязательств налогоплательщику *надлежит* сделать больше того, что от него требуется по закону, то такой подход очевидно не согласуется с максимой *верховенства права* и становится контрпродуктивным.

4. Метафора «скользкого склона»

К метафоре «пирамиды правоприменения» тесно примыкает метафора «скользкого склона» (*slippery slope*), сформулированная Эриком Кирхлером, Эриком Хольцлем и Ингрид Валь в публикации 2008 г. в *Journal of Economic Psychology* [18].

Кирхлер и его соавторы исходят из тезиса, что налоговый климат в обществе может варьироваться в рамках *континуума* от антагонистического до синергетического: в антагонистическом климате налогоплательщики и налоговые органы работают друг против друга, в синергетическом – работают вместе. *Антагонистический климат* характеризуется формулой «копы и грабители»: налоговые органы здесь воспринимают налогоплательщиков как потенциальных преступников («грабителей»), которые пытаются уклониться от уплаты налогов всякий раз, когда их можно и нужно держать под контролем; налогоплательщики чувствуют преследование со стороны властей («копов») и считают правильным не платить налоги. В таком климате добровольный комплаиенс, вероятно, будет незначительным, и отдельные лица, скорее всего, прибегнут к «рациональному» взвешиванию затрат и выгод от некомплаиенса. *Синергетический климат* характеризуется тем, что налоговые органы оказывают публичные услуги и являются частью того же сообщества, к которому принадлежат отдельные налогоплательщики. Подход властей здесь можно охарактеризовать через формулу взаимоотношений «сервис и клиент», как оно пропагандируется научной школой нового государственного управления (*New Public Management*). Власти здесь стремятся к прозрачным процедурам и уважительному обращению с налогоплательщиками. В таком климате социальная дистанция, вероятно, будет низкой, может преобладать *добровольный комплаиенс*, люди менее склонны взвешивать шансы на некомплаиенс и более склонны вносить свой налоговый вклад в бюджетную систему из чувства долга [18, р. 211–212].

В модели «скользкого склона» объединены две мотивации соблюдать налоговые законы – *добровольная*, основанная на налоговой морали, гражданском долге, конформизме и иных нематериальных факторах, и *принудительная*, вызванная страхом изобличения и наказания. Налоговая администрация должна реагировать на каждую из мотиваций дифференцированно, опираясь на две дополняющие друг друга стратегии – власть и доверие. Власть описывается авторами как результат налого-

вого контроля и жестких санкций, в то время как доверие – как результат справедливых процедур, адекватных услуг и доброжелательного отношения к налогоплательщику. В рамках антагонистического климата, где налогоплательщики руководствуются, главным образом, эгоистическими мотивами и рациональным выбором затрат и выгод, налоговое принуждение как инструмент укрепления комплайенса будет преобладать, хотя и без позитивных стимулов здесь не обойтись. Напротив, в синергетическом климате налогоплательщики, скорее всего, будут рассматривать налоги как справедливый вклад в общественное благосостояние, что продуцирует добровольный комплаиенс. Но и в синергетическом климате нельзя пренебрегать мерами принудительного воздействия [18].

Итак, власть и доверие в деятельности налоговых органов должны *кумулятивно сочетаться*, дополняя и поддерживая друг друга. В отрыве друг от друга они не в силах обеспечить оптимальный уровень соблюдения налогового законодательства. Поэтому в концепции «скользящего склона» речь идет о сбалансированном комбинировании принудительных и стимулирующих мер для укрепления налогового комплайенса со стороны максимально широкой массы налогоплательщиков. Глобальные тренды налогового администрирования демонстрируют общую приверженность налоговых органов рассмотренным концептам.

5. Три парадигмы налогового администрирования

Анализ доктринальных источников позволяет назвать три основные парадигмы налогового администрирования:

- парадигму принуждения (*enforcement paradigm*);
- сервисную парадигму (*service paradigm*);
- парадигму доверия (*trust paradigm*) [19, р. 635, 646–647].

В рамках первой модели акцент делается на подавлении незаконного поведения через наращивание интенсивности налогового контроля и применении жестких санкций. Как указывает Джеймс Алм и его соавторы, на протяжении всей истории гражданских обществ эта парадигма была общепринятой для налоговых администраций. В целом она соответствует стандартной модели налогового комплайенса, основанной на экономической теории преступности [1, р. 297]. Указанная модель опирается на идеальный концепт *homo economicus* – человека рационального, который принимает решение о ком-

плайенсе или некомплаиенсе исходя из анализа соотношения потенциальных затрат и выгод. Согласно этой модели, налогоплательщик будет законопослушен, если издержки налогового некомплаиенса (например, аудит, налоговые санкции, репутационные потери и т. п.) перевешивают его преимущества (экономия на налогах), и наоборот.

Вторая парадигма признаёт роль принуждения, но также рассматривает налоговую администрацию как посредника и поставщика публичных услуг для налогоплательщиков, оказывая им помощь на всех этапах декларирования и уплаты налогов. В рамках такой парадигмы подчеркивается роль и значение государственных услуг, оказываемых налогоплательщику при принятии им решений о налоговом комплаиенсе. Главное здесь – относиться к налогоплательщику как к клиенту, но не как к потенциальному преступнику [20, р. 371]. В рамках «сервисной» парадигмы признаётся ключевая роль именно частных лиц – налогоплательщиков и иных налогообязанных лиц (например, банков, налоговых агентов) – как участников налоговых взаимодействий.

Наконец, третья парадигма рассматривает каждого налогоплательщика как *социальное существо* и члена более широкой группы, поведение которого зависит от индивидуальных и групповых моральных ценностей, а также от восприятия качества, достоверности и надежности налоговой администрации [1, р. 297]. То есть речь идет об учете максимально широкого круга факторов, характеризующих налоговую культуру той или иной категории налогоплательщиков. Принимая решения о налоговом комплаиенсе, люди с большей вероятностью будут реагировать либо на принудительное осуществление требований закона, либо на публичные услуги, если они доверяют правительству в целом и налоговой администрации в частности и если они считают, что другие люди испытывают аналогичную мотивацию. Соответственно, подчеркивают сторонники данной парадигмы, доверие к властям и другим лицам может оказать положительное влияние на налоговый комплаиенс [1, р. 297].

В любом случае, налоговая администрация должна понимать свою роль в качестве *поставщика услуг* и быть готовой рассматривать налогоплательщиков в качестве потребителей этих услуг. Таким образом, налоговый орган должен создавать благоприятную налоговую атмосферу и среду, которые способны вызвать доверие налогоплательщиков на всех уровнях налогового администрирования [21, р. 137].

6. Инновации и тренды налогового администрирования, способные повысить налоговый комплаенс

Налоговое администрирование играет решающую роль в решении фискальных проблем государства. Действительно, какое бы идеальное налоговое законодательство не удалось разработать и ввести в действие, намерения политиков и законодателей будут искажены и не реализованы, если правоприменение будет осуществляться налоговыми органами непоследовательно и неэффективно. В конечном итоге действенность (и результативность) любой налоговой нормы определяется не только тем, насколько грамотно она сформулирована, но и тем, насколько умело и адекватно она применяется на практике. Ни для кого не секрет, что рост налоговых поступлений последних кризисных лет повсеместно обеспечивается не столько улучшением состояния национальных экономик, сколько повышением качества налогового администрирования.

При этом динамичные (и подчас революционные) изменения социальной среды – и на национальном, и на глобальном уровнях – диктуют необходимость *постоянной адаптации* налогового администрирования к актуальным вызовам и трансформациям объектов регуляторных воздействий. «Риски, связанные с неэффективностью и дисфункциональностью налогового администрирования, создают неопределенность для бизнеса, негативно влияя на торговлю и инвестиции, – обоснованно утверждают Дьенджи Вег и Ханс Грибнау. – Кроме того, восприятие налогоплательщиками справедливости и эффективности налогового администрирования влияет на деловые решения и добровольный комплаенс. Следовательно, хорошо функционирующая налоговая администрация является не только ключом к государственным доходам, но и играет важную роль в экономическом процветании» [22, р. 48]. Поэтому повышение качества налогового администрирования – важнейший фактор для улучшения налогового комплаенса.

Еще не так давно в налоговых администрациях преобладала позиция «ты убегаешь, я догоняю», согласно которой все налогоплательщики рассматривались как потенциальные преступники, а налогообложение признавалось, по сути, вопросом налогового контроля, а также – поимки и наказания тех, кто не надлежаще исполняет налоговые обязательства.

Но жесткий регуляторный подход с опорой на одни только санкции и налоговые проверки продуцирует атмосферу недоверия и враждебности между налогоплательщиками и налоговыми органами. «В этой азартной налоговой игре игроки имеют глубоко укоренившуюся антагонистическую позицию по отношению друг к другу. Хотя на практике обе стороны могут добиться большей выгоды за счет сотрудничества, ни одна из сторон не желает отказываться от своих предубеждений вследствие обоснованных подозрений в отношении мотивов другой стороны» [23, р. 1421].

Однако, ни одна современная налоговая система не может функционировать только на страхе перед наказанием. Проблемы с уплатой налогов нельзя решить простым вызовом «налоговой полиции». Напротив, часто можно очень много выиграть, если рассматривать налогоплательщиков больше как клиентов, чем как потенциальных преступников [24, р. 38].

Как повлиять на поведение налогоплательщика, чтобы обеспечить комплаенс с его стороны? У государства есть два метода такого влияния – *прямой* (эксплицитный) и *косвенный* (имплицитный). В первом случае речь идет о непосредственном воздействии на налогоплательщика через нормативные предписания, акты правоприменения и официальной интерпретации, судебные решения. Косвенный путь воздействия связан с изменением *контекста*, т. е. той среды, в которой налогоплательщик существует и занимается налоговозначимой деятельностью. Такая среда-контекст включает многочисленные социальные, экономические, культурные и этические условия, включая и взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами. «Если налоговые органы, получив больше знаний о комплаенсном поведении, изменят свою деятельность и поведение, это само по себе может привести к изменению поведения налогоплательщиков. Драйверы, стоящие за поведением, нельзя отделить от контекста, и, влияя на драйверы, можно изменить контекст»³.

Налогоплательщики – физические или юридические лица – с большей вероятностью будут соблюдать закон, если они чувствуют, что налоговые органы обращаются с ними уважительно, честно и беспристрастно. Результаты эмпирических исследований подтверждают, что если налоговая администра-

³ OECD. *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour, Forum on Tax Administration*. Paris, OECD Publ.,

2010, pp. 13–14, available at: <https://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf> (accessed: 02.09.2021).

ция старается быть справедливой, последовательной, информативной и полезной, действуя как *сервисное учреждение* и рассматривая налогоплательщиков как клиентов или даже партнеров, а не как подчиненных в иерархических отношениях, налоговая мораль повышается, и у налогоплательщиков появляются более сильные стимулы для честной уплаты налогов [25].

В этом контексте Сагит Левинер подчеркивает: «Сегодня хорошо известно, что восприятие налогоплательщиками процедурной справедливости налоговой системы, т. е. того, как налоговая администрация обращается с ними и другими налогоплательщиками, находящимися в аналогичном положении, влияет на легитимность, которую эти налогоплательщики приписывают налоговой администрации, и на степень, в которой они признают ее полномочия. Это, в свою очередь, влияет на уровень налогового комплайенса. Налогоплательщики, которые считают, что налоговая администрация и ее должностные лица стараются быть справедливыми и уважительными, с большей вероятностью, чем те, кто имеет более негативное восприятие, будут придавать налоговой системе большую легитимность, соглашаться с текущим налоговым администрированием и, соответственно, будут выполнять свои налоговые обязательства» [16, р. 415]. Такие стратегии сосредоточены в большей степени на том, чтобы предупредить и купировать потенциальные *налоговые риски*, вместо того, чтобы ретроспективно реагировать на уже случившиеся девиации. По словам Рашель Холмс, требуется предоставлять налогоплательщикам полезную и доступную информацию, советы, разъяснения, обеспечивать неконфликтное и уважительное отношение во время налоговых проверок и создавать позитивные стимулы для всех комплаентных налогоплательщиков [23, р. 1436].

Сервис-ориентированный подход подразумевает оказание налоговыми органами широкого спектра информационных, образовательных, разъяснительных и консультационных услуг. В условиях нарастания *правовой неопределенности* важно своевременно проинформировать налогоплательщика о его налоговых обязательствах и помочь ему разобраться в хитросплетениях налоговых норм, принципов и правовых позиций, оказать содействие в оценке налоговых последствий транзакций и бизнес-проектов, помочь убедиться в добросовестности

предполагаемых контрагентов, научить правильной интерпретации налогового законодательства, отражающих не только букву, но и дух закона.

Такая *сервисная работа*, играя на опережение, позволяет государству существенным образом сократить непреднамеренный некомплайенс. Кроме того, сервис-ориентированный подход расширяет атмосферу взаимного доверия и добровольного сотрудничества между участниками налоговых взаимодействий. В частности, Вейг и Грибнау аргументированно утверждают, что улучшение обслуживания, информирования, образования и консультирования упрощает для налогоплательщиков комплайенс; если помочь им в понимании чрезвычайно сложного налогового законодательства, то их налоговый комплайенс будет возрастать, а непреднамеренное некомплайенсное поведение – снижаться; при этом предоставляемые услуги должны были быть легко доступны, информативны, точны, последовательны и актуальны [22, р. 57].

Важный элемент новой модели налогового администрирования – *риск-ориентированное управление* налоговой системой. В докладе ОЭСР 2013 г. отмечается: налоговые органы должны осуществлять налоговое администрирование в условиях устойчивого роста международной торговли, изменений в структуре занятости и демографии, международной мобильности капитала и рабочей силы, нововведений в бизнес-структурах и финансовых продуктах, быстрых изменений в технологиях и методах обмена информацией, а также окружающей среды и энергетики. В связи с изменяющейся средой для налоговых органов стало более важным целенаправленно и эффективно распределять имеющиеся ресурсы. Для достижения этой цели необходимо управление комплаентс-риском⁴.

Регуляторы могут получить выгоду от управления комплаентс-риском только в том случае, если они отделят области, представляющие высокий риск, от областей, представляющих низкий или незначительный риск, и соответствующим образом отреагируют на них и повлияют на них. Стратегии управления комплаентс-риском также должны приносить пользу налогоплательщикам, которые хотят и могут подчиняться. Например, в то время как налогоплательщики, демонстрирующие характеристики «высокого риска», могут рассчитывать на привлечение к себе более пристального внимания и внима-

⁴ OECD. *Co-operative Compliance: A Framework, From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, p. 41.

ния со стороны правоохранительных органов, налогоплательщики, которые ведут себя прозрачно и не имеют более рискованных налоговых вопросов, могут разумно рассчитывать на поддержку и более низкие затраты на соблюдение требований⁵.

Добровольный комплаенс, по мнению ОЭСР, также обеспечивается удобными для налогоплательщиков *процедурами*⁶. Чтобы облегчить бремя комплаенса для налогоплательщика, важно как можно больше снизить его финансовые, организационные и темпоральные издержки на исполнение налоговых обязательств. Современные цифровые технологии значительно облегчают эту стратегию, позволяя создавать масштабные и легкодоступные электронные сервисы и хранилища информации, облегчая коммуникации, беспрецедентно расширяя возможности налоговых органов в части проведения контрольно-аналитической работы.

К числу основных компонентов налогового правонарушения зарубежные авторы относят *объективную возможность* его совершить. «Отсутствие возможности уклониться от уплаты налогов... объясняет большую часть налогового некомплаенса и согласуется с моделью сдерживания» [26, р. 646]. Поэтому еще одна очевидная стратегия состоит в устранении *объективных причин* для некомплаенса, т. е. необходимо купировать саму возможность (*perceived opportunity to evade*) уклоняться от уплаты налогов. К примеру, вовлечение налоговых агентов в процесс удержания и перечисления налоговых платежей (см., напр.: [27, р. 37]), максимальное расширение круга источников налоговозначимой информации за счет третьих лиц (см. напр.: [28, р. 653]), переход на электронные счет-фактуры по косвенным налогам, сокращение наличных расчетов, легализация теневого сектора экономики и т. п. способны значительно повысить уровень налогового комплаенса. Леандра Лидерман сравнивает такую стратегию с размещением «лежачих полицейских» на проезжей части дороги [29, р. 1198].

Важное направление улучшения налогового комплаенса – *повышение легитимности* налоговой системы и ожидаемого фискального обмена. Принятие мер по повышению и сохранению этой легитимности будет способствовать усилению комплаенса и повсеместному укреплению в обществе «этики уплаты налога». Следовательно, подчерки-

вает Ричард Лавуа, правительству необходимо убедить, что его бюджетный выбор соответствует желаниям общества, а налоговое бремя и налоговое администрирование справедливы [30, р. 651]. В этом контексте важным компонентом механизма «социального контракта», по мнению указанного автора, является понимание налогоплательщиками тех выгод, которые государство предоставляет в обмен на их налоговые платежи. Следовательно, одним из элементов налогового комплаенса является разъяснение налогоплательщикам того, как используются их налоговые платежи [31, р. 76].

Практически все эксперты согласны с тем, что налоговая администрация, как и другие правительственные бюрократии, должно стремиться использовать свои ресурсы *эффективно и действенно*. Современным трендом налогового администрирования повсеместно признаётся курс на минимизацию налоговых проверок и максимизацию добровольного комплаенса. Иными словами, государство должно стремиться «израсходовать минимальную сумму, необходимую на проведение аудита, и максимизировать уровень добровольного налогового комплаенса» со стороны налогоплательщиков [32, р. 245].

Одной из ключевых проблем для налоговых служащих в этой ситуации является изменение *мотиваций* налогообязанных лиц. Налоговые чиновники могут сделать это, предложив налогоплательщикам сотрудничество, позитивные и полезные услуги и открытый диалог в качестве первой реакции на конфликты и разногласия. Это, в свою очередь, позволяет налоговым органам поддерживать связь с налогоплательщиками на положительном уровне, чтобы в конечном итоге добиться добровольного комплаенса. В случаях, когда предложение о сотрудничестве со стороны налогового органа не удовлетворяется, регулятор должен проявить твердость, справедливо привлекая к ответственности нарушителей. Но какие бы шаги ни предпринимала налоговая администрация, она не должна обострять существующие конфликты сверх того, что необходимо для налогового комплаенса. Открытое общение, позитивное и профессиональное обслуживание даже при самых сложных встречах с налогоплательщиками становится инструментом эффективного правоприменения. Такие стратегии не только помо-

⁵ OECD. *Co-operative Compliance: A Framework, From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, p. 41.

⁶ OECD. *Principles of Good Tax Administration. Practice Note*. Paris, OECD Publ., 1999, available at: <https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf> (accessed: 28.08.2021).

гают защитить налоговый правопорядок, но они также ценны для того, чтобы превратить сопротивление налогоплательщиков в сотрудничество [16, р. 416–417]. «Налоговая администрация, – резюмирует Кристина Мерфи, – должна уравнивать принудительные воздействия с другими, более конструктивными мерами по устранению текущего некомплайенса, развивая отношения партнерства и сотрудничества с сообществом налогоплательщиков» [33, р. 589].

Один из серьезных факторов, провоцирующих налоговый некомплайенс, связан с нарастанием *неопределенности в праве*. Анализ, оценка и правильная интерпретация налоговых норм и далее надлежащая адаптация текущей деятельности к этим нормам требуют значительных кадровых, финансовых и темпоральных издержек даже от добросовестных налогоплательщиков, которые не склонны рисковать, занимаясь агрессивным налоговым планированием. Кроме того, релевантная налоговая норма, применимая к какой-то новой бизнес-стратегии, транзакции, инвестиционной активности может вообще отсутствовать, порождая фрагментацию налогово-правового регулирования. В этом контексте Холмс отмечает: «Двусмысленность налоговой регламентации не редкость в сегодняшней постоянно меняющейся среде, когда законные транзакции становятся всё более глобализованными, а инвестиционные технологии – всё более изощренными. Существующие налоговые правила не могут полностью соответствовать меняющемуся ландшафту, и зачастую возникает задержка между появлением новых рыночных технологий и налоговым законодательством, которое должно их регулировать» [23, р. 1440–1441].

Как показывает передовая практика управления налогами, смягчить правовую неопределенность и, соответственно, повысить налоговый комплайенс позволяют инструменты налогового администрирования, направленные на согласование позиций фискальных органов и налогоплательщиков не постфактум, но в *режиме реального времени*, т. е. непосредственно по мере их возникновения. Требуется активный диалог между всеми участниками налоговых взаимодействий. В отсутствие такого диалога стороны будут раз за разом продуцировать разнонаправленные налоговые позиции, будучи искренне убеждены в собственной правоте.

И, наконец, еще одно направление для улучшения налогового комплайенса, связано с повышением *справедливости* фискальной системы, включая, главным образом, справедливое распределение налоговой нагрузки и справедливое перераспределение публичных благ и ресурсов. «Поскольку неравенство в распределении богатства и доходов тесно связано с общественным мнением о том, насколько хорошо налоговая система решает социальные задачи в отношении социальной справедливости и перераспределения, более высокий уровень неравенства в доходах может продуцировать снижение уровня доверия к политическим институтам и в конечном итоге уменьшить налоговые усилия государства из-за повсеместного уклонения от уплаты налогов» [25, р. 56]. Выравнивая диспропорции рыночного формирования частных доходов, налоги должны выступать средством стабилизации, снижения социальной напряженности, поддержания мира и согласия в обществе на всех уровнях его стратификации (индивиды, группы, сообщество в целом).

7. Заключение

Налоговая система любой страны состоит из множества компонентов, которые переплетаются, взаимодействуют, кумулятивно дополняют и влияют друг на друга. «Среда, в которой национальные налоговые органы управляют своей системой налогообложения, весьма разнообразна. Юрисдикции различаются по своей политике и законодательной среде, а также по своим административным практикам и культуре. Поэтому стандартный подход к налоговому администрированию нельзя назвать ни практичным, ни желательным в каждом конкретном случае»⁷.

В свою очередь, налоговое администрирование – ключевой элемент любой налоговой системы. По справедливому замечанию Майкла Д’Аскенцо, «хорошее налоговое администрирование начинается с философии, лежащей в основе мышления и действий налогового органа» [34, р. 82].

В целом же, сегодня среди политиков и ученых нарастает понимание того, что публичные услуги оказываются более эффективно, когда налоговые администрации работают в сотрудничестве с гражданами, опираясь на их интересы, энергию, опыт и амбиции. Фискальные органы должны придерживаться «сотруднических подходов» во взаимоотношениях с налогоплательщиками, основываясь на та-

⁷ OECD. *Co-operative Compliance: A Framework, From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, p. 3.

ких принципах, как доверие, диалог, взаимопонимание, беспристрастность, открытость, прозрачность, поиск компромиссов и гибкое реагирование. При этом законопослушное поведение должно всячески поощряться, неправомерное – подвергаться усиленному дестимулированию.

Подводя итоги, констатируем, что для любого государства наиболее желательна ситуация *добровольного* выполнения налоговых обязательств всеми участниками налоговых взаимодействий. В этом контексте и убеждение, и принуждение как методы налогового администрирования имеют свои плюсы и минусы. Поэтому ключ к успешной стратегии налогового администрирования – не отказ от од-

ного метода в пользу другого, но их *сбалансированное комбинирование*, чтобы оба метода кумулятивно дополняли друг друга.

Таким образом, чтобы эффективно повышать уровень налогового комплайенса, требуется применение комплексного налогово-правового, организационного и информационного инструментария, включающего, с одной стороны, меры *налогового принуждения*, демонстрирующие решимость налоговой администрации обеспечить налоговый комплайенс со стороны нарушителей налоговых норм, а с другой – меры *позитивного стимулирования и поощрения*, ориентированные на сервисную поддержку законопослушных и добросовестных налогоплательщиков.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

1. Alm J., Beebe J., Kirsch M.S., Marian M.S., Soled J. New Technologies and the Evolution of Tax Compliance. *Virginia Tax Review*, 2020, vol. 39, no. 3, pp. 287–356.
2. Karkkainen B.C. «New Governance» in Legal Thought and in the World: Some Splitting as Antidote to Overzealous Lumping. *Minnesota Law Review*, 2004, vol. 89, no. 3, pp. 471–497.
3. Job J., Honaker D. Short-term Experience with Responsive Regulation in the Australian Taxation Office, in: (ed.). Braithwaite V. *Taxing Democracy*, Farnham, Ashgate Publishing Ltd., 2002, pp. 111–130.
4. Orly L. The Renew Deal: The Fall of Regulation and the Rise of Governance in Contemporary Legal Thought. *Minnesota Law Review*, 2004, vol. 89, no. 3, pp. 262–390.
5. Sparrow M.K. *The Regulatory Craft: Controlling Risks, Solving Problems, and Managing Compliance*. Washington, DC, Brookings Institution Press, 2000. 370 p.
6. Dodd N., Hutter B.M. Geopolitics and the Regulation of Economic Life. *Law and Policy*, 2000, vol. 22, no. 1, pp. 1–24.
7. Ayres I., Braithwaite J. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford, Oxford University Press, 1992. 216 p.
8. Nielsen V.L., Parker C. Testing Responsive Regulation in Regulatory Enforcement. *Regulation & Governance*, 2009, vol. 3, no. 4, pp. 376–399.
9. Ford C. Prospects for Scalability: Relationships and Uncertainty in Responsive Regulation. *Regulation & Governance*, 2013, vol. 7, no. 1, pp. 14–29.
10. Lehmann-Nielsen V., Parker Ch. Testing Responsive Regulation in Regulatory Enforcement. *Regulation & Governance*, 2009, vol. 3, no. 4, pp. 376–399.
11. Osofsky L. Some Realism About Responsive Tax Administration. *Tax Law Review*, 2012, vol. 66, no. 2, pp. 301–358.
12. Braithwaite V. Responsive Regulation and Taxation: Introduction. *Law & Policy*, 2007, vol. 29, no. 1, pp. 3–10.
13. Freedman J. Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice. *UBC Law Review*, 2012, vol. 44, no. 3, pp. 627–662.
14. Book L. Refund Anticipation Loans and the Tax Gap. *Stanford Law & Policy Review*, 2009, vol. 20, no. 1, pp. 85–117.
15. McAdams R.N., Nadler J. Coordinating in the Shadow of the Law: Two Contextualized Tests of the Focal Point Theory of Legal Compliance. *Law & Society Review*, 2008, vol. 42, no. 4, pp. 865–898.
16. Leviner S. A New Era of Tax Enforcement: From «Big Stick» to Responsive Regulation. *University of Michigan Journal of Law Reform*, 2009, vol. 42, no. 2, pp. 381–429.

17. Burton M. Responsive Regulation and the Uncertainty of Tax Law – Time to Reconsider the Commissioner’s Model of Cooperative Compliance? *eJournal of Tax Research*, 2007, vol. 5, no. 1, pp. 71–104.
18. Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I. Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The «Slippery Slope» Framework. *Journal of Economic Psychology*, 2008, vol. 29, no. 2, pp. 210–225.
19. Alm J., Torgler B. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 2011, vol. 101, no. 4, pp. 635–651.
20. Alm J. What Motivates Tax Compliance? *Journal of Economic Surveys*, 2019, vol. 33, no. 2, pp. 353–388.
21. Okanga O.O. Trust and Efficiency in Tax Administration: The Silent Role of Policy-Based Legitimate Expectation in Nigeria. *Journal of Tax Administration*, 2021, vol. 6, no. 1, pp. 122–147.
22. Végh G., Gribnau H. Tax Administration Good Governance. *EC Tax Review*, 2018, vol. 27, no. 1, pp. 48–60.
23. Holmes R.Y. Forcing Cooperation: A Strategy for Improving Tax Compliance. *University of Cincinnati Law Review*, 2011, vol. 79, no. 4, pp. 1415–1459.
24. Bird R.M. Improving Tax Administration in Developing Countries. *Journal of Tax Administration*, 2015, vol. 1, no. 1, pp. 23–45.
25. Torgler B. *Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies for Europe*, World Bank Policy Research Working Paper No. 5922. December 1, 2011. 84 p. Available at: <https://ssrn.com/abstract=1977173> (accessed: 04.09.2021).
26. Lederman L. Does Enforcement Reduce Voluntary Tax Compliance? *Brigham Young University Law Review*, 2018, vol. 2018 (2018–2019), iss. 3, pp. 623–694.
27. Slemrod J. Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 2007, vol. 21, no. 1, pp. 25–48.
28. Kleven H., Knudsen M., Kreiner, Claus Th., Pedersen S.L., Saez E. Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Randomized Tax Audit Experiment in Denmark. *Econometrica*, 2011, vol. 79, no. 3, pp. 651–692.
29. Lederman L. The Fraud Triangle and Tax Evasion. *Iowa Law Review*, 2021, vol. 106, iss. 3, pp. 1153–1207.
30. Lavoie R. Flying above the Law and Under the Radar: Instilling a Taxpaying Ethos in those Playing by Their Own Rules. *Pace Law Review*, 2009, vol. 29, no. 4, pp. 637–687.
31. Lavoie R. Patriotism and Taxation: The Tax Compliance Implications of the Tea Party Movement. *Loyola Law Review*, 2011, vol. 45, no. 1, pp. 39–86.
32. Manhire J. Tax Compliance as a Wicked System. *Florida Tax Review*, 2016, vol. 18, no. 6, pp. 235–274.
33. Murphy K. Regulating More Effectively: The Relationship Between Procedural Justice, Legitimacy, and Tax Non-compliance. *Journal of Law and Society*, 2005, vol. 32, no. 4, pp. 562–589.
34. D’Ascenzo M. Global Trends in Tax Administration. *Journal of Tax Administration*, 2017, vol. 1, no. 1, pp. 81–100.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Демин Александр Васильевич – доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры коммерческого, конкурентного и финансового права Сибирский федеральный университет
660130, Россия, г. Красноярск, пр. Свободный, 79
E-mail: demin2002@mail.ru
ORCID: 0000-0002-2535-2016

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Alexander V. Demin – Doctor of Law, Associate Professor; Professor, Department of Commercial, Competition and Financial Law
Siberian Federal University
79, Svobodnyi pr., Krasnoyarsk, 660130, Russia
E-mail: demin2002@mail.ru
ORCID: 0000-0002-2535-2016

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Демин А.В. Модель гибкого налогового администрирования и налоговый комплаенс / А.В. Демин // Правоприменение. – 2022. – Т. 6, № 2. – С. 80–92. – DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).80-92.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Demin A.V. Responsive tax administration model and tax compliance. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2022, vol. 6, no. 2, pp. 80–92. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).80-92. (In Russ.).