

DOI: 10.17803/1729-5920.2021.181.12.066-073

Ю. К. Цареградская*

Налоговый комплаенс: подходы к пониманию

Аннотация. Статья направлена на исследование налогового комплаенса с различных научных точек зрения. Определено, что в настоящее время налоговый комплаенс рассматривается чаще всего с учетом узкого и широкого толкования данного термина. В первом случае речь идет об управлении налоговыми рисками, а во втором — о соблюдении налогового законодательства. В связи с этим можно сделать вывод об экономическом и юридическом понимании данного института. Однако следует иметь в виду, что налоговый комплаенс нацелен на реализацию эффективной налоговой политики как на микроуровне, так и в масштабах всего государства. Изучение зарубежного опыта по данному вопросу позволило прийти к выводу о том, что в отечественной практике налоговых отношений больше внимания следует уделять психологическому комфорту налогоплательщиков, что будет способствовать их более правомерному поведению, а также успешному взаимодействию с налоговыми органами.

Автор резюмирует, что значимость налоговых поступлений в бюджет любого государства обуславливает разработку эффективной налоговой политики государства в целях соблюдения налогового законодательства. Понимание налогового комплаенса разнообразно — исходя из широкого или узкого толкования данного термина, а также акцентирования на правовом или экономическом его аспекте, в связи с чем он трактуется как внутренняя политика налогоплательщика, связанная с уплатой налогов и сборов, а также с оценкой налоговых рисков, или соблюдение налогового законодательства всеми участниками соответствующих отношений. Эффективность налогового комплаенса в большей степени обусловлена взаимодействием налогоплательщиков и налоговых органов. Достижение подобного эффекта возможно посредством изучения и использования опыта других стран, закладывающих в статус налоговых органов больше функций по консультированию налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговый комплаенс; налоговое право; соблюдение законодательства; налоговый риск; налогоплательщик; налоговый орган; цифровизация; зарубежный опыт.

Для цитирования: Цареградская Ю. К. Налоговый комплаенс: подходы к пониманию // Lex russica. — 2021. — Т. 74. — № 12. — С. 66–73. — DOI: 10.17803/1729-5920.2021.181.12.066-073.

Tax Compliance: Approaches to Understanding

Yulia K. Tsaregradskaya, Dr. Sci. (Law), Associate Professor, Professor of the Department of Financial Law, Kutafin Moscow State Law University
ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9, Moscow, Russia, 125993
ukmsal@mail.ru

Abstract. The paper is aimed at researching tax compliance from various theoretical points of view. It was determined that at present tax compliance is considered most often in the context of a narrow and wide interpretation of this term. In the first case, we are talking about tax risk management, and in the second—complying with tax laws. In this regard, we can draw a conclusion about an economic and legal understanding of the institution under consideration. However, it should be borne in mind that tax compliance is aimed at implementing an effective tax policy both at the micro level and at the national level. The study of foreign experience led to the conclusion that in domestic practice of tax relations more attention should be paid to the psychological comfort of taxpayers, which will contribute to their more legitimate behavior, as well as successful interaction with tax authorities.

© Цареградская Ю. К., 2021

* Цареградская Юлия Константиновна, доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) Садовая-Кудринская ул., д. 9, г. Москва, Россия, 125993
ukmsal@mail.ru

The author summarizes that the importance of tax revenues to the budget of any state determines the development of an effective tax policy of the state in order to comply with tax legislation. Understanding of tax compliance is diverse. It is based on either a broad or narrow interpretation of this term, on the emphasis made on either its legal or economic aspect. It can be interpreted as an internal policy of a taxpayer related to the payment of taxes and fees, as well as an assessment of tax risks or compliance with tax legislation by all participants in the relevant relationship. The effectiveness of tax compliance largely depends upon interaction between taxpayers and tax authorities. Achieving a similar effect is possible by studying and using the experience of other countries that provide tax authorities with more functions to advice taxpayers.

Keywords: tax compliance; tax law; compliance with the law; tax risk; taxpayer; tax authority; digitalization; Foreign experience.

Cite as: Tsaregradskaya YuK. Nalogovyy komplaens: podkhody k ponimaniyu [Tax compliance: Approaches to Understanding]. *Lex russica*. 2021;74(12):66-73. DOI: 10.17803/1729-5920.2021.181.12.066-073 (In Russ., abstract in Eng.).

В настоящее время в условиях цифровизации экономики и модернизации налогового контроля всё большее внимание уделяется вопросам понимания и осуществления налогового комплаенса и форм его проявления.

Compliance в переводе с английского языка означает «согласие, соответствие, выполнение, соблюдение (правовых норм)»¹. Словарь налоговых терминов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) указывает, что налоговый комплаенс характеризуется как степень, в которой налогоплательщик соблюдает или не соблюдает правила налогообложения своей страны².

В научной литературе существуют различные подходы к определению данного термина. И. А. Майбуров указывает, что налоговый комплаенс следует рассматривать как функцию органов управления налогоплательщика или налогового органа, позволяющую обеспечивать налоговое законодательство, способствовать предотвращению вовлечения налогоплательщика в противоправную деятельность, а также формировать рекомендации по разработке и ведению эффективной финансовой деятельности³. С позиции М. М. Коростелкина, налоговый комплаенс представляет собой соблюдение налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений, что позволяет минимизировать экономические и правовые издерж-

ки, возникающие при налоговых нарушениях⁴. Л. И. Шинкаренко и К. В. Козлов предлагают рассматривать налоговый комплаенс в двух значениях: широком и узком. Первое позволяет трактовать комплаенс как соблюдение установленных налоговых правил, а второе указывает на выявление рисков нарушений законодательства при использовании различных финансовых ресурсов⁵. В связи с этим налоговый комплаенс следует рассматривать, по мнению вышеуказанных авторов, в качестве функции органов управления, реализующих налоговую политику на любом уровне (как в организации, так и в государстве) для обеспечения эффективного функционирования налогового механизма, проявляющегося в том числе в возможности избежания нарушений налогового законодательства. Солидарны с пониманием налогового комплаенса в широком смысле слова А. А. Коваль и К. А. Черновол, указывающие на его понимание через соответствие налоговым нормам, стандартам и установленным правилам⁶. По их мнению, институт налогового комплаенса в современной отечественной практике налоговых правоотношений закрепился с принятием ст. 54.1 НК РФ, позволяющей налогоплательщику уменьшить налоговую базу при наличии следующих условий:

— отсутствие искажения фактов хозяйственной деятельности и объектов налогообложения;

¹ Мюллер В. К. Англо-русский словарь. М., 1995. С. 1009.

² См.: OECD. Glossary of Tax Terms. 2020 // URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 19.03.2021) ; Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. Налоговый разрыв: проблемы определения и урегулирования // Вопросы региональной экономики. 2016. № 2 (27). С. 113.

³ Гончаренко Л. И., Вишневская Н. Г. Налоговый контроль применения трансфертных цен крупнейшими налогоплательщиками: актуальны ли изменения правил? // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 2. С. 114.

⁴ Коростелкин М. М. Налоговый комплаенс как система подтверждения достоверности расчета налоговых обязательств // Управленческий учет. 2014. № 11. С. 60.

- совершение сделки, целью которой не является неуплата или неполная уплата обязательных платежей;
- исполнение контрагентом налогоплательщика обязательств по сделке⁷.

А. А. Муравлева, Т. С. Быковская рассматривают налоговый комплаенс как часть корпоративного комплаенса, связанного с контролем за соответствием системы налогового и бухгалтерского учета требованиям налогового законодательства⁸.

По мнению Е. В. Овчаровой, налоговый комплаенс является институтом, позволяющим обеспечить соблюдение налогового законодательства благодаря наличию системы превенции налоговых правонарушений, а также управления налоговыми рисками. Причем автор указывает, что в данном понимании налогового комплаенса необходимо учитывать Вестминстерский подход, связанный с дозволениями для налогоплательщиков, а также «принцип Рамзи», предусматривающий наличие ограничений при получении налоговой выгоды⁹.

Поскольку термин англоязычный, то и применение изначально он находит за рубежом в практике деятельности крупных англо-американских компаний в кризисные периоды XX в. в связи с возникающей необходимостью привлечения инвесторов для развития бизнеса¹⁰. В последующем из корпоративного комплаенса начинает выделяться и налоговый комплаенс — изначально как его составная часть, но со временем подобное понимание расширяется и не ограничивается только лишь политикой организации при участии в налоговых правоотношениях.

В настоящее время можно действительно рассматривать налоговый комплаенс по-раз-

ному — и как систему управления налоговыми рисками, и как соблюдение налогового законодательства. Для организаций более интересно внедрение налогового комплаенса как части корпоративного, поскольку это позволит более эффективно осуществлять налоговую политику организации и получать налоговую выгоду на законных основаниях. Для государства приоритетным является обеспечение функционирования налогового законодательства при помощи различных механизмов, прописанных законодательно и стимулирующих всех участников отношений к правомерному поведению.

Трактуя налоговый комплаенс достаточно широко, можно говорить о том, что он включает в себя большое количество направлений:

- оценка и управление собственными налоговыми рисками;
- оценка налоговых рисков контрагентов;
- осуществление взаимодействия с налоговыми органами;
- проведение налогового мониторинга;
- в целом соблюдение налогового законодательства и пр.

Обозначенные направления, как представляется, позволяют говорить о двух формах комплаенса: внутренней и внешней. Внутренний налоговый комплаенс в первую очередь нацелен на осуществление внутренней налоговой политики организации, которая позволяет не только выявлять, но и воздействовать на налоговые риски, а также реально их оценивать и минимизировать негативные последствия для получения обоснованной налоговой выгоды. Поскольку налоговый комплаенс является частью стандартов ответственного ведения бизнеса, закрепленных в Руководстве ОЭСР для

⁵ Шинкаренко Л. И., Козлов К. В. Налоговый комплаенс как инструмент управления налогами на предприятии // Материалы IX Международной студенческой научной конференции «Студенческий научный форум». URL: <https://scienceforum.ru/2017/article/2017030395> (дата обращения: 18.03.2021).

⁶ Коваль А. А., Черновол К. А. Оценка налоговых рисков контрагентов: налоговый комплаенс в решениях Конституционного Суда РФ и в зарубежной практике // URL: https://zakon.ru/blog/2020/04/15/ocenka_nalogovyh_risikov_kontragentov_nalogovyj_komplaens_v_resheniyah_konstitucionnogo_suda_rf_i_v_z (дата обращения: 19.03.2021).

⁷ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; Цареградская Ю. К., Дубинская Е. С. Институт необоснованной налоговой выгоды: новеллы и судебная практика // Юридическое образование и наука. 2019. № 4. С. 45–47.

⁸ Муравлева А. А., Быковская Т. С. Налоговый комплаенс: право, обязанность? = Tax compliance: right or obligation? // URL: <http://synergy-journal.ru/archive/article3963> (дата обращения: 18.03.2021).

⁹ Овчарова Е. В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 89–90.

¹⁰ Miller G. P. The law of governance, risk management and compliance. New York : Wolters Kluwer Law & Business, 2017. P. 13–26.

многонациональных предприятий¹¹, то основополагающим его компонентом и становится оценка не только собственных налоговых рисков, но и рисков контрагентов. В связи с этим указывается на реализацию налогового комплаенса в России при помощи ст. 54.1 НК РФ.

При принятии решения о внедрении системы внутреннего налогового комплаенса любая организация должна продумать его организационную форму (централизованную или децентрализованную), а также специальные функции комплаенс-контроля.

Создание системы налогового комплаенса в организации включает в себя следующее:

- комплексный анализ деятельности организации (правовой основы, направлений хозяйственной деятельности, организационно-правовой структуры и пр.);
- определение структуры, выполняющей налоговый комплаенс (внутреннее структурное подразделение организации или привлечение специалистов извне);
- проведение анализа хозяйственных операций на предмет соблюдения налогового законодательства, при котором определяется влияние конкретного решения на управление и механизм налогообложения организации, а также вероятность возникновения налоговых рисков;
- выработка контрольных действий и управленческих механизмов налогового комплаенса, внедряющихся в действующие бизнес-процессы организации¹².

Внешний налоговый комплаенс заключается во взаимодействии организации с налоговыми органами, в соблюдении налогового законодательства в целом с целью избежания его нарушений.

Поскольку налоговый комплаенс имеет длительную практику функционирования в зарубежных странах, Российской Федерации необходимо использовать зарубежный опыт для его внедрения и развития в отечественной практике не только в качестве внутреннего, но и внешнего.

В зарубежной литературе особое внимание при рассмотрении налогового комплаенса уде-

ляют следующим аспектам: управлению рисками, соблюдению законодательства, взаимоотношению налогоплательщиков и налоговых органов, психологическому комфорту налогоплательщика, информатизации налогового администрирования и контроля.

В Великобритании эффективное управление соблюдением налогового законодательства и содействие его добровольному соблюдению налогоплательщиками предусматривает разработку определенных подходов, основанных на управлении рисками. Английские налоговые органы зачастую проводят проверку налогоплательщиков не только для того, чтобы оценить соблюдение налогового законодательства и декларирование собственных доходов, но и для содействия формированию в обществе образа законопослушного налогоплательщика, а также определения количества денежных средств, поступающих от разных налогоплательщиков. Для этих целей в Великобритании существуют «программы случайных запросов», представляющие собой случайные выборки налогоплательщиков, которые подвергаются контролю посредством анализа не только налоговых деклараций, но и всех сопутствующих документов. Целью этих программ является определение доли налогоплательщиков, занижающих свои налоговые обязательства. Поскольку международный опыт показывает, что небольшое число крупных налогоплательщиков (около 1 %) пополняют доходную часть бюджета налоговыми платежами на 60 %, в то время как большое число мелких налогоплательщиков (около 30 %) пополняют доходную часть бюджета только на 10 %, поэтому целесообразнее сконцентрировать внимание на контроле крупных налогоплательщиков¹³. Кроме этого, при изучении сдерживающего эффекта налоговых проверок в контексте несоблюдения налогового законодательства исследователи пришли к выводам, что законодательное закрепление штрафа и вероятность проведения налоговых проверок способствуют более высокому уровню соблюдения налогового законодательства¹⁴.

Тем не менее проведенные за рубежом эмпирические исследования показывают, что на-

¹¹ OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2011 Edition (Russian version), OECD Publishing 2013 // URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203204-ru> (дата обращения: 19.03.2021).

¹² Шинкаренко Л. И., Козлов К. В. Указ. соч.

¹³ Dellaportas P., Ioannidis E., Kotsogiannis Ch. Sample size determination for risk-based tax auditing // Journal of the royal statistical society series A: statistics in society. 2021.

¹⁴ Blackwell C. A meta-analysis of tax compliance experiments. International studies working paper 07-24. Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University. 2007.

логовые проверки не всегда повышают уровень соблюдения налогового законодательства, потому как существует определенная связь между психологическим состоянием налогоплательщика и соблюдением им законодательства. По мнению ряда авторов, налоговые проверки вызывают негативные эмоции, которые усиливают принудительное соблюдение законодательства и могут увеличить процент уклонения от уплаты налогов. В свою очередь, доверие к органам власти и справедливость налогообложения усиливают положительные эмоции, приводя к большему соблюдению налоговых требований¹⁵.

В связи с этим зарубежные специалисты много внимания уделяют изучению психологических особенностей, связанных с соблюдением налогового законодательства. В частности, в Камбодже провели социологическое исследование, в основу которого была положена теория планового поведения для изучения намерений граждан в отношении соблюдения налоговых обязательств. Согласно данной теории, существует три базовых компонента, влияющих на поведение: отношение, субъективные нормы и воспринимаемый поведенческий контроль. На основе этих компонентов разрабатываются определенные детерминанты для изучения намерений граждан по соблюдению налогового законодательства: справедливость налогообложения, доверие к органам власти, сложность налогового законодательства и администрирования, информация о налогах и налоговая осведомленность. Результаты исследования свидетельствуют о том, что значимое влияние на намерение граждан соблюдать налоговое законодательство оказывают справедливость налогообложения и сложность налогового законодательства и администрирования, в то время как остальные показатели не оказывают такого влияния на правомерное поведение налогоплательщиков¹⁶. Похожее исследование было проведено и в Индонезии, его результаты

показали, что на соблюдение налогоплательщиками налогового законодательства влияют справедливость налогообложения и доверие налогоплательщиков к государству¹⁷.

В этой связи в научной литературе указывается на определенную роль психологических и социологических факторов, влияющих на налоговый комплаенс и соблюдение налогового законодательства в целом. Такие факторы, как справедливость, доверие, вероятность и величина наказания, являются ключевыми для укрепления сотрудничества в налоговых отношениях. Причем доверие к правовой системе и органам власти коррелирует с более высоким уровнем соблюдения налогового законодательства. В частности, В. Torgler указывает на то, что наличие коррупции в органах власти, справедливость налогообложения, моральная удовлетворенность собственным поведением имеют существенное значение для индивидуального решения налогоплательщика о соблюдении требований налогового законодательства¹⁸. Поэтому понимание поведенческих детерминант соблюдения налогового законодательства является ключевым вопросом в налоговом администрировании.

Однако, учитывая психологические аспекты в налоговых отношениях, не стоит недооценивать и проведение контрольных мероприятий, расследования налоговых преступлений, поскольку сдерживание является важнейшей частью гибкого регулирования, и налоговые расследования могут не только стать уникальной возможностью для борьбы с уклонением от уплаты налогов, но и способствовать улучшению отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Результат любого налогового расследования может иметь важный социальный эффект, связанный с тем, что соблюдение налогового законодательства может снизиться, если уклонение от уплаты налогов будет рассматриваться как нормальное и общепринятое социальное поведение¹⁹.

¹⁵ Olsen J., Kasper M., Enachescu J., Benk S., Budak T., & Kirchler E. Emotions and tax compliance among small business owners: An experimental survey // *International Review of Law and Economics*. 2018. № 56. P. 44–45.

¹⁶ Taing H. B., Chang Y. Determinants of Tax Compliance Intention: Focus on the Theory of Planned Behavior // *International Journal of Public Administration*. 2021. № 44 (1: SI).

¹⁷ Nasution M. K., Santi F., Husaini H. et al. Determinants of tax compliance: a study on individual taxpayers in Indonesia // *Entrepreneurship and sustainability issues*. 2020. Vol. 8 (2). P. 1416–1418.

¹⁸ Alm J. & Torgler B. Do ethics matter? Tax compliance and morality // *Journal of Business Ethics*. 2011. № 101 (4). P. 640–642.

¹⁹ Wenzel M. Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention // *Journal of Economic Psychology*. 2005. № 26 (6). P. 870–871.

В связи с этим получается, что соблюдение налогового законодательства зависит от сложного взаимодействия между мерами принуждения и гибким регулированием, проявляющимся в том числе в стимулировании правомерного поведения налогоплательщика²⁰.

В Португалии в рамках налогового комплаенса значимое внимание уделяется сотрудничеству налогоплательщиков с налоговыми органами в качестве ключевого элемента в налоговых отношениях. Однако в португальском современном обществе еще сильно представление о налоговых инспекторах как представителях органа принуждения, а не как партнера в совместном взаимодействии. В настоящее время пытаются переломить подобное отношение, разрабатывая различные модели налогового администрирования и взаимодействия с налогоплательщиками. В 1970-е гг. основой налоговых правоотношений являлись подходы, согласно которым уплата налогов — это результат индивидуального решения, основанного на риске, а также возможности наступления негативных последствий при его неуплате или занижении суммы налога (штраф, увеличение количества проверок и пр.)²¹. В связи с этим государство делало ставку на принудительные меры регулирования — соблюдение налогового законодательства подкреплялось наличием большого количества мер государственного принуждения в случае неправомерного поведения. В последние годы в результате проведенных исследований становится очевидным, что взаимодействие между органами власти и налогоплательщиками играет более важную роль в повышении уровня правомерного поведения, чем принуждение. В португальской научной литературе отмечается, что соблюдение налогового законодательства выше, когда налогоплательщики доверяют органам власти и когда налоговые органы способны обеспечивать соблюдение установленных законодательных требований в сфере налогообложения²². В этой связи одной из основных стратегий развития

налоговой политики в Португалии является применение гибкого регулирования в налоговом администрировании, что позволит осуществлять сотрудничество налогоплательщиков и налоговых органов, создавая оптимальные условия администрирования, позволяющие даже потенциального правонарушителя склонить к соблюдению налогового законодательства²³. В связи с этим налоговое законодательство закладывает в основу правового статуса налогового инспектора полномочия следователя и функции налогового консультанта²⁴.

Кроме этого, в последние годы в рамках внешнего налогового комплаенса особое внимание уделяется и широкому внедрению информационных технологий в практику налогового администрирования и контроля, что позволяет обеспечить доступ к данным налогоплательщиков и эффективность анализа полученных данных, в результате чего прослеживается повышение уровня соблюдения налогового законодательства. В Российской Федерации информатизация связана и с возможностью автоматизированной уплаты налогов, а также осуществлением налогового мониторинга. В Китае существует комплексная система информационной отчетности «Золотой налоговый проект III» (GTP III), позволяющая налоговым администраторам отслеживать экономическую деятельность фирмы из различных источников и выявлять истинные налоговые обязательства. GTP III характеризуется: 1) наличием системы счетов-фактур по НДС, позволяющей предоставлять налоговым органам доступ к информации о потоке товаров/услуг компании; 2) сбором информации от различных субъектов, взаимодействующих с налогоплательщиками (банков, таможни, фондов социального страхования и пр.); 3) способностью обрабатывать большой объем информации и выявлять компании, склонные к нарушению налогового законодательства; 4) снижением затрат организаций на соблюдение налогового законодательства, поскольку налогоплательщикам не нужно отчи-

²⁰ Torgler B. Tax morale, rule-governed behaviour and trust // Constitutional Political Economy. 2003. № 14. P. 125–127.

²¹ Araujo Marques J., Sousa P., Teixeira G. Tax audits as a path to tax compliance in Portugal // European journal on criminal policy and research. 2020. № 26 (4). P. 458–459.

²² Wahl I., Kastlunger B. & Kirchler E. Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the «SSF» // Law & Policy. 2010. № 32. P. 387–388.

²³ Freedman J. Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice // UBCL Review. 2011. № 44. P. 627.

²⁴ Araujo Marques J., Sousa P., Teixeira G. Op. cit. P. 459–460.

тываться перед несколькими органами государства²⁵. В ходе поэтапного внедрения данного проекта было обнаружено, что он значительно улучшает соблюдение требований корпоративного подоходного налога, причем использование GTP III значительно улучшило соблюдение налогового законодательства для компаний, которые облагаются более высокой ставкой корпоративного подоходного налога (25 %) ²⁶.

Таким образом, информационные технологии являются эффективным способом улучшения налогового правоприменения и соблюдения законодательства, а также позволяют улучшить систему налогового администрирования, что позволит укрепить налоговый потенциал любого государства.

Подводя итоги в рамках настоящего исследования, необходимо отметить следующее:

— значимость налоговых поступлений в бюджет любого государства обуславливает разработку эффективной налоговой политики государства в целях соблюдения налогового законодательства;

— понимание налогового комплаенса разнообразно исходя из широкого или узкого толкования данного термина, а также акцентирования на правовом или экономическом его аспекте, в связи с чем он трактуется как внутренняя политика налогоплательщика, связанная с уплатой налогов и сборов, а также с оценкой налоговых рисков, или соблюдение налогового законодательства всеми участниками соответствующих отношений;

— эффективность налогового комплаенса в большей степени обусловлена взаимодействием налогоплательщиков и налоговых органов, что позволяет создать благоприятный психологический климат данных отношений и укрепить доверие к органам власти и государству. Достижение подобного эффекта возможно посредством изучения и использования опыта других стран, закладывающих в статус налоговых органов больше функций по консультированию налогоплательщиков.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Гончаренко Л. И., Вишневская Н. Г. Налоговый контроль применения трансфертных цен крупнейшими налогоплательщиками: актуальны ли изменения правил? // Экономика. Налоги. Право. — 2015. — № 2. — С. 112–119.
2. Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. Налоговый разрыв: проблемы определения и урегулирования // Вопросы региональной экономики. — 2016. — № 2 (27). — С. 112–115.
3. Муравлева А. А., Быковская Т. С. Налоговый комплаенс: право, обязанность? = Tax compliance: right or obligation? // URL: <http://synergy-journal.ru/archive/article3963> (дата обращения: 18.03.2021).
4. Мюллер В. К. Англо-русский словарь. — 24-е изд. — М.: Русский язык, 1995. — 2106 с.
5. Овчарова Е. В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. — 2019. — № 1. — С. 89–111.
6. Цареградская Ю. К., Дубинская Е. С. Институт необоснованной налоговой выгоды: новеллы и судебная практика // Юридическое образование и наука. — 2019. — № 4. — С. 45–47.
7. Шинкаренко Л. И., Козлов К. В. Налоговый комплаенс как инструмент управления налогами на предприятии // Материалы IX Международной студенческой научной конференции «Студенческий научный форум». — URL: <https://scienceforum.ru/2017/article/2017030395> (дата обращения: 18.03.2021).
8. Alm J. & Torgler B. Do ethics matter? Tax compliance and morality // Journal of Business Ethics. — 2011. — № 101 (4). — P. 635–651.
9. Araujo Marques J., Sousa P., Teixeira G. Tax audits as a path to tax compliance in Portugal // European journal on criminal policy and research. — 2020. — № 26 (4). — P. 457–479.
10. Dellaportas P., Ioannidis E., Kotsogiannis Ch. Sample size determination for risk-based tax auditing // Journal of the royal statistical society series A: statistics in society. — 2021.
11. Li J., Wang X., Wu Y. Can government improve tax compliance by adopting advanced information technology? Evidence from the Golden Tax Project III in China // Economic modelling. — 2020. — 9 — № 3. — P. 384–397.

²⁵ Li J., Wang X., Wu Y. Can government improve tax compliance by adopting advanced information technology? Evidence from the Golden Tax Project III in China // Economic modelling. 2020. № 93. P. 388–390.

²⁶ Li J., Wang X., Wu Y. Op. cit. P. 396–397.

12. Miller G. P. The law of governance, risk management, and compliance. — New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2017.
13. Nasution M. K., Santi F., Husaini H. et al. Determinants of tax compliance: a study on individual taxpayers in Indonesia // *Entrepreneurship and sustainability issues*. — 2020. — Vol. 8 (2). — P. 1401–1418.
14. Olsen J., Kasper M., Enachescu J., Benk S., Budak T., & Kirchler E. Emotions and tax compliance among small business owners: An experimental survey // *International Review of Law and Economics*. — 2018. — № 56. — P. 42–52.
15. Taing H. B., Chang Y. Determinants of Tax Compliance Intention: Focus on the Theory of Planned Behavior // *International journal of public administration*. — 2021. — № 44(1: SI).
16. Torgler B. Tax morale, rule-governed behaviour and trust // *Constitutional Political Economy*. — 2003. — № 14. — P. 119–140.
17. Wahl I., Kastlunger B. & Kirchler E. Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the «SSF» // *Law & Policy*. — 2010. — № 32. — P. 383–406.
18. Wenzel M. Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention // *Journal of Economic Psychology*. — 2005. — № 26 (6). — P. 862–883.

Материал поступил в редакцию 14 сентября 2021 г.

REFERENCES

1. Goncharenko LI, Vishnevskaya NG. Nalogovyy kontrol primeneniya transfertnykh tsen krupneyshimi nalogoplatelshchikami: aktualny li izmeneniya pravil? [The Main Risks of the State When Organizing the Tax Control of Transfer Pricing Rules]. *Economy. Taxes. Law*. 2015;2:112-119 (In Russ.).
2. Mironova OA, Khanafiev FF. Nalogovyy razryv: problemy opredeleniya i uregulirovaniya [Tax gap: problems of definition and regulation]. *Issues of Regional Economics*. 2016;2(27):112-115 (In Russ.).
3. Muravleva AA, Bykovskaya TS. Tax Compliance: Right, Obligation? Available at: <http://synergy-journal.ru/archive/article3963> [accessed: 18 March 2021] (In Russ.).
4. Müller VK. English-Russian Dictionary. 24th ed. Moscow: Russkiy yazyk Publ.; 1995 (In Russ.).
5. Ovcharova EV. Nalogovyy komplaens v Rossii: problemy sootnosheniya mer administrativnogo prinuzhdeniya i stimulirovaniya [Tax Compliance in Russia: Problems of Correlation of Measures of Administrative Coercion and Incentives]. *Law. Journal of the Higher School of Economics*. 2019;1:89-111 (In Russ.).
6. Tsaregradskaya Yu K, Dubinskaya ES. institut neobosnovannoy nalogovoy vygody: novelly i sudebnaya praktika [The Institution of Unjustified Tax Benefit: Novelties and the Judicial Practice]. *Juridical Education and Science*. 2019;4:45-47 (In Russ.).
7. Shinkarenko LI, Kozlov KV. Nalogovyy komplaens kak instrument upravleniya nalogami na predpriyatii [Tax compliance as a tax management tool at an enterprise]. Proceedings of the 9th International Student Scientific Conference “Student Scientific Forum”. Available at: <https://scienceforum.ru/2017/article/2017030395> [accessed: 18 March 2021] (In Russ.).
8. Alm J, Torgler B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*. 2011;101(4):635-651.
9. Araujo Marques J, Sousa P, Teixeira G. Tax audits as a path to tax compliance in Portugal. *European journal on criminal policy and research*. 2020;26 (4):457-479.
10. Dellaportas P, Ioannidis E, Kotsogiannis Ch. Sample size determination for risk-based tax auditing. *Journal of the royal statistical society series A: statistics in society*. 2021.
11. Li J, Wang X, Wu Y. Can government improve tax compliance by adopting advanced information technology? Evidence from the Golden Tax Project III in China. *Economic modelling*. 2020;9(3):384-397.
12. Miller GP. The law of governance, risk management, and compliance. New York: Wolters Kluwer Law & Business; 2017.
13. Nasution MK, Santi F, Husaini et al. Determinants of tax compliance: a study on individual taxpayers in Indonesia. *Entrepreneurship and sustainability issues*. 2020;8(2):1401-1418.
14. Olsen J, Kasper M, Enachescu J, Benk S, Budak T and Kirchler E. Emotions and tax compliance among small business owners: An experimental survey. *International Review of Law and Economics*. 2018;56:42-52.
15. Taing HB, Chang Y. Determinants of Tax Compliance Intention: Focus on the Theory of Planned Behavior. *International journal of public administration*. 2021;44(1: SI).
16. Torgler B. Tax morale, rule-governed behaviour and trust. *Constitutional Political Economy*. 2003;14:119-140.
17. Wahl I, Kastlunger B, Kirchler E. Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the “SSF”. *Law & Policy*. 2010;32:383-406.
18. Wenzel M. Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention. *Journal of Economic Psychology*. 2005;26(6):862-883.