

DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-2-138-147
УДК 336.228(045)
JEL H20, H29

Сущностные характеристики налогового комплаенса в рамках организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков

М.С. Ишина

Институт государственной службы и управления Президентской академии РАНХиГС, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Актуальность статьи обусловливается необходимостью исследования сущностных характеристик, становления и развития налогового комплаенса в рамках процесса совершенствования организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков для определения его соподчиненности и ролевой функции. *Предмет исследования* – налоговый комплаенс как элемент организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. *Цель работы* – совершенствование организационных основ взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. В статье выявлены факторы, которые оказывают негативное влияние на организацию взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков; исследована эволюция моделей организации взаимодействия; определены ключевые инструменты, присущие каждой модели взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков; рассмотрены и критически оценены подходы к понятию и термину «налоговый комплаенс» в российской и зарубежной практике; выявлены сущностные характеристики налогового комплаенса. *Сделаны выводы* о необходимости избавления от узкого, формального подхода к налоговому комплаенсу как функции управления налоговыми рисками.

Ключевые слова: модель взаимодействия; налоговое администрирование; налоговый комплаенс; поведение налогоплательщиков; риск-ориентированный подход; уклонение от уплаты налогов

Для цитирования: Ишина М.С. Сущностные характеристики налогового комплаенса в рамках организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. *Экономика. Налоги. Право.* 2025;18(2):138-147. DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-2-138-147

ORIGINAL PAPER

Essential Characteristics of Tax Compliance in the Framework of the Organization of Interaction between Tax Authorities and Taxpayers

M.S. Ishina

Institute of Public Administration and Management RANHiGS Presidential Academy, Moscow, Russia

ABSTRACT

The relevance of the article is determined by the need to study the essential characteristics, formation and development of tax compliance as part of the process of improving the organization of interaction between tax authorities and taxpayers in order to determine its subordination and role function. *The subject of the study* is tax compliance as an element of the organization of interaction between tax authorities and taxpayers. *The purpose of the work* is to improve the organizational foundations of interaction between tax authorities and taxpayers. The article identifies factors that have a negative impact on the organization of interaction between tax authorities and taxpayers; examines the evolution of models for the organization of interaction between tax authorities and taxpayers; identifies key tools inherent in each model of interaction between tax authorities and taxpayers; examines and critically evaluates approaches to the concept and term «tax compliance» in Russian and foreign practice; identifies essential characteristics of tax compliance as an element of the organization of interaction between tax authorities and taxpayers. *Conclusions are drawn* about the need to get rid of a narrow, formal approach to tax

compliance as a function of tax risk management and substantiate its role as a systemic element accumulating external and internal impulses of socio-economic development of society and inducing appropriate reactions from taxpayers.

Keywords: interaction model; tax administration; tax compliance; taxpayer behavior; risk-based approach; tax evasion

For citation: Ishina M.S. Essential characteristics of tax compliance in the framework of the organization of interaction between tax authorities and taxpayers. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2025;18(2):138-147. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-2-138-147

ВВЕДЕНИЕ

В процессе функционирования отечественной налоговой системы проявляются два противоположных обстоятельства. С одной стороны, совершенствование организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, связанное с внедрением современных подходов к налогообложению и применением новейших цифровых технологий, продолжает сопровождаться несоблюдением отдельными юридическими и физическими лицами налогового законодательства и нередко проявлением отрицательного отношения к институту налогов. Но, с другой стороны, на современном этапе развития экономики одним из ключевых элементов организации эффективного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков выступают налоговый комплаенс (от англ. *compliance* — контроль за соблюдением установленных требований и правил) и ориентированность на его внедрение как в деятельности налогоплательщиков, так и налоговых органов. Причем на настоящий момент однозначно не определено, что именно включает налоговый комплаенс: функцию по планированию, контролю и регулированию налоговых рисков или совокупность факторов, влияющих на принятие решения налогоплательщиков по соблюдению налогового законодательства.

Расщепление парадигмы восприятия налогов (хотя бы в явной или латентной форме) несет негативные последствия и является одним из обременяющих факторов развития совокупности установленных государством налогов и сборов, способствующих содержательной, структурной неустойчивости всей налоговой системы. Так, «...система, системность в общепринятом смысле, понимается как качественная характеристика уровня, прежде всего как степень упорядоченности какого-либо объекта, взаимосвязей, образующих его предметов, явлений, протекающих в нем процессов...» [1].

ОБЗОР ИСТОЧНИКОВ ЛИТЕРАТУРЫ ПО ТЕМЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

Вопросам организации системы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в научной литературе уделяется достаточно большое

внимание. Авторы научных публикаций едины во мнении о необходимости улучшения работы в данном направлении не только с целью повышения качества налогового администрирования в процессе реализации фискальной функции налогов, но и усиления экономических позиций налогов в достижении социального консенсуса между налоговыми органами и населением при формировании налоговых доходов бюджетов бюджетной системы.

В частности, вышеуказанный тезис подтверждается в научных работах О.В. Мандрощенко [2]; А.С. Адвокатовой [3]; Т.А. Ефремовой, Н.А. Филипповой [4], А.Л. Анисимова [5]; М.К. Аристарховой, А.Ю. Шеиной [6] и ряда других ученых. При этом подчеркнем, что решение вопросов, связанных с усилением именно доверительного и активного сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков, должно осуществляться через глубинные сдвиги в понимании и восприятии экономическими субъектами назначения и сущности налогов.

Основополагающие документы, определяющие функционирование налоговой системы, не содержат прямых, четко сформулированных правил организации взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, соответствующих комплексу методов их осуществления в согласовании с их функциональными характеристиками, которые находятся в латентном состоянии и в некоторой степени подразумеваются в содержательных положениях нормативных правовых документов, например в разделе 4 «Права и обязанности налогоплательщиков...» Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), в разделе 5 «Формы и методы налогового контроля» настоящего Кодекса.

ОСНОВНЫЕ БАЗОВЫЕ МОДЕЛИ ОРГАНИЗАЦИИ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И МЕТОДЫ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ

В научных трудах отечественных и зарубежных авторов можно выделить три основные модели организации взаимодействия налоговых органов и нало-

гоплательщиков: «традиционную», «расширенного сотрудничества», «риск-ориентированную».

Первая модель взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, исторически игравшая ранее главенствующую роль во взаимодействии субъектов налоговых правоотношений, опиралась на концепцию о рациональном человеке, мышление которого основывалось на логическом анализе, объективных оценках фактических данных, и строилось на основе применения метода «принуждения» к соблюдению законодательства и риске наказания за его несоблюдение. Такая модель основана на теории экономики преступления и наказания, возникновение которой традиционно связывают с именем лауреата Нобелевской премии 1992 г. Гэри С. Беккера [7], тогда как в отношении несоблюдения налогового законодательства эта модель впервые была применена М.Г. Аллингемом и А. Сандмо [8].

Рациональный индивид ими рассматривался как персона, максимизирующая ожидаемую полезность от «азартной игры по уклонению от уплаты налогов», взвешивающая выгоды от успешного мошенничества в сравнении с риском обнаружения и наказания (затраты-выгоды-риски). На основании указанной концепции субъекты, т.е. налогоплательщики, «оценивают ситуацию, включая вероятность быть пойманными за совершение какого-либо преступления, и принимают решение о том, стоит ли идти на преступление ...на основе рассчитанной выгоды

и убытков» [9]. S. Yitzhaki провел математические расчеты и смог вычислить, какую долю своего налогооблагаемого дохода декларируют налогоплательщики, не склонные к риску [10]. Таким образом, был обоснован вывод о том, что соблюдение налогового законодательства зависит от налоговых проверок (частоты, глубины и т.д.) и размера штрафных санкций. Но парадоксальным оказалось то, что выбранные показатели не в полной мере объясняли, почему часть налогоплательщиков исполняет обязанность по уплате налога на максимально возможном уровне, означая, что за рамками математического анализа остается спектр факторов иного неэкономического характера, который влияет на принятие налогоплательщиками соответствующего решения [11] (рис. 1).

На рис. 1 схематично представлена организация взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в традиционной модели. Очевидно, что этот процесс развивается в рамках социально-экономической среды страны и является подвижным под воздействием присущих ей (среде) факторов, вызовов как внешнего, так и внутреннего порядка. При этом можно представить очень усредненно влияние социальных факторов на принятие решения налогоплательщиками по соблюдению налогового законодательства в виде соотношения между ними самими и экономическими импульсами воздействия (на рис. 1 изображено в виде закрашенной области в цепочке затраты-выгоды-риски), что означает: чем

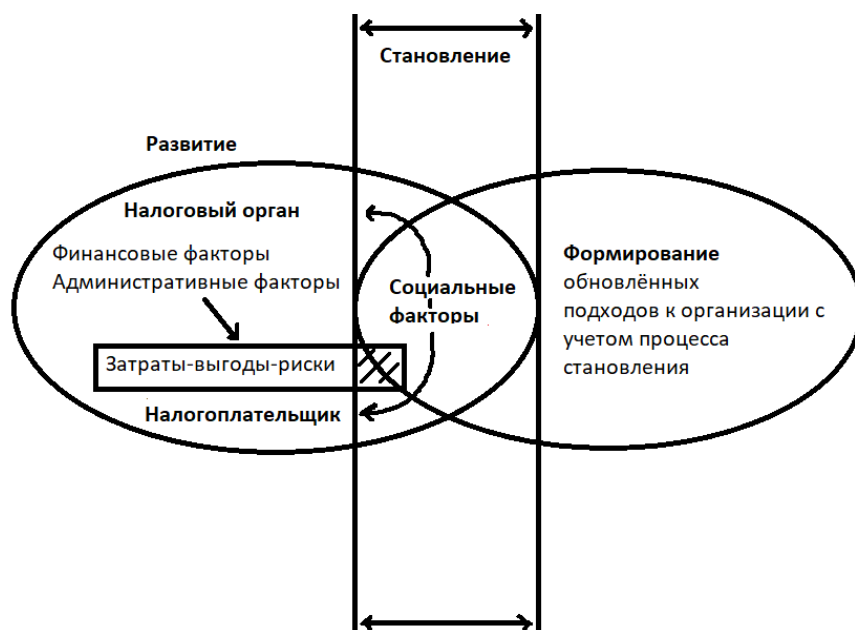


Рис. 1 / Fig. 1. Традиционная модель взаимодействия / Traditional model of interaction

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

более полно встроены в организацию взаимодействия социальные факторы, тем большее влияние они могут оказывать на принятие налогоплательщиками решения о соблюдении установленного порядка налогообложения, и наоборот.

При этом считается целесообразным рассмотрение процесса совершенствования организации взаимодействия через три последовательных стадии: *развитие* — процесс объективно обоснованных преобразований на основе выбранных «отправных точек» системы; *становление* — процесс постоянного самостоятельного движения на основе уже сложившейся системы к преобразованию в новое состояние под воздействием существующих и вновь создаваемых предпосылок многоуровневыми факторами воздействия; *формирование* — процесс упорядочивания результатов активного (осознанного) воздействия и пассивного влияния совокупности социально-экономических импульсов (как внешних, так и внутренних импульсов индивидуально-личностного характера) с последующим определением новых «отправных точек» системы.

Следует отметить, что доминирующей целью реализации «традиционной» модели является обеспечение поступления налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы (отметим, что фискальная цель доминирует и в иных отечественных моделях организации взаимодействия). Но именно во время ее массового использования в мировой практике и в период формирования налоговой системы в Российской Федерации отмечалось самое большое отклонение от уплаты налогов. Результатом многочисленных последующих отечественных научных дискуссий и зарубежных исследований стал вывод о необходимости расширения факторов влияния на принятие налогоплательщиком решения, касающегося соблюдения или несоблюдения налогового законодательства, как минимум, на социальный аспект, в частности на такой его элемент, как налоговая культура или мораль.

Наиболее емким в научной среде считается подход к смысловому содержанию понятия «налоговая культура», примененный немецким ученым Б. Нерре как к совокупности всего комплекса формальных и неформальных институтов, взаимосвязанных с налоговой системой конкретной страны и сложившейся практикой ее осуществления, которые исторически присущи культуре данного общества, включая разнородные связи, обусловленные их постоянным взаимодействием [13].

Традиционный подход долгое время служил ориентиром в организации работы налоговых органов,

но «постепенно среди ученых и политиков складываются инновационные взгляды на государственное управление, основанные на смещении акцентов с принуждения на убеждение ... с «воздействия» на «взаимодействие» управляющих и управляемых» [12].

Профессор Стэнфордского университета Кеннет Джозеф Эрроу [14] одним из первых отдельно выделил организацию взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов как один из ключевых аспектов, влияющих на принятие налогоплательщиками решения о соблюдении налогового законодательства. «Подход “надзиратели и грабители”», скорее всего, породит недоверие... подход “сервис и клиент”, который характеризуется уважительным отношением к налогоплательщикам, вероятно, укрепит доверие и атмосферу сотрудничества, ведущих к добровольному соблюдению требований» [15]. В научной теории и практике получила развитие вторая модель «расширенное сотрудничество», которая в организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков первому отдает роль так называемого «сервисного участника», т.е. посредника и поставщика услуг налогоплательщикам, а основным методом определяет метод «побуждения» (рис. 2).

Как отмечает Е.И. Добролюбова, «в рамках модели сотрудничества основное внимание уделяется стимулированию добровольного соблюдения законодательства и объединению усилий контрольно-надзорных органов и подконтрольных субъектов» [16].

К методу «побуждения» можно отнести, в частности, осуществление значительной информационной поддержки, предоставление услуг по разъяснению применения норм налогового законодательства, качественное расширение цифровых сервисов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, а также инструмент налогового мониторинга и введенный с 1 января 2023 г. единый налоговый счет (далее — ЕНС).

Порядок реализации данной модели приведен в приказе ФНС России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232@ «Об утверждении миссии ФНС России и политики ФНС России в области качества на 2023–2026 годы»¹, где акцент как раз сделан на осуществлении политики в области повышения качества услуг налоговых органов как «сервисного участника». Но можно ли с уверенностью утверждать, что указанные изменения и усовершенствования имеют глубинный характер, если результатами, характеризующими успешное функ-

¹ URL: https://rulings.ru/acts/Prikaz-FNS-Rossii-ot-07.04.2023-N-ED-7-19_232.

ционирование модели «расширенного сотрудничества», выступают, так же как в рамках «традиционной» модели, объемы доначисленных налоговых доходов бюджетов бюджетной системы? Ведь если речь идет об эффективности внедрения такого подхода, его благоприятной характеристикой должна выступать как раз тенденция к снижению доначислений и росту добровольного и добросовестного поведения налогоплательщиков. Согласимся с тезисом А. О. Алехнович и Л. Л. Анучина: «Справедливо утверждение, что задача контроля и надзора состоит не в выявлении наибольшего числа нарушений, а в наиболее эффективном предотвращении вреда, и в этом интересы и бизнеса, и государства, и общества совпадают» [17].

Одной из важных технических причин этого негативного, на наш взгляд, обстоятельства выступает то, что налоговое законодательство не всегда четко сформулировано. При этом разъяснительные материалы разных ведомств (ФНС России и Минфина России) содержат иногда противоположные разъяснения. Как отметили в своем исследовании зарубежные коллеги: «законность — это разделительная линия между уклонением от уплаты налогов и уклоняющимися от уплаты налогов, на практике эта грань размыта» [15]. Очевидно, что подобная негативная тенденция не укрепляет атмосферу доверия между налогоплательщиками и налоговыми органами. При этом необходимо отметить, что двойственность, усложненность налогового законодательства создает предпосылки

для «творческого» подхода со стороны определенных категорий налогоплательщиков к уплате налогов, иными словами, к уклонению от налогообложения. Налогоплательщики используют множество лазеек в налоговом законодательстве посредством создания сложных «многоходовок», которые чрезвычайно трудно понять и оценить налоговым органам и часто невозможно однозначно квалифицировать и определить, легальны они или нет. По словам Дж. Брейтуэйта [18] «шведский стол правил порождает культуру игры в кошки-мышки при составлении юридических документов». При этом многочисленными экспериментами зарубежной теории и практики показано, что уровень добровольного соблюдения налогового законодательства ощутимо снижается из-за неудовлетворенности одних налогоплательщиков «асоциальным» поведением других.

Как отмечает А. В. Демин: «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» [12].

В зарубежных исследованиях неоднократно проводился лингвистический анализ налоговых законодательств разных стран с тем, чтобы выявить, насколько оно сложное для понимания среднестатистическим налогоплательщиком. Так, А. Льюис [19]



Рис. 2 / Fig. 2. Модель «Расширенное сотрудничество» / Extended Collaboration Model

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

заявил, что уровень образования, необходимый для понимания налогового законодательства, неоправданно высок. Например, британское налоговое законодательство требовало для его понимания на момент анализа тринадцати лет школьного образования, в то время как среднестатистический гражданин учился в школе девять лет, а австралийское — семнадцать лет. Таким образом, разработанных сервисных инструментов, на наш взгляд, недостаточно для достижения заявленной цели по переориентации налогоплательщиков с принуждения на побуждение к добровольному исполнению налоговых обязанностей. Организация взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков гораздо многослойнее, чем принято считать, и она должна учитывать, как минимум, содержательные характеристики сложившейся в обществе налоговой культуры, а как максимум, способствовать ее опережающему развитию.

Для того чтобы побудить налогоплательщиков к добровольному соблюдению налогового законодательства, необходимо не только создать для этого все технико-информационные предпосылки — доступные и понятные цифровые сервисы, максимально устранить двойственности толкования налоговых норм, но и следовать объективной тенденции, состоящей, *во-первых*, в поиске и создании новой основы для формирования правильно заряженной налоговой ментальности человека, которая, по нашему мнению, образует налоговую культуру, мораль общества; а *во-вторых*, в понимании побудительных мотивов человека. И второй тезис должен в определенной мере найти отражение в третьей «риск-ориентированной» модели или модели «налогового комплаенса».

РИСК-ОРИЕНТИРОВАННАЯ МОДЕЛЬ (МОДЕЛЬ «НАЛОГОВОГО КОМПЛАЕНСА»)

В глоссарии на сайте Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) «налоговый комплаенс» трактуется как степень, в которой налогоплательщик соблюдает (или не соблюдает) налоговые правила своей страны, например декларируя доход, представляя декларацию и выплачивая причитающийся налог². Также в различных зарубежных научных исследованиях³ налоговый комплаенс рассматривается через призму факторов, мотивов, движущих поведением налогоплательщиков

при соблюдении требований налогового законодательства. Именно посредством исследования всего спектра факторов влияния на поведение налогоплательщиков разрабатываются и вносятся в законодательство соответствующие изменения, которые призваны качественно менять глубинную суть организации взаимодействия, а далее саму систему налогов. Так, зарубежные ученые [20] выделили следующие ключевые факторы налогового комплаенса:

- экономические — налоговые ставки и льготы; сдерживающие меры: вероятность проверки и размер санкций, а также стоимость соблюдения для налогоплательщика налогового законодательства, включающая внутренние и внешние затраты, а также психологические издержки, которыми выступает прошлый негативный опыт налогоплательщиков в выполнении своих налоговых обязательств;

- социально-психологические — восприятие справедливости, а именно: справедливости распределения, процедурной справедливости и справедливости наказания. В том числе в рамках данного фактора предлагается также рассматривать налоговую мораль, которую одни исследователи считают внутренней мотивацией человека к соблюдению налоговых обязательств под влиянием личной честности [21], тогда как другие ученые полагают, что налогоплательщики внутренне мотивированы уплачивать налоги, поскольку они полагают, что соблюдение налоговых обязательств — это правильное действие, причем один из исследователей [22] делает акцент на роль образования в повышении морального духа налогоплательщиков;

- институциональные. Согласно емкому тезису А. Аузана [23] «если вы нарушаете правило, к вам не приходят специально обученные люди, просто вам не подадут руки», т.е. имеет значение отношение общества в целом к несоблюдению налогового законодательства.

При этом в современной российской практике внедрения налогового комплаенса его сущность сведена в основном к риск-ориентированной системе управления обеспечением соответствия функционирования налогоплательщика действующему налоговому законодательству на добровольных началах.

Так, согласно В.Ю. Абрамову [24] «налоговый комплаенс — это специальная функция предприятия, осуществляющая организацию, планирование, контроль и регулирование налоговых рисков. При этом основной целью налогового комплаенса является обеспечение соответствия налоговых процедур в предприятии требованиям налогового законодательства».

² Глоссарий OECD: <https://web-archiver.oecd.org/2021-02-12/78005-glossaryoftaxterms.htm>.

³ URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/gen_overview/index_en.htm.

Также подобного подхода в различных вариациях придерживаются в работах [25; 26].

Вышеприведенный анализ сущностной характеристики понятия налогового комплаенса позволяет делать вывод о наличии противоречий в его отечественных и зарубежных трактовках. Зачастую имеет место не совсем явная замена сущностных характеристик этого понятия неким дубликатом более механического характера с акцентом на его финансово-экономико-административное наполнение, но с игнорированием именно человеческих, личностных факторов, мотивов поведения. Отечественное понимание налогового комплаенса тесно связано с трактовкой риск-ориентированной модели организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков (рис. 3).

Не углубляясь в историю вопроса, напомним, что в 2007 г. была разработана Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, которая содержала 12 общедоступных критериев оценки рисков с тем, чтобы налогоплательщики и налоговые органы могли выстраивать свое взаимодействие более гибко и эффективно, а с 2015 г. Федеральным законом от 13.07.2015 № 246-ФЗ⁴ было закреплено применение риск-ориентированного подхода при организации государственного контроля.

ОСНОВНЫЕ МЕТОДЫ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОЙ МОДЕЛИ

Основой риск-ориентированной модели организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков является работа по предупреждению совершения правонарушений.

Под применением риск-ориентированной модели подразумеваются оценка налоговым инспектором во время проведения проверочного анализа всех точек риска налогоплательщика по установленным усредненным критериям и принятие решения на основании полученных данных и их распределения по уровням риска о включении или невключении налогоплательщика в план выездных налоговых проверок. Однако в вышеуказанном определении упускаются из виду два значительных обстоятельства.

⁴ Федеральный закон от 13.07.2015 N 246-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182622.

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок включает 12 критериев оценки риска на основе показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Но в рамках автоматизированных систем учета, на основании которых налоговый орган принимает решение, показателей значительно больше, чем в вышеприведенной Концепции. Поэтому необходима, по нашему мнению, опережающая системная работа по исследованию факторов влияния на поведение налогоплательщиков.

Многие отечественные ученые значительно суживают, на наш взгляд, сферу действия налогового комплаенса, связывая его исключительно с действием ст. 54.1 НК РФ, в которой нашли отражение только вопросы, впервые рассмотренные в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Но отсутствие достаточной ясности для однозначного понимания применения ст. 54.1 НК РФ ведет к возникновению множества споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, что обуславливает тенденцию к росту рисков при аналитическом рассмотрении деятельности того или иного налогоплательщика, а значит, негативно влияет на совершенствование взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков и на развитие взаимного доверия.

ВЫВОДЫ

Стремление в теории быть более открытым, а значит, доверительным в реализации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, приводит к усложнению налогового законодательства, что не способствует ни развитию доверия между налоговыми органами и налогоплательщиками, ни мотивации налогоплательщиков к соблюдению налогового законодательства.

При этом превалирующая часть документации, содержащей результаты функционирования налогов, построена на данных о динамике налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, что является оправданным исходя из закрепленного за ФНС России функционала, но отражает лишь совокупную фискальную составляющую деятельности налоговых органов, но никак не весь объемный разнофакторный результат, который необходим для осмысления эффективности внедряемых изменений. Так, по словам руководителя ФНС России Д.В. Егорова: «Служба обеспечивает позитивную динамику налоговых поступлений, особенно в части

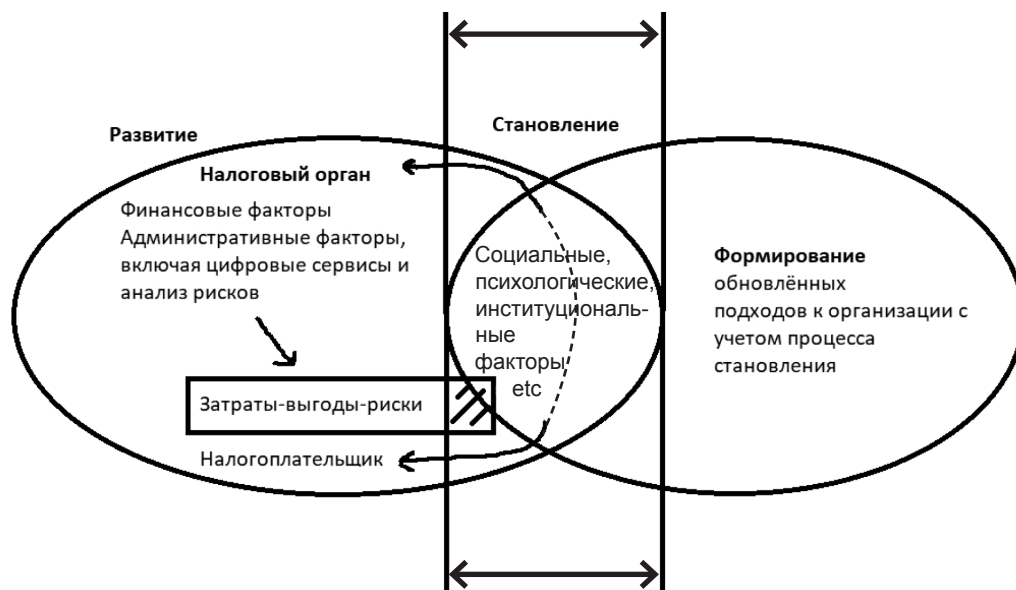


Рис. 3 / Fig. 3. Риск-ориентированная модель / Risk-based model

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

ненефтегазовых доходов... Плановые показатели бюджетов субъектов Российской Федерации превышены на 12%»⁵. Но фактически эти данные могут вводить в заблуждение, поскольку они не отражают, в рамках каких методов, какой модели организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков они получены.

Необходимо переосмысление организации взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Для этого целесообразна опережающая многосторонняя работа по созданию мотиваций воздействия на самые глубинные слои обществен-

ного восприятия процессов, которые составляют сущность налогового комплаенса и, как следствие, формируют налоговую культуру, мораль по соблюдению налогового законодательства.

В развитии этой идеи нет необходимости следовать западным лекалам содержания и технологии налогового комплаенса. Наоборот, целесообразно подвергать их конструктивной критической оценке как несоответствующим отечественным традициям, истории, культуре, наконец, системе общечеловеческих ценностей, где, в отличие от западного подхода, для которого в большей степени характерны технократическое мышление и понимание человека как экономического ресурса, человек рассматривается как личность.

⁵ URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13878286/?ysclid=Iroi8fwsn6686881810.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Зуев В.М., Воронова Т.А., Гретченко А.И., Кулапов М.Н., Калинина И.А. Разломы российского образования. *Открытое образование*. 2019;23(4):4–12.
2. Мандрощенко О.В. Повышение прозрачности во взаимодействии налогового органа с налогоплательщиками. *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*. 2021;17(3):485–499.
3. Адвокатова А.С. Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и налогового контроля. *Экономика. Налоги. Право*. 2017;10(5):148–157.
4. Ефремова Т.А., Филиппова Н.А. Партнерское взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков как необходимое условие повышения эффективности налогового администрирования. Совершенствование налогового администрирования. Материалы четвертой научно-практической конференции (Уфа, 06 декабря 2019 г.). Уфа: Уфимский государственный авиационный технический университет; 2019:77–82.
5. Анисимов А.Л. Взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов в контексте обеспечения баланса власти и доверия. *Modern economy success*. 2022;(5):191–195.
6. Аристархова М.К., Шеина А.Ю. Трансформация взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в современных реалиях. Сборник трудов Международной научно-практической конференции

- «Цифровая трансформация социальных и экономических систем». М.: Московский университет имени С.Ю. Витте; 2021:91–100.
7. Becker G. Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*. 1968;76(2):169–217.
 8. Allingham M. G., Sandmo A. Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 1972;1(3):323–338.
 9. Ричард Т. Новая поведенческая экономика. М.: издательство «Э»; 2017: 268.
 10. Yitzhaki S. A note on income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 1974;3(2):201–202.
 11. Brizi A., Giacomantonio M., Schumpe B.M. & Mannetti L. Intention to pay taxes or to avoid them: The impact of social value orientation. *Journal of Economic Psychology*. 2015;50:25.
 12. Демин А.В. Модель гибкого налогового администрирования и налоговый комплаенс. *Правоприменение*. 2022;6 (2):80–92.
 13. Nerré Birger Tax culture: A basic concept for tax politics economic analysis & policy. Vol. 38 no. 1, March 2008:155–157.
 14. Arrow K.J. The limits of organization. New York: Norton & co; 1974:23.
 15. Kirchler Erich The economic psychology of tax behaviour. Cambridge University Press; 21.06.2007.
 16. Добролюбова Е.И. Совершенствование контрольно-надзорной деятельности на основе оценки мотивации бизнеса к соблюдению требований регулирования. *Управленец*. 2021;12(2):63–73.
 17. Алехнович А.О., Анучин Л.Л. Оценка и корректировка правоприменительной практики контрольных и надзорных органов: индекс административного давления. *Вопросы государственного и муниципального управления*. 2021;(1);7–29.
 18. Braithwaite John. Globalisation, redistribution and tax avoidance. *Public Policy Research*. 2005:85–87.
 19. Lewis A. The social psychology of taxation. *British Journal of Social Psychology*. 1982;21(2):151–158.
 20. Damith Gangodawilage, Wasanthi Madurapperuma, Chandana Aluthge. Tax compliance behaviour of entrepreneurs in the digital economy: A research synthesis. *GSJ*. 2022;10(2):1274–1304.
 21. McKerchar M.A., Bloomquist K., Pope J. Indicators of tax morale: An exploratory study. *eJournal of Tax Research*. 2013;11(1):5–22.
 22. Rodriguez-Justicia D., Theilen B. Education and tax morale. *Journal of Economic Psychology*. 2018;64:18–48.
 23. Аузан А. Экономика всего: как институты определяют нашу жизнь. М.: Манн, Иванов и Фербер; 2017. 191 с.
 24. Абрамов В.Ю. Руководство по применению комплаенс-контроля в различных сферах хозяйственной деятельности: практическое пособие. М.: Юстицинформ; 2020.
 25. Бросалина А.А. Комплаенс как инструмент управления правовыми рисками. *Актуальные проблемы государства и права*. 2022;21(1):7–18.
 26. Адвокатова А.С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков. Монография. М.: Русайнс; 2020. 190 с.

REFERENCES

1. Zuev V.M., Voronova T.A., Gretchenko A.I., Kulapov M.N., Kalinina I.A. Faults in russian education. *Otkrytoe obrazovanie = Open Education*. 2019;23(4):4–12. (In Russ.).
2. Mandroshchenko O.V. Increasing transparency in the interaction of the tax authority with taxpayers. *Nacional'nye interesy: priority i bezopasnost' = National interests: priorities and security*. 2021;17(3):485–499. (In Russ.).
3. Advokatova A.S. The relationship between taxpayer behavior models and tax control. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2017;10(5):148–157. (In Russ.).
4. Efremova T.A., Filippova N.A. Partnership between tax authorities and taxpayers as a necessary condition for improving the efficiency of tax administration. Improving tax administration. Materials of the fourth scientific and practical conference. Ufa: Ufa State Aviation Technical University; 2019:77–82. (In Russ.).
5. Anisimov A.L. Interaction of taxpayers and tax authorities in the context of ensuring a balance of power and trust. *Modern economy success*. 2022;(5):191–195. (In Russ.).
6. Aristarkhova M.K., Sheina A.Y. Transformation of interaction between taxpayers and tax authorities in modern realities. Proceedings of the International Scientific and Practical Conference “Digital Transformation of Social and Economic Systems”. Moscow: Witte Moscow University; 2021:91–100. (In Russ.).

7. Becker G. Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*. 1968;76(2):169–217.
8. Allingham M.G., Sandmo A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 1972;1(3):323–338.
9. Richard T. The New behavioral Economics. Moscow: Publishing house “E”; 2017: 268. 2017: 268. (In Russ.).
10. Yitzhaki S. A note on income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 1974;3(2):201–202.
11. Brizi A., Giacomantonio M., Schumpe B.M. & Mannetti L. Intention to pay taxes or to avoid them: the impact of social value orientation. *Journal of Economic Psychology*. 2015;50:25.
12. Demin A.V. Flexible tax administration model and tax compliance. *Pravoprimerenie = Law enforcement*. 2022;6(2):80–92. (In Russ.).
13. Nerré Birger. Tax culture: a basic concept for tax politics economic analysis & policy, vol. 38 no. 1, March 2008:155–157.
14. Arrow K.J. The limits of organization. New York: Norton & co; 1974:23.
15. Kirchler Erich The economic psychology of tax behaviour. Cambridge University Press; 21.06.2007.
16. Dobrolyubova E.I. Improving control and supervisory activities based on assessing business motivation to comply with regulatory requirements. *Upravlenec = The Manager*. 2021;12(2):63–73. (In Russ.).
17. Alekhnovich A.O., Anuchin L.L. Assessment and correction of law enforcement practice of control and supervisory authorities: Index of administrative pressure. *Voprosy gosudarstvennogo i municipal'nogo upravleniya = Issues of state and municipal management*. 2021;(1);7–29. (In Russ.).
18. Braithwaite John. Globalisation, redistribution and tax avoidance. *Public Policy Research*. 2005:85–87.
19. Lewis A. The social psychology of taxation. *British Journal of Social Psychology*. 1982;21(2):151–158.
20. Damith Gangodawilage, Wasanthi Madurapperuma, Chandana Aluthge. Tax compliance behaviour of entrepreneurs in the digital economy: A research synthesis. *GSJ*. 2022;10(2):1274–1304.
21. McKerchar M.A., Bloomquist K., Pope J. Indicators of tax morale: An exploratory study. *eJournal of Tax Research*, 2013;11(1):5–22.
22. Rodriguez-Justicia D., Theilen B. Education and tax morale. *Journal of Economic Psychology*. 2018;64:18–48.
23. Auzan A. The economy of everything: how institutions determine our lives. Moscow: Mann, Ivanov and Ferber; 2017. 191 p. (In Russ.).
24. Abramov V.Y. Guidelines for the application of compliance control in various spheres of economic activity: a practical guide. Moscow: Justicinform; 2020. (In Russ.).
25. Brosalina A.A. Compliance as a legal risk management tool. *Aktual'nye problemy gosudarstva i prava = Actual problems of the state and law*. 2022;21(1):7–18. (In Russ.).
26. Advokatova A.S. Tax control in the context of modification of relations between tax authorities and taxpayers. Monograph. Moscow: Rusajns; 2020. 190 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Марианна Станиславовна Ишина — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры государственного регулирования экономики, Институт государственной службы и управления Президентской академии РАНХиГС, Москва, Россия

Marianna S. Ishina — Cand. Sci (Econ.), Assoc. Prof., Assoc. Prof. of the Department of State Regulation of Economics, IGSU RANEP, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0009-0007-3000-0588>

marianna.1706@yandex.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 14.01.2025; принята к публикации 12.03.2025.

The article was received 14.01.2025; accepted for publication 12.03.2025.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript.