

Теоретические подходы к определению, оценке уровня и направления максимизации налогового комплаенса

Римма Петухова, Екатерина Сладкова

Санкт-Петербургский государственный экономический университет, г. Санкт-Петербург, Россия

Информация о статье

Поступила в редакцию:

15.03.2018

Принята

к опубликованию:

26.03.2018

УДК 336.22

JEL H30

Ключевые слова:

налоговое администрирование, налоговая выгода, налоговый комплаенс, налоговый разрыв, риск-ориентированное направление в налоговом администрировании, налоговый контроль, налоговый риск государства, ИТ-решения в налоговом администрировании, Big Data.

Keywords:

tax administration, tax compliance, tax gap, risk management in tax administration, compliance risk, IT-solutions in tax administration, Big Data.

Аннотация

Рассматриваются актуальные вопросы по определению понятия и сущности налогового комплаенса, максимизация которого должна стать таргетом управления налоговой системой. Предложен подход для проведения анализа и оценки уровня налогового комплаенса, обоснованы причины низкого уровня налогового комплаенса в РФ. Определены основные направления развития налогового администрирования, способствующие максимизации налогового комплаенса.

Theoretical approaches to determining, assessing the level and direction of maximizing the tax compliance

Rimma Petukhova, Ekaterina Sladkova

Abstract

The article is devoted to describe the concept and essence of the tax compliance, the maximization of which should become the target of the management of the tax system. Methods for assessing the level of tax compliance are proposed, and the reasons for the low level of tax compliance are presented. The directions of the work of the tax authorities, maximally contributing to the maximization of tax compliance, have been determined.

Despite the absence of direct targeting from the government, we now can observe a number of signals which are showing the growing interest in tax compliance maximization.

Research of the tax compliance nature is a new trend in modern science. Based on studied researches, we can conclude that tax compliance maximization is the basic and the most important goal of tax administration, because we can only achieve goals and objectives of the tax system functioning if every party of tax relations comply every tax rule. There is no sense in achieving maximum tax collection or to minimize risks, because such an approach can lead to law violations, weakening of tax administration-taxpayer relations, an increase in unwillingness to comply tax law by both parties: tax administration and taxpayer. The deviation in tax collection with existing level of tax compliance from perfect numbers when 100 % of tax rules and laws are complied is a tax gap. Using the methodology of a current study an assessment of the level of tax compliance using the GDP indicator was made. According to calculations made

Russian Federation budget haven't received from 53.26 % in 2011 to 42.29 % in 2016 of tax revenues. On the other hand, due to measures being taken to improve tax administration, the tax gap in Russia is reducing and there also is a positive trend in the level of tax compliance, but in the long run there a disruptive jump should be made to achieve the potential numbers of tax revenues. The tax gap can be explained by hidden taxpayers' tax bases, tax law violations, usage of illegal tax minimization schemes and, as a result, inadequate tax revenues.

The implementation of the strategy for "adjusting" the tax system and achieving the target of tax compliance maximization requires coordinated work of governmental authorities and special tools usage. Tax system can be developed in such areas as tax risk management, tax control mechanisms improvement, IT strategy of tax administration implementation, and new relationship model "tax authority" – "taxpayer" formation.

All in all, tax compliance is a complex phenomenon that is formed under the influence of a large number of factors, including economical, political, socio-psychological, environmental factors. Today, tax administrations understand that tax compliance is not the result of strict tax control but is the result of a properly constructed interaction, so they are aware of the necessity of new flexible measures and approaches of tax system management implementation.

Одна из целей, обозначенных в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 г. и плановый период 2019 и 2020 гг.» – структурная трансформация экономики, что подразумевает создание стабильной и предсказуемой макроэкономической среды как фундамента для роста и развития экономики страны [1]. В рамках данного направления приоритетно решение таких задач, как сокращение теневого сектора экономики, повышение собираемости налогов, создание равных конкурентных условий для участников экономических отношений; планируются к применению также меры налоговой политики, направленные на облегчение налогового администрирования и снижение административных издержек [1].

Несмотря на отсутствие прямого обобщенного таргета Министерства финансов РФ, каждое из перечисленных выше приоритетных направлений можно объединить в общую концепцию с идеологией максимизации налогового комплаенса (tax compliance).

Цель настоящего исследования – определение сущности и оценка уровня налогового комплаенса, анализ основных направлений развития налогового администрирования, способствующих максимизации налогового комплаенса.

Теоретические аспекты исследования основываются на работах российских и зарубежных ученых в области теории и методологии налогового комплаенса. Для достижения цели исследования использованы общенаучные методы анализа: диалектический метод, анализ, моделирование.

Предполагается, что налоговая система должна быть гибкой, но в то же время иметь ригористичные рамки и быть способной обеспечивать выполнение закона; открывать доступ для иностранных инвесторов, но при этом защищать собственный бизнес; быть открытой и максимально приближенной к международным стандартам и одновременно соответствовать реалиям национальной экономики; быть вариативной, чтобы отвечать реалиям современности, и в то же время максимально статичной в целях обеспечения стабильного правового поля. Вместе с тем необходимо не только выполнять функции по контролю и надзору, выступая в роли контролера, но и быть надежным партнером налогоплательщика для обеспечения максимального уровня налогового комплаенса.

Изучение сущности налогового комплаенса представляет собой новое направление современной науки. Вопросы анализа сущности налогового комплаенса на уровне государства пока недостаточно освещены в научной финансово-экономической литературе, а в тех случаях, когда налоговый комплаенс

становится объектом рассмотрения, в фокус внимания попадает именно микро-экономическое понимание термина налогового комплаенса как системы внутреннего контроля на уровне организаций [2].

Позиции российских ученых относительно дефиниции и сущности понятия «налоговый комплаенс» схожи. По мнению И.А. Майбурова, одного из ведущих исследователей этой категории на макро-уровне, под «налоговым комплаенсом» следует понимать «одну из функций органов управления налогоплательщика (налогового органа) по обеспечению соблюдения норм налогового законодательства и иных нормативных правовых актов, стандартов организаций (регламентов налоговых органов); по предотвращению вовлечения налогоплательщика в осуществление противоправной деятельности; по своевременному формированию рекомендаций (инструкций) применения форм и методов ведения эффективной финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиком в заданном правовом пространстве» [3].

Согласно мнению М.М. Коростелкина, «налоговый комплаенс» подразумевает соблюдение налогового законодательства участниками налоговых правоотношений и предполагает, прежде всего, минимизацию финансово-экономических, правовых и налоговых издержек, возникающих в результате нарушения налогового законодательства [4].

Исходя из определения ОЭСР налоговым комплаенсом считается то, в какой степени поведение налогоплательщика соответствует правилам налогообложения своей страны [5].

По результатам изучения подходов к трактовке понятия и функций налогового комплаенса, представленных в многочисленных работах российских авторов, можно сделать вывод, что максимизация налогового комплаенса является базовой, если не самой важной целью реализации функции налогового администрирования, поскольку только в условиях максимального соблюдения законодательства всеми сторонами налоговых отношений возможны максимально эффективная реализация всех функций и достижение целей и задач налоговой системы в целом. В частности, нет смысла ставить целью достижение максимальных показателей по собираемости налогов или минимизировать риски. Такой подход может привести к грубым нарушениям законодательства, ухудшению взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками, а в целом к росту нежелания, невозможности соблюдения законодательства всеми сторонами налоговых отношений [6].

Уровень налогового комплаенса становится целевым показателем для оценки результатов функционирования налоговой системы в целом, так как, по сути, отражает, насколько качественно «настроены» механизмы налоговой системы. В данном контексте предполагается, что теоретически уровень налогового комплаенса может быть оценен по шкале от 0 до 100 %, где показатель 0 % характеризует такую налоговую систему, в которой каждая норма налогового законодательства нарушается и налоги не поступают в бюджетную систему, а достижение показателя 100 % демонстрирует ситуацию, в которой каждый субъект налоговых отношений соблюдает налоговое законодательство и при этом происходит соразмерное и присущее системе финансовых потоков поступление налоговых платежей в бюджеты всех уровней бюджетной системы. Разумеется, что крайние состояния налогового комплаенса – нулевой и максимальный уровни – не могут быть достигнуты в условиях функционирующей налоговой системы.

Отклонение от идеальных показателей собираемости при максимальном уровне налогового комплаенса порождает налоговый разрыв (tax gap). Его можно определить как разницу между суммой налоговых платежей, которые могли бы поступить в бюджетную систему при условии полного исполнения налогоплательщиками всех норм налогового законодательства и своевременного перечисления налогов, и фактически уплаченной суммой налогов в текущем периоде [7].

Официально закреплённой системы оценки уровня налогового комплаенса не существует, так как в научной среде само понятие налогового комплаенса на государственном уровне только формируется и начинает применяться на уровне государственного управления. Однако на данном этапе предлагается оценивать уровень налогового комплаенса следующим образом:

1) *верхнеуровнево* – расчет производится исходя из показателя ВВП. В этом случае определяется сумма налогов к уплате с использованием официального уровня налоговой нагрузки и производится сравнение с величиной налоговых доходов, фактически поступивших за текущий период. Такие расчеты содержат массу допущений и не могут считаться достоверными, в частности, они не учитывают объемы теневой экономики, однако результат сможет дать общее представление о налоговом разрыве, возникшем в силу ряда причин, обеспечивших низкий уровень налогового комплаенса;

2) *точно* – расчет производится исходя из реальных транзакций между экономическими субъектами. При этом подходе рассчитывается сумма налогов к поступлению при наличии достоверной информации о доходах и расходах каждого субъекта и сравнивается с суммой уплаченных налогов за текущий период.

Очевидно, что предпочтительным вариантом является точный расчет, поскольку этот способ учитывает специфику проводимых транзакций и позволяет вычислять отклонения на каждом уровне действующей экономической системы (от покупки в магазине физическим лицом товара до финансовых операций транснациональных корпораций), в то время как верхнеуровневый способ предполагает ряд допущений и оценивает отклонения на основании такого агрегированного показателя, рассчитанного на уровне государства, как ВВП (отсюда и термин – «верхнеуровневый расчет»).

В связи с отсутствием идеальной информации возможна лишь оценка уровня налогового комплаенса верхнеуровневым способом (табл. 1).

Как показывают расчеты, консолидированный бюджет РФ недополучал от 53,26 % в 2011 г. до 42,29 % в 2016 г. налоговых доходов (табл. 1). Благодаря мерам по совершенствованию налогового администрирования в РФ сокращается налоговый разрыв, наблюдается положительная динамика уровня налогового комплаенса. Однако для достижения эквивалентности потенциально возможных и фактических показателей налоговых доходов предстоит пройти длинный путь. Причинами налогового разрыва могут стать умышленно сокрытые налогоплательщиками налоговые базы, невыполнение налоговых обязательств, применение схем незаконной налоговой минимизации и, как следствие, недопоступление налоговых платежей в бюджетную систему [7].

Для достижения максимального уровня налогового комплаенса необходим комплекс мероприятий, включая тотальное на постоянной основе соблюдение законодательства всеми участниками налогового процесса, симплификация процессов в рамках налоговых отношений, упрощение налогового законо-

дательства и формирование эффективного взаимодействия в рамках функционирования налоговой системы.

Таблица 1

Верхнеуровневая оценка уровня налогового комплаенса за 2011-2016 гг.

Год	Объем ВВП РФ (в текущих ценах), млрд руб.	Общая налоговая нагрузка ¹ , %	Потенциальный объем налоговых доходов при максимальном уровне налогового комплаенса ² , млрд руб.	Фактическое поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированные бюджет РФ, млрд руб.	Расчетный уровень налогового комплаенса ³ , %
2011	60 282,50	34,50	20 797,46	9 719,80	46,74
2012	68 163,88	32,49	22 146,45	10 958,00	49,48
2013	73 133,90	31,80	23 256,58	11 325,90	48,70
2014	79 199,66	31,39	24 860,77	12 669,50	50,96
2015	83 387,19	29,28	24 415,77	13 787,80	56,47
2016	85 917,81	29,21	25 096,59	14 482,40	57,71

Важно отметить, что все больше иностранных авторов [5, 6, 9] рассматривают деятельность налоговых органов как бизнес, который приносит «прибыль» государству, а не как техническую деятельность по разработке правового поля и сбору налогов. Соответственно, при таком подходе требования к эффективности деятельности и «прибыльности» значительно возрастают, равно как внедряются и подходы к оценке эффективности работы налоговых органов и принятия решений [8]. Таким образом, используя бизнес-терминологию и исходя из рассмотренной концепции, можно говорить о том, что близкие к идеальным показатели налогового комплаенса дадут максимально возможные показатели «прибыльности» в рамках правового поля.

Реализация стратегии по «настройке» налоговой системы и достижению таргета максимизации налогового комплаенса требует согласованных действий и применения специального инструментария. Данный инструментарий необходимо развивать в следующих направлениях: управление налоговым риском государства, совершенствование механизмов налогового контроля, реализация ИТ-стратегии налоговых органов, формирование новых взаимоотношений «налоговый орган» – «налогоплательщик».

Управление налоговым риском государства. Современные научные исследования дают возможность принимать математически обоснованные решения в высокорисковой среде. Термин «риск-менеджмент» может иметь много различных значений в зависимости от области применения. Однако все значе-

¹ Согласно «Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов».

² Рассчитывается как произведение ВВП РФ (в текущих ценах) и общей налоговой нагрузки соответствующего периода.

³ Рассчитывается отклонение фактического поступления налоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации от потенциального объема налоговых доходов при максимальном уровне налогового комплаенса.

ния предполагают возможность минимизировать влияние фактора риска на результат, что в большой мере помогает «обезопасить» деятельность.

Отечественные ученые, в частности Л.И. Гончаренко [9, 11], В.Г. Пансков [12], М.Р. Пинская [13], М.И. Мигунова [14], Н.А. Пименов [15], выделяют специфические черты налоговых рисков государства, отличающие их от других видов рисков. Определения ведущих российских экономистов схожи в трактовке сути налогового риска государства как отклонения фактических показателей объема налоговых поступлений от плановых. Однако анализ публикаций о сущности и причинах возникновения налогового риска позволяет сделать вывод о том, что из-за слабой изученности явления налогового риска на государственном уровне различные мнения ученых, в том числе о широте трактовки понятия «налоговый риск», вопросы терминологии и, следовательно, путей минимизации рисков остаются дискуссионными⁴ [16]. В настоящее время налоговым органам как никогда приходится иметь дело с большим количеством источников рисков, например неплатежеспособности налогоплательщика, несоблюдения законодательства, в частности налогового мошенничества, недостаточной осведомленности о механизмах действия налогового законодательства. Здесь применение практик риск-менеджмента, способных минимизировать влияние фактора риска на результат, позволяет справиться с рисковыми зонами и тем самым максимизировать налоговый комплаенс.

Применение практик риск-менеджмента в налоговой сфере поможет стимулировать комплаенс и предотвратить несоблюдение налогового законодательства, основываясь на знании всех возможных вариантов поведения участников налоговых отношений.

Управление налоговым риском государства поможет:

- сфокусировать налоговые проверки на налогоплательщиках, не соблюдающих законодательство;
- обеспечить наиболее эффективное использование потенциала кадров, имеющихся финансовых и технических ресурсов;
- увеличить уровень добровольного соблюдения законодательства;
- учесть возможность того, что добропорядочный налогоплательщик может стать незаконопослушным.

Совершенствование механизмов налогового контроля. В целях совершенствования налогового контроля уже активно используются такие меры, как введение института налогового мониторинга, информатизация взаимодействия с налогоплательщиком (предоставление в налоговые органы документов в электронном виде, работа в системе «личный кабинет налогоплательщика»), обязательность досудебного порядка обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц. Все эти меры затрудняют уход налогоплательщика от уплаты или неполную уплату налога, упрощают администрирование, минимизируют часть рисков.

В частности, начиная с 2005 г. в целях максимизации налогового комплаенса используется риск-ориентированный подход к планированию выездных налоговых проверок. К.В. Новоселов считает, что количество выездных нало-

⁴ Проект Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов. [Proekt Osnovnyh napravlenij bjudzhetnoj, nalogovoj i tamozhenno-tarifnoj politiki na 2018 god i na planovyj period 2019 i 2020 godov. [The Draft Guidelines for the Budget, Tax and Customs Policy for 2018 and the planning period of 2019 and 2020.]] Available at: <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/51058.html>.

говых проверок значительно снизилось – с 219,7 тыс. в 2005 г. до 26 тыс. в 2016 г., т. е. в 8,5 раз, в то время как результативность проверок уже на протяжении ряда лет составляет 99 % [25]. Эффективность одной проверки (т.е. сумма, доначисленная на одну выездную проверку в среднем) за анализируемый период выросла с 1 млн до 13,7 млн руб. – более чем в 13 раз. В отношении налогоплательщиков, которым присущи риски совершения налоговых правонарушений, ФНС России активно внедряет различные формы побуждения к добровольному исполнению налоговых обязательств. В планы ФНС России на ближайшее время входят следующие действия: выравнивание налоговых условий для отечественных и иностранных операторов Интернет-торговли, пресечение злоупотреблений, связанных с применением налоговых льгот и специальных налоговых режимов, вовлечение в формальную экономику самозанятых граждан [1].

Реализация ИТ-стратегии налоговых органов. Сегодня ни одну процедуру налогового администрирования невозможно реализовать без активного внедрения информационных технологий (ИТ) в повседневную работу налоговых органов. Сейчас ФНС России уже имеет опыт реализации масштабных и сложнейших проектов в этой области. Применение новых информационных технологий в налоговом администрировании наглядно демонстрирует существенный потенциал расширения налогооблагаемой базы и повышения доходов бюджетной системы РФ без увеличения налогового бремени. В предыдущих исследованиях авторами были обозначены потенциальные возможности и новые направления развития налогового администрирования на основе применения современных цифровых технологий с учетом международной практики [8].

В целях совершенствования системы налогового администрирования в РФ создана и внедрена автоматизированная информационная система АИС «Налог-3» по хранению и обработке налоговой информации в едином федеральном хранилище в системе центров обработки данных (ЦОД). Внедрение нового автоматизированного риск-ориентированного подхода при контроле возмещения НДС системы АСК НДС-2 способствовало росту поступлений НДС в бюджет (табл. 2) [8].

Таблица 2

**Поступления НДС от реализации товаров (работ, услуг)
на территории Российской Федерации**

Год	План / факт, млрд руб.	Прирост, %
2011	1745,00 / 1753,58	0,49
2012	1879,83 / 1886,45	0,35
2013	1905,19 / 1868,50	-1,93
2014	1941,38 / 2188,27	12,72
2015	2352,49 / 2590,10	10,10
2016*	2636,73 / 2649,91	0,50

* Согласно оперативной информации о ходе исполнения федерального бюджета, консолидированных бюджетов, бюджетов внебюджетных фондов и антикризисного плана Правительства России за январь–декабрь 2016 г. (<http://audit.gov.ru/>).

Важно отметить, что в результате работы АСК НДС-2 в 2016 г. получено следующее [22]:

- в 2,5 раза сокращено количество фирм-однодневок;

– в 7,8 раза снижено количество случаев возмещения НДС высокорисковыми организациями;

– поступления НДС увеличились на 8,5 %, налога на прибыль – на 11 %.

Цифровизация и интеграция всех источников информации в единое информационное пространство, последующая автоматизация ее анализа на основе внедрения современных технологий обработки больших массивов данных, использование Big Data позволяткратно расширить амунизию налогового администрирования. Это, с одной стороны, станет одним из наиболее эффективных инструментов пресечения неформальных практик, а с другой – позволит существенно упростить и облегчить взаимодействие государства и добросовестных налогоплательщиков. Все указанные меры будут содействовать решению задачи по оптимизации форм налоговой отчетности [1].

Формирование новых взаимоотношений «налоговый орган» – «налогоплательщик». Важно активизировать корректное развитие внутренней методологии, соединив с формирующимися преимуществами, чтобы стать органом формирования доходов бюджета, отвечающим современным требованиям. В частности о взаимоотношениях с налогоплательщиками: тем, кто соблюдает закон, оказывается всесторонняя поддержка, формируются партнерские отношения, для тех; кто игнорирует необходимость быть законопослушными, создаются ригористичные условия взаимодействия, применяются более жесткие меры налогового контроля и налоговой ответственности. Несмотря на то, что на законодательном уровне понятие «добросовестный налогоплательщик» не определено, налоговые органы употребляют данный термин и применяют его на практике при реализации мероприятий налогового контроля [23].

Серьезные изменения в деятельности налоговых органов, всколыхнувшие все налоговое сообщество, произошли в 2017 г. с принятием новой ст. 54.1 Налогового кодекса РФ (НК РФ) [24]. Хотя подавляющее большинство положений этой статьи широко применялось в налоговой практике [25], проблема «налоговой выгоды» в новом звучании приобретает невероятную популярность среди исследователей вопросов налогового комплаенса. Налоговая служба РФ проявила активность в попытках разъяснить смысл и сформировать основные тенденции по применению участниками налоговых отношений новых норм налогового законодательства, но отдельные разъяснения носят противоречивый характер (письма ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152 «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163–ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», от 05.10.2017 № СА-4-7/20116, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123 «О рекомендациях по применению положений ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»). По мнению ФНС России, норма п. 1 ст. 54.1 НК РФ тормозит создание налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств. Российский налоговед А.В. Брызгалин высказал в своем блоге, что ст. 54.1. НК РФ «может выступить неким «троянским конем» или даже таким «casus belli» (лат. – «повод для войны»), т.е. тем формальным поводом, который позволит налоговым органам начать пересмотр ключевых, ранее сложившихся и привычных для нас параметров взаимоотношений государства и налогоплательщика по всем налоговым вопросам» [26].

Таким образом, намереваясь уклониться от исполнения закона, налогоплательщик должен понимать, что риск слишком велик и если будет доказан умысел в его действиях, то его затраты (финансовые, временные, эмоциональ-

ные) будут выше, чем затраты на оформление всей необходимой документации и оплату налогов. Внедрение системы правовых механизмов и комплаенс-функций в деятельность налогоплательщиков позволяет выявлять, контролировать и минимизировать налоговые риски. Тем самым формируется обязательность выполнения закона. Со временем такие налогоплательщики могут стать полностью законопослушными и перейти на партнерские отношения.

Налоговый комплаенс как сложное явление формируется под влиянием множества экономических, политических, социально-психологических факторов. В быстро меняющемся мире налоговым органам все сложнее оперативно и эффективно решать проблемы несоблюдения налогового законодательства. Сегодня налоговые администрации приходят к пониманию того, что соблюдение налогового законодательства – результат не только жесткого налогового контроля, но и правильно построенного взаимодействия. Налоговые органы сталкиваются с необходимостью повышать эффективность своей работы и в условиях сокращения бюджетов и ограничений для найма новых сотрудников, а это требует внедрения новых гибких мер и подходов к управлению налоговой системой.

В перспективе системный подход к налоговому комплаенсу должен стать основой для формирования эффективной стратегии налогового администрирования, поскольку максимизация соблюдения законодательства приведет к повышению эффективности деятельности налоговых органов и максимизации налоговых доходов бюджетной системы РФ.

Список литературы / References

1. Алеников А.С. Инструментарий налогового комплаенса и его использование при реформировании налоговой системы России. *Экономика устойчивого развития*, 2014, № 2 (18), сс. 9–14. [Alenikov A.S. Instrumentariy nalogovogo komplensa i ego ispol'zovanie pri reformirovanii nalogovoy sistemy Rossii [Instrumentation of tax compliance and its use in reforming the Russian tax system]. *Ekonomika ustoichivogo razvitiya*, 2014, no. 2 (18), pp. 9–14.]
2. Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления. *Финансы и кредит*, 2009, № 2, сс. 30–31. [Goncharenko L. I. Nalogovye riski: teoriya i praktika upravleniya [Tax risks: theory and practice]. *Finance and credit*, 2009, no. 2, pp. 30–31.]
3. Гончаренко Л.И., Вишневецкая Н.Г. Налоговый контроль применения трансфертных цен крупнейшими налогоплательщиками: актуальны ли изменения правил? *Экономика. Налоги. Право*, 2015, № 2, сс. 112–119. [Goncharenko L.I., Vishnevskaja N.G. Nalogovyj kontrol' primenenija transfertnyh cen krupnejshimi nalogoplatel'shhikami: aktual'ny li izmeneniya pravil? [Tax control of the application of transfer prices by the largest taxpayers: are the changes in the rules relevant?] *Economics. Taxes. Law*, 2015, no. 2, pp.112–119.]
4. Коростелкин М.М. Налоговый комплаенс как система подтверждения достоверности расчета налоговых обязательств. *Управленческий учет*, 2014, № 11, с. 60. [Korostelkin M.M. Nalogovyy komplens kak sistema podtverzhdenija dostovernosti rascheta nalogovyh objazatel'stv [Tax compliance as a system to confirm the reliability of the calculation of tax obligations]. *Management Accounting*, 2014, no.11, p. 60.]
5. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговый разрыв: проблемы определения и урегулирования. *Вопросы региональной экономики*, 2016, № 2 (27), сс. 112–115. [Mironova O.A., Hanafeev F.F. Nalogovyj razryv: problemy opredelenija

- i uregulirovanija [Tax gap: problems of definition and settlement]. *Issues of regional economy*, 2016, no.2 (27), pp. 112–115.]
6. Новоселов К.В. Перспективы развития риск-менеджмента в налоговой сфере. *Экономика. Налоги. Право*, 2017, № 6 (10), сс. 29–38. [Novoselov K.V. Perspektivy razvitiya risk-menedzhmenta v nalogovoy sfere [Prospects for developing risk management in tax]. *Economics. Tax. Law*, 2017, no. 6 (10), pp. 29–38.]
 7. Новоселов К.В. Развитие налогового администрирования и контроля в современных экономических условиях. *Доклад в рамках IX Международного налогового симпозиума «Теория и практика налоговых реформ»*. Неопубликованное. [Novoselov K.V. Razvitie nalogovogo administrirovaniya i kontrolya v sovremennykh ekonomicheskikh usloviyakh [Development of tax administration and control in the current economic conditions]. *Report within the framework of the IX International Tax Symposium "Theory and practice of tax reforms"*, unpublished].
 8. Пансков В.Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации. *Экономика. Налоги. Право*, 2013, № 4, сс. 74–80. [Panskov V.G. Nalogovye riski: projavlenie i vozmozhnye puti minimizacii [Tax risks: manifestation and possible ways of minimization]. *Economics. Taxes. Law*, 2013, no. 4, pp.74–80.]
 9. Петухова Р.А., Сладкова Е.В. Совершенствование налогового администрирования с учетом мировой практики применения современных информационных технологий. *Инновационное развитие экономики. Научно-практический и теоретический журнал*, 2017, № 2(38), сс. 191–197. [Petuhova R.A., Sladkova E.V. Sovershenstvovanie nalogovogo administrirovaniya s uchetom mirovoy praktiki primeneniya sovremennykh informacionnykh tehnologiy [Tax administration evolution using disruptive IT]. *Innovative development of the economy. Practical and theoretical journal*, 2017, no. 2(38), pp. 191–197.]
 10. Пименов Н.А. Фискальные риски в системе налоговой безопасности предприятия и государства. *Налоги*, 2010, № 4, сс. 10–13. [Pimenov N.A. Fiskal'nye riski v sisteme nalogovoy bezopasnosti predpriyatiya i gosudarstva [Fiscal Risks in the Tax System of the Enterprise and the State]. *Taxes*, 2010, no.4, pp. 10–13.]
 11. Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявление. *Финансы*, 2009, № 2, сс. 45–49. [Pinskaja M.R. Nalogovyy risk: sushhnost' i proyavlenie [Tax risk: the essence]. *Finance*, 2009, no. 2, pp. 45–49.]
 12. Савина О.Н. Мониторинг налоговых рисков государства как механизм повышения эффективности управления налоговой системой. *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*, 2013, № 41, сс. 39–47. [Savina O.N. Monitoring nalogovykh riskov gosudarstva kak mehanizm povysheniya jeffektivnosti upravleniya nalogovoy sistemoy [Monitoring of tax risks of the state as a mechanism to improve the efficiency of tax system management]. *National interests: priorities and security*, 2013, no.41 pp. 39–47.]
 13. Савина О.Н. Налоговые риски государства в условиях реализации налоговой политики по стимулированию инновационной деятельности в России. *Международный бухгалтерский учет*, 2013, № 45, сс. 32–41. [Savina O.N. Nalogovye riski gosudarstva v usloviyakh realizacii nalogovoy politiki po stimulirovaniyu innovacionnoj dejatel'nosti v Rossii [Tax risks of the state in the context of implementing the tax policy to stimulate innovation in Russia]. *International Accounting*, 2013, no. 45, pp. 32–41.]
 14. Семенова О.С. О подходах к классификации налоговых рисков. *Финансы и кредит*, 2011, № 44 (476), сс. 108–118. [Semenova O.S. O podhodah k klassifikacii nalogovykh riskov [Approaches to the Classification of Tax Risks]. *Finance and Credit*, 2011, no. 44 (476), pp. 108–118.]
 15. Тютюгина А.В. *Государство как субъект налоговых рисков*. Современные проблемы и перспективы развития финансовой и кредитной сфер экономики России XXI века. Хабаровская государственная академия экономики и права.

- Хабаровск, 2012. сс. 49–58. [Tjutjugina A.V. *Gosudarstvo kak sub'ekt nalogovyh riskov* [The State as a Subject of Tax Risks]. Khabarovsk State Academy of Economics and Law, Khabarovsk, 2012, pp. 49–58].
16. Model Tax Convention (Condensed Version), OECD, 2014.
 17. Гончаренко Л. И. *Налоговое администрирование*. Москва, КНОРУС, 2009. 303 с. [Goncharenko L.I. *Nalogovoe administrirovanie* [Tax administration manual]. Moscow, KNORUS Publ., 2009. 303 p.]
 18. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. *Налоговые системы. Методология развития*. Москва, ЮНИТИ–ДАНА, 2012. 251 с. [I.A. Majburov, Ju.B. Ivanov. *Nalogovye sistemy. Metodologija razvitija*. [Tax systems. The development methodology]. Moscow, JUNITI-DANA Publ., 2012. 251 p.]
 19. Мигунова М.И. *Основы налогового планирования и прогнозирования*. Красноярск, 2009. 121 с. [Migunova M.I. *Osnovy nalogovogo planirovaniya i prognozirovaniya* [Fundamentals of tax planning and forecasting]. Krasnojarsk, 2009, 121 p.]
 20. Брызгалин А.В. *О налогах и о жизни*. [Bryzgalin A.V. *O nalogah i o zhizni* [About taxes and life]. Available at: <http://www.nalog-briz.ru/2018/01/1-102017-2017.html#more>.
 21. Alm J. Tax Compliance and Administration, New York: Marcel Dekker, 2000, pp. 741–768.
 22. Bird R. Managing Tax Reform. Bulletin for International Fiscal Documentation, 2004, vol. 58, no. 2, pp. 42–55.
 23. Compliance Risk Management Guide for tax administrations, 2010. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf.
 24. Owens Jeffrey, Hamilton Stuart Experience and innovations in other countries. The Crisis in Tax Administration, Brooking Institution Press, Washington DC, 2004, pp. 347–379.
 25. John L. Mikesell. International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues, 2003.
 26. Technologies for Better Tax Administration, A practical guide for revenue bodies, OECD, 2016. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/technologies-for-better-tax-administration-9789264256439-en.htm/>.

Сведения об авторах/About authors

Петухова Римма Алексеевна, кандидат экономических наук, доцент, профессор, Санкт-Петербургский государственный экономический университет. 191023 Россия, г. Санкт-Петербург, улица Садовая, 21. E-mail: petuhova_r@mail.ru

Rimma A. Petukhova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Professor, Saint Petersburg State University of Economics. 21 Sadovaya Street, Saint Petersburg, Russia 191023. E-mail: petuhova_r@mail.ru

Сладкова Екатерина Владимировна, аспирант, магистр экономических наук, Санкт-Петербургский государственный экономический университет. 191023 Россия, г. Санкт-Петербург, улица Садовая, 21. E-mail: katrinmail2691@rambler.ru

Ekaterina V. Sladkova, postgraduate student, Master of Economic Sciences, Saint Petersburg State University of Economics. 21 Sadovaya Street, Saint Petersburg, Russia 191023. E-mail: katrinmail2691@rambler.ru