

УДК 336.025
DOI 10.36511/2078-5356-2020-1-114-120

Демин Александр Васильевич
Alexander V. Demin

доктор юридических наук, профессор кафедры коммерческого, конкурентного и финансового права

Сибирский федеральный университет (660075, г. Красноярск, ул. Маерчака, 6)

doctor of sciences (law), professor of the department of commercial, competitive and financial law
Siberian Federal University (6 Maerchaka st., Krasnoyarsk, Russian Federation, 660075)

E-mail: demin2002@mail.ru

Новые горизонты налогового администрирования

New horizons of tax administration

В статье анализируются новые тренды в налоговом администрировании, которые активно обсуждают зарубежные специалисты. Автором сделан вывод о том, что налоговые системы современных государств претерпевают сегодня серьезную трансформацию, оперативно и адекватно реагируя на вызовы XXI столетия. Налоговое администрирование должно выражаться не в противостоянии налогоплательщиков налоговым органам, но в их взаимодействии и сотрудничестве.

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

Ключевые слова: налог, налоговое право, налоговое администрирование, доверие, сотрудничество, комплаенс.

The article analyzes new trends in tax administration, which are actively discussed by foreign experts. The author concludes that the tax systems of modern states are undergoing a serious transformation today, promptly and adequately responding to the challenges of the 21st century. Tax administration should be expressed not in the confrontation of taxpayers with tax authorities, but in their interaction and cooperation.

The study was carried out with financial support from the Russian foundation for basic research in the framework of the scientific project no. 20-011-00080 "Tax Compliance and Legal Means of Its Support".

Keywords: tax, tax law, tax administration, trust, cooperation, compliance.

Налоги — это *источник жизненной силы* любого государства, так как именно они позволяют в полной мере реализовать его публично-функционально-целевое предназначение. В последние годы массовые уклонения от уплаты налогов и агрессивное налоговое планирование — как на национальном уровне, так и в трансграничном контексте — бросают вызов налоговому администрированию во всех странах мирового сообщества. При этом практика наглядно свидетельствует, что любая налоговая реформа имеет шансы на успех лишь при условии ее *надлежащего осуществления* в процессе налогового администрирования.

Актуальный тренд современного государственного управления связан со сменой общей

модели взаимоотношений между государством и частными лицами. Акценты здесь активно смещаются в сторону косвенных, *стимулирующих воздействий*, основанных на сотрудничестве, взаимном доверии, взаимопонимании и достижении компромиссов. Сегодня сдвиг от административно-командного управления к *партнерской модели* осуществляется во всех сферах, где государство взаимодействует с населением. Налогообложение не является исключением. Наряду с фискальной функцией сбора налогов все активнее проявляет себя *сервисное взаимодействие* налоговых органов и налогоплательщиков.

Важная цель налоговой политики любого государства — *конструктивное взаимодействие*

© Демин А.В., 2020

между налогоплательщиками и налоговыми органами. Для этого требуется внедрение *новых моделей* налогового администрирования, основанных на *диалоге, транспарентности и сотрудничестве*. Подобные трансформации активно обсуждаются на страницах иностранных академических изданий. С некоторыми актуальными публикациями наших зарубежных коллег мы хотим познакомить наших читателей.

Рассматривая этические аспекты налогообложения, Ханс Грибнау, Элко ван Энден и Куралай Байсалбаева в статье «Codes of Conduct as a Means to Manage Ethical Tax Governance» [1] ищут пути восстановления доверия со стороны общественного мнения к налоговым стратегиям транснациональных корпораций (ТНК). Для этого компании должны не только преследовать частные цели, но и активно участвовать в разрешении проблем всего общества. «Общество требует, чтобы компании, как государственные, так и частные, преследовали публичные цели, — говорит Лоуренс Д. Финк, основатель и исполнительный директор инвестиционной фирмы *BlackRock*, управляющей инвестициями более 6 трлн долл. США. — Каждая компания должна стремиться не только к достижению финансовых показателей, но и показать, каким образом она вносит позитивный вклад в общество» [1, р. 390].

По мнению авторов, уплата налогов и вопросы морали взаимосвязаны. Общество требует моральной оценки практики налогового планирования — даже если речь идет о законных стратегиях, направленных на минимизацию налоговых обязательств компаний, поэтому преуспевающие компании должны интегрировать этические риски в отношении налогов в свой риск-менеджмент.

Под давлением как общественного мнения, подогретого сообщениями СМИ о массовых налоговых злоупотреблениях со стороны ТНК, так и политического истеблишмента, вынужденного реагировать на ожидания избирателей, налоговые администрации вынуждены ужесточать *антиуклонительные правила* для повышения доверия к справедливости и эффективности налоговых систем.

Налоговые кодексы поведения корпорации (*Tax Codes of Conduct*) — важный инструмент выстраивания повышения транспарентности налогового планирования и укрепления доверительных отношений между бизнесом, налоговыми органами и общественными институтами. Будучи актами локального правотворчества, кодексы поведения относятся к источникам «мягкого права» (*soft law*). Этические стандарты,

которые в них излагаются, охватывают как внутрикорпоративные отношения, так и взаимодействия корпорации, ее менеджеров и акционеров с внешней социальной средой.

Разумеется, мораль требует от людей не абсолютного альтруизма, но скорее — осуществления своих личных интересов, принципов, целей и идеалов с учетом интересов, принципов, целей и идеалов других людей. Действуя в собственных интересах, налогоплательщики вправе выстраивать свою налоговую политику таким образом, чтобы обеспечить благоприятный налоговый режим в пределах, установленных законом. Однако целенаправленное стремление максимально сократить налоговые обязательства подрывает неписанные моральные обязательства компании вносить соразмерный вклад (т. н. справедливую долю, *fair share of tax*) в общественное благосостояние, оказывая негативное влияние на ее имидж в глазах политиков и общественности.

В этом контексте налогообложение представляет собой не просто технический (технологический) процесс, а налоги есть *нечто большее*, чем просто издержки производства. Именно налоги делают возможным существование современного общества как такового. Поэтому налоговую проблематику нельзя сводить к чисто экономическому анализу, основанному на соотношении затрат и выгод. Без учета этической природы налогообложения нельзя объяснить обвинения ТНК в «аморальном» налоговом планировании, то есть в том, что они уплачивают меньше чем «справедливую долю налогов». Соразмерное распределение внутри общества бремени публичных расходов отражает концепт распределительной справедливости (*distributive justice*) как фундаментальной моральной ценности социальной солидарности и соучастия в общественных делах («one to do one's share in a cooperative venture»). Законодатель трансформирует *моральные ценности* (свободы, равенства, взаимности) в юридические обязательства по уплате налогов, то есть речь идет об «институционализации или кодификации» [2, р. 9] этических требований в правовые принципы, нормы и процедуры. При этом характер распределения налогового бремени — ключевой показатель справедливости общества в целом.

Налогоплательщики, которые занимаются агрессивным налоговым планированием, откровенно демонстрируют окружающим свою социальную безответственность, вызывая негативные реакции со стороны «социальной среды». Напротив, предприниматели могут про-

являть моральную сдержанность, занимая менее агрессивную позицию, чем минимизация в пределах буквы закона, и добровольно ограничивая свои устремления в погоне за прибылью. Тем самым они повышают капитализацию компании, одновременно снижая этические риски общественного осуждения. В конечном итоге авторы приходят к заключению, что хорошая налоговая политика корпорации должна иметь *этическое измерение*.

Ана Паула Доурада в публикации «Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies» [3], обращается к фигуре *налоговых информаторов* (whistle-blowing), задавая риторический вопрос, кто они: герои или предатели (*heroes or traitors*)?

Информаторами обычно являются действующие или бывшие сотрудники коммерческих организаций или государственных органов, которые сообщают надзорным структурам о совершенных или готовящихся правонарушениях. Мошенничество и коррупция, уклонение от уплаты налогов, хищения бюджетных средств и угрозы здоровью, общественной безопасности или окружающей среде — вот лишь некоторые примеры неправомерного поведения, о которых информаторы обычно сообщают государственным органам или в СМИ. При этом они часто передают сведения не только о правонарушениях, но и о действиях, которые считаются аморальными или противоречащими общественному благу (публичным интересам). Отношение к информаторам, общественная оценка их действий зависит от правовых и культурных традиций конкретного сообщества. К примеру, в США, где подобное информирование всячески пропагандируется и поощряется, журнал «Time» в 2002 году специально назвал трех женщин-информаторов победителями в номинации «Человек года» [3, р. 422].

Применительно к вопросам налогообложения своевременное информирование налоговых органов о правонарушениях или налоговых злоупотреблениях — важный (и эффективный) инструмент содействия прозрачности, справедливости и демократии. Оно может предотвратить ущерб бюджетной системе в форме уклонения от уплаты налогов и незаконного отмывания денежных средств. В условиях свободного движения капитала и глобальной налоговой конкуренции информирование весьма значимо также для обмена информацией между юрисдикциями. Поэтому права информаторов должны быть юридически защищены в случаях реального выявления налоговых преступлений.

Считается, что осведомителей следует защищать только в том случае, если они предо-

ставляют доказательства, подтверждающие *разумное убеждение* в уклонении от уплаты налогов. Однако автор полагает, что потенциальный информатор не всегда может верно оценить действия менеджмента компании, балансирующие на грани агрессивного налогового планирования, из-за недостаточности информации или надлежащей квалификации (например, когда речь идет о кредитовании или переводах средств в низконалоговые юрисдикции). В любом случае *средства правовой защиты* должны предоставляться информатору только в случае его добросовестного и разумного убеждения в том, что раскрываемая информация действительно свидетельствует об уклонении от уплаты налогов, даже если впоследствии будет доказано, что незаконной практики не было.

Главное средство защиты для информатора — конфиденциальность. Ведь сотрудник корпорации, сообщивший о правонарушении, должен «раскрыть» себя перед контролирующим органом. Идентификация информатора имеет решающее значение, так как *анонимные сообщения* могут игнорироваться. В целях борьбы с налоговыми правонарушениями защита информаторов от любых проявлений мести или дискриминации (например, увольнение, дисциплинарные санкции, лишение премий и снижение заработной платы, домогательства, угрозы и т. п.) должна охватывать как внутрисударственные, так и трансграничные ситуации, а также все виды налогов и таможенных пошлин. Правовые санкции в отношении виновных должностных лиц за любые акты давления на информаторов должны быть жесткими и неотвратимыми.

Автор называет три способа стимулировать информирование о налоговых правонарушениях: 1) сделать раскрытие фактов о незаконных действиях, ставших известными сотруднику, юридически обязательным (под угрозой правовых санкций); 2) материально вознаграждать действия информаторов; 3) законодательно предусмотреть адекватные средства правовой защиты. Первое средство малоэффективно, так как неисполнение гипотетической обязанности об информировании нелегко обнаружить, к тому же в тех случаях, когда потенциальные информаторы сами задействованы в незаконных схемах, они могут сослаться на право не свидетельствовать против себя. Сумму вознаграждения, предоставляемого информатору, целесообразно установить в процентах от налогов, собранных в результате предоставленных сведений.

Активная дискуссия ведется по вопросу о том, насколько приемлемо использовать в рам-

ках налогового контроля сведения, полученные и переданные сотрудниками с нарушением законодательства (например, о банковской тайне) или корпоративных правил. В тех государствах, где подобное поведение информатора (который фактически похитил у работодателя данные и передал их властям) не считается преступлением или когда доказательства были получены путем взаимной помощи между налоговыми органами, похищенные данные используются как законное средство доказывания. В других юрисдикциях (например, Швейцария, Бельгия) серьезные нарушения (при сборе информации) со стороны осведомителя могут повлиять на возможность использования полученных сведений в качестве доказательства.

Статья Ричарда Берда «Improving Tax Administration in Developing Countries» [4] посвящена развитию налогового администрирования в развивающихся и переходных странах. Налоговая система повсеместно рассматривается как важнейший инструмент взаимодействия граждан и государства, поэтому то, как взимаются налоги, влияет не только на политическое будущее действующего правительства, но и — в более широком контексте — на общественное доверие к правительству в целом. Тем самым налоговое администрирование играет важную роль как в обеспечении экономического развития страны, так и оказывает серьезное воздействие на формирование *эффективного государства*.

Экономический подход к оценке налогового администрирования довольно прост: использовать дополнительные ресурсы для решения поставленных задач до тех пор, пока выгоды перевешивают издержки. Вместе с тем, стандартная экономическая модель обычно игнорирует такие важные административные вопросы, как налоговые правонарушения и злоупотребления, издержки на администрирование и комплаенс, а также то, каким образом осмысление и осуществление налогоплательщиками и налоговыми процессами исчисления, сбора и принудительного изъятия налоговых платежей может фундаментально влиять на эффективность налоговой системы в целом.

Более сложны *политические аспекты* налогового администрирования, под которыми автор понимает расстановку сил во властных структурах развивающихся стран — «взлеты и падения различных социальных и экономических группировок». То, каким образом правительства увеличивают бюджетные доходы, не только затрагивает результаты политики, но также отражает соотношение политических сил и вызывает по-

литические реакции. К числу многих факторов, влияющих на качество налогового администрирования, относятся структура экономики, развитость правовой системы, уровень коррупции в стране и то, как люди относятся к правительству (т. е. «окружающая среда», в которой приходится работать налоговым органам). Но такое взаимодействие носит *двусторонний характер*, поскольку качество сбора налогов само по себе способно либо ослабить, либо усилить общественное доверие (социальный капитал) к государству.

Для эффективного налогового администрирования, утверждает Берд, требуются три ключевых компонента: политическая воля к усовершенствованию налоговой системы, ясная стратегия достижения этой цели и наличие необходимых ресурсов (квалифицированные кадры, адекватная организационная и материальная инфраструктура, информационные технологии и т. д.).

Совершенствование налогового администрирования должно начинаться с разработки некоторой *идеальной модели* и анализа *фактической налоговой системы* в стране, чтобы определить, насколько реальность отличается от идеала. Соответственно, далее нужна разработка реформ, необходимых для преобразования «того, что есть», в «то, что должно быть». Альтернативный подход — сравнительный анализ деятельности налоговой администрации с опытом других стран и с учетом того, что каждая страна представляет собой уникальное органическое единство.

Берд называет несколько универсальных направлений (рецептов), способных улучшить качество налогового администрирования в любой стране.

Во-первых, *знание контекста* (*know the context*), то есть учет специфики конкретной страны (оценки правопорядка и справедливости налоговой системы, сложность и стабильность налогового законодательства, качество налогового администрирования и публичных услуг, легитимность правительства и пр.). В частности, меры, рекомендованные для стран с низким уровнем налогового комплаенса (например, массовое ужесточение и применение налоговых санкций), могут быть совершенно неуместны для стран с высоким уровнем комплаенса, где выборочное применение более строгих санкций способно поддерживать добровольный комплаенс, не нарушая чувство справедливости у налогоплательщиков.

Во-вторых, *упрощение* (*keep it simple*) при одновременном понимании того, что опреде-

ленная степень сложности налоговой системы неизбежна и необходима. Трудно обеспечить добровольный комплайенс, если из-за чрезмерно усложненного и неопределенного законодательства налогоплательщики испытывают трудности в идентификации своих налоговых обязательств.

В-третьих, наличие *стратегии реформирования (have a reform strategy)*. Речь идет о разработке (1) общей нормативной основы налоговых реформ (законодательство плюс процедуры), (2) организационной структуры и правил работы налоговой администрации, (3) средств оперативного управления (оптимальное использование имеющихся кадровых и материальных ресурсов).

В-четвертых, отношение к налогоплательщикам как к *клиентам (taxpayer as client)*. Речь идет о снижении неопределенности налогового регулирования (особенно в части трансграничных транзакций), четкой интерпретации того, что требуют налоговые законы и отказе от их ежегодного (а подчас — ежемесячного) изменения, а также более четком учете затрат на комплайенс при разработке правовых и организационных процедур. В конечном счете налоговые администрации получают таких налогоплательщиков, которых они заслуживают — в том смысле, что поведение налогоплательщиков отражает отношение к ним налоговых органов.

В-пятых, снижение *расходов на комплайенс (compliance costs matter)*.

В-шестых, внедрение *информационных технологий (manage IT properly)*. Налоговое администрирование — не столько деньги, сколько информация. Развитие IT-инноваций является сложным и трудоемким процессом. Успешные налоговые реформы нуждаются не просто в «компьютеризации» существующих форм и процедур, но скорее в переосмыслении, перепроектировании и оптимизации всех систем и процедур (например, для устранения ненужных и неиспользуемых сведений, требуемых от налогоплательщиков).

В-седьмых, сосредоточиться на *главном (keep your eye on the ball)*. Важно упростить налоговые формы и требования к отчетности, предоставляемой налогоплательщиками, а также «отладить» механизмы обратной связи между последними и налоговыми органами. Много проблем вызывает частая новеллизация налоговых законов. В идеале налоговая система должна быть *фиксированным параметром*, то есть максимально стабильной и прозрачной, чтобы предприниматели могли планировать

свои бизнес-стратегии на долговременной основе. Дискреционный интервенционизм налоговых органов должен быть сведен к минимуму. И налоговики, и налогоплательщики должны с высокой степенью определенности понимать, что устанавливает налоговый закон и как он будет применяться.

В-восьмых, *профилактика* налоговых нарушений (*dealing with non-compliance*). Самая лучшая организация налогового администрирования не позволяет выявить всех правонарушителей. Поэтому важно использовать методы предотвращения (или, по крайней мере, минимизации) налоговых нарушений на всех этапах идентификации, оценки и сбора налогов. Среди таких методов, помимо общеизвестных налоговых проверок и санкций, внедрение риск-ориентированных моделей контроля и принуждения.

В заключение автор делает вывод, что ни одну формулу налоговых реформ нельзя применять везде одинаково: каждая страна должна развивать свои стратегии в зависимости от национальной специфики и традиций.

Стивен Дейли в публикации «Tax Exceptionalism: A UK Perspective» [5] обращается к концепту *исключительности налогового права*, получившему в американской доктрине наименование «tax exceptionalism». Согласно последней в силу специфики налогового законодательства к нему неприменимы общие принципы административного права. «Доктрина “налоговой исключительности” утверждает, что подобно изолированной фауне далекого от континентов острова, налоговое право эволюционировало в особые формы, весьма отличные от общего административного права» [6, pp. 21]. Возникает вопрос: можно ли оправдать существенные отклонения от общих требований, доктрин и норм публичного права при применении налоговых норм?

Дейли признает наличие в Великобритании определенной *дихотомии*: с одной стороны, применительно к налоговому праву отсутствуют какие-либо специальные публично-правовые принципы, но с другой — в отношении налоговой администрации общие принципы права применяются фактически иначе («в особом контексте»), чем в отношении других органов исполнительной власти. В деле *The United Policyholders Group v. The Attorney General of Trinidad and Tobago* (2016) лорд Карнват заметил: «Конечно верно, что статус Налоговой Службы не регулируется какими-то особыми принципами публичного права. Но эти принципы действуют в особом контексте».

Истоки «tax exceptionalism», по мнению автора, следует искать в широком усмотрении (*managerial discretion*), которым наделена Налоговая служба (*Her Majesty's Revenue and Customs*) в отношении налогов и сборов. Такая свобода действий в части выбора оптимальных форм реализации своих управленческих функций ставит налоговые органы в особое положение (*partial autonomy*) в системе государственных органов. Решение, принятое налоговым органом в рамках дискреционных полномочий, суд вправе отменить лишь при наличии «исключительных обстоятельств», например, если налоговый орган действовал с «чрезмерной несправедливостью» (*conspicuous unfairness*), принял решение на основании *неверных предпосылок* (*irrelevant considerations*) или нарушил принцип *равного обращения* (*dissimilar treatment to similarly placed taxpayers*).

Признавая высокий риск судебных ошибок, автор призывает суды проявлять осторожность при рассмотрении «особого контекста», характеризующего применение общих принципов права к налоговым спорам. Нельзя допускать свободу действий налоговых органов там, где таковая не требуется исходя из обстоятельств. В любом случае, даже реализуя дискреционные полномочия, налоговые органы должны соблюдать принципы *разумности* (*reasonableness*) и *рациональности* (*rationality*), следуя ведомственным инструкциям и своим предыдущим практикам.

Майкл Д'Аскенцо в статье «Global Trends in Tax Administration» [7] рассматривает глобальные тренды в налоговом администрировании. Успех налоговых реформ, по мнению автора, обеспечивается, в частности, *общественным доверием* к налоговой системе. В условиях роста влияния трансграничного налогообложения (*international tax environment*) передовые налоговые администрации улучшают инвестиционный налоговый климат внутри страны, повышая уровни определенности и обслуживания налогоплательщиков. От того, насколько качественно эти задачи удастся реализовать, имеет решающее значение для национальной экономики.

В условиях мировых финансовых кризисов главное требование к налоговым органам в современных условиях — «сделать максимум при наименьших издержках» (*doing more with less*). Модернизация налогового администрирования требует внедрения прорывных информационных технологий и подбора квалифицированных специалистов, способных обеспечить максимальную функциональность и оперативность,

необходимые в современной экономике. Успешная налоговая реформа, уверен Д'Аскенцо, начинается с изменения философии, которая лежит в основе мышления и действий налоговых органов. Справедливый и профессиональный подход к налогоплательщикам, поддержание доверия к своим действиям, доступность и простота налоговых процедур, последовательное применение налоговых норм, открытость и внимательность должны составлять манифест налоговой администрации.

К глобальным трендам автор относит снижение роли подоходных налогов при возрастающем значении налогов на потребление. Кроме того, Д'Аскенцо называет следующие мировые тенденции в налоговом администрировании:

- усиление автономии и независимости налоговых органов при принятии решений от политической сферы, что повышает их легитимность;
- самостоятельное исчисление подоходных налогов (*self-assessment*) налогоплательщиками;
- обжалование административных актов, действий и решений налоговых органов (*review of the administration act*);
- модернизация налогового администрирования, включая использование IT-технологий и аналитической работы по сопоставлению данных (*data matching*);
- сегментация рынка на крупный, средний, малый и микробизнес и дифференцированные подходы к разным группам налогоплательщиков; усовершенствованные системы управления рисками (*enhanced risk management systems*);
- повышенное внимание к трансграничным налоговым «схемам» (*international tax avoidance*) и международное сотрудничество в этой сфере;
- стремление сделать налоговое администрирование проще, дешевле и более персонализированным (*making it easier, cheaper and more personalised for taxpayers*);
- повышенное внимание к работе налоговых консультантов;
- оптимизация взаимодействий с бизнесом, особенно — крупным (переход от административно-командных моделей к риск-менеджменту, нацеленному на содействие добровольному комплаенсу);
- «co-operative compliance» и горизонтальный мониторинг, основанные на осведомленности, беспристрастности, пропорциональности, открытости и риск-ориентированном менеджменте;
- повышение роли корпоративных органов управления в управлении налоговыми рисками;
- работа с малым бизнесом;

— обеспечение определенности и последовательности в правоприменении на основе верховенства права.

Джоэл Слемрод [8] выделяет шесть недостатков стандартной модели налогообложения: 1) игнорирование затрат на налоговое администрирование и затрат на комплаенс (*No administrative or compliance costs*); 2) ограниченность инструментов налоговой политики (*limited tax policy instruments*) при чрезмерном внимании к налоговым базам и ставкам; 3) ограниченность поведенческих реакций налогоплательщиков на налогообложение (*limited behavioural response to taxation*); 4) чрезмерная уверенность в возможность получать полную и достоверную информацию (*string assumptions about information*); 5) стандартизация подходов к разным налогоплательщикам, особенно корпоративным (*invisible firms*); 6) недостаточное внимание к перечислению налога (*no role for tax remittance*) и переложению налогового бремени.

Автор предлагает новый подход к анализу налогообложения, который она называет «tax-systems perspective». При этом налоговая система рассматривается как определенный набор норм, разъяснений и процедур, который определяет основные элементы налоговых обязательств (прежде всего, объекты налогообложения и ставки), идентифицирует налогообязанных лиц и детализирует налоговые процедуры, включая получение сведений от третьих лиц и наложение налоговых санкций (*enforcement rules*). Системный налоговый анализ базируется на признании множественности издержек, связанных с исчислением и уплатой налогов; множественности поведенческих реакций на налогообложение со стороны налогоплательщиков; множественности налоговых инструментов, которыми располагает налоговая администрация.

Рассматривая налоговое администрирование в целом как обмен информацией между налогоплательщиками, налоговыми органами и налоговыми агентами, Слемрод признает фундаментальное влияние *информационной революции* на налоговые системы, которое ощущают все участники налоговых правоотношений. В конечном итоге автор предлагает последовательно расширять взаимодействие ученых и практиков в процессе обмена фактическими данными, институциональными знаниями и строгими методами анализа информации, что-

бы формулировать достоверные выводы о том, как устроен реальный мир налогообложения.

Подведем итоги. Как мы видим, налоговые системы современных государств претерпевают серьезную трансформацию, оперативно и адекватно реагируя на вызовы XXI столетия. В современных реалиях налоговое администрирование должно выражаться не в противостоянии налогоплательщиков налоговым органам, но в их *взаимодействии и сотрудничестве*. Переход к партнерским моделям налогового администрирования способствует его оптимизации с точки зрения бюджетных расходов и энергозатрат, ведет к снижению противоречивых интерпретаций налоговых норм и, соответственно, налоговых споров. В условиях, когда грань между правомерным и добросовестным поведением, с одной стороны, и злоупотреблением правом, извлечением необоснованной налоговой выгоды — с другой, размывается, продуцируя «серые зоны» между правом и не-правом, такие модели налогового администрирования придают налогоплательщику уверенность в том, что его налоговая стратегия соответствует букве и духу налогового права.

Примечания/References

1. Hans Gribnau, Eelco van der Enden, Kuralay Baisalbayeva. Codes of Conduct as a Means to Manage Ethical Tax Governance. *Intertax*, 2018, vol. 46, no. 5, pp. 390—407.
2. Allison Christians. Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality. *Washington University Journal of Law and Policy*, 2014, vol. 44, no. 1, pp. 39—59.
3. Ana Paula Dourado. Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies. *Intertax.*, 2018, vol. 46, no. 5, pp. 422—426.
4. Richard M. Bird. Improving Tax Administration in Developing Countries. *Journal of Tax Administration*, 2015, vol. 1, no. 1, pp. 23—45.
5. Stephen Daly. Tax Exceptionalism: A UK Perspective. *Journal of Tax Administration.*, 2017, vol. 3, no. 1, pp. 95—108.
6. Richard W. Murphy. Pragmatic Administrative Law and Tax Exceptionalism. *Duke Law Journal. Online*, 2014, vol. 64, no. 21, pp. 21—35.
7. Michael D'Ascenzo. Global Trends in Tax Administration. *Journal of Tax Administration*, 2017, vol. 1, no. 1, pp. 81—100.
8. Joel Slemrod. Sexing Up Tax Administration. *Journal of Tax Administration*. 2017. vol. 1, no. 1, pp. 6—22.