

Научная статья
УДК 347.73
doi: 10.17223/22253513/49/10

Кооперативный комплаенс – инновационная модель налогового администрирования: общий концепт, проблемы, преимущества и универсальные признаки

Александр Васильевич Демин¹

¹ *Сибирский федеральный университет, Красноярск, Россия, demin2002@mail.ru*

Аннотация. Анализируется модель кооперативного комплаенса, которая выступает альтернативой административно-командному стилю управления налогами. К преимуществам кооперативного комплаенса автор относит повышение определенности, укрепление репутации участвующих корпораций и снижение затрат на налоговый комплаенс. В качестве атрибутов налогового комплаенса автор называет реципрокность, взаимопонимание, доверие, честную игру, открытость и транспарентность, систему внутреннего налогового контроля и риск-менеджмент.

Ключевые слова: налоговое право, кооперативный комплаенс, реципрокность, доверие, транспарентность, внутренний налоговый контроль, риск-менеджмент

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

Для цитирования: Демин А.В. Кооперативный комплаенс – инновационная модель налогового администрирования: общий концепт, проблемы, преимущества и универсальные признаки // Вестник Томского государственного университета. Право. 2023. № 49. С. 114–130. doi: 10.17223/22253513/49/10

Original article
doi: 10.17223/22253513/49/10

Cooperative compliance as an innovative model of tax administration: general concept, problems, advantages and universal features

Alexander V. Demin¹

¹ *Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russian Federation, demin2002@mail.ru*

Abstract. The Cooperative compliance model was developed by the OECD as a response to the problems of aggressive tax planning by large corporations.

Cooperative compliance is a way of working proactively with taxpayers to ensure that information, taxes and fees are determined as correctly and as early in the taxation process as possible.

The functional and intended purpose of cooperative compliance is to move away from hostility between participants in tax interactions, to establish closer cooperative relationships and to better balance the interests of tax authorities with those of large organisations. This, in turn, should lead to greater transparency and tax compliance for large businesses, which in return for voluntary disclosure of disputed tax positions will receive greater predictability and certainty from the tax authorities, less supervisory attention and an overall reduction in tax compliance costs. In turn, the tax authorities will be able to redirect very limited administrative resources towards less co-operative and riskier taxpayers.

The benefits of cooperative compliance include strengthening the reputation of participating corporations, reducing uncertainty and increasing the predictability of tax-sensitive behaviour for all participants in tax interactions, overall reduction of tax control and tax disputes, and, as a consequence, reduction of tax administration costs for tax administrations and - compliance costs for taxpayers.

The problem is that the existence of a detailed legislative framework, as a regulatory prerequisite for the introduction of co-operative compliance, is often ignored in practice. Some differentiation of tax procedures for cooperative compliance participants is acceptable, while granting them direct economic benefits and advantages is controversial to say the least.

The main features of co-operative compliance should include:

(1) reciprocity (mutually beneficial exchange of services and information between tax authorities and taxpayers;

(2) availability of internal tax control system in the participant;

(3) openness and transparency;

(4) mutual trust, understanding and fair play;

(5) risk management.

Cooperative compliance does not cancel (and does not completely replace), but complements the general administrative-command model of tax administration, and is based on the classical triad of deterrence "obligation - control - responsibility". That is, tax administrations should apply the entire arsenal of means of persuasion and coercion, without absolutising any of them.

Keywords: tax law, cooperative compliance, reciprocity, trust, transparency, tax control framework, risk-management

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

For citation: Demin, A.V. (2023) Cooperative compliance as an innovative model of tax administration: general concept, problems, advantages and universal features. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Pravo – Tomsk State University Journal of Law*. 49. pp. 114–130. (In Russian). doi: 10.17223/22253513/49/10

Налоговые системы современных государств претерпевают серьезную трансформацию, реагируя на угрозы и вызовы XXI в. Тем не менее одна задача остается неизменной для каждой налоговой системы – это максимально возможное снижение уровня налогового некомплайенса.

В настоящее время глобальным трендом становится модернизация налоговых отношений, связанная со сдвигом акцентов в сторону партнёрских взаимодействий между регуляторами и регулируемыми, основанных на

диалоге, доверии, прозрачности, поиске балансов и достижении взаимных компромиссов.

В мире повсеместно отмечается активное внимание представителей научного сообщества и специалистов-практиков к новым формам и стратегиям налогового администрирования, способным оживить и модернизировать отношения между фискальными органами и налогоплательщиками. В этих условиях весьма привлекательна модель «кооперативного комплайенса», разработанная ОЭСР как реакция на проблемы агрессивного налогового планирования со стороны крупных корпораций – основных «потребителей» налоговых схем.

Общий концепт и преимущества кооперативного комплайенса

Кооперативный комплайенс, утверждает Лотта Бьёрклунд Ларсен, представляет собой способ проактивной (упреждающей) работы с налогоплательщиками для обеспечения того, чтобы информация, налоги и сборы были определены в максимальной степени правильно и как можно раньше в процессе налогообложения [1. Р. 26].

Из всех инструментов, разработанных для противодействия агрессивному уклонению от уплаты налогов налогоплательщиками, подчёркивают Майданска и Пембертон, программы кооперативного комплайенса – это тот инструмент, который больше всего нацелен на улучшение отношений между налоговой администрацией и налогоплательщиками. Он в меньшей степени ориентируется на контроль и сдерживание, чем на поощрение добровольного комплайенса. Его можно рассматривать как форму налоговых льгот, при которой налогоплательщики получают определенные выгоды в обмен на большую прозрачность [2. Р. 114].

Функционально-целевое предназначение кооперативного комплайенса – уйти от враждебности между участниками налоговых взаимодействий, установить более тесные отношения сотрудничества и лучше сбалансировать интересы налоговых органов с интересами крупных организаций [3. Р. 95–96]. В этом контексте обе стороны не должны воспринимать друг друга как врагов, ведущих позиционную «окопную» войну. Это должно привести к повышению прозрачности и налоговому комплайенсу крупного бизнеса, который в ответ на добровольное раскрытие информации о спорных налоговых позициях получит от налоговых органов большую предсказуемость и определенность, меньшее надзорное внимание и общее снижение затрат на налоговый комплайенс. В свою очередь налоговые органы смогут перенаправить весьма ограниченные административные ресурсы в сторону менее склонных к сотрудничеству и более рискованных налогоплательщиков.

В рамках обычного режима налогового контроля, который базируется на парадигме *catch-me-if-you-can* (поймай меня, если сможешь), налоговые администрации осуществляют последующий контроль за менеджментом компаний, обеспечивая налоговый комплайенс с помощью налоговых проверок и судебных разбирательств, часто – с длительными задержками между

фактическими транзакциями, обнаружением сомнительных налоговых позиций и разрешением юридических разногласий. В программах кооперативного комплаенса, напротив, ожидается, что обе стороны будут вести себя прозрачно и уменьшать информационную асимметрию, которая может проистекать как из налоговых решений менеджеров корпораций, так и из интерпретации и применения налоговых норм налоговыми органами [4. Р. 126].

Соглашаясь на добровольное раскрытие информации в режиме онлайн, налогоплательщик добровольно выходит за рамки налогового комплаенса, обозначенного законодательными предписаниями, т.е. признает возможным сделать больший шаг навстречу регулятору, чем официально требуют от него налоговые нормы.

Многие специалисты подчёркивают важность учета мотивационных факторов всех участников налоговых взаимодействий – как властных акторов (*regulator*), так и налогоплательщиков (*regulatee*). Какова же мотивация участвовать в кооперативном комплаенсе? Анализ зарубежных источников позволяет назвать три основных фактора. Первый бонус связан с повышением определенности налоговых позиций и минимизацией налоговых рисков, так как акцент в регуляторных практиках смещается от выявления налоговых нарушений *ex post* (постфактум) к предварительному контролю *ex ante*, превенции и самораскрытию информации [5. Р. 43]. Следующий мотивационный фактор – укрепление репутации корпорации-участника, так как само присоединение к программе кооперативного комплаенса может сигнализировать о стремлении налогоплательщика отказаться от стратегий агрессивного налогового планирования и выстраивать доверительно-прозрачные отношения с налоговой администрацией. Участие в программе позволяет корпорации улучшить свой публичный имидж, позиционируя себя в глазах общества добросовестной и комплаенсной компанией. Еще одна важная мотивация – снижение общих затрат на налоговый комплаенс, что обусловлено, в частности, заблаговременным разрешением неопределённых налоговых позиций при подготовке налоговых деклараций, снижением интенсивности налогового аудита и сокращением налоговых споров.

Разумеется, разногласия в части интерпретации налоговых норм и налоговых позиций между участниками кооперативного комплаенса возможны и даже неизбежны. Наличие таких расхождений свидетельствует не об отказе сторон от сотрудничества, но их следует рассматривать как вполне нормальную ситуацию дискуссии при разрешении сложных вопросов. В этом контексте в докладе ОЭСР 2013 г. содержится специальная оговорка о том, что кооперативный комплаенс не должен давать налоговым органам каких-либо окончательных и неоспоримых «преимуществ» с точки зрения толкования закона, поскольку это может привести к установлению «мягкого права», созданного налоговым органом, фактически подменяющего налоговое или прецедентное право, разработанное судами [6. Р. 49]. Интерпретируя закон, налоговый орган должен руководствоваться едиными канонами толкования как в рамках кооперативного комплаенса, так и в рамках

обычного аудита. При этом программы кооперативного комплаенса, как правило, направлены на то, чтобы налоговые споры разрешались более оперативно и на компромиссной основе. Разумеется, при необходимости у налогоплательщика всегда должно сохраняться право оспорить точку зрения налогового органа в судебном порядке [6. Р. 50].

Пороговые критерии для участия в программах кооперативного комплаенса включают две подгруппы:

– *объективные*, связанные с объективными характеристиками компании (например, трансграничный статус, определенный уровень оборота или выручки, стоимость активов, сложная организационная структура и т.п.);

– *субъективные*, связанные с подтверждением компанией своей добросовестности в налоговых вопросах (например, готовность сотрудничать с регулятором, надлежащая репутация, отсутствие налоговых санкций за определенный период, наличие системы внутреннего налогового контроля и т.п.).

В целом же программы кооперативного комплаенса повсеместно рассчитаны на крупных налогоплательщиков, пороговые значения для участия в них изначально «отсекают» субъектов малого и среднего бизнеса. Так, в Италии присоединиться к релевантной программе вправе компании с доходом не менее 10 млрд евро, в США – с активами более 10 млн долл., в Канаде – входящие в группу с совокупным оборотом более 250 млн канадских долларов и т.д.

Итак, к преимуществам кооперативного комплаенса относится укрепление репутации участвующих корпораций, снижение неопределенности и повышение предсказуемости налоговозначимого поведения для всех участников налоговых взаимодействий, общее снижение масштабов налогового контроля и налоговых споров и, как следствие, сокращение расходов на налоговое администрирование для налоговых администраций и расходов на комплаенс для налогоплательщиков.

Проблемы и вызовы кооперативного комплаенса

Наличие детально разработанной законодательной основы, как нормативной предпосылки для внедрения кооперативного комплаенса, на практике нередко игнорируется. Многие страны вводили указанный режим изначально в виде либо пилотных проектов (например, Дания, Италия, Словения, Финляндия, Норвегия, Австрия, Бельгия, США, Россия, Сингапур и др.), регламентация которых так или иначе отдаётся на откуп налоговой администрации, либо полуформальных соглашений с заинтересованными налогоплательщиками (например, Новая Зеландия, Нидерланды), либо «мягко-правовых» актов отраслевого или надотраслевого характера (например, в Испании модель кооперативного комплаенса изначально была закреплена в Кодексе надлежащей налоговой практики, одобренном Форумом крупных компаний в 2010 г.). Такой подход ставит вопрос о легитимности применяемой модели.

Ханс Грибнау относит кооперативный комплаенс к области так называемого процедурного налогового права (*procedural tax law*), в рамках которого налоговая администрация наделена широкими дискреционными полномочиями, направленными на повышение и внедрение налогового комплаенса [7. Р. 194]. К примеру, законодатель оставляет налоговой администрации пространство, чтобы решить, как лучше распределить её весьма ограниченные ресурсы. Какие-либо указания в законе на этот счёт отсутствуют. Точно так же закон не диктует налоговым органам интенсивность и частоту налоговых проверок, не определяет, кого именно и когда им следует проверять и т.д. Тем самым, по мнению автора, закон оставляет налоговой администрации свободу усмотрения для реализации неофициальной стратегии кооперативного комплаенса [7. Р. 194–197].

В рамках подхода, продемонстрированного Грибнау, у налоговой администрации должно быть достаточно пространства для маневра, чтобы оперативно и гибко приспособлять свои административные стратегии к вызовам окружающей социальной среды. Характерно, что, согласно голландскому законодательству, налоговая администрация вправе организовывать правоприменительный процесс по своему усмотрению и может (и даже должна) разрабатывать нормативную основу реализации такого усмотрения. Здесь речь идет не о перечне полномочий налогового органа и не о содержательном наполнении последних, но о способах и процедурах осуществления таких полномочий.

Думается, с подходом Грибнау отчасти возможно согласиться. Действительно, выбор форм, методов и инструментов налогового контроля, выбор проверяемых налогоплательщиков, предмета, глубины, интенсивности и продолжительности контрольных мероприятий, а также многие другие процедурные аспекты налогового администрирования относятся к области усмотрения налоговых органов. Проще говоря, уполномоченный субъект вправе самостоятельно решать, кого, когда и как он будет проверять. Главное – исключить дискрецию регулятора в части материального налогового права, т.е. не допустить какое-либо усмотрение в части изменения налоговых обязательств налогоплательщика.

Выразим мнение, что без надлежащей законодательной основы деятельность регулятора утрачивает легитимность, а налогоплательщики не получают должной определенности и предсказуемости в организации своих дел. Поэтому и налоговые администрации, и налогоплательщики в любом случае должны оставаться в рамках правового поля.

Немало дискуссий при внедрении программ кооперативного комплаенса вызывает проблема равного обращения. Она была рассмотрена ОЭСР в докладе 2013 г., где сделан вывод о совместимости кооперативного комплаенса с принципом равенства. По мнению ОЭСР, поскольку крупные корпоративные налогоплательщики отличаются сложностью и масштабом своих операций, они требуют иного организационного подхода, чем тот, который подходит для управления мелкими и средними корпоративными налогоплательщиками. Участие налогоплательщика в программе

кооперативного комплайенса должно содействовать росту налоговой определенности и снижению затрат на комплайенс благодаря улучшению отношений с налоговой администрацией. Тем самым, согласно позиции ОЭСР, программа кооперативного комплайенса должна способствовать налоговому комплайенсу, обеспечивая уплату правильной суммы налога в установленный срок, и не нацелена на достижение другого или более благоприятного налогового результата для участника программы по сравнению с иными налогоплательщиками [6. Р. 45–48].

По мнению Алисии Майданска и Джонатана Пембертона, некоторая дифференциация налоговых процедур в отношении участников кооперативного комплайенса вполне допустима, в то время как предоставление им прямых экономических льгот и преимуществ является по меньшей степени спорным решением [2].

Основные характеристики кооперативного комплайенса

Реципрокность

Очевидно, налогоплательщик будет участвовать в программе кооперативного комплайенса в том случае, когда он ожидает получить от этого *что-то взамен*, т.е. определенные выгоды. Как подчеркивает ОЭСР в докладе 2007 г., «полное и своевременное раскрытие информации и прозрачность являются серьезным отклонением от базовых отношений, и неразумно ожидать, что они будут предоставлены налоговым органам без значимой взаимности со стороны последних» [9].

По мнению учёных, «доверие строится и поддерживается в отношениях кооперативного комплайенса в связи с ожиданиями взаимности (реципрокности). Люди доверяют тому, кого они считают заслуживающими доверия» [10. Р. 72]. Следовательно, в обмен на налоги налогоплательщики должны получать не только публичные товары и услуги, но и разумное управление, уважительное отношение и защиту демократических принципов и процедур [11. Р. 269]. Для достижения этого отношения между налогоплательщиком и налоговой администрацией должны быть основаны на постоянном диалоге по вопросам, вызывающим сомнения или трудности, предпочтительно в режиме реального времени, а иногда – даже в перспективе.

Итак, в рамках кооперативного комплайенса налогоплательщики и налоговые администрации соглашаются на взаимовыгодное сотрудничество, уходя от конфронтации. Первые обеспечивают полную прозрачность своей налоговозначимой деятельности – транзакций, финансовой документации и иных вопросов, связанных с налогообложением, а также условия, необходимые для налогового контроля в режиме реального времени, вторые гарантируют участникам программы предсказуемость и определённую в части налогового режима текущих операций [4. Р. 126]. Это позволяет избежать последующих разногласий и судебных разбирательств. Кроме того, налоговая администрация получает возможность перераспределять свои ресурсы,

сосредоточив внимание на проверках налогоплательщиков с высоким уровнем риска, а налогоплательщики – снизить свои издержки на комплаенс. В конечном итоге от такого сотрудничества выигрывают обе стороны. Желательный результат – повышение налогового комплаенса при меньших затратах для всех участников налоговых отношений.

Таким образом, реципрокность, т. е. рассмотрение налоговых взаимодействий как отношений взаимовыгодного обмена, составляет важнейшую предпосылку для имплементации кооперативного комплаенса в практику налогового администрирования.

Система внутреннего налогового контроля

Программы кооперативного комплаенса в большинстве юрисдикций требуют от претендентов (участников) разработки и внедрения эффективной системы внутреннего налогового контроля (Tax Control Framework, TCF), которая бы надежно гарантировала надлежащее исполнение налоговых обязательств, а также позволяла бы своевременно выявлять налоговые риски (неопределенные налоговые позиции) и в онлайн-режиме информировать о них налоговую администрацию.

По мнению ОЭСР, TCF представляет собой «часть системы внутреннего контроля, которая обеспечивает точность и полноту налоговых деклараций и раскрытия информации, предоставляемых компанией» [6]. Четких критериев и правил для разработки TCF не существует. В любом случае TCF нужно строить, исходя из базовых представлений о внутреннем корпоративном контроле.

В докладе 2016 г. ОЭСР назвала шесть принципов (*essential building blocks*) разработки и внедрения TCF: (1) утверждение налоговой стратегии (*tax strategy established*) высшим руководством компании; (2) комплексное применение (*applied comprehensively*), т.е. TCF должна позволять контролировать весь спектр деятельности компании и в идеале должна быть встроена в повседневное управление бизнес-процессами; (3) формализованная ответственность (*responsibility assigned*), в рамках которой руководство компании несет ответственность за разработку, внедрение и эффективность системы налогового контроля; (4) документированное управление (*governance documented*), т.е. наличие системы правил и отчетности, которая обеспечивала бы сравнение транзакций и событий с установленными нормативами для выявления потенциальных рисков некомплаенса и управления ими; (5) практическое тестирование (*testing performed*), т.е. соответствие фактической деятельности компании политике и процессам, воплощенным в TCF, должно быть предметом регулярного мониторинга, тестирования и обслуживания; (6) предоставленные гарантии (*assurance provided*), т.е. TCF должна быть способна гарантировать, что налоговые риски подлежат надлежащему контролю и что на такие результаты, как налоговые декларации, можно положиться. Указанные принципиальные элементы были

восприняты в качестве передовой практики для разработки системы TCF, применяемых в программах кооперативного комплайенса [12].

Для чего участнику программы нужна действенная система TCF и насколько оправданы затраты на ее поддержание? Главное, что требуется от налогоплательщика, – заблаговременно уведомить налоговый орган о тех аспектах своей налоговой политики, которые могут продуцировать споры и разнонаправленные интерпретации. «Акцент смещается с налоговой декларации, которая содержит позиции, основанные на действиях, ранее принятых налогоплательщиком, на самое начало процесса, т. е. ещё до того, как налогоплательщик совершил действия, значимые для налогообложения» [10. Р. 68]. Идея заключается в том, чтобы налогоплательщик доводил спорные налоговые позиции до сведения налоговой администрации непосредственно по мере их возникновения, т.е. фактически в режиме реального времени – еще до подачи налоговых деклараций по соответствующим налогам. Тем самым у сторон появляется возможность заранее согласовать сложную налоговую позицию, избежав в дальнейшем непреднамеренных ошибок и налоговых споров.

Поскольку налоговые вопросы сопровождают множество аспектов деятельности любой компании (например, все коммерческие транзакции), налогоплательщику требуется осуществлять постоянный налоговый мониторинг своих операций. Лишь в процессе постоянного внутреннего контроля – предварительного, текущего и последующего – у налогоплательщика появляется реальный потенциал своевременно выявлять налоговые риски и раскрывать их налоговому органу, который, в свою очередь, способен оперативно отреагировать на эти риски, в режиме *ex ante* разъясняя спорные моменты и тем самым купирова «зоны неопределенности» еще на этапе налогового планирования.

Открытость и транспарентность

Налогово-правовая определенность выступает ключевой ценностью для всех участников кооперативного комплайенса. Не случайно в документах ОЭСР применительно к модели кооперативного комплайенса широко применяется лозунг «Транспарентность в обмен на определенность».

Напомним, что двухсторонний (встречный) обмен информацией между фискальными органами и налогоплательщиками – фундаментальная основа современного налогообложения. Причем в отношениях налогоплательщиков и налоговых органов принято констатировать феномен асимметричности информации [13. Р. 54]. Суть его в том, что каждый из участников налогового взаимодействия обладает (или должен обладать по определению) сведениями, в которых заинтересован другой участник, его визави. О каких сведениях идёт речь? На стороне налогоплательщика, это – знания о налоговозначимых фактах и обстоятельствах его деятельности, на стороне налогового органа – знания о том, как следует правильно интерпретировать налоговые нормы, а также официальная оценка налоговозначимых фактов и

их юридическая интерпретация в отношении возможных последствий. Получить такие сведения без содействия того, кто ими обладает, если и возможно, то лишь при высоких расходах комплаенсных и административных ресурсов. Поэтому в концептуальном, организационном и технологическом усовершенствовании информационного обмена заинтересованы обе стороны налогового правоотношения – и налоговые органы, и налогоплательщики.

Итак, снижение неопределённости – тот общий интерес, который составляет основу добровольного сотрудничества налогоплательщиков и налоговых органов в рамках программ кооперативного комплаенса. В рамках кооперативного комплаенса стратегии налогообложения отслеживаются в рамках непрерывного процесса, а все неопределённости разрешаются по мере их возникновения, а не в ретроспективе. Обе стороны только выигрывают от устранения неопределённости как в отношении содержания налоговых норм, подлежащих применению (нормативная неопределённость), так и в отношении налогово-правового режима транзакций, планируемых налогоплательщиком (фактическая неопределённость). Причём для налогоплательщика очень важно быть уверенным в том, что налоговый орган не будет в дальнейшем оспаривать согласованную сторонами текущую налоговую позицию.

Налогоплательщик действует прозрачно, если он добровольно информирует налоговые органы о возможных налоговых рисках, включая соответствующие факты и обстоятельства. В условиях административно-командных подходов, замкнутых на парадигме «ты убегаешь – я догоняю», сделать это весьма затруднительно. Чтобы переломить ситуацию, налогоплательщик и налоговый орган должны из антагонистов превратиться в партнёров, которые взаимно заинтересованы в сотрудничестве и обоснованно доверяют друг другу.

Взаимное доверие, взаимопонимание и «fair play»

Важнейший фактор кооперативного комплаенса – взаимное доверие и взаимопонимание между участниками налоговых взаимодействий. «Сотрудничество, основанное на взаимном уважении и доверии, суть этой комплаенс-стратегии, – подчеркивает Ханс Грибнау. – Конечно, речь идет об обоснованном, разумном доверии между налоговой администрацией и налогоплательщиками, а не о наивном доверии. Уважение – еще одна важная ценность, которая, в свою очередь, требует чуткости со стороны налоговых чиновников» [7. Р. 188–190].

В этом контексте следует подчеркнуть добровольность перехода на рассматриваемый режим для крупных налогоплательщиков, которые вольны выбирать, присоединиться им к программе кооперативного комплаенса или нет. Не существует никаких законодательных положений, которые обязывали бы компанию участвовать в этом налоговом режиме.

Термин «взаимопонимание» можно определить как готовность поставить себя на место другого и попытаться понять его точку зрения. В частности, налоговые органы должны хорошо понимать реалии той социальной, политической, экономической и культурной среды, в которой работает крупный бизнес, а также коммерческие факторы, лежащие в основе транзакций и действий, предпринимаемых налогоплательщиками. Это весьма актуальный аспект, так как, по мнению многих ученых и представителей крупного бизнеса, налоговым служащим катастрофически не хватает знаний о бизнесе и коммерческих реалиях [14. Р. 169]. Эмпатический, т.е. настроенный на сопереживание подход повышает уважение налогоплательщиков к налоговому органу и склонность к сотрудничеству, а также снижает риски непонимания между участниками налоговых взаимодействий [15. Р. 501].

В докладе ОЭСР 2007 г. «Расширенные отношения» в числе принципов новой модели налогового администрирования называется *коммерческая осведомленность* (commercial awareness): налоговый орган должен понимать коммерческие и налоговые причины налоговых позиций, занимаемых налогоплательщиками. Принцип коммерческой осведомленности, по мнению ОЭСР, включает два аспекта – общий и частный. В первом случае речь идёт о понимании сути бизнеса (business of how to do business), включая работу компании на внутреннем и международном рынках, динамику рыночной конкуренции, вопросы финансовой отчётности и бухучёта, а также проблемы корпоративного управления. Частный аспект осведомленности требует от налоговиков понимания специфики (или уникальности) отрасли и бизнеса конкретного налогоплательщика, его стратегии управления рисками, склонности к принятию риска в налоговой сфере, налоговой деятельности и процессах принятия налоговых решений, а также взаимодействий между налоговой службой и структурными единицами компании.

Термин «доверие» обычно подразумевает особое качество отношений, когда взаимодействующие стороны приписывают друг другу позитивные качества (честность, добросовестность, уважение и т.п.) и внутреннюю мотивацию поддерживать отношения. Нередко, говоря о доверии к налоговой администрации, налоговеды имеют в виду «общее мнение отдельных лиц и социальных групп о том, что налоговые органы доброжелательны и работают на общее благо» [16. Р. 212].

С точки зрения ОЭСР, кооперативный комплайенс требует, чтобы все участники налоговых взаимодействий выходили за рамки того минимума, которому они обязаны следовать по закону. Они сделают это только в том случае, если увидят пользу от этих новых отношений. И, по сути, они не будут делать этого на постоянной основе, если между ними не будут установлены и поддерживаться доверительные отношения. При этом доверие нельзя приобрести или потребовать, его нужно заработать. Доверие требует от каждой стороны такого поведения, которое другие стороны считают заслуживающим доверия, что означает быть авторитетным (компетентность), надёжным (выполнение взятых на себя обязательств), дружелюбным (обращение с другими, принимая их человеческие потребности, чувства и

недостатки) и неэгоистичным (способность выходить за рамки собственной повестки). Чтобы возникло доверие, требуется время. И оно возникает лишь только через личное общение и последовательность поведения [17].

Вместе с тем модели налогового администрирования, основанные на доверии, требуют совершенно иного мышления от налоговых служащих, которые по многолетней традиции привыкли полагаться на иерархические взаимоотношения с налогоплательщиками. Такая смена мышления требует серьёзных усилий. Для весьма значительной части должностных лиц на ментальном уровне нелегко перейти от антагонистического подхода с упором на властные полномочия и принуждение к установлению с налогоплательщиками доверительных отношений взаимного сотрудничества.

Что касается принципа «fair play», то он проявляется в соблюдении согласованных условий сотрудничества обеими сторонами, даже если такие условия выработаны и утверждены неформальным образом. В зарубежной литературе такой подход называют «мягкой» версией правовой определённости [4. Р. 130]. К примеру, в подавляющем большинстве программ кооперативного комплаенса предварительные рунинги и разъяснения, а также иные согласования налоговых позиций не являются юридически обязательными для обеих сторон. Гипотетически налогоплательщик может их не выполнять, а налоговый орган – от них отказаться. Более того, правовые последствия следования таким налоговым позициям не препятствуют последующему налоговому аудиту и могут быть оспорены в судебном порядке. Однако, как показывает практика, участники кооперативного комплаенса повсеместно стремятся следовать согласованным налоговым позициям, чтобы продемонстрировать свою добросовестность и не подрывать дух сотрудничества.

Риск-менеджмент

В последние годы управление рисками значительно развилось и превратилось в систематический процесс, в котором действенный и результативный выбор делается в широком диапазоне инструментов, обеспечивающих налоговый комплаенс. Эти инструменты включают вмешательства, которые призваны стимулировать добровольный комплаенс и предотвращать некомплаенс и которые учитывают поведение конкретных налогоплательщиков [6].

Риск-менеджмент, подобно уже рассмотренным выше факторам – реципрокности, внутреннему контролю, прозрачности, транспарентности, взаимопониманию и доверию, относится к универсальным элементам налогового администрирования. Но именно в модели кооперативного комплаенса он получает наибольшую значимость и признание [18. Р. 230].

Риск-менеджменту налоговых органов коррелируют внутренние системы управления налоговыми рисками самих корпораций, охватывающие совокупность действий, инструментов и процессов, применяемых для предотвращения, смягчения и контроля за налоговыми рисками. Для реализации подобной стратегии налоговые органы, по мнению ОЭСР, должны

разработать профиль налоговых рисков для каждого налогоплательщика (оценка рисков), который должен позволить налоговым органам осуществлять налоговое администрирование с учетом ограниченных ресурсов правоприменения и различных характеристик налогоплательщиков (распределение ресурсов на основе рисков) [17]. Перманентный анализ и адресность – вот два столпа, на которых зиждется концепт риск-ориентированного налогового администрирования.

Налогоплательщики, которые ведут себя прозрачно и представляют собой меньший риск, могут разумно ожидать, что налоговые органы будут относиться к ним с большим доверием и, следовательно, получают возможности нести меньшие затраты на комплаенс, в то время как налогоплательщики с высоким риском должны ожидать к себе более пристального внимания со стороны регулятора. Тем самым риск-менеджмент всегда нацелен на повышение гибкости налогового администрирования, когда регулятор стремится дифференцировать свои контролирующие реакции в зависимости от «профиля» налогоплательщика, его фактического и потенциального поведения в части налогового комплаенса.

По критерию налогового комплаенса в любой налоговой системе можно выделить три наиболее общие подгруппы налогоплательщиков:

- *законопослушные*, которые всегда соблюдают закон;
- *некомплаенсные*, которые убеждены в объективной необходимости не платить налоги;
- *колеблющиеся*, которые могут соблюдать или не соблюдать налоговые нормы ситуативно, в зависимости от влияния на них разнообразных монетарных и немонетарных факторов.

Таким образом, всю массу налогоплательщиков можно представить в виде комплаенс-континуума с полюсами – от абсолютно законопослушных (полный комплаенс) до убежденных правонарушителей (полный некомплаенс). Причём положение конкретного лица в этом континууме не является жестко фиксированным, но может изменяться с течением времени в зависимости от изменения как самого человека, так и окружающей его среды, т.е. от сложившихся условий и обстоятельств.

Как отмечает Джоэл Слемрод, практически все согласны с тем, что налоговое агентство, как и другие правительственные бюрократии, должно использовать свои ресурсы эффективно и действенно [19. Р. 6]. Нельзя приставить налогового инспектора к каждому налогоплательщику – это просто-напросто невозможно. В таких условиях для налоговой администрации будет более продуктивно сосредоточиться на аудите налогоплательщиков, входящих в условные «группы риска». Напротив, те налогоплательщики, которые регулярно демонстрируют готовность к добросовестному сотрудничеству с налоговыми органами, могут рассчитывать на менее пристальное «внимание» к своей деятельности [20. Р. 658]. Тем самым своеобразным «поощрением» для комплаенсных налогоплательщиков будет снижение интенсивности налогового контроля и, соответственно, снижение издержек на комплаенс.

Сегментация налогоплательщиков и индивидуальный подход – ключевые аспекты риск-ориентированного налогового администрирования. Налоговый риск-менеджмент должен начинаться с классификации всех потенциальных налогоплательщиков на относительно однородные подгруппы по критерию их различий в необходимых административных ресурсах, инструментах и стратегиях, которые налоговые органы применяют для взимания с них налоговых платежей. При этом тактика противодействия налоговому некомплайенсу со стороны различных категорий налогоплательщиков может иметь свою специфику. Разумеется, дифференцированный подход не должен приводить к уменьшению суммы уплачиваемых налогов отдельными налогоплательщиками, иначе – налицо нарушение принципа равенства.

Таким образом, риск-менеджмент базируется на формуле «tit for tat», когда меры налогового контроля корректируются в ответ на поведение налогоплательщика. Главное здесь – проявлять справедливость и разумность по отношению к тем, кто готов к сотрудничеству, сосредоточив правоохранные ресурсы на тех, кто откровенно игнорирует свои налоговые обязательства. Цель состоит в том, чтобы большинство вопросов решалось на основе взаимного диалога с наращиванием налогового принуждения только в отношении тех налогоплательщиков, которые демонстрируют устойчивое невыполнению своих налоговых обязательств.

Заклбчение

Разработка и внедрение программ кооперативного комплаенса обусловлены стремлением регуляторов перейти от конфронтации с крупнейшими налогоплательщиками к конструктивному взаимодействию. Релевантные режимы базируются на добровольности участия, реципрокности, функционировании локальных систем внутреннего налогового управления, взаимном доверии, стремлении к пониманию корпоративных проблем, принципах «честной игры» и риск-менеджменте.

Преимущество кооперативного комплаенса состоит в возможности радикально снизить затраты всех участников на налоговый комплаенс. Это касается и властных субъектов, и частных лиц. В конечном итоге масштаб непреднамеренных налоговых ошибок и агрессивного налогового планирования снижается, а налоговый комплаенс в целом нарастает. Именно эти факторы обусловили успех программ кооперативного комплаенса во всем мире, включая и нашу страну.

При этом следует помнить, что кооперативный комплаенс – лишь один из драгоценных камней в ожерелье из инструментов налогового администрирования. Оптимальная государственная стратегия состоит в комбинировании всех регуляторных средств, включая наращивание эффективности налогового принуждения, повышение качества государственных услуг, изменение к лучшему налоговой культуры общества. Таким образом, кооперативный комплаенс не отменяет (и не заменяет полностью), но дополняет общую административно-командную модель налогового

администрирования и базируется на классической триаде сдерживания «обязывание – контроль – ответственность». То есть налоговые администрации должны применять весь арсенал средств убеждения и принуждения, не абсолютизируя ни одно из них. Только так можно эффективно и действенно реагировать на многообразные мотивации налогоплательщиков, которые определяют выбор последними между комплаенсом и некомплаенсом.

Список источников

1. Larsen L.B. What Tax Morale? A Moral Anthropological Stance on a Failed Cooperative Compliance Initiative // *Journal of Tax Administration*. 2019. Vol. 5, № 1. P. 26–40.

2. Majdanska A., Pemberton J.L. Different Treatment, Same Outcome: Reconciling Co-operative Compliance with the Principle of Legal Equality // *Journal of Tax Administration*. 2019. Vol. 5, № 1. P. 111–144.

3. Goslinga S., de Jonge J., Siglé M., van de Hel-Van Dijk L. Cooperative Compliance Programmes: Who Participates and Why? // *Journal of Tax Administration*. 2021. Vol. 6, № 2. P. 95–121.

4. Eberhartinger E., Zieser M. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs // *Schmalenbach Journal of Business Research*. 2021. Vol. 73, № 1. P. 125–178.

5. Goslinga S., Siglé M., Veldhuizen R. Cooperative Compliance, Tax Control Frameworks and Perceived Certainty About the Tax Position in Large Organisations // *Journal of Tax Administration*. 2019. Vol. 5, № 1. P. 41–65.

6. OECD (2013). Co-operative Compliance: A Framework, From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris. URL: <https://www.oecd.org/tax/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm> (дата обращения: 08.09.2021).

7. Gribnau H. Cooperative Compliance: Some Procedural Tax Law Issues // *Tax Assurance*. Deventer : Kluwer, 2015. P. 183–216.

9. OECD (2007). The Enhanced relationship. Tax Intermediaries Study: Working Paper 6, OECD Publishing, Paris. URL: <http://www.oecd.org/ctp/administration/39003880.pdf> (дата обращения: 08.09.2021).

10. Huiskers-Stoop E., Gribnau H. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model // *Journal of Tax Administration*. 2019. Vol. 5, № 1. P. 66–110.

11. Braithwaite V. Tax System Integrity and Compliance: The Democratic Management of the Tax System // *Taxing Democracy*. Farnham : Ashgate Publishing Ltd., 2002. P. 269–287.

12. OECD (2016). Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks, OECD Publishing, Paris. URL: doi: 10.1787/9789264253384-en (дата обращения: 08.09.2021).

13. Végh G., Gribnau H. Tax Administration Good Governance // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27, № 1. P. 48–60.

14. Larsen L.B., Oats L. Taxing Large Businesses: Cooperative Compliance in Action // *Intereconomics*. 2019. Vol. 54, № 3. P. 165–170.

15. Höglund M. Professional Communication of the Tax Authorities // *Intertax*. 2014. Vol. 42, № 8/9. P. 496–508.

16. Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I. Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The «Slippery Slope» Framework // *Journal of Economic Psychology*. 2008. Vol. 29, № 2. P. 210–225.

17. OECD (2007). The Enhanced Relationship. Tax Intermediaries Study: Working Paper 6, OECD Publishing, Paris. URL: <http://www.oecd.org/ctp/administration/39003880.pdf> (дата обращения: 08.09.2021).

18. De Widt D., Oats L. Risk assessment in a Co-operative Compliance Context: A Dutch-UK Comparison // *British Tax Review*. 2017. № 2. P. 230–248.

19. Slemrod J. Sexing Up Tax Administration // *Journal of Tax Administration*. 2017. Vol. 1, № 1. P. 6–22.

20. Freedman J. Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice // *UBC Law Review*. 2012. Vol. 44, № 3. P. 627–662.

References

1. Larsen, L.B. (2019) What Tax Morale? A Moral Anthropological Stance on a Failed Cooperative Compliance Initiative. *Journal of Tax Administration*. 5(1). pp. 26–40.

2. Majdanska, A. & Pemberton, J.L. (2019) Different Treatment, Same Outcome: Reconciling Cooperative Compliance with the Principle of Legal Equality. *Journal of Tax Administration*. 5(1). pp. 111–144.

3. Goslinga, S., de Jonge, J., Siglé, M. & van de Hel-Van Dijk, L. (2021) Cooperative Compliance Programmes: Who Participates and Why? *Journal of Tax Administration*. 6(2). pp. 95–121.

4. Eberhartinger, E. & Zieser, M. (2021) The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. *Schmalenbach Journal of Business Research*. 73(1). pp. 125–178. DOI: 10.1007/s41471-021-00108-6

5. Goslinga, S., Siglé, M. & Veldhuizen, R. (2019) Cooperative Compliance, Tax Control Frameworks and Perceived Certainty About the Tax Position in Large Organisations. *Journal of Tax Administration*. 5(1). pp. 41–65.

6. OECD. (2013) *Co-operative Compliance: A Framework, From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing. [Online] Available from: <https://www.oecd.org/tax/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm> (Accessed: 8th September 2021).

7. Gribnau, H. (2015) Cooperative Compliance: Some Procedural Tax Law Issues. In: Russo, R. (ed.) *Tax Assurance*. Deventer: Kluwer. pp. 183–216.

9. OECD. (2007) *The Enhanced relationship. Tax Intermediaries Study: Working Paper 6*. Paris: OECD Publishing. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/ctp/administration/39003880.pdf> (Accessed: 8th September 2021).

10. Huiskers-Stoop, E. & Gribnau, H. (2019) Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *Journal of Tax Administration*. 5(1). pp. 66–110.

11. Braithwaite, V. (2002) Tax System Integrity and Compliance: The Democratic Management of the Tax System. In: Braithwaite, V. (ed.) *Taxing Democracy*. Farnham: Ashgate Publishing Ltd. pp. 269–287.

12. OECD. (2016) *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264253384-en

13. Végh, G. & Gribnau, H. (2018) Tax Administration Good Governance. *EC Tax Review*. 27(1). pp. 48–60.

14. Larsen, L.B. & Oats, L. (2019) Taxing Large Businesses: Cooperative Compliance in Action. *Intereconomics*. 54(3). pp. 165–170.

15. Höglund, M. (2014) Professional Communication of the Tax Authorities. *Intertax*. 42(8/9). pp. 496–508.

16. Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008) Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework. *Journal of Economic Psychology*. 29(2). pp. 210–225.

17. OECD. (2007) *The Enhanced Relationship. Tax Intermediaries Study: Working Paper 6*. Paris: OECD Publishing. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/ctp/administration/39003880.pdf> (Accessed: 8th September 2021).

18. De Widt, D. & Oats, L. (2017) Risk assessment in a Co-operative Compliance Context: A Dutch-UK Comparison. *British Tax Review*. 2. pp. 230–248.

19. Slemrod, J. (2017) Sexing Up Tax Administration. *Journal of Tax Administration*. 1 (1). pp. 6–22.

20. Freedman, J. (2012) Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice. *UBC Law Review*. 44(3). pp. 627–662.

Информация об авторе:

Демин А.В., доцент, доктор юридических наук, профессор кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права Сибирского федерального университета (Красноярск, Россия). E-mail: demin2002@mail.ru

Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Information about the author:

A.V. Demin, Associate Professor, Doctor of Law, Professor of the Department of Business, Competition and Financial Law, Siberian Federal University (Krasnoyarsk, Russian Federation). E-mail: demin2002@mail.ru

The author declares no conflicts of interests.

*Статья поступила в редакцию 08.09.2021;
одобрена после рецензирования 18.02.2022; принята к публикации 20.10.2023.*

*The article was submitted 08.09.2021;
approved after reviewing 18.02.2022; accepted for publication 20.10.2023.*