

Психологические факторы налогового комплайенса

Демин А.В.

Сибирский федеральный государственный университет (ФГАОУ ВО СФУ), г. Красноярск, Российская Федерация

ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-3437-7401>, e-mail: demin2002@mail.ru

Работа направлена на выяснение и концептуализацию социально-психологических факторов налогового комплайенса. Автор поддерживает тезисы школы поведенческой экономики (behavioural economics) о том, что стандартная модель сдерживания — полезная отправная точка для понимания мотиваций и поведения налогоплательщиков. Но ее верные в целом тезисы не в полной мере учитывают данные иных гуманитарных наук о важности неэкономических (социальных, психологических) мотиваций для налогового комплайенса. Соответственно, стандартная модель подлежит расширению и дополнению многочисленными неэкономическими факторами, влияющими на налоговый комплайенс. Каждый налогоплательщик находится под сильным влиянием окружающей его среды, включая нормы, ценности, установки и обычаи, а также взаимодействия налогоплательщика с налоговыми органами. Поэтому фактические механизмы налогового комплайенса всегда намного сложнее, а представления людей о налогах суть нечто большее, чем рациональное сопоставление индивидуальных затрат и выгод.

Ключевые слова: налоговый комплайенс, стандартная модель сдерживания, человек рациональный, налоговая мораль, социальные нормы.

Финансирование. Исследование выполнено при финансовой поддержке Российского фонда фундаментальных исследований (РФФИ) в рамках научного проекта № 20-011-00080 «Налоговый комплайенс и правовые средства его обеспечения».

Для цитаты: Демин А.В. Психологические факторы налогового комплайенса [Электронный ресурс] // Психология и право. 2023. Том 13. № 1. С. 170–178. DOI:10.17759/psylaw.2023130112

Psychological Factors of Tax Compliance

Alexander V. Demin

Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russia,

ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-3437-7401>, e-mail: demin2002@mail.ru

This study aims to clarify and conceptualize the socio-psychological factors of tax compliance. The author supports the thesis of the behavioral economics school that the standard model of deterrence is a useful starting point for understanding taxpayer motivations and

behavior. But her theses, which are generally correct, do not fully take into account the data of other humanities about the importance of non-economic (social, psychological) motivations for tax compliance. Therefore, the standard model has to be extended and supplemented with numerous non-economic factors affecting tax compliance. Each taxpayer is strongly influenced by its environment, including norms, values, attitudes and customs, as well as the taxpayer's interactions with the tax authorities. Therefore, the actual mechanisms of tax compliance are always much more complex, and people's perceptions of taxes are more than a rational comparison of individual costs and benefits.

Keywords: tax compliance, standard deterrence theory, homo economicus, tax morality, social norms.

Funding. The reported study was funded by Russian Foundation for Basic Research (RFBR), project number 20-011-00080 “Tax Compliance and Legal Ways for Its Maintaining”.

For citation: Demin A.V. Psychological Factors of Tax Compliance. *Psikhologiya i pravo = Psychology and Law*, 2023. Vol. 13, no. 1, pp. 170–178. DOI:10.17759/psylaw.2023130112 (In Russ.).

Введение

В настоящей работе предпринята попытка выделения и концептуализации налоговой морали и гражданской позиции налогоплательщика как психологических факторов налогового комплайенса.

В последние десятилетия проблематика налогового комплайенса и некомплайенса вызывает повышенный интерес у представителей различных гуманитарных наук — политологов, экономистов, правоведов, социологов, психологов. В течение последнего десятилетия в этой постоянно расширяющейся области исследований были достигнуты важные успехи в моделировании процесса принятия решений по уплате налогов, а в последнее время — в изучении отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами и того, как эти отношения влияют на комплайенс [13, р. 425]. Зарубежная литература по налоговому комплайенсу обширна и многослойна, а научные и прикладные методы исследований весьма разнообразны — от количественного до качественного анализа, от опросов и полевых исследований до лабораторных игр и экспериментов [18].

К сожалению, российская правовая наука фактически игнорирует налоговый комплайенс как актуальный объект доктринального анализа. В значительной степени такое отставание обусловлено недостаточным вниманием к междисциплинарным исследованиям. Сегодня российская налогово-правовая доктрина буквально заиклена на правовой догматике, не желая замечать новаторские открытия и наработки иных гуманитарных наук, включая психологию. Такая отраслевая ограниченность негативно влияет на исследования многих налогово-правовых аспектов, включая и проблемы налогового комплайенса, требующие выхода за чисто правовые рамки.

Почему одни лица платят налоги, а другие нет? Какие факторы определяют выбор налогоплательщика в пользу правомерного или неправомерного поведения в сфере налогообложения? При ответе на эти вопросы в зарубежной правовой науке общепризнанно дополнять экономические драйверы налогового комплайенса (например, размер доходов, тяжесть налогового бремени, интенсивность налогового контроля, размер налоговых санкций и проч.) целым рядом психологических переменных, которые существенно влияют на решения налогоплательщиков в ситуации альтернативного выбора.

Что касается российской науки налогового права, то психологические аспекты налогово-возможного поведения она, как правило, упускает из виду. Не случайно фискальная психология в нашей стране находится фактически в зачаточном состоянии. В этом контексте мы надеемся, что настоящая работа станет одним из первых, но далеко не последним кирпичиком в основе фискальной психологии как самостоятельного раздела отечественного налогового ведения.

Основная часть

Налоговый комплайенс представляет собой надлежащее выполнение налогоплательщиками и иными участниками налоговых отношений, за исключением представителей государства, своих налоговых обязательств.

Классическая модель сдерживания, предложенная Аллингэмом и Сандмо в 1972 г., опирается на идеальный концепт «*homo economicus*» — человека рационального, который принимает решение об уплате или неуплате налогов, исходя из анализа соотношения утилитарных выгод и издержек от некомплайенса (налоговая экономия vs риски налоговых санкций) [1]. Согласно этой модели, налогоплательщик будет законопослушен, если издержки налогового некомплайенса (например, аудит, налоговые санкции, репутационные потери и т. п.) перевешивают его преимущества (экономия на налогах), и наоборот.

Центральный тезис стандартной модели налогового комплайенса заключается в том, что человек платит налоги исключительно из-за страха перед вероятными материальными потерями, связанными с изобличением и наказанием. Соответственно, улучшить налоговый комплайенс можно лишь наращиванием мер налогового принуждения, т. е. интенсификацией налогового контроля и ответственности.

Без опровержения общей достоверности стандартной модели, в научном сообществе постепенно утвердилось понимание ее ограниченности, подтвержденное эмпирическим путем и многочисленными полевыми исследованиями. Многочисленные экспертные оценки показывают, что существующие уровни налогового комплайенса в различных правопорядках нельзя объяснить исключительно правоприменительными эффектами. Как подчеркивают многие налоговеды, главная загадка налогового комплайенса заключается именно в том, *почему люди платят налоги*, а не почему они от них уклоняются [8, р. 92]. Как подчеркивает Бенно Торглер, «...даже в наименее комплайенсных странах уклонение от уплаты налогов никогда не поднимается до уровней, прогнозируемых чисто экономическим анализом, и на самом деле зачастую существует значительное число лиц, которые, по-видимому, платят все (или большинство) своих налогов все (или большую часть) времени, независимо от финансовых стимулов, с которыми они сталкиваются со стороны правоохранительной системы» [20].

Постепенно в научном сообществе сформировалось понимание, что «*homo economicus*» — это лишь некая *идеальная модель*, которой реальные индивиды не всегда соответствуют в полной мере. Более того, принимая решения в условиях неопределенности, люди весьма часто действуют *иррационально*, если принять за рациональное решение максимизацию своих выгод и минимизацию затрат [16, р. 251]. Принимая решения в условиях ряда доступных альтернатив и опираясь лишь на неполное знание о вероятности последствий своего выбора, налогоплательщики далеко не всегда ведут себя как экономически рациональные и откровенно эгоистично настроенные, корыстные лица.

Уже Аллингэм и Сандмо, «отцы-основатели» стандартной модели, признавали, что их модель налогового комплайенса можно подвергнуть критике за то, что при принятии налогоплательщиком решения об уклонении от уплаты налогов слишком мало внимания уделяется нематериальным факторам [1, р. 326]. Критика модели сдерживания из-за ее неспособности

объяснить более высокие уровни налогового комплайенса, чем она теоретически описывает, привели научное сообщество к необходимости мультипликации и концептуализации *новых факторов*, влияющих на поведение налогоплательщиков. «Здравый смысл и повседневные наблюдения говорят нам о том, что люди воздерживаются от совершения налоговых правонарушений — ... не только из-за страха перед возможными санкциями, но и по причинам, связанным с социальными и моральными соображениями» [16, р. 649—650].

В целом же, на отношение налогоплательщиков к налоговому комплайенсу влияют многочисленные факторы, которые лишь в совокупности и определяют налоговозначимое поведение субъектов [13, р. 405]. Такие факторы принято подразделять на экономические и неэкономические (монетарные и немонетарные). Последние рассматриваются в рамках научного направления «поведенческая экономика» (*behavioural economics*), которое характеризуется применением к экономике методов других социальных наук, таких как социология, антропология и особенно психология [3, р. 2].

Рассмотрим подробнее два фактора, влияющие на налоговый комплайенс и обусловленные психологическими процессами индивидуального и группового характера, а именно: *налоговую мораль* и *гражданскую позицию* налогоплательщика.

Теория налоговой морали (*Tax Moral Theory*) была впервые разработана немецкими учеными, известными как Кельнская школа налоговой психологии. Под налоговой моралью традиционно понимают индивидуальную этику налогоплательщика как совокупность присущих конкретному человеку внутренних (этических) оценок налоговой системы и, в частности, его отношения к правомерному (неправомерному) поведению в сфере налогообложения. Концепт налоговой морали зачастую рассматривается и в более широком контексте, охватывая все неэкономические факторы, которые оказывают позитивное или негативное влияние на налоговый комплайенс.

Честность, вина, угрызения совести, чувство долга и собственного достоинства, благородство, альтруизм, эмпатия, тщеславие, жадность, эгоизм и множество других нравственных качеств, ценностей и установок в различных сочетаниях и соотношениях определяют внутреннее мировосприятие каждого из нас, будучи результатом прежде всего воспитания и совокупного жизненного опыта человека. Сфера налогов исключением здесь не является.

Считается, что решение о налоговом комплайенсе зависит от индивидуальных этических позиций (*внутренней мотивации*) конкретного налогоплательщика. Как свидетельствуют Эрзо Латтмер и Моника Сингхал, «...при рассмотрении вопроса о том, как налоговая мораль может влиять на решения налогоплательщиков, одной из возможностей являются формы внутренней мотивации, которые могут побуждать людей соблюдать законы и соответствовать ожиданиям окружающих. Другими формами внутренней мотивации являются чувство гордости и позитивный имидж, которые часто связаны с честностью и выполнением гражданских обязанностей, а также альтруизм по отношению к другим, что может привести к желанию внести свой вклад в общественные блага через налоговую систему. Махинации с налогами могут вызывать чувство вины или угрызения совести» [14, р. 155].

Налоговая мораль основывается на убеждении в том, что существует *моральный императив* (*moral imperative*), который следует соблюдать. Она формируется в процессе социализации индивида, отражает ценностные установки и налоговую этику налогоплательщика и связана с разнообразными характеристиками его личности (например, такими как честность и эгоизм).

Многочисленные исследования показали корреляцию между налоговой моралью и налоговым комплайенсом. В этом контексте страны с низкой налоговой моралью, как правило, сталкиваются с более высокими показателями налогового некомплайенса. Например, Ита-

лию и Грецию часто описывают как страны с низким уровнем налоговой морали и высоким уровнем уклонения от уплаты налогов [5, р. 687].

Как убедительно показала Кэтлин Дэлани Томас, эмпирические данные свидетельствуют о том, что люди испытывают некоторую форму психологического дискомфорта, когда они нечестны, что может удерживать их от обмана. Этот дискомфорт — его можно рассматривать как чувство вины — налагает дополнительные издержки на выгоду от некомплайенса, не учитываемые стандартной моделью сдерживания. Автор называет их «психологическими издержками» (psychic cost) налогового некомплайенса, утверждая, что они должны учитываться в нашем понимании анализа затрат и выгод налогоплательщика наряду с денежными издержками (monetary costs) [19, р. 619]. В целом же идея «внутренней мотивации платить налоги» во многом привязана к психологии личности [10, р. 140]. Вспомним бессмертную фразу О’Генри: «Дело не в дороге, которую мы выбираем, а в том, что внутри нас заставляет нас эту дорогу выбрать».

Таким образом, налоговая мораль связана с мировоззренческими позициями, ценностями, стереотипами, идеалами и самооценками, которые во многом определяют предпочтения среди налогоплательщиков и их выбор при принятии налоговозначимых решений. Законопослушание можно рассматривать как одну из черт характера того или иного индивида. «У хорошего гражданина есть моральные препоны для осуществления запрещенной деятельности, — констатируют Фрей и Шнайдер. — Эти моральные издержки тесно связаны с “налоговой моралью”, которая побуждает граждан платить налоги государству» [9, р. 7441].

Соответственно, есть налогоплательщики, которые просто предрасположены не уклоняться от уплаты налогов и даже не ищут способов обмануть государство, так как убеждены в том, что мошенничать *в принципе* неправильно.

Совокупность моральных установок отдельных налогоплательщиков на национальном уровне формирует некий устойчивый и самоподдерживающийся симбиоз, который в литературе именуется «этикой уплаты налогов» (taxpaying ethos) [11, р. 638]. При этом нужно заметить, что налоговая мораль — не просто результат воспитания и самовоспитания. Многое здесь зависит от характера взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами, от законодательной базы и конституционной среды [7, р. 12]. В этом контексте налогоплательщики могут относиться к налоговым платежам как к условию некоего общественного договора с государством, в рамках которого налоги уплачиваются в обмен на публично значимые товары и услуги, оказываемые государством.

Ряд авторов связывают налоговую мораль с уровнем вовлеченности населения в демократические процедуры, политическую жизнь, местное самоуправление. По мнению Торглера, если налогоплательщики считают, что они в состоянии лучше контролировать политиков, их готовность платить налоги и сотрудничать возрастают. Следовательно, более высокая степень удовлетворенности демократическими институтами страны должна привести к повышению налоговой морали [20].

Как мы видим, то, как власти обращаются с людьми, влияет на их оценку публичных властей и на их желание сотрудничать с государством. Так, Ларс Фелд и Бруно Фрей полагают, что «налоговая мораль оказывается тем выше, чем более непосредственно налогоплательщики могут влиять на налоговое законодательство и налоговые ставки, а также на правила налоговой игры в целом. Налогоплательщики воспринимают свой гражданский долг сильнее, если они непосредственно участвуют в политических решениях, а не просто избирают представителей на регулярной основе» [7, р. 3–4].

Речь идет о том, в какой степени налогоплательщики ощущают себя сопричастными судьбе своего сообщества, своей страны, национальным интересам. Основанные на опросах ис-

следования показывают, что более высокий уровень патриотизма в стране положительно коррелирует с улучшением налоговой морали. Так, на основе ряда полевых исследований Ричард Лавуа делает вывод о том, что более высокий средний уровень патриотизма положительно коррелирует с более низким совокупным уровнем уклонения от уплаты налогов [12, р. 59]. Так, социологическое исследование, проведенное американским автором Ванессой Уильямсон, весьма убедительно продемонстрировало, что американцы в подавляющем большинстве рассматривают налоги в качестве своего неотъемлемого гражданского долга и конституционно-политического акта, а уклонение от уплаты налогов считают не просто незаконным, но аморальным. Статус налогоплательщика, констатирует Уильямсон, вызывает у гражданина чувство гордости, свидетельствуя о том, что он ответственный и достойный член общества, вносящий свой посильный вклад в его развитие, а посему заслуживающий уважения и права на участие в управлении общими делами. Тем самым в сознании американца надлежащее исполнение налоговых обязательств выступает источником гражданского достоинства и политико-конституционного статуса личности [21, р. 6–15].

По мнению ряда авторов, на налоговый комплайенс в значительной степени влияет степень, в которой их граждане доверяют своему правительству [4, р. 135]. Доверие, отмечают Филд и Фрей, подразумевает эффективность действий правительства в проведении государственной политики и программ, обещанных гражданам. При этом доверие к правительству может быть подорвано, если государственные расходы высоки и необоснованны [6, р. 112].

С другой стороны, налоговый некомплайенс может быть выражением осознанной гражданской позиции и гражданского неповиновения. Так, в некоторых странах (например, США, Великобритания) известно общественное движение «Протест против налогов» (Tax Protesters), охватывающее группировки с самыми разными мотивациями — от ультралиберальных взглядов до пацифизма или анархизма. «Протестующие» оспаривают полномочие государства взимать налоги, утверждая, что налогообложение недопустимо посягает на фундаментальные права и свободы. По их мнению, уплата налогов должна быть сугубо добровольным актом, поэтому какое-либо принуждение к уплате налогов является нелегитимным.

Иногда акты налогового некомплайенса совершаются по *идейным соображениям*. В частности, в США некоторые граждане, не отрицая в целом полномочий государства взимать налоговые платежи, отказываются от уплаты налогов из-за несогласия с государственной политикой (например, легализацией рабства, излишне жесткими полицейскими акциями или «несправедливой» и агрессивной войной). Судами подобная аргументация перманентно отвергается, но подобные движения продолжают существовать, вынуждая Службу внутренних доходов США ежегодно опровергать аргументы сторонников «налоговых протестов». Выступая последовательным оппонентом указанному движению, Аллен Мэдисон справедливо резюмирует: «Если мы хотим больше цивилизации и больше свободы, то должны быть готовы платить налоги, чтобы обеспечить наше общество этими ценностями» [15].

К сожалению, в нашей стране взаимосвязь между патриотизмом и уплатой налогов не проводится ни масс-медиа, ни официальными лицами. Думается, широкая демократизация общественной и политической жизни, продуцирующая сопричастность людей к судьбе страны, способна позитивно влиять на налоговый комплайенс. В частности, по мнению ряда налоговых экспертов, налогоплательщики проявляют большую склонность платить налоги, когда они участвуют в обсуждении и выборе направлений расходования собранных налогов, по сравнению с тем, когда точно такое же использование налогов им навязывается [2, р. 295].

Заключение

Стандартная модель сдерживания — полезная отправная точка для понимания мотиваций и поведения налогоплательщиков. Но ее верные в целом тезисы не в полной мере учитывают данные иных гуманитарных наук о важности неэкономических (социальных, психологических) мотиваций для налогового комплайенса. Поэтому стандартная модель подлежит расширению и дополнению многочисленными неэкономическими факторами, влияющими на комплайенс.

Внутренняя мотивация к уплате налогов может быть обусловлена не только угрозой обнаружения и наказания, но самыми различными переменными, в том числе психологического характера. «Это не означает, что люди поступают “иррационально”, — подчеркивает Ричард Лавуа. — В самом деле, если бы это было так, то наш вид просто не смог бы выжить. Скорее, это означает, что фактические психические процессы, которые в конечном итоге приводят к тому, что человек делает определенный поведенческий выбор, не обязательно следуют или, возможно, даже учитывают чисто логический подход, которому можно было бы следовать» [12, p. 45—46].

Каждый налогоплательщик находится под сильным влиянием окружающей его среды, включая нормы, ценности, установки и обычаи, а также взаимодействия налогоплательщика с налоговыми органами. Индивидуальная и групповая этика, налоговая мораль, национальный менталитет, господствующие нравы, традиции и стереотипы, гражданская зрелость, конформизм, ценностные ориентации, восприятие справедливости или несправедливости налоговой системы, иррациональные мотивации, эмоции, предрассудки и т. п. играют важную роль в формировании моделей налоговозначимого поведения.

Поэтому фактические механизмы налогового комплайенса всегда намного сложнее, а представления людей о налогах суть нечто большее, чем рациональное сопоставление индивидуальных затрат и выгод.

Литература

1. Allingham M.G., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // *Journal of Public Economics*. 1972. Vol. 1(3-4). P. 323–338. doi:10.1016/0047-2727(72)90010-2
2. Alm J. et al. New Technologies and the Evolution of Tax Compliance // *Virginia Tax Review*. 2020. Vol. 39(3). P. 287–356.
3. Alm J. et al. Can Behavioral “Nudges” Improve Compliance? The Case of Colombia Social Protection Contributions // *Games*. 2019. Vol. 10(4). P. 43–65. doi:10.3390/g10040043
4. Bandara K.G.A.G., Weerasooriya W.M.R.B. A Conceptual Research Paper on Tax Compliance and Its Relationships // *International Journal of Business and Management*. 2019. Vol. 14(10). P. 134–145. doi:10.5539/ijbm.v14n10p134
5. Blank J.D., Glogower A.D. Progressive Tax Procedure // *New York University Law Review*. 2021. Vol. 96(3). P. 668–737.
6. Feld L.P., Frey B.S. Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation // *Law & Policy*. 2007. Vol. 29(1). P. 102–120. doi:10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x
7. Feld L.P., Frey B. S. Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated // *Economics of Governance*. 2002. Vol. 3(1). P. 87–99. doi:10.1007/s101010100032
8. Frey B.S. Punishment – and Beyond // *Contemporary Economics*. 2011. Vol. 5(2). P. 90–99. doi:10.5709/ce.1897-9254.15

9. Frey B.S., Schneider F. Informal and Underground Economies // *International Encyclopedia of Social and Behavioral Science* / Smelser N.J., Baltes P.B. (eds). Amsterdam: Elsevier Science Publishing Company, 2000. 7441 p. doi:10.1016/B0-08-043076-7/02295-6
10. Frey B.S., Torgler B. Tax Morale and Conditional Cooperation // *Journal of Comparative Economics*. 2007. Vol. 35(1). P. 136–159. doi:10.1016/j.jce.2006.10.006
11. Lavoie R. Flying above the Law and Under the Radar: Instilling a Taxpaying Ethos in those Playing by Their Own Rules // *Pace Law Review*. 2009. Vol. 29(4). P. 637–687.
12. Lavoie R. Patriotism and Taxation: The Tax Compliance Implications of the Tea Party Movement // *Loyola Law Review*. 2011. Vol. 45(1). P. 39–86.
13. Leviner S. A New Era of Tax Enforcement: From “Big Stick” to Responsive Regulation // *University of Michigan Journal of Law Reform*. 2009. Vol. 42(2). P. 381–429. doi:10.1111/j.1748-5991.2008.00039.x
14. Luttmmer E.F.P., Singhal M. Tax Morale // *Journal of Economic Perspectives*. 2014. Vol. 28(4). P. 149–168. doi:10.1257/jep.28.4.149
15. Madison A.D. The Futility of Tax Protester Arguments // *Thomas Jefferson Law Review*. 2014. Vol. 36(2). P. 254–308.
16. Manhire J. Tax Compliance as a Wicked System // *Florida Tax Review*. 2016. Vol. 18(6). P. 235–274. doi:10.2139/ssrn.2586556
17. Sandmo A. The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View // *National Tax Journal*. Vol. 58(4). P. 643–663. doi:10.17310/ntj.2005.4.02
18. Slemrod J. B. Tax Compliance and Enforcement // *Journal of Economic Literature*. 2019. Vol. 57(4). P. 904–954. doi:10.1257/jel.20181437
19. Thomas K.D. The Psychic Cost of Tax Evasion // *Boston College Law Review*. 2015. Vol. 56(2). P. 617–670.
20. Torgler B. Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies for Europe // *World Bank Policy Research Working Paper*. 2011. December 1. No. 5922. URL: <https://ssrn.com/abstract=1977173>
21. Williamson V.S. *Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes*. Princeton University Press, 2017. 304 p. doi:10.1515/9781400885015

References

1. Allingham M.G., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1972. Vol. 1, no. 3-4, pp. 323–338. doi:10.1016/0047-2727(72)90010-2
2. Alm J. et al. New Technologies and the Evolution of Tax Compliance. *Virginia Tax Review*, 2020. Vol. 39, no. 3, pp. P. 287–356.
3. Alm J. et al. Can Behavioral “Nudges” Improve Compliance? The Case of Colombia Social Protection Contributions. *Games*, 2019. Vol. 10, no. 4, pp. 43–65. doi:10.3390/g10040043
4. Bandara K.G.A.G., Weerasooriya W.M.R.B. A Conceptual Research Paper on Tax Compliance and Its Relationships. *International Journal of Business and Management*, 2019. Vol. 14, no. 10, pp. 134–145. doi:10.5539/ijbm.v14n10p134
5. Blank J.D., Glogower A.D. Progressive Tax Procedure. *New York University Law Review*, 2021. Vol. 96, no. 3, pp. 668–737.
6. Feld L.P., Frey B.S. Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law & Policy*, 2007. Vol. 29, no. 1, pp. 102–120. doi:10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x
7. Feld L.P., Frey B. S. Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated. *Economics of Governance*, 2002. Vol. 3, no. 1, pp. 87–99. doi:10.1007/s101010100032

8. Frey B.S. Punishment – and Beyond. *Contemporary Economics*, 2011. Vol. 5, no. 2, pp. 90–99. doi:10.5709/ce.1897-9254.15
9. Frey B.S., Schneider F. Informal and Underground Economies. In N.J. Smelser, P.B. Baltes (eds). *International Encyclopedia of Social and Behavioral Science*. Amsterdam: Elsevier Science Publishing Company, 2000. 7441 p. doi:10.1016/B0-08-043076-7/02295-6
10. Frey B.S., Torgler B. Tax Morale and Conditional Cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 2007. Vol. 35, no. 1, pp. 136–159. doi:10.1016/j.jce.2006.10.006
11. Lavoie R. Flying above the Law and Under the Radar: Instilling a Taxpaying Ethos in those Playing by Their Own Rules. *Pace Law Review*, 2009. Vol. 29, no. 4, pp. 637–687.
12. Lavoie R. Patriotism and Taxation: The Tax Compliance Implications of the Tea Party Movement. *Loyola Law Review*, 2011. Vol. 45, no. 1, pp. P. 39–86.
13. Leviner S. A New Era of Tax Enforcement: From “Big Stick” to Responsive Regulation. *University of Michigan Journal of Law Reform*, 2009. Vol. 42, no. 2, pp. 381–429. doi:10.1111/j.1748-5991.2008.00039.x
14. Luttmer E.F.P., Singhal M. Tax Morale. *Journal of Economic Perspectives*, 2014. Vol. 28, no. 4, pp. 149–168. doi:10.1257/jep.28.4.149
15. Madison A.D. The Futility of Tax Protester Arguments. *Thomas Jefferson Law Review*, 2014. Vol. 36, no. 2, pp. 254–308.
16. Manhire J. Tax Compliance as a Wicked System. *Florida Tax Review*, 2016. Vol. 18, no. 6, pp. 235–274. doi:10.2139/ssrn.2586556
17. Sandmo A. The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal*, Vol. 58, no. 4, pp. 643–663. doi:10.17310/ntj.2005.4.02
18. Slemrod J. B. Tax Compliance and Enforcement. *Journal of Economic Literature*, 2019. Vol. 57, no. 4, pp. 904–954. doi:10.1257/jel.20181437
19. Thomas K.D. The Psychic Cost of Tax Evasion. *Boston College Law Review*, 2015. Vol. 56, no. 2, pp. 617–670.
20. Torgler B. Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies for Europe. *World Bank Policy Research Working Paper*, 2011, December 1. No. 5922. URL: <https://ssrn.com/abstract=1977173>
21. Williamson V.S. *Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes*. Princeton University Press, 2017. 304 p. doi:10.1515/9781400885015

Информация об авторах

Демин Александр Васильевич, доктор юридических наук, доцент, профессор, кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права, Юридический институт, Сибирский федеральный университет (ФГАОУ ВО СФУ), г. Красноярск, Российская Федерация, ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-3437-7401>, e-mail: demin2002@mail.ru

Information about the authors

Alexander V. Demin, Doctor of Law, Docent, Professor, Department of Business, Competition and Financial Law, Institute of Law, Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russia, ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-3437-7401>, e-mail: demin2002@mail.ru

Получена 01.09.2021

Принята в печать 20.12.2021

Received 01.09.2021

Accepted 20.12.2021