
М. В. Жернаков, кандидат юридичних наук

Економіко-правовий аналіз стимулів податкових органів як учасників відносин податкового адміністрування

За останні роки проблемам податкового права було приділено достатньо уваги в науковій літературі як у межах класичної правової науки, так і в економічних дослідженнях. Разом з тим сьогодні безпідставно, на наш погляд, оминається увагою економічний аналіз податкового права, який натомість стає все більш популярним на теренах Європи та Америки¹. Однією з причин цього є практична відсутність публікацій з економіки права на території України, як і в інших країнах пострадянського простору. Між тим, на нашу думку, використання специфічних методів дослідження економіки податкового права, а саме інструментарію неокласичної економічної теорії для аналізу відносин у сфері оподаткування, дасть змогу по-новому проана-

¹ Див., напр.: Alex Raskolnikov, *Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement* // *Columbia Law Review*, May 2009; Chris William Sanchirico, *Evidence, Procedure, and the Upside of Cognitive Error* (University of Pennsylvania, 2004); John Braithwaite, *Through the Eyes of the Advisers: A Fresh Look at High Wealth Individuals*, in *Taxing Democracy*, 245-249; Luigi A. Franzoni, *Tax Compliance* (Encyclopedia of Law and Economics, 2008); Luigi A. Franzoni, *Tax Evasion and Tax Compliance* (University of Bologna, 1998); Michael G. Allingham and Agnar Sandmo, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis* (University of Pennsylvania, 1972); Steve R. Johnson, *Questionable Choices: A Reply to Alex Raskolnikov's 'Revealing Choices'*, University of Las Vegas, Nevada, 2009.

лізувати актуальні проблеми оподаткування й, можливо, знайти способи розв'язання деяких із них.

Одним із головних об'єктів дослідження економіко-правової науки є стимули, що спонукають суб'єктів до тієї чи іншої поведінки в межах відповідних правовідносин. Теорія економічного аналізу права виходить із того, що кожен раціональний учасник правовідносин, маючи на меті максимізацію свого добробуту, буде схилитися до діянь, які його підвищують (або можуть підвищити), так само як і уникати діянь, у результаті яких їх добробут зменшиться. Держава, у свою чергу, прагнучи спонукати індивідів та організації до суспільно корисної поведінки, має впроваджувати норми, які встановлюватимуть таке співвідношення «цін» на певні дії, щоб зробити соціально небажану поведінку суб'єктів індивідуально не вигідною. Саме на стимулах учасників податково-правових відносин ми вважаємо за доцільне зосередитися в цьому дослідженні.

Оскільки функціонування будь-якої податкової системи засноване на відчуженні певної суми грошей від фізичних осіб та підприємств на користь держави, спроби раціональних зобов'язаних осіб уникнути цього процесу також є неминучими. Це створює проблему ухилення від податків та дотримання податкового законодавства, що є серйозним питанням для будь-якого адміністративно-територіального утворення.

Податкова система кожної держави має свої недоліки й має перспективи поліпшення. Іншими словами, навряд чи існує податкова система у світі, яка позбавляє платника податків останнього шансу для ухилення від оподаткування. Але існує одна істотна відмінність України від розвинених країн у сфері податкових відносин — це наявність інших, крім платників податків і зборів, суб'єктів, які прагнуть використати недосконалість податкової системи на власну користь. Це й податкові органи, і законодавець, і судові органи, діяльність яких відносно податкової системи, але поза межами їх прямих обов'язків найчастіше характеризується як корупція.

Разом з тим дане дослідження, по-перше, є податково-правовим, а по-друге, проводиться суто в режимі економічно-правового моделювання. Відповідно, на його меті в будь-якому

разі не є підри́в репутації певного державного органу чи звинувачення посадової особи. Отож, усі допущення відносно стимулів, ліній поведінки, певних дій чи позицій будь-яких фізичних осіб, юридичних осіб, державних або комунальних органів, їх відокремлених підрозділів чи посадових осіб здійснюються в наукових цілях і є суто гіпотетичними. Крім цього, вивчення наявності, відсутності та масштабів корупції є скоріше предметом кримінології і в будь-якому випадку виходить за межі даного дослідження. Для його цілей, однак, має значення те, що стан сучасної української правової системи цілком придатний для цього явища і є причиною викривлення стимулів до бажаної поведінки учасників податкових правовідносин.

Одним із основних проявів цього є «безпрограшна» політика податкових органів. Стаття 8 Закону України «Про Державну податкову службу в Україні» містить перелік функцій Державної податкової адміністрації України, серед яких організація роботи державних податкових адміністрацій та державних податкових інспекцій, видання у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування, затвердження форм податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів тощо¹. Разом з тим у переліку цієї статті не вказано іншої важливої функції ДПА України — здійснення перегляду рішень Державної податкової служби в порядку адміністративного оскарження, і саме аналіз реалізації цієї функції цікавить нас найбільше при розгляді поставленої проблеми.

Право на адміністративне оскарження рішень податкових органів гарантоване ст. 56 Податкового кодексу України. Зокрема, п. 56.2 ст. 56 Кодексу встановлює, що в разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до

¹ Про Державну податкову службу в Україні : Закон України // Відом. Верхов. Ради УРСР. — 1991. — № 6. — Ст. 37.

контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення¹. Крім цього, ст. 12 Закону України «Про Державну податкову службу в Україні» встановлює: «Державна податкова адміністрація України має право скасовувати рішення інших органів державної податкової служби, а державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції у містах з районним поділом (крім міст Києва та Севастополя) — рішення нижчестоящих державних податкових інспекцій у разі їх невідповідності актам законодавства»².

Мета цієї процедури є доволі зрозумілою. Хоча існування процедури оскарження не позбавляє платника податків права звернення безпосередньо до суду, це в першу чергу має заощаджувати платникові судові витрати у разі незначних помилок контролюючих органів або невірною тлумачення якоїсь вимоги законодавства платником податків. Це передбачає справедливість і бажання віднайти «спільну» істину, прагнення до компромісу в цілях економії коштів, витрат, зусиль і як наслідок — максимізації вигоди (для обох сторін). Але, крім цього (а в багатьох випадках замість цього) Державна податкова адміністрація провадить звичну «колекторську» політику та відмовляє в апеляції занадто часто. Трапляються випадки, коли навіть найбільш очевидні помилки контролюючих органів у випадках адміністративного оскарження не беруться до уваги, а в задоволенні скарги ДПА відмовляє з формальних або навіть невідомих причин.

Можливим способом подолання цієї проблеми може стати обмеження подібної діяльності податкових органів шляхом закріплення вичерпного переліку підстав відмови у задоволенні адміністративної скарги, за аналогією закріплення в адміністративному процесуальному законодавстві підстав повернення позовної заяви або залишення її без руху. Щоправда, розгляд скарги вищестоящим податковим органом більше нагадує розгляд справи по суті в суді, і тут так само навряд чи ймовірно передбачити всі можливі ситуації, в яких скарга підлягає задо-

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., №2755-IV // Відом. Верхов. Ради України. — 2011. — № 13. — Ст. 112.

² Про Державну податкову службу в Україні : Закон України // Відом. Верхов. Ради УРСР. — 1991. — № 6. — Ст. 37.

воленню або, навпаки, у задоволенні скарги потрібно відмовляти. Вбачається доцільніше все-таки коригувати стимули податкових органів з тим, щоб вони самі були достатньою мірою зацікавлені у всебічному, неупередженому та об'єктивному розгляді скарги. Першим кроком до цього може бути закріплення принципів розгляду адміністративних скарг у законодавстві, що регулює діяльність податкових органів, за аналогією з принципами адміністративного судочинства.

Але поки таких позитивних стимулів у діяльності податкових органів бракує, державні податкові адміністрації продовжують на власний розсуд відхиляти дуже значну кількість адміністративних скарг. У результаті цього платники податків, не маючи надто оптимістичних сподівань довести свою позицію в порядку адміністративного оскарження й не бажаючи втрачати час і зусилля, звертаються безпосередньо до суду або навіть до ДПА і до суду одночасно. Навряд чи слід доводити, що це не зменшує соціальні витрати, а навпаки. Час та зусилля посадових осіб, платника податків а також матеріальні засоби — всі ці витрати є надто великими, якщо презумувати, що результатом будь-якого адміністративного оскарження буде відмова. Безумовно, така презумпція є перебільшенням. Разом з тим здається, що з огляду на кількість оскаржуваних в адміністративному порядку рішень ефективність цієї системи може бути збережена лише при дуже невеликій відносній похибці такого характеру. Це, у свою чергу, виглядає занадто оптимістично.

Не вирізняється принципово й ставлення Державної податкової служби до судового розгляду податкових спорів. Навіть якщо порушення податковим органом вимог законодавства є очевидним і рішення підлягає скасуванню з імовірністю 100%, він у жодному разі не визнає позов (у випадку коли виступає відповідачем) та не відкличе позовну заяву (коли виступає позивачем). Крім цього, якщо рішення буде винесене судом не на користь податкової служби, воно в будь-якому випадку оскаржується в апеляційному порядку. Навряд чи така політика сприяє максимізації суспільного добробуту.

Раціональний платник податків, наприклад, навряд чи звертався б із позовом до суду в такій самій ситуації — він ско-

ріше намагався б уникнути додаткових судових витрат. Проте практика останніх років показує, що органи Державної податкової служби у будь-якому разі звертаються до суду при наявності підстав, а також оскаржують винесені не на їх користь рішення, не звертаючи уваги на ймовірність отримати остаточне рішення на власну користь. Однак навряд чи слід оцінювати таку поведінку як однозначно ірраціональну. Обираючи ту чи іншу лінію поведінки, посадові особи податкових органів оцінюють перш за все власні вигоди й витрати. Беручи до уваги те, що неподання позову до суду або апеляційної скарги в розглянутих випадках майже автоматично розцінюється вищестоящими та іншими контролюючими органами як недбалість відносно захисту інтересів держави, а то й як корупційна діяльність, зрозуміти мотиви такої поведінки нескладно. З огляду на таку систему оцінки можна зрозуміти, чому підвищення соціального добробуту — не основний орієнтир у діяльності податкових органів.

На наш погляд, у даному випадку має місце конфлікт стимулів, навіть протиставлення одного позитивного стимулу іншому. З метою розв'язання проблем корупції та захисту інтересів держави законодавець намагався максимально жорстко врегулювати поведінку податкових органів. Але замість цього закон виявився вочевидь дуже жорстким, але практично малоефективним. Головним питанням при цьому залишається перетворення форми в зміст. У цьому випадку, де класичні правові методи не повністю вирішують поставлені завдання, ми вбачаємо доцільним застосувати типовий підхід економічного аналізу права, заснований на ефективності.

Вчені у сфері економіки права в такому випадку, як правило, починають з аналізу конкретних положень чи норм і оцінюють їх відносну ефективність (з огляду перш за все на суспільний добробут). Відповідно замість поліпшення показників продуктивності будь-якою ціною та сподівань, що це дасть позитивний результат, здається кращим зосередитися на кінцевих результатах (таких як зібрані суми податку, дотримання платниками податкового законодавства) на протигагу проміжним (виявлення максимальної кількості порушень). Крім цього, важливо

зазначити, що ефективними не обов'язково мають бути жорсткі методи, як відносно посадових осіб, так і платників податків. Може виявитися, що заходи, спрямовані на співпрацю з платниками податків або заохочення працівників податкових органів можуть мати наслідком набагато ефективніший результат, ніж підвищення інтенсивності перевірок чи звинувачення в недбалості.

М. В. Жернаков

**ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ СТИМУЛОВ
НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ КАК УЧАСТНИКОВ ОТНОШЕНИЙ
НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

Статья посвящена исследованию особенностей участия налоговых органов в отношениях налогового администрирования с помощью методов экономического анализа права. Делается акцент на стимулах, побуждающих налоговые органы и их должностных лиц избирать ту или иную линию поведения в налоговых отношениях. Проводится также анализ мотивов отклонения деятельности налоговых органов от предусмотренной законодательством и возможных путей преодоления этой тенденции.

Ключевые слова: *экономический анализ налогового права, экономика налогового права, стимулы, экономика налогового администрирования, Государственная налоговая служба.*

M. Zhernakov

**STATE TAX SERVICE IN THE TAX ENFORCEMENT SYSTEM:
LAW AND ECONOMICS ANALYSIS.**

The article examines the features of the participation of the controlling bodies in tax enforcement relations using the methods of economic analysis of law. The considerable emphasis on incentives that encourage tax authorities and their officials to select a particular line of conduct in tax relations is made. The article also analyzes the motives for the tax authorities to deviate from the behavior described by the laws and possible ways to overcome this trend.

Keywords: *economic analysis of tax law, incentives, law and economics of tax enforcement, the State Tax Service.*