



*Жернаков М. В.,
к.ю.н., адвокат*

ЩОДО СТИМУЛІВ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У ВІДНОСИНАХ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Проблемам податкового права за останні роки було приділено достатньо уваги як у науковій літературі в межах класичної правової науки, так і в економічних дослідженнях. Разом з тим на сьогодні безпідставно, на наш погляд, оминається увагою економічний аналіз податкового права, який натомість стає все більш популярним на теренах Європи та Америки. 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 проаналізувати актуальні проблеми оподаткування і, 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 невивідною.

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.

Разом з тим українська правова система характеризується наявністю інших, крім платників податків і зборів, суб'єктів у сфері податкових відносин, 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.

Безумовно, вивчення наявності, відсутності та масштабів корупції є швидше предметом кримінології і в будь-якому випадку виходить за межі податково-правового дослідження. Для його цілей однак має значення те, що стан сучасної української правової системи цілком придатний для цього явища, а отже, є причиною викривлення стимулів до бажаної поведінки учасників податкових правовідносин.

Одним з основних проявів цього є політика податкових органів у питаннях адміністративного оскарження їх рішень. Мета цієї процедури є доволі зрозумілою. Хоча існування процедури оскарження не позбавляє платника податків права звернення безпосередньо до суду, це насамперед має заощаджувати платникові судові витрати у разі незначних помилок контролюючих органів або неправильного тлумачення якоїсь вимоги законодавства платником податків. Це передбачає справедливість і бажання віднайти «спільну» істину, прагнення до компромісу з метою економії коштів, витрат, зусиль і, як наслідок – максимізації вигоди (для обох сторін). Але замість цього органи державної податкової служби відмовляють у перегляді рішень нижчого органу з єдиною метою – наповнення бюджету.

Вбачається доцільним 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 і не бажаючи втрачати час і зусилля, звертаються безпосередньо до суду або навіть до ДПА і до суду одночасно. Навряд чи потрібно доводити, що це не зменшує соціальних витрат, а навпаки.

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 того, 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 швидше намагався б уникнути додаткових судових витрат. Проте практика останніх років показує, що органи Державної податкової служби у будь-якому разі звертаються до суду за 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 потрібно 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 вищими 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 визначити, 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 по-

даткових органів. Але замість цього закон виявився вочевидь дуже жорстким, але практично малоефективним. Головним питанням при цьому залишається перетворення форми у 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, вбачається кращим зосередитися на кінцевих результатах (таких, як зібрані суми податку, дотримання платниками податкового законодавства) на протигагу проміжним (виявлення максимальної кількості порушень). Крім того, 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.

Список використаної літератури

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

8. Белов А. З. Хабарництво в Україні – тимчасово чи назавжди? [Електронний ресурс] / Белов А. З. – Режим доступу: www.svdevelopment.com
9. Ігор Жданов. Корупція в Україні: спроба аналізу [Електронний ресурс] / Жданов І. – Режим доступу: http://www.korupzia.org.ua/papers/s1_ukr.htm.
10. Про систему оподаткування: закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
11. Про Державну податкову службу в Україні: закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – С. 139. – Ст. 37.
12. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – С. 556. – Ст. 112.