



корупції. У підготовленому в 1998 р. дослідженні експерти Офісу ООН з контролю над наркотиками і запобігання злочинам визнавали: «Такі ж серйозні питання виникають і тоді, коли уряди вдаються до порушень прав людини. Протягом більшої частини двадцятого століття уряди держав по всьому світу шпигували за власними громадянами для забезпечення політичного контролю. Політична свобода може залежати від здатності приховати особисту інформацію від уряду» [14]. Звідси можна припустити, що широкий наступ на офшори може ускладнювати не лише мінімізацію податків, але й фінансування демократичних перетворень та захист права власності.

Еволюція механізму міжнародно-правового співробітництва держав у сфері боротьби з ухиленням від сплати податків дозволяє припустити, що в подальшому можливості ухилення від сплати податків з використанням офшорних схем будуть значно обмежені. Підставою для цього є досягнутий з 1998 р. прогрес у сфері забезпечення прозорості та ефективності обміну податковою інформацією, обмеження неналежного використання норм міжнародних податкових договорів та поступової відмови офшорних зон від практики недобросовісної податкової конкуренції. Разом з тим вважаємо, що для забезпечення стабільності відповідного механізму співробітництва має бути більше уваги зосереджено на врахуванні інтересів країн, що розвиваються.

#### Список використаної літератури

1. Коммюніке по итогам Восьмого заседания Международного форума по налоговому администрированию ОЭСР / Федеральная налоговая служба РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.nalog.ru/rub\\_mns\\_news/4172864/](http://www.nalog.ru/rub_mns_news/4172864/)
2. Adams C. Tax-Haven Tales / C. Adams. – Baltimor : Laissez Faire Books, 2011. – 132 p.

3. Удачина И. М. Офшорный сектор мировой экономики. Короткий обзор / Удачина И. М., Новицкий В. А., Борейко Н. М. – Ирпінь : Национальный университет ДПС Украины, 2011. – 149 с.
4. Баула О. В. Офшорні банківські зони як невід'ємний елемент сучасної глобальної економіки / О. В. Баула, А. В. Сачук // Економічний форум. – 2012. – № 2. – С. 132–139.
5. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. – Paris : OECD, 1998. – 81 p.
6. Morriss A. Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against «Harmful Tax Competition» : Working Paper, the University of Alabama School of Law / A. Morriss, L. Moberg. – October 2011. – 54 p.
7. Gravelle J. Tax Havens : International Tax Avoidance and Evasion : Congressional Research Service / J. Gravelle. – January 2013. – 56 p.
8. Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion : A Background Information Brief, 21 September 2009 / OECD [Електронний ресурс]. – 27 p. – Режим доступу : [http://www.ecovis.com/fileadmin/user\\_upload/international/news/global/oecd-releases-overview.pdf](http://www.ecovis.com/fileadmin/user_upload/international/news/global/oecd-releases-overview.pdf)
9. OECD's Current Tax Agenda 2012. – Paris : OECD Publishing, 2012. – 162 с.
10. Addressing Base Erosion and Profit Shifting / OECD. – Paris : OECD Publishing, 2013. – 85 p.
11. Sikka P. The Role of Offshore Financial Centers in Globalization / P. Sikka [Електронний ресурс]. – 41 p. – Режим доступу : <http://cosmic.rtz.uni-hamburg.de/webcat/hwwa/edok03/f10351g/WP03-02.pdf>
12. Orlov M. The Concept of Tax Haven: A Legal Analysis / M. Orlov // Intertax. – 2004. – Vol. 32. – Issue 2. – P. 95–111.
13. Recommendations of the High-Level Panel on Financing for Development: UN Doc. A/55/1000, 26 June 2001 [Електронний ресурс]. – 72 с. – Режим доступу : <http://www.un.org/esa/ffd/a55-1000.pdf>
14. Financial Havens, Banking Secrecy and Money Laundering: UN Office for Drug Control and Crime Prevention, 1998 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imolin.org/imolin/finhaeng.html>

УДК 333-334

**М. В. Долгополова,**

*к.ю.н., доцент, заместитель заведующего кафедрой экономики и международного бизнеса, АНО ВПО «Международный банковский институт» (г. Санкт-Петербург)*

### ОБ ЭКОНОМИЧЕСКОМ АНАЛИЗЕ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА РФ

*В статье рассмотрены существующие в российской науке представления об экономическом анализе права, высказано предположение о целесообразности использования экономического анализа не только по отношению к праву, но и к процессу его применения, который показывает эффективность реализации законодательных норм и судебных решений на практике (на примере налогового права и законодательства РФ).*

*У статті розглянуто існуючі в російській науці уявлення про економічний аналіз права, висловлено припущення про доцільність використання економічного аналізу не тільки щодо права, але і процесу його застосування, який показує ефективність реалізації законодавчих норм і судових рішень на практиці (на прикладі податкового права та законодавства РФ).*

*The article analyses the current views on the economical analysis of law in the Russian science and suggests to use it not only for the analysis of law, but also for the law enforcement analysis, which is supposed to fetch out the effectiveness of legal rules and court decisions in practice (in terms of tax law and tax legislation of Russia).*

**Ключевые слова:** *экономический анализ права, экономическая эффективность, анализ эффективности права и правовых норм, налоговое законодательство, правоприменение, судебная практика.*



Анализ последних исследований и публикаций на тему экономического анализа права показывает, что рассматриваемое научное направление является относительно новым для российской науки, как в правовой, так и в экономической областях. Тем не менее оно уже заслужило признание как одно из наиболее перспективных и влиятельных современных направлений исследований (относимых к неинституциональной экономике [1] или к междисциплинарному научному направлению, входящему в предмет юридической науки [2, с. 96]). На сегодняшний день существует немало научных статей известных ученых-юристов, обосновывающих серьезную значимость и перспективность экономического анализа права для отечественной науки [1; 2, с. 95–113; 3]. В последнее время стали также появляться исследования экономистов, посвященные экономическому анализу отдельных отраслей права [4]. Актуальность настоящей статьи усматривается в том, что автор предлагает проанализировать практику применения налогового права и налогового законодательства РФ через призму экономического анализа права. Цель статьи определяется ее актуальностью.

Объектом экономического анализа права является право, которое исследуется при помощи экономических методов (экономического мышления) и с точки зрения его экономической эффективности. Анализ эффективности права и правовых норм с позиций экономических методов и мышления дает возможность посмотреть на данный объект исследования с точки зрения фактической полезности (выгоды) тех или иных законодательных норм обществу, конкретному индивиду (а не законодателю), а соответственно – эффективности реализации таких норм на практике.

Понятие эффективности в экономике (экономической эффективности) представляет собой соотношение полезного результата и затрат факторов производственного процесса. При этом главным критерием социально-экономической эффективности является степень удовлетворения конечных потребностей общества, и прежде всего потребностей, связанных с развитием человеческой личности [2, с. 96]. С таких же позиций многими учеными-правоведами рассматриваются правовые нормы и цель законодательства – как эффективный механизм реализации целей общества и отдельного индивида [5, с. 131–184]. Судебные решения в этом смысле также рассматриваются как эффективные и неэффективные (то есть удовлетворяющие или неудовлетворяющие потребностям и ожиданиям общества и конкретного индивида).

Сегодня в российском обществе сильны представления о праве как о своде юридически обязательных правил поведения, единственным источником («творцом») которых является государство в лице его законодательных органов. С таких позиций не общество, а государство определяет свою выгоду (полезность) законодательных положений, соответственно, во многом могут не учитываться интересы отдельного индивида и правила, по которым живет общество. Изложенное в особенности

касается таких отраслей права, которые, с одной стороны, содержат большинство императивных (обязательных) норм, а с другой – очень часто меняются и во многом в зависимости от жизненных, экономических реалий общества, а также позиций судов. К таким отраслям права относится, в частности, налоговое право.

На наш взгляд, анализ права и правоприменения с экономической точки зрения дает возможность воспринимать законодательство и его интерпретацию как средства, использование которых способно привести к достижению предсказуемых, то есть осознаваемых результатов. В этом смысле закон воспринимается не как объективная реальность, а не более чем один из возможных альтернативных путей достижения определенной цели [2, с. 99].

Экономический анализ права представляет собой развитие идей, которые «ориентированы на активную роль человека при его столкновении с нормами: человек устанавливает нормы и действует в их границах, выбирая выгодное для себя поведение» [6]. Представляется, что процесс формирования правил поведения в обществе на практике и правоприменение как интерпретацию законодательных положений, принятие решений на основании права и его принципов можно также анализировать при помощи экономического анализа.

Правила поведения, которые законодатель закрепляет в законодательстве, должны отражать объективную реальность взаимоотношений людей, причем такие правила должны быть выработаны обществом и проверены на практике, чтобы соответствовать ожиданиям неопределенного круга лиц и быть способными разрешить конфликт. С точки зрения принципа рациональности – одного из исходных принципов неинституционализма, теории рационального выбора и экономического анализа права, содержание права и правовых отношений обуславливается рациональностью поведения индивидов (экономических агентов) и заключается в том, что действия агента опосредуются принятием решений, то есть выбором из нескольких вариантов [2, с. 100].

При этом во многом интересы индивида и различных социальных групп, субъективных личных представлений, привычек индивидов, которые часто людьми идентифицируются с понятием интуиции – тем, что отражает наши внутренние желания и устремления, однако, не подлежит рациональному измерению. Как утверждает судья Высшего Арбитражного Суда РФ (далее – ВАС РФ) Д. И. Дедов, «кроме рациональных методов определения транзакционных издержек, теория общественного выбора использует и иррациональные методы оценки общественных отношений, основываясь на интуиции судьи и коллективном бессознательном» [2, с. 101].

Судья – первый, кто узнает об объективно существующих в обществе правовых конфликтах, и уже потом, после того, как начинает складываться судебная практика по какому-либо вопросу, законодатель может обратить внимание на предмет возникшего правового конфликта и воспользоваться уже



найденным судом правилом, отсутствие или противоречие в котором и породило такой конфликт. При этом судья не вправе формулировать правило только потому, что оно ему нравится. «Провозглашаемые им правила должны заполнять лакуны в совокупности уже принятых правил таким образом, чтобы поддерживать и совершенствовать тот порядок действий, который оказался возможен благодаря уже принятым правилам» [7, с. 118]. На судей ложится обязанность справедливо разрешить возникающий спор между публичными и частными интересами сторон, не ущемив при этом интересы государства и защитив интересы граждан и частных компаний. На практике суд находит и формулирует правила в целях восполнения пробелов в действующем законодательстве и разрешения правовых конфликтов.

Правила налогового законодательства РФ меняются так быстро, что порой налогоплательщики не успевают исполнить свой долг в соответствии с действующей нормой, как на ее место уже приходит новая. Все это порождает издание многочисленных разъяснений финансовых ведомств. Налогоплательщики обжалуют решения налоговых органов в суд, что, в свою очередь, порождает судебную практику, идущую вразрез с соответствующими разъяснениями. Поскольку судебная практика не является (официально) источником права, налоговые органы часто продолжают руководствоваться не складывающейся судебной практикой, а разъяснениями вышестоящих органов.

Например, с введением Конституционным судом РФ понятия недобросовестного налогоплательщика [8], замененного впоследствии на необоснованную налоговую выгоду [9], правоприменитель, в том числе суд, получил право, подменяя законодателя, в каждом конкретном случае находить или не находить игнорирование публичного интереса при реализации гражданских прав [10, с. 145]. Еще один пример – старый налоговый спор, который касается отнесения банками расходов, связанных с оплатой услуг вневедомственной охраны при органах внутренних дел РФ, к обоснованным и экономически оправданным расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Разрешая данный спор, суду необходимо было не только буквально прочитать положения закона и выяснить обстоятельства конфликта, но и разобраться с объективной правовой природой взаимоотношений тяжущихся сторон. В результате суды единогласно подтвердили, что понятие «целевое финансирование» предполагает, что имущество, переданное в качестве целевого финансирования, должно быть получено и использовано по назначению, которое указал источник средств. В то время как оплата банками услуг вневедомственной охраны осуществляется по обычным гражданско-правовым договорам на оказание услуг, следовательно, произведенные расходы правомерно относить к прочим расходам, связанным с производством и реализацией [11]. Таким образом, при отсутствии в законе конкретного правила, которое могло бы разрешить возникший между субъектами конфликт, суды нашли объективное объяснение взаимоотношениям сторон, по-

считав их законными с точки зрения правил, принятых в обществе.

Подобных примеров в юридической практике – бесчисленное множество. Автор акцентирует внимание на налоговом законодательстве, которое регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, а также отношения налогового контроля, т. е. требования данного законодательства по сути своей в большинстве случаев императивны и должны быть сформулированы максимально ясно и точно. Налоговое законодательство не допускает расширительного толкования нормы. При этом суды очень часто формулируют целые правовые конструкции, которые впоследствии находят отражение в законодательстве.

Объем статьи не позволяет более подробно рассмотреть все потенциально интересные научные сферы исследования налогового права и судебной практики. Тем не менее, представляется, в экономическом анализе права содержится большой потенциал для междисциплинарных исследований.

Для юриспруденции экономический анализ права является значимым междисциплинарным направлением исследования, который позволяет рассматривать право и правовые нормы с позиций их фактической полезности обществу и индивиду. В экономике, экономической теории экономический анализ права дает возможность применения и распространения экономического мышления и методов (теории рационального выбора, теории игр, моделирования рационального действия и проч.) на юридическую сферу общества, а также развивает такие научные направления, как неинституциональная экономика и новая институциональная экономика. На примере налогового законодательства и возникающих по поводу его применения судебных споров автор предлагает и обосновывает целесообразность применения экономического анализа не только к праву, но и к процессу его применения, который показывает эффективность реализации законодательных норм и судебных решений на практике.

### Список использованной литературы

1. Тамбовцев В. Л. Что выбираем : юридический позитивизм или экономический империализм? / В. Л. Тамбовцев // Новая юстиция. Журнал судебных прецедентов. – 2009. – № 3 (4). – С. 30–39.
2. Честнов И. Л. Экономический анализ права : теоретико-методологические основания и перспективы научного направления / И. Л. Честнов // Российский ежегодник теории права. – 2009. – № 2. – С. 95–113.
3. Экономический анализ нормативных актов / [под ред. В. Л. Тамбовцева]. – М. : ТЕИС, 2001 ; Тамбовцев В. Л. Международное публичное право : неинституциональный подход // Общественные науки и современность. – 2009. – № 3. – С. 75–89 ; Гаджиев Г. А. Предмет конституционной экономики / Г. А. Гаджиев // Очерки конституционной экономики ; отв. ред. Г. А. Гаджиев. – М., 2009. – 279 с.
4. Крючкова П. В. Государственный и частный информент законодательства при риске ошибок I рода : выбор для России / П. В. Крючкова, С. Б. Авдашева // Журнал Новой экономиче-



ской ассоциации. – 2012. – № 3 (15). – С. 114–140.

5. Тамбовцев В. Л. Право и экономическая теория : учебное пособие / Тамбовцев В. Л. – М., 2005. – 224 с.

6. Сморгун В. Л. Теория рационального выбора и сравнительная политология / Сморгун В. Л. // Рациональный выбор в политике и управлении ; под ред. В. Л. Сморгунова. – СПб., 1998. – 376 с.

7. Хайек Ф. А. фон. Право, законодательство и свобода : Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / Хайек Ф. А. фон ; [пер. с англ. Б. Пинскера и А. Кустарева] ; под ред. А. Куряева. – М. : ИРИСЭН, 2006. – 644 с.

8. По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : Постановление Конституционного Суда РФ : от 12.10.1998 г. № 24-П // Российская газета. – 1998. – № 199 ; По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской

Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : Определение Конституционного Суда РФ : от 25.07.2001 г. № 138-О // СЗ РФ. – 2001. – № 32. – Ст. 3410.

9. Об оценке судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы : Постановление Пленума ВАС РФ : от 12.10.2006 г. № 53 // Приложение «Официальные документы» к газете «Учет. Налоги. Право». – 2006. – № 40.

10. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Щекин Д. М. – М., 2007.

11. Определения ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ от 22.11.2007 г. № 14626/07, от 18.08.2008 г. № 9991/08 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/about/software/cons/>

Статья поступила в редакцию 17.05.2013 г.

## УДК 347.73

**О. В. Єкаськова,**

*начальник управління місцевих податків і зборів, плати за землю, Департамент оподаткування та контролю об'єктів і операцій Міністерства доходів і зборів*

### ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: УКРАЇНСЬКІ РЕАЛІЇ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

*У статті досліджено практику екологічного оподаткування у державах-членах ЄС та пострадянських країнах. Здійснено порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного законодавства шляхом дослідження спільних та відмінних рис екологічного податку, зокрема об'єктів оподаткування.*

*В статті досліджена практика екологічного оподаткування в державах-членах ЄС і пострадянських країнах. Здійснено порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного законодавства шляхом дослідження спільних та відмінних рис екологічного податку, зокрема об'єктів оподаткування.*

*The paper studies the practice of environmental taxation in the EU Member States and the former Soviet countries. Carried out a comparative analysis of domestic and foreign legislation by examining the common and distinctive features of the environmental tax, in particular, objects of taxation.*

**Ключові слова:** екологічний податок, викиди, податкові агенти, довкілля, джерело забруднення.

Досвід побудови податкової системи з початку існування України як незалежної держави свідчить про те, що правове регулювання будь-яких правовідносин без урахування практичного досвіду зарубіжних країн не призводить до бажаних результатів, зокрема щодо формування виваженої податкової системи.

Світовий досвід екологічного оподаткування вказує на існування об'єктивної необхідності в широкому використанні екологічних податків, адже вони в комплексі з іншими економічними інструментами використовуються як непрямі інструменти впливу на поведінку підприємств-забруднювачів та сприяють зниженню антропогенного навантаження на навколишнє природне середовище, підвищуючи енергоефективність та раціональне використання природних ресурсів.

На сьогодні як у науковій, так і в законодавчій сфері не сформовано єдиного підходу до складу екологічних податкових платежів та не виз-

начено ефективного податкового режиму щодо екологічного оподаткування.

Питанням, пов'язаним з використанням екологічних податків, їх становленням, застосуванням та розвитком, присвячені праці як вітчизняних, так зарубіжних учених, зокрема: М. Алле, Д. Б'юкенена, Р. Коуза, А. Пігу, Н. Андрєєвої, Б. Буркинського, О. Веклич, В. Вишневецького, Т. Галушкіної, Л. Грановської, В. Загорського, О. Кашенко, Л. Мельника, В. Опаріна, В. Паламарчука, О. Попової, Д. Серебрянського, А. Соколовської, В. Степанова, В. Трегобчука, С. Харічкова, В. Хобти.

Однак потрібно підкреслити, що на сьогодні триває реформування податкової системи України, у якій екологічні податки повинні посісти вагоме місце, а тому потребують розробки та подальшого нормотворчого втілення саме фіскальні та адміністративні аспекти екологічного оподаткування, з урахуванням напрацювань світової практики.

На наш погляд, можна констатувати той факт,  
**Фінансове право № 3 (25), 2013**