

8. Егорова Т.В. К вопросу о понятии государственной пошлины // Актуальные вопросы теории государства и права: Сб. науч. ст. преподавателей, аспирантов и соискателей кафедры теории государства и права / Отв. ред. Л.В. Кочетков. – Тамбов, 2008.

9. Про деякі питання практики застосування розділу IV Господарсько-процесуального кодексу України: Роз'яснення президії Вишого господарського суду України від 4 квітня 1998 р. № 02-5/78 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/SD97014.htm.1](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/SD97014.htm.1)

10. Шокуева Е.М. Институт судебных расходов в российском гражданском судопроизводстве: Дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2005.

Надійшла до редакції 30.09.2011

**ЖЕРНАКОВ М.В.,**  
кандидат юридичних наук  
(м. Харків)

УДК 351.711

### ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА В СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ: ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ

Стаття присвячена дослідженню особливостей участі органів Державної податкової служби України у відносинах податкового адміністрування за допомогою методів економічного аналізу права. Робиться значний акцент на стимулах, що спонукають податкові органи та їх посадових осіб обирати ту чи іншу лінію поведінки в податкових відносинах. Також проводиться аналіз мотивів відхилення діяльності податкових органів від передбаченої законодавством та можливих шляхів подолання цієї тенденції.

**Ключові слова:** економічний аналіз податкового права, економіка податкового права, стимули, економіка податкового адміністрування, Державна податкова служба.

Статья посвящена исследованию особенностей участия органов Государственной налоговой службы Украины в отношениях налогового администрирования с помощью методов экономического анализа права. Делается значительный акцент на стимулах, побуждающих налоговые органы и их должностных лиц избирать ту или иную линию поведения в налоговых отношениях. Также проводится 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.

The article examines the features of the participation of the State Tax Service of Ukraine 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.

Функціонування податкової системи будь-якої держави засноване на відчуженні певної суми грошей від фізичних осіб та підприємств на користь держави та територіальних громад, отже спроби зобов'язаних осіб уникнути цього процесу також є неминучими. Це створює проблему ухилення від оподаткування та дотримання податкового законодавства, яка є достатньо серйозною для будь-якого адміністративно-територіального утворення. Здається, не слід зайвий раз доводити, що можливі результати недоотримання значної кількості податків є загрозою економічній самостійності держави.

Кожна держава має свої власні проблеми в регулюванні податкової системи. З урахуванням нормального функціонування органів державної влади в розвинених країнах, проблеми адміністрування податків у ЄС чи США нагадують вирішення рівняння з одним невідомим, яким є поведінка платників податків. Це не означає, що таке рівняння просто вирішити. Але разом з тим це означає, що воно зрештою має рішення, незалежно від того, наскільки складними є розрахунки.

Безумовно, податкова система кожної держави має свої недоліки й має, відповідно, пер-



спективи поліпшення. Іншими словами, навряд чи існує у світі податкова система, яка позбавляє платника податків останнього шансу для ухилення від оподаткування. Але при цьому є одна істотна відмінність систем адміністрування податків України і розвинених країн – це наявність інших учасників податкових відносин, які прагнуть використати недосконалість податкової системи на власну користь. Це й податкові органи, і законодавець, і судові органи, діяльність яких стосовно податкової системи, але поза межами їх прямих обов'язків, може бути охарактеризована як корупція.

Вважаємо необхідним наголосити, що дане дослідження проводиться суто в режимі економічно-правового моделювання і ні в якому разі не передбачає звинувачення чи підрив репутації будь-кого. Відтак, 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.

Разом з тим деякі джерела оцінюють корупцію як поширене явище [9]. Вивчення наявності, відсутності та масштабів його в будь-якому разі виходить за межі даного дослідження. Для цілей дослідження, однак, має значення те, що стан сучасної української правової системи цілком придатний для цього явища і тому є причиною викривлення стимулів до правомірної поведінки учасників відносин адміністрування податків.

Причин для того може бути багато. Головною з них вважаємо наявність сильних стимулів для відхилення ліній поведінки суб'єктів, які беруть участь у податкових відносинах, від передбаченої законодавством. І якщо причини ухилення платників податків від оподаткування є очевидними, поведінка податкових органів та їх посадових осіб потребує додаткового аналізу. Також доцільним вбачається розгляд стимулів владної сторони податкових правовідносин до небажаної діяльності з метою знаходження способів її попередження.

Слід зазначити, що ми не випадково акцентуємо увагу на стимулах учасників податково-правових відносин. Саме стимули, що спонукають суб'єктів до тієї чи іншої поведінки в межах відповідних правовідносин, є одним із головних предметів дослідження економіки права. За останні роки проблемам податкового права було приділено достатньо уваги в науковій літературі в межах «класичної» правової науки, так само як і в економічних дослідженнях. При цьому наразі безпідставно, на наш погляд, оминається увагою економічний аналіз податкового права, який натомість стає все більш популярним на теренах Європи та Америки [1-7].

Однією з типових проблем, що стосуються не тільки системи адміністрування податків в Україні, але й доволі часто є складовою будь-яких відносин, що характеризуються нерівністю сторін, вважається хабарництво. Кожен раз, коли від рішення одного суб'єкта прямо чи непрямо залежить інший суб'єкт, його фінансовий стан, для них створюється можливість «співпрацювати» поза офіційною сферою цих відносин. Так, органами внутрішніх справ і прокуратури в 2008 р. розкрито 1335 злочинів за статтею «хабарництво». З них, зокрема, 1090 (81,6%) – давання хабара і 245 (18,4%) – отримання хабара. З початку року в хабарництві викрито 679 особи, зокрема 128 службовців органів влади і управління, 149 працівників контролюючих органів, серед яких – 27 працівників Державної податкової служби України. Загальна сума отриманих хабарів при цьому склала 17,8 млн гривень [8]. Крім цього, слід наголосити, що зазначені дані базуються на інформації про злочини, виявлені слідчими органами внутрішніх справ і прокуратури, які вочевидь складають лише частину від загальної маси подібних випадків.

Для розвитку цього явища може бути багато причин. Але одним із головних чинників убачається низький рівень зарплати посадових осіб державних органів, а також недостатньо ефективна система виявлення й попередження випадків хабарництва. Не слід, на наш погляд, зайвий раз доводити, що навіть порівняно з українськими споживчими цінами рівень заробітної плати працівників Державної податкової служби є вкрай низьким. А ціни зростають кожен рік і зараз нагадують середню європейську ціну на споживчі товари набагато більше, ніж українські зарплати нагадують європейські. Це, звичайно, є стимулом до пошуку посадовими особами альтернативних джерел доходу.

Іншою причиною такої ситуації може бути неефективна система боротьби з корупцією. Звичайно, аналіз механізмів протидії корупції в державі виходить за межі податково-правового дослідження. Разом з тим функціонування цієї системи не може не впливати на ефективність роботи податкових органів. З одного боку, в системі податкових органів постійно здійснюються



ся перевірки й інші контрольні процедури, як внутрішні (в системі Державної податкової служби), так і зовнішні (іншими уповноваженими органами – Міністерства внутрішніх справ, прокуратури), що спрямовані на попередження корупції, в тому числі й випадків хабарництва, та виявлення таких, які мали місце.

З іншого боку, такі заходи значно відволікають посадових осіб від їх прямих обов'язків та знижують їх ефективність – замість виконання своїх безпосередніх функцій вони змушені заповнювати та передавати численні звіти, брати участь у перевірках й опитуваннях, давати пояснення. Крім цього, навіть у разі виявлення порушення закону податковим інспектором або іншою посадовою особою податкового органу немає гарантії його адекватної оцінки та настання відповідних правових наслідків, тобто немає ефективної системи попередження корупції. Наявність юридичних підстав та впровадження нових методів запобігання корупції у законодавстві, його постійне вдосконалення ще не гарантує реалізацію превентивних функцій у повній мірі.

Іншим джерелом "спотворення" стимулів податкових органів у системі адміністрування податків в Україні є зловживання повноваженнями. В даному випадку слід відразу зробити застереження, що ми розглядаємо зловживання повноваженнями не в розумінні Кримінального кодексу України, де зловживання владою чи службовим становищем або створює окремий склад злочину, або є способом виконання об'єктивної сторони іншого злочину. Для цілей даного аналізу зловживання повноваженнями ми розумітимемо як будь-яке використання владних повноважень посадовими особами податкового органу з метою, відмінною від тієї, для досягнення якої ці повноваження надані.

Очевидно, що тут ми стикаємося з парадоксом. По-перше, діяльність будь-яких органів влади та їх посадових осіб в Україні є строго обмеженою виконанням лише тих обов'язків, які прямо визначені законом. Цей принцип закріплений у Конституції, інших законах України, що регулюють діяльність органів державної влади, саме з метою запобігання зловживання повноваженнями. Крім того, є низка законів, які здійснюють досить детальне регулювання прав і обов'язків владних органів у системі адміністрування податків, процедури податкових перевірок, обмежень, що застосовуються до посадових осіб та прав платників податків у разі порушення їх інтересів. Відповідно, в законодавстві міститься достатньо юридичних підстав для побудови доброзичливих, професійних і справедливих відносин з податковими органами.

Але реальність, як це часто трапляється, дещо відрізняється від ідеальної моделі. Хоча культура виконання податкового законодавства зазнала за останні кілька років значних позитивних змін, поки що занадто часто трапляються випадки порушення вимог закону щодо податкових процедур і взагалі недружньої поведінки податкових органів та їх посадових осіб стосовно платників податків. Це не тільки не утримує платників податків від порушень податкового законодавства, але також може слугувати зворотним стимулом від добровільного дотримання платниками податкового законодавства різні (в тому числі почуття взаємності, обов'язку, відчуття провини або сорому), вони здебільшого засновані на поняттях справедливості, поваги і доброї волі. Цінуючи ці поняття досить високо, добровільні платники очікуватимуть того самого від представників державної влади. Разом з тим відсутність адекватного ставлення до них посадовими особами податкових органів може бути значною перешкодою до відчуття взаємності, а відповідно, і причиною зміни законної поведінки на протилежну.

Крім причин, що вже згадувалися в цій роботі, може бути й інше пояснення проблеми зловживання повноваженнями. В основі його лежить достатньо відома в економіці права проблема асиметричної інформації. Рівень правової освіти серед українського населення залишається досить низьким. У той же час, коли все більше студентів юридичних факультетів і вузів випускається щороку, середній рівень непрофесійної правової освіти залишається недостатнім. Законів та інших нормативних актів податкового законодавства дуже багато, а вимоги, що містяться в них, здебільшого складні, а подекуди й суперечливі. Отже, для підрахунку розміру податку, а також виконання інших вимог податкового законодавства (ведення документації тощо) платникам досить часто доводиться користуватися послугами професійного бухгалтера. Разом з тим у випадку складних податкових перевірок навіть знань професійного бухгалтера зазвичай не вистачає, і в такій ситуації необхідною є допомога кваліфікованого юриста. На-



вряд чи потрібно доводити, що не всі платники податків можуть собі дозволити послуги цих спеціалістів. Це створює можливість для податкових органів та їх посадових осіб реалізувати власну інформаційну перевагу та висувати додаткові вимоги без ризику отримання опору з боку платників. Безумовно, досить багато зусиль останнім часом прикладається для підвищення обізнаності громадян у питаннях оподаткування, але, як убачається, їх поки що недостатньо.

Досить суперечливим є регулювання цього питання чинним податковим законодавством України. Серед тих небагатьох прав, наданих законом платникам податків (що в цілому логічно, бо вони в податкових правовідносинах є зобов'язаною стороною), п. 17.1.1. Податкового кодексу України передбачає право «безоплатно отримувати в органах державної податкової служби та в органах митної служби, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю» [10]. Разом з тим ст. 21 «Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів» Податкового кодексу не містить жодного посилання на кореспондуючий обов'язок.

Слід зазначити, що не кращою була ситуація й до прийняття Податкового кодексу України. Чинний на той час Закон України «Про систему оподаткування в Україні» не тільки не містив обов'язку податкових органів надавати консультації та роз'яснення, а навіть не передбачав відповідного права платників податків [11]. Добре відомо, що право повинне бути не тільки закріплене, але також гарантовано наявністю відповідного обов'язку іншої сторони правовідносин, а також відповідальності за його невиконання. Проте ні в чинному податковому законодавстві, ані в актах, що діяли раніше, не міститься обов'язків Державної податкової служби та її посадових осіб та інших контролюючих органів надавати інформацію та консультації з питань виконання податкових обов'язків платниками податків.

Зловживання владою може здійснюватися податковими органами та їх посадовими особами не тільки з їхньої власної волі, але й через хибні стимули, нав'язаних іншими. Вони витікають з наявності показникової системи, на підставі якої ще й досі оцінюється ефективність роботи багатьох державних органів. Це один з найбільш життєздатних залишків від планової економіки, основною метою якої було реалізувати «п'ятирічку в чотири роки». І в багатьох державних органах, незалежно від того, чи займаються вони управлінням народним господарством, чи перевіркою виконання податкового обов'язку, оцінюється перш за все підвищення продуктивності в порівнянні з попереднім кварталом, або попереднім роком, або принаймні з тим же кварталом попереднього року. Таким чином, головним орієнтиром у роботі контролюючих органів стає не дотримання законодавства, а досягнення показникових результатів, таких як «в цьому кварталі виявлено на 72 порушення більше» або «в цьому році ми перевищили показник минулого року по збору податків на 200 млн грн.». І, як правило, чисельні показники, що використовуються для позначення абсолютного або відносного покращення продуктивності, мають більше значення, ніж дійсні причини наявності саме цих чисел (такі як погодні умови або зловживання службовим становищем). Отже, коли відповідальна особа усвідомлює, що показники не настільки оптимістичні, як того хотілося б, вона вирішує підвищити продуктивність. Досить часто це означає раптовий зліт інтенсивності податкових перевірок, а також несподіване зростання числа сумнівних порушень податкового законодавства великими платників податків.

Крім того, причини неприязних відносин між платниками й посадовими особами податкових органів можуть витікати і просто з відсутності традицій доброзичливості й співпраці між споживачами та надавачами публічних послуг, будь то міський транспорт або податкове адміністрування. Звичайно, багато що змінилося з моменту розпаду Радянського Союзу і далі покращується з часом, але поки що в цілому якість публічних послуг залишає бажати кращого. З огляду на це, а також ураховуючи питання, що обговорювалися вище, можна надати пояснення, чому поки що стимулів для добровільної й плідної співпраці платників податків і контролюючих органів недостатньо.

#### **Список використаної літератури:**

1. Raskolnikov Alex. Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement // Columbia Law Review, May 2009.



2. Sanchirico Chris William. Evidence, Procedure, and the Upside of Cognitive Error. – University of Pennsylvania, 2004.
3. Braithwaite John. Through the Eyes of the Advisers: A Fresh Look at High Wealth Individuals, in Taxing Democracy, 245-249.
4. Franzoni Luigi A. Tax Compliance // Encyclopedia of Law and Economics, 2008.
5. Franzoni Luigi A. 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. Johnson Steve R. 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]. – Режим доступу: <http://www.svdevelopment.com/ru/blog/item/28/>.
9. Ігор Жданов. Кору́пція в Україні: спроба аналізу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.korupzia.org.ua/papers/sl\\_ukr.htm](http://www.korupzia.org.ua/papers/sl_ukr.htm).
10. Податковий кодекс України // ВВР. – 2011. – № 13, № 13-14, № 15-16, № 17. – С. 556. – Ст. 112.
11. Про систему оподаткування: Закон України // ВВР. – 1991. – № 39. – Ст. 510

Надійшла до редакції 30.09.2011

**МАТВЄЄВА А.В.**, кандидат юридичних наук  
(НДІ правового забезпечення інноваційного  
розвитку Національної академії  
правових наук України)

УДК 347.463

### ОКРЕМІ ПИТАННЯ ДОГОВІРНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТРАНЗИТНИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ ВАНТАЖІВ

Досліджено окремі проблеми договірної забезпечення транзиту. Визначено сутність договору перевезення вантажів та договору на транспортно-експедиційне обслуговування. Запропоновано на основі викладеного матеріалу продовжити подальше дослідження проблеми з метою гармонізації відповідних відносин.

**Ключові слова:** транзит, транзитні перевезення вантажів, договір перевезення, транспортна експедиція.

Исследованы отдельные проблемы договорного обеспечения транзита. Определена сущность договора перевозки груза и договора на транспортно-экспедиционное обслуживание. Предложено на основании изложенного материала продолжить дальнейшие исследования с целью гармонизации указанных отношений.

**Ключевые слова:** транзит, транзитные перевозки грузов, договор перевозки, транспортная экспедиция.

The article is devoted to some problems of contract ensuring transit. The author defines the essence of the contract of transportation of load and contract on transport-expeditionary service. On the basis of the above material is offered to continue further researches with the purpose of harmonization of respective legal relations.

**Key words:** the transit, transit's transportation of load, transport expedition.

Особливе місце серед актів реалізації суб'єктивних прав і обов'язків належить актам індивідуального регулювання суспільних відносин – договорам. При цьому однотайності думок науковців щодо визначення місця договору в механізмі правового регулювання немає й сьогодні [1, с. 363-364]. Так, М. М. Сібільов зауважує, що у сфері приватного права договір – універсальний юридичний засіб (елемент) механізму правового регулювання, який виступає не тільки як юридичний факт, але й засіб саморегуляції та одна із форм вираження права [2, с. 109]. Іноді вчені розуміють договір як юридичний факт або ж як самі цивільні правовідносини (зобов'язання), що виникають з договору як юридичного акта, або мають на увазі правовий документ, яким зафіксовано факт виникнення договірної зобов'язання з волі його учасників [3, с. 264-267].

Стосовно транзитних перевезень такими юридичними засобами виступають так звані «транспортні» договори, під якими цивільно-правова доктрина розуміє цивільно-правові угоди,

