

СТРУКТУРНЫЕ АЛЬТЕРНАТИВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Белев Сергей Геннадьевич
аспирант
МГУ им. М.В. Ломоносова
Экономический факультет
(г. Москва, Россия)

Аннотация

На основе экономического подхода Г. Беккера, расширенного за счет предпосылок новой институциональной экономической теории, были исследованы вопросы включения в структуру стимулирующего контракта налогового инспектора судебных издержек по налоговым спорам и выбора альтернатив по исполнению налогового законодательства. Показано, как различные правила распределения влияют на величину судебных издержек, эффективность сдерживания налоговых инспекторов от сознательного совершения ошибок второго рода, а также вероятность досудебного урегулирования.

Ключевые слова: налоговое администрирование, налоговое законодательство, распределение судебных издержек, стимулирующий контракт.

ЖЕЛ-коды: Н21, Н25, К34, К41

1. Введение

В 1972 г. вышла статья Аллингхама и Сандмо¹, в которой впервые рассматривалась проблема уклонения от уплаты налогов. Прежде вопросы того, как организовать сбор налогов и бороться с уклонением занимал соответствующие органы, фокус же теоретических исследований был направлен больше на роль налогов в экономике. Касательно администрирования неявно предполагалось, что налоги собираются сами по себе.

Причиной того, что налоговое администрирование оставалось за скобками экономического анализа, можно считать то, что в экономической теории было не принято рассматривать вопросы из области правонарушений и преступлений. Было не принято вплоть до выхода в 1968 г. работы Гари Беккера «Преступление и наказание: экономический подход»². Беккер первым предложил воспринимать решение индивида о том, совершать преступление или нет, как пример рационального выбора. Преступник может пойти на преступление, если ожидаемые выгоды превысят ожидаемые издержки. Можно спорить о том, все ли преступники ведут себя рационально, но предположение о том, что по крайней мере налогоплательщик совершает правонарушения, исходя из баланса выгод и издержек, представляется реалистичным.

Именно экономический подход Беккера стал базой для анализа проблем налогового администрирования. И хотя в последние 10–15 лет оформились новые подходы к описанию поведения налогоплательщика: с точки зрения распределительной справедливости³ и с точки зрения социального контракта⁴ — подход Беккера не исчерпал своего потенциала, что и будет продемонстрировано в этой статье. Правда, сделано это будет на основе расширения подхода Беккера за счет поведенческих предпосылок новой институциональной экономической теории (НИЭТ).

Данное расширение позволит оценить преимущества и недостатки различных вариантов решения актуальных проблем налогового администрирования — недобросовестности налоговых инспекторов и неполноты налогового законодательства.

2. Расширение подхода Беккера предпосылками НИЭТ применительно к налоговому администрированию

Вышеупомянутые Аллингхам и Сандмо напрямую ссылаются на Беккера в своей статье⁵ и применяют его подход к объяснению поведения налогоплательщика. В зависимости от отношения налогоплательщиков к риску, величины санкций за неуплату, вероятности

¹ Allingham M. G., Sandmo. A. Income Tax evasion: a Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. – Vol. 1. – 1972. – P. 323–38.

² Becker G. S. Crime and punishment: an economic approach // Journal of Political Economy. – 76. – 1968. – P. 169–217.

³ См.: Verboon P., Dijke. M. van. A self-interest analysis of justice and tax compliance: How distributive justice moderates the effect of outcome favorability // Journal of Economic Psychology. – Vol. 28. – Iss. 6. – 2007. – P. 704–727.

⁴ См.: Vihanto M. Tax evasion and the psychology of the social contract // Journal of Socio-Economics. – Vol. 32. – Iss. 2. – 2003. – P. 111–125.

⁵ Allingham M. G., Sandmo A. Income Tax evasion: a Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. – Vol. 1. – 1972. – P. 323.

наказания налогоплательщик определяет величину скрываемого налога. Однако в модели присутствует ряд жестких допущений.

В частности, вероятность быть пойманным может не подразумевать, что налогоплательщика накажут, даже если он действительно совершил правонарушение. Налогоплательщик и налоговый инспектор могут вступить в *коррупционную* сделку.

Помимо этого, нельзя достоверно утверждать, что наказание следует за правонарушением. Возможны *ошибки второго рода*⁶, когда наказывают тех, кто не совершал правонарушений.

Наконец, модель применима к классу ситуаций, в которых снижение налогового бремени является правонарушением. Но существуют и такие ситуации, когда нельзя достоверно утверждать, что те или иные действия являются правонарушением. Таким образом, неполнота налогового законодательства может привести к совершению ошибок и первого, и второго рода.

Эти моменты имеют ключевое значение для налогового администрирования. Теоретическим фундаментом для их анализа был выбран подход новой институциональной теории, так как он позволяет методологически развивать подход Беккера. Так, вводя дополнительные поведенческие предпосылки, мы сохраняем при этом свойственные подходу Беккера методологический индивидуализм и рациональный выбор. Предпосылками же именно подхода новой институциональной экономической теории являются⁷.

- **Ограниченная рациональность индивидов**, подразумевающая одновременно ограниченные счетные способности и неполноту информации. Исходя из этого предположения, любой налогоплательщик, принимая решение о размере уплачиваемого налога, выбирает не из бесконечного множества способов, а из определенного конечного набора альтернатив (налоговых схем). Определяют же границы множества этих альтернатив три типа информации: та, что была в наличии перед ситуацией выбора; та, что оказалась в процессе самостоятельного поиска; а также та, что была получена от других индивидов.

- **Выбор совершается в определенной институциональной среде**, состоящей из правил. Эти правила описывают допустимость выбора тех или иных альтернатив. За нарушением предписаний может последовать санкция. Наличие институциональной среды позволяет экономить ресурсы, в т. ч. временные, затрачиваемые на определение пространства элементарных исходов (т. е. того, какие события могли бы произойти) и вероятности наступления каждого исхода. Правила же уже описывают возможные варианты выбора, одновременно подталкивая к выбору одних или сдерживая от выбора других.

Необходимо отметить, что институциональная среда изменяется во времени. Сам налогоплательщик может способствовать наступлению институциональных изменений. Например, инициировать судебное разбирательство, по результатам которого может быть

⁶ Ошибка первого рода (не наказать виновного) присутствует в модели Аллингхама-Сандмо как вероятность проверки.

⁷ См.: Furubotn E. G., Richter R. Institutions and Economic Theory. The Contribution of the New Institutional Economics. Ann Arbor. – The University of Michigan Press, 1997.

увеличена/уменьшена эффективность применения правила, быть изменены условия применения правила либо возникнуть новое правило. Изменение правил повышает неопределенность, так как индивидам приходится нести издержки на адаптацию к новым «правилам игры». В России поправки к Налоговому Кодексу принимаются с периодичностью не менее одного-двух раз в год.

Кроме того, правила устанавливаются ограниченно рациональными индивидами. Хотя они и снижают для них неопределенность, но снижают ее в тех условиях, которые в силу своих ограниченных познавательных способностей могут предвидеть. По этой причине правила не могут регулировать все возможные события. В налоговом администрировании нередки случаи, когда нельзя достоверно определить, являются ли те или иные альтернативы нарушением каких-либо правил.

- **Оппортунистическое поведение.** Если ожидаемые выгоды от некоторого действия превышают в достаточной мере ожидаемые издержки, это действие будет совершено, даже если оно воспринимается как нарушение правила, указывающее, что это действие недопустимо. Санкция за нарушение этого правила учитывается при принятии решения в ожидаемых издержках. В нашем случае индивид будет сокращать свое налоговое бремя. Кроме того, в дальнейшем мы будем полагать, что оппортунистически себя ведут и представители налоговых органов в отношении налогоплательщиков и своего нанимателя в лице бюджета.

- **Ненулевые транзакционные издержки.** Собственно, именно наличие ненулевых транзакционных издержек объясняет существование системы налогового администрирования. Если бы все налогоплательщики в точности исполняли предписываемые им налоговые обязательства и если бы эти обязательства определялись сами собой, то налоговое администрирование не требовалось как таковое. Признавая невозможность обнуления транзакционных издержек при сборе налогов, следует определить набор дискретных структурных альтернатив, обеспечивающих минимальные транзакционные издержки налогового администрирования. При этом в эти издержки следует включать не только расходы государства на содержание налоговых органов и разработку налогового законодательства, но и затраты, которые возникают у всех возможных участников процесса налогового администрирования, включая налогоплательщиков, налоговых агентов, консультантов, арбитражные суды и т. д. Критерием того, что необходимо включать в потери общества от налогового администрирования, может служить сопоставление с абстрактной ситуацией, когда налоги не собирались бы вовсе. Так, не было бы транзакционных издержек у налогоплательщиков, связанных, например, с необходимостью составлять налоговую отчетность. Исчезли бы такие участники процесса сбора налогов, как налоговые агенты и консультанты, а нагрузка на суды снизилась при отсутствии налоговых споров. Исходя из выше описанного, в данной работе будут анализироваться *структурные альтернативы налогового администрирования* с тем, чтобы определить ту из них, которая при определенных условиях обеспечивает минимальные потери общества (выраженные в транзакционных издержках) от процесса сбора налогов. Сосредоточено внимание будет на вышеупомянутых проблемах – оппортунистическом поведении налоговых инспекторов и на восполнении пробелов налогового законодательства.

3. Оппортунистическое поведение налоговых инспекторов

3.1. Структура стимулирующего контракта

Оппортунистически налоговый инспектор может вести себя в отношении бюджета, вступая в коррупционные сделки, и в отношении налогоплательщика, применяя санкции тогда, когда нарушений либо нет, либо их наличие является спорным вопросом. На сегодняшний день достаточно проработан первый вопрос⁸, поэтому представим лишь краткий обзор по проблеме и основное внимание уделим второму.

Вопрос добросовестного исполнения обязанностей налоговым инспектором можно рассматривать как частный случай более общей проблемы: «принципал-агент» (principal-agent)⁹, или управления поручителя поведением исполнителей¹⁰. Согласно этому подходу, поручителю следует уступить часть своего остаточного дохода исполнителю с тем, чтобы ему стало выгодно добросовестно исполнять свои обязанности. Данная компенсация есть выплата информационной ренты исполнителю с тем, чтобы сэкономить на трансакционных издержках по получению информации о качестве работы инспекторов. Основным способом преодоления коррупции у налоговых инспекторов является уступка налоговому инспектору доли в сборах и/или штрафах¹¹.

Однако, создавая стимулирующий контракт на основе уступки доли, нужно помнить, что он может подвигать налоговых инспекторов к тому, чтобы находить правонарушения там, где их нет (ошибки второго рода). Так, анализ опыта реализации в России такого подхода, что «одним из негативных следствий его применения было, в частности, то, что недоимки доначислялись и взыскивались в бюджет без достаточных правовых оснований, и в большинстве случаев налогоплательщикам через суд удавалось добиться налоговых возвратов»¹². Стоит отметить, что из вышесказанного не следует, что мы оказываемся перед выбором, применять стимулирующий контракт на основе уступки доли в сборах/штрафах или нет.

Более продуктивно говорить о том, что следует еще включить в структуру контракта с тем, чтобы сдержать оппортунизм налоговых инспекторов в отношении налогоплательщиков. Выше упоминались судебные иски, через которые налогоплательщики оспаривали решения налоговых органов. В этой связи можно вычитать из «премиальных» судебные издержки. Остановимся на это подробно.

3.2. Судебные издержки как инструмент сдерживания от совершения ошибок второго рода

3.2.1. Положения теории судебного разбирательства

⁸ Например, см.: Sanyal A., Gang I. N., Goswami O. Corruption, tax evasion and the Laffer curve // *Public Choice*. – 105. – 2000. — P. 61–78.

⁹ Grossman S. J., Hart O. D. An Analysis of the Principal-Agent Problem // *Econometrica*. – Vol. 51. – No. 1 (1983). – P. 7–46.

¹⁰ Шаститко А. Е. Новая институциональная экономическая теория: 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Экономический факультет МГУ; ТЕИС, 2010.

¹¹ Вопрос соотношения фиксированной зарплаты и доли в сборах и штрафах см.: White E. N. From Privatized to Government-Administered Tax Collection: Tax Farming in Eighteenth-Century France // *The Economic History Review*, New Series. – Vol. 57 – No. 4 (2004). – P. 636–663.

¹² Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы: в 3-х т. // *Ин-т экономики переход. периода*. – М.: ИЭПП, 2008. – С. 265.

В дальнейшем анализе будут использованы положения теории судебного разбирательства¹³. Так, действия истца и ответчика определяются, исходя из баланса их выгод и издержек. Истцом, как правило, в рассмотрении налоговых споров является налогоплательщик, а ответчиком – налоговый орган. Чистые ожидаемые выгоды налогового органа представляют собой суммы налоговых претензий к налогоплательщику за вычетом ожидаемых затрат в случае, если налогоплательщик обратится в суд. Баланс налогоплательщика представляет собой разницу между ожидаемым возвратом налоговых претензий и издержками на судебное разбирательство.

Введем следующие обозначения:

F — сумма налоговых претензий;

P_d, P_p — оценки вероятностей успеха в судебном разбирательстве налогового органа и налогоплательщика соответственно;

C_d, C_p — издержки, которые понесут налоговый орган и налогоплательщик соответственно в случае, если разбирательство состоится.

Предположим общий случай, когда и вероятность успеха какой-либо из сторон, и размер признанных судом налоговых претензий зависят от расходов обеих сторон.

$$\frac{\partial p_{p,d}}{\partial C_p} > 0 \quad \frac{\partial^2 p_{p,d}}{\partial C_{p,d}^2} > 0 \quad \frac{\partial p_{d,p}}{\partial C_p} < 0 \quad \frac{\partial F}{\partial C_d} > 0 \quad \frac{\partial F}{\partial C_p} < 0.$$

Тогда для инспектора ожидаемые чистые выгоды имеют вид:

$$-(1 - p_d)F - Cd,$$

для налогоплательщика:

$$p_p F - Cp.$$

Налогоплательщику имеет смысл обращаться в суд, если $p_p F - Cp \geq 0 \Rightarrow F \geq \frac{Cp}{p_p}$, т.

е. ожидаемые потери в случае разбирательства будут меньше, чем при status quo. Этой ситуацией может воспользоваться налоговый орган и назначить такую сумму претензий, что налогоплательщику будет невыгодно оспаривать их в суде. Эту стратегию поведения можно охарактеризовать как «лучше синица в руках, чем журавль в небе». Однако синица будет лучше, если $-(1 - p_d)F - Cd \leq 0$. Получается, что «синица» будет выгодна при любом значении издержек и вероятности победы в суде, т. е. налоговым органам будет выгодно избегать судебного разбирательства. Но тогда встает вопрос, почему иски все-таки подаются.

¹³ См.: Miller G. P. The Legal-Economic Analysis of Comparative Civil Procedure // The American Journal of Comparative Law. – 1997; Kobayashi B. H. and Parker J. S. Civil procedure. In Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.) // Encyclopedia of Law and Economics. – Vol. VII. – Civil and Criminal Procedure. – Cheltenham: Edward Elgar, 2000.

Первый вариант. Надо понимать, что такое отношение к судебному разбирательству у налоговых органов появится в том случае, когда издержки судебного разбирательства в полном объеме будут учитываться в стимулирующем контракте (плане по сборам). Если же нет, то налоговому инспектору будет выгодно неограниченно завышать суммы налоговых претензий.

Второй вариант. Ограниченная рациональность подразумевает отсутствие совершенного предвидения у налоговых инспекторов, или попросту они неверно представляют себе то, как оценивают налогоплательщики свои шансы на победу¹⁴, а также размер издержек, которые необходимо понести налогоплательщику в случае суда.

Третий вариант. Выше предполагалось, что налогоплательщик и налоговый инспектор нейтральны к риску. Налоговый инспектор может неверно оценивать склонность к риску налогоплательщика.

В силу трех вышеописанных причин иск может состояться, поэтому, употребляя словосочетания «порог участия» или «высота барьера», мы предполагаем, что налоговый инспектор пытается предъявлять величину претензий на уровне «порога». А если налогоплательщик все-таки подал иск, то это произошло из-за ошибок налогового инспектора.

Помимо барьерной составляющей судебные издержки включают в себя инвестиционную часть, т. е. стороны несут дополнительные издержки с тем, чтобы увеличить вероятность победы. Они могут быть выражены в привлечении более профессиональных адвокатов, во взятии на себя дополнительного бремени доказывания и т. п. В этой ситуации возможна «гонка издержек», в результате которой стоимость не создается, а перераспределяется в пользу тех, чьими доходами являются эти издержки (адвокаты, эксперты и т. д.).

Вышеописанная ситуация иллюстрирует случай с т. н. «американским правилом» (American rule)¹⁵ распределения судебных издержек среди сторон. При этом правило каждая сторона остается при своих издержках по результатам судебного разбирательства. В следующем параграфе будут проанализированы другие правила распределения судебных издержек среди сторон и оценено их влияние с нормативной и позитивной сторон теории судебного разбирательства.

3.2.2. Распределение судебных издержек

Дву- и односторонние английское и американское правила

На высоту барьера и оптимальный размер судебных инвестиций, в частности, влияют правила распределения судебных издержек. Эти правила определяют по итогам судебного разбирательства долю каждой стороны в суммарных судебных издержках ($C_d + C_p$). Выше

¹⁴ Математически это выражается в том, что $p_p + p_d \neq 1$.

¹⁵ Katz A. W. Indemnity of Legal Fees. In Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.) // Encyclopedia of Law and Economics. – Vol. VII. – Civil and criminal procedure. – Cheltenham: Edward Elgar, 2000.

уже упоминалось **американское правило**, когда каждая сторона несет свои издержки. Также существует **английское правило** (English rule)¹⁶, согласно которому все издержки ложатся на проигравшую сторону.

В этом случае для инспектора ожидаемые чистые выгоды имеют вид:

$$-(1 - p_d)(F + Cd + Cp),$$

для налогоплательщика:

$$p_p F - (1 - p_p)(Cp + Cd).$$

Налогоплательщику имеет смысл обращаться в суд при английском правиле, если

$$p_p F - (1 - p_p)(Cp + Cd) \geq 0 \Rightarrow F \geq \frac{((1 - p_p)(Cp + Cd))}{p_p}.$$

В этом случае максимальный размер налоговых претензий, при котором налогоплательщику будет безразлично идти в суд или нет, может оказаться и выше $((1 - p_p)Cd > p_p Cp)$, и ниже $((1 - p_p)Cd < p_p Cp)$ соответствующего уровня при американском правиле. Важно отметить, что при английском правиле налоговый орган через размер своих судебных издержек может воздействовать на решение налогоплательщика о подаче иска. Также при английском правиле при прочих равных обеим сторонам будет выгодно больше инвестировать в судебный процесс (см. приложение 1).

Можно **обобщить** оба правила, если ввести в анализ доли, которые должна возместить проигравшая сторона победившей. Пусть S_d – доля в судебных издержках налогового органа, которую ему возместит в случае поражения налогоплательщик, а S_p – доля в судебных издержках налогоплательщика, которую ему возместит налоговый орган при поражении в тяжбе. В этом случае английское правило будет частным случаем, когда обе доли равны 1, а американское, когда обе доли равны 0. Американское правило характеризуется тем, что при нем самая слабая «гонка издержек» среди всех возможных значениях долей. Наибольшего же накала она достигает при английском правиле (см. обобщающий случай в приложении 1).

Что касается порога участия, то он будет наименьшим среди всех возможных значений долей при одностороннем в пользу налогоплательщика (см. рисунок 1 и приложение 1).

¹⁶ Polinsky A. M., Rubinfeld D. L. Does the English Rule Discourage Low-Probability-of-Prevailing Plaintiffs? // The Journal of Legal Studies. – Vol. 27. – No. 2 (1998). – P. 518–535.

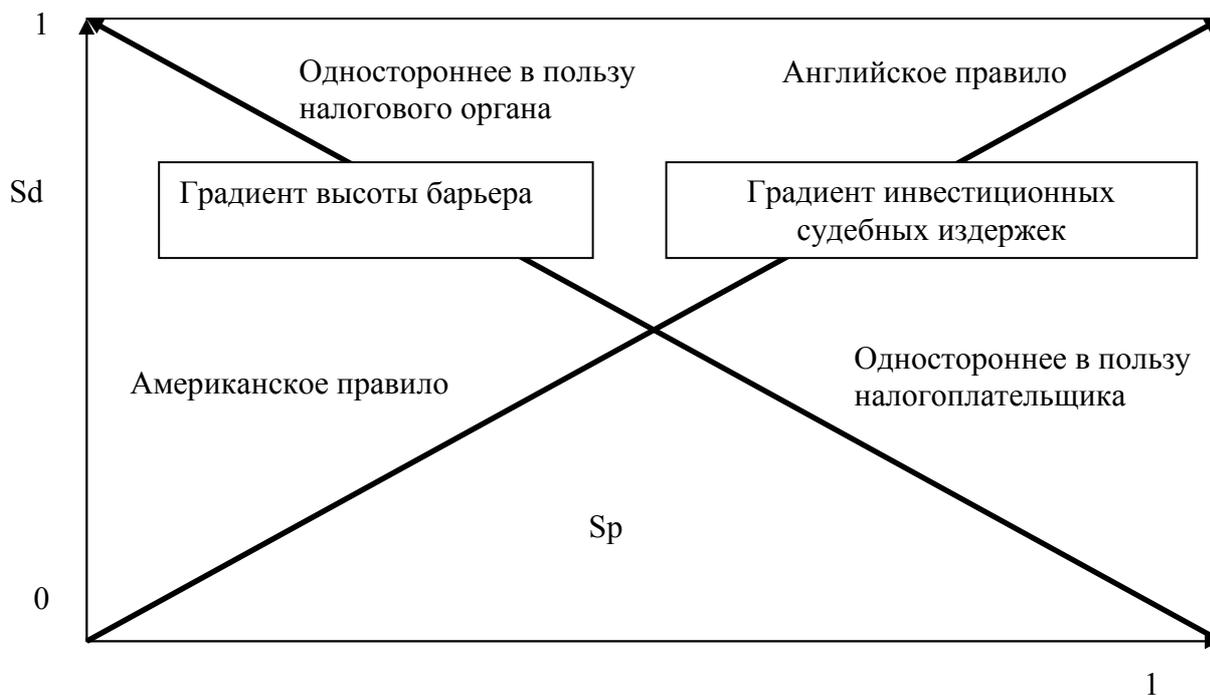


Рисунок 1. Высота барьера, инвестиции в судебный процесс и распределение судебных издержек
Установление пределов на возмещение судебных издержек

Катц¹⁷ указывает на то, что проблему чрезмерного инвестирования обеими сторонами в судебный процесс можно решить через введение лимитов на компенсацию судебных издержек победившей стороне. «Такие эффекты («гонка судебных издержек» — прим. Белева С. Г.) ослабляются в режимах, что ограничивают размеры перекалывания судебных издержек. Например, и в английской, и в американской судебных практиках возмещение судебных издержек ограничено разумными расходами. Так, некоторые недавние юридические инициативы в США предполагают, что проигравшая сторона не должна выплачивать возмещение сверх собственных расходов в суде»¹⁸.

Таким образом, можно установить лимит¹⁹ так, что проигравший возмещает победителю меньшие из понесенных сторонами расходов. В этом случае, как показал Катц [Katz, 2000], инвестиционная составляющая сохранится, но обе стороны теперь с большей бережливостью вкладывают дополнительный рубль. Связано это с тем, что для победителя теперь существует риск, что не все его издержки в случае победы будут возмещены. Поэтому введение **лимита сравнительной избыточности** снижает «накал гонки судебных расходов» при любом правиле, основанном на комбинациях долей издержек к возмещению, кроме американского. В случае американского правила введение такого лимита не имеет смысла, так как американское правило не предполагает возмещения издержек противника в

¹⁷ Katz A. W. Indemnity of Legal Fees. In Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.) // Encyclopedia of Law and Economics. – Vol. VII. – Civil and criminal procedure. – Cheltenham: Edward Elgar, 2000. – P. 89.

¹⁸ В оригинале на английском: «Such effects are mitigated in regimes that limit the amount of fees that can be shifted. For example, under both English and US practice, indemnification is limited to reasonable expenditures. Similarly, some recent US proposals provide that a losing party need not pay any indemnification in excess of his or her own litigation costs».

¹⁹ Назовем его лимитом сравнительной избыточности.

случае его победы. Исходя из этого, можно сделать **вывод**, что лимит сравнительной избыточности снижает оптимальные инвестиции в судебный процесс у обеих сторон, но «гонка» сохраняется, и минимального «накала» в классе приведенных выше альтернатив она достигает при американском правиле.

Другим вариантом было применение **принципа разумных пределов**. В этом случае суд определяет размер компенсации судебных издержек проигравшей стороной на основе сопоставимых данных (средний гонорар адвоката, сложность рассматриваемого дела и т. п.). Например, такую норму закрепляют ст. 110 и 112 Административно-Процессуального Кодекса РФ (АПК РФ), а также Постановления Президиума ВАС РФ от 17.03.09 № 14278/08 и от 20.05.2008 № 18118/07. Оптимальный размер инвестиций для обеих сторон при таком распределении так же, как и при сравнительной избыточности, оказывается не ниже, чем при американском правиле, но не выше, чем при английском.

Входная плата за пользование судебной системой

Помимо перераспределения судебных издержек, понесенных сторонами во время процесса, существует альтернатива **входной платы** как способа воздействия на стимулы к подаче иска и осуществлению инвестиций. При этом стоит подчеркнуть, что оба способа могут применяться одновременно. Так, ст. 101 АПК РФ говорит, что судебные расходы состоят из государственной пошлины и судебных издержек²⁰. Проанализируем данный способ на предмет высоты барьера пользования судебной системой и гонки судебных расходов.

Пошлина взимается в пользу бюджета с проигравшей стороны, т. е. по английскому правилу. Пошлина является барьером для рассмотрения мелких жалоб (см. приложение 2), что дает возможность налоговому инспектору предъявлять слабо обоснованные, но малые по размеру претензии. Однако при высоких ожиданиях у налогоплательщика по поводу вероятности своей победы ($p_p \rightarrow 1$) входная плата почти не повысит высоту барьера.

Также повышает оптимальные размеры инвестиций обеих сторон при введении входной платы, так как теперь для обеих сторон в случае поражения существует риск уплаты пошлины.

Сопоставление всех рассмотренных выше альтернатив распределения издержек см. на рисунках 2 и 3.

²⁰ Таким образом, законодательство разделяет эти понятия, мы же используем оба термина как синонимы.

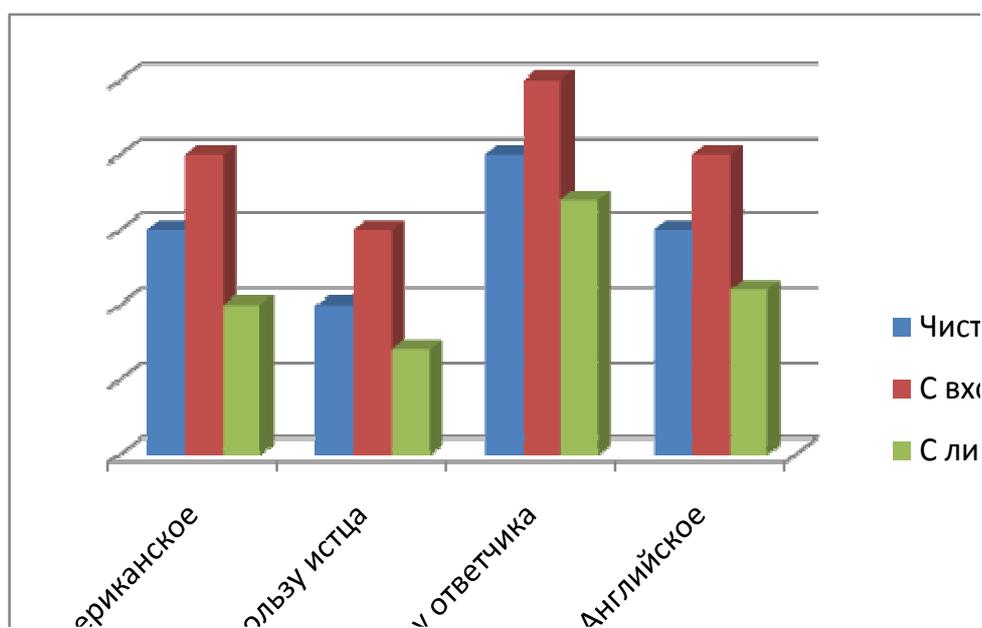


Рисунок 2. Высота порога участия при разных типах распределения судебных издержек

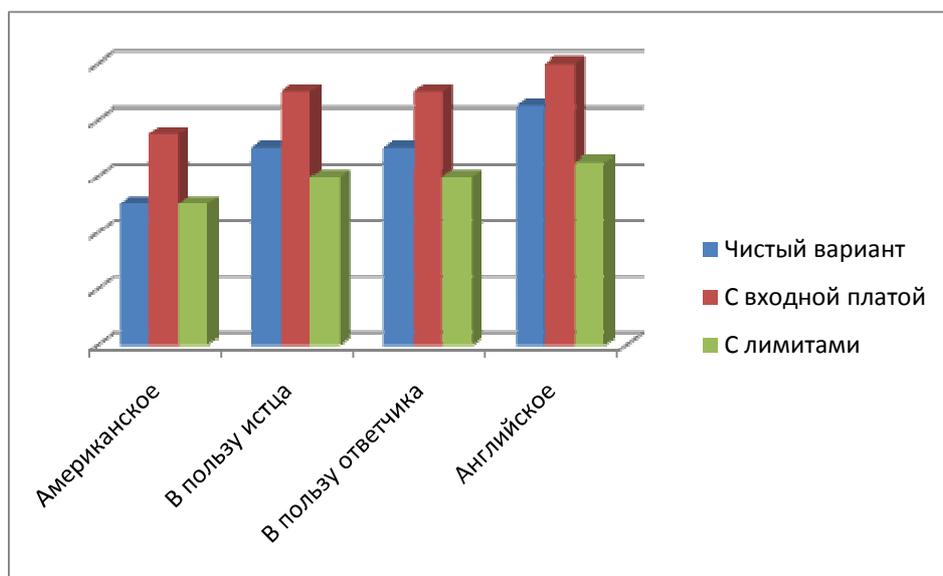


Рисунок 3. Оптимальный размер судебных издержек при разных типах распределения судебных издержек

3.2.3. Досудебное урегулирование налоговых споров

Ошибки налоговых органов в оценке порогового значения участия налогоплательщика способствуют тому, что налогоплательщик может обратиться в суд. Однако у обеих сторон в случае достоверной угрозы налогоплательщика пойти в суд остается возможность урегулировать спор о размере налоговых претензий в досудебном порядке (pre-trial bargaining, или out-of-court settlement)²¹.

Для налогового органа досудебное урегулирование выгодно, так как позволяет ему не нести издержек, связанных с судебным разбирательством. Пусть x – уступка налоговым

²¹ Spier K. E. Pretrial Bargaining and the Design of Fee-Shifting Rules // The RAND Journal of Economic. – Vol. 25. – No. 2 (1994). – P. 197–214.

органом части налоговых претензий в рамках досудебного урегулирования. Тогда налоговому инспектору имеет смысл идти на досудебную сделку, если $x < Cd + (1 - p_d)F$.

Налогоплательщику выгодно идти на сделку, если снижение налоговых претензий будет больше, чем ожидаемые выгоды от судебного разбирательства: $x \geq p_p F - Cp$.

Досудебная сделка состоится, если $p_p F - Cp \leq x < Cd + (1 - p_d)F$. Интервал будет не пуст, если минимальная уступка, требуемая налогоплательщиком, будет не меньше, чем максимальная уступка налогового органа: $(p_p + p_d - 1)F < Cd + Cp$. Из этого неравенства видно, что выгода от досудебного урегулирования состоит в том, чтобы не нести судебные издержки, а также что чем выше оценивают свои шансы на победу обе стороны, тем менее вероятно заключение сделки между ними. Последнее замечание тем важно, что судебное разбирательство представляет собой антагонистическую игру с отрицательной суммой, но, несмотря на это, оно может не состояться, так как игроки ограниченно рациональны и в смысле счетных способностей (не могут достоверно оценить параметры соперника), и в смысле неполной информации об оценках действий контрагентов.

Тем не менее, наличие непустого локуса обмена в виде уступки части налоговых претензий позволяет при прочих равных говорить о возможности досудебного урегулирования. Чем больше ширина этого интервала, тем больше вероятность досудебного урегулирования. Получается, что мелкие споры и споры, обусловленные большими ожидаемыми суммарными издержками, вероятнее будут урегулированы вне суда. В последнем случае следует подчеркнуть, что важно ожидание по поводу издержек соперника и соответствующая реакция в виде своих инвестиций в повышение вероятности успешного исхода. А на оптимальный уровень судебных инвестиций влияет помимо прочего действующее правило распределения издержек. Таким образом, правила распределения судебных издержек влияют и на вероятность досудебного урегулирования. Оптимистично настроенные стороны, скорее всего, будут судиться, а пессимисты заключат досудебное соглашение (см. приложение 3). Однако следует помнить, что чем больше доли, тем выгоднее тратить обеим сторонам на тяжбу, а, значит, больше будут и суммарные издержки обеих сторон, и вероятность досудебного урегулирования.

В зарубежной литературе²² также рассматривается особый класс правил распределения судебных издержек, основанных на размере предложения/уступки при досудебном урегулировании (offer-based rules). Примером такого рода является правило 68²³. При этом правиле перед началом разбирательств ответчик предлагает определенную сумму истцу в обмен на отказ от судебного разбирательства. Если истец отказывается принять это предложение, то начинается процесс. По итогам рассмотрения дела суд назначает размер возмещения, и если он оказывается выше досудебного предложения, то все судебные издержки несет ответчик, если ниже — то истец. Это правило является модификацией

²² Spier K. E. Pretrial Bargaining and the Design of Fee-Shifting Rules // The RAND Journal of Economic. – Vol. 25. – No. 2 (1994). – P. 197–214; Bebchuk L. A., Chang H. F. The Effect of Offer-of-Settlement Rules on the Terms of Settlement // The Journal of Legal Studies. – 76. – 1968. – P. 169–217.

²³ Chung T. Y. Settlement of Litigation under Rule 68: An Economic Analysis // The Journal of Legal Studies. – Vol. 25. – No. 1 (Jan., 1996). – P. 261–286.

английского, только не проигравший платит все издержки, а «скупая/жадная» сторона. Как показали Чунг²⁴ и Спайер²⁵, увеличение ответчиком уступки компенсируется снижением ожидаемых потерь в виде уплаты суммарных судебных издержек. Тогда размер предложенной уступки будет больше, а значит вероятность того, что истец ее примет, будет выше.

В данном разделе было рассмотрено, как при помощи суда можно обеспечить правоприменение. Помимо этого, функцией суда является и правотворчество при восполнении пробелов законодательства, которому посвящен следующий раздел статьи.

3.3. Восполнение налогового законодательства

Введем понятия избегания налогообложения и уклонения от уплаты налогов²⁶.

Избегание (избежание) налогообложения (англ. tax avoidance) — реализация налогоплательщиками допускаемых законом возможностей по уменьшению налогового бремени.

Уклонение от уплаты налогов (англ. tax evasion) — набор незаконных способов по уменьшению налогового бремени.

Санкции на налогоплательщика налагаются в том случае, если его действия были признаны уклонением от уплаты налогов. В дальнейшем мы будем использовать эти термины, чтобы разграничивать терминологически правонарушения от допустимых действий.

Нечеткое определение «правил игры» грозит тем, что оппортунистически настроенные налоговые инспекторы могут оборачивать это к своей выгоде, признавая нарушением действия налогоплательщиков.

Проблему неполноты законодательства можно решить на основе тех же принципов, что могут быть использованы для анализа адаптации к непредвиденным обстоятельствам в контрактных отношениях²⁷. Как указывает Шаститко, «что понимание неполного контракта, как и контракта вообще, зависит от того, рассматривается ли данный контракт как... **способ обеспечения гибкости** (курсив настоящей работы) во взаимоотношениях между экономическими агентами в целях **адаптации к непредвиденным изменениям в будущем** (курсив настоящей работы), учитывается ли возможность **использования суда** (курсив настоящей работы) в качестве третьей стороны для «доставивания» контракта до полного и

²⁴ Ibid.

²⁵ Spier K. E. Pretrial Bargaining and the Design of Fee-Shifting Rules // The RAND Journal of Economic. – Vol. 25. – No. 2 (1994). – P. 197–214.

²⁶ Определения по: Murphy K. Aggressive tax planning: Differentiating those playing the game from those who don't // Journal of Economic Psychology. – Vol. 25. – Iss. 2. – 2004. – P. 307–329; Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. – М.: МЦФЭР, 2005; Погорлецкий А. И. Международное налогообложение. – СПб: Изд-во Михайлова В. А., 2006.

²⁷ См.: Triantis G. Unforeseen contingences. Risk allocation in contracts. In Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.) // Encyclopedia of Law and Economics. – Vol. III. – The Regulation of Contracts. – Cheltenham: Edward Elgar, 2000; Шаститко А. Е. Новая институциональная экономическая теория: 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Экономический факультет МГУ; ТЕИС, 2010.

если учитывается, то в какой мере и при каких условиях»²⁸. Все возможные ситуации нельзя предугадать, но можно классифицировать эти случаи как непредвиденные и передать какой-либо из сторон т. н. преимущественные права на трактовку законодательства. В нашем случае это будет означать то, что мы признаем все налоговые схемы, четко не описываемые налоговым законодательством, в полярных случаях либо уклонением (преимущества в трактовке у налоговой инспекции), либо избеганием (преимущества в трактовке у налогоплательщиков). Либо остается вариант предоставить какой-либо третьей стороне (необязательно суду) право выносить определение.

Сопоставим эти альтернативы, которые отдают преимущества в трактовке основным сторонам налогового администрирования.

3.3.1. Преимущество в трактовке у налогоплательщика

Налогоплательщики. Данная альтернатива стимулирует их к тому, чтобы инвестировать в поиск налоговых пробелов с тем, чтобы снизить бремя налоговой нагрузки. Такого рода инвестиции являются чистыми потерями общества, так как эти средства были использованы не для создания дополнительной стоимости, а для ее перераспределения. Хотя средства, сэкономленные таким образом, могут быть использованы производительно, но это замечание снижает градус распределительного эффекта. В данном случае перераспределение идет от тех, кто предпочитал вкладывать в создание дополнительной стоимости. Кроме этого, следует помнить, что выгоды от снижения налогового бремени дают преимущества в конкурентной борьбе. Эти преимущества могли бы быть компенсированы за счет увеличения вероятности одновременно двух событий быть проверенным и быть признанным нарушителем. Однако при таком распределении преимуществ в трактовке вероятность быть признанным близка к 0 и не может быть увеличена.

Налоговые инспекторы. В этом случае единственной возможностью для них вести себя оппортунистически остается грубое нарушение прав налогоплательщика, когда налоговые схемы не признаются де-факто. Тогда в роли гаранта этих прав выступает суд. Судебное разбирательство связано с дополнительными транзакционными издержками для обеих сторон²⁹, которые также являются чистыми потерями общества.

В этой ситуации налоговые инспектора будут заинтересованы в том, чтобы убрать известные пробелы в законодательстве с тем, чтобы уменьшить классы ситуаций, на которые распространяются права. Таким образом, общество понесет транзакционные издержки на повышение полноты законодательства, которые также представляют собой чистые потери, вызванные налоговым администрированием.

В российском законодательстве существуют нормы п. 6 ст. 108 (закрепляющего презумпцию невиновности налогоплательщика) и п. 7 ст. 3 НК РФ (согласно которому «все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и

²⁸ Там же, с. 401.

²⁹ Издержки может нести и суд, например, назначая судебную экспертизу, однако практика налоговых дел такова, что издержки судов в случае тяжбы либо равны 0, либо возмещаются сторонами.

сборах толкуются в пользу налогоплательщика»), закрепляющие преимущества в трактовке за налогоплательщиком.

В работе Золотаревой, Киреевой и Корниенко³⁰ приводятся примеры того, как достраивалось налоговое законодательство при распределении преимуществ в трактовке в пользу налогоплательщика (авторы называют данную альтернативу «разрешено все, что не запрещено»). Так, в 1990-е гг. в России было популярно снижение налоговых обязательств по подоходному налогу и выплатам во внебюджетные фонды через страховые схемы и выплаты процентов по вкладам. Использование этих схем прекратилось в результате достраивания налогового законодательства. Страховое возмещение сверх размера ущерба или суммы страховых взносов стало облагаться по повышенной ставке, а проценты по вкладам — сверх лимита, привязанного к ставке рефинансирования ЦБ РФ.

3.3.2. Преимущество в трактовке у налоговой инспекции

Налогоплательщики. У них значительно снизятся стимулы к налоговым новациям, так как теперь помимо осуществления инвестиций в новации необходимо вывести их из-под действия преимущества в трактовке налоговой инспекции. Зато вырастут стимулы к достраиванию законодательства в ответ на новации налоговиков.

Налоговые инспекторы. В этом случае для них есть две альтернативы. Первая — вести себя оппортунистически в отношении налогоплательщиков, злоупотребляя преимуществами в трактовке через наложение санкций. Вторая — вести себя оппортунистически в отношении и бюджета, и налогоплательщиков. Последнее характеризуется тем, что налоговики не налагают санкции, а лишь достоверно угрожают этим, вымогая взятку³¹. При обеих альтернативах налоговые инспекторы будут инвестировать в поиск пробелов, так как теперь преимущество в трактовке у них.

В настоящее время такое распределение не встречается.

3.3.3. Восполнение пробелов с участием суда

Сегодня часто применяется в налоговом администрировании концепция «*налоговой цели*», где третьей стороной выступает суд. Согласно ей, какие-либо действия, снижающие размер налоговых обязательств, могут быть проконтролированы на предмет наличия налоговых мотивов. Если такие мотивы выявлены, то возникают два варианта.

Первый: если транзакции совершались исключительно в целях снижения налогового бремени. Второй: доказано наличие в том числе налоговых целей. Мягкий сценарий означает, что уклонением будет признан только случай исключительно налоговых мотивов. Однако чаще встречается жесткий сценарий. Бремя доказывания в обоих случаях либо целиком ложится на налоговые органы, либо распределяется между обеими сторонами налогового администрирования. Решение же о признании этих доказательств достаточными

³⁰ Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы: в 3-х т. / Ин-т экономики переход. периода. – М.: ИЭПП, 2008. – С. 621–626.

³¹ Это замечание верно, если доля в сборах/штрафах недостаточна.

остаётся за судом. Правовыми последствиями применения обоих сценариев является признание недействительными сделок в той их части, которая снижала бремя.

Данная альтернатива «усредняет» мотивацию инспекторов и налогоплательщиков в сравнении с вышеобозначенными крайними случаями распределения преимуществ в трактовке. При этом, увеличивая стимулы к использованию судебной системы, повышает потери общественного благосостояния. Кроме того, на эти стимулы влияет тип судебной системы: англо-саксонская или континентальная. В первой — судебное решение автоматически становится прецедентом, т. е. правилом к исполнению. Во второй — фиксация институционального изменения либо законодательным органом, либо высшими судебными инстанциями (в России это право есть у Конституционного и Высшего арбитражного судов).

В англосаксонской правовой системе судебное решение (прецедент) создает или меняет правила (институты)³². В континентальной правовой традиции судебное решение не имеет силы закона, но возможен квазипрецедент, когда специальные решения высших судебных инстанций на основе сделанных ими обобщений судебной практики получают силу закона³³.

Преимуществом прецедентного рассмотрения является то, что оно восполняет пробелы налогового законодательства с меньшими затратами. Решение по одному делу через описание и квалификацию некоего класса ситуаций позволяет ориентироваться на него участникам налогового администрирования, снижая издержки, связанные с неопределенностью.

Однако при этом несомненном достоинстве стоит помнить, что существуют ненулевые вероятности ошибок обоих родов. Учитывая, что сложность налогового законодательства требует специфических знаний, вероятность ошибки, а следовательно, и «цена ошибки» достаточно высоки. В этом случае обобщения судебной практики выступают в виде своеобразного фильтра.

Также наличие прецедентов или квазипрецедентов влияет на субъективную оценку вероятности успеха в деле, а она, в свою очередь, определяет ожидаемые чистые выгоды от судебного разбирательства у обеих сторон. При наличии прецедента вероятность разрешения спора равна 1, в то время как при квазипрецедентном характере решений суда оценка вероятности успеха снижается или повышается в зависимости от того, в чью пользу было принято решение по сходным обстоятельствам.

Учитывая, что последняя альтернатива означает серьезную нагрузку на судебную систему, нередко основным сторонам предоставляется как дополнительная возможность урегулировать вопрос с пробелами законодательства частным образом. В России такую практику называют получением «охранных грамот»³⁴.

3.3.4. Восполнение пробелов с участием третьей стороны (помимо суда)

³² Rubin P. H. Judge-Made Law. In Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.) // Encyclopedia of Law and Economics. – Vol. IX. – Production of Legal Rules. – Cheltenham: Edward Elgar, 2000.

³³ Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. – М.: МЦФЭР, 2005.

³⁴ Петров А. В. Налоги 2009: Все о поправках в Налоговый кодекс РФ. – М.: МЦФЭР, 2009. – С. 7.

Согласно этому подходу, налогоплательщик в целях снижения неопределенности может обратиться с запросом либо в налоговые органы, либо в аналог Минфина. Ответы на эти письма могут давать различные результаты с точки зрения распределения трансакционных издержек и настроек стимулов. Рассмотрим возможные компоненты использования разъяснительных писем.

1) Обязательность к исполнению разъяснений. Обычно такого права налоговой инспекции не дается, а Минфин может обязывать только инспекцию. За налогоплательщиками, в т. ч. за заявителем, остается право не следовать ответам, оспаривать их в суде.

2) «Свои/чужие» письма. Вопрос о том, на кого распространяется ответ на письмо. Чтобы простимулировать налогоплательщиков к снижению нагрузки на судебную систему, право защиты от оппортунистического поведения налоговых органов может получить только автор запроса. Но такая ситуация может дать конкурентное преимущество, что нарушает принцип нейтральности налогового администрирования.

3) Смягчение санкций. Чтобы дать стимул к использованию разъяснений и избеганию возможного оспаривания в суде налогоплательщиком в случае неудовлетворяющего решения, может применяться отмена штрафов. В этом случае остается только доначисление налога в случае налоговой проверки.

4. Заключение

В данной работе были исследованы структурные альтернативы налогового администрирования, касающиеся двух злободневных для России проблем – оппортунизма налоговых инспекторов и неполноты налогового законодательства. Ключевым моментом для их изучения является построение адекватной модели поведения основных сторон налогового администрирования. Здесь было показано, что подход Беккера не исчерпал своего ресурса, хотя и был расширен дополнительно за счет поведенческих предпосылок (ограниченная рациональность, оппортунизм, принятие решений в условиях неопределенности) новой институциональной теории (НИЭТ), также базирующейся на принципах методологического индивидуализма и рационального выбора.

Использование модели человека из НИЭТ было обусловлено тем, что при подходе Беккера предполагается, что, во-первых, нарушитель совершает заведомо незаконное действие. Однако специфика налогового законодательства такова, что в нем в силу его сложности существует масса пробелов и серых зон. Во-вторых, вероятность быть пойманным вовсе не означает вероятность быть наказанным. Гарант исполнения законов (в нашем случае налоговый инспектор) может вступить в коррупционную сделку с налогоплательщиком. Наконец, налоговый инспектор может наказывать там, где правонарушения заведомо нет. В силу последних двух оговорок модель человека из НИЭТ была применена для объяснения поведения не только налогоплательщика, но и налогового инспектора.

Что касается поведения налогового инспектора, в данной работе был исследован вопрос построения стимулирующих контрактов (план по штрафам/сборам). На наш взгляд,

целесообразно включить в структуру контракта судебные издержки с тем, чтобы сдерживать налогового инспектора от оппортунизма в отношении проверяемых им налогоплательщиков.

Однако в этом случае встает вопрос о том, должны ли быть включены в контракт издержки только налоговых органов или вместе с ними и издержки налогоплательщика. Выбор ответа на этот вопрос является одним из многих вариантов правил распределения судебных издержек. Как было показано в работе, в зависимости от того, какое правило применяется, при прочих равных определяется минимальный размер иска, который может быть подан в суд (барьер входа или порог участия), а значит и эффективность сдерживания судом оппортунизма налогового инспектора. Помимо этого, характер правила задает оптимальный уровень инвестиций в судебное разбирательство каждой из сторон. При этом может возникать «гонка судебных издержек», и чем больше накал этой гонки, тем менее эффективен суд в разрешении проблемы оппортунизма. Наконец, воздействуя на оптимальный уровень инвестиций, правила распределения издержек могут понижать/повышать вероятность досудебного урегулирования. В настоящей статье были исследованы линейные комбинации двусторонних/односторонних английского и американского правил, лимит сравнительной избыточности, принцип разумных пределов, правило 68 и судебная пошлина.

Помимо правоприменительной функции судов, была отражена и правотворческая роль. Так, в работе были предложены и сопоставлены схемы преодоления проблемы неполноты налогового законодательства как источника оппортунистического поведения обеих сторон через передачу преимуществ в трактовке в пользу либо одной из сторон, либо через определение третьей стороны.

Список литературы

Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. – М.: МЦФЭР, 2005.

Дженкинс Р. Исследование вопросов налогообложения в России за 2009 год. – М.: Ernst&Young, 2010.

Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы: в 3-х т. // Ин-т экономики переход. периода. – М.: ИЭПП, 2008.

Петров А. В. Налоги 2009: Все о поправках в Налоговый кодекс РФ. – М.: МЦФЭР, 2009.

Погорлецкий А. И. Международное налогообложение. – СПб: Изд-во Михайлова В. А., 2006.

Шаститко А. Е. Новая институциональная экономическая теория: 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Экономический факультет МГУ; ТЕИС, 2010.

Allingham M. G., Sandmo A. Income Tax evasion: a Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. – Vol. 1. – 1972. – P. 323–38.

Bebchuk L. A., Chang H. F. The Effect of Offer-of-Settlement Rules on the Terms of Settlement // *The Journal of Legal Studies*. – 1999. – P. 489–513.

Becker G. S. Crime and punishment: an economic approach // *Journal of Political Economy*. – 76. – 1968. – P. 169–217.

Chung T.-Y. Settlement of Litigation under Rule 68: An Economic Analysis // *The Journal of Legal Studies*. – Vol. 25. – No. 1 (Jan., 1996). – P. 261–286.

Furubotn E. G., Richter R. *Institutions and Economic Theory. The Contribution of the New Institutional Economics*. Ann Arbor. – The University of Michigan Press, 1997.

Grossman S. J., Hart O. D. An Analysis of the Principal-Agent Problem // *Econometrica*. – Vol. 51. – No. 1 (1983). – P. 7–46.

Katz A. W. Indemnity of Legal Fees. In Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.) // *Encyclopedia of Law and Economics*. – Vol. VII. – Civil and criminal procedure. – Cheltenham: Edward Elgar, 2000.

Kobayashi B. H. and Parker J. S. Civil procedure. In Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.) // *Encyclopedia of Law and Economics*. – Vol. VII. – Civil and Criminal Procedure. – Cheltenham: Edward Elgar, 2000.

Miller G. P. The Legal-Economic Analysis of Comparative Civil Procedure // *The American Journal of Comparative Law*. – Vol. 45. – No. 4 (1997). – P. 905–918.

Murphy K. Aggressive tax planning: Differentiating those playing the game from those who don't // *Journal of Economic Psychology*. – Vol. 25. – Iss. 2. – 2004. – P. 307–329.

Polinsky A. M., Rubinfeld D. L. Does the English Rule Discourage Low-Probability-of-Prevailing Plaintiffs? // *The Journal of Legal Studies*. – Vol. 27. – No. 2 (1998). – P. 518–535.

Rubin P. H. Judge-Made Law. In Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.) // *Encyclopedia of Law and Economics*. – Vol. IX. – Production of Legal Rules. – Cheltenham: Edward Elgar, 2000.

Sanyal A., Gang I. N., Goswami O. Corruption, tax evasion and the Laffer curve // *Public Choice*. – 105. – 2000. – P. 61–78.

Spier K. E. Pretrial Bargaining and the Design of Fee-Shifting Rules // *The RAND Journal of Economic*. – Vol. 25. – No. 2 (1994). – P. 197–214.

Triantis G. Unforeseen contingences. Risk allocation in contracts. In Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.) // *Encyclopedia of Law and Economics*. – Vol. III. – The Regulation of Contracts. – Cheltenham: Edward Elgar, 2000.

Verboon P., Dijke van M. A self-interest analysis of justice and tax compliance: How distributive justice moderates the effect of outcome favorability // *Journal of Economic Psychology*. – Vol. 28. – Iss. 6. – 2007. – P. 704–727.

Vihanto M. Tax evasion and the psychology of the social contract // Journal of Socio-Economics. – Vol. 32. – Iss. 2. – 2003. – P. 111–125.

White E. N. From Privatized to Government-Administered Tax Collection: Tax Farming in Eighteenth-Century France // The Economic History Review. – New Series. – Vol. 57. – No. 4 (2004). – P. 636–663.

Законы и нормативные акты

Налоговый кодекс Российской Федерации от 01.01.2001 №146-ФЗ (ред. от 31.07.1998).

Административно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 02.10.2007).

Постановления Президиума ВАС РФ от 17.03.09 № 14278/08 и от 20.05.2008 № 18118/08.

Приложения

Приложение 1. Правила распределения судебных издержек

Американское правило:

$$\text{Налогоплательщик: } p_p(C_p, C_d) * F(C_p, C_d) - C_p \rightarrow \max_{C_p}$$

$$\frac{\partial(p_p F)}{\partial C_p} - 1 \geq 0,$$

т. е. каждый вложенный в судебный процесс рубль должен приносить не меньше рубля отдачи.

Налоговый инспектор (если иск будет подан):

$$-(1 - p_d(C_p, C_d)) * F(C_p, C_d) - C_d \rightarrow \max_{C_d}$$

$$-\frac{\partial((1 - p_d)F)}{\partial C_d} - 1 \geq 0.$$

Английское правило:

Налогоплательщик:

$$p_p F - (1 - p_p)(C_p + C_d) \rightarrow \max_{C_p}$$

$$\frac{\partial(p_p F)}{\partial C_p} - 1 + p_p + \frac{\partial p_p}{\partial C_p}(C_p + C_d) \geq 0,$$

если вероятность выиграть растет при увеличении издержек, то при английском правиле всегда будет инвестировано больше налогоплательщиком. В этом случае гонка будет более интенсивная, потому что дополнительная отдача от инвестиций

$$\left(\frac{\partial p_p}{\partial C_p}(C_p + C_d) + p_p\right)$$

положительно зависит от инвестиций налогового инспектора.

Налоговый инспектор:

$$-(1 - p_d)(F + C_d + C_p) \rightarrow \max_{C_d}$$

$$-\frac{\partial((1 - p_d)F)}{\partial C_d} - 1 + p_d + \frac{\partial p_d}{\partial C_d}(C_d + C_p) \geq 0.$$

Результат симметричен.

Обобщающий случай:

Налогоплательщик:

$$p_p F - p_p (1 - s_p) C_p - (1 - p_p) (C_p + s_d C_d) \rightarrow \max_{C_p}$$

$$\frac{\partial(p_p F)}{\partial C_p} - 1 + s_p p_p + \frac{\partial p_p}{\partial C_p} (s_p C_p + s_d C_d) \geq 0.$$

Меньше, чем при английском правиле, но больше, чем при американском, будет инвестировано.

Налоговый инспектор:

$$-p_d (1 - s_d) C_d - (1 - p_d) (F + C_d + s_p C_p) \rightarrow \max_{C_d}$$

$$-\frac{\partial((1 - p_d) F)}{\partial C_d} - 1 + s_d p_d + \frac{\partial p_d}{\partial C_d} (s_d C_d + s_p C_p) \geq 0.$$

Результат также симметричен.

Влияние на порог участия:

$$p_p F - C_p + s_p p_p C_p - (1 - p_p) s_d C_d \geq 0 \Rightarrow$$

$$F = \frac{((1 - p_p) s_d C_d + (1 - s_p p_p) C_p}{p_p}.$$

Порог будет наименьшим при одностороннем правиле в пользу налогоплательщика и наибольшим в пользу налогового органа.

Приложение 2. Входная плата за пользование судом

Пусть T — это величина пошлины, взимаемой в пользу государства с проигравшей стороны.

Для обобщающего случая:

Налогоплательщик:

$$p_p F - p_p (1 - s_p) C_p - (1 - p_p) (C_p + s_d C_d + T) \rightarrow \max_{C_p}$$

$$\frac{\partial(p_p F)}{\partial C_p} - 1 + s_p p_p + \frac{\partial p_p}{\partial C_p} (s_p C_p + s_d C_d) + \frac{\partial p_p}{\partial C_p} T + \frac{\partial T}{\partial C_p} p_p \geq 0.$$

Налоговый инспектор:

$$-p_d (1 - s_d) C_d - (1 - p_d) (F + C_d + s_p C_p + T) \rightarrow \max_{C_d}$$

$$-\frac{\partial((1-p_d)F)}{\partial Cd} - 1 + s_d p_d + \frac{\partial p_d}{\partial Cd} (s_d Cd + s_p Cp) + \frac{\partial p_d}{\partial Cd} T \geq 0.$$

Если сравнить с полученным выше в приложении 3 результатом для обобщающего случая, то при прочих равных и налоговому инспектору выгоднее больше инвестировать, при этом тем больше, чем больше размер входной платы.

Высота барьера:

$$p_p F - Cp + s_p p_p Cp - (1 - p_p)(s_d Cd + T) \geq 0 \Rightarrow$$

$$F = \frac{((1 - p_p)(s_d Cd + T) + (1 - s_p p_p)Cp}{p_p}.$$

Тем выше барьер, чем меньше уверен в своих шансах на победу налогоплательщик и чем выше размер платы.

Приложение 3. Влияние правил распределения судебных издержек на вероятность досудебного урегулирования

Обобщающий случай:

Налогоплательщик:

$$X \geq p_p F - p_p (1 - s_p) Cp - (1 - p_p)(Cp + s_d Cd).$$

Налоговый инспектор:

$$-p_d (1 - s_d) Cd - (1 - p_d)(F + Cd + s_p Cp) < -X,$$

$$(1 - (p_p + p_d - 1)s_d)Cd + (1 - (p_p + p_d - 1)s_p)Cp > (p_p + p_d - 1)F.$$

Если обе стороны настроены оптимистично ($p_p + p_d > 1$), то чем больше любая из долей к возмещению, тем ниже вероятность досудебного урегулирования.

Если обе стороны настроены пессимистично ($p_p + p_d < 1$), то увеличение любой доли приведет к повышению вероятности досудебного урегулирования.

STRUCTURAL ALTERNATIVES OF TAX ADMINISTRATION

Sergey Belev
postgraduate student
MSU
Faculty of Economics
(Moscow, Russia)

Abstract

The problems of tax inspector's litigation costs inclusion in the performance-based contract and choice of alternative filling the tax legislation were studied on basis of G. Becker's economic approach extended with respect to the new institutional economics. It was illustrated, how different ways of distribution affect the litigation costs size, the efficiency of deterrence to tax inspector's deliberate second type errors and the possibility of out-of-court settlement.

Key words: tax administration, tax legislation, distribution of litigation costs, performance-based contract.

JEL-codes: H21, H25, K34, K41