

ПОВЕДІНКА ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ: ПРОПОЗИЦІЯ ІЗ РОЗШИРЕННЯ МОДЕЛІ “СЛИЗЬКОГО СХИЛУ”

Олексій ПОЛУНІН

УДК 316.62 : 330.16 : 330.161

Oleksiy Polunin
**BEHAVIOR OF TAX PAYER:
A FURTHER DEVELOPMENT OF THE SLIPPERY SLOPE FRAMEWORK**

Податковий послух – актуальність дослідження та постановка проблеми

Проблема збирання податків визначається багатовимірністю і нагальністю в будь-якій державі – від сучасних розвинутих держав великої сімки до окремих африканських держав, що стоять на грані розпаду. При цьому один з важливих аспектів становить адекватне моделювання поведінки платника податків – людини, яка віддає свої гроші податковому органу. Таке моделювання не може спиратись виключно на економічні закономірності і правові відносини, бо містить істотну психологічну складову. Роль людини в економічній діяльності в новому ракурсі висвітлює і сучасна бігевіоральна економіка, й експериментальна економіка та економічна психологія. *Модель слизького схилу* запропонована фахівцями з економічної психології з Відня¹ [5]. Вона описує поведінку платників податків, яка визначається двома ключовими змінними: довірою (trust) і владним примусом (power – владою). Дана модель припускає, що податковий послух у повній відповідності до вимог законодавства досягається через високу довіру і сильну владу. При цьому завдяки сильній владі досягається примусова складова податкового послуху, а завдяки довірі формується

добровільна сплата податків. Водночас має місце й інтеракція цих двох чинників, що відображується як функціональна взаємозалежність (*рис. 1*). Модель розгортається у тримірному просторі з осями: (1) влада державного податкового органу, (2) довіра та (3) результуюча поведінка платника податків – податковий послух. Згідно з цією моделлю повна відповідність поведінки платника податків вимогам закону або податковий послух сягає максимуму за трьох умов: (а) при максимальній довірі, (б) при максимальній силі податкової влади, а також (в) при максимальних показниках обох чинників. Зменшення податкового послуху відбувається через зниження кожного із вказаних чинників. Кірхлер, Хофманн та Гангл [7] пояснюють вплив влади та довіри на податковий послух через динаміку їх відносин. Вони розрізняють обґрунтовану і безумовну довіру та примусову і легітимну владу. Примусова влада спирається на силу державних органів і легітимність влади, яка унаявлена в переконаннях і попередньому досвіді платника податків. Силу органів влади можна розкрити через їх повноваження щодо визначення кількості і рівня податків, здійснення податкового аудиту, спроможності виявляти порушення законодавства і призначати покарання (штрафи). Звернімо увагу, що за

¹ Е.Хьольцл, на даний час є професором Кельнського університету, ФРН, але на той час він працював у відділі економічної психології Віденського університету, Австрія.

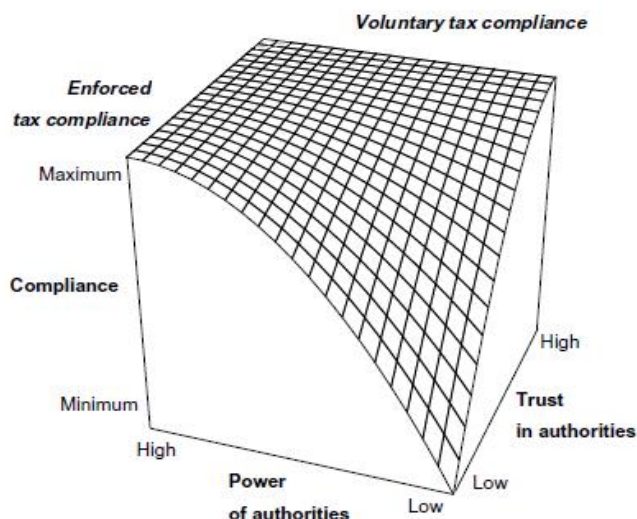


Рис. 1.
Модель слизького схилу.
Відповідна вимогам законодавства
поведінка платників податків
(податковий послух) може досягатися
через застосування влади (сили державних
інститутів) та через добровільні дії
платників податків, які спираються на
довіру до державних інститутів (модель
наведено за Kirchler, Hoelzl, Wahl, 2008, с.
212).

такого формулювання моделі жодним чином не йдеться про спроможність (силу) платника податків, яку, на нашу думку, слід також враховувати.

Зазначена модель змістовно відображає ідею, що податковий клімат в державі може змінюватись у просторі від антагоністичного до синергетичного стану суспільного життя [3; 5; 6]. Пізніше Кірхлер і колеги [7] вказують на три види податкового клімату – антагоністичний, сервісний, довірчий. Кожний з них визначається характером взаємодії між податковим органом і платником податків, а саме через особливості поєднання примусової влади, легітимної влади, а також двох форм довіри – обґрунтованої і беззастережної.

Тип податкового клімату істотним чином детермінує поведінку платника податків. В антагоністичному кліматі має місце значна соціальна дистанція між органами влади та платниками податків. Цей клімат першочергово описується недовірою. Податковий послух має тут вимушений характер, тому платники активно захищають себе і приховують статки від влади. При сервісному кліматі визначальним стає обопільне дотримання встанов-

лених – прозорих і зрозумілих – правил поведінки. Взаємна повага характеризує як платників, так і представників податкового органу. Платники податків з розумінням ставляться до завдань податкових органів і слідуєть справедливим податковим процедурам. За довірчого клімату відносини визначаються переважно взаємною довірою. Влада працює на благо суспільства, і разом з нею платники податків свідомо роблять свій внесок у суспільний добробут. Громадяни певні в тому, що податки йдуть на благо всіх членів соціуму відповідно до діючого суспільного договору. В довірчому кліматі сплата податків масово сприймається як ознака приналежності особи до спільноти.

Синергетичний та довірчий клімат, на нашу думку, притаманні більшості країн Західної і Центральної Європи, Канаді та Австралії. Але проблема полягає в тому, наскільки існуюча модель слизького схилу придатна для описання податкового клімату із вираженим антагонізмом між платником і державою? Чи можна на неї спиратись для моделювання податкового клімату в економічно і політично нестабільних державах з перманентною і довготривалою масовою недовірою не тільки до податкових органів, а й до більшості державних інститутів? Чи не виникають додаткові чинники, які визначають поведінку платника податків в економічно нестабільній державі? Відповідно до поставленої проблеми наша мета полягає у розширенні даної моделі, з тим щоб вона могла описувати податковий послух в країнах, які розвиваються і відзначаються економічною нестабільністю.

Наявна модель слизького схилу описує відповідність поведінки платника податків вимогам закону через дію двох чинників: владу державного податкового органу і довіру платника до податкового органу [6]. Ми ж пропонуємо врахувати і владний потенціал самого суб'єкта економічної діяльності, який виступає в ролі платника податків. Йдеться про владу в сенсі можливості справляти вплив на державні інститути, формування їх кадрового складу, на окремих податкових органів, на певного службовця податкового органу чи члена його родини. Подекуди може йтись про незаконний, проте цілком реальний тиск. Крім того, слід говорити не тільки про рівень довіри, а й про рівень недовіри платника податків як до податкового органу, так і до державних інститутів у цілому. Вимір недовіри має складну будову та охоплює: (а) недовіру до податко-

вого органу як такого, (б) більш широку, генералізовану недовіру до інститутів державної влади – органів дотримання суспільного договору – судів, спецслужб, виконавчої гілки влади як розпорядника зібраних податків, та (в) недовіру до окремого працівника податкової служби.

За моделлю слизького схилу вважається, що загроза покаранням може збільшувати податковий послух, що є зрозумілим. Але застосування сили спроможне справляти двосторонню дію, тому і покарання може бути двостороннім. В окремих випадках платник податків може карати як певного працівника податкової установи чи члена його родини, певний підрозділ податкової установи або й цілий державний орган, наприклад, ініціюючи його реструктурування. Ступінь і форми такого покарання визначаються соціальним статусом та приналежністю до інститутів влади платника податків, його родичів, друзів чи компаньйонів, його грошовими ресурсами, суспільними, політичними та економічними зв'язками, його впливом на мас-медіа. Приклади такого впливу описуються широким спектром поведінки і можуть істотно варіювати залежно від того, чи є платник податків членом мафіозно-кримінального угруповання, чи рідним братом генерального прокурора, олігархом-власником телеканалу або ж, можливо, він належить до клану президента-олігарха. В таких прикладах йдеться, звісно, не про країни з розвинутою та сталою демократією.

Тилер [10] пише, що в тих випадках, коли представники та органи влади сприймаються громадянами як легітимовані, це викликає у самих громадян почуття обов'язковості виконувати правила, рішення і політичні вимоги органів влади. Але в окремих країнах не кожен громадянин розглядає той чи той орган державної влади як такий, що заслуговує на повагу або має достатній обсяг владних повноважень для імплементації нехай і законних вимог. У деяких ситуаціях окрема приватна особа може мати більший владний потенціал ніж певна державна установа². В інших же обставинах

державна влада може спрямовуватись не на дотримання державних інтересів, а всупереч їм використовується в бізнесових чи приватних інтересах особи або групи осіб з високим персональним рівнем влади, наприклад, добірних платників податків, або представників певного політико-економічного клану. Якщо взяти до уваги звіти Transparency international³ щодо рівня корупції у різних країнах, то опосередковано можна дійти висновку, що таке неналежне використання влади спостерігається досить часто. Саме воно відображає згадуваний нами баланс влади між платником податку і державним органом. При цьому йдеться про неналежність застосування ресурсу влади з позицій суспільного договору, суспільного інтересу та діючих законів.

Згідно з Кірхлером, Хьольцлем і Валь [5, с. 212] значною мірою рівень влади податкової установи спричинюється податковим законодавством і державним бюджетом, який надається на функціонування самої податкової установи. До певного рівня влада податкового органу визначається підтримкою з боку самого населення, скажімо, через інформування про зловживання у податковому відомстві. Погоджуючись з Кірхлером та колегами, підкреслимо, що зазначене є справедливим для сталих демократій Заходу, однак не завжди це справедливо для країн, котрі розвиваються, або для авторитарних чи тоталітарних держав. У країнах, які стали на шлях розвитку, часто держава не може розраховувати на широку підтримку своєї економічної політики з боку населення. В Україні яскравим прикладом тому є невдалі спроби влади взяти позику у свого населення під випуск державних облігацій.

Кірхлер, Хьольцл і Валь [5, с. 212] під довірою до податкового органу розуміють загальну точку зору як окремих громадян, так і соціальних груп, стосовно того, що податкові органи діють доброзичливо і працюють в інтересах суспільного блага. Еберль [4] описує довіру як спеціальну якість відносин, наприклад, коли взаємодіючі партнери приписують один одному позитивні риси і внутрішню мо-

² На подібний дисбаланс влади, скажімо в Україні, вказують далеко непоодинокі випадки, коли сучасна українська держава поступалась правом власності (прибутковими підприємствами, корисними копалинами, рухомим майном), або правом на застосування сили (толерування "правильного" рейдерства, повернення зібраних податків за сумнівними документами з експорту товарів, кероване владою судове виправдання сумнівної економічної діяльності) на користь окремих громадян чи приватних фінансово-промислових груп лише тому, що баланс влади в конкретному випадку був на користь таких осіб чи бізнес-груп, а не держави.

³ Див. річні звіти Transparency international щодо розповсюдження корупції у світі, <https://www.transparency.org>

тивацію на збереження стосунків. Тилер [9] використовує поняття “соціальна довіра” для відокремлення цієї форми довіри від довіри за розрахунком. Водночас ми вважаємо, що, говорячи про довіру, не слід забувати і про недовіру. Недовіра – це не проста відсутність довіри, це обґрунтоване прямим або опосередкованим досвідом негативне ставлення до певної особи або державного інституту чи окремої установи. Недовіра характеризується такими емоціями, як огида та страх, почуттям зневаги. Її супроводжують сумніви і підозрілість та поведінковий патерн уникнення, прагнення віддалитись від об’єкта недовіри, у тому числі й задля самозахисту. Довіру ж, навпаки, супроводжують емоції радості, почуття впевненості та близькості, і поведінковий патерн наближення до об’єкта довіри. В деяких країнах населення демонструє скоріше недовіру, ніж довіру до державних інститутів влади. До прикладу, в Україні значна кількість державних інститутів влади роками характеризується майже перманентною недовірою населення⁴. Стала недовіра визначає поведінку громадян у багатьох аспектах повсякденного життя, включно із податковим послухом. Саме тому вважаємо, що немодифікована модель слизького схилу є більш придатною для описання податкового послуху в державах, де панує позитивний імідж державних установ, у тому числі й податкових органів, і де існує позитивне ставлення до персон-носіїв державної влади. З цієї причини поведінку платників податків у країнах, які розвиваються, досить складно описувати за первинною моделлю Кірхлера та колег [5].

В авторитарних і тоталітарних державах існують численні випадки, коли платник податків, завдяки його приналежності до влади, особливо до її вищих щаблів, уникає перевірки податковими органами. Точніше, податкові органи самі уникають таких перевірок, з тим щоб не наражати себе на ризик протистояння з представником влади або його сателітами. Уникнення податковим органом належних перевірок такого суб’єкта економічної діяльності визначається владним потенціалом останнього. Йдеться про наявність родинних, бізнесових або дружніх відносин з високопоставленим представником державної влади,

наприклад, службовцем вищого податкового органу, прокуратури, судової гілки влади, служби безпеки, міністерства внутрішніх справ, члена парламенту або ж депутатів обласної чи районної ради. Така практика має місце не тільки в Україні, а й в інших пострадянських країнах та країнах Південно-Східної Азії, Африки, Латинської Америки. Сутнісно такі відносини формуються “поверх” діючих законів. Іншими словами, формальні вимоги законодавства імплементуються з урахуванням службових зав’язків, кумівства, розмірів хабаря, бізнесових інтересів певної особи чи її приналежності до влади. В результаті формується *новий баланс влади*, який і є визначальним для втілення в буденність формалізованого законами суспільного договору. Утворюється стала девіантність в імплементції влади, яка аж ніяк не передбачається формальними законами. Через неї зменшується довіра і формується генералізована недовіра до інститутів державної влади. Саме тому ми й пропонуємо в модель поведінки платників податків увести *недовіру* як чинник, що формує податковий послух. Беручи до уваги різного рівня податкові органи (районні, обласні, центральні державні) і гарно організований обмін інформацією в сучасному суспільстві, слід очікувати широкого розповсюдження девіацій із застосування державної влади. Моделі поведінки, які демонструють високопоставлені платники податків та їх сателіти, досить швидко за схемою модельного навчання передаються представникам з меншим обсягом влади; відповідно модифікуються з урахуванням балансу влади і далі розповсюджуються всією територією країни. Через це розповсюджується недовіра до органів влади, яка може охоплювати широкі верстви населення. Таким чином є підстави вважати, що існуючу вісь “влада” доречно замінити віссю “баланс влади”, а вісь “довіра” варто доповнити піввіссю “недовіра”.

Баланс влади і довіра-недовіра як модулятори податкового послуху

Модель слизького схилу відштовхується від ідеї, що податковий клімат у суспільстві варіює в континуумі від антагоністичного до си-

⁴ Див. всеукраїнське опитування Інституту соціальної та політичної психології НАПНУ від 9-17 червня 2012 р. “Україна напередодні виборчої компанії: довіра та електоральні наміри громадян”. Подібну статистику в інші роки щодо рівня довіри наводять КМІС, Інститут соціології НАН, Центр Розумкова та інші, науково-дослідницькі організації.

нергетичного. Ці два полюси окреслюють спектр можливих відносин між платником податків і податковим органом. При антагоністичному кліматі йдеться про експліцитне небажання платити податки і про двосторонню недовіру між податковою установою та платником податків. За таких умов переважає використання інструментів влади і примусу. Але, як ми зауважили, це може бути двостороннє використання влади – як з боку державних органів, так і з боку самого платника податків. Модель Кірхлера і колег [5] наголошує, що в антагоністичному кліматі “платник податків і податкова установа діють один проти одного” (“taxpayers and tax authorities work against each other”). Такий клімат описується з обох сторін моделлю відносин, які можна назвати “поліцейські і розбійники” (“cops and robbers”).

Модель поведінки “поліцейські і розбійники” була раніше описана Брайтвайтем [3]. За нею платники податків сприймаються як розбійники (порушники), які намагаються будь-що і за будь-яких умов уникнути податків, тому їх слід жорстко контролювати. Платники податків відчують за такого клімату загрозу постійного покарання з боку представників держави, вони також свідомі своєї помилкової в суспільному сенсі поведінки та ролі розбійників, яка їм приписується. Але за певних умов платники податків відчують себе вправі приховувати свої матеріальні і виробничі ресурси, інші статки від деспотичних представників держави⁵. На наше переконання, такі почуття виникають у платників податків саме тоді, коли відносини моделюються іншою грою – “громадяни і розбійники”. При цьому платники податків розглядаються як громадяни, а представники держави – як розбійники. Або ж на ці відносини можна подивитись з перспективи ролей “виробники і

рекетири”. Така трансформація первинної ігрової моделі “поліцейські і розбійники” розкриває зміну акцентів в оцінці вірної і хибної поведінки щодо платників податків і податківців. Змінюється й моральний вимір стосунків. За вказаного розподілу ролей платники податків отримують моральне право на протидію, інколи на силову протидію податковим органам, у сенсі опору із застосуванням як законних, так і інформаційних чи навіть незаконних форм протидії. Цим обґрунтовується заміна в існуючій моделі слизького схилу осі “влада” на вісь “баланс влади”, а також введення півосі “недовіра” на додаток до вже існуючої осі “довіра”.

Нові осі розширюють описуваний спектр відносин між платником податків і податковим органом. Увесь простір відносин тепер подається трьома іграми: “партнерство”, “поліцейські і розбійники (порушники)” та “громадяни і рекетири”. Кожна з трьох моделей поведінки відображає різні рівні в балансі влади, різне правове й етичне підґрунтя повсякденної економічної діяльності і відповідний спектр можливих дій. Скажімо, при реалізації гри “громадяни і рекетири” буде моральним приховувати вироблені товари і зароблені статки від “рекетирів” з податкового органу. В такому разі громадяни сприймають державні інтереси як легальне прикриття для грабіжницьких інтенцій правлячого клану, навіть якщо останній відносно добре замасковано під політичну партію⁶.

Інші аспекти відносин між платниками податків і податковим органом у межах гри “громадяни і рекетири” та гри “поліцейські і розбійники” окреслюють специфіку балансу влади.

1. Податковий орган на початку року встановлює **план штрафів**, які мають бути накладені його співробітниками на платників по-

⁵ Про моральність приховування майна і доходів йдеться, коли платник живе в державі-деспотії в умовах перманентної загрози власному життю і життю своєї родини. Приклади можуть бути взяті із життя в СРСР на початку двадцятого століття, коли практикувався військовий комунізм, примус до безоплатної праці або коли пізніше селян силою змушували здавати державі весь зібраний урожай, що вело до голодомору і їх масового вимирання. Моральним приховування доходів буде й та ситуація, коли держава цілеспрямовано не виконує свої обов’язки, порушує суспільний договір і тим самим де факто виходить з нього.

⁶ Партійне будівництво в авторитарних державах та країнах, які розвиваються, може бути розглянуто на прикладі України. Домінують так звані партії лідерського типу, які у своїй діяльності схожі більше на політичні проекти, а не на партії в європейському розумінні. Вони насправді керуються не програмами, а актуальним розумінням ситуації лідером партії та його персональними економічними і політичними інтересами. Як правило, втрата лідером популярності призводить до сходження партії в небуття. Як доказ, згадаймо долю політичних партій, очолюваних В. Пустовойтенком, В. Медведчуком, О. Морозом, В. Ющенком, В. Януковичем.

датків і протягом року реалізує цей план. Підкреслимо, що йдеться не про індикативний план збирання податків, а про план штрафів⁷. Подібне можна було побачити і в діяльності інших державних органів, наприклад, у планах на штрафи для колишньої дорожньої міліції. Ця практика порушує презумпцію невинності платника податків і наперед від імені держави визначає його як порушника закону. Для реалізації такої хибної практики держава забезпечує свої каральні органи законами, які заздалегідь допускають подвійне трактування, або уникає детального пояснення окремих правил і норм, залишаючи їх для вільної інтерпретації держслужбовцем. Одночасно ця практика планування обсягу штрафів, як правило, не застосовується до суб'єктів економічної діяльності з високим потенціалом влади, або ж її застосування відбувається із врахуванням їх владного потенціалу. В Україні економічне життя за президентів Л. Кучми і В. Януковича істотно наблизилось до функціонування за сценарієм “громадяни і рекетири”⁸. На протигагу цьому в значній частині стабільних демократій в ЄС відносини між платниками податків моделюються із перспективи партнерства.

2. Окремі привілейовані платники податків набувають неписаного “права” щодо критичного впливу на розподіл державних ресурсів. Це може проявлятися в дисбалансі розподілу державних ресурсів включно із особливостями формування держбюджету. Фінансово-майнові інтереси певних родин або владних кланів отримують потужну підтримку з боку держави, і така практика реалізації владних відносин стає нормою. Як приклад, слушно згадати приватизацію за істотно зниженою ціною (800 млн. дол. США) потужного металургійного комбінату “Криворіжсталь” зятем президента Л. Кучми. Пізніше, після вилучення у пост-революційний час 2005 р., комбінат був проданий на відкритих торгах за 22 млрд. грн. (біля 4 млрд. дол. США). Для платників

податків – це приклад того, як держава, яка збирає з нього податки, лише в одній операції відмовляється від більше як трьох мільярдів доларів США на користь приватних інтересів правлячої родини. За подібними схемами передавались правлячим кланам й інші ресурси, що були у власності держави (Нікопольській феросплавний завод (НФЗ) та багато інших). Визначальним для розуміння, чому ми вводимо фактор *балансу влади*, може бути порівняння поступки державою більш як трьома млрд. дол. США правлячому клану в одній з багатьох подібних операцій і тогочасного річного бюджету МВС України. У бюджеті на 2004 рік [1, с. 250] загальне фінансування МВС України становило 3242621,6 тис. грн., з них: апарат МВС 2861306,4 тис. грн., головне управління ВВ МВС України 377565,2 тис. грн. При цьому фахівці з управління вказують на хронічне недофінансування нагальних потреб МВС [2, с. 198–214]. Отож співвідношення ринкової ціни майна виведеного за одну операцію з під контроль держави на користь окремого клану до річного бюджету МВС України розкриває сутність впливу балансу влади на розподіл ресурсів. Зазначимо, що інші ключові відомства (СБУ, МЗС, МО) мали в той час ще менший річний бюджет, попри те, що саме вони забезпечують силову складову в сталому функціонуванні держави. Таке порівняння демонструє наскільки визначальним для розвитку держави є саме баланс влади окремого суб'єкта економічної діяльності і певного державного інституту. Цей же баланс влади є визначальним і для моделювання податкового послуху.

Згаданий дисбаланс у застосуванні влади широко обговорюються у пресі, в середовищі пересічних платників податків. Формується стійкий образ держави як інструменталізованого додатку до інтересів окремих домінуючих платників податків (правлячих кланів), позаяк їх фактична влада перевершує владу державних інститутів. Отже, для пропонованої

⁷ У випереджувальному плануванні кількості покарань хтось небезпідставно може побачити інституціональну спадщину від діяльності НКВС СРСР в 20-30 роки минулого сторіччя, коли наперед складались плани щодо кількості розстрілів для “ворогів народу” в окремих регіонах, або плани на заслання певної кількості людей до Сибіру. Згідно з таким випереджувальним квотуванням провини вважалось прийнятним визнати винними і покарати певну кількість осіб незалежно від сутності дій, учинених цими особами. На жаль, така практика “визнання винним наперед” за своєю суттю зберігалась і в діяльності української податкової наприкінці 20-го століття і на початку 21-го.

⁸ Зауважимо, що авторитарні режими Л.Д.Кучми і В.В.Януковича породили дві революції, відповідно в 2004 та у 2013-2014 роках.

нами моделі зазначимо, що влада не завжди є владою, діючою в інтересах держави, тому треба говорити про баланс влади між державою і платником податків, який урешті-решт і визначає реалії податкового послуху. Поведінка платників податків задається зразками дій на вершині управління державою і далі, через канал модельного навчання, вона мультиплікується з урахуванням градієнта влади аж до самого нижнього рівня владних відносин на рівні окремого району. Яскраві приклади до цього наявні в діяльності Міністерства зборів і доходів України у період президентства В.В. Януковича.

3. Значна частина зібраних податків використовується в інтересах правлячих олігархічних кланів. Вони примушують державу як у законний (завдяки прийнятим їх політичними партіями законам), так і в незаконний спосіб повертати їм раніше сплачені податки. Пересічний платник податків має враження, що правлячий клан використовує зібрані податки головним чином для реалізації своїх інтересів і істотно меншою мірою для задоволення державних чи суспільних потреб. Отже, і тут визначальним є баланс влади. При цьому найбільш потужні платники податків демонструють інтерес в утриманні власного позитивного балансу влади і разом з тим в послабленні владних інструментів держави. Це допомагає їм зберігати надприбутки й убезпечує від переслідування державою.

4. Держава збирає податки для подальшого фінансування за їх рахунок компаній, що належать найбільшим платникам податків – представникам влади або асоційованим з ними особам, олігархам. Система державних замовлень і закупівель, наприклад, у сфері охорони здоров'я, в будівництві доріг і в галузі видобування енергоносіїв надає тому масу свідчень. Переплата державою за послуги чи товар стає нормою⁹. Така “підтримка” з боку держави відбувається коштом пересічного платника податків, які почувають себе ошуканими саме за сценарієм “громадяни і рекетири”.

5. З метою уникнення податків фінансові ресурси здобуті правлячими кланами на території власної країни шляхами, окресленими в пунктах 2, 3 та 4, виводяться за її межі – в офшори, в зону недосяжності для вітчизняних державних контролюючих органів та під

юрисдикцію інших держав. Завдяки цьому істотно зменшується ймовірність правового переслідування за дії, котрі вчинені на території своєї країни. Пересічний платник податків, свідомий цих фактів, почуває себе знову ошуканим власною державою, від імені якої бездіє законодавчий і потім й податковий органи. Зазначене суперечить також розумінню довірчого податкового клімату і є маніфестацією недовіри до держави. Виведення грошових і майнових ресурсів в офшори фактично позначає розмежування простору для заробляння грошей і простору для їх зберігання. Таке розмежування позначається й на формуванні ідентичності агента економічної діяльності, що виявляється у придбанні паспортів ще кількох держав.

6. Мають місце публічно відомі факти уникнення або спроби уникнення сплати податків високопосадовцями, представниками правлячого угруповання (їх родичами, афілійованими компаніями). До прикладу, йдеться про продаж ТАС-банку, який належав колишньому прем'єр-міністру С.Л. Тігіпку, або спроба діючого президента продати “Рошен” через офшори. Отож мовиться про легальну процедуру уникнення податків, хоча нею можуть користуватись, як правило, платники податків з високим позитивним індивідуальним балансом влади у відносинах з державними інститутами. Завдяки таким схемам уникнення від податків у підсумку в громадян формується образ держави як слабкої сторони у забезпеченні суспільного договору. Виникає селективність у застосуванні податкового права, яка розповсюджується згодом всією базою оподаткування. Ця селективність визначається не суспільними інтересами, а балансом влади між окремим платником податку і податковим органом. У результаті слідування податковому законодавству забезпечується не стільки владою, наданою державним інститутам, скільки балансом влади між платником податку і державною установою. Завдяки мас-медіа пересічний платник податків стає свідомим цього факту, що впливає на його податковий послух.

Вісь довіра – недовіра

За Кірхлером і колегами [5] довіра визначається як розуміння економічними акторами і

⁹ Згадаймо “вишки Бойка”, порівняймо вартість будівництва 1 км. автомагістралі в Україні і Польщі або кількаразове перевершення в ціні на ліки в Україні порівняно з цінами на такі ж ліки у Польщі.

соціальними групами того, що податкові органи діють відповідно до суспільного контракту, а отже для загального блага. На думку Кірхлера, Хофман та Гангл [7], платники податків довіряють владі, коли йдеться про сповнене повагою ставлення влади до кожного платника. За цієї умови шана набуває двостороннього характеру. Важливими для формування довіри є також справедливість та прозорість дій влади, зрозумілість вимог податкового законодавства. Отож вони вважають, що формування довіри вказує на сучасний шлях до підвищення податкового послууху. Ми погоджуємось з колегами, які описують довіру і втрату довіри як ключовий чинник для формування поведінки платника податків відповідно до вимог податкового законодавства. Але, на нашу думку, потрібно врахувати інший полюс цієї осі, який випав за межі уваги науковців – недовіру. Недовіра – це не проста відсутність довіри, а якісно інше ставлення до податкової установи, яке в подальшому трансформується у поведінку платника податків. Як зазначалось, недовіра описується як негативними емоціями, так і іншим патерном поведінки, ніж довіра. Вона спричиняє активне ухиляння від сплати податків, яке відбувається навіть попри те, що суб'єкту економічної діяльності приходиться витратити частину своїх ресурсів на таке ухиляння. Інакше кажучи, ухиляння від податків у рамках гри “громадяни – рекетири” є витратним, хоча з багатьох ракурсів виправданим.

Формування недовіри спричиняється діяльністю самої податкової установи і висвітленням вад її діяльності в мас-медіа. Окрім вище згаданих дій податкових органів, які формують недовіру, впливають на неї й інші діяння. За авторитарного режиму податкова установа може використовуватись для незаконного збирання грошей з бізнесу у вигляді “добровільних” пожертв, обсяг яких доводиться до платника у примусовому порядку і відмовитись від яких практично неможливо. Такий примус формально спирається на владу державного органу, але його реалізація спрямована на задоволення приватних інтересів

актора, котрий діє від імені держави. Подібне збирання “пожертв” може бути широко розповсюдженим на низовому рівні, там де безпосередньо відбувається контакт між платником і податковим органом, і там, де баланс у взаєминах порушується: однозначно владарює представник влади. Істотним для формування недовіри є збирання “пожертв”, які спрямовуються на рахунки інших недержавних установ, або у готівковій формі без жодного документального оформлення. У платника податків формується небезпідставне враження, що ці пожертви, принаймні частково, спрямовуються на вищі щаблі податкової або іншої владної адміністрації¹⁰. Воднораз платник податків стає жертвою збирання “добровільних” пожертв у цілій низці інших бюджетних установ – дитячий садок, лікарня, школа, послуги яких, згідно суспільного договору, мали б забезпечуватись з бюджету – з його ж податків. Усі ці форми примусової та незаконної “добровільності” утворюють потужний фундамент недовіри як до держави в цілому, так і до податкових органів.

Означені девіації у застосуванні державної влади в країнах з авторитарним режимом системно створюють загрозу для нормального функціонування бізнесу. Державна влада може використовуватись для організації масових, невиправданих перевірок діяльності компанії, причому аж до повного блокування її діяльності та банкрутства. Поширення таких практик уможлиблює не просто втрату довіри до інститутів держави, а саме спричиняє стійку, тривалу в часі недовіру як до податкової установи, так і до інших силових органів. Через це, власне, у населення формується підґрунтя для морального виправдання системного ухиляння від сплати податків.

Іншим джерелом недовіри є непрозорість використання зібраних податків. У корумпованій країні, або країні з авторитарним режимом, зібрані податки використовуються у спосіб, який може сприйматись значною кількістю населення як непрозорий чи принаймні сумнівний. Попри декларування позитивних цілей при збиранні податків держава

¹⁰ Базовий принцип такого збору “пожертв” полягає в наступному: “неофіційно збирай, діли, залишай частину собі і частину передавай нагору”. Про продовження подібних практик на митниці і їх фінансову вагу в наш час опосередковано вказують заяви К.І. Лікарчука, экс-заступника голови Державної фіскальної служби (ДФС) з питань митниці в 2015 р. і виразне нереагування на них правоохоронних органів та органів виконавчої влади попри її ж заяви щодо помітної нестачі грошей на армію за умов АТО. В цьому випадку знову баланс влади визначає реальну поведінку – нереагування на заяву про масштабний економічний злочин (за оцінкою К.І. Лікарчука біля 50 млрд.грн/рік) та звільнення з посади К.І. Лікарчука – “порушника спокою”.

не виконує свої обов'язки і тим самим стає ненадійним партнером у суспільному договорі. До того ж стають відомими випадки несумлінного використання бюджетних грошей представниками держави через різні схеми “відкатів” і “розпилу” всупереч інтересів держави. Формується відповідний лексикон, що позначає дану діяльність і впливає на свідомість платника податків. Низка державних інститутів та держава в цілому в очах пересічного платника податків набуває ролі дефектора в колективній грі з дотримання суспільного договору.

Ще одним джерелом недовіри може бути формування податкового та митного законодавства, яке допускає подвійну інтерпретацію. Подвійність інтерпретації створює психологічну невизначеність і, як результат, додаткові витрати для бізнесу. В кінцевому підсумку це зменшує передбачуваність успішної реалізації бізнес-проектів та психологічно спонукає до планування бізнесу в короткому часовому горизонті. Звісно, це є підґрунтям для розповсюдження корупції та вибіркового форм обслуговування платників податків залежно від наявного балансу влади. У результаті утворюється відповідний репертуар поведінки, який розповсюджується в суспільстві через модельне навчання.

Окрім цього, чинником недовіри є практика введення податкового законодавства “заднім числом”, яка була розповсюджена в Україні ще кілька років тому. Введення податків “заднім числом” означає, наприклад, що в квітні поточного року приймається закон, за яким компанія мусить платити додатковий податок із січня поточного року.

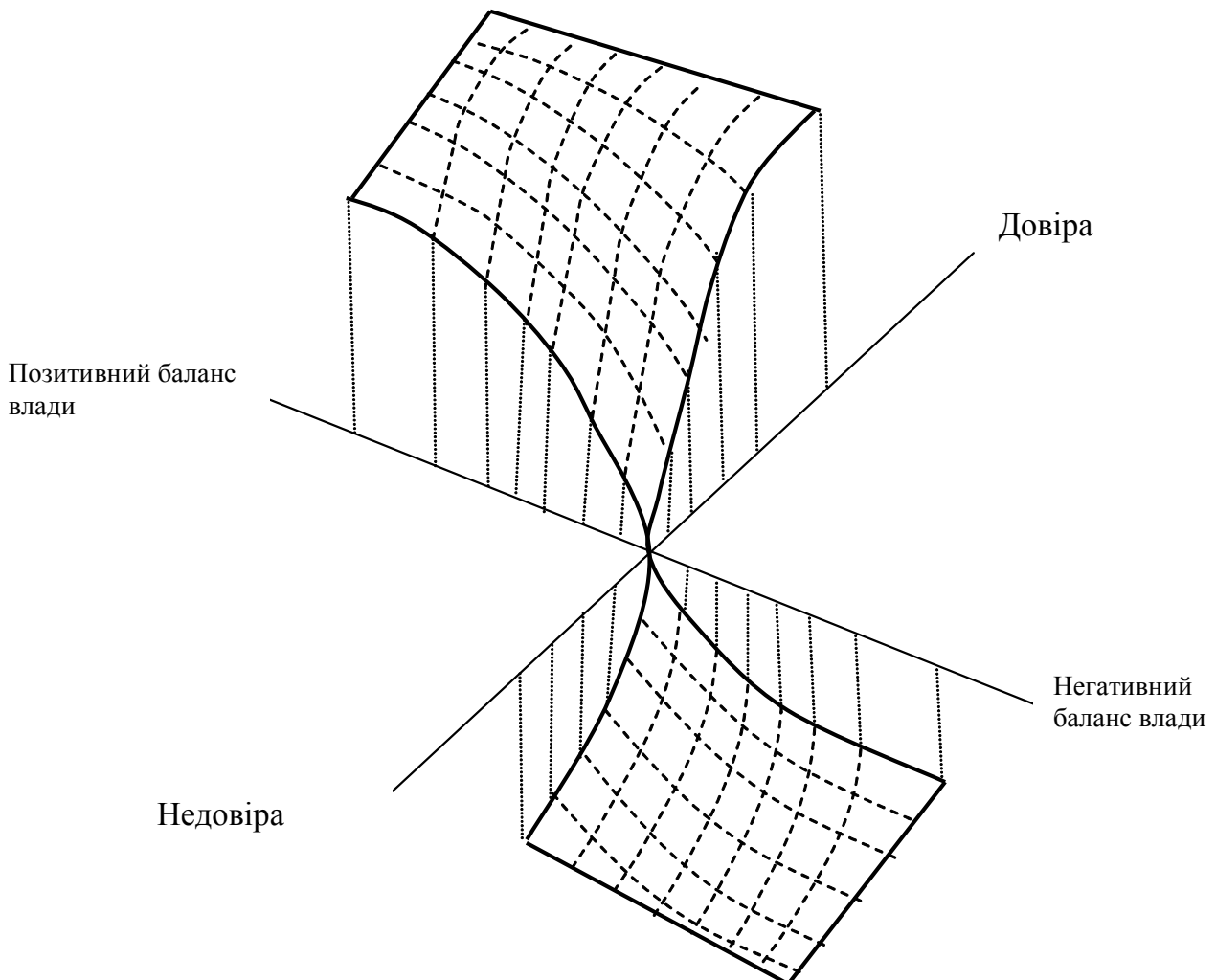
Підсумовуючи зазначимо, що існують достатні підстави для модифікації моделі слизького схилу. Йдеться про введення осі балансу влади платника податків і податкового органу та півосі недовіри до податкової установи. Модифікована модель для *індивідуального* податкового послуху подана на **рис. 2**. Згідно з нею баланс влади може визначатись щонайменше двома способами: (а) як відношення або (б) як різниця влади, наявної у платника податків і податкового органу, відповідно $PB = (\text{tax authority power}) / (\text{taxpayer power})$ або $PB = (\text{tax authority power}) - (\text{taxpayer power})$. Яка з формул краще моделює баланс влади слід визначити шляхом низки емпіричних досліджень впливу влади на формування податкового послуху. При цьому негативна частина осі балансу влади

означає перевагу влади платника податків над владою податкового органу. Позитивна половина означає перевагу влади податкового органу над владним потенціалом платника податків. Означені варіації в балансі влади виникають в реальному житті попри легально встановлений примат влади податкового органу над владним впливом платника податків. Офіційно такий дисбаланс не припускається законодавством, хоча існує ціла низка країн, у яких не тільки окремі закони свавільно застосовуються або не застосовуються, а й дія конституції має умовний характер залежно від свавілля органу влади чи владного потенціалу окремого громадянина. Саме цими реаліями й обґрунтовується слушність введення осі балансу влади, позаяк це краще розкриватиме податковий послух.

Вісь “довіра-недовіра” відображає або довіру, або недовіру платника податків до податкового органу як якісно різні ставлення. Розуміння довіри зберігається в тому сенсі як і в первинній версії моделі слизького схилу за Кірхлером і колегами [5]. Піввісь недовіри позначає виражене негативне ставлення до податкового органу, яке може ґрунтуватись як на діяльності самого органу (обслуговування бізнес-інтересів правлячого клану, незаважання або допомога у відмиванні грошей, вимагання готівки від підприємців за непроведення необґрунтованих перевірок тощо), так і іміджем податкового органу, створеного у просторі мас-медіа. Рівень відповідності поведінки платника податків вимогам законодавства є *позитивним*, коли платник сплачує всі належні податки, і *негативним*, коли він лише частково платить податки або навіть примушує податковий орган чи інший державний інститут повертати йому податки в обсягах, що не відповідають реально проведеним експортним операціям і суперечать вимогам законодавства та суспільним інтересам.

Беручи до уваги той факт, що загалом у суспільстві рівень відповідності поведінки вимогам податкового законодавства не може бути негативним, нами здійснена подальша модифікація моделі слизького схилу. Замість негативної і позитивної *індивідуальної* відповідності вимогам податкового законодавства доречно перейти до вивчення *середнього* податкового послуху *в межах усієї держави*, який є величиною позитивною. Через це “слизький схил” перетинає вісь послуху вище нуля. Осі балансу влади і довіри-недовіри залишаються на тих самих місцях (**рис. 3**).

Висока позитивна відповідність вимогам закону
(високий податковий послух)



Низька відповідність вимогам закону
(активне ухиляння від податків)

Рис. 2.

Модифікована модель слизького схилу для індивідуального податкового послуху. Верхня частина відображає відносини, що вибудовуються як ігри “партнерство” та “поліцейські і розбійники”; вона подібна до розуміння досліджуваного предмета, що запропоноване Кірхлером і колегами (2008). Натомість нижня частина рисунку моделює відносини за сценарієм “громадяни і рекетири”. Негативна відповідність вимогам податкового законодавства окреслює не тільки нелегальне уникнення податків, але й отримання ресурсів окремою особою за рахунок податків, зібраних з інших членів суспільства, передусім через підтримуване податковою установою сумнівне повернення ПДВ за нездійснену експортну операцію або незаконну відстрочку в сплаті податків.

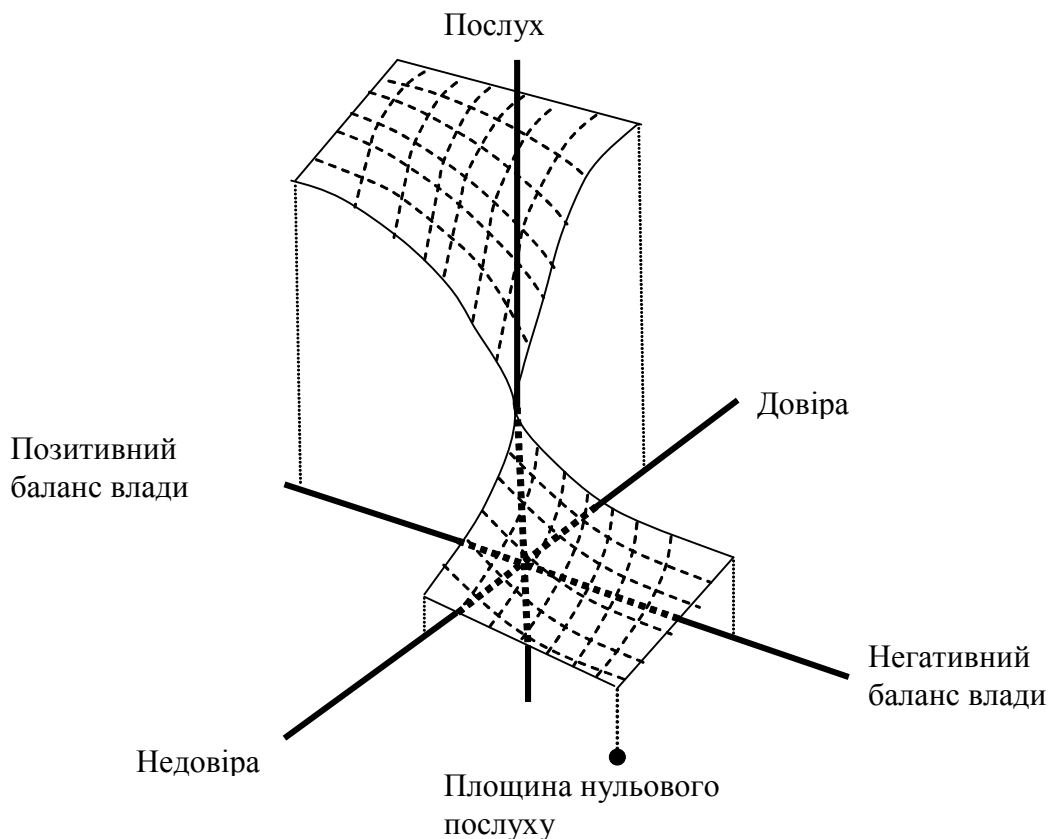


Рис. 3.

Розгорнута модель слизького схилу для всього суспільства, що виходить з існування усередненого позитивного податкового послуху в межах усього суспільства, тобто з кількісної переваги осіб, які слідують вимогам податкового законодавства, над особами, які його ігнорують.

Частина моделі вище точки перетину з віссю податкового послуху сутнісно залишається подібною до описання, даного Кірхлером і колегами. На доповнення з'являється друга її половина, яка симетрично розташована нижче точки перетину із віссю податкового послуху. За етапами зростання недовіри до податкового органу і до держави зменшується податковий послух. Так само він зменшується і через збільшення негативного балансу влади. Інтеракція цих двох чинників – недовіри і негативного балансу влади – забезпечує мінімальний рівень податкового послуху. Зазначимо, що мінімальний податковий послух властивий державі у стані failed state.

Пропонована модель краще за попередню відображає варіативність поведінки платників податків у різних соціальних прошарках одного й того ж суспільства. У сталих демократіях, наприклад у Скандинавських країнах, поведінка більшості платників з усіх верств

населення має низьку варіативність й описується достатньо добре верхньою правою частиною моделі. Натомість діапазон варіацій у поведінці платників податків у Південно-Центральній Європі та пострадянських країнах є значно ширшим. Така варіабельність частково спричиняється реально існуючою правовою нерівністю осіб у суспільстві залежно від їх приналежності до певного соціального прошарку. В тому разі, коли влада держави перевершує особистий потенціал влади платника податків, останній під силою примусу слідує вимогам законодавства. До того ж є особи, які мають більший владний потенціал, а тому можуть повернути державу до ситуативної відмови від права на податок або до повернення їм уже зібраних податків. Подекуди держава стає стороною, яка платить особі з більшим владним потенціалом. Останнє нерідко спостерігається в олігократіях та в більшості держав, які опинились на межі стану “failed

state". Відтак треба брати до уваги більш високу внутрішню суспільну варіативність податкового послуху в менш стабільних державах, ніж вона є в державах з стабільною політичною і економічною системами.

В поданій новій моделі антагоністичний клімат починається зі сценарію "поліцейські і розбійники" та розгортається донизу, охоплюючи сценарій "громадяни і рекетири". Остання гра характеризується вираженою неповагою і негативними почуттями платників податків щодо податкових органів. Найбільш жорсткі форми антагоністичних відносин виникають після перетину схилом осі послуху і пов'язані з розгортанням його в нижній частині, яка описується негативним балансом влади і системою недовірою.

Гіпотетична проекція різних країн на модель слизького схилу

Відносини між платником податків і державою є визначальними для розуміння окремих аспектів економічного життя і функціональності самої держави як регулятора суспільного повсякдення. Ставлення громадян до власної держави детермінує її актуальний стан і перспективи розвитку та відображає управлінські якості правлячої верхівки. Модель слизького схилу розкриває динамічну складову відносин "платник податків – держава" і могла б використовуватись як діагностичний інструмент. Для цього відносини проектуються на розширену модель слизького схилу, в результаті різні держави отримують відповідні місця у просторі сформованому осями "довіра – недовіра" та "позитивний – негативний баланс влади" (рис. 4). Так виникає нова можливість, яка не розглядалась Кірхлером і колегами. Подібна проекція має не тільки теоретичну, діагностичну та прогностичну цінність, а й значущість для організації управління. Така проекція розглянута в часі може відображати поступ держави на шляху від авторитаризму чи від олігархократії до демократії. Водночас, виконуючи таке проектування, варто брати до уваги податковий послух як функцію від вимог законодавства. Останні можуть істотно різнитися від країни до країни. Або ж широко розповсюджена подвійна мораль у системі державного управління може призводити до подвійних стандартів імплементації норм податкового права. Через це, якщо брати множини всіх суб'єктів економічної діяльності окремої країни, може спостерігатись розши-

рення розподілу податкового послуху в просторі нового слизького схилу.

Країни з нестабільною економікою і нестабільними державними інститутами, як зазначалось вище, радше характеризуються високою дисперсією податкового послуху, що визначається діючими в країні межами для формування балансу влади і довіри-недовіри між платником податків і державними інститутами. Відтак гіпотетичний розподіл податкового послуху на рис. 4 відображає більшою мірою поведінку правлячої верхівки, а не всього населення. Так, в авторитарних режимах прості платники податків без приналежності до влади можуть демонструвати високий податковий послух і демонстративну псевдо-довіру. В країнах, котрі розташовані в позиціях 5 та 7, вельми поширена тіньова економіка, а отже такі феномени, як виплата тіньових зарплат для уникнення оподаткування, чорна оплата за виконані роботи або за поставлені товари, подекуди налагоджене тіньове виробництво товарів. Усе це становить повсякдення економічного життя. Підкреслимо, що виправдано відокремлювати авторитарні та тоталітарні режими, які базуються на певній ідеології чи релігії, від персоніфікованих авторитарних і тоталітарних режимів. Вони розташовані відповідно в ділянках 6 та 7 на моделі слизького схилу. В авторитарних і тоталітарних державах оподаткування може набувати непрямих форм у вигляді примусової неоплачуваної чи майже неоплачуваної праці, як це було свого часу в СРСР чи нині має місце у Північній Кореї.

Позиція 8 відображає стан держав, які не відбулись (the failed states) і в яких також можливі як неоплачувана примусова праця, так і масові ухиляння від податків. Правляча верхівка таких держав ігнорує просту істину: населення може проіснувати й без держави, а от держава не існує без населення та без сталої довіри з боку населення. В цих державах дії правлячої верхівки сформували стійку і тривалу недовіру до широкої низки державних інститутів через їх нефункціональність із позицій виконання суспільного контракту. Відповідно народ виразно демонструє неготовність підтримувати квазі-державу, яку уособлюють декілька кланів – користувачів ресурсів країни. В таких країнах за певних умов можливе поглинання території сусідами, або проходження революцій чи бунтів. Народ починає відокремлювати у сприйнятті країну від держави і формує до них різне ставлення. З

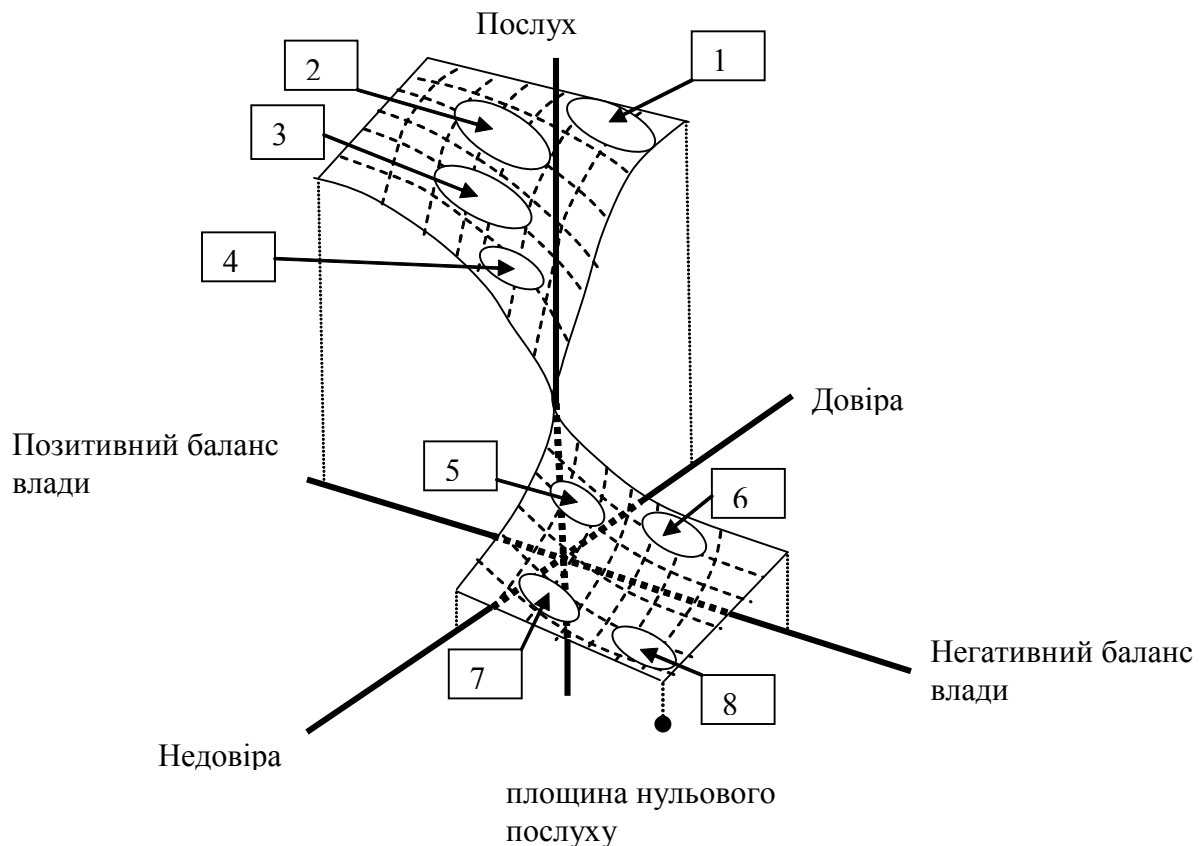


Рис. 4.

Гіпотетична проекція податкового послуху представників правлячої верхівки різних держав на модель слизького схилу.

Позначення:

- 1 – скандинавські країни – Данія, Норвегія, Швеція, Фінляндія, у яких є висока довіра громадян як до держави, так і до співгромадян;
- 2 – Європейські країни на кшталт Нідерландів, Німеччини, Австрії;
- 3 – відносно нові члени ЄС – Польща, Словаччина, Чехія;
- 4 – такі країни як Болгарія, Румунія;
- 5 – олігархічні держави, а саме сучасна Україна 2015-2017 років та деякі африканські і латиноамериканські держави;
- 6 – тоталітарні держави, які спираються на певну ідеологію (до прикладу, Північна Корея чи колишній СРСР);
- 7 – авторитарні режими з центрацією на певній особі (на лідері) та деякі тоталітарні режими в країнах Африки;
- 8 – держави, які не відбулись – *failed states*.

цієї перспективи розширена модель слизького схилу відображає більш узагальнено відносини громадянина і держави, а не тільки податковий послух. Розширена модель також може пояснювати таке явище, як економічна міграція, за якої мігранти намагаються залишити країну з нижньої частини моделі і переїхати в країну із верхньої частини.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ

1. Тоді як початкова версія моделі слизького схилу Кірхлера та колег [5] дуже добре описує синергетичний податковий клімат і слабкі форми антагоністичного податкового клімату, пропонується нами оновлена модель краще враховує більш жорсткі форми антагоніс-

тичного податкового стану в окремії країні. Завдяки введенню осі балансу влади та півосі недовіри модель розширюється і краще відображає відносини між платниками податків і податковими установами в країнах, які розвиваються, в авторитарних та тоталітарних державах, причому аж до держав, які не відбулися (the failed states).

2. Розробляючи свою модель, Кірхлер та Валь створили опитувальник для визначення податкового послуху [8]. Очевидно, що після оновлення моделі вже неможливо покладатись на існуючий опитувальник, адже він не відповідає сутності моделі і не відображає зміст нових осей. Тому як перспективне завдання постає важливість розроблення нового вимірювального інструментарію, який би (а) дозволив здійснити емпіричну перевірку розширеної моделі та (б) уможливив би в подальшому проведення експериментальних досліджень поведінки платника податків з урахуванням його положення у конкретному просторі податкового послуху.

3. Подання податкового послуху як функції двох чинників – балансу влади і довіри-недовіри – вказує на можливі регуляторні заходи, завдяки яким можна змінювати податковий клімат. Але при цьому діяльність держави як суспільного регулятора істотно обмежена балансом влади, про що, скажімо, свідчить історія України за останні 20 років та нинішні перманентні намагання провести реформи, у тому числі податкову реформу, і наявні, поки що нездоланні, труднощі на шляху подолання корупції. Правове та організаційне регулювання також ускладнюються через наявний на сьогодні баланс влади у запропонованому тут розумінні. Водночас зміна повноважень місцевої влади щодо встановлення, збирання і використання податків могла б покращити формування сприятливого податкового клімату і більш високого податкового послуху. Йдеться про покращення як з перспективи держави, так і з світоглядних переконань більшості пересічних платників податків. Однак таке покращення суперечить інтересам дефекторів суспільного договору, а саме особам з високим балансом влади – олігархам та їх представникам у державних органах, у тому числі і в податковій службі.

4. Недовіра і відповідна поведінка з уникнення сплати податків є дверима для формування тіньової економіки та пов'язаних з нею соціальних і політичних проблем. Навпаки, відкрите та узгоджене з громадою ви-

користання зібраних податків, підвищення прозорості та проксимальності використання податків (за місцем зібрані і тут же за місцем використані) слугуватимуть зростанню довіри. Остання підсилюватиме свідоме ставлення платників податків до дотримання законодавства, позаяк відобразатиме не мертву вимогу закону, а реальні потреби життя громади і самого платника податків. Розширена модель слизького схилу вказує, що переосмислення потребує і позитивна реклама сплати та використання зібраних податків.

5. Сучасний світ є ширшим, ніж Західна Європа, США та Канада. Треба визнати, що між платниками податків і податковими органами існують не тільки відносини за моделями “партнерства” і “поліцейські та розбійники”. На жаль, існують цілі країни, які десятиліттями керуються дефекторами суспільного договору, де реалізується сценарій “громадяни та рекетири”. В таких країнах, головню завдяки владному інструментарію держави, економічні інтереси більшості громадян і суспільний добробут приносяться в жертву заради інтересів правлячих кланів чи політичних партій-узурпаторів. Тому нагальним було розширення первинної моделі слизького схилу. Реальний світ надає досить широкі можливості для емпіричної перевірки нової моделі, в тому числі для проведення компаративних досліджень у різних країнах. Вивчення проєкції різних країн на модель слизького схилу цікаве ще й тим, що вона здатна розкрити зв'язок між відносинами на низовому рівні (платник податків – податковий орган) та діючою формою правління і культурними звичаями. Це збагатило б дискусію щодо зв'язку між формою правління та економічним успіхом країни, а саме щодо питання: чи є, а якщо так, то якою мірою є, демократія визначальною для сталого економічного розвитку країни? Цікавим бачиться зіставлення положення країни на розширеному слизькому схилі та її ВВП на душу населення. Емпіричне дослідження балансу влади і довіри-недовіри в країнах, які розвиваються, та авторитарних державах уможливило б емпіричну перевірку запропонованої тут розширеної моделі. У подальшому, ймовірно, це покращило б діяльність зі збирання та використання податків, доводячи його до рівня суспільного сервісу.

6. На увагу заслуговує можливість використання розширеної моделі для вивчення історії відносин “платник податків – держава”. Можна углядіти паралель між податковою прак-

тикою в сучасних авторитарних державах із збиранням податків у середньовічній Європі, коли суверен та його представники на місцях силою збирали податки й використовували їх на свій розсуд, мало враховуючи інтереси і потреби громадян і, тим більше, не радячись з ними щодо використання зібраних податків. Є підстави припустити, що пропонується проєкція відносин “платник – податкова установа” на розширену модель слизького схилу та історична зміна податкового послуху в напрямку від мінімуму до максимуму добровільності із паралельним історичним розширенням податкової бази та становленням інститутів демократії відображає соціоісторичний розвиток цих відносин. Йдеться про прогрес від дій за сценарієм “громадяни – рекетири” до відносин свідомої партнерської співпраці в інтересах суспільства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України “Про Державний бюджет України на 2004 рік” від 27.12.2003 р., №1344-IV // ВВР України. – 2004. – №17–18. – С. 250.
2. Конопльов В.В. Управлінські рішення в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ: сутність та організаційно-правові питання підготовки і прийняття: Монографія. – Сімферополь: Вид-во Крим. юрид. ін-ту ХНУВС, ВДМВ “Таврія”, 2006. – С. 198–214.
3. Braithwaite, V. Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. // V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion* (pp. 15–39). Aldershot: Ashgate, 2003.
4. Eberl, D. *Vertrauen und Management*. Stuttgart: Schaeffer-Poeschel, 2003.
5. Kirchler E., Hoelzl, E. Wahl, I. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 2008, 29, 210–225.
6. Kirchler, E. *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
7. Kirchler E. From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of the slippery slope framework / E. Kirchler, E. Hofmann, K. Gangl // *Economic psychology in modern world: collected papers* / Eds. A.N. Lebedev. – Moscow: Ekon-inform, 2012. – P. 125 – 146.
8. Kirchler, E., & Wahl, I. Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 2010, 31, 331–346.
9. Tyler, T. R. *Why people obey the law*. Princeton, USA: Princeton University Press, 2006.
10. Tyler, T. Trust within organisations. *Personnel Review*, 2003, 32(5), 556–568.

REFERENCES

1. Zakon Ukrainy “Pro Derzhavny byudget Ukrainy na 2004 rik” vid 27.12.2003 r., N 344-IV // VVR Ukrainy. – 2004. – N 17–18. – S. 250.
2. Konoplyov V.V. *Upravlinski rishennya v administratyvnyy diyalnosti organiv vnutrishnih sprav: sutnist ta organizaciyno-pravovi pytannya pidgotovky i priynyattya*: Monografia. – Simferopol: Vyd-vo Krym. Yur. In-tu HNUVS, “Tavria”, 2006. – S. 198–214.
3. Braithwaite, V. Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. // V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion* (pp. 15–39). Aldershot: Ashgate, 2003.
4. Eberl, D. *Vertrauen und Management*. Stuttgart: Schaeffer-Poeschel, 2003.
5. Kirchler E., Hoelzl, E. Wahl, I. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 2008, 29, 210–225.
6. Kirchler, E. *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
7. Kirchler E. From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of the slippery slope framework / E. Kirchler, E. Hofmann, K. Gangl // *Economic psychology in modern world: collected papers* / Eds. A.N. Lebedev. – Moscow: Ekon-inform, 2012. – P. 125–146.
8. Tyler, T. R. *Why people obey the law*. Princeton, USA: Princeton University Press, 2006.
9. Tyler, T. Trust within organisations. *Personnel Review*, 2003, 32(5), 556–568.

АНОТАЦІЯ

Полунін Олексій Васильович.

Поведінка платника податків: пропозиція із розширення моделі “слизького схилу”.

Стаття висвітлює запропонований представниками віденської школи економічної психології – Кірхлером, Хьольцл та Валь (Kirchler, Hoelzl, Wahl, 2008) – підхід до моделювання поведінки платників податків, відомий як “slippery slope framework” – модель слизького схилу. Розширюючи дану модель з метою кращого розкриття поведінки, нами запропоновані певні зміни, а саме замінено вісі “влада” та “довіра” двома іншими – “баланс влади” та “довіра – недовіра”. Базова модель виходить з того, що влада є інструментом, який держава в односторонньому порядку застосовує до платника податків. При цьому не береться до уваги влада самих платників податків. Натомість ми пропонуємо враховувати цей складник влади, і тому вводимо вісь балансу влади державної податкової адміністрації та влади, яка належить платникові податків. Саме цей баланс у кінцевому підсумку визначає поведінку особи платника. Також вісь “довіра” має бути розширена і охоплювати як довіру, так і експліцитну недовіру. Недовіра платника податків істотно впливає на його взаємодію з податковим органом. Запропоновані нами нові вісі до моделі Кірхлера,

Хольцла та Валь (2008) розширюють її функціонально, і дозволяють краще описувати поведінку платників податків у країнах, котрі розвиваються, та в державах з авторитарними і тоталітарними режимами. Завдяки концептуальному збагаченню методологічного підходу, обстоюваного віденськими економічними психологами краще моделюватиметься поведінка платоспроможних суб'єктів також в історичному вимірі, наприклад, від середніх віків, коли країнами Європи правили авторитарні суверени, й аж до сучасних демократичних держав з дуже високим відсотком добровільних і свідомих платників податків та прозорою системою використання державою зібраних податків.

Ключові слова: податковий послух, модель слизького схилу, поведінка платника податків, податки, влада, довіра.

ANNOTATION

Polunin Oleksiy.

Behavior of tax payer: a further development of the slippery slope framework.

The paper is devoted to the slippery slope framework for modelling of tax compliance (Kirchler, Hoelzl, Wahl, 2008). The slippery slope framework assumes that tax payments are influenced by two key variables: trust and power. If both trust and power are at minimum level, tax payments are assumed to be low. When trust in authorities increases, tax payments are also assumed to increase. If power of tax authorities increases, tax payments are expected to increase as well. According to this paradigm voluntary compliance depends primarily on trust in authorities, whereas enforced compliance is a function of the power attributed to authorities. The slippery slope framework describes undoubtedly well the tax compliance in the western countries where the state authorities function properly and where the state institutes enjoy quite high trust by the citizens. But a problem is that this framework may show some deficit outside of the western reality, e.g. when someone tries to model the tax compliance in the states with continuous explicit distrust to the state authorities and for the state authorities with low-power. So, one has to develop a paradigm that properly models the tax

compliance not only in the western states, but also in the developing states including the states from the post-soviet space and other authoritarian regimes.

In our model we propose a replacement of the power and trust axes by the axes of power-balance and an axe of distrust-trust. The initial slippery slope framework (Kirchler, Hoelzl, Wahl, 2008) relies on the power as instrument, that state unilaterally applies to a tax-payer, and has no encounter for the power of taxpayer. The power of taxpayer is to understand as ability to impact on state officer, on local or regional tax-authority, and on the members of family of tax-officer. Such impact is often illegal, but real and may be quite efficient. It is the case especially if a tax-payer himself or his companions or relatives hold a high position in state service. So, in our model we consider the power of taxpayer and assume that the balance of tax-authority-power and taxpayer-power predefines the resulting tax compliance. If balance of power between taxpayer and tax authority increases, tax payments are expected to decline. It happens not only because the tax authority does not have enough power to enforce law, but also because taxpayer has enough power to prevent application of law. The initial trust-axe should be also extended from explicit distrust to the trust as positive attitude. There are many countries in the world where the state authorities are distrusted by the citizens. A distrust of taxpayers is an attitude that essentially contributes to their interaction with tax-authority. It induces readiness to tax avoidance and evasion. The proposed replacement of the axes leads to an extension of the slippery slope framework, so that it describes the tax-payer behavior also in the developing countries with the authoritarian and totalitarian forms of governing. Such extension may be relevant also for historical modelling of tax-payment culture, e.g. from the middle age Europe ruled by authoritarian sovereign till the modern democratic Europe with high percentage of voluntary, conscious tax-payers and with transparent usage of the collected taxes.

Key words: tax compliance, slippery slope framework, behavior of tax payer, taxes, power, trust.

Надійшла до редакції 25.10.2017.

Підписана до друку 28.02 2018.

Бібліографічний опис для цитування:

Полунін О. Поведінка платника податків: пропозиція із розширення моделі "слизького схилу" / Олексій Полунін // Психологія і суспільство. – 2018. – №1–2. – С. 171–186.