

Р.В. Коммерциализация служебной деятельности работников милиции // Социологические исследования. – 2004. – № 3.

3. Захаров Ю.В., Скобликов П.А. Коррупционные технологии в деятельности следователей органов внутренних дел // Закон. – 2004. – № 11.

4. Shleifer A., Vishny R. The Grabbing Hand: Government Pathologies and their Cures. Harvard University Press, 1999.

5. Radaev V. Practicing and Potential Entrepreneurs in Russia // International Journal of Sociology. 1997. Vol. 27. № 3. P. 25.

6. Рыночная трансформация в Восточной Европе: модели и реальность. Материалы международного коллоквиума 8-9 декабря 1995 г., Москва. – М.: Инфомарт, 1996. – С. 89 – 92.

7. Безгоднов А.В. Очерки социологии предпринимательства. – СПб.: ООО «Издательства “Петрополис”», 1999.

8. Латова Н.В., Латов Ю.В. Российская эконо-

номическая ментальность на мировом фоне // Общественные науки и современность. – 2001. – № 4. – С. 31 – 43.

9. Уфимцева Н.В. Русские: опыт еще одного самопознания // Этнокультурная специфика языкового сознания. М., 1996.

10. Иашвили А. Не хочешь сидеть – стучи на начальника // Известия. 2004. 5 февраля (<http://www.nomad.su/?a=3-200402060010>).

11. Бай Е. «Спасти человечество могут только доносчики» // Известия. 2004. 5 февраля (<http://www.izvestia.ru/world/article43941>).

12. Zingales L. Want to Stop Corporate Fraud? Pay Off Those Whistle-Blowers // Washington Post. January 18. 2004 (<http://www.aei.brookings.org/policy/page.php?id=173>).

Статья поступила в редакцию 12.01.2006

В.П. ВИШНЕВСКИЙ, д.э.н., профессор,

Институт экономики промышленности НАН Украины

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Проблемы функционирования налоговой системы постоянно находятся в центре внимания научных работников и практиков. Это закономерно, поскольку, с одной стороны, налоги являются главным источником доходов для финансирования общественных товаров и услуг, без которых обеспечить устойчивое развитие современной смешанной экономики просто невозможно. А, с другой стороны, налоговая политика, которая используется для государственного регулирования социально-экономических процессов, должна учитывать реалии сложного этапа рыночной трансформации хозяйства Украины, ее стратегического курса на интеграцию в международные экономические структуры.

Указанное не означает, что для украинской экономики нужно изобретать какие-то свои, особенные теории налогообложения. Это не так, поскольку фундаментальные цели и принципы построения системы налогов являются общими для всех государств, которые идут путем конституционного обеспечения естественных

прав и свобод человека. Однако реализовать их приходится в рамках необычных для развитых стран ограничений, связанных с отсутствием зрелых демократических и рыночных институтов, низкой степенью доверия граждан к органам власти, низким уровнем платежеспособности граждан и созданных ими предприятий и т.п.

Известно, что по всем этим вопросам уже также сделано немало. В частности, можно отметить работы таких украинских специалистов, как В. Андрущенко, Ю. Иванов, И. Лунина, А. Соколовская, В. Федосов и др. [1-5].

Но, во-первых, даже в развитых странах, где фискальная проблематика исследована намного глубже и научные работники которых опираются на многовековые традиции исследований в сфере финансов, сегодня продолжают острые споры относительно многих наиболее принципиальных вопросов теории и прак-

© В.П. Вишневский, 2006

тики налогообложения.¹

И, во-вторых, важно учитывать институциональные аспекты налоговой проблематики и не ограничиваться только рамками неоклассических финансов, обоснование чего является целью настоящей работы. Ибо налог – это не просто некоторая сумма денег, указанная в счете и перечисленная в пользу правительства. Такое понимание игнорирует обстоятельства места и времени и не позволяет установить, чем, например, подоходный налог конца XIX – начала XX века отличается от подоходного налога конца XX – начала XXI века, или почему налоговая система Украины по сути так сильно отличается от европейских, хотя по внешним признакам (составу, структуре и уровню украинских налогов) ее можно считать обычной.

А. Смит, который выдвинул два широко признанных принципа налогообложения – выгоды (*benefit principle*) и платежеспособности (*ability-to-pay principle*) – считал, что: "Очевидная справедливость и польза этих положений обращали на себя большее или меньшее внимание всех народов" [6, 589]. На самом деле, однако, ничего очевидного в сфере налогообложения нет и всё, в том числе принципы налогообложения, имеет свою динамику.

Если во времена Смита в качестве объектов налогообложения выступали люди, обитающие в пределах той или иной юрисдикции (подушный налог), их имущество (земля, дома) и товары (бушель соли, фунт кожи, мыла, свечей и т.п.), то есть преимущественно такие реально существующие физические объекты, которые поддавались измерению и визуальному контролю путем переписи, замера, взвешивания, инвентаризации и тому подобных процедур. Что же касается налогообложения предприятий, то оно строилось тогда не путем расчета их действительного дохода, а преимущественно на кадастровой

основе, когда размер налогового обязательства определялся на основании отношения хозяйствующего субъекта к той или иной группе плательщиков с использованием в качестве основания для классификации таких внешних признаков, как число занятых рабочих, численность машин и т.п. Такие сложные экономические агрегаты как прибыль, также как и популярная ныне добавленная стоимость, не были доступны для казны по причине отсутствия согласованных концептуальных, юридических и документальных оснований для их расчета. Кто сколько получает, какие доходы имеет та или иная компания или гражданин, можно было только догадываться. Нормативная база их исчисления отсутствовала, равно как и ответственность за потенциально возможное искажение или сокрытие фактически полученных результатов.

Радикальный переворот в данном аспекте произошел, начиная со второй половины XIX, и в основном завершился в первой половине XX века. Именно в этот период возникла и быстро расширилась новая налоговая база – финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятий. Связано это было с процессом развития акционерных компаний, построенных на использовании принципа ограниченной ответственности, обязывающего предоставлять публичную отчетность, которая обеспечивает как фактических акционеров, так и потенциальных новых инвесторов достоверной информацией о состоянии дел на данном предприятии, эффективности действий менеджмента. Инструмент, который используется для этого – юридически регламентированный и подтверждаемый независимыми экспертами (аудиторами) расчет доходов и расходов, прибыли или убытков, состоящий из нескольких этапов: во-первых, сплошного документирования всех хозяйственных операций; во-вторых, их отражения в учетных регистрах с использованием правила двойной записи, когда любое изменение актива (имущества) предприятия выступает одновременно как такое же по величине изменение пассива (обязательств);

¹ Один из известных примеров такого рода – дискуссия, организованная *University of Munich's Center for Economic Studies* в 1998 г., в которой приняли участие два всемирно известных специалиста в сфере общественных финансов – Дж. Бьюкенен и Р. Масгрейв. Подробнее см.: [7].

в-третьих, преобразования информации, содержащейся в бухгалтерских регистрах, в публичную финансовую отчетность.

Благодаря всему этому сегодня вместо обычного в налоговой теории рационально действующего налогоплательщика, максимизирующего полезность, видим организацию, в которой расчет и уплата налогов – прерогатива коллектива профессионалов (бухгалтеров и финансистов), специально для этого обученных и обладающих собственной микрокультурой.² И налог по сути – это не просто обязательный платеж, а исторически и пространственно обусловленная форма экономических отношений между налогоплательщиками и общественными органами власти в части финансирования общественных расходов³, а налоговая система – целостная совокупность таких отношений, структурированная долгосрочными и относительно устойчивыми формальными и неформальными правилами поведения институциональных единиц.⁴

² Особенности специальных требований, которые предъявляются к бухгалтерам, формировались на протяжении многих столетий. Еще в XVI веке А. ди Пиетро писал, что бухгалтер должен: 1) уметь быть умным, 2) иметь хороший характер, 3) четкий почерк, 4) иметь профессиональные знания, 5) быть властолюбивым и честолюбивым, 6) честным. Как в этой связи отмечает Я. Соколов: "Со временем четкий почерк терял смысл, роль профессиональных знаний и честности возрастала, а значение честолюбия и властолюбия сошло на нет" [8, 57].

³ Речь идет именно об *общественных* органах власти и *общественных* расходах, а не *государственных* органах и *государственных* расходах, поскольку понятие общественного шире государственного. В частности, в Украине общественные органы власти включают органы государственной власти (в том числе местные государственные администрации) и органы местного самоуправления (ст. 5, 118, 140 Конституции Украины), а общественные финансы – государственные финансы и финансы органов местного самоуправления.

⁴ В данном случае под институциональными единицами понимаются первичные субъекты общественно-экономической деятельности, характеризующиеся самостоятельностью в принятии решений: предприятия, производящие товары и оказывающие услуги; органы государственной власти и управления; политиков и бюрократов; группы со специальными интересами; индивидов (домашние хозяйства) и различные их объединения.

В этой связи важно подчеркнуть, что именно такие особенные для каждой страны устойчивые (прежде всего неформальные) правила определяют специфику налогов и позволяют объяснить, почему, например, НДС в Украине и VAT в ЕС, при схожем законодательстве – это, как иногда выражаются, "две большие разницы". Более того, они выполняют роль "генов" в эволюции налоговой системы, рациональных поведенческих рутин, обеспечивающих снижение суммарных издержек налогоплательщика. В случае Украины в связи с неразвитостью и перекосами демократических институтов, традиционной нетранспарентностью бюджетно-налоговой системы такие рациональные рутины, которые формировались на протяжении многих лет, побуждают хозяйствующих субъектов к уклонению от уплаты налогов по отработанным схемам с одновременными защитными неформальными платежами, служащими питательной средой для коррупции. Очевидно, что изменить данный "генотип" будет очень непросто.

В этой связи надежды некоторых украинских политиков на то, что стоит только поменять чиновников в центре и на местах или принять новые более совершенные законы, как основные проблемы налоговой системы будут решены, представляются несколько наивными. Важно понимать, что в развитых демократиях налоги исправно платят не потому, что их нельзя или трудно обойти (хотя издержки такого обхода, в отличие от Украины, могут быть действительно высокими), а потому, что такие платежи основаны на доброй воле и осознании значимости каждого индивида в гражданском обществе, его личного незаменимого участия в предоставлении общественных благ, характеризующихся свойством неконкурентного потребления. Сформировать, или точнее "вырастить" такое сознание нельзя вдруг, и даже при самых благоприятных условиях на это могут уйти годы, если не десятилетия.

Налоги – это специфический продукт развития общественных отношений, экономическая сущность которого имеет

свою динамику. В авторитарных, недемократических общественно-политических системах их главную, определяющую черту составляют отношения принуждения и подчинения. При этом то обстоятельство, что внесенное имущество может использоваться, в том числе на общественные потребности, никак не определяет закономерности выбора именно таких способов мобилизации и использования доходов, которые предоставляют хотя бы частичный эквивалент плательщикам. Такое может случиться, а может и нет. Иными словами, выбор эквивалентного характера отношений во взаимодействии власти и личности не имеет формы необходимости, а выступает как нечто случайное, внешнее и по отношению к каждому отдельно взятому индивиду, а также к их общественному союзу в целом.

Принципиально иная ситуация имеет место в демократическом обществе, реализующем идею естественных прав человека посредством всеобщего избирательного права и разделения властей. Здесь (в идеале) уплата налогов есть не что иное, как собственный свободный выбор граждан, обеспечивающий выполнение конституционных гарантий.⁵

Как теперь само государство – это не просто внешний по отношению к индивиду аппарат насилия, а воплощение его собственной воли через демократические механизмы принятия решений, так и его неотъемлемый атрибут – налог – по своей сути является добровольным отчуждением имущества в собственных интересах рационально действующего индивида. "Здесь нет других интересов, – отмечает Дж. Бьюкенен, – кроме индивидуальных. На рынке люди меняют яблоки на апельсины, а в политике – соглашаются платить налоги в обмен на необходимые всем и каждому блага: от местной пожарной охраны до суда". И далее: "Элементы насилия, харак-

терные для государственной деятельности, казалось бы трудно совместить с концепцией свободного обмена между людьми. Однако можно задать вопрос: ради чего осуществляется это насилие? Почему люди вынуждены терпеть принуждение, ставшее неотъемлемой частью коллективных действий? Ответ прост. Индивиды согласятся подчиниться принуждению со стороны государства только в том случае, если конечные результаты политического "обмена" соответствуют их интересам." [9, 23].

При этом тот факт, что люди исходят из личных интересов, еще не означает, что только они являются единственно важными. В этой связи, например, Р. Масгрейв выделяет три модели общественного устройства: первая – "моральная анархия", когда люди основываются на исключительно своекорыстном поведении; вторая – "моральное сообщество", в пределах которого индивиды рассматривают других людей как продолжение самих себя; и, наконец, третья – "моральный порядок", когда люди уважают других и признают их существование как партнеров во взаимовыгодных предприятиях. И только последняя модель "... recognizes that the market resolves one major aspect of the social relations but by no means all of them. Some of the most important problems, including that of distribution, are indeed of different kind. If economists wish to become moral philosophers, they must therefore step beyond the Pareto restraint" ⁶ [7, 226-227].

Указанное, разумеется, не отрицает того факта, что проявление сущности налогов через сферу публично-правового регулирования имеет обязательно-принудительный, безэквивалентный характер. Однако принуждение здесь не есть только нечто внешнее, враждебно противостоящее гражданину, а, по сути – выражение его собственной воли. Поэтому в идеале укло-

⁵ В финансовой теории известен даже особый налог, который вносится на основе свободного решения гражданина-избирателя и его собственной оценки государственной деятельности, получивший название "налога Кларка" (по имени американского экономиста Э. Кларка). См. подробней: [1, 186-191].

⁶ "... признает, что рынок решает один важный аспект социальных отношений, но ни в коем случае все из них. Некоторые из наиболее важных проблем, включая распределение, действительно другого рода. И если экономисты желают стать моральными философами, то, следовательно, они должны выйти за рамки Парето ограничения".

нение от обязательств по уплате налогов – это не обретение свободы от принуждения, а, в конечном счете, нанесение ущерба собственным интересам индивида, ибо, как отмечал Гегель, "... убегающий еще не свободен, потому что в своем бегстве все еще обуславливается тем, от чего он убегает" [10, 233].

Таким образом эффективность системы налогов – залогник реальной степени свободы граждан, обеспечиваемой демократическим обществом. Механизм принуждения к уплате налогов, заложенный в нормах гражданского и хозяйственного права, может действовать бесперебойно только при условии его опоры на надежный фундамент свободной воли граждан, действующих в своих собственных интересах.

Это не значит, что свободное волеизъявление рационально действующих индивидов автоматически обеспечивает эффективность фискальных решений. Напротив, их принятие в условиях как прямой, так и представительской демократии, связано со значительными сложностями. В качестве аргумента можно указать на информационные ограничения рациональности, теорему невозможности К. Эрроу [11], или, например, на противоречия между малыми и большими группами интересов, исследованные М. Олсоном [12]. Но из самого факта наличия таких проблем еще не следует, что от свободы рационального волеизъявления, как предпосылки эффективного и справедливого решения финансовых вопросов, можно отказаться. Он только характеризует сложные препятствия, которые нужно преодолеть на пути развития экономики демократического государства. Поэтому можно утверждать, что налоги настолько эффективны, насколько надежен механизм обратной связи между принимаемыми властями фискальными решениями и реальным выбором индивидов. Разрывы в этой цепочке, которые еще имеют место в Украине, выводят на первый план отношения подчинения и несвободы, в рамках которых добиться устойчиво эффективного функционирования бюджетно-налоговой системы невозможно в

принципе.

Любимое предвыборное занятие политиков – требовать или отмены некоторых налогов (обычно НДС) и/или снижения их ставок, в результате чего, якобы, налоги будут платить все. Однако, как обосновано в [13], на самом деле ставки налогов могут иметь очень слабое отношение к решению рационально действующего лица (физического или юридического) об уклонении от уплаты налогов. А для улучшения функционирования налоговой системы требуются не очередные манипуляции с составом и ставками налогов, а формирование новой институциональной среды по ряду направлений:

на общегосударственном уровне – введение конституционных ограничений (процедурных и/или содержательных) на принятие дискреционных налоговых решений и кодификация налогового законодательства;

на уровне взаимоотношений "центр-регионы" – обеспечение лучшей связи между налогами и обратным потоком общественных услуг на основе реализации принципов фискального федерализма: то есть расширение бюджетно-налоговых полномочий региональных и местных органов власти (так, чтобы решения о налогах принимались на том же уровне власти, который ответственный за расходы), а также требования subsidiarity, согласно которому функции по предоставлению и, соответственно, финансированию общественных товаров должны выполняться самим нижним из уровней власти, который в состоянии это сделать и лучше осведомлен о предпочтениях граждан;

на уровне предприятий – установление максимально понятных и соответствующих субкультуре бухгалтеров и финансовых менеджеров правил расчета и уплаты налогов: переход на бухгалтерские правила признания доходов и расходов и способы расчета финансовых результатов; введение действенных ограничений для оппортунистического поведения профессионалов в сфере налогообложения (например, внедрение спецсчетов по НДС, разработка методов регулирования транс-

фертных цен, то есть тех, по которым товары и услуги передаются между связанными подразделениями ТНК, осуществляющими деятельность в разных странах, и которые специально подбираются с целью минимизации общих налоговых обязательств и т.п.);

на уровне физических лиц – использование налогов, соответствующих требованиям установившегося понимания социальной справедливости (налога на недвижимость богатей, прогрессивного подоходного налога), дальнейшее развитие упрощенных систем налогообложения.

Конкретизация и реализация этих предложений требует проведения дальнейших исследований влияния налоговой политики на хозяйственные процессы. Однако, как свидетельствует украинский опыт экономических реформ, обычная неоклассическая парадигма в данном случае недостаточна. Требуется новая исследовательская программа, но не за счет отказа от финансовой неоклассики (налоговой теории экономики благосостояния), а уточняющая ее понимание рациональности с учетом факторов времени, информации, трансакционных издержек и т.п. Стандартные инструменты анализа налогов, в том числе предлагаемые теорией оптимального налогообложения и предполагающие широкое использование математических методов, а не просто вербальное описание ситуации (обычное в украинской финансовой науке), могут и должны быть использованы для исследования проблем трансформационной экономики. Но при этом необходимо учитывать существенные ограничения, накладываемые социальными институтами. Такой подход в целом находится в русле общих принципов неинституционализма, согласно которым "...во-первых, социальные институты имеют значение, и, во-вторых, они поддаются анализу с помощью стандартных инструментов микроэкономики" [14, 46].

И в заключение следует отметить, что ситуацию в налоговой политике Украины, по-видимому, нельзя изменить к лучшему за счет обособленных усилий одиночек. А что нужно – так это формиро-

вание научных школ, способных создать климат высокой налоговой культуры, оказывать влияние на сознание широких слоев населения, а через них – на представительные и исполнительные органы власти, ответственные за эффективность налоговой политики, которая проводится в государстве.

Литература

1. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
2. Иванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. – Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517 с.
3. Лунина І.О. Державні фінанси України у перехідний період. – Харків: Форт, 2000. – 296 с.
4. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.
5. Суторміна В.М., Федоров В.М., Андрущенко В.Л. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду регулювання ринкової економіки). – К.: Либідь, 1992. – 328 с.
6. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. – М.: Изд-во соц.-полит. лит-ры, 1962. – 684 с.
7. Buchanan James M., Musgrave Richard A. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Vision of the State. – Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 1999. – 272 p.
8. Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
9. Бьюкенен Джеймс М. Сочинения. Пер. с англ. Серия "Нобелевские лауреаты по экономике". Т. 1. – М.: Таурис-Альфа, 1997. – 560 с.
10. Гегель. Энциклопедия философских наук. Т. 1. Наука логики. Отв. ред. Е.П. Ситковский. Ред. коллегия: Б.М. Кедров и др. – М.: Мысль, 1975. – 452 с.
11. Эрроу К.Дж. Коллективный выбор и индивидуальные ценности: Пер. с англ. – М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2004. – 204 с.
12. Олсон Менкур. Логіка колективної дії. Суспільні блага і теорія груп / Переклад з англ., післямова Сергія Слухая. – Київ: Лібра, 2004. – 272 с.
13. Вишневский В.П., Веткин А.С. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 96-108.

14. Нуреев Р.М. Эволюция институциональной теории и ее структура // Институциональная экономика. – М. ИНФРА-М, 2005. – С. 26-75.

Статья поступила в редакцию 15.12.2006

Т.В. МЕРКУЛОВА, к.э.н., доцент,
Харьковский национальный университет им. В. Н. Каразина

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Конфликт интересов в налогообложении традиционно рассматривается между двумя сторонами – государством и налогоплательщиками. В исследовании вопросов коррупции, обеспечения соблюдения правил и эффективности контроля выделяется также еще один участник – налоговая служба, которой государство делегирует некоторые функции по управлению налогами [1 – 3]. Конфликт между государством, налоговой службой и налогоплательщиками описывается в большинстве работ в терминах теории игр, и внимание фокусируется на стратегиях игроков, анализе условий равновесия и его свойств при различных параметрах контроля [4 - 5]. При этом предполагается, что индивиды руководствуются целями, имеющими некоторое материальное выражение, а ограничения могут иметь как ресурсный, так и институциональный характер.

Отметим два момента, которые в данной проблематике остаются пока без должного внимания. Во-первых, рассматриваются не все аспекты конфликта, порождаемого налогообложением; во-вторых, цели сторон представляются исключительно материальными интересами. Этим вопросам и посвящена данная статья.

В наши задачи входит рассмотрение конфликта между всеми участниками налогообложения с позиций неоинституциональных поведенческих предпосылок, анализ основ конфликта и выделение его особенностей в зависимости от целей сторон.

Будем рассматривать следующих участников налоговых отношений: государство, налоговая служба и налогоплательщики. В данном исследовании не выделяются как самостоятельные участники

законодательная и судебная системы (хотя это целесообразно при более подробном анализе). Создание правил и обеспечение их соблюдения в части наложения и исполнения наказания считаем функцией государства.

Порождаемый налогообложением конфликт интересов имеет 4 аспекта: государство – налоговый инспектор; налоговый инспектор – экономический агент; экономический агент – государство и экономический агент – экономический агент. У каждой пары имеется своя основа для конфликта.

При рассмотрении интересов в данных парах мы будем исходить из типологии личности, предложенной в [6] в соответствии с целевой ориентацией индивида. При всей индивидуальности и разнообразии личных целей их можно разделить на две группы: цели материального состояния агента и его положения в обществе. В соответствии с этим выделяется экономический (*homo economicus*) и институциональный (*homo institutus*) типы личности.

Первый тип (*homo economicus*) стремится к максимизации личной выгоды, которая представляет собой различные виды имущества, дохода и другие материальные активы. Второй тип (*homo institutus*) заинтересован в повышении своего социального статуса, достижении более высокой позиции в структуре социальных институтов общества. Если первый стремится к обладанию экономическими ресурсами (товарами, деньгами и др.), то второй ориентирован на символические блага: власть, уважение, славу и т.д. Примем исходным допущением нашего анали-

© Т.В. Меркулова, 2006