

Теория налогообложения в ретроспективе: этапы становления научной методологии

© 2015 Бунько Владимир Андреевич

кандидат экономических наук

Филиал Санкт-Петербургского государственного

экономического университета в г. Пскове

180004, г. Псков, Крестовское шоссе, д. 2а

E-mail: bunkovladimir@yandex.ru

Выявлены этапы становления теории налогообложения. Исследование выполнено на основе идей исторической школы философии науки. Этапы представлены концепциями налогообложения. Всего выделено четыре концепции налогообложения, начиная с концепции нейтрального, равномерного налогообложения и заканчивая концепцией целевых налогов.

Ключевые слова: метод, налог, становление, парадигма, соизмеримость, программа, критика.

Для выявления этапов развития научной теории необходимо вооружиться соответствующей методологией. Обратимся к исторической школе философии науки. Каким образом могут сочетаться в теории налогообложения воззрения Т. Куна, И. Лакатоса, К. Поппера? В результате исследования должен быть получен ответ на вопрос о том, в какой форме происходят эти изменения, как оценить смену этих форм?

Концепция Томаса Куна (1922-1995), американского физика и философа, включает четыре важнейших понятия: “научная парадигма”, “научное сообщество”, “нормальная наука” и “научная революция”. В “Структуре научной революции” Т. Кун дает такое определение: “Под парадигмой я подразумеваю признанные всеми научные достижения, которые в течение определенного времени дают научному сообществу модель постановки проблем и их решений”¹. В качестве примера Кун приводит формулу из физики Ньютона, которая принимает все более сложный вид в разных случаях, являясь, таким образом, символическим обобщением. К. Поппер не соглашался с куновской методологией, называя *модой* то, что Кун называл парадигмой. Однако использование слова “мода” акцентирует внимание на выбор какой-то теории, но оставляет в стороне особенности ее развития.

Крупные физики, касаясь проблемы понимания в современной физике, признают, что лишь после Ньютона удалось добиться “реального понимания” динамики движения планет. Это стало возможным после того, как были найдены корректные понятия и построены упрощенные модели, которые обнаруживают характерные особенности наблюдаемых явлений². Естественно, возникает вопрос, с чьим именем начинается теория налогообложения, и ответ на этот

вопрос также достаточно очевиден. Указание “после Ньютона” в физике равносильно выражению “после Смита” в теории налогов. А. Смит (1723-1790) построил налоги в систему капиталистических отношений, придал им научности. Источником уплаты налога были названы виды доходов в капиталистической экономике, а принципы налогообложения А. Смита в виде четырех положений получили всеобщее признание. После Смита идея единого налога канула в Лету.

А. Смит особое значение придавал принципу определенности и равномерности налогообложения, а в экономической политике государства исходил из идеи невмешательства. Поэтому исходной концепцией налогообложения следует назвать концепцию равномерного, нейтрального налогообложения. Исходные принципы налогообложения Смита получили дальнейшее развитие в трудах классиков политической экономии³. На смену понимания налогов с позиции индивидуального налогоплательщика пришло понимание налогов с позиции коллективных потребностей. Такое изменение связано с наделением государства новыми функциями. Дж. Ст. Милль (1806-1873) показал, что налоги падают и на капитал, и на доход; важно, чтобы уровень налогообложения был умеренный; что в первую очередь обложению подлежат пассивные доходы; что в отдельных случаях справедлив прогрессивный (а не пропорциональный) налог, например, налог с наследства, которым облагаются граждане, получающие имущество по наследству. Из трудов К.Г. Рау следует, что справедливые налоги – это правильно установленные налоги, при этом доходы бюджета расходуются рационально. Хорошо суть новой концепции выразил И.И. Янжул, который к четырем принципам А. Смита добавил пятый: “государство не должно вводить

Концептуальные сдвиги в методологии налогообложения

Характеристика налогов	Система нейтральных и равномерных налогов	Система справедливого, естественного налогообложения	Активное, сбалансированное налогообложение
А	1	2	3
1. Содержание функций государства	Охрана правопорядка и национальная безопасность	Добавляется функция социальной защиты	Добавляется функция развития экономики
2. Источник уплаты налогов	Заработная плата, рента, прибыль	Капитал и доходы	Добавленная стоимость. ВВП
3. Регулирование экономики	Нейтральность налогообложения	Стимулирование экономики	Разнообразие целей и методов регулирования
4. Функция социальной интеграции	Всеобщность налогообложения	Соразмерность налогообложения	Прагматический компромисс

Примечание. Составлено автором.

налоги, противные предписаниям нравственности, морального кодекса”⁴. И так, за концепцией равномерного, нейтрального налогообложения следует концепция естественного, справедливого налогообложения.

В конце XIX в. теория налогообложения пришла к идее развития через налоги производительных сил. Высказывания на этот счет содержатся в работах С.Ю. Витте, В.Н. Твердохлебова, И.И. Янжула, И.Х. Озерова и других ученых⁵. Принцип развития производительных сил через налоги знаменует такой же поворот, как и принцип справедливости налогообложения. Таким образом, история метода налогообложения предстает в виде смены следующих концепций:

- 1) концепции равномерного, нейтрального налогообложения;
- 2) концепции естественного, справедливого налогообложения;
- 3) концепции активного, сбалансированного налогообложения.

Концепция, поясняет С.И. Ожегов, - система взглядов на что-нибудь, основная мысль чего-нибудь⁶. Концепция налогообложения в этом смысле выражается системой взглядов, имеющей существенные отличия от другой системы взглядов, от другой концепции. Поэтому можно представить теорию в ее динамическом измерении как смену концепций налогообложения.

Такой прием использует Ф. Котлер. В предисловии его труда Е.М. Пенькова отмечает, что Ф. Котлер рассматривает концепции маркетинга как олицетворение американской экономики и выводит общую тенденцию этого развития - “перенос акцента с производства товаров на коммерческие усилия, на потребителя, и все большую ориентацию на проблемы потребителя и социальной этичности”⁷. В теории налогообложения также наблюдается ориентация на достижение все большей справедливости и эффективности налогообложения. Развитие общества

трансформирует и функции государства. Этот внешний фактор меняет содержание налоговых отношений, в результате возникает новая методология налогообложения. Тип и политика государства составляют внешний фон, являются внешними факторами. Функции государства обозначаются как функции “ночного сторожа”, что позволяет проводить политику минимальных налогов. Для второй концепции налогообложения характерно разнообразие налогов и методов налогообложения в условиях расширения функций государства. Дополнительно к прежним государство наделяется функцией социальной защиты. Получает признание прогрессивный налог на наследство (см. таблицу).

Т. Кун динамику науки рассматривает как череду научных революций. На этапе нормальной науки сложившиеся предписания (концептуальные, инструментальные, методологические) используются для проведения научных исследований, для обозначения которых Кун употребляет метафору - “решение головоломок”. Парадигма - это теория, которую разделяет научное сообщество, но ее признание происходит не сразу, Кун рассматривает этот процесс как психолог, находит, что он подобен “переключению гештальта”. Возникает законный вопрос: может быть, приведенные в таблице концепции и составляют смену парадигм? Ведь они были признаны научным сообществом.

Вопрос о выделении парадигм в динамике науки связан с вопросом о *несоизмеримости*. П. Фейерабенд (1924-1994) ставил в заслугу Т. Куну то, что он рассматривал теорию как процесс, в динамике применения. Новая концепция налогообложения может развивать найденный первоначально путь или быть новой концепцией, принципиально отличающейся от предыдущей. Если теории соизмеримы, пишет П. Фейерабенд, то проблемы не возникает, - мы имеем дело с простым добавлением к имеющемуся зна-

нию. Несоизмеримость означает, что мы имеем дело с другим объективным положением вещей⁸. Теория имеет следствия, говорит Кун, раскрывающие тот путь, которому нужно следовать⁹. Этот путь в теории налогов в общих чертах был очерчен А. Смитом, но вряд ли он мог предсказать налоги на силиконовые груди и т.п. Поэтому нужно уточнить, что может означать “новое положение дел” в теории налогообложения.

Основные характеристики налоговой системы – это объекты налогообложения и виды налогов, методы налогообложения и налоговая политика государства. Объекты налогообложения образуют внутреннюю основу налогообложения, его, если можно так сказать, онтологию. Обновление теории и методологии налогообложения не может не привести к изменениям в структуре налогов. Поэтому изменения в структуре налогов свидетельствуют о новом положении дел в теории и методологии налогообложения.

В приведенных концепциях представлен основной характер изменений в налоговой политике. Они связаны с реализацией налогами своих функций. Исторически исходной является фискальная функция налога, но чтобы налоги ввести в действие, нужно распределить налоговое бремя. Поэтому фискальная функция налога не может быть реализована без другой функции, распределительной. Активная налоговая политика знаменует собой реализацию регулирующей функции налогообложения. Налоги, внося искажения в процесс принятия решений, оказывают влияние на экономику; когда мы говорим о регулирующей функции, то имеем в виду активное использование налоговых инструментов в экономической и социальной политике. В представленной таблице отражен этот аспект налогообложения (стр. 3). Состав налогов также различается. Таким образом, описываемые концепции налогообложения являются достаточно самостоятельными, можно сказать, несопоставимыми (имея при этом общую родословную).

С самого начала формирования налоговых систем в Новое время встал вопрос о выборе основного принципа распределения налогов: или в соответствии с получаемыми выгодами, или в соответствии с платежеспособностью. В практике закрепился второй признак, но и первый продолжал использоваться, в настоящее время сборы отличает возмездный характер уплаты. В этой связи нельзя пройти мимо еще одного существенного обстоятельства. В практике налогообложения в последнее время большое значение придается вопросам повышения эффективности использования бюджетных средств. Практикуются целевые налоги и пошлины, носящие, как изве-

стно, возмездный характер. Это позволяет сделать предположение о формировании новой, четвертой концепции налогообложения. Данная концепция налогообложения могла получить свое развитие в новейшей российской истории, но методология налогообложения в 2000-х гг. пошла по иному пути (имеются в виду дорожные фонды и “дорожные налоги”, специальный налог, налог на жилфонд и т.д.).

Налоги должны иметь экономическое основание, в случае специальных и целевых налогов это экономическое основание становится более зримым. В какой-то мере происходит утверждение нового понимания платы, взимаемой органами власти в связи с предоставлением определенных услуг. Это уже ростки новой концепции налогообложения, возможно, новой парадигмы формирования доходов бюджетной системы. Если в принятой традиции налог понимается как индивидуально безвозмездные платежи, а факт пользования чем-либо только угадывается, находится на втором плане, то в новой модели налогообложения он выступает на первый план. Кроме того, растет значение неналоговых доходов бюджета, например, арендной платы за землю в крупных городах. Таким образом, характер налогово-бюджетных отношений существенно меняется. Конечно, налоги никогда не станут индивидуально возмездным платежом, иначе это уже не налоги.

Обратимся к другой концепции динамики науки в рамках исторической школы философии науки. Имре Лакатос (Лакатош) (1922-1974) объясняет процесс развития науки с точки зрения внутренних критериев, не прибегая к внешним или психологическим аргументам. Для этого он вводит понятие “рациональная реконструкция” (конструирование) научного метода. Критические процедуры позволяют выявить и в самой теории несоответствия собственным стандартам и реальной истории. Теории трансформируются в сторону увеличения эмпирического содержания в силу конкуренции различных концептуальных точек зрения и их постоянного сдвига под влиянием опытных фактов. Новый подход получил название “методология научно-исследовательских программ”¹⁰. Таково, вкратце, основное содержание представлений И. Лакатоса о динамике научного знания.

Если взглянуть на концепции налогообложения с данной точки зрения, то обнаружится, что основные концепции налогообложения связаны между собой. Во-первых, последующая концепция не отменяет предыдущую, но базируется на ней. Например, стимулирование экономики возможно при условии реализации в полной мере

принципа равномерного налогообложения. Если проводить стимулирующие мероприятия на изначально несбалансированном базисе, то такое стимулирование только усугубит недостатки, обернется закреплением в практике нерациональных традиций. Таким образом, динамику теории и методологии налогообложения можно представить в рамках методологии исследовательских программ, но ее явно недостаточно в силу специфики теории налогообложения. Теория налогообложения – преимущественно прикладная наука, поэтому изменение методологии ведет к изменению облика налоговой системы, которая и отражает “новое объективное положение дел”.

Таким образом, ни одна из философских концепций не является полноценным инструментом для описания динамики теории налогообложения. Может быть, необходим их синтез? Вопрос о соотношении подходов философов на высоком профессиональном уровне рассмотрен российским физиком и философом А.И. Липкиным. В результате соответствующего анализа А.И. Липкин делает вывод, что, применительно к физике и парадигмы, и исследовательские программы оказываются взаимодополняющими друг друга методами, а не взаимоисключающими. Такой вывод снимает много проблем. Оказалось, что конкуренция теорий с последующим вытеснением характерна только для “незрелой”, допарадигмальной стадии физики. Нововведения образуют новый раздел науки, который пристраивается к старым, а не отменяет их. Делается вывод, что куновские тезисы о несоизмеримости и некумулятивности по отношению к революционным изменениям, в принципе, верны, но требуют уточнения и, по-видимому, смягчения формулировок¹¹. В теории налогообложения наблюдается нечто подобное. Новые концепции налогообложения существенно отличаются друг от друга, но последующая не отменяет предыдущую. Если налоговая политика государства включает достижение целей экономического прогресса, то это не отменяет выполнение функций социальной защиты. Соразмерность налогообложения невозможна без реализации требования всеобщности налогообложения.

Таким образом, теория налогообложения развивается, скорее всего, по кумулятивному образцу, однако освоение новых методов налогообложения может привести к существенным реформам в налоговой системе, меняющим *общее положение дел*. Поэтому представленные здесь четыре концепции налогообложения с равным основанием могут быть квалифицированы как парадигмы налогообложения. Более того, и другие концепции налогообложения могут быть по-

даны как новые парадигмы налогообложения, если их реализация ведет к существенным изменениям в налоговой системе. Так, в свое время группа видных экономистов Запада предлагала М.С. Горбачеву иную концепцию налоговой системы, с опорой на налогообложение природной ренты. Только в начале 2000-х гг. в какой-то мере этот проект был реализован. Основанием послужили: введение НДС и корректировка налоговой ставки на добычу нефти в зависимости от динамики мировых цен на нефть; нефтяные компании прекратили использовать серые схемы ухода от налогов.

Обязательным условием использования термина “парадигма” является принятие ее научным сообществом, это требование Т. Куна следует сохранить (история возникновения данного требования связана именно с состоянием дел в общественных науках, в которых сосуществуют одновременно разные точки зрения). Уместно ли ставить сегодня вопрос о новой парадигме налогообложения в Российской Федерации? Такое возможно, но для ее становления необходимо выполнить ряд условий. Во-первых, освободиться от груза проблем, используя весь накопленный опыт теории налогообложения. В статье¹² нами предложен вариант обновления методологии налогообложения в современных условиях. Во-вторых, налоговая политика должна соответствовать законам прогрессивных налоговых систем. Наконец, должно произойти “переключение гештальта”. В начале XX в. в России многие считали, что нужны новые налоги, новые методы налогообложения, применявшиеся в Европе, учет критерия справедливости, но “переключения гештальта” не состоялось, новые методы налогообложения не были введены в практику.

К.Г. Рау (1792-1870) выделяет: (1) донаучный этап в развитии теории налогообложения; (2) появление трактатов о налогах; (3) научный, или рациональный, начиная с физиократов¹³. Такое деление требует своего уточнения. Этап трактатов о налогах составляет допарадигмальный этап; далее идет концепция А. Смита. Концепция физиократов нигде не получила повсеместного применения, а попытки замены отдельных налогов единым земельным налогом вызывали, по выражению А. Смита, чрезвычайное отягощение земледелия. Это ошибочная (ложная) концепция налогообложения. Выдвигаемые сегодня концепции налогообложения (то, что К. Поппер называл модой) также должны выдерживать критику, и представленная здесь концепция развития теории налогообложения позволяет вести такую критику. Концепции налогообложения могут быть самые разные и выд-

вигаться по разному поводу. В статьях нами рассмотрены критически теория экономики предложения¹⁴, долго бывшая в моде, теория налоговой реформы М. Алле¹⁵.

Приведенные четыре концепции налогообложения - абстрактная модель, но она отражает реальный исторический процесс, поэтому является зеркалом, в котором видно текущее состояние дел. **Парадигма налогообложения** - концепция налогообложения, которая принимается научным сообществом, а ее реализация приводит к существенным изменениям в состоянии налоговой системы, включая изменения в структуре налогов.

¹ Кун Т. Структура Научной революции // Структура научной революции: пер. с англ. / сост. В.Ю. Кузнецов. Москва, 2003. С. 17.

² Философия науки : учеб. пособие / под ред. А.И. Липкина. Москва, 2007. С. 253.

³ Бунько В.А. Совершенствование принципов налогообложения в классической политической экономии // Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики. Серия экономики и права. 2015. □ 5-6. С. 51-55.

⁴ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Санкт-Петербург, 1895. С. 244.

⁵ История налоговой политики России: конец XIX, XX и начала XXI столетия / отв. ред. И.В. Караева. Москва, 2008.

⁶ Ожегов С.И. Словарь русского языка : около 53 000 слов / под ред. Л.И. Скворцова. 24-е изд. Москва, 2007. С. 205.

⁷ Котлер Ф. Основы маркетинга / пер. с англ. В.Б. Боброва ; под ред. Е.М. Пеньковой. Москва, 1991.

⁸ Фейерабенд П. Наука в свободном обществе / пер. с англ. А.Л. Никифорова. Москва, 2010. С. 103.

⁹ Кун Т. Указ. соч. С. 264.

¹⁰ Лакатос И. Фальсификация и методология научно-исследовательских программ // Структура научной революции: пер. с англ. / сост. В.Ю. Кузнецов. Москва, 2003. С. 269-454.

¹¹ Философия науки : учеб. пособие / под ред. А.И. Липкина. Москва, 2007. С. 283.

¹² Бунько В.А. Функции, предмет и метод теории налогообложения // Проблемы современной экономики. 2015. □ 3. С. 144 - 147.

¹³ Рау К.Г. Основные начала финансовой науки : пер. с 5-го нем. изд. / под ред. А. Корсака. Т. 1. Санкт-Петербург, 1867. С. 13.

¹⁴ Бунько В.А. Кривая Лаффера - лженаука или идеология? // Сб. науч. ст. по итогам междунар. науч.-практ. конф., 14 - 15 авг. 2015 г. Санкт-Петербург, 2015. С. 21-24.

¹⁵ Бунько В.А. Критика реформы налогообложения Мориса Алле // Сб. науч. ст. по итогам междунар. науч.-практ. конф., 26 - 27 июня 2015 г. Санкт-Петербург, 2015. С. 31-35.

Поступила в редакцию 06.11.2015 г.