

Санкт-Петербургский государственный университет

На правах рукописи

Захарьин Павел Андреевич

**НАЛОГОВЫЕ ПРАКТИКИ В РФ И ФРГ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ
ЭКОНОМИКО-СОЦИОЛОГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ**

Специальность 22.00.03 – экономическая социология и демография

**Автореферат
диссертации на соискание учёной степени
кандидата социологических наук**

Санкт-Петербург
2013

Диссертация выполнена на кафедре экономической социологии факультета социологии Санкт-Петербургского государственного университета

Научный руководитель: доктор социологических наук, профессор
Веселов Юрий Витальевич

Официальные оппоненты: **Давыдов Сергей Анатольевич**
доктор социологических наук, Санкт-Петербургский государственный университет сервиса и экономики, профессор кафедры социологии

Санина Анна Георгиевна
кандидат социологических наук, Санкт-Петербургский филиал Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», доцент кафедры государственного и муниципального управления

Ведущая организация: **Санкт-Петербургский государственный экономический университет**

Защита состоится «28» мая 2013 г. в 16 часов на заседании Совета Д 212.232.13 по защите докторских и кандидатских диссертаций при Санкт-Петербургском государственном университете по адресу: 193060, г. Санкт-Петербург, ул. Смольного, 1/3, 9 подъезд, ауд. 324.

С диссертацией можно ознакомиться в читальном зале научной библиотеки им. М.Горького Санкт-Петербургского государственного университета по адресу: г. Санкт-Петербург, Университетская наб., 7/9.

Автореферат разослан «___» апреля 2013 г.

Учёный секретарь Совета Д 212.232.13,
кандидат социологических наук

Соколов Н.В.

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования обуславливается как огромной ролью системы налогообложения в современном обществе, так и ограниченностью традиционного подхода к объяснению новых тенденций, проявившихся в последние десятилетия, в том числе и в России.

На протяжении последних ста лет мы наблюдаем устойчивый рост не только абсолютного, но и относительного уровня налогообложения. Господствующий сегодня в рамках экономической и юридической науки подход традиционно рассматривает налоги, прежде всего, с фискальной точки зрения как источник финансирования государственных расходов. Однако с середины XX века (во многом, из-за глобальных гуманитарных катаклизмов первой половины столетия) всё более заметную роль в восприятии налогов начинает играть социальная составляющая, выражающаяся в стремлении выровнять доходы населения, финансировать общественные блага и социальные гарантии. Формализм и индивидуализм классической теории активно дополняются субстантивистским взглядом на экономику и исследованиями как исторических, так и региональных различий налоговой политики, изучением уклонения от уплаты налогов, поведения налогоплательщиков, налоговой культуры.

При этом социальный аспект налогообложения часто остаётся в стороне, как если бы (по аналогии с известным высказыванием Р. Коллинза) налоги были бы недостаточно социологичны. В то же время и сами социологи, трепетно относящиеся к категории «неравенство», природу распределения (и, в частности, налогообложения), которое и формирует неравенство, подробно почти не изучали.

Ещё более наглядно социальная составляющая проявляется в налоговой практике российского общества, которая после перехода к рыночной экономике характеризуется преимущественно фискальной направленностью при низком уровне производительности труда и сырьевой ориентированности экономики, а также – постоянно увеличивающимся разрывом между самыми богатыми и бедными и медленными темпами формирования среднего класса.

Кроме того, налоги выступают важнейшим внутривнутриполитическим фактором, а после того, как Евросоюз стал обретать более отчётливые формы, вопрос определения налогового законодательства появился и в современной международной политической повестке дня. В подтверждение этому, в последние годы проводится много исследований с целью проверить, действительно ли различия социальных норм и ценностей в разных странах

вливают на экономическое поведение людей в целом и на налоговые системы в частности. Большой интерес представляет сравнение налоговой культуры Германии, исторически придерживающейся концепции активного государственного регулирования (в том числе, посредством налоговой политики), и стран, реализующих либеральный англосаксонский подход, стремящихся, напротив, свести влияние государства к минимуму. Такие региональные хозяйственные рациональности (или «коллективные этосы хозяйства», пользуясь терминологией Густава Шмоллера) ставят под сомнение универсальность налоговой политики и усложняют практическую проблему выбора наиболее «правильных» фискальных мероприятий: какое налогообложение лучше – прямое или косвенное, пропорциональное или прогрессивное, минимальное или максимальное?

Экономические и юридические факторы очень часто занимают привилегированное положение в исследованиях налоговых феноменов. В результате, оценка налоговой практики в рамках узкоспециальной административной науки приводит к рассмотрению технических трудностей налогообложения, что недостаточно (хотя и, безусловно, полезно) для понимания того, как проблема налогообложения стоит перед государственной властью в структурном социальном контексте.

Все эти замечания свидетельствуют о том, что экономико-социологическая теория налогообложения является недостаточно разработанным направлением и подтверждают перспективность и практическую необходимость исследований в рамках данного подхода.

Степень разработанности темы. На сегодняшний день социологическая теория налогообложения, на наш взгляд, не обладает какой-либо полной и исчерпывающей концепцией и представляет собой важные, но локальные работы, разбросанные по экономическим и социальным наукам. Данная ситуация объясняется неоднозначностью трактовки объекта, который сначала изучался экономикой и лишь затем, постепенно, со стороны других общественных наук – социологии, психологии и истории – касательно отдельных аспектов. Поэтому краткий обзор работ, в той или иной степени отражающих данную тему, включает в себя достаточно широкий список произведений. Среди них можно встретить как классических авторов, теории которых являются широко известными, но не относятся к налогообложению напрямую (от них мы позаимствовали подход), так и новых и новейших авторов, изучавших и изучающих фискальные отношения в государстве, обогащающих традиционную теорию налогообложения новыми и часто специфичными разработками.

Налогообложение (как инструмент политики), традиционно изучается с точки зрения экономики, начиная с «Королевской десятины» С. Вобана или принципов налогообложения А. Смита. Вопрос распределения рассматривается, прежде всего, с позиций государственного управления, теории богатства и классовой структуры общества. Данные идеи представлены у меркантилистов, физиократов, представителей классического направления – А. Смита, Д. Рикардо, Ж. С. Сисмонди, представителей континентального направления камерализма – В. Юсти, А. Вагнера, позднее у Дж. М. Кейнса и неоклассиков. Основные положения их теорий используются при разработке и совершенствовании современных законов. Однако, традиционный экономический подход скорее объясняет процессы, происходящие в обществе под влиянием налоговой системы или при её изменении, в то время как ответ на вопрос о природе данного явления относится к социологии, истории и психологии.

Социологический подход начинает с анализа социального порядка, в рамках которого осуществляется распределение, а налогообложение рассматривается как стратификационная система в границах общественного хозяйства. Концепция социальной солидарности представлена работами О.Конта, Ф. Тённиса, Г. Спенсера, Э. Дюркгейма. Структурно-функциональный метод анализа налогообложения опирается на работы Т.Парсонса и Р.Мертонса, а взгляд на налогообложение с точки зрения теории социального действия представлен в работах М. Вебера.

Социальное содержание обмена и распределения рассматривается в работах М. Мосса, К. Поланьи. Во второй половине XIX века стали появляться попытки интерпретировать проблему распределения, исходя не из производства или обмена, а из социальных факторов. Теоретическое развитие здесь можно разбить на три направления – идеографическое (П. Б. Струве), социально-органическое (Р. Штольцман) и социальную теорию распределения (М. И. Туган-Барановский).

Фискальная социология (относительно молодая дисциплина) развивается в двух основных направлениях. Во-первых, это теории, изучающие налогообложение в рамках становления государства, в которых рассматриваются, прежде всего, национальная политика налогообложения (в том числе, и с исторической точки зрения), социально-политические функции налогов, формирование бюджета как результат борьбы различных социальных групп населения и так далее. Другое направление концентрирует своё внимание на поведении налогоплательщиков и их внутренней мотивации, на уклонении от уплаты налогов, налоговой культуре, налоговой этике и изучает,

главным образом, неэкономические факторы в действиях налогоплательщиков. Классические работы по фискальной социологии представлены такими авторами, как Рудольф Гольдшайд, Йозеф Шумпетер, Фритц Карл Манн, Герберт Султан, Юлиус Ландман. Среди современных исследователей в области фискальной социологии: Юрген Бакхауз, Хельге Пойкерт, Биргер Нерре, Марк Леруа, Бенно Торглер, Джон Л. Кэмпбелл и др.

У отечественных авторов в последнее время появился ряд содержательных работ, освещающих отдельные аспекты социальной сущности налоговых отношений, среди которых можно выделить следующие: Клямкин И.М., Тимофеев Л.М. Теневая Россия: экономико-социологическое исследование, 2000; Конкуренция за налогоплательщика. Исследования по фискальной социологии / Под ред. В.В. Волкова, 2000; Радаев В.В. Новый институциональный подход и деформализация правил российской экономики, 2001; Волков В.В. Силовое предпринимательство, 2002; Климовская Т.С. Формирование эффективных налоговых отношений в условиях реформирования российской экономики, 2003; Новикова Е.Г. Фискальная социология: обзор западных исследований налогообложения и ресурсов интернет, 2005; Санина А.Г. Уклонение от уплаты налогов как проблема социального управления, 2009.

Среди последних диссертаций по данной тематике можно выделить работы Рубцовой (Павенковой) М.В. (Налоговая система как институт социального управления, 2001), Асеева Д.В. (Отношение населения к налогам: социологический анализ, 2006), Дмитриева М.П. (Налогообложение в системе регулирования народного благосостояния: социальные аспекты, 1999), Вартапяна Г.К. (Налогообложение как метод социального управления, 2001), Слабкого О.Д. (Социальный механизм налогообложения и критерии его эффективности в российском обществе в условиях рыночных отношений, 2009), Галатова С.В. (Проблемы управления налоговой системой Российской Федерации: социологический анализ, 2008), Саниной А.Г. (Уклонение от уплаты налогов как проблема социального управления, 2009), Torgler В. (Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance, 2003).

Направление изучения налоговой культуры является относительно молодым. Впервые термин «налоговая культура» был использован Й. Шумпетером, позднее тема разрабатывается рядом зарубежных исследователей (Б. Нерре, Б. Торглер), а также отечественными авторами в рамках изучения налоговой честности (Т.А.Зотова, В.Н.Богуславский). Исследования в области социальной психологии налогообложения (например, Г.Шмёльдерс, Кёльнская школа) призваны выяснить то, как

налогоплательщики относятся к налогу. Такие исследования являются по своему подходу, большей частью, эмпирическими, и, в отличие от социологии, не акцентируют внимание на анализе государственной политики в области налогообложения и слабо учитывают саму теоретизацию налогообложения как факта (Дж. Кемпбелл или М. Леруа).

Объектом диссертационного исследования является система налогообложения.

Предмет исследования – социальное содержание налоговых отношений. В исследовании приняли участие граждане РФ и ФРГ в возрасте от 18 лет, выступающие в роли налогоплательщиков. Сравнительный анализ позволяет выявить как общие отличия в налоговых практиках двух стран (при их формальной схожести), так и специфику практик в рамках основных сфер распределения.

Цель диссертационного исследования состоит в проведении сравнительного экономико-социологического анализа налоговых практик в России и Германии.

Для достижения цели в диссертации потребовалось решить следующие **задачи:**

- оценить существующий подход к налогообложению с точки зрения социальных наук;
- разработать теоретико-методологический инструментарий экономико-социологического анализа системы налогообложения в стране;
- рассмотреть и дать оценку системам налогообложения в России и Германии с точки зрения экономико-социологического подхода на основе анализа налоговых практик;
- проанализировать генезис и становление, а также рассмотреть перспективы развития налоговых систем с точки зрения экономической социологии.

Основная гипотеза исследования состоит в том, что налогообложение представляет собой стратификационную систему и нормативно-ролевой институт, реализующий функцию финансирования общественной солидарности. Это означает, что налогообложение является одним из видов распределения и неотъемлемой частью любого общества, а его содержание и форма будут зависеть от объективных экономико-социологических характеристик, а именно – от изменения как экономических факторов (увеличение объёмов производства за счёт роста производительности и разделения труда), так и от усложнения сегментарной структуры общества, включая и изменение социального содержания самого распределения.

Гипотезы – следствия.

а) Характеристики распределения в обществе как механизма финансирования общественной солидарности отражают характер самой солидарности, формирующейся в зависимости от развития материального производства и от сложности сегментации социальной структуры. В обществе, где слабо развито материальное производство (что выражается в низкой производительности и слабом разделении труда) и более простая сегментация социальной структуры, преобладает «механическая» солидарность, а распределение характеризуется рядом свойств: осуществляется в натуральном виде, носит насильственный характер, имеет относительно простую структуру, происходит не систематически и минимально формализовано. В отношении налогообложения это означает:

- преобладание косвенных налогов;
- преобладание пропорционального налогообложения (в противовес прогрессивному);
- формирование бюджета на основе таможенных пошлин или налогов на ресурсодобывающие отрасли;
- относительно высокие расходы бюджета на содержание правоохранительных органов;
- частично натуральный характер налоговых выплат;
- преобладание неформальных правил и практик в налогообложении.

б) Если разделение и производительность труда растут, то это приводит к повышению интенсивности распределения в обществе и к увеличению относительного и абсолютного объёмов налогообложения, его монетизации и систематичности.

Используемые *методы сбора данных* представляют собой динамический процесс накапливания и насыщения информацией разного уровня:

- анализ государственной статистики;
- анализ нормативных документов (законодательство, указы и пр.);
- анализ СМИ;
- анкетные опросы;
- экспертные интервью.

В качестве источников для анализа государственной статистики и нормативных документов рассматриваются публикуемые фактические макроэкономические показатели России и Германии; производится анализ доходов и расходов консолидированных бюджетов, делаются выводы о характере налоговой политики двух стран.

Эмпирическая база исследования.

- Экспериментальное социологическое исследование «Взгляд современной российской и немецкой молодёжи на бюджетную политику государства», проведённое автором в 2011 году. Объектом исследования выступили граждане РФ и Германии в возрасте от 18 до 29 лет. Сравнительный анализ проводился на основе данных исследования компании Forsa «Steuern, Schulden, Sparbeschlüsse – welche Haushaltspolitik wollen die Bürger?» («Налоги, государственный долг и экономия бюджета – какую бюджетную политику хотят граждане?»), проведённого 30 сентября 2010 года, которое включало в себя анкетный опрос 1002 граждан Германии по 4 возрастным группам (18-29, 30-44, 45-59, старше 60). Автором в 2012 году было опрошено с использованием аналогичной анкеты 150 граждан РФ в возрасте от 18 до 29 лет, проживающих в Санкт-Петербурге, в основном сотрудников международной компании Veeam Software Ltd. Методом сбора информации явилось выборочное анкетирование. Тип выборочного метода – выборка доступных случаев. Исследование проводилось с целью выявить взгляды современной российской молодёжи на налогообложение и бюджетную политику, а также провести сравнение с результатами аналогичного немецкого исследования.

- Экспериментальное социологическое исследование «Налоговые практики в России и Германии», проведённое автором с российскими и немецкими гражданами в 2011-2012 годах. Были проведены экспертные интервью с российскими и немецкими налогоплательщиками. Целью исследования было выявить как общие отличия в налоговых практиках двух стран, так и специфику практик в рамках основных сфер распределения. При опросе использовался метод нарративного полуформализованного интервью. Было опрошено 30 человек. Для исследования были выбраны граждане РФ и ФРГ в возрасте от 18 лет, выступающие в роли налогоплательщиков и представляющие различные социальные группы. Выборка доступных случаев строилась на четырёх уровнях:

- наёмные работники бюджетной сферы (5 граждан ФРГ и 5 граждан РФ);
- наёмные работники частного сектора (4 граждан ФРГ и 5 граждан РФ);
- частные предприниматели (3 граждан ФРГ и 4 граждан РФ);
- пенсионеры (1 – гражданка ФРГ и 3 граждан РФ).

Этапы проведения исследования:

«Кабинетный» этап включал в себя анализ государственной статистики и нормативных документов, специфики подачи информации в СМИ и

отражения общественных дебатов, существенная часть которого изложена в теоретической части исследования.

«Экспертный» этап заключался в сборе разносторонней информации о практиках уплаты налогов у экспертов – налогоплательщиков. Задача этого этапа состояла в том, чтобы увидеть различия в практиках, являющихся каждодневной рутинной.

Научная новизна диссертационной работы в целом состоит в том, что социологическое обоснование налоговой системы выбрано темой специального исследования как одно из перспективных направлений в экономической социологии.

К элементам научной новизны можно отнести следующие особенности:

- Рассмотрена социальная сущность распределения, что позволяет трактовать налогообложение как один из его частных случаев, т.е. как стратификационную систему и нормативно-ролевой институт, имеющий свой специфический социальный смысл. Социальная сущность налогов заключается в финансировании общественной солидарности, т.е. материальном обеспечении смысловой структурированности и культурной интегрированности общества.

- Уточнено понятие «налоговой культуры», логически разделённое автором на расширенную трактовку и буквальное понимание термина. Расширенная трактовка налоговой культуры включает в себя характер и содержание социальной солидарности и интеграции в конкретном обществе, уровень автономности в нём отдельных домохозяйств, включая обязательные и добровольные платежи в денежной и натуральной форме, а также степень и характер уклонения от них. Буквальное понимание налоговой культуры характеризует конкретные культурные особенности исполнения налогового законодательства на практике, реальное смысловое содержание налоговых практик и их отклонение от формальной трактовки процесса, закреплённой в нормах права и общепринятых культурных нормах, налоговую грамотность и честность.

- Сформулирован подход к анализу символического социального содержания денег в рамках налогообложения. При экономико-социологическом подходе деньги рассматриваются с точки зрения «множественности» их социального содержания в зависимости от специфического назначения: в налогообложении деньги – это не только выражение стоимости, но и носитель символа подчинения, неравенства между социальными группами. При таком подходе, по мнению автора, материальные носители этого специфического социального ресурса уместно было бы

называть «налоговыми» деньгами, подчёркивая их особое символическое значение.

Кроме того, высказана гипотеза о том, что именно практика использования специфических средств-носителей с социальным символом – «налоговых» денег – сформировала базу для использования таких средств и в обмене между домохозяйствами. Другими словами, – практика использования специфических материальных носителей в рамках механизма социальной солидарности внутри социальных структур («налоговых» денег) способствовала их использованию и для обмена в рамках рыночного хозяйства.

- Проведён экономико-социологический анализ современной системы налогообложения в России и разработаны некоторые рекомендации по её оптимизации.

Теоретическая и практическая значимость работы состоит в том, что положения, разработанные в ней, могут использоваться при подготовке нормативных актов, расширяющих участие общества в управлении системой налогообложения. Полученные результаты помогают проводить комплексную оценку налоговой системы, а также позволяют более адекватно оценивать последствия реформ или их планирование.

Выводы диссертационного исследования используются в учебных курсах по экономической социологии, социологии налогообложения, социологии распределения и управлению социально-экономическими процессами, государственному и муниципальному управлению.

Апробация результатов исследования. Результаты работы на разных фазах исследования были представлены как на российских, так и международных конференциях и семинарах, в частности, в рамках:

- Смольных чтений «Гуманитарные исследования в междисциплинарной перспективе» (Санкт-Петербург, 2012);

- 3-ей Международной научно-практической конференции «Современная налоговая политика как компромисс частных и публичных интересов» (Йошкар-Ола, 2012);

- Международной научной конференции «Экономическая культура современного капитализма» (Санкт-Петербург, 2012);

- 1-ой Международной научно-практической конференции молодых учёных «Актуальные проблемы современной науки: свежий взгляд и новые подходы» (Йошкар-Ола, 2012);

- Всероссийского научно-практического симпозиума «Социальные коммуникации: репертуар и эффективность современных технологий» (Санкт-Петербург, 2012).

Основные результаты исследования изложены в статьях автора, опубликованных в научных журналах, в том числе, в трёх статьях в журналах, рекомендованных ВАК. Общий объём публикаций составляет 4 п.л.

Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, двух глав, содержащих семь параграфов, заключения, библиографии, приложения. Используемая литература составляет перечень из 144 источников, 69 из которых – на иностранных языках (английском, немецком). Общий объём диссертации – 154 страницы машинописного текста.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во *Введении* обосновывается актуальность исследования, отмечается степень разработанности темы диссертации, формулируются цели и задачи, определяется объект, предмет исследования, излагается научная новизна, обозначается эмпирическая база работы и методы изучения, обосновывается практическая значимость работы и апробация полученных результатов.

Первая глава «Экономико-социологический анализ налогообложения» посвящена теоретическим и методологическим подходам, сформировавшимся в рамках социальных наук и позволяющим рассматривать налоги с позиции экономической социологии.

Первый параграф «Экономический подход к налогообложению: краткий обзор» посвящён рассмотрению налогообложения с точки зрения экономики. Исторически можно выделить два основных подхода, предопределивших дальнейшее развитие научного анализа налогообложения – классическую экономическую традицию, сосредоточившуюся на формализованном подходе («британскую»), и альтернативную континентальную традицию (то, что можно обозначить как «Staatswissenschaften» или «общественно-политические науки»), включающую в себя более широкий круг политических и социальных вопросов («германскую»). Автор представляет эволюцию экономических идей как постоянное движение между широким подходом, который заостряет своё внимание на обществе как целом, и более узким подходом, который концентрируется на экономической системе как на институционально отдельной и чётко определяемой части общества.

Экономическое содержание распределения, выраженное в движении различных материальных ресурсов, представлено у меркантилистов, физиократов, представителей классического направления. Альтернативный анализ распределения отходит от классического обоснования налогов в рамках теории обмена (С. де Вобан, Ш. де Монтескье) и фискального договора между налогоплательщиками и государством (Т. Гоббс) и склоняется к континентальной традиции анализа, рассматривающей налоги, прежде всего, как инструмент правительства, действующего в интересах государства всеобщего благосостояния. Такой анализ включает в себя уже не только рациональную составляющую, но и максимально широкое социальное содержание (континентальное направление камерализма – В. Юсти, А. Вагнер, позднее Дж. М. Кейнс).

В завершении параграфа автор отмечает следующие направления критики традиционного подхода к налогообложению с точки зрения экономической социологии. Во-первых, с позиций имманентной «историчности» налоговых систем, которая включает в себя локальные практики и локальную хозяйственную рациональность. Во-вторых, это критика экономического детерминизма. В-третьих, это социологическая интерпретация обмена. Главное, – существующий подход не объясняет многообразия налоговых теорий и современных практикуемых методов налогообложения, и вопрос о том, какие меры являются лучшими, какие социальные закономерности их обуславливают, открыт до сих пор.

Второй параграф «Социология налогообложения».

Социологическая сторона исследования заключается в рассмотрении функции налогообложения как стратификационной системы, с точки зрения воспроизводства социального порядка. При этом, налогообложение рассматривается как характеристика социальной солидарности, а его развитие ставится в зависимость от разделения труда в обществе. Прежде всего, отмечается, что для досовременных обществ главным интегрирующим фактором становится насилие и принуждение, тогда как солидарность в современном обществе объясняется, главным образом, развитием трудовой специализации людей, институционализацией, усложнением социальных взаимодействий и экономических отношений.

Социологи дополняют взгляд на распределение и неравенство, так как анализируют распределение не только доходов, но и собственности, власти, социального статуса и др. А подобные процессы как раз и формируют неравенство между социальными группами, которое воспроизводится и закрепляется в социальных отношениях. Иными словами, в налогообложении

параллельно с движением материального ресурса происходит движение и ресурса социального. И такой неравный доступ к ресурсам, закреплённый в законах, обычаях или нормах (имеющий институциональное оформление) представляет собой уже социальное неравенство.

С другой стороны, традиционный экономический взгляд на налоги как на обмен приобретает новое смысловое содержание. Для М. Мосса обмен представляет собой особый социальный порядок и форму сознания, а весь окружающий мир – предмет передачи и возмещения. Таким образом, обмен рассматривается в этой связи не как случайный или произвольный, а наоборот, – он носит постоянный и обязательный характер, проникая во все отношения архаических обществ и создавая их социальную структуру.

Прежде всего, социология пытается ответить на вопрос, зачем нужно такое разделение в обществе и почему оно возникает? В то же самое время, социальные науки интересуют и форма социального неравенства, возникающего в результате воспроизводства института налогообложения (то, как люди объединены в конкретную систему), иными словами, – какие факторы влияют на характер солидарности в конкретном обществе и на то, что налоговая система в каждой стране существует именно в данном виде? Такая постановка вопроса отсылает нас уже к предмету профильной дисциплины, – к фискальной социологии, которая подразумевает социологическое моделирование налоговой политики.

Автор делает вывод о том, что налогообложение, как стратификационная система и нормативно-ролевой институт, реализует функцию финансирования общественной солидарности. Это означает, что налогообложение является одним из видов распределения и неотъемлемой частью любого общества, а его содержание и форма зависят от объективных экономико-социологических характеристик, а именно – от изменения как экономических факторов (увеличение объёмов и масштабов производства за счёт роста производительности труда и его разделения), так и от усложнения сегментарной структуры общества, включая и изменение социального содержания самого распределения. Социальная сущность налогообложения проявляется в двойственности экономико-социологического механизма распределения в обществе, во взаимосвязи и взаимообусловленности его частей: социальная форма существования общества и его ролевая структура имеют смысл и могут воспроизводиться только на базе распределения материального продукта, в то время как само распределение этого продукта имеет смысловую направленность только в условиях существования определённых культурных смыслов и социальных отношений, которые и

формируют цели перераспределения. Налоги в этом смысле представляются «материей» социальной солидарности, иными словами, представляют «материальное обеспечение» смысловой структурированности и культурной интегрированности общества.

Институциональные причины и следствия фискальной политики государства, принципы управления государственными финансами и перераспределения налоговой нагрузки между различными экономическими классами; то, как социальная сфера влияет на бюджет государства, а также налоговая культура, являются предметной областью уже фискальной социологии. В параграфе рассматриваются работы классиков фискальной социологии – Р. Гольдшайда, Й. Шумпетера, Ф. Манна и краткие обзоры существующих исследований (Е. Новикова, Р. Бломерт).

Третий параграф «Экономико-социологический подход к налогообложению».

Экономико-социологический анализ распределения отходит от классического толкования налогов согласно теории обмена и фискального договора между налогоплательщиками и государством и склоняется к континентальной традиции, рассматривающей налоги в качестве инструмента правительства, действующего в интересах государства всеобщего благосостояния, – инструмента, включающего в себя не только рациональную составляющую, но и максимально широкое социальное содержание. Прежде всего, экономико-социологический подход характеризуется критическим переосмыслением традиционного экономического обоснования налогообложения и переносом предмета исследования с анализа движения материального продукта на социальное обоснование и содержание распределения.

Специфика экономико-социологической концепции налогообложения заключается в анализе, в котором преломлялся бы социологический взгляд на изменение сегментарной структуры общества, а также в анализе изменения экономических факторов (рост объёмов производства и т.п.) в рамках конкретных исторических практик и изменения социального содержания распределения. При этом, среди основных методологических принципов (Ю.В.Веселов), на основе которых экономическая социология рассматривает налогообложение, следует выделить следующие. Во-первых, это сравнительно-исторический и историко-типологический метод. Во-вторых, специфический взгляд на рациональность, как на результат эволюции региональной хозяйственной культуры. Такая рациональность всегда имеет общественный характер и учитывает тип культуры, её структуру и социальные

ситуации рационального выбора. В-третьих, экономическая социология кладёт в основу принцип структурной включённости действия в социальный контекст, подвергая критике классический методологический индивидуализм экономики.

Взаимосвязь экономического развития и налогообложения отмечается, прежде всего, Адамом Смитом. Разделение труда создаёт разделение людей, а общество становится разнородным и состоящим из разнородных единиц. Причём разделение труда способствует и общей гармонии в обществе, ведь в условиях разных видов труда люди испытывают большую потребность друг в друге, что создаёт основы для большей сплочённости (или, используя терминологию Дюркгейма, – солидарности). Таким образом, сама необходимость и форма распределения должны соответствовать характеру хозяйства.

Эволюция налогообложения исторически происходила на фоне увеличения численности населения и консолидации сегментарной структуры общества. Обратившись к наследию Т. Мальтуса и Дж. Таусенда, можно сделать вывод об увеличении количества пищи, а, соответственно, – и о росте производительности труда. Ключевыми факторами такой эволюции явились совершенствование технологий и, как следствие, — производство прибавочного продукта, а также увеличение численности населения и общественное разделение труда.

Одновременно происходит распад сегментарной структуры общества. Пользуясь терминологией Дюркгейма, этот процесс можно описать как рост физической и моральной плотности. Происходит дифференциация людей и привязанных к ним типов экономической деятельности. В то же время, как отмечает Н. Элиас, происходит консолидация носителей власти — с течением времени, в результате войн силовые ресурсы сосредотачиваются в руках постоянно сокращающегося числа независимых правителей.

Важное внимание в анализе налогообложения автор уделяет рассмотрению исторической эволюции форм данного явления. При ведении натурального хозяйства просто не существовало налогообложения в том виде, в каком оно знакомо нам сегодня. Все потребности удовлетворялись в натуральном виде при непосредственном участии податного населения: военная служба, барщина, обработка общинных территорий и т.д. Широкое распространение денег как инструмента обмена, рост производительности труда и, как следствие, усложнение социальной структуры, дали возможность перевести социальный долг в форму оброка, фактически отменить рабство, как того требовало всё большее распространение разделения труда и

увеличение численности населения при сохранении и укреплении централизованной власти. Таким образом, при подобном анализе индивидуальное действие помещается в социальное пространство определённой исторической эпохи и выявляется его зависимость от конкретных институтов, которые созданы данным социальным временем и пространством.

Далее автором рассматриваются те институты (или практики), в рамках которых исторически концентрировались деньги. Среди фактических действий и социальных институтов, ведущих к созданию и обладанию доходами в денежной форме, В. Зомбарт выделяет следующие типы: военные походы, землевладение, государство и церковь (а не производство и торговлю, как можно было бы ожидать). Таким образом, деньги обслуживали, прежде всего, социальные властные отношения между различными уровнями социальной иерархии и перераспределялись посредством простого грабежа, легитимного насилия или этических догм.

В рамках экономико-социологического подхода деньги рассматриваются с точки зрения «множественности» их социального содержания в зависимости от специфического назначения: в налогообложении деньги – это не только выражение стоимости, но и носитель символа подчинения, неравенства между социальными группами. Множественность символического значения денег исследуется в работах Г. Зиммеля, Н. Лумана, К.Поланьи, В. Зелизер.

К числу наиболее важных социальных условий функционирования денежной системы В. Радаев относит обменные контуры (территориальную обособленность), социальные сети и поддерживающие силы властных структур. Исторический анализ показывает, что все эти условия удовлетворялись изначально в рамках практик налогообложения. Сначала примитивного, когда деньги (ресурсы) выступали в качестве контрибуции для получения благ с удалённых территорий. При этом мобильность ресурсов, выраженных в том числе в натуральной форме (например, рабочая сила рабов, меха, золото и т.д.), т.е. само свойство благ быть отделёнными от непосредственного местонахождения производителя, – продиктовывалась именно логикой грабежа, а не рыночным обменом. Систематичность набегов формировала устойчивые социальные отношения данничества с конкретным социальным смыслом. Передача ресурсов правителю имела не только экономическое содержание, но и социальный символ подчинения и признания господства. С другой стороны, правители – сборщики налогов (а позднее, – государство) своим статусом гарантировали ценность (покупательную способность) этих «денежных знаков», а в дальнейшем и монополизировали

чеканку денег. Таким образом, универсальное средство, используемое правителем для взимания дани, могло быть использовано и его вассалами для рыночного обмена. В рамках такого подхода, по мнению автора, материальные носители этого специфического социального ресурса уместно было бы называть «налоговыми» деньгами.

Далее автор рассматривает и классифицирует основные направления налоговой политики современных государств в зависимости от объёма перераспределяемых ресурсов и степени государственного вмешательства (М.Леруа). Так «либеральное государство» с низким уровнем налогов и государственных мероприятий иллюстрирует собой то, что представляли из себя европейские страны в девятнадцатом веке. «Расточительное государство» имеет высокий уровень налогообложения и низкую степень государственного вмешательства, которое может быть объяснено коррупцией, неэффективностью государственного управления и так далее. В «расточительном» или коррумпированном государстве нет ни средств, ни легитимности для финансирования государственных программ, а осуществление политических решений осложняется низким уровнем социального доверия. «Кризис налоговой системы» характеризуется низким уровнем налогообложения в сочетании с высокой степенью государственного вмешательства. «Интервенционистское государство» сохраняет своё присутствие в развитых странах: налоговые поступления по-прежнему высоки, особенно в Европе. Социолог Г. Эспинг-Андерсен использует термин «капиталистическое государство благосостояния», потому что во всех, так называемых, западных странах облагается налогами и тратится государством от 30% до 60% ВВП, при этом, более чем половина денег направляется на социальную политику. Он различает: а) либеральные государства всеобщего благосостояния, финансирующие с помощью налогов мероприятия для беднейших слоёв населения (американская модель), тогда как большинство использует частное страхование; б) государства благосостояния Бисмарка, финансирующиеся за счёт социальных отчислений работодателей и их экономической активности (Германия, Италия); в) универсалистские государства всеобщего благосостояния (модель У.Бевериджа, William Henry Beveridge), где каждый имеет хороший уровень социальной защиты, финансируемый за счёт налогов (Скандинавские страны).

В конце главы автор делает выводы о том, что налогообложение, как система отношений, является одним из видов распределения и неотъемлемой частью любого общества, а его содержание и форма находятся в зависимости от объективных экономико-социологических характеристик. Налоги в форме

«налоговых» денег являются своего рода «материей» социальной солидарности, иными словами, осуществляют «экономическое обеспечение» смысловой структурированности и культурной интегрированности общества.

В обществе, где слабо развито материальное производство (что выражается в низкой производительности и слабом разделении труда) и более простая сегментация социальной структуры, преобладает «механическая» (по аналогии с Дюркгеймом) солидарность, а распределение характеризуется рядом свойств: осуществляется в натуральном виде, носит насильственный характер, имеет относительно простую структуру, происходит не систематически и минимально формализовано. В отношении налогообложения это означает: преобладание косвенных налогов; преобладание пропорционального налогообложения (в противовес прогрессивному); формирование бюджета на основе таможенных пошлин или налогов на ресурсодобывающие отрасли; частично натуральный характер налоговых выплат; преобладание неформальных правил и практик в налогообложении. Государственная политика характеризуется относительно высокими расходами бюджета на содержание правоохранительных органов, высоким уровнем коррупции, малым объёмом перераспределяемых посредством налогов средств и минимальным уровнем выполнения социальных функций.

С другой стороны, если разделение и производительность труда растут, то это приводит к повышению интенсивности распределения в обществе и росту относительного и абсолютного объёмов налогообложения, его монетизации и систематичности, что характеризует более «органический» характер солидарности в обществе.

Вторая глава «Налоговые практики в Германии и России» посвящена более подробному рассмотрению налоговых практик в России и Германии в рамках экономико-социологического подхода. На основе сравнительного анализа автор обосновывает теоретические выводы, сделанные в первой главе.

Первый параграф «Фоновые практики и налоговая культура». В отличие от сущностно-ориентированных подходов, целью которых является выявление скрытых закономерностей, исследования практик представляют собой ориентацию на обыденность и тривиальность. Поэтому теория практик скорее не объясняет, а интерпретирует, т.е. она не даёт нам знание причинно-следственных связей, а даёт новое понимание ситуации и позволяет взглянуть на происходящее «другими глазами».

М. Поланьи приводит три основные характеристики неявного практического знания (tacit knowledge). Во-первых, человек часто не знает и

не может объяснить то, как именно он что-то делает, даже если он фактически идеально владеет данной способностью. Во-вторых, это личностный способ передачи такого знания – от учителя к ученику: только присутствие живого примера и образцов решения, а также тренировки. В-третьих, фоновый характер данных практик и их внешняя незаметность.

По мнению М. Полани и Г. Райла, практическое знание можно разделить на неявное знание или знание «как» и содержательное знание «что». Знание «что» можно выразить словами – это описание самого действия. Однако эффективная деятельность требует знания другого рода – знания «как», которое характеризует сущностное содержание действия.

В свою очередь, В. Волков и О. Хархордин отмечают, что разницу в фоновых практиках различных культур или пространств легко заметить, когда она визуальна схватывается. Принципиальной чертой знания о практиках является понимание, что знание о них – это райловское «как», а не знание «что». Фоновое знание становится доступно в момент замечания фона, но не анализирования его. Это знание типа озарения или неожиданного усмотрения, а не то, которое достигается научным путём.

Любые действия, в том числе и налоговые практики, всегда разворачиваются в информационном пространстве значений. Иначе говоря, существует деятельностный контекст, в рамках которого интерпретируется поведение. Интерпретация налоговых практик предполагает отсылку к определённой массе знаний о том, каково содержание данной налоговой культуры. Таким образом, раскрывающий характер практик проявляется в том, что практики конституируют и воспроизводят идентичности, тем самым фиксируя основные способы социального существования, возможные в данной культуре и в данный момент истории.

В связи с этим особенный интерес вызывает историческое направление исследований, представляющее основные социологические категории как исторически меняющиеся конфигурации повседневных практик. Многочисленные истории практик (Н. Элиас, М. Фуко, Э. Томпсон и др.) объединены общей идеей продемонстрировать то, что кажущиеся естественными действия человека и его интерпретации окружающего пространства имеют длительную и нелинейную историю становления.

Автор приходит к выводу, что термин «налоговая культура» может трактоваться в широком и узком смысле. Расширенная трактовка налоговой культуры включает в себя характер и содержание социальной солидарности и интеграции в конкретном обществе, а также уровень автономности отдельных домохозяйств относительно основных социально-экономических показателей

(участие в общественном разделении труда, системе социального страхования и обеспечения, рыночном обмене), включая обязательные и добровольные платежи в денежной и натуральной форме, степень и характер уклонения от них. Иными словами, расширенная трактовка подразумевает характеристику уровня солидарности в обществе: степень интеграции и её психологическое ощущение членами общества. Буквальное понимание налоговой культуры характеризует конкретные культурные особенности исполнения налогового законодательства на практике, отклонение (и реальное смысловое содержание) налоговых практик от формальной трактовки процесса, закрепленной в нормах права и общепринятых культурных нормах.

Второй параграф «Налоговая культура Германии: исторический экскурс». Исследование налоговой этики и культуры в Германии представляет особый интерес, так как это уникальный случай и естественный эксперимент по изменению налоговой политики: с одной стороны железного занавеса господствовал западный капитализм, а на другой стороне – восточный социализм. Налоговая культура в обеих частях развивалась в совершенно разных направлениях. В западной части была введена «современная» и ориентированная на рынок система налогообложения (например, в том числе система самоисчисления налогов («self-assessment»), а в восточной части были введены косвенные и скрытые «налоги» (они не являлись налогами в полном смысле слова с точки зрения западной практики). Тем не менее, когда дело дошло до политического и экономического объединения, то западная налоговая система была сразу полностью принята в восточной части (так называемые «новые» земли – «Neue Länder»). По сравнению с другим опытом в различных странах с переходной экономикой, как, например, в России и других странах СНГ, введение совершенно новой и ориентированной на рынок системы налогообложения в Восточной Германии прошло очень гладко. А.Окенфельс и Й.Вайман сообщают, что существует общее убеждение, будто восточные немцы более склонны к кооперации и совместной деятельности и менее эгоистичны, чем западные немцы. А.Муммерт и Ф.Шнайдер указывают, что жизнь в тоталитарном государстве в течение многих лет привела к глубокому доверию к власти. Люди постепенно соглашались с нормами, которые они были вынуждены соблюдать в течение многих лет. После того, как нормы укореняются в сознании, человек чувствует себя виноватым, когда не действует в соответствии с ними. Результаты исследования показывают эффект инфорсменты социальных норм.

Третий параграф «Налоговая культура России: краткий обзор». В условиях социалистического режима налогообложение в России понималось

и осуществлялось исключительно на уровне предприятий, поскольку около 98% из них представляли собой государственную собственность. Формально в СССР существовали налоговые ставки, однако более 90% общей суммы доходов бюджета составляли налог с оборота и платежи из прибыли, которые имели лишь внешнее сходство с налогами, так как не устанавливались в законодательном порядке и носили индивидуальный характер для разных отраслей, предприятий и пр.

В процессе создания новых правил функционирования налоговой системы в России возникло рассогласование между неформальными нормами (в том числе отсутствием традиции уплаты налогов) и формальными правилами. Это привело, в свою очередь, к развитию ситуации, в которой никому не было выгодно следовать предписаниям формальных правил. По мнению А. Саниной, подобная ситуация сосуществования двух различных нормативных систем сохранилась и в современной социально-экономической ситуации — она проявляется в двойственности, противоречивости поведения индивидов: зачастую налогоплательщик, с одной стороны, вынужден в определённых случаях (в налоговой инспекции, в ходе налоговых проверок на предприятии) демонстрировать свою приверженность формальным правилам, а с другой — в повседневной жизни организации — следовать неформальным нормам.

Согласно исследованиям В. Волкова, с другой стороны, сталкиваясь с невозможностью сбора налогов в полном объёме, государственная налоговая инспекция вынуждена на практике согласовывать сборы с налогоплательщиков с их действительной платёжеспособностью в рамках неких «конвенциональных представлений» о том, кому и сколько следует платить. В дополнение к должностным лицам из налоговых органов и налогоплательщикам (физическим и юридическим лицам) в процессе трансформации на налоговую «сцену» вступил ряд новых участников: налоговая полиция, мафия и Русская Православная Церковь (РПЦ).

Четвёртый параграф «Специфика бюджетной политики и налоговых практик в ФРГ и РФ».

Важным показателем степени участия государства в экономике является «квота государства» (нем. «Staatsquote»), т. е. доля государственных расходов в ВВП. Здесь следует отметить специфику бюджетных отношений в России и Германии, так как обе страны объединяет, прежде всего, общность модели бюджетного федерализма.

Анализ доходов консолидированного бюджета показывает, что в 2011 году уровень перераспределения (квота государства) в России составлял 38% от ВВП, а в Германии — 42%. При этом, общий объём ВВП в Германии в два

раза больше чем в России. С учётом размеров населения мы видим, что объёмы государственных расходов на душу населения отличаются почти в 4 раза.

В Германии налоги составляют около 50% консолидированного бюджета, а налоги вместе с «квазифискальными» поступлениями (нем. «steuerähnliche Abgaben») составляют примерно 80% бюджета. Основным налогом является подоходный налог (35% от общих налоговых поступлений).

В России налоговые поступления и взносы социального страхования составляют около 65% консолидированного бюджета. Наибольший объём составляют доходы от внешнеэкономической деятельности (в 2011 году около 22% бюджета). Налоги на прибыль и НДС составили в сумме около 20%, а НДС – около 16%, налоги за пользование природными ресурсами – около 10%.

Автор приходит к выводу, что в России основной доход формируется за счёт косвенных налогов (таможенные пошлины, НДС и налог на природные ископаемые вместе составляют около половины всех поступлений в бюджет). Это во многом подтверждает утверждение о том, что роль косвенных налогов от внешней торговли выше в бюджетах стран с менее развитой экономикой. В свою очередь, чем более развитой в экономическом плане является страна, тем меньше в ней используются косвенные налоги и больше – прямые.

Анализ расходов консолидированного бюджета в 2009 году показывает, что в Германии на социальные цели было потрачено около 55% (24,5 трлн. рублей приведённых), в то время как в России около 40% (6,4 трлн. рублей).

Цифры свидетельствуют о том, что Россия вынуждена иметь соразмерный (даже превышающий) военный бюджет для сохранения обороноспособности страны, что при низком уровне экономического развития увеличивает почти в три раза долю военных расходов в государственном бюджете. При этом, на сохранение внутреннего порядка тратится даже в два раза больше, чем в Германии в абсолютных величинах, а доля расходов в бюджете выше в 3,5 раза. Мы видим, что на поддержание общественного порядка в России требуется гораздо больше ресурсов, и это – при более низком уровне экономического развития. То есть, для того, чтобы собрать в 3 раза меньше денег, государство в России тратит в 2 раза больше ресурсов.

Таким образом, общее экономическое отставание России отражается и на социально-экономических характеристиках налоговой системы, и на структуре бюджета. Среди налогов преобладают косвенные налоги, а также налоги на добычу и экспорт полезных ископаемых. В то же время, анализ бюджета показывает, что в России государство собирает сравнительно

меньше ресурсов (квота государства также ниже), но тратит значительно больше ресурсов на поддержание общественного порядка.

Применительно к существующим системам налогообложения, автор отмечает, что в Германии налоги играют более важную роль в жизни общества, чем в России. И хотя уровень недовольства налоговой системой высок и в Германии, и в России (можно предположить, что и во многих других странах), но в Германии это недовольство носит более конструктивный характер. Общий объём перераспределяемых средств очень высок, а потому люди получают больше государственных услуг, но в то же время, зависимость от общественного разделения труда у них выше. Сложность налоговой системы обуславливает практики, связанные с налоговым консультированием, структурированным поведением (несколько налоговых классов, включение в которые зависит от семейного положения и выбора, который делают люди – быть официально вместе или нет), высоким уровнем внешнего контроля потребления (соседи могут донести, если вы работаете и получаете государственную помощь, т.е. государство жёстко контролирует жизнь иждивенцев) и труда. Кроме того, существуют некоторые налоги, которых нет в России – например, надбавка к подоходному налогу, которая направляется на развитие восточной части Германии или церковный налог.

В России более низкий уровень производительности труда и трудовой специализации, что обуславливает более «отсталый» характер налоговой системы, выражающийся во внешней «простоте» налоговой системы (для всех одна и та же ставка) и внутренней сложности практик, носящих часто случайный ситуационный характер (существование массы обычаев – цветы налоговому инспектору на 8 марта, торг с налоговыми органами по поводу размера налогов, уклонение от уплаты подоходного налога домашними хозяйствами), в отголосках «натурального» характера выплат (субботники, служба в армии, «картошка» и другие), высоких тратах бюджета на финансирование МВД. С другой стороны, домашние хозяйства существуют более независимо, что обуславливается сравнительно низким качеством государственных услуг – пенсионного обеспечения (семьи сами заботятся о стариках), внутреннего порядка (поиск угнанного автомобиля – проблема самого автомобилиста; полиция становится легитимной «крышей»), медицинского обеспечения (ограниченное количество бесплатных услуг и медикаментов), благополучия семей (низкий уровень пособий на ребенка). Таким образом, сильных стимулов для того, чтобы отдавать деньги государству – нет, люди сами решают свои проблемы в обход институциональных формальных правил.

В завершении автор отмечает, что работа призвана привлечь внимание исследователей к теме социального содержания налогов. В качестве чрезвычайно перспективной области исследований фискальной социологии видятся дальнейшие теоретико-прикладные изыскания на уровне изучения национальных особенностей налогообложения в большинстве стран мира, в их интеграционных объединениях, а также в странах и на территориях со специальными налоговыми режимами.

III. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ

Статьи в рецензируемых журналах

1. Захарьин П.А. Региональная специфика налоговой культуры: пример Швейцарии и Германии // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов, 2012. № 4 (76). – 0,2 п.л.
2. Захарьин П.А. Фискальная социология: взгляд на налоговую политику государства // Теория и практика общественного развития [Электронный ресурс]. 2012. № 10. – 0,3 п.л.
3. Захарьин П.А. Фискальная социология и налоговая культура Германии // Журнал социологии и социальной антропологии. 2012. № 3. – 0,6 п.л.

Публикации в журналах и научных сборниках

4. Захарьин П.А. Фискальная социология // Экономическая социология: теория и история / Веселов Ю.В. [и др.] под ред. Ю.В.Веселова и А.Л.Кашина. – СПб.: Нестор-История, 2012. – 1,5 п.л.
5. Захарьин П.А. Социальные аспекты налогообложения: обзор западных исследований // Новый университет. 2012. № 5 (14). – 0,4 п.л.
6. Pavel Zakharjin. Alternative Approach to Studying Taxation: Fiscal Sociology and Tradition of the European Cameralism // Belokurova E. (ed.) European Politics and Society: Studies by Young Russian Scholars. St. Petersburg: Svoe Publishing House. 2012. Vol. 4. – 0,6 п.л.
7. Захарьин П.А. Исследование национальной налоговой культуры и этики // Материалы международной научно-практической конференции «Совершенствование теории и методологии финансов и налогообложения». Отв. Редактор А.В.Бурков. Приволжский научно-исследовательский центр. – Йошкар-Ола: Коллоквиум, 2012. – 0,4 п.л.