
УДК 336.02

**Андрей Крысоватый,
Елена Сидорович**

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ НОВЕЙШЕЙ ПАРАДИГМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Приведены основные характеристики методологического инструментария исследования налогообложения. Осуществлён развёрнутый анализ налогообложения с позиций социально-философского подхода. Представлено авторское видение метаматрицы методологии исследования налогообложения. Установлено, что новые формы взаимодействий в глобализированном пространстве обуславливаются трансформационными изменениями как общественных отношений и структуры налогов, так и технологий их администрирования.

Ключевые слова: парадигма налогообложения, методологический инструментарий, парадигмальная матрица.

JEL: B42; H20.

Динамичные экономические, политические и общественные трансформации, которые наблюдаются начиная с конца XX века, ознаменовали новую веху цивилизационного развития. Масштабные метаморфозы природы функционирования экономических систем продемонстрировали неспособность существующих теоретических подходов объяснить суть происходящих процессов и спрогнозировать основные тенденции их развития (Гриценко, 2012. С. 5).

Специалисты в областях экономики, права, социологии, как теоретики так и практики, утверждают, что сегодня как никогда мир нуждается в новых концептуальных подходах и методологии, которые могли бы вооружить общество адекватным пониманием этих процессов и эффективным инструментарием влияния на них.

Налогообложение – одна из наиболее древних и общественно значимых сфер экономической деятельности государства, поэтому вполне понятно, что статика и динамика процессов налогообложения, специфика, природа реализации и их генезис на разных уровнях экономического

Крысоватый Андрей Игоревич (kai@tneu.edu.ua), д-р экон. наук, проф.; ректор Тернопольского национального экономического университета.

Сидорович Елена Юрьевна (elsudor@mail.ru), канд. экон. наук, доц.; докторант кафедры налогов и фискальной политики Тернопольского национального экономического университета.

развития общества были предметом научного поиска специалистов мультипликативных направлений экономической науки.

Современный этап развития является этапом тектонических, цивилизационных трансформаций, изменения ракурса познания и природы "...а) специальных научных картин мира (дисциплинарных онтологий); б) обобщающих их образов природы и общества, представленных природоведческой и социально-научной картиной мира и в) особой формы синтеза научного знания – общенаучной картины мира" (Степин, 2009. С. 249). Эти эволюционные процессы не только порождают изменения в налоговой практике, становятся катализатором модификации теории налогообложения как комплексной интегрирующей системы знаний об отношениях, связанных с формированием бюджета государства, науки об обществе как целостной системы с её составляющими в вопросах фиска, но и видоизменяют архитектуру научной картины мира, идеалы и нормы науки, её философско-мировоззренческие основания. Всё это обуславливает необходимость разработки нового концептуального базиса функционирования общества, его воплощения в приоритетах развития как в сфере экономики, так и в политике, философии и идеологии налогообложения.

Анализ научных исследований и публикаций свидетельствует о неоднократных попытках формирования парадигмы налогообложения, некоего универсума, предполагающего необходимость учёта методологических принципов развития науки (Г.Бергман, Я.Корнаи, Т.Кун, И.Лакатос), наработок как отечественных (В.Андрущенко, В.Вишневский, А.Данилов, Ю.Иванов, А.Крысоватый, П.Мельник, А.Соколовская, В.Сутормина, В.Федосов и др.), так и зарубежных (И.Майбуров, В.Пансков, В.Пушкарёва, Н.Хантанаева и др.) теоретиков в сфере налогообложения, системного пересмотра существующих концепций с целью поиска адекватного понятийно-категориального аппарата и новых методов научного познания.

Целесообразность разработки новой парадигмы налогообложения не означает неэффективность или недееспособность существующей, а является свидетельством необходимости поиска методологического инструментария, который бы учитывал социально-экономические и цивилизационные ориентиры развития Украины, способствовал созданию концепции налогообложения, адекватной институциональной архитектонике государства. Попытка анализа указанных вопросов и авторское представление о них является целью данного исследования.

Понятие парадигмы (от греч. *παράδειγμα* – пример, образец) в разных модификациях использовалось ещё на ранних этапах формирования научного мировоззрения. В частности, в античной философии его употреблял Платон для обозначения вечного и неизменного трансцендентного образца, определявшего структуру и форму материальных вещей (2004. С. 411). В философию науки его ввёл в XX веке философ-позитивист

Г.Бергман для характеристики медленно меняющихся методологических стандартов исследования.

Конкретно-историческая трактовка этого понятия была предложена американским философом Т.Куном, согласно которой парадигма есть не что иное, как концептуальная схема, выступающая в качестве нормативной основы для практической деятельности научного сообщества в пределах устойчивых научных традиций, регламентирующих выбор проблем и методы их решения в исторически ограниченный период времени (2003).

И хотя в более поздних работах учёный признал свой парадигмальный подход целесообразным только для естественных наук и неприемлемым для гуманитарных и обществоведческих, можно считать, что экономическая наука, позаимствовав целостные научные парадигмы естественных и общественных наук, абсорбировала все идеи и методологические приёмы познания экономических объектов и их исследования.

В рамках современной философии науки это понятие используется при описании эталонных теоретико-методологических основ во всех сферах научного поиска как постоянная совокупность базовых категорий, методов и ценностей (Кун, 2003), включающая два уровня: эпистемический (совокупность фундаментальных знаний, ценностей, убеждений и технических приёмов, выступающих как образцы научной деятельности) и социальный (характеризуется разделяющим парадигму конкретным научным сообществом, целостность и границы которого она определяет).

Синонимом эпистемического контекста парадигмы Т.Кун называет дисциплинарную матрицу, в структуру которой он включает: символические обобщения, составляющие формальный аппарат и язык конкретной научной дисциплины; метафизические компоненты, определяющие фундаментальные теоретические и методологические принципы миропонимания; ценности, задающие господствующие идеалы и нормы построения и обоснования научного знания.

Английский философ И.Лакатос в структуре парадигм каждой науки выделяет "жёсткое ядро" – совокупность неизменных, постоянных во всех модификациях утверждений, которые являются базовыми конструктами решения гносеологических задач развития общества. Элементы ядра определяют методологический подход и философское мировоззрение, ценности и идеалы, обосновывающие научное знание, понятия и категории, характерные для каждой области знаний, а также теории и идеи, являющиеся воплощением как парадигмы знания, так и парадигмы познания.

В данном контексте методологический инструментарий исследования налогообложения является не чем иным, как комплексом методологических принципов (правил), исследовательских методов научного познания и вспомогательных или специальных средств научного поиска, овладение которыми и комплексное применение которых осуществляется

с целью дальнейшего развития налоговой теории, а соответственно, и практики.

Градация и классификация категорий в пределах одного научного направления реализуется в форме концептуализации, которая, характеризуясь собственным категориальным аппаратом, сводится к осмыслению и упорядочению результатов внутреннего рефлексивного опыта человека и представлений об объектах, явлениях действительности и их признаках.

Концептуализационный подход к исследованию явлений и процессов позволяет изучать их, структурно разделив процесс познания на два уровня:

1) построение первичного концептуального объяснения, которое вводит в понятийное пространство интерпретационный фактор, закреплённый в специальной единице исследования – концепте;

2) создание концептуальной схемы (модели, системы) исследуемой области, отражающей наиболее существенные её стороны.

Первой задачей концептуализации является поиск концепта – наименьшей составной единицы теории, в нашем случае налога, подвергшегося в течение эволюционного развития трансформации с разового платежа, выплачиваемого в форме взносов при наступлении определённых обстоятельств, в постоянный источник доходов фиска, размер которого обуславливался потребностями государств в усилении власти, необходимости содержания постоянной армии, развитием внутренней и внешней торговли.

Эти метаморфозы, приобретая черты динамизма и цикличности процесса уплаты налогов, выступили практическим воплощением диалектического принципа движения и развития и обусловили расширение содержания и формы категории "налог" до модальной категории "налогообложение".

Налогообложение имеет ряд тождественных признаков и задач, свойственных ему ещё со времён древности. На наш взгляд, его можно считать процессом совокупности стадий и разновидностей реализации формализованных норм, регулирующих общественные отношения по поводу формирования фондов (индивидуального¹ и/или публичного характера) путём аккумуляции налоговых платежей и обеспечения надлежащего поведения его участников относительно выполнения установленных обязанностей.

Структура методологической компоненты исследования налогообложения представляет собой синтез определённым образом отобранных и системно связанных между собой онтологии, логики, семиотики и гносеологии. Применение этих направлений познания позволяет приблизить объект исследования к наиболее истинному толкованию и с помощью ин-

¹ Речь идёт об исторических прецедентах, когда налоги платились в казну князя, короля или монарха и были источником формирования их личных доходов.

струментов предметной логики развернуть систему методологических регулятивов.

Анализ налогообложения в **семантическом** и **этимологическом** фокусе даёт основания утверждать, что термин „налогообложение” происходит от термина „подать”. Так в Российской империи до середины XIX века называли налоги с феодально зависимого населения, податного сословия. Крестьяне и мещане, платившие „подушную подать”, подлежали рекрутским и натуральным повинностям и были ограничены в свободе передвижения. Во второй половине XIX века эта разновидность налога была заменена системой обязательных платежей, которая охватила всё население России. В Украине это понятие трансформировалось в термин „налогообложение”, то есть процесс уплаты обязательных платежей в пользу государства.

Онтологическое значение этого термина определяется по следующим способам проявления:

- **процесс**, который включает установление ставок налогообложения и нормативно-правовых рамок, определяющих условия налогообложения в каждой конкретной стране, процедуры взимания обязательных платежей в пользу государства и механизмы контроля за соблюдением полноты отражения объектов налогообложения в учёте, достоверности начисления и своевременности уплаты;
- **установление** и **взыскание** платежей индивидов для трансферта финансовых ресурсов из частного сектора в государственный;
- **средство** финансовой политики для влияния на аллокацию ресурсов, дистрибутивное распределение и общественный выбор;
- **инструмент** фискальной политики для финансирования общественных и правительственных нужд (Андрущенко, 2000. С. 151);
- **отношения** между государством, налогоплательщиками и получателями общественных благ по поводу принудительного отчуждения части доходов с целью пополнения бюджета и покрытия государственных и общественных расходов;
- **фактор** выбора, определяющий в условиях глобализации конкурентоспособность предприятий, территорий и государств, уровень их инвестиционной привлекательности.

Анализ налогообложения на **гносеологической** основе наиболее эффективно, на наш взгляд, проведён известным российским теоретиком Ф.Меньковым, который к главным элементам понятия „налог” включал:

- сбор в денежной или натуральной форме, но не личная повинность;
- отсутствие эквивалентности платы за предоставленную услугу, и в этом отличие от пошлины, цены, платы и вознаграждения за реквизируемые и экспроприированные вещи и предметы;
- юридически принудительный сбор, сумму которого устанавливают агенты государства;

- взимание для общих нужд с целью покрытия издержек общего интереса, что является основным отличием от прототипов;
- уплата законным образом, а не по усмотрению или по желанию агентов государства;
- разовая уплата в зависимости от участия в организованном политическом союзе как гражданами государства, так и иностранцами, пребывающими на территории данного государства и пользующимися его услугами;
- налог является не только фискальным средством, но и орудием для достижения экономических и социальных целей (1924. С. 47).

Анализ категории “налогообложение” был бы неполным без **аксиологической** оценки в пределах философско-методологического подхода. В науке о ценностях как разновидности теории всеобщих принципов, определяющих направленность человеческой деятельности и мотивацию поступков людей, постоянно пересматриваются традиционные обоснования этических параметров развития общества. Если первоначально понятие “ценность”, появившееся в XVIII веке в работах И.Канта, выкристаллизовывалось в процессе противопоставления сферы нравственности (свободы) сфере природы (необходимости), то современное философское толкование синонимизируется с культурно-историческими стандартами, представлениями об идеале, желательном и нормативном содержании поведения людей.

В данном ракурсе экономическую систему можно представить как набор конкретных, одобряемых большинством её представителей ценностей, которые находятся в соответствующей иерархии (рис. 1).

Градация ценностей общества обуславливается социальными критериями построения их иерархии, где больший приоритет имеют ценности, ориентированные на благо социального целого – группы, сообщества, территории, общества в целом. Эти критерии не только определяют принципы общественной морали и этики, но и служат инструментом подчинения личных интересов общественным, которые являются более значимыми.

По нашему мнению, именно уплата налогов формирует целостное отношение к понятию налога в его первоначальной синкретической форме – осознании достижения общего (общественного) блага, которое начинает обуславливать поведение членов общества, становясь социальной обязанностью, видоизменяющей физиологические, социально-экономические и морально-этические реакции индивида.

Ретроспективный обзор развития человечества доказывает, что аксиологический статус налогообложения тем выше, чем выше уровень духовности и демократичности как общества, так и отдельного индивида, воплощающего логику его функционирования. Поэтому чем больше отдаляется общество от подчинения примитивным законам биологического бытия, тем ближе становится к цивилизованным нормам общественного

существования, которые базируются на лично ответственном поведении, обоснованном осознанием личностью права на свободное от внешних диктатов поведение, мотивированное только внутренними нравственными императивами.

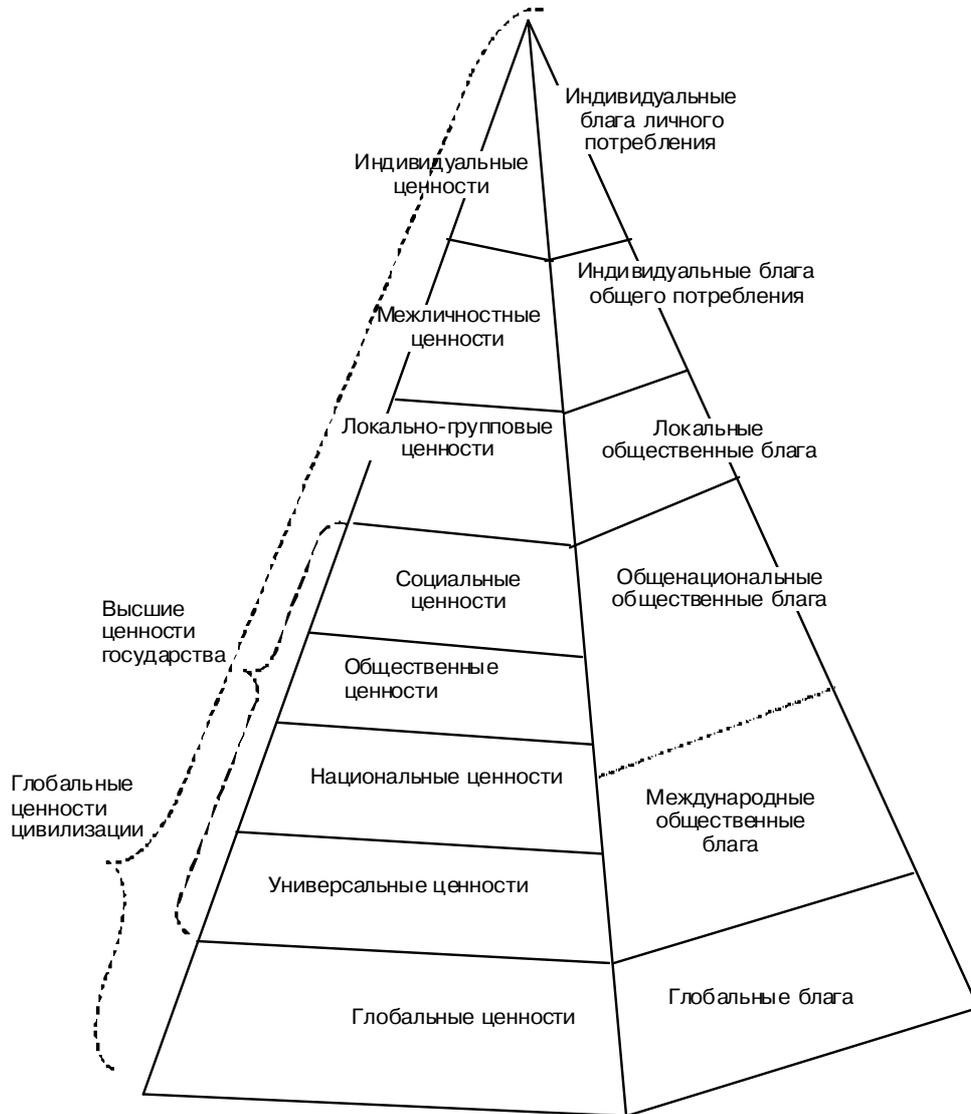


Рисунок 1. Структура общественной аксиосферы и пирамида благ
Построено авторами.

И хотя, как утверждает основатель теории ценности общественных благ Е.Бем-Баверк, ценность, будучи объективной категорией, имеет субъективную природу для оценки каждого индивида (1929), субъективизм оценки на индивидуальном уровне не уменьшает аксиологическую роль налогообложения как инструмента влияния на жизнедеятельность

общества, величину социального обеспечения его членов, равновесие материального положения и социального благосостояния.

Современные процессы развития человечества знаменуют собой масштабные метаморфозы природы функционирования экономических систем, обусловленные структурными изменениями на мировых рынках и как следствие механизмов определения и обеспечения индивидуальных и общественных благ. В течение последнего столетия налогообложению была отведена роль источника финансирования общественных благ на национальном и местном уровнях, по мере же вхождения человечества в глобализационную эру перед фискальными технологиями встают аналогичные задачи, но иного масштаба.

Согласно концепции глобального общественного блага, сформулированной в 1995 году Дж. Стиглицем (1974, 1983, 1995) и доработанной рядом других теоретиков, ценность данного блага значительно выше по сравнению с общественными благами, которые предоставляются отдельной территориальной или национальной единицей и не зависят от государственных, общественных и возрастных границ. Специфика формирования и распределения такого типа благ является уникальной и в определённой степени эволюционно зрелой, поскольку в её основе не заложены принцип баланса сил или доктрина доминирования. Приоритетами являются целенаправленная ориентация на взаимодействие, использование паритетных стратегий экономического развития, формирование общих программ преодоления системных рисков и угроз.

Подытоживая философско-методологический анализ категории "налогообложение", обратим внимание на то, что логику развития как экономической науки в целом, так и фискальной теории в частности определяет взаимодействие между элементами системы познания – теорией, эмпирическим опытом и общей картиной исследуемой реальности, создавая, меняя и дополняя соответствующую концептуальную схему. Эта схема представляет собой совокупность ценностей, технических, методологических инструментов и средств, принятых в научном сообществе, которые регламентируют выбор проблем, методы их решения и являются не чем иным, как парадигмой.

Эволюция парадигмального развития, обусловленная конфликтом новой и старой систем мировоззрения, связана с изменением ценностей, практических условий, влиянием общественных и глобализационных трансформаций. Допарадигмальному этапу было характерно эклектическое сочетание разных гипотез, парадигмальному – единый теоретический и методологический базис науки, постпарадигмальному – изменение мировоззренческих систем.

В процессе развития общества, филиации парадигм третий этап становится первым – собирается достаточно данных о выявленных аномалиях, несоответствиях и разногласиях, отрицающих догмы существующей парадигмы. Как следствие наука переживает кризис. В течение этого кризиса возникают идеи, которые раньше не принимались во внимание или опровергались.

В конечном итоге конфликт парадигм с разными системами ценностей, способами решения практических задач и параметрами мировоззрения приводит к возникновению новой парадигмы, в которой, по выражению А.Чухно, "логически и последовательно разворачивается предмет исследования, то есть раскрывается ... содержание путём внутреннее сущностного самодвижения" (2007. С. 57) объекта познания. Новая мировоззренческая парадигма не отрицает старую, а расширяет, дополняет устойчивые методологические конструкции научного поиска.

Необходимость теоретического переосмысления философии функционирования элементов социально-экономических систем в условиях цивилизационных трансформаций и в контексте новых мировоззренческих ориентиров общенаучной парадигмы актуализирует поиск нетрадиционных решений в междисциплинарных плоскостях, "там, где экономика граничит с другими общественными и естественными науками" (Базилевич, 2011). Современная парадигма экономической науки в целом и налогообложения в частности должна учитывать не только процессы познания и оценки уникальных особенностей становления и развития экономических феноменов, но и широкий спектр методологических императивов мультипликативных сфер научного поиска.

Традиционные технологии и механизмы налогообложения формировались в каждой стране исходя из собственных приоритетов налоговой политики, на основе социально-экономических, исторических, политических и идеологических факторов влияния. Однако сегодня государства не в состоянии самостоятельно противодействовать вызовам глобализованного мира, который с каждым годом усложняется изменениями в структуре налогов и налоговых поступлений, в принципах фискального администрирования, финансовых инструментов, применяемых против размывания налоговой базы и уклонения от налогообложения.

Глобализация охватывает экономическую, информационную, культурную и другие сферы жизни, формирует новый образ глобализованного пространства. Диалектические закономерности развития, основанные на принципах интеграции и дифференциации, обуславливают необходимость формирования новой концепции устойчивого развития, поиска альтернативной философии общественных трансформаций. Новый образ глобализованного общества меняет существующие социально-экономические отношения производства, распределения и потребления, создавая новую структуру пространственно-временных связей.

Глобализационные трансформации требуют от правительств государств не только пересмотра практики налогообложения, но и с целью достижения определённого компромисса между экзогенными и эндогенными факторами влияния на экономику смещения акцентов и установления новых приоритетов развития как в экономической области, так и в политике, философии и идеологии налогообложения.

Методология фиска на этапе новейших цивилизационных изменений не может быть сведена лишь к исследованию структуры налога или модификации обязательных, факультативных или вспомогательных эле-

ментов. Условием её адекватности является способность охватывать многомерности и сложности социально-экономических и культурных трансформаций и с помощью соответствующих фискальных инструментов и механизмов содействовать реализации или коррекции базисных общественных и экономических отношений.

Учёт методологических компонент философии и психологии налогообложения, использование элементов системного анализа на основе выявления их причинно-следственных взаимосвязей, соответствия общим и частным целям общественного развития способствует формированию качественно нового уровня реализации процессов налогообложения. Методологический инструментарий исследования налогообложения представлен на рис. 2.

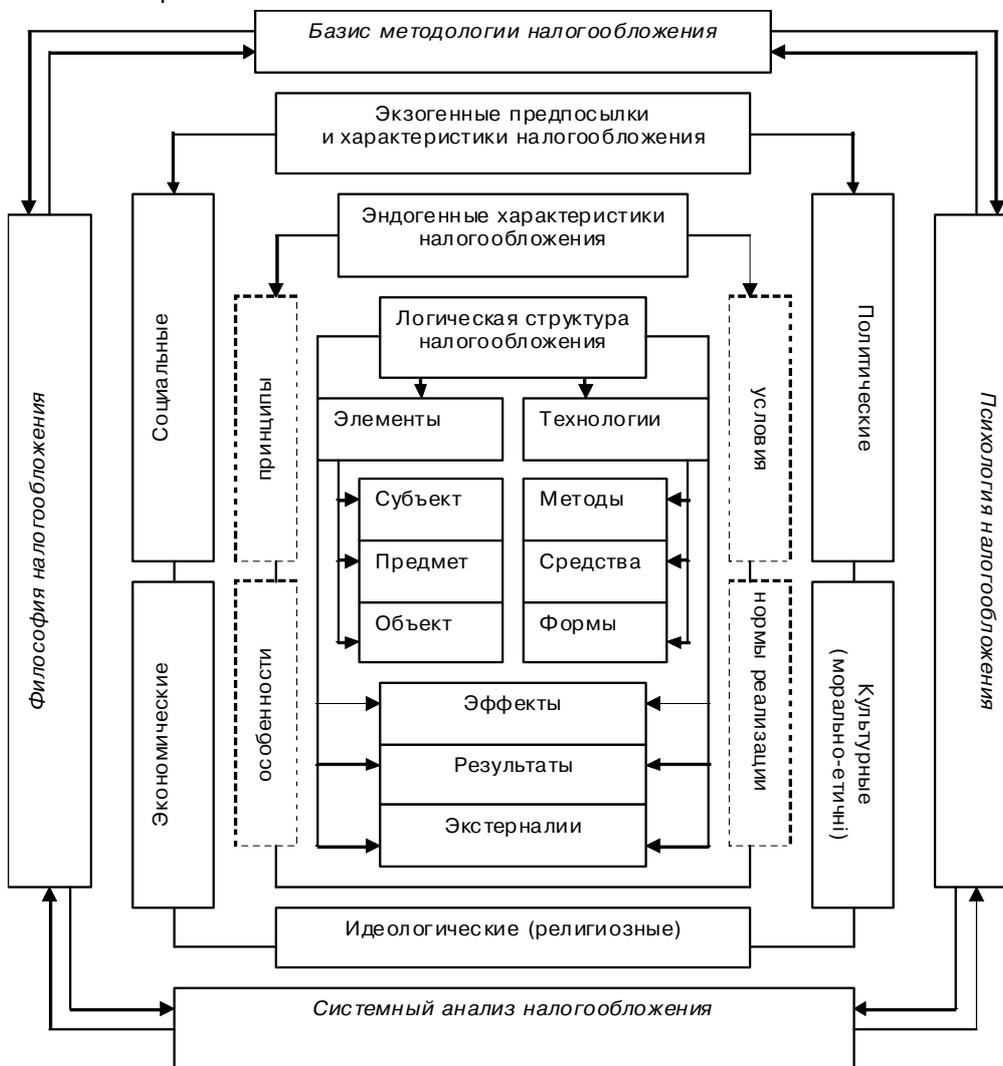


Рисунок 2. Метаматрица методологического инструментария исследования налогообложения

Построено авторами.

Здесь приставка мета- (греч. μετά- – между, после, через) использована для:

- обозначения абстрагированности, обобщения, соответствия промежуточному или переходному состоянию преобразования;
- отражения элементов философии и онтологии налогообложения в эпистемологическом смысле;
- создания графической иллюстрации как элемента более высокого уровня теории, воплощающей базовые основания и методы познания.

Резюмируя, можно с сожалением констатировать, что общественные трансформации, имевшие место в Украине, в полной мере не учитывали и не использовали потенциал средств налоговой теории и практики. Более чем 20-летний период ситуативного реформирования налоговой системы государства характеризовался перманентным применением фрагментов теорий налогообложения и попытками формирования новейшей отечественной налоговой парадигмы исходя только из реалий экономического развития.

Просчёты и недостатки используемых технологий налогообложения актуализируют необходимость обоснованного выбора методологического инструментария исследования этих проблем, пересмотра и реинтерпретации общепринятых трактовок и на этой основе формирования новейших методик научного поиска.

Литература

- Андрущенко В.Л.* (2000) *Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів)*. Львів: Каменяр.
- Базилевич В., Ильин В.* (2011) *Философия экономики. История: Монография*. К.: Знання; М.: Рыбари.
- Бем-Баверк Е.* (1929) *Основы теории ценности хозяйственных благ*. Л.
- Гриценко А.А.* (2012) *Політична економія: актуалізація проблематики, методологічний потенціал і сполученість з інституціоналізмом // Економічна теорія*. № 1.
- Кун Т.* (2001) *Структура научных революций*. К.: Port-Royal.
- Меньков Ф.А.* (1924) *Основные начала финансовой науки*. Вып. I. М.: Финансово-экономическое бюро Н.К.Ф. С.С.С.С.
- Платон.* (2004) *Тимей // Избранные диалоги*. М.: АСТ.
- Степин В.С.* (2009) *Постнеклассика: философия, наука, культура*. СПб: Мирь.
- Чухно А.А.* (2007) *Твори: У 3-х т. Т. 3. Становлення еволюційної парадигми економічної науки*. К.: НАН України, Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Науково-дослідний фінансовий інститут при Міністерстві фінансів України.
- Stiglitz J.E.* (1995) *The Theory of International Public Goods and the Architecture of International Organizations*. Background Paper 7. Third Meeting, High Level Group on Development Strategy and Management of the Market Economy, United Nations University, World Institute for Development Economics Research, July 8–10, Helsinki.
- Stiglitz J.E.* (1974) *Theory of Local Public Goods*. In Martin S. Feldstein and Robert P. Inman, eds., *The Economics of Public Services*. New York: MacMillan Publishing Company. Paper presented to the International Economics Association Conference, Turin.



Stiglitz J.E. (1983) Public Goods in Open Economies with Heterogeneous Individuals. In Jacques-Franzouis Thisse and Henry G. Zoller, eds., *Locational Analysis of Public Facilities*. Amsterdam: North-Holland.

Stiglitz J.E. (1983) The Theory of Local Public Goods Twenty-Five Years after Tiebout: A Perspective. In George R. Zodrow, ed., *Local Provision of Public Services: The Tiebout Model After Twenty-Five Years*. New York: Academic Press.

METHODOLOGICAL TOOLS FOR THE MODERN PARADIGM OF TAXATION

Andrei Krysovaty, Elena Sidorovich

Authors' affiliation: Andrei Krysovaty, Doctor of Economics, Professor, Rector, Ternopil National Economic University.

Elena Sidorovich, PhD in Economics, Associate Professor, Doctoral, Department of Taxes and Fiscal Policy, Ternopil National Economic University

The paper proves that the dynamic civilizational transformation that has taken place in the world in recent decades, necessitates a justification of the recent paradigm that has been effective under these conditions as well as adequate methodological tools of scientific inquiry.

The paper analyzes the main characteristics of methodological research tools for taxation and carries out a detailed analysis of taxation in the context of socio-philosophical analysis. The authors propose their own vision of the of meta matrix of taxation methodology.

Key words: paradigm of taxation, methodological tools, paradigm matrix.

JEL: B42; H20.