

УДК: 338.246.025.2

О. Ю. Браславець,
старший викладач кафедри фінансів і банківської справи,
ВНЗ "Національна академія управління" (Київ)

СПІВВІДНОШЕННЯ ІНТЕРЕСІВ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

Анотація. У статті досліджено теоретичні основи класифікації учасників податкового процесу. Виявлено і систематизовано групи інтересів учасників податкового процесу та запропоновано новий підхід щодо їхньої класифікації.
Ключові слова: учасники податкового процесу; податковий інтерес; квазі-публічний інтерес; квазі-корпоративний інтерес.

Summary. Researched in the article theoretical basis of the classification of the participants of the tax process. Discovered and systematized group interests of the participants of the tax process and proposed a new approach to their classification.

Keywords: participants of the tax process, tax interest, quasi-public interest, quasi-corporative interest.

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку економіки важливим питанням, пов'язаним із ефективністю виробництва і загальним економічним розвитком країни, є правильна побудова та організація податкових відносин між державою, суб'єктами господарської діяльності (юридичними особами) та домашніми господарствами (фізичними особами). Для сучасного етапу суспільного розвитку характерною особливістю є наявність трансформаційних процесів, що полягають у динамічній зміні ролі держави, суб'єктів господарювання та домогосподарств, які мають наслідком намагання держави зберегти провідну роль у суспільному житті, що виражається у поступовому збільшенні фіскального тиску на суб'єктів господарювання та домашні господарства. Нині чинна вітчизняна система оподаткування чимдалі більше втрачає характер регулятивного інструменту та набуває характеру й рис суто фіскального інструменту примусового й достатньо жорсткого вилучення фінансових ресурсів у суб'єктів господарювання та домашніх господарств. Своєю чергою, у недержавному секторі спостерігається стійка та стабільна тенденція уникнути регулятивного впливу з боку держави, що проявляється, зокрема, у процесах податкової мінімізації. Сприятливі умови для цього шляхом набуття переваг (у тому числі податкових) отримує така специфічна група суб'єктів господарювання, як корпорації (ТНК). У ході цих процесів відбувається формальне й неформальне злиття та взаємопроникнення інститутів корпоративного сектору та державного управління, внаслідок чого у суспільному устрої виникають диспропорції, за якими на законодавчому рівні закріплюються більш сприятливі умови господарювання для корпоративного сектору, натомість домашні господарства трактуються в якості джерела фінансових ресурсів для бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів. У такий спосіб відбувається процес викривлення суспільних інтересів, які є основою державного регулювання економіки. Однією з ключових проблем, яка і обумовила актуальність теми цієї статті, є потреба встановити збалансовані відносини у сфері оподаткування між трьома ключовими суб'єктами економічних відносин – державою, суб'єктами господарювання та домашніми господарствами.

Аналіз останніх досліджень. Загальні концепції та парадигми співвідношення економічних інтересів суспільних суб'єктів у національному господарстві досліджували такі відомі зарубіжні та вітчизняні вчені, як Л.Абалкін [1], Ш.Бланкарт [5], Д.Брюннерхоф [6], Дж.Б'юкенен [3; 7], І.Валлерстайн [8], О.Василік [9; 10], В.Горбунов [12], Б. де Жувенель [14], К.Крауч [15], Ж.Марітен [16], Л. фон Мізес [17; 18], Е.Рекш [19], А.Соколовська [20; 21], Дж.Стігліц [13; 22-24], Ю.Тіхоміров [25; 26], М.Тургенев [27], А.-О. Хіршман [34], Х.-Х.Хоппе [28; 35], К.Шмітт [29; 30], Д.Шьокін [31; 32] та багато інших.

Попри значний науковий доробок цих вчених у економічну думку, цими дослідниками розглядали лише загальні підходи або окремі аспекти цієї проблематики. Проте, не розкритими залишаються питання співвідношення економічних інтересів учасників податкового процесу в національному господарстві, а насамперед платників податків, що й зумовило необхідність та актуальність цього дослідження.

Мета і завдання статті. Метою цієї статті визначено узагальнення теоретичних досліджень інтересів у суспільстві; виявлення, класифікація та систематизація груп учасників податкового процесу та їхніх економічних інтересів. На базі цієї систематизації в подальших дослідженнях можуть бути розроблені концептуальні засади удосконалення механізму балансування економічних інтересів учасників податкового процесу шляхом перерозподілу податкового навантаження, виходячи з економічного змісту податкового інтересу платників податків, який є визначальним елементом стабільності національного господарства.

Методи дослідження. У ході дисертаційного дослідження були застосовані загальнонаукові та спеціальні методи. Насамперед, використано метафізичний метод – для визначення фундаментальних засад дослідження і вихідних положень, пов'язаних із необхідністю відмовитися від позитивістського підходу в економічному дослідженні. На базовому рівні застосовано теоретичні узагальнення Ж.Марітена [16] та Д.Гільдебранда [11] щодо співвідношення сфер економічних інтересів в суспільстві, що полягають у визнанні персональних інтересів фізичних та юридичних осіб первинними економічними інтересами; натомість групові економічні інтереси визнаються похідними від персональних, а публічні – доповнюючими до персональних та групових.

Основні результати дослідження. Традиційно вітчизняні підходи побудови фіскально-податкового механізму базуються на принципах, які не враховують ані сучасного стану вітчизняного соціуму, ані тих головних трендів, що нині існують у глобальному середовищі. Окрім того, вважаємо, що вітчизняний фіскально-податковий механізм базується на спотвореному розумінні таких базових понять, як "державна", "суспільство", "нація", "інтереси" тощо. Розгляд цих проблем лежить поза межами нашого дослідження, але при нагоді зауважимо, що саме відсутність адекватно визначених філософських підвалин і породжує більшість чинних проблем у сфері оподаткування.

Важливим недоліком фіскально-податкового механізму, що формується нині, насамперед у контексті балансування інтересів платників податків та держави, вважаємо відсутність чітких парадигм та концепцій соціально-економічного зростання, які б чітко відображали як реальний стан вітчизняних соціально-економічних процесів на локальному рівні, так і ті загрози, що виникли на глобальному соціально-економічному рівні, особливо після кризових подій 2008-2010 рр. і тривають нині. Не врахувавши саме цей контекст годі сподіватися, що будь-які, навіть найліпші пропозиції щодо вдосконалення податкового механізму, будуть адекватними, ефективними, а, найголовніше, системними. Своєю чергою американський економіст Дж.Б'юкенен-молодший, лауреат Нобелівської премії (1986) "за дослідження довірливих і конституційних основ теорії ухвалення економічних і політичних рішень" зауважив: "Я заклик своїх колег-економістів спочатку побудувати хоча б якусь модель державного чи політичного устрою, а вже згодом розпочати аналіз результатів державних дій. Я намагався переконати економістів у необхідності розробки "конституції економічної політики" й виявити тих правил й обмежень, у рамках яких ухвалюються політичні рішення [...] я намагався розкрити економічну сутність відносин між особистістю та суспільством, аби на цій основі виробити конкретні рекомендації для політиків" [7]. Іншими словами, вважаємо, що без відповідної моделі державно-політичного устрою (принаймні, в частині фіскально-податкового механізму) йдеться про встановлення й усвідомлення видів і типів комунікаційних зв'язків між учасниками податкового процесу та характеру цих зв'язків) будь-які спроби вдосконалення системи

оподаткування позбавлені сенсу й приречені на невдачу.

У цьому ж контексті моделювання державно-політичного устрою вважаємо важливим взяти до уваги висновки, що їх зробила так звана "Комісія Стігліца", здійснюючи дослідження причин глобальної кризи 2008 р. та випрацьовуючи план шляхів подолання її наслідків. Зокрема, висновки комісії твердять: "Наша глобальна економіка зруйнована. Це загальновізнано [...] На думку комісії, нинішня криза продемонструвала суттєві недоліки різноманітних аспектів управління сучасною економікою – від теорії і філософії, інституцій, політики й практики, до, щоправда, менш очевидно, – етики і відповідальності [...] Номо оесопісіс, який прагне нових придбань, емоційно глухий та соціально дезінтегрований, є продуктом академічної економічної науки, доведеним до абсурду [...] Етичні мотиви людини мають впливати на її економічні рішення і створювані нею інститути – щоправда, нині це зовсім немодно, але, тим не менш необхідно нагальніше, аніж будь-коли раніше" [13, с.34-36]. По-суті, йдеться про повну зміну всіх донині чинних "ортодоксальних ринкових" поглядів на економіку та економічні процеси, радикальне вдосконалення (ба навіть розробка нової) парадигми економічної системи суспільства, у тому числі українського, з наступними розробками відповідних суспільно-економічних моделей і поступового інтегрування в ці моделі фіскально-податкового механізму як їхньою органічною складовою частини.

Наразі реальним виглядає лише підхід, коли на локальному вітчизняному рівні ми виявимо основні "ключові критичні точки", які найбільш відповідають сучасним тенденціям і є тими самими "точками напруги", навколо яких формується основний корпус проблем щодо балансу інтересів учасників податкового процесу та, відповідно, платників податків.

Для цього пропонуємо розроблені нами (а) систему учасників податкового процесу та (б) систему взаємозв'язків економічних інтересів учасників податкових відносин, які має продемонструвати головні вектори суперечностей та, відповідно, запропонувати шляхи розв'язання цих суперечностей. При побудові системи виходитимемо з такого:

1. насамперед йдеться про побудову базової інституціонально-персоналізованої системи, яка має відобразити види, типи та характер відносин з огляду на їхню "фіскальну кризовість", тобто, рівень напруги у відносинах учасників податкових відносин.

2. весь комплекс відносин між учасниками податкового процесу розглянемо з точки зору інституціалізації-персоналізації учасників (відповідно, йтиметься про те, чи виступають учасники цих відносин у формі юридичних чи фізичних осіб)

3. за основу класифікації податкових інтересів нами було обрано підхід, запропонований В.Горбуновим [12, с.8-9], зокрема, його пропозицію щодо визначення поняття законних інтересів, відповідним чином адаптувавши цей підхід стосовно предмету нашого дослідження, у тому числі ми будемо виділяти такі поняття:

- Законний інтерес особи – як прагнення особи до певного блага, стану, до задоволення потреби за умови, що реалізація даного прагнення не заборонена законом і не забезпечена чітко фіксованим юридичним зобов'язанням інших осіб сприяти такій реалізації. Благо може виступати як матеріальне, духовне (моральне) тощо. В цій частині розрізнятимемо інтереси групові (колективні, інституцій – або ж інтереси юридичних осіб) та персональні (інтереси фізичних осіб).

- Законний інтерес суспільства (публічний інтерес) – це загальний інтерес (прагнення) всіх членів суспільства або його значної частини до досягнення певного блага, стану, задоволення потреб тощо.

- Законний інтерес держави (державний інтерес) – це комплекс збалансованих потреб особи і суспільства, реалізація яких забезпечується інститутами державної влади у взаємодії з суспільними інститутами. Таким чином, державні інтереси є частиною публічних інтересів, що реалізуються в основних сферах діяльності органів публічної влади, у тому числі економічній, соціальній тощо.

Зауважимо, що з огляду на специфіку податкових відносин, які не можна розглядати виокремлено як економічні відносини, але обов'язково необхідно вміщувати їх у правовий контекст, у нашу модель включатимуться елементи традиційної цивілізаційної парадигми класичного римського права про публічні та приватні правовідносини, що існують у суспільстві (рис.1).

<i>Інституції (Юридичні особи)</i>	1. Держава та державні інституції 2. Місцеве самоврядування та його інституції	Корпорації (різних типів та видів)
<i>Персони (Фізичні особи)</i>	Державні службовці (бюрократія)	1. Акціонери корпорацій – Ф.О. 2. Наймані працівники 3. ФО – СПД
	<i>Сектор "Публічне право"</i>	<i>Сектор "Приватне право"</i>

Рис.1. Базова система учасників податкових відносин*

* – розроблено автором

Запропонована система дозволяє унаочнити основні макро- та мікрівідносини, серед яких можемо виділити такі:

1. Рівень макровідносин
 - a. Відносини між сектором "Інституції" та сектором "Персони";
 - b. відносини між сектором "Публічне право" та сектором "Приватне право".
2. Рівень мікрівідносин
 - a. Прямі відносини між інституціями публічного права та інституціями приватного права;
 - b. Прямі відносини між фізичними особами публічного права та фізичними особами приватного права;
 - c. Прямі відносини між інституціями публічного права та фізичними особами публічного права;
 - d. Прямі відносини між інституціями приватного права та фізичними особами приватного права;
 - e. Прямі відносини між інституціями публічного права та фізичними особами приватного права;
 - f. Прямі відносини між інституціями приватного права та фізичними особами публічного права.
 - g. Опосередковані відносини між інституціями публічного права та фізичними особами приватного права;
 - h. Опосередковані відносини між інституціями приватного права та фізичними особами публічного права.

За ступенем інституціалізації-персоналізації інтересів учасників податкових відносин розробимо додаткову систему взаємозв'язків інтересів учасників податкових відносин (рис.2).

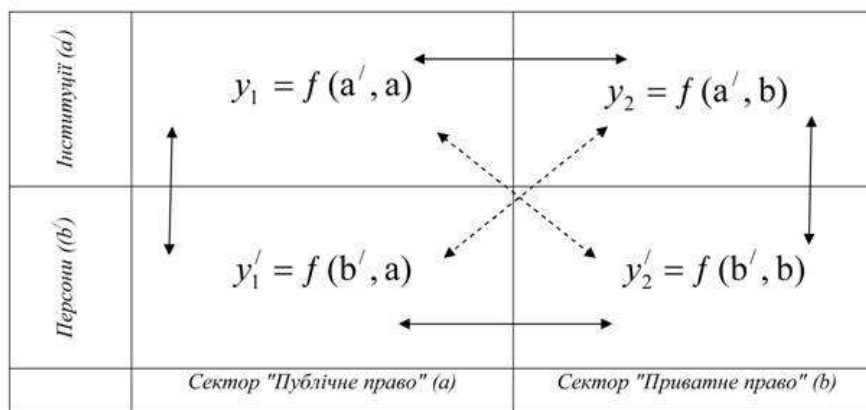


Рис. 2. Система взаємозв'язків економічних інтересів учасників податкових відносин

* – розроблено автором

Розглянемо тепер основні макровідносини і фінансово-податкові суперечності, які витікають з цього типу відносин. Як зазначалося вище, можна назвати два основні типи цих відносин:

- Горизонтальні макровідносини за лініями (y_1+y_2) vs $(y'_1+y'_2)$.

- Вертикальні макровідносини за лініями $(y_1+y'_1)$ vs $(y_2+y'_2)$.

Якщо коротко характеризувати перший тип, то це відома і розроблена ще класиками марксизму проблема конфлікту між працею та капіталом. Щоправда, в умовах розвитку комунікацій і світу, що глобалізується, ця проблема набула дещо нового звучання. Як вважає соціолог І.Валлерстайн, цей перший тип відносин в сучасних умовах має всі реальні шанси стати одним з важливих регуляторів обмеження ймовірної норми нагромадження капіталу: "Урбанізація світу та зростання [рівня] освіти й щільності комунікацій породили такий рівень всевітньої поінформованості про політику, який одночасно спрощує політичну мобілізацію і ускладнює приховування рівня соціально-економічної нерівності й ролі влади у його підтримці. Ця політична свідомість підкріплюється делегітимізацією будь-яких ірраціональних джерел авторитету. Іншими словами, чимдалі більше людей вимагають більшої рівності винагороди і відмовляються терпіти основну умову капіталістичного нагромадження – низьку оплату праці. Це проявляється як у значному загальносвітовому зростанні рівня "історичної" заробітної платні, так і у високому і постійно зростаючому рівні вимог до урядів перерозподіляти основні соціальні витрати (особливо щодо охорони здоров'я та освіти) й забезпечити стабільні доходи" [8, с.247]. Важливо, що зазвичай цю проблему розглядали лише у контексті відносин між приватним капіталом і найманими працівниками. Проте І.Валлерстайн вважає, і з цим важко не погодитися, що ця ж проблема стосується і відносин між державою як джерелом заробітної плати (доходів) фізичних осіб та, власне, фізичними особами – отримувачами державних трансфертів, у тому числі заробітної платні: "[Йдеться про] витрати урядів, що стрімко зросли й пов'язані з субсидуванням прибутків шляхом будівництва інфраструктури й дозволу підприємствам екстерналізувати (перекласти на державу – прим. авт.) свої витрати [...] Держави не можуть одночасно продовжувати розширювати субсидії приватним підприємствам і розширювати свої зобов'язання перед громадянами щодо підтримки добробуту. Треба значною мірою поступитися або тим, або тим. За умови свідомості й обізнаності громадян ця класова за своєю суттю боротьба обіцяє бути грандіозною" [8, с.247-248].

Другий тип відносин – достатньо новий, тут йдеться про проблему конфлікту між державою та корпораціями. Особливої гостроти ця проблема набула після світової кризи 1970-х рр., коли, за слухним виразом К.Крауча, корпорація, як економічний інститут, з "виняткового інструменту вилучення прибутку для власників та експлуатації працівників" перетворилася на "потужну, вимогливу й аж ніяк не хворобливу істоту", дії якого протягом десятиліть призводять до того, що "уряд стає свого роду інституціональним ідіотом" [15, с.49-50, 61].

Про наслідки цього типу відносин І.Валлерстайн каже так: "Першою жертвою [згаданих] чисельних напружень стане легітимність державних структур і тим самим їхня спроможність підтримувати порядок. В міру того, як вони втрачатимуть цю спроможність, з'являться витрати – як в економічному сенсі, так і в сенсі безпеки, – що своєю чергою призводитиме до чимдалі більшого зростання напруженості, після чого відбуватиметься подальше послаблення легітимності держави" [8, с.248]. Іншими словами, відбувається поступова руйнація інституту держави – і основними суперниками держави тут виступають корпорації, яких нині держава підтримує як через інструменти бюджетного субсидювання, так і через певні послаблення податкових режимів, а також через різноманітні правові преференції (як от, припустимо, інститут так званої "обмеженої відповідальності" для юридичних осіб), водночас об'єднуючи з ними зусилля у згаданому вище конфлікті з фізичними особами. Проте, згадувана "Доповідь Стігліца" містить таке твердження: "Нині, вочевидь, вже вважається загальноновизнаним (навіть прибічниками дерегулювання) необхідність посилити, або принаймні покращити, державне регулювання із застосуванням санкцій, особливо у фінансовій сфері" [13, с.313]. Отже, попри всі дотеперішні інтелектуальні тренди щодо необхідності скорочення присутності держави в економічній сфері суспільного буття, криза 2008-2010 рр. показала, що ця теза є, м'яко кажучи, сумнівною та неоднозначною.

Розглянуті макровідносини і фінансово-податкові суперечності, які витікають з цього типу відносин, дозволяють попередньо сформулювати такі попередні пропозиції щодо моделі балансування інтересів учасників податкових відносин:

1. Держава має зосередити більшу увагу на податковому стримуванні інституціональних процесів у сфері корпоративної економіки – зокрема, якомога послідовніше уникаючи будь-яких преференцій щодо оподаткування корпоративного сектору (як от насамперед податкових пільг) і будь-якого скорочення рівня оподаткування прибутку корпорацій (як от скорочення розміру податкових ставок чи звуження бази оподаткування – зауважимо, що зменшення ставок на тлі адекватного розширення величини бази оподаткування вбачається нам цілком можливим заходом).

2. Фіскальний тиск на фізичних осіб, у тому числі на фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності не розглядається нами як позитивний захід. Вважаємо, що навпаки, стимулювання зростання такого виду доходів, як заробітна плата чи чистий дохід фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності – причому саме фіскальними методами – є адекватним інструментом створення прошарку так званого "середнього класу", який сам по собі виступатиме противагою процесу корпоративного витіснення держави на маргінеси суспільного життя. Виглядає на те, що саме фізичні особи стати потенційним "союзником" держави у створенні системи стримування процесу "корпоративної узурпації" суспільного буття.

3. Абсолютно своєчасним у контексті сказаного вище виглядає запровадження податку на приріст капіталу корпорацій – знову ж таки, як захід, що стримуватиме процес перетворення держави на "інституціонального ідіота".

4. Нагальною стає проблема фіскальної підтримки так званого "третього сектору" (в українській податковій версії – неприбуткових організацій, у т.ч. профспілок, громадських організацій, рухів тощо), здатних вирішувати важливі соціальні питання без постановки такої мети, як максимізація прибутків.

На рівні мікровідносин суперечності у сфері податкових інтересів будуються за такими векторами:

1. (y_1) vs (y'_2) (державні інтереси – інтереси населення)

По-суті, саме цей вектор балансування інтересів і є домінуючим, визначальним, відносно якого й має відбуватися балансування всіх інших відносин, а також вибудовування нормативно-правової системи регулювання податкових відносин. Саме по цій осі й має відбуватися балансування приватних і публічних фіскальних інтересів. Вихідною точкою для нас тут була парадигма "спільного блага", яка активно розроблялася Ж.Марієном, і яку коротко можна визначити так: "Спільне благо – це не лише сукупність суспільних вигід та послуг, перебачування організацією колективного життя; це добрий фінансовий стан, потужні збройні сили; корпус справедливих законів, добрих звичаїв та мудрих інституцій, що забезпечують структуру політичної спільноти [...] [Спільне благо] включає також єдність громадянського сумління, політичних чеснот та відчуття закону й свободи, діяльності будь-якого виду, матеріального статку й духовного багатства, успадкованої мудрості, що діє на рівні підсвідомості, моральної стійкості, справедливості, дружби, щастя, чеснот і героїзму в приватному житті кожного з членів політичної спільноти. Усе згадане створює благо людське життя для багатьох людей тією мірою, якою передається і повертається до кожного члена суспільства, сприяючи йому у вдосконаленні його життя та особистої свободи" [16, с.20-21]. Фінансовий аспект сутності цієї парадигми найкраще ілюструє позиція К.Вікселля: "Якщо

корисність для кожного окремого громадянина дорівнює нулю, то й сукупна корисність для всіх членів суспільства буде дорівнювати лише нулю й нічому більше" (цитуються за [7]). Таким чином, вважаємо, що, розглядаючи цей вектор, ми просто вимушені повернутися до аристотелівської парадигми держави, сформульованої ним у трактаті "Політика" – найважливіше, що в умовах інформаційної цивілізації саме позиція Аристотеля стосовно розуміння природи держави може стати солідною філософською базою розуміння місця і ролі держави: "Будь-яка держава є свого роду спілкуванням, будь-яке ж спілкування організовується заради певного блага (адже будь-яка діяльність має на увазі ймовірне благо), то, вочевидь, всі спілкування прагнуть того або іншого блага, причому більше інших, і до вищого з усіх благ прагне те спілкування, яке є найважливішим з усіх і охоплює собою решту всіх спілкувань. Це спілкування і називається державою або спілкуванням політичним" [2; с. 156]. Особливий акцент варто зробити на нюансах розуміння аристотелівської термінології та неадекватності її перекладів як російською, так і українською мовами. Аристотелівська парадигма держави як спільноти-у-спілкуванні не протиставляє ринок і державу, а навпаки, інтегрує їх, вміщуючи в контекст комунікації, виявляє їхню інформаційно-комунікаційну природу. Саме про це йшлося у Нобелівській лекції Дж.Стігліца (2001 р.): "Інформаційна економіка вже сильно вплинула на наші уявлення про економічну політику, і, схоже, має ще сильніше вплинути у майбутньому [...] Шерег ідей, що їх я представляю, підживляє ідею Сміта та той погляд, що лежить в її основі, що стосується держави. З усіх цих ідей витікає, що причина "невидимості руки" полягає у тому, що цієї руки просто немає або, щонайменше, вона паралізована" [22, с.536].

2. (y_1) vs (y_2) (державні інтереси – інтереси корпорацій)

Про цю проблему ми вже згадували вище, коли розглядали на рівні макровідносин. На мікрорівні ця проблема набуває розвитку у стосунках державних органів з корпораціями. К.Крауч трактує ці відносини як потенційний ризик виникнення альтернативних центрів політичної влади, що ті цілком реально спроможні стати ініціатором створення "паралельної держави" (ба більше – "паралельних держав", які можуть фактично протистояти одна одній; наважимося стверджувати, що йдеться про загрозу виникнення "нео-феодалних удільних князівств-корпорацій") з відповідними фіскальними наслідками цього: "Компанії – це не просто організації, але й місця зосередження влади. Чинна структура власності призводить до концентрації приватного капіталу, і чим більше значення набуває компанія, тим важливішу роль відіграє клас власників капіталу [...] Чим потужнішою стає компанія з огляду на її організаційну форму, тим більше влади зосереджено в руках осіб, які займають керівні посади. Додаткову владу вони отримують внаслідок того, що уряд доручає їм організацію власної роботи і визнає їх переваги у плані кваліфікації. Окрім домінування власне економічного, вони перетворюються в клас, який підкорює собі управління державою" [15, с.63].

3. (y_1) vs (y'_1) (державні інтереси – інтереси бюрократії)

Вважаємо, що про природу й сутність цих відносин найкраще всловився засновник австрійської економічної школи Людвіг фон Мізес: "Бюрократ не лише найманий працівник держави. За демократичної конституції він одночасно є виборцем і в цій якості – частиною суверена, тобто свого наймача. Він перебуває у своєрідному положенні: одночасно і наймач, і найманий працівник. І його грошові інтереси, як найманого працівника, помітно перевищують його інтереси, як наймача, оскільки він отримує з суспільних фондів значно більше, ніж вносить до них. Це подвійне відношення набуває чимдалі більшого значення у міру того, як зростає кількість людей, що знаходяться на державній службі. Бюрократ як виборець більше стурбований отриманням надбавки до платні, ніж збереженням збалансованого бюджету" [17, с.123].

У такому контексті ключовою проблемою стає визначення публічно-правового статусу фіскальної бюрократії – в українській ситуації йдеться про статус працівників державної податкової служби. Найнагальнішим питанням має стати розділення функцій того феномену, що його Л.Мізес описує дихотомічною конструкцією "частина суверена і "найманий працівник суверена". Про цю проблему та її правові аспекти згадував К.Шмітт, виділяючи такі типи статусів державних службовців, як репрезентанти, комісари, функціонери.

Відмінність цих статусів більш ніж суттєва. Репрезентант своїм правовим статусом уособлює суверена, виступає від його імені і, по-суті, його дії і є діями держави як носія політичної влади: "Боротьба за репрезентацію завжди є боротьбою за політичну владу [...] Репрезентант незалежний, а тому не є ані функціонером, ані агентом, ані комісаром" [29, с.53]. Статус комісара відрізняється від репрезентанта обмеженням повноважень у часі, просторі та обсязі; комісар – це свого роду обмежений варіант репрезентанта: "Доручення, що дозволяє живити ті заходи, що їх шоразу, відповідно до домінуючого інтересу, вимагає стан справ, сукупно з відповідними повноваженнями у репрезентації державного авторитету утворює, звичайно, зміст поняття "commissio" [...] [Легатові як комісарові] надано доручення, яке він зобов'язаний виконати, і якщо на його шляху виникають перешкоди, то він може покарати усіх, хто заважає або суперечить йому, адже його влада була б лінозною, не будь в його розпорядженні карних засобів [...] Оскільки сам він не може одночасно бути присутнім всюди особисто, він вживає зі засоби, вдаючись до своїх важелів" [30, с.65]. Своєю чергою, функціонер виконує роль агента з певних доручень, управителя-керуючого справами, з обмеженими правами та з покладеною на нього відповідальністю: "Персона, яким довірено управління (administration), не мають репрезентативного характеру. Вони по-суті є агентами" [29, с.53].

Навіть побіжний аналіз чинного законодавства України про статус працівників державної податкової служби, зокрема, в частині співставлення їхніх прав та обов'язків порівняно з правами та обов'язками платників податків дають змогу стверджувати, що їхній статус перебуває десь між комісарським та репрезентативним. У той самий час як по-суті вони мають бути чистими функціонерами та агентами державного фіску – не більше.

На згадану проблему балансу інтересів держави та бюрократії звертають увагу і російські вчені. Так, зокрема, російський дослідник податкового права Д.Щьокін робить висновки – щоправда, він застосовує їх до сучасних реалій РФ, проте, вважаємо, що ці ж висновки цілком правомірно можна застосувати й до української ситуації, – що у ході поточних пострадянських реформ реалізується інтерес бюрократії, яка сформувалася як відособлена соціальна група суспільства, орієнтована на отримання адміністративної ренти. Руїнування каналів впливу суспільства на бюрократію пов'язане з прагненням бюрократії зберегти і зміцнити своє домінуюче положення у сучасному суспільстві від подальшої безперешкодної експлуатації суспільства у формі адміністративної ренти [31, с.120]. Підсумовуючи спостереження Д.Щьокіна стосовно фіскальної сфери, зауважимо, що цей процес можна однозначно охарактеризувати як процес узурпації фіскальною бюрократією публічної влади і зміну функціональної ролі з агента держави на репрезентанта і отримання нелегітимного джерела задоволення власних інтересів – так званої адміністративної ренти, як її називає Д.Щьокін.

Важливим науковим внеском Д.Щьокіна вважаємо запровадження ним у науковий обіг категорії квазі-публічного інтересу, який пропонуємо далі широко вживати стосовно аналізу балансу інтересів між державою та бюрократією з одного боку та бюрократією й населенням – з іншого. "Зміцнення влади чиновників, засноване на можливості ними на свій розсуд вирішувати різні питання, розширення чиновницького апарату, збільшення привілеїв чиновникам, формування закритості чиновників від суспільного контролю і складають зміст того соціального інтересу, який може бути охарактеризований як соціальний інтерес сучасної російської бюрократії. Такий соціальний інтерес можна назвати квазі-публічним. Термін "квазі-публічний інтерес", наскільки відомо автору цієї роботи, раніше в науковому обороті науки податкового права не використовувався, тому необхідно обґрунтувати, що слід розуміти під цим терміном. Квазі-публічний інтерес – це соціальний інтерес бюрократії, направлений на створення умов по забезпеченню неформального панування бюрократії над рештою суспільства. Таке панування використовується в особистих інтересах представників бюрократії" [31, с.120].

Отже, фіскальний квазі-публічний інтерес бюрократії полягає в отриманні нею правового статусу, що максимально наближений до репрезентативного (або, щонайменше, комісарського) – і в такий спосіб отримання доступу до вже згаданої адміністративної ренти як джерела задоволення приватного інтересу.

4. (y_2) vs (y'_1) (інтереси корпорацій – інтереси бюрократії)

Наближеним за природою інтересів виглядає на нашу думку, вектор інтересів типу АВ vs ВА (інтереси корпорацій – інтереси бюрократії). Причин для цього достатньо багато. Перший фактор, що впливає на цей вектор – це сучасна ситуація з корпораціями. Досліджуючи цю проблему, К.Крауч зауважує: "[Зв'язок державного фінансування публічного сектору з можливістю залучити кошти приватних спонсорів] ще більше підсилює владу багатих, дозволяючи їм на розподіл державних коштів, оскільки ті виділяються на ті ж цілі, що й кошти приватних спонсорів [...] Ще одним наслідком цих тенденцій стає те, що підприємці та керівники компаній отримують більш ніж привілейований доступ до політиків та державних службовців. Оскільки успіх та кваліфікація перших залежить виятково від здатності максимізувати акціонерну вартість своїх компаній, варто очікувати, що якраз задля блага цих компаній вони й використовуватимуть згаданий вище доступ [...] Чимдалі вищою стає потенційна цінність доступу до посадових осіб, які сприяють отриманню державного контракту. Якщо однією з характерних рис сучасної політики є перехід до ліберальної моделі лобювання та презентації власних інтересів на противагу партійній політиці, то ми спостерігаємо дуже серйозне явище. Воно дає підстави припустити, що політика лобювання призведе до ще більшого підсилення великих корпорацій та їхніх керівників. Влада, що її вони вже мають в рамках своїх компаній, перетворюється у достатньо вагому політичну владу, що являє собою серйозну загрозу для політичної рівноваги" [15, с.65-66].

Проте, на думку вже Дж.Стігліца (детальніше про це згадаємо нижче), важливо акцентувати увагу на тому, що нині треба вважати й на специфічну рису сучасних процесів у цій сфері: в корпоративному секторі виникло розділення функцій володіння та управління корпорацією, внаслідок чого утворилася своєрідна "станова група" менеджерів та, найголовніше, топ-менеджерів, що можуть керувати нею насамперед у власних інтересах [23, с.42]. За аналогією з державним

сектором, можемо назвати цей процес як тенденцію до утворення та інституалізації "корпоративної бюрократії" – з усіма похідними з цього наслідками. Одним з цих наслідків стає тяжіння до трансформації "корпоративних інтересів" у "квазі-корпоративні інтереси" – тобто, прикриття приватних інтересів менеджменту корпорації будімо корпоративними інтересами акціонерів (пропонуємо вживати цей термін за аналогією з квазі-публічним інтересом державної бюрократії). Визначення квазі-корпоративного інтересу може бути таким. Квазі-корпоративний інтерес – це соціальний інтерес фізичних осіб – менеджерів корпорації, направлений на створення умов щодо забезпечення неформального володіння й використання менеджментом капіталу корпорації та її правового статусу обмеженої відповідальності. Таке панування використовується в особистих інтересах представників менеджменту. Принагідно зауважимо, що в умовах існування квазі-корпоративного інтересу цілком реальним стає ймовірність "перекладання податкового тиску" з доходів менеджменту на фінансові фонди корпорації – а в кінцевому підсумку, на акціонерів. В таких умовах спільна природа бюрократії державної та корпоративної, а також наявності у них квазі-інтересів робить потенційно-ризиковою тенденцію зближення та поступового злиття цих двох видів бюрократії.

Таким чином, якщо комплексно подивитися на цей відрізок проблем кризь призму ідей Стігліца-Крауча, то цілком очевидно, що потенційним ризиком у цьому векторі відносин стає узурпація політичної влади в руках керівників великих корпорацій – з домінуванням у їхніх діях квазі-корпоративного інтересу.

5. (y_2) vs (y'_2) (інтереси корпорації – інтереси населення)

Аналізуючи перебіг та причини світової фінансової кризи, Дж.Стігліц виділив два ризики, що об'єктивно існують у фінансовому секторі та, як нам вбачається, стосуються саме цього вектору інтересів – йдеться про так звані "екстерналії" та "агентський підхід" [23, с.42].

Під екстерналіями у цьому разі розуміється перекладання витрат на осіб, які безпосередньо не є учасниками певних економічних відносин або отримання зисків третьою особою, яка не є учасником трансакції (відносин). Приклад екстерналії у фінансовій сфері описує К.Крауч: "Наприкінці 1990-х німецький соціал-демократичний уряд залучив службовців провідних приватних компаній до розробки корпоративної податкової політики; не дивно, що підсумком цього стало серйозне полегшення податкового тягаря для великих німецьких корпорацій за рахунок дрібних компаній та працівників" [15, с.66].

Стосовно ж агентського підходу (який функціонально пов'язаний з екстерналіями), то його вплив треба розглядати у загальному контексті, викладеному вище, враховуючи відносини між державою, бюрократією та корпораціями. Він має не лише короткотерміновий ефект простого перекладання податкового тягаря на населення чи найманих працівників. Йдеться про глобальніші ефекти, які зачіпають собою загальнонаціональні довгострокові інтереси, включаючи питання інвестиційної привабливості. Дж.Стігліц так описує проблему, про яку ми побіжно згадували вище у зв'язку з квазі-корпоративним інтересом: "Агентська проблема – частина за своєю природою. Корпорації, що діють нині, з їхньою незліченною кількістю корпоративних акціонерів докорінно відрізняються від сімейних підприємств минулого. Виникло розділення функцій власності та управління, внаслідок чого менеджери, які володіють лише незначною часткою компанії, можуть управляти нею насамперед заради власних інтересів [...] Люди, які ухвалюють інвестиційні рішення, рівно як і ті, хто оцінює результати корпоративної діяльності, вчиняють це не від власного імені, а від імені тих, хто довірив їм управляти своїми коштами. Але якщо пройтися по всьому ланцюжку агентів, замість підвищеної уваги до результатів діяльності ці люди на перше місце ставлять отримання *короткострокових прибутків* (підкреслено Дж.Стігліцем)" [23, с.42]. Таким чином, забезпечення короткострокових прибутків (у тому числі шляхом фіскальної оптимізації різного штибу) стають фактором зростання заробітної плати, а, відповідно, джерелом збагачення менеджменту. Натомість середньо- та довгострокові ризики (у тому числі фіскальні) та потенційні збитки, пов'язані між іншим також із ухиленням (унікненням) від оподаткування перекладаються або прямо на компанію (тобто, на акціонерів), або – опосередковано – на найманий персонал та споживачів. Цілком очевидним стає тісний зв'язок агентського підходу та екстерналії. Принагідно зауважимо, що фактично можна стверджувати про фінансову аналогію адміністративної ренти у випадку з балансуванням інтересів бюрократії та населення (дивись нижче) та корпоративних екстерналії.

6. (y'_1) vs (y'_2) (інтереси бюрократії – інтереси населення)

Як слушно зауважує вже згаданий Д.Щьокін, "Соціальний інтерес бюрократії є, по-суті, приватним інтересом певної соціальної групи (досить незначної порівняно з усім суспільством), який проте може бути легко замаскований під публічний інтерес всього суспільства, виданий за нього. Легкість такої підміни пояснюється тим, що оскільки бюрократія діє від імені держави, то при певних риторичних навичках досить просто видає їх за інтерес публічний заради зміцнення власного квазі-публічного інтересу" [31, с.122]. Таким чином, де-факто йдеться про створення однією групою фізичних осіб статусно-правових переваг з метою задоволення власних інтересів. Не держава та/чи суспільний інтерес виступають рушійною силою штучного підсилення податкового тиску, а квазі-публічні інтереси фіскальної бюрократії. Проте, спотворення бюрократією правового поля призводить до спотворення не лише "фінансово-економічної картини" реальності – йдеться про глибші процеси. "Негативна деформація податкового права є проявом домінування квазі-публічного інтересу, тобто інтересу сучасної бюрократії, яка, діючи у формально-демократичному і правовому середовищі, проте сформувала у сфері податкових стосунків дуже жорсткі, ефективні і, що примітно, вибірково важелі дії на платників податків. Дійсно, розуміння того, що ухилення від сплати податків базується на невизначеному критерії сумлінності платника податків і підкріплене кримінальною відповідальністю, – це той владний ресурс, який дозволяє зробити з платником податків якщо не все, то дуже багато чого. Цей владний ресурс може бути вибірково застосований до платників податків, неояльних до певного чиновника, який готовий використовувати такі механізми для отримання формального або неформального контролю над незалежним від чиновника бізнесом" [31, с.120]. Д.Щьокін прямо заявляє про виникнення й формування нині в РФ паралельних нелегітимних узурпаторських владних структур, які прикриваючись квазі-публічним інтересом руйнують аристотелівську парадигму держави й ведуть до політичної деградації російського суспільства. Головною ознакою цього він бачить саме в адміністративній ренті, яку він оцінює як паралельну систему оподаткування: "По-суті справи, ми маємо в Росії окрім офіційної податкової системи, передбаченої у ПК РФ, паралельну систему оподаткування на користь окремих чиновників. При цьому, як вже було показано вище, ця система адміністративної ренти в Росії стала вже системоутворюючим чинником, який породжує негативні тенденції у сфері законодавства (зокрема, зростання невизначеності й каральної російського податкового права). Таким чином, якщо визнати, що отримання адміністративної ренти є основним способом взаємодії російської бюрократії з російським суспільством і що таке витягання складає матеріальні умови буття цієї соціальної групи, то стають зрозумілими зміст квазі-публічного інтересу і його спрямованість на підтримку існуючої системи суспільних стосунків, в яких положення платника податків визначається на розсуд чиновника" [31, с.124]. Все населення в такій конструкції розглядається винятково як фінансовий, трудовий, фіскальний та інший ресурс групи узурпаторів, яким стає по-суті вже соціальний стан фіскальної бюрократії.

Основний ризик цієї групи суперечності інтересів – зростання "узурпаторських апетитів" фіскальної бюрократії та маскування нею своїх приватних інтересів під маскою квазі-публічних інтересів.

Висновки. Таким чином, розглянута система співвідношення інтересів учасників податкового процесу як складової державного регулювання економічних інтересів платників податків, підтверджує необхідність перегляду нині чинної в Україні концепції побудови податкової системи. Вважаємо, що запропонований підхід дозволяє виявити кризові – з фіскальної точки зору – групи учасників податкового процесу, якими в запропонованій системі виступають фіскальна бюрократія та корпоративний сектор. Досягнуті висновки дозволяють виділити такі групи податкових інтересів, як квазі-публічні, носіями яких є фіскальна бюрократія, та квазі-корпоративні, носіями яких є менеджмент корпорації. Вважаємо, що саме квазі-публічні та квазі-корпоративні інтереси мають трактуватися в системі державного регулювання інтересів учасників податкового процесу як основні об'єкти регуляторного впливу. Крім того, запропонована система дозволяє трактувати фіскальну бюрократію та корпоративний менеджмент в якості тих груп учасників податкового процесу, діяльність яких має стати центром державного регуляторного впливу.

Ці висновки в подальшому можуть стати теоретичним підґрунтям для розробки концепції гармонізації інтересів учасників податкового процесу та визначення методів регулювання економічних інтересів учасників податкового процесу, як складової частини вдосконалення захисту інтересів платників податків.

Список використаних джерел

1. Абалкин Л. И. Интересы экономические : [текст] / Л. Абалкин. // Большая советская энциклопедия / Под ред. А. М. Прохорова, 3-е изд. – М. : "Советская Энциклопедия", 1969-78. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://bse.sci-lib.com/article055563.html>
2. Аристотель. Этика. Политика. Риторика. Поэтика. Категории : [текст] / Аристотель. – Мн. : Литература, 1998. – 1392 с.
3. Б'юкенен Дж. -М. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави / Джеймс М. Б'юкенен, Річард А. Масгрейв ; пер. з англ. А. Іщенко. – К. : вид. дім "КМ Академія", 2004. – 175 с.
4. Білостоцька В. Податкове навантаження в Україні : [текст] / В. Білостоцька, В. Островецька. // Фінанси України. – 2002. – №12. – С. 75-79.
5. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки : [текст] / Ш. Бланкарт. / Пер. з нім. С. І. Терещенко, О. О. Терещенка; Передмова та наук. ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.

6. Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов / Пер. седьмого немецкого издания/ Под общей ред. А. Л. Кудрина, В. Д. Дзагоева : [текст] / Д. Брюммерхофф. – Владикавказ : Пионер-Пресс, 2001. – 480 с.
7. Бьюкенен Дж. Сочинения. Пер. с англ. Серия : "Нобелевские лауреаты по экономике". Т. 1. / Фонд экономической инициативы; Гл. ред. кол. : Нуреев Р. М. и др. : [текст] / Дж. Бьюкенен. – М. : Таурис Альфа, 1997. – 560 с.
8. Валлерстайн И. После либерализма : Пер. с англ. / Под ред. Б. Ю. Кагарлицкого : [текст] / И. Валлерстайн. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 256 с.
9. Василик О. Д. Податкова система України : [навч. посібн.] / О. Василик. – К. : ВАТ "Поліграфкнига", 2004. – 478 с.
10. Василик О. Теорія фінансів : [навч. посібн.] / О. Василик. – К. : НІОС, 2000.
11. Гильдебранд фон Д. Метафизика коммуникации : [текст] / Д. фон Гильдебранд. – СПб. : Алетейя, 2000. – 373 с.
12. Горбунов В. А. Категория законного интереса (личности, общества, государства) в конституционном законодательстве Российской Федерации. / Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук : спец. 12. 00. 02 – конституционное право; муниципальное право / В. Горбунов. – Тюмень – 2007. – 27 с.
13. Доклад Стиглица : О реформе международной валютно-финансовой системы: уроки глобального кризиса. Доклад Комиссии финансовых экспертов ООН : [текст] / Дж. Стиглиц, Комиссия финансовых экспертов ООН. – М. : Международные отношения. 2010. – 328 с.
14. Жувенель Б. де. Этика перераспределения: Критический анализ моральных оснований государственного перераспределения доходов : [текст] / Бернар де Жувенель / Пер. с фр. М. Федоровской, Т. Михайлович. / Под общ. ред. О. Шишкова. – М. : Ин-т национальной модели экономики, 1995. – 160 с.
15. Крауч К. Постдемократия / Пер. с англ. Н. В. Эдельмана; Гос. Ун-т – Высшая школа экономики : [текст] / К. Крауч, Ун-т – Высшая школа экономики. – М. : Изд. дом Гос. Ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 192 с.
16. Маритен Ж. Человек и государство / пер. С англ. Т. Лифинцевой право : [текст] / Ж. Маритен. – М. : Идея-Пресс, 2000. – 196 с.
17. Мизес Л. фон. Бюрократия : [текст] / Л. Мизес. – Челябинск : Социум, 2006. – 200 с.
18. Мизес Людвиг фон. Человеческая деятельность: трактат по экономической теории. Пер. с 3-го испр. англ. изд. А. В. Куряева : [текст] / Л. Мизес. – М. : ОАО "Экономика", 2000 г. – 878 с.
19. Рекош Э. Кто определяет общественные интересы? Стратегии развития права общественных интересов в Центральной и Восточной Европе : [текст] / Э. Рекош. – Будапешт, Москва, Нью-Йорк : Инициатива "Право общественных интересов", 2005. – 20 с. (С. 6, 11-12)
20. Соколовська А. М. До стратегії реформування податкової системи України : [текст] / А. Соколовська. // Дзеркало Тижня. – 2006. – № 13 (592).
21. Соколовська А. М. Податкова система України: Теорія та практика становлення : [моногр.] / А. Соколовська. – К. : НДФІ, 2001. – 372 с.
22. Стиглиц Дж. Е. Информатия и смена парадигмы в экономической науке : [текст] / Дж. Стиглиц. // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5 т. Сопред. научно-ред. совета Г. Г. Фетисов, А. Г. Худокормов. Т. V. В 2 кн. Всемирное признание. Лекции нобелевских лауреатов. Отв. ред. Г. Г. Фетисов. Кн. 2. – М. : Мысль, 2005. – С. 535-629.
23. Стиглиц Дж. Крутое пике: Америка и новый экономический порядок после глобального кризиса / Стиглиц Джозеф; [пер. с англ. В. Лопатка]. – М. : Эксмо, 2011. – 512 с.
24. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектора : [текст] / Дж. Е. Стігліц. – К. : Основи, 1998. – 854 с.
25. Тихомиров Ю. А. Публичное право : [учебник] / Ю. Тихомиров. – М. : Издательство БЕК, 1995. – 496 с.
26. Тихомиров Ю. А. Современное публичное право : [монографический уч.] / Ю. Тихомиров. – М. : Эксмо, 2008. – 448 с. – (Российское юридическое образование)
27. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов : [текст] / Н. Тургенев. / У истоков финансового права. – М. : Статут (в серии "Золотые страницы российского финансового права"), 1998. – 432 с.
28. Хоппе Г. -Г. Экономическая и социологическая теория налогообложения / Пер. с англ. Е. Сагалович и Ю. Кузнецова, редактор перевода Н. Соколов. // Отечественные записки. – 2002. – № 4-5 (5). – С. 233-267. – [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://www.strana-oz.ru/?numid=5&article=267>
29. Шмитт К. Государство как политическая форма. / пер. с нем. О. В. Кильдюшова; сост. В. В. Анашвили, О. В. Кильдюшов; Гос. Ун-т – Высшая школа экономики учение : [монография] / К. Шмитт. – М. : Изд. дом Гос. Ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 272 с.
30. Шмитт К. Диктатура. От истоков современной идеи суверенитета до пролетарской классовой борьбы. / Пер. С нем. Ю. Ю. Коринца; Под ред. Д. В. Кузницына : [монография] / К. Шмитт. – СПб. : Наука, 2005. – 326 с.
31. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права : [монография] / Д. Щекин. – М. : Статут, 2007. – 240 с.
32. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : [учебное пособие] /Д. М. Щекин ; под ред. Пепеляева С. Г. – М. : Академический правовой университет – МЗ Пресс, 2002. – 252 с.
33. Aristotle, Politics. – [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Perseus:text:1999.01.0057>
34. Hirschman Albert Otto. Namiętności i interesy. U intelektualnych źródeł kapitalizmu (The Passions and the Interests. Political Arguments for Capitalism before its Triumph, 1977.) / Tłumaczenie: Irena Topińska, Maciej Kochanowicz. – Kraków: Znak, 1997. – 148 stron.
35. Hoppe Hans-Herman. The Economics and Sociology of Taxation // Journal des Economistes et des Etudes Humaines. Volume 1. Numero 2. Printemps 1990. pp. 61-90. – [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://mises.org/daily/2068>.

Стаття надійшла до редакції 26.03.2012 р.



ТОВ "ДКС Центр"