

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВАНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ДОГОВОРА: ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЙ АСПЕКТ

Н. В. Дядик, В. В. Дядик

*В статье рассмотрен теоретический подход к разработке налогового договора как способа организации согласованных налоговых отношений между участниками налогового процесса. Определены принципиально новый тип налоговой политики, институционально ориентированный на взаимоотношения государства и налогоплательщиков и способствующий инновационной активности и устойчивому экономическому росту.*

### Введение

В современной экономической практике налоговые отношения, как правило, асимметричны, так как построены не на договорных основаниях, а на принуждении налогоплательщика платить государству определенный объем налогов. В этом смысле налоговые отношения выступают экспроприационным инструментом государства, параметры применения которого не всегда отвечают интересам налогоплательщиков. Реализация такой модели налоговых отношений малоэффективна, поскольку налогоплательщик не видит четкой связи между размером своих фискальных обязательств и объемом государственных услуг, которые он вправе получить взамен, что не может не являться для него дезорганизующим и демотивирующим фактором в отношении уплаты налогов.

Научным базисом преодоления этих вызовов могут служить положения теории общественного договора, сформированные Дж. Бьюкененом на базе идей Дж. Р. Коммонса о создании и реализации правил разрешения конфликтов, впервые предложенных последним в его концепции урегулирования социально-экономических противоречий в процессе эволюции общественных институтов [3]. Реализация альтернативной модели налогового взаимодействия государства и общества возможна путем инсталляции института налоговых отношений в предложенную Дж. Бьюкененом модель общественного договора. В настоящей статье предпринята попытка реализации такого теоретического эксперимента. Полученная в результате институциональная конструкция — симметричный налоговый договор — способна, по мнению авторов, выступить основой для развития согласованных налоговых отношений между государством и налогоплательщиками, на базе которой возможно определение принципиально нового типа налоговой политики, институционально ориентированного на взаимоотношения государства и налогоплательщиков и спо-

собствующего инновационной активности и устойчивому экономическому росту.

### Общественный договор как способ взаимодействия государства и налогоплательщиков

В наиболее общем смысле договор — это двустороннее (многостороннее) соглашение, в котором оговорены права и обязанности его участников и которое направлено на установление, изменение или прекращение прав и обязанностей.

Существенный вклад в теорию договорных (контрактных) соглашений внес Джеймс Бьюкенен, который рассматривал взаимоотношения государства и индивидов с точки зрения общественного договора.

Общественный договор в понимании Дж. Бьюкенена имеет два уровня — конституционный и постконституционный. Их возникновение обусловлено реализацией двух различных функций государства.

На конституционной стадии государство функционирует как институт обеспечения прав. Оно выступает внешней стороной по отношению к договаривающимся, главной задачей которой является обеспечение согласованности прав и добровольного обмена такими правами. В этой правовой роли деятельность государства не связана с производством общественных благ. На постконституционном уровне государство представляет собой организацию<sup>1</sup>, через которую индивиды обеспечивают себя «общественными благами», характеризуя ее как «государство производящее» [3]. Именно на стадии распределения оплаченных за счет налоговых поступлений государственных благ между гражданами возникают отношения налогового договора. Основные эле-

<sup>1</sup> Следует отличать институт от организации, поскольку институт определяет рамки взаимодействия в целом, а организации формируют условия конкретного взаимодействия. Организацией называют институты вместе с людьми, которые используют возможности, создаваемые этими институтами.

## Основные элементы общественного договора

Элемент	Первый уровень — конституционный договор	Второй уровень — постконституционный договор
Основная цель	Определение допустимых границ поведения для любого члена общества с учетом интересов других его членов	Определение рамок, в пределах которых могут осуществляться коллективные (общественные) действия
Совокупность задач, решаемых для достижения цели	Установление позитивных прав на владение и распоряжение резервами благ (или ресурсами), которые применяются для производства благ	Введение механизма обмена общественными благами
Средства решения задач	Создание правил, в соответствии с которыми будет действовать государственный орган при принятии и реализации решений, касающихся обеспечения общественными благами и их финансирования	Определение принципов финансирования и стандартов создания общественных благ

менты обоих уровней общественного договора можно укрупненно представить следующим образом (табл. 1).

В контексте постконституционного договора производство и распределение общественных благ следует рассматривать как процесс сложного обмена с участием всех членов общества. Для его эффективного осуществления, то есть для формирования понятных взаимовыгодных параметров обмена, необходимы специальные органы и соответствующие процедуры принятия решений, процесс определения которых Дж. Бьюкенен называет «законодательным» [3]. Следует заметить, что закон, обеспечиваемый государством, не обязательно является тем набором результатов, которые лучше всего представляют некий баланс (или компромисс) между противоположными интересами. С позиций теории Бьюкенена закон, соблюдение которого должно обеспечиваться, — это такой закон, который, каким бы он ни был, определен для соблюдения в первоначальном (конституционном) договоре.

### Налоговый договор

По существу налоговый договор является частным случаем (или элементом) общественного договора. Предметом его регулирования выступают отношения<sup>1</sup> между государством и налогоплательщиками по поводу мобилизации фискальных платежей и последующего производства и распределения общественных благ. С точки зрения содержания норм налого-

вого договора можно выделить его формальную и неформальную составляющие.

При первом рассмотрении налоговых отношений в рамках налогового договора соглашения, которые возникают между государством и налогоплательщиками, имеют односторонний характер исполнения. Односторонний контракт создает обязанность для одной стороны — налогоплательщика — уплачивать налоги и право для другой — государства — контролировать исполнение этой возложенной обязанности.

Однако если отойти от укоренившегося экспроприационного трафарета восприятия налоговых отношений, можно представить их суть как двусторонний обмен, а многообразие их форм и проявлений — как совокупность двусторонних договоров по поводу производства государством и оплаты налогоплательщиком определенных видов общественных благ.

Главный принцип, лежащий в основе двустороннего договора, заключается в симметрии обязательств, что достигается, когда каждый дает нечто противоположной стороне и что-то получает взамен. И только в том случае, если такой обмен представляется взаимовыгодным, можно говорить о существовании двустороннего симметричного налогового договора между государством и каждым из налогоплательщиков. То есть, с точки зрения каждого налогоплательщика, потребительская стоимость получаемых им государственных услуг эквивалентна его налоговой нагрузке, а государство, в свою очередь, при данном совокупном уровне налоговых поступлений способно эффективно выполнять все конституционно закрепленные за ним функции без наращивания бюджетного дефицита и государственного долга.

<sup>1</sup> Государство рассматривается в лице налоговых и таможенных органов, а также других уполномоченных государственных и финансовых органов, осуществляющих государственный налоговый контроль и управление в налоговой сфере.



**Рис. 1.** Схематическая интерпретация реализации принципа возвратности налога в налоговом договоре государства и граждан

Необходимо отметить, что отношения между субъектами налогового процесса, возникающие в ходе реализации налогового договора, в основе своей могут иметь как формальные, так и неформальные признаки.

#### Формальная часть налогового договора

Опираясь на общетеоретическую позицию, сформулированную Дж. Бьюкененом, можно констатировать наличие у формальной составляющей налогового договора, являющегося частным случаем общественного договора, двух организационных уровней: конституционного и постконституционного.

Основной целью конституционного уровня формального налогового контракта (см. табл. 1) является установление неких «правил игры» в обществе. Основным таким правилом является Конституция. Например, согласно статье 57 Конституции РФ «... каждый гражданин обязан платить законно установленные налоги и сборы...» [1]. С одной стороны, это можно рассмотреть как обязанность, вменяемую государством налогоплательщику без права добровольного выбора. С другой — принятие Конституции осуществлялось путем всеобщего голосования на референдуме. Следовательно, всеобщее признание (или, по крайней мере, признание большинством) положений Конституции свидетельствует о том, что общество согласно в целом с нормами, установленными в нем, и, в частности, с введением всеобщей фискальной обязанности. Кроме того, в Конституции за государством закреплена не только роль «мытаря», но и «гаранта». Так, статья 46 определяет: «Каждому гарантирована судебная защита..., решения, и действия органов государственной власти могут быть обжалованы в суде» [1]. То есть государство рассматривается в качестве агента,

обеспечивающего реализацию установленных прав граждан страны.

Следующий уровень налогового договора — постконституционный. Непосредственным предметом регулирования этого уровня налогового соглашения выступают налоги. Налог можно представить не только как обязательство налогоплательщика, но и как монопольную цену услуг государства, связанных с выполнением им своих функций (политических, экономических, социальных, правоохранительных и др.). В данном случае понятие «налог» приобретает новый смысл, больший, чем просто фискальное обязательство налогоплательщика, превращаясь в стоимостной эквивалент полезности государственных услуг. Иначе говоря, реализуя постконституционный уровень налогового договора, государство в обмен на фискальные платежи «производит» общественные блага и распределяет их между членами общества (рис. 1).

Специфика налогов как цены услуг государства заключается в том, что эквивалентный, возвратный характер налоговых отношений проявляется не в единичном акте уплаты фискального платежа, а, скорее, в макроэкономическом аспекте, когда государство в обмен на платежи «производит» общественные блага и распределяет их между индивидами. В этом случае государство исполняет роль «государства производящего».

Преодоление дихотомии отношений между государством и налогоплательщиком возможно через заключение налогового договора. Это полностью согласуется с позицией Дж. Р. Коммонса, полагающего, что дихотомия есть неизбежное столкновение интересов хозяйствующих субъектов и важнейшая задача состоит в выработке удовлетворительных правил регламентации их разнонаправленных действий (рис. 2) [5].

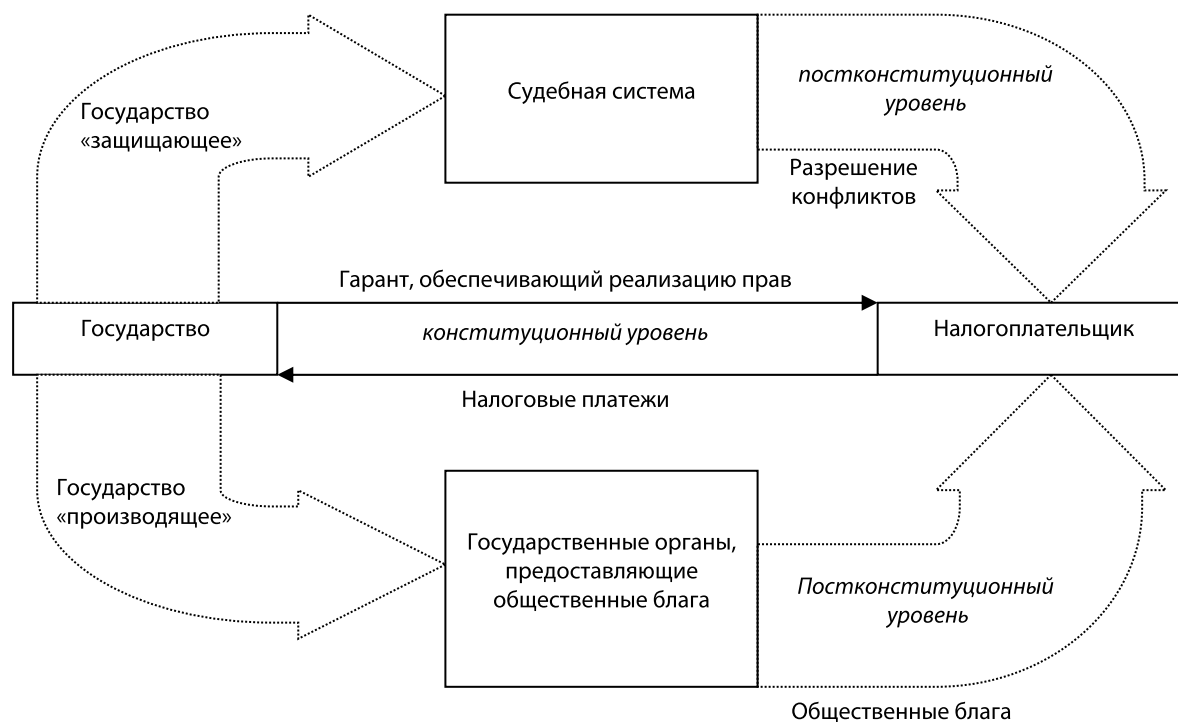


Рис. 2. Механизм функционирования налогового договора в авторской интерпретации

Налоговый договор является, по существу, двусторонним обменом, совершаемым государством и налогоплательщиком. Налогоплательщик, исполняя свои налоговые обязательства перед государством, в обмен получает, с одной стороны, свободный доступ к общественным благам, с другой — правовую защиту для разрешения возникающих конфликтов.

Конкретные размеры налоговых обязательств в совокупности с личной оценкой налогоплательщиком потребительской стоимости получаемых взамен государственных услуг представляют собой существенные условия постконституционного уровня налогового договора. Их формирование происходит под непосредственным воздействием основных принципов функционирования налоговой системы конкретного государства.

### Неформальная часть налогового договора

На макроэкономическом уровне совокупность принципов налогообложения, обуславливающих рамки налогового договора, находит отражение в проводимой государством налоговой политике. В связи с данным обстоятельством для наилучшего исследования неформальной составляющей налогового договора необходимо проведение критического анализа существующих типов налоговой политики с учетом институциональной природы налоговых отношений.

Налоговая политика представляет собой комплекс стратегических и тактических мер в области управления налоговым процессом, проводимых государством в рамках общей экономической политики.

В зависимости от целевой направленности управления налоговым процессом можно условно выделить три подхода к формированию налоговой политики: фискальный, инвестиционный и стабилизирующий.

Фискальный подход постулирует смещение акцента на наращивание налоговой нагрузки. Такая политика характеризуется максимальным увеличением налогового бремени. При выборе этого пути неизбежно возникновение ситуации, когда повышение уровня налогообложения не сопровождается приростом поступлений в бюджеты различных уровней, а, напротив, имеет тенденцию к снижению. Фискальный подход в самом ярком виде был характерен для начального этапа рыночных преобразований в России.

С точки зрения институциональной природы налоговых отношений фискальный подход к формированию налоговых отношений является наименее приемлемым, поскольку действия исповедующих его органов государственной власти преследуют цель максимального учета интересов фиска, что, естественно, деформирует налоговые договоры.

Для стабилизирующего подхода характерна ориентация на обеспечение текущих бюджет-



**Рис. 3.** Традиционный объект налоговой политики

ных потребностей и стабилизацию социальных процессов. Налоговая политика с существенным уровнем налогообложения, как для корпораций, так и для физических лиц, компенсируется для граждан страны высоким уровнем социальной защиты, существованием множества государственных социальных гарантий и программ.

Стабилизирующий подход к налоговой политике ведет к созданию налоговых отношений, в большой степени учитывающих интересы налогоплательщиков, и, таким образом, стимулирует появление симметрии в налоговом договоре.

Инвестиционный подход к формированию налоговой политики ориентируется на потребности развития как государственного, так и частного секторов экономики. То есть традиционно фискальная система целей государства обогащается новыми императивами, главный из которых — комплексный учет интересов всех категорий налогоплательщиков при определении параметров налогообложения. Характерной чертой политики такого типа является низкое налоговое бремя, что способствует скорейшему развитию экономики, особенно ее реального сектора, поскольку обеспечивает наиболее благоприятный налогово-инвестиционный климат. В последнее время в России делались определенные шаги в этом направлении — постепенно снижался общий размер налоговой нагрузки, формировался комплекс гибких инструментов налоговой политики.

Именно инвестиционный подход можно с уверенностью считать ориентированным на реализацию принципа симметрии в налоговых отношениях при всестороннем учете их инсти-

туциональной природы, поскольку он успешно сочетает в себе снижение себестоимости государственных услуг и создание системы гибких экономических стимулов развития для реального сектора экономики при высоком уровне социальной защищенности граждан.

Эволюционируя в направлении от фискального к инвестиционному подходу, налоговая политика как комплекс мер по управлению налоговым процессом и как элемент общей экономической политики видоизменяет содержание, а также общественное и государственное восприятие налоговых отношений. Публичное осмысление последних в совокупности с изменением официального государственного подхода трансформирует и сам объект налоговой политики.

Объектом налоговой политики в традиционном понимании (характерном, прежде всего, для фискального типа налоговой политики) является налоговая система и ее составляющие: система налогового администрирования и формальные правила, изложенные в налоговом законодательстве (рис. 3).

Управление налоговой системой осуществляется путем изменения ее элементов, и оно, как правило, направлено на увеличение бюджетного дохода или на достижение определенных целей совершенствования работы фискальных органов, то есть достижение естественных для фискального типа налоговой политики целей.

Для того, чтобы государство, как автор реализуемой через налоговую политику доктрины налоговых взаимоотношений, «увидело» в качестве ресурсов управления не только перечень налогов, размер налоговых ставок и состав налоговых баз, но и конкретные интересы налого-

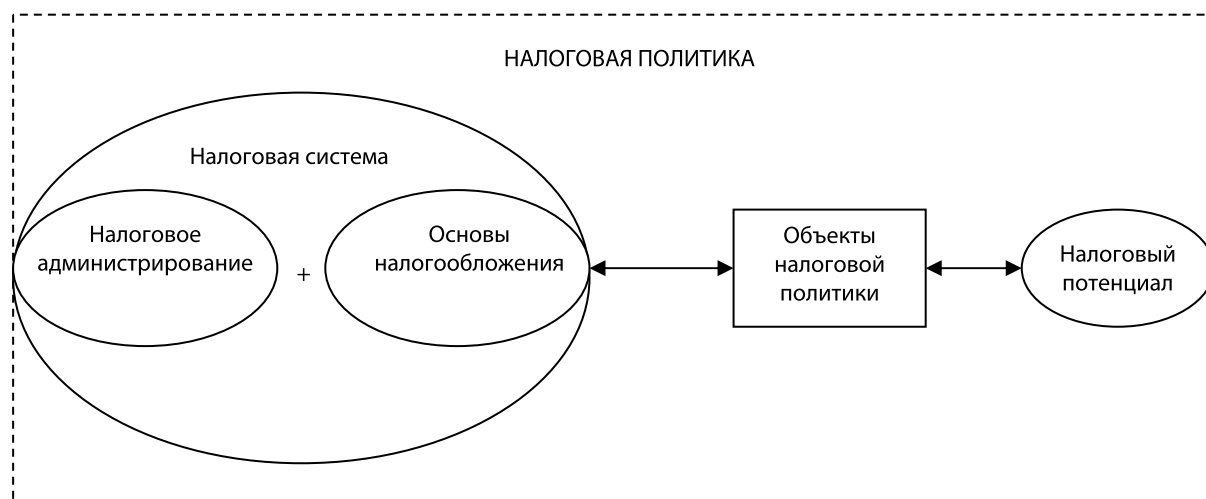


Рис. 4. Расширенное понимание объекта налоговой политики

плательщиков, такие как способность и готовность платить налоги, необходимо расширение и уточнение объекта налоговой политики.

Таким образом, на первый план выходит задача включения в состав объекта налоговой политики экономической сущности, которая будет интерактивно отражать отношение налогоплательщиков к деятельности государства в налоговой сфере и в сфере предоставления государством услуг. В качестве дополнительного элемента объекта, компенсирующего неформальные нормы договора общества и государства, предлагается налоговый потенциал (рис. 4). При этом мы рассматриваем его не в узком смысле (количественная оценка возможных налоговых поступлений), а в общем смысле — как специфическую социально-экономическую характеристику территории.

В данном случае под налоговым потенциалом будем понимать характеристику территориального образования, определяющую максимально возможный уровень мобилизации налоговых поступлений с его территории, обусловленный действующей налоговой системой, а также способностью и готовностью налоговых субъектов нести свои фискальные обязательства при существующем уровне эффективности функционирования государства.

Налоговый потенциал в таком понимании представляет собой некий индикатор результативности налоговых отношений государства и налогоплательщиков, отражающий как формальные, так и неформальные их стороны. Он количественно описывает прошлую, текущую и потенциальную эффективность налоговой политики и потому позволяет организовать мониторинг налогового договора.

Налоговый потенциал как объект налоговой политики позволяет видеть направления по-

вышения ее эффективности с помощью незадействованных, резервных источников институционального порядка, прежде всего, за счет перевода содержания налоговой политики в область симметричных эффектов для обеих задействованных сторон — налогоплательщиков и государства.

Ресурсы управления налоговым потенциалом базируются на факторах, которые обуславливают уровень выполнения налогоплательщиком налоговых обязательств. Выделим две группы факторов: к первой отнесем факторы преимущественно формального экономического содержания, отвечающие за налоговую способность налогоплательщика<sup>1</sup>; вторая группа включает факторы неформального характера, формирующие налоговую готовность хозяйствующего субъекта, или мотивационную готовность платить налоги. К факторам, формирующим налоговую способность, относятся доход и налоговая ставка (табл. 2).

Именно их величины определяют долю чистого дохода в общем доходе налогоплательщика, а также характеризуют тяжесть возложенного на него налогового бремени. Для разных групп налогоплательщиков (физических и юридических лиц) факторы, ограничивающие их налоговую способность, различны. Так, для налогоплательщиков — юридических лиц значимым фактором является уровень рентабельности, а для налогоплательщиков — физических лиц — личный доход.

Манипуляции, связанные с изменением налоговой системы, основанной на существующих принципах, не позволяют оценить фак-

<sup>1</sup> Под налоговой способностью налогоплательщика мы понимаем финансовую способность экономического субъекта исполнять налоговые обязательства.

тическую платежеспособность налогоплательщика. Поэтому система налогообложения, учитывающая принцип налоговой способности, позволит не только оптимально распределить налоговую нагрузку, но и найти баланс интересов участников налогового процесса.

Следующий фактор, являющийся неотъемлемой характеристикой налогового потенциала, — это готовность налогоплательщика платить налоги. Его формируют четыре параметра (табл. 2).

Наличие высокого уровня платежеспособности (налоговой способности) не является гарантией того, что налогоплательщик будет выполнять в полном объеме свои налоговые обязательства, поэтому следует определить, каким правосознанием обладает хозяйствующий субъект, и оценить его уровень ответственности. Данные характеристики являются элементами налоговой культуры.

Налоговая культура складывается из понимания гражданами необходимости для общества уплаты налогов (как часть политической культуры) и знания своих прав и обязанностей по их уплате (как часть правовой культуры) [2]. Иначе говоря, налоговая культура определяет гражданскую сознательность налогоплательщика, повышение которой может привести:

- к получению дополнительных финансовых ресурсов без изменения действующих условий налогообложения;
- к сокращению издержек государства, связанных с налоговым администрированием.

В настоящий момент времени уровень налоговой культуры граждан России находится на недостаточно высоком уровне. Отсутствие доверительных отношений между государством и налогоплательщиками, системы целенаправленного просвещения и образования в налоговой сфере приводят к несознательному поведению граждан и, как следствие, к низкому уровню собираемости налогов в государственный бюджет. Доверительные отношения между государством (в лице налоговых органов) и налогоплательщиками возможны только при наличии достаточной мотивации к исполнению своих законных обязанностей. Отсутствие у хозяйствующего субъекта мотивации ведет к злоупотреблениям в области налогообложения.

Осознание важности последовательного формирования и повышения налоговой культуры приходит только тогда, когда действия государства, помимо преследования исключительно фискальных интересов, направлены на повышение общего уровня благосостояния и

Таблица 2

#### Факторы управления налоговым потенциалом

Группа факторов	Факторы управления налоговым потенциалом
Налоговая способность	Налоговая ставка Экономические результаты деятельности налогоплательщика
Налоговая готовность	Налоговая культура Качество и объем услуг Трансформационная способность государства Уровень рациональности и информированности налогоплательщика

налаживание «налогового партнерства» с налогоплательщиками.

Кроме налоговой культуры, немаловажным ресурсом управления налоговым потенциалом в контексте повышения эффективности налоговой политики являются качество, объем государственных услуг и трансформационная способность государства.

С точки зрения рационального экономического субъекта, налог представляет собой не безвозмездный фискальный платеж, а эквивалентную стоимость получаемых им государственных услуг. Чем больше государственных услуг и социальных гарантий получают налогоплательщики, тем меньше вероятность налоговых злоупотреблений с его стороны. В этом случае важна роль взаимного доверия между государством и налогоплательщиком. Так, например, налогоплательщиков скандинавских стран не смущает самое высокое в Европе налоговое бремя, и они готовы платить высокие налоги, поскольку реально ощущают на себе государственную поддержку в виде социальных благ и экономических выгод. Таким образом, создание общественных программ, ориентированных на различные социальные группы, а также снижение уровня коррупции и лоббизма позволяют повысить готовность налогоплательщика исполнять налоговые обязательства. И, наоборот, необоснованное увеличение расходов на содержание аппарата управления при значительно растущих налоговых изъятиях свидетельствует о неэффективной трансформационной способности деятельности государства и, как следствие, наблюдается снижение готовности хозяйствующих субъектов платить налоги.

Последним в рассматриваемой группе ресурсов является уровень экономической рациональности и информированности, характеризующий степень взаимопонимания между государством и налогоплательщиками.

Структура институционально-ориентированного типа налоговой политики

Объект	Налоговая система и налоговый потенциал	
Цель	Формирование конструктивных (неконфликтных) налоговых отношений между государством и налогоплательщиком	
Задачи	Достижение оптимального сочетания государственных интересов и интересов налогоплательщиков; обеспечение правовой защиты налогоплательщику; анализ формальных и неформальных отношений; снижение уровня негативных неформальных отношений	
Способы реализации	<b>Формальные изменения</b>	<b>Неформальные изменения</b>
	Учет налоговых способности и готовности субъекта при перераспределении налоговой нагрузки; повышение объема и качества государственных услуг	Повышение уровня налоговой культуры; снижение «прессинга» со стороны фискальных органов

Процесс принятия любого решения предполагает наличие необходимой информации — только в этом случае решение имеет взвешенный характер. Так и в налоговых взаимоотношениях: хозяйствующий субъект должен располагать информацией о том, что он получит взамен уплаченных в полном объеме налогов. Если налоговые отношения построены по принципу контрактного общественного соглашения, то предполагается, что субъект информирован о выгодах, которые он получит взамен уплаченных налогов. Кроме того, он согласен с такими правилами обмена, поскольку процедуры принятия решений по вопросам создания общественных благ осуществляются через институты власти, призванные быть выразителями воли народа.

Однако наличие только одной информации не всегда бывает достаточным основанием для принятия обдуманного решения. В случае с налоговыми взаимоотношениями в качестве дополнительного и весомого фактора может выступать уровень экономической рациональности, который является характеристикой рациональности восприятия налогоплательщиком получаемой информации о деятельности государства. Поскольку не все налогоплательщики обладают достаточными знаниями в области экономики, то и принятие решения платить или не платить налоги не всегда является обоснованным. В этом случае необходимо создавать информационные технологии, позволяющие в доступной форме объяснять не только то, как платить налоги, но и для чего. Одной из форм доведения до налогоплательщиков информации о решениях, принимаемых в области налогообложения, является, например, проведение общественных слушаний и создание налогового консультирования.

Подводя итог, необходимо сделать особый акцент на утверждении о том, что способность и готовность субъекта платить налоги, ранее определенные как необходимые правила формирования налогового потенциала, должны рассматриваться налоговой политикой как новые институциональные принципы налогообложения. Использование предлагаемых принципов для определения стратегического направления налоговой политики в целом формирует устойчивые ориентиры для создания налоговой системы, основанной на институциональной природе налоговых отношений, и трансформирует существующие (традиционные) типы налоговой политики в принципиально новый институционально ориентированный тип (табл. 3).

Многообразное воздействие института налоговых отношений на важнейшие социально-экономические процессы предъявляет исключительно высокие требования к налоговой политике и ставит перед ней неординарные задачи.

Их решение возможно в рамках предложенного институционально ориентированного типа налоговой политики через создание налогового договора, что приводит к возникновению различных эффектов (институциональных, экономических, социальных), способствующих последовательной гармонизации взаимодействия государства и налогоплательщиков.

### Выводы

Снижение конфликтности налоговых отношений достигается посредством формирования налогового договора. Анализ основных элементов налогового договора показал, что отношения между участниками налогового



процесса, возникающие в ходе реализации налогового договора, в основе могут иметь как формальные, так и неформальные признаки.

Формальная часть налогового договора представлена конституционным (установление неких «правил игры» в обществе) и постконституционным (регулирование налоговых отношений) уровнями. Их формирование происходит под непосредственным воздействием основных принципов функционирования налоговой системы конкретного государства.

Неформальная часть налогового договора ориентирована на преобразование структурных элементов налоговой политики, приводящих к симметрии налоговых взаимоотношений государства и общества. В этой связи на

первый план выходит задача включения в состав объекта налоговой политики экономической сущности, интерактивно отражающей отношение налогоплательщиков к деятельности государства в налоговой сфере и в сфере предоставления государством услуг. В качестве такого дополнительного элемента объекта предлагается налоговый потенциал.

Взаимоотношения между участниками налогового процесса, построенные на основе налогового договора, позволяют соразмерить (определить степень выполнения условия симметрии) потребности государства в централизованных финансовых ресурсах с возможностями налогоплательщиков.

### Список источников

1. Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12.12.93; с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках Конституции РФ от 30.12.2008 №6-ФЗК, от 30.12.2008 №7-ФЗК. [Электронный ресурс]. Доступ из правовой системы «Консультант плюс».
2. Аникиец С. Г. Налоговая культура российских граждан // Организованная преступность и коррупция. Социально-правовой альманах. — 2001. — №1.
3. Бьюкенен Дж. Сочинения : пер с англ. / Под ред. Р. М. Нуреева. — М.: Таурус Альфа, 1997. — Т. 1. — (Нобелевские лауреаты по экономике).
4. Вехи экономической мысли. Экономика благосостояния и общественный выбор / Под ред. В. М. Гальперина. — СПб.: Экономическая школа, 2000. — Т. 2.
5. Лебедева Н. Н. Институциональная экономика. — Волгоград: ВолГУ, 1999.

УДК 336.02

**Ключевые слова:** налоговые отношения, налоговая политика, налоговая система, налоговый договор, общественный договор