

*На правах рукописи*

**Цицкиев Магомед Магометович**

**СОЦИАЛЬНЫЕ ПРАКТИКИ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ**

специальность 22.00.03 - экономическая социология и демография

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата социологических наук

Тюмень – 2003

Работа выполнена на кафедре экономической теории Тюменского государственного нефтегазового университета

**Научный руководитель:** доктор социологических наук, профессор  
**Симонов Сергей Геннадьевич**

**Официальные оппоненты:** доктор социологических наук, профессор,  
**Давыденко Владимир Александрович**  
кандидат экономических наук, доцент  
**Лысенко Игорь Вячеславович**

**Ведущая организация:** Омский государственный университет

Защита диссертации состоится 20 ноября 2003 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 212.274.05 в Тюменском государственном университете по адресу: 625003, г. Тюмень, ул. Семакова, 10.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Тюменского государственного университета

Автореферат разослан

19 октября 2003 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат философских наук, доцент

Л.П. Гербер

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Для того, чтобы хорошо понять любое общество, следует изучить, по мнению Й. Шумпетера<sup>1</sup>, его налоговую систему. *Нерациональность налоговой системы* России, наряду с другими (институциональными и макроэкономическими) проблемами, лежит в основе нестабильного состояния её экономики. При нынешней налоговой системе у стартующего предпринимателя - если он решил начать дело как юридическое лицо - практически нет шансов выжить. Не секрет, что едва ли не половина создающихся сегодня малых предприятий в России – это "однодневки", используемые для обналачивания и обезналичивания денежных средств в обход правил налогообложения. Это хорошо известное общественности обстоятельство бросает тень на весь предпринимательский сектор России.

Кроме того, настоящий период общественного развития характерен чрезмерно высокими издержками легальной экономической деятельности, что проявляется в росте теневой экономики, доля которой на протяжении всех 1990-х гг. колебалась от 27 до 46% валового внутреннего продукта<sup>2</sup>. В свою очередь, среди главных причин роста теневой экономики учёные и практики приводят высокий уровень налогов и запутанную систему их взимания, а также нестабильность бюрократических норм, коррупцию и непредсказуемость исполнительной власти, особенно на местах. Уход от налогов в России стал «всеобщей практикой», в результате чего государство постоянно недобирает минимум 40% налогов<sup>3</sup>. Анализ социальных практик такого ухода, полного или частичного, от отношений с государственными органами налогообложения – является *актуальной проблемой* экономической социологии, что и обусловило выбор темы диссертационного исследования.

Несмотря на большое число работ, посвященных социологии налогов и налоговедению как отрасли научно-практических знаний в *экономической социологии*, анализ налоговой практики ещё далеко не исчерпан. Понять эти *реальные практики* в становлении новой налоговой системы в России через призму инновационных социальных технологий, с точки зрения «диалектики

---

<sup>1</sup> Schumpeter, J. The Crisis of the Tax State. In: Swedberg, Richard (ed.) *The Economics and Sociology of Capitalism*. Princeton: Princeton University Press, 1991. P. 108.

<sup>2</sup> Косалс Л. Теневая экономика как особенность российского капитализма // Вопросы экономики, 1998, № 10. С. 59.

<sup>3</sup> Исправников В.О., Куликов В.В. Теневая экономика в России: иной путь и третья сила. – М: «Российский экономический журнал», Фонд «За экономическую грамотность», 1997. С. 42.

единства и борьбы» бюджета и бизнеса как элементов воспроизводства данной общности - это весьма непростая и достаточно *актуальная тема*.

*Состояние научных исследований и степень разработанности темы.*

Налогообложение в России служит предметом глубоких и интенсивных исследований: оно изучается социологами, экономистами, философами, историками, психологами и многими другими специалистами.

Практически однотипное обоснование необходимости в обществе самой идеи налога можно извлечь из работ основоположников экономической науки: У. Петти, Ф. Кенэ, А. Смита, Д. Рикардо и других. Их труды положили начало классической теории налогообложения, открытию фундаментальных принципов, реализуя которые, национальные налоговые системы способны двигаться к оптимальному варианту. Налоги понимались как добровольное подаяние во благо развития всей нации.

Обоснование налогов как одного из многих воспроизводственных факторов в прикладном аспекте содержатся в работах русских экономистов: В.Т. Посошкова, Н.И. Тургенева, В.Н. Твердохлебова, И.Х. Озерова, И.М. Кулишер, И.И. Янжула. Изучение налогов как формы обезличивания редкого ресурса на уровне производителей отражены в работах Н.М. Карамзина, В.О. Ключевского, Ф.И. Успенского; современных учёных: В.И. Гуреева, В.А. Кашина, И.Г. Русаковой, Д.Г. Черника, А.П. Починка, В.П. Морозова, Т.Ф. Юткиной. Эти авторы разрабатывали *золотые правила*, или организационно-этические принципы налогов: справедливость, равнонапряженность, ясность, прозрачность, дешевизна и эффективность налогового администрирования.

Для *практики* эти принципы становятся методическим ориентиром, задающим всё направление развития цивилизованной налоговой системы.

Рассматривая социальные практики в налогообложении с точки зрения *социальных технологий*, автор опирался на разработки проблем, связанных с данным понятием, в трудах Ю.П. Аверина, Е.М. Бабосова, А.К. Зайцева, В.Н. Макаревича, В.С. Дудченко, Л.Я. Дятченко, Ю.Д. Красовского, В.И. Патрушева, А.И. Пригожина, Ж.Т. Тощенко, В.В. Щербины, Вал. Н. Иванова и других. *Социальные технологии* понимались ими как способы организации и упорядочения практической деятельности, как совокупность приёмов, направленных на определение или преобразование социального объекта, достижение заданного результата. Концепции инновационных социальных технологий, представленные в реальных налоговых практиках через формы

экономического поведения и взаимоотношений между налогоплательщиками и государством, имеют большое значение для решения общесоциологической фундаментальной *проблемы социального порядка*, поставленной Т. Гоббсом.

Первые развернутые системы понятий экономико-социологического анализа, описывающие в том числе возможное решение *проблемы порядка*, были предложены классиками социологии, и в первую очередь М. Вебером. Попытки экономико-социологического синтеза совершались в 1960-е годы и связаны с именами Т. Парсонса и Н. Смелсера. Наиболее активно развитие экономико-социологического направления началось недавно – с 1990-х гг. В этот период выходят в свет фундаментальные работы Р. Бёрта, У. Бейкера, Н. Биггарт, Л. Болтански, М. Грановеттера, П. Димаджио, Дж. Коулмана, У. Пауэлла, Р. Сведберга, Н. Смелсера, Д. Старка, Л. Тевено, Х. Уайта, Н. Флигстина и др. В их работах предметом анализа стала выступать не просто теневая активность предприятий, а именно *уклонение от уплаты налогов*. Среди российских экономических социологов, которые разрабатывают тему налогов в контексте реальных – неформальных и формальных практик, как и практик, связанных с уходом фирм от налогообложения и т.п., это труды С.Ю. Барсуковой, И.М. Бунина, В.В. Волкова, О. Воронцова, П. Вощанова, В. Гимпельсона, С. Глинкиной, Ф. Глицина, Т.И. Заславской, В. Исправникова, Р. Капелюшникова, Т. Корякиной, В. Куликова, В. Ларичева, Д. Макарова, С. Николаенко, А. Олейника, В.В. Радаева, Н. Решетняка, А. Цыганова, А.Ю. Чепуренко, Т. Шанина, А.Е. Шаститко, А. Яковлева, В. Якубовича и др.

Проблема исследования: повсеместное нарушение «золотых правил налогообложения» как государством, так и налогоплательщиками, что *на практике* приводит к необходимости изучения *социальных технологий*. Их появление в налогообложении обуславливается складывающимися новыми отношениями, основывающимися на противоречащих друг другу установках.

Противоречие состоит в том, что государством декларируется снижение налогового бремени за счет усиления регулятивного свойства налогов; на практике всё обстоит совсем иначе: одни налогоплательщики несут полное налоговое бремя, а другие уклоняются от налогов как законными, так и незаконными методами. Цель налоговой системы – не только в том, чтобы собиралось больше налогов, но и в том, чтобы она была справедливой ко всем налогоплательщикам, находящимся в разных экономических условиях.

Объект исследования – реальные практики повседневного действия в системе налогообложения.

Предмет исследования – схемы уклонения от налогов, формальные и неформальные механизмы работы этих схем.

Цель исследования - раскрытие специфики экономико-социологического подхода к социальным практикам в налогообложении.

Для достижения поставленных целей исследования решались задачи:

- выявить сущность и социально-экономическую природу системы налогообложения;
- изучить реальные практики в налогообложении и схемы уклонения от налогов;
- рассмотреть эволюцию и факторы развития социальных технологий в сфере налогообложения;
- обосновать типологию социальных практик в налогообложении;
- рассмотреть принципы действия формальных и неформальных правил, которыми руководствуются участники повседневных налоговых практик;
- оценить изменения и перспективы развития социальных технологий в современных практиках налогообложения.

Эмпирическая база и методы исследования. Эмпирической базой исследования выступили: информация органов статистики РФ по социально-экономическому развитию; вторичный анализ материалов исследований отечественных социологов по изучаемой проблематике; результаты проведенных автором в 2002-2003 гг. социологических исследований. Было опрошено 164 экспертов, в выборке были представлены предприниматели как старых, так и вновь созданных крупных и мелких фирм, чиновники различного уровня власти, в основном из налоговых служб. Экспертные опросы проводились в режиме неформализованного интервью.

Эмпирическую базу составляют также и другие результаты экономико-социологических исследований предпринимательского и чиновничьего слоя в России, проводимых различными организациями с начала 1990-х гг. до настоящего времени.

Теоретико-методологическую основу исследования составили работы отечественных и зарубежных социологов, экономистов, налоговиков по теме практики взимания налогов и применяемых схем ухода от налогообложения в российском обществе.

Научная новизна исследования:

1. Определено категориальное поле понятия «практики повседневной хозяйственной жизни» в сфере налогообложения.
2. Рассмотрены процессы выхода бизнеса из тени и уход в теневые ниши в контексте институциональной трансформации рынков.
3. Выявлены структура и факторы развития инновационных социальных технологий в сфере налогообложения.
4. Установлены и оценены стандартные схемы уклонения и ухода от налогообложения.
5. Доказано, что сложившееся положение, когда ставки российских налогов много лет удерживаются на уровне, заведомо превышающем то, что реально платят участники рынка, и то, что они при сложившихся условиях могут платить, – это элемент традиционного для российских условий властного механизма. Таким путем создается основа отношений всеобщей зависимости, когда все участники рынка являются нарушителями в той или иной мере, а возможность выборочного контроля позволяет их держать в зависимости от представителей государства – бюрократов и чиновников.

Положения, выносимые на защиту, заключаются в следующем:

1. Категориальное поле социальных практик в налогообложении и уходе от налогов образуют следующие понятия: *практическая рациональность* (Т. Парсонс); *поведенческое знание* (Ч. Барнард), *отношенческая контрактация* (Л. Макнейл), *конкуренция за налогоплательщика* (В. Волков) с точки зрения как бизнесменов, так и «налоговиков» - формальных и неформальных.

*Практическая рациональность* реализуется в *сокрытии* бизнесом своих доходов и *притязанием* на их доходы со стороны любых контрагентов: формальных - налоговиков и неформальных – рэкетиров. *Поведенческое знание* (“*behavioral knowledge*”) – «знание, необходимое при осуществлении чего-то в конкретных ситуациях»,<sup>1</sup> которое играет «решающую роль» в осуществлении практического эффективного действия. Идея непрерывности отношений контрагентов выражается в *отношенческой контрактации* - это «весь опыт взаимодействия сторон, накопленный за время их отношений»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> *Barnard C.* The Functions of the Executive. Cambridge: Harvard University Press. 1962. P. 291.

<sup>2</sup> *Macneil I.* Contracts: Adjustments of long-term economic relations under classical, neoclassical, and relational contract law // Northwestern University Law Review, 1978, vol. 72. P. 890.

*Конкуренция за налогоплательщика*<sup>1</sup> – это термин, выражающий суть любой социальной практики в налогообложении и означающий состязание разных налоговых инстанций (формальных и неформальных) за доходы (прибыли) своих клиентов. Поэтому взимание налогов есть не односторонняя передача ресурсов от одних субъектов другим, а достаточно *сложная форма сделки*, в которой *налог*, по сути, есть плата за совокупность услуг по обеспечению прав собственности, а перечень и ставка налогов выступают как цена этих услуг.

2. В авторской трактовке представлены различные формы социальных практик в налогообложении. Исследуется взаимосвязь сферы «бизнеса» и сферы «бюджета» на уровне решения принципиального вопроса налогового администрирования об истинном характере взаимоотношений налогового органа и налогоплательщика, который заключается в институциональном разрыве между формальными правилами и неформальными практиками. Этот институциональный разрыв позволяет поддерживать существующую власть и минимальный уровень коррупции, необходимый для ее постоянной подпитки.

3. Выявлено, что бизнесу - по крайней мере, многим его группам - не хватает не столько желания выйти из «тени», сколько силы и независимости, чтобы такой выход осуществить. Бизнес нуждается в том, чтобы население воспринимало его как носителя не только частных и групповых, но и общенациональных интересов и представляло себе причины, которые мешают ему в таком качестве состояться. Причины этого таковы, что самостоятельно выносить их на всеобщее обозрение и обсуждение он не решается, поэтому бизнес «спасается» путём применения всё новых форм социальных технологий в налогообложении. *Налоги*, соединяя эти различные по интересам экономико-хозяйственные сферы, призваны их *балансировать*, стимулируя развитие каждой из них, тем самым в той или иной мере решая *гоббсовскую проблему* социального порядка. В этом контексте заключается и *социально-экономический смысл* современной системы налогообложения.

*Налоги*, соединяя *бизнес* и *бюджет* - эти совершенно различные по своим особым интересам экономико-хозяйственные сферы, - призваны их *балансировать*, и должны делать это на уровне *двустороннего договора*,

---

<sup>1</sup> См.: Волков В. Конкуренция за налогоплательщика: исследования по фискальной социологии. Москва: МОНФ, 2000. С. 26-48.



которым задается направление движущегося финансового потока. Его социально-экономический смысл - переход права собственности на финансовые ресурсы. Решение проблемы в теоретическом плане здесь в том, что должно выявляться содержание *двустороннего договора* на взаимное движение финансовых потоков в обе стороны.

4. Выявлены схемы уклонения от налогов и ухода от налогообложения и представлены социальные технологии и механизмы для властных структур региона по решению вопросов оптимизации налогообложения - проведения мероприятий в рамках действующего законодательства, связанные с выбором времени, места и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений. Определено, что *социальные технологии* выступают в двух формах: как структурный элемент системы технологически оформленный программный продукт; и как деятельность, связанная с реализацией намеченной цели. Социальные технологии связаны с системой методов выявления и использования *«скрытых потенциалов»* социальной системы в соответствии с целями ее развития и совершенствования; поэтому *в области налогов инновационные социальные технологии* дают реальную возможность прототипировать социальные приемы и процедуры и в области налогообложения, или фиска.

5. Доказано, что роль инновационных социальных технологий сегодня возросла, и это вызвано тем, что в рыночной экономике инновации представляют собой оружие конкуренции, ведущее к снижению себестоимости и цен, росту прибыли, созданию новых потребностей, притоку денег, повышению имиджа (рейтинга) производителя новых продуктов, открытию и захвату новых рынков. Смысл и назначение такой технологии - оптимизировать экономико-управленческий процесс.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что на основе выявления экономических, социокультурных и политических барьеров на пути развития предпринимательства и выявления уровней налогового администрирования, выяснения механизма обеспечения социальных и политических интересов, определения степени общественной поддержки предпринимательской деятельности могут быть выработаны прогнозы развития социально-политической структуры региона.

Апробация работы. Теоретические, методические и практические результаты, полученные в ходе исследования, излагались автором в докладах

и сообщениях на всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях и семинарах. Диссертация была обсуждена и одобрена на заседании кафедр экономической теории Тюменского государственного нефтегазового университета и социологии и социального управления Тюменского государственного университета.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы.

## СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы, характеризуется состояние научных исследований и степень разработанности данной темы в социологической, управленческой, экономической литературе, формируются проблема, цель, задачи, объект и предмет исследования, представляется эмпирическая база диссертационной работы, раскрывается её новизна и положения, выносимые на защиту, и её практическая значимость.

В первой главе «*Методологические принципы исследования практик налогообложения*» даётся сущность современной системы налогообложения; раскрываются структура и факторы развития инновационных социальных технологий; представляется опыт философской и историко-социологической интерпретации российского налогообложения.

Автор исходит из понимания социальных практик, представленной французской школой *экономики конвенций*, разработанной Л. Болтански и Л. Тевено<sup>1</sup>. Ключевая идея заключается в том, что *социальные технологии* можно представить как модели и институты, призванные *трансформировать неопределенность* в поддающиеся просчитыванию решения проблем, когда имеется способность сохранять существование нескольких режимов оценки ситуации. Трансформация неопределенности превращается в механизм извлечения дохода при решении *проблем налогового администрирования*; в наших руках оказывается *одна из форм социальных технологий* на уровне инновационных решений, действий в налогообложении. Концепция бизнеса как эксплуатации неопределенности переформулируется в терминах *социальных технологий*, где сфера «бизнеса» есть способность оборачивать себе на пользу налоговые ситуации, возникающие в результате

---

<sup>1</sup> Болтански Л., Тевено Л. Социология критической способности // Журнал социологии и социальной антропологии. 2000. Том 3. № 3. С. 66-83.

неоднозначности бюджетирования и рынка, эксплуатировать эту неопределенность в терминах «дополнительных доходов» как изобретения новых способов теневой активности.

Связь *экономической социологии* с проблемами современной российской *системы налогообложения* состоит, по мнению автора, в том, что существующий механизм налогообложения предпринимательства оказывает дестимулирующее воздействие на предпринимательский сектор. Имеется в виду не только чрезмерная величина налоговых ставок и общий объем налоговых платежей, но и нестабильность налоговой среды, сложность и размытость процедур налогообложения, большое число налогов, а также институциональные проблемы (невозможность вовремя получить качественную информацию о налогах, сложные отношения с налоговыми органами и чиновниками), что негативно влияет на *экономическое поведение* и предпринимателей, и налоговиков, выражающееся в процессе движения финансовых ресурсов из сферы *бизнес* в сферу *бюджет* и обратно.

*Философский смысл* налоговых категорий автор усматривает в том, что *налог* есть жертвование средств каждого во благо общества. В налоге автор видит элемент решения гоббсовского вопроса *социального порядка*: как вообще возможно существование общества. Анализируя вопрос *проблемы порядка* с теоретико-социологических позиций, Дж Тёрнер отметил, что не обязательно приписывать мотивы людям «в их естественном состоянии» и не обязательно рассматривать «естественный социальный порядок как непрекращающуюся войну между людьми»<sup>1</sup>; важнее проявить интерес к тому, как создаются, сохраняются и изменяются *модели социальной организации*. Развивая анализ *гоббсовской проблемы порядка*, Т. Парсонс дал ответ в теории структурного функционализма понимание того, почему действие небеспорядочно и структурировано. Та или иная *форма налога* была элементом решения проблемы порядка и равновесия<sup>2</sup>.

Если для Томаса Гоббса «*проблема порядка*» состояла в том, насколько возможен социальный порядок, то для современного социологического анализа и исследования этот центральный вопрос трансформируется в вопрос об условиях, при которых различные образцы социальной организации

---

<sup>1</sup> Тернер Дж. Структура социологической теории: Пер. с англ. М.: Прогресс, 1985. С. 27.

<sup>2</sup> Парсонс Т Система современных обществ / Пер. с англ. Л.А. Седова и А.Д. Ковалева. Под ред. М.С Ковалевой. - М.: Аспект Пресс, 1997. С. 107.

создаются, поддерживаются, изменяются и разрушаются. Отвечая на этот главный вопрос, автор видит концептуальную перспективу исследования *налогов в экономической социологии* введением ряда понятий, обозначающих фундаментальные процессы *институционализации налогов* в обществе.

Автор, ссылаясь на классиков социологии, приходит к выводу о том, что *концепция социального порядка* предполагает *налог* как атрибут существования общества: и как жертва каждого во благо всех. Поэтому *налог* есть элемент общественного договора между государством - «бюджетом» и свободным предпринимательством - бизнесом как наиболее рационального или оптимального решения проблемы социального порядка. Развивая данное основополагающее положение, автор концептуально исходит из того, что *приемлемые для всех*, или просто «*хорошие*», *налоги* должны способствовать достижению равновесия между общественными, корпоративными и личными интересами и тем самым обеспечивать общественный прогресс.

В понимании *социально-экономической сущности современной системы налогообложения* автор опирается на то, что по мере развития рыночных отношений и укрепления института собственности *налоги* приобретают свойства *регулятивного* элемента *воспроизводства* как *экономического*, так и *социального*, становясь действенным фактором прогресса - экономического роста. При этом рыночные условия хозяйствования, всё возрастающее значение в жизнедеятельности общества институтов частной собственности и конкуренции так формируют отношения между *бизнесом* и *бюджетом*, что между ними возникает не только *примирение*, связанное с пониманием необходимости общественного договора, но и *конкуренция*, связанная с борьбой *за ресурсы*, определяющей продуктивность бизнеса. К *управляющим* факторам, определяющим результативность бизнеса, относятся такие *объективные* слагаемые социально-экономического потенциала, как ранее накопленный капитал всех типов (производственный, финансовый, социальный), информация, трудовые и другие ресурсы. Далее следует цепочка других факторов, благоприятствующих или сдерживающих развитие бизнеса: наличие (отсутствие) высоких технологий, создающих (или нет) конкурентоспособные потребительские продукты; искусство менеджмента (умения и опыт менеджеров); ценностные методы ценообразования, ориентированные на конкретных потребителей, клиентов и конкурентов, и многое другое. К *управляющим* факторам, определяющим результативность

бизнеса, автор относит *субъективные* слагаемые социально-экономического потенциала: экономико-социальные и, что немаловажно, *морально-этические ценности*, идеологии, цели и «мифологемы», которыми руководствуется административно-властный аппарат при отправлении своих полномочий, особенно при реализации конкретной политики управления. На основе такой конструкции анализируются противоречия *формальных* и *неформальных* форм управления - как главные в решении практических проблем изъятия налогов в инновационном механизме социальной практики.

Подводя итоги представления *сущностных характеристик социальных технологий*, автор выделяет следующие существенные моменты: социальная технология - это способ достижения общественных целей; его сущность - в пооперационном осуществлении деятельности; операции разрабатываются предварительно, сознательно и планомерно; эта разработка проводится на основе научных и практических знаний; при разработке учитывается специфика той области, в которой осуществляется деятельность; социальная технология выступает в двух формах: как проект, содержащий процедуры и операции, и как деятельность, построенная в соответствии с этим проектом.

В контексте разрабатываемой автором практики *социальных технологий* приводится анализ возможностей совершенствования налогообложения.

Во второй главе «Анализ проблем налогового администрирования» рассматривается современное состояние системы налогообложения и ее взаимосвязь с потребительским и инновационным поведением; исследуется проблема деформализации правил в российской экономике, где институт налогообложения рассматривается как одна из форм социальных технологий как в сфере предпринимательства, так и бюрократии; даётся оценка и предлагается авторское решение проблем налогового администрирования.

В рамках новой рыночной модели, где государство должно выступать не собственником, а гарантом прав собственности, налогообложение начинает играть решающую роль. В рыночной экономической системе, основой которой являются самостоятельные хозяйствующие субъекты, отчуждение части дохода, получаемого юридическими и физическими лицами от использования находящихся в их собственности активов, становится главным материальным источником деятельности государства.

Было показано, что налогообложение соответствует определенному информационно-техническому, административному, институциональному и

управленческому потенциалу. На макро- и мезоуровнях это имеет определяющее значение, ибо посредством налогообложения государство может пользоваться формирующимися ресурсами. Здесь возникает три ключевые проблемы. Во-первых, на что государство и регион использует эти ресурсы? Во-вторых, как государственная и как региональная функции налогообложения влияют на социально-экономический процесс? Наконец, как работают инновационные социальные технологии в налогообложении в качестве элементов регионального управления? Делая попытки ответить на эти вопросы, автор приходит к необходимости выявить сущность налоговой системы России, которая заключается в противостоянии бизнеса и бюджета.

Феномены бюрократического и предпринимательского поведения представлены в диссертации на одной общей основе – как функции, действие которой направлено на *извлечение дохода* из факторов неопределенности среды, и ориентированной на *любой тип вознаграждения* – материального или/и социального (бюрократической ренты, предпринимательской прибыли, изменения статуса, имиджа, престижа и т.п.), основанного на принципе выживаемости. Тогда контрактные отношения представляются с *точки зрения экономической социологии* как процессы оптимизации (на основе заданных критериев) практики налогов в условиях ограниченных ресурсов.

Люди тогда рассматриваются как рациональные существа, пытающиеся реализовать собственные интересы в мире редких ресурсов. При таком подходе поведение бюрократов, менеджеров, политиков, предпринимателей, бизнесменов трактуется как поиск оптимального распределения (аллокации) имеющихся редких ресурсов для получения материальных и социальных выгод и одновременного сохранения ниши рынка или своего статуса (поста) или обеспечения переизбрания на следующий срок и др. Идею этого подхода предложил Р. Мертон в рамках развиваемой им социологической концепции структурного контекста.

Авторский вклад в приращение научных знаний по этому вопросу – попытка операционализации его идеи в контексте разработки концепции контрактного подхода, где все экономические системы представляют собой то или иное сочетание социальных и деловых сетей как функционирование и взаимодействие фирм и рынков. Уже само существование и бюро, и фирм и их эффективность обусловлены стремлением снижения транзакционных издержек их представителями, развитием внутренних и внешних контрактов

для повышения надежности работы. И *бюро* и *фирма* представляют собой структурированные деловые сети коммуникаций, определяющие уровень эффективности проводимых сделок (контрактов), снижающих моральный риск оппортунизма, определяемый в терминах Уильямсона как оппортунизм – эгоистическое поведение по преследованию личных интересов с использованием коварства. В рамках этой логики *цель* осуществления и поддержания контрактных отношений определяется как реализация *функции выживаемости* бюро. При нарушении или невозможности осуществления легального контракта все функции выживаемости обеспечиваются специально организационными методами - заключением «*нелегальных контрактов*».

Деловые группы (сети) *предлагают защиту* любых контрактов, причем сами создают спрос и предложение при наименьших расходах, идентифицируют заинтересованных агентов и организуют управление необходимой информацией. Все эти критерии применимы к более жестким нелегальным рынкам, таким, например, как "*рынки преступлений*", структурированные соответствующими «деловыми сетями» - контрабандой, наркотиками, азартными играми, проституцией, коррупцией, различными криминальными организациями. Они, как и легальные организации, тоже интернализуют трансакционные издержки, развивают схемы внутренних и внешних контрактов для их защиты, *повышения надежности* сделок.

В рамках развития этой логики существование, к примеру, *коррупции* в налогообложении как элемента контрактных отношений определяется невозможностью сделать дело иначе, как посредством нарушения легального контракта, причем аналогичным организационным методом - заключением контракта, только нелегального. Так, для тех же криминальных фирм и бюро, действующих на "нелегальных рынках", та же коррупция, угроза или реальное использование насилия являются средствами для снижения трансакционных издержек от нелегальной деятельности. Последняя характеризуется такими признаками, как отсутствие контроля нейтральной инстанции (к помощи которой можно обратиться в случае нарушения контракта); возможность задержания товара; арест властями участников контракта. Чтобы обеспечить свою *надежность*, стабильность и развитие, такой рынок создает свою систему защиты. Комбинированное использование угрозы, насилия и коррупции обеспечивает защиту от преследований со

стороны налоговых органов и в целом позволяет снизить неопределенность нелегальной сделки, связанную с асимметрией и неполнотой информации.

Нелегальный контракт этого типа должен соблюдаться очень узким кругом лиц – как предпринимателей, так и чиновников, участвующих в нелегальных операциях, что и приводит к созданию интегрированной деловой сети с достаточно высокими показателями ее эффективности.

Важная характеристика налоговой системы, действовавшей до 2002 г., - ее ориентация на задачи первого этапа рыночных реформ, прежде всего на финансовую стабилизацию. Отсюда - инерция высокого уровня номинального налогового бремени (высокие ставки налогов) и предпочтение налогов, легче администрируемых. Отсюда предпочтение косвенных налогов прямым, поскольку они точно следуют за динамикой цен, облегчая сбалансирование бюджета.

Критика исторически сложившихся форм государственной налоговой системы основана на том, что правительства подчас путем насильственных мер присваивают ресурсы ради целей, вовсе не ориентированных на благо всех налогоплательщиков; и власти прибегают к методам, отрицательно воздействующим на распределение ресурсов или развитие экономики. В этом случае налоги считаются даже «двойным экономическим злом». Выход из такой ситуации - инновационные социальные технологии в налогообложении как элементы, противодействующие «двойному экономическому злу». Этим и обусловлена *актуальность социологического анализа налоговой системы* и определенных *инновационных вмешательств* как действия *социальных технологий*. Автор сталкивается с необходимостью выявить цель и последствия такого вмешательства.

Рассматривая технологическое решение собственно *социальных* в узком смысле слова проблем, автор приходит к заключению о том, что предметом особой заботы является создание гарантий для социальной справедливости, осуществление на деле меры труда и меры потребления. Актуальной в этой связи является *социальная роль форм собственности*, методов организации труда в промышленности, сельском хозяйстве, в сфере быта, в торговом и коммунальном обслуживании *любого региона*. Управление социальными процессами охватывает и такую важную сторону жизни трудящихся, как их здоровье, обеспечение отдыха, социальная защита. Все это непосредственно связано с активностью власти — федеральной и региональной, которая,



изменяя налоговую политику, манипулируя налоговым механизмом, устанавливая ставки налогов и предоставляя хозяйствующим субъектам той же инновационной сферы определенные льготы в виде изъятий (выведения из-под налогообложения отдельных объектов), скидок (сокращения налогооблагаемой базы) или налоговых кредитов (уменьшения налоговой ставки), может в известных пределах стимулировать инновационную активность, побуждая фирмы внедрять новые технологии и не обязательно инновационные налоговые технологии.

Анализируя проблему поиска ресурсов для предприятия, автор приходит к заключению, что одним из принципиально важных таких ресурсов оказывается его способность к нахождению ресурсов как таковых. В этом контексте список *проблем налогового администрирования*, которые предстоит решать бизнесу, расширяется: зачет и возврат излишне уплаченных сумм; порядок и нормы уплаты пени; отказ от услуг банков или, напротив, открытие множества счетов в банках с целью уклонения от налогов и методы борьбы с этими явлениями; соотношение административной и судебной процедур в налоговых апелляциях; введение идентификационных номеров налогоплательщика как основа системы налогового администрирования и другие. Ставится принципиальный *вопрос налогового администрирования: каков истинный характер отношений налогоплательщика и налогового органа?*

С самого начала и до сих пор взаимоотношения налогоплательщиков и налоговых органов преимущественно строятся по формуле: со стороны налоговых органов - законность по форме (налоговики и таможенники – «самые большие законники») и произвол по существу, со стороны налогоплательщиков - держаться подальше, не спорить и укрывать доходы. Эта неформальная экономико-социологическая ситуация, которая подлежала и анализу, и исследованию.

В третьей главе «*Оценка социальных технологий в налогообложении*» делается попытка выявления схем уклонения от налогового обязательства.

С этой целью автором были проведены социологические исследования, в основу которых положены анкетирование и неформализованные интервью с экспертами и предпринимателями Тюменской области. На основе полученных преимущественно качественных данных автор попытался описать различные схемы ухода от налогов, масштабы и динамику

использования неучтенного наличного оборота, а также мотивы и издержки уклонения от уплаты налогов в такой форме с точки зрения самих субъектов налогового обязательства.

Выявлены следующие основные схемы уклонения от уплаты налогов с использованием неучтенных наличных средств: «традиционная», «базовая», «обратная» (или «обезналичивание», равнозначное «отмыванию денег»).

Сущность *традиционной* схемы использования неучтенного наличного оборота в целях уклонения от уплаты налогов состояла в том, что её применение было возможно в случае, когда налогоплательщик получает часть выручки в наличной форме; часть операций является нелегальной; схема строго связана с занижением уровня валового дохода; сделки, совершаемые налогоплательщиком с поставщиками и покупателями, остаются реальными.

*Базовая* схема уклонения от уплаты налогов с использованием неучтенных наличных (обналичивание), по мнению респондентов и экспертов, является типичной для большого числа фирм и предприятий.

Основная идея схемы заключается в фиктивном замещении тех элементов валового дохода, которые в наибольшей степени подпадают под налогообложение (зарплата и прибыль), такими элементами, которые облагаются по минимальным ставкам (материальные затраты, относимые на себестоимость). Основанием для такого "замещения" выступает договор между предприятием-налогоплательщиком и так называемой фирмой - "однодневкой". Налогоплательщик переводит свои денежные средства в безналичной форме на банковский счет фирмы-"однодневки" в обмен на некий фиктивный отчет о проделанной работе. В обмен на банковский платеж в адрес фирмы-"однодневки" "клиент" получает назад свои денежные средства в форме неучтенных ("черных") наличных, за вычетом комиссии фирмы - "однодневки". Неучтенные наличные средства используются для выплаты неофициальной заработной платы или в качестве предпринимательского дохода. В результате сделки "клиент" существенно сокращает свои налоговые платежи, а его финансовая отчетность остается чистой и прозрачной. С точки зрения налоговой инспекции получается, что данная фирма просто потратила некоторые средства в обмен на некоторые товары или услуги.

*Обратная* схема («обезличивание», равнозначно «отмыванию денег») перевода неучтённых наличных в официальные безналичные счета выглядит следующим образом: она применяется в случае, когда налогоплательщик получает свою *выручку в наличной форме*; она включает определенные *фиктивные операции*; субъект уклонения от уплаты налогов - это, как правило, предприятие, а не физическое лицо. Данная схема является источником неучтенного (или "чёрного") товара. Чаще всего эта схема применяется вновь созданными розничными торговыми фирмами, которые работают на оптовых или мелкооптовых рынках в крупных и средних городах. В качестве мотивов использования этих схем нужно выделить слишком высокий и несправедливый уровень налоговых платежей с точки зрения предпринимателей - *бизнеса*. С точки зрения *бюджета* - даны рекомендации по выявлению бизнес-групп, где складываются благоприятные условия для ухода от налогов, в том числе с явными нарушениями, выявляемых при анализе отчетности.

Налоговые органы всегда имеют определенный план по сбору налогов. В рамках этого плана каждая местная налоговая инспекция должна собрать определенную сумму налогов и штрафов. Для выполнения этой задачи каждая инспекция обладает неким штатом сотрудников. При этом на подведомственной ей территории всегда расположено какое-то число крупных и средних фирм, а также ряд малых предприятий. Налоговое законодательство является весьма сложным и запутанным. Поэтому при проверке крупного или среднего предприятия налоговый инспектор обычно может найти те или иные ошибки в бухгалтерском учете либо в порядке начисления налогов и обязать предприятие заплатить большую или меньшую сумму дополнительных налогов и штрафов. Качество бухгалтерского учета в малом бизнесе, как правило, ниже, чем на крупных и средних предприятиях.

При проверке малого предприятия налоговый инспектор почти всегда может собрать определенную сумму дополнительных налогов и штрафов. В случае малого предприятия, скорее всего, он затратит на проверку меньше своего рабочего времени, но и потенциальные дополнительные доходы бюджета будут ниже - просто в силу иных масштабов бизнеса. Однако в случае неотчитавшегося малого предприятия налоговый инспектор должен был бы потратить массу времени на поиски директора фирмы, ее главного бухгалтера, собственников, на восстановление ее документации. Объем же

дополнительно полученных налогов и штрафов может быть не выше, чем в случае с отчитавшегося малого предприятия, особенно, если неотчитавшаяся фирма окажется каким-нибудь малым производственным предприятием, которое прекратило свою деятельность из-за низкой конкурентоспособности его продукции или услуг, но официально не было ликвидировано, так как это весьма дорогостоящая процедура. Таким образом, для типичного налогового инспектора в целом проще регулярно посещать с проверками "стационарные" предприятия (как крупные, так и малые), чем искать "блуждающие" фирмы.

Обратная схема частично объясняет, откуда фирмы - "однодневки" берут неучтенные наличные средства для удовлетворения потребностей своих клиентов в рамках базовой схемы. Однако, согласно оценкам экспертов, большая часть наличных средств для базовой схемы обеспечивается группой мелких и средних коммерческих банков. Это фактически самостоятельный и весьма прибыльный бизнес. По мнению всех респондентов и экспертов, основной причиной распространения неучтенного наличного оборота является слишком высокий уровень налогообложения заработной платы (включая отчисления на социальное страхование) в сравнении со слишком низким уровнем социальных гарантий. Руководители предприятий были бы даже готовы платить умеренный налог на прибыль, поскольку, по их мнению, это относительно "справедливый" налог. Среди косвенных причин распространения базовой и обратной схем назывались их простота и низкий риск раскрытия налоговыми органами.

Многие респонденты полагают, что раскрытие подобных теневых операций возможно только при излишнем распространении информации или в том случае, когда кто-то из лиц, непосредственно вовлеченных в схему, сам предоставит налоговой инспекции необходимые данные.

В действительности, однако, все не так просто. По мнению автора, сложилась ситуация, при которой правительство уже несколько лет назад могло бы прекратить или, по крайней мере, существенно ограничить уклонение от уплаты налогов в подобных формах, но оно не делает этого.

Среди мер по совершенствованию налогового администрирования следует выделить следующее.

Важнейшее значение в современных российских условиях имеет борьба с противозаконным уклонением от налогов, осуществляемым в том числе путем проведения ряда хозяйственных операций наличными деньгами, не

учитываемыми в официальной бухгалтерии. В целях борьбы с "короткоживущими предприятиями", которые специализируются на "обналичивании", т.е. оказании фиктивных услуг (возврате заказчику наличных денег за вычетом комиссионных вместо предоставления оговоренных в договоре услуг), через которые осуществляется нелегальный оборот наличных денег, следует, в первую очередь, предпринять ряд мер. Нужно ужесточить правила государственной регистрации юридических лиц (наличие офисного помещения, проверка сведений о физических лицах-учредителях, повышение требований к уставному капиталу предприятий).

Для борьбы с "обналичиванием" денег через заключение фиктивных сделок на оказание услуг (маркетинг, консалтинг, реклама, НИОКР и пр.) следует ввести процедуру специальной регистрации в налоговых органах поставщиков подобных услуг. Условиями такой регистрации могут быть: полная ответственность учредителей по долгам организации, либо наличие определенной налоговой истории, либо предоставление обеспечения исполнения налоговых обязательств (залог, банковская гарантия и пр.). При отсутствии у поставщика таких услуг лицензии налоговых органов условием принятия к вычету из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и зачета по НДС средств, потраченных заказчиком на их приобретение, должно быть внесение заказчиком авансового платежа по налогу на прибыль и по НДС за своего контрагента. Следует расширить перечень случаев, когда налоговым органам предоставляется право доначислять налоговое обязательство сторон сделки, исходя из рыночных цен. Действующая налоговая система не обеспечивает поступление доходов от региональных и местных налогов в бюджеты тех регионов и муниципальных образований, где реально осуществляется хозяйственная деятельность. Поэтому необходимо уточнить порядок уплаты налогов филиалами предприятий и изменить определение места деятельности налогоплательщика.

Меры по обеспечению исполнения налогового обязательства должны строиться исходя из того, что, если основная сумма налоговой задолженности и пени исчислены налогоплательщиком самостоятельно, то они могут взыскиваться за счет его имущества в бесспорном порядке. Если налоговая задолженность исчислена по результатам проверки, то следует запретить бесспорное взыскание за счет имущества налогоплательщика.

Необходимо отказаться от судебного порядка взыскания штрафов за нарушения налогового законодательства. Взимание штрафа должно производиться в судебном порядке, только если налогоплательщик обжаловал требование о его уплате.

В заключении подводятся итоги исследования, формулируются основные предложения и рекомендации.

Содержание диссертационного исследования нашло отражение в следующих публикациях:

1. Социальная стратификация современного российского общества // Экономические и социальные проблемы национального хозяйства пореформенной России: Материалы региональной науч.-практ. конф. Тюмень: Вектор Бук, 2001. 0,4 п.л.

2. Качество жизни: сущность и взаимосвязь с другими социально-экономическими категориями // Социально-экономическое развитие региона: опыт десятилетия: Материалы региональной межвузовской науч.-практ. конф. Тюмень: Вектор Бук, 2002, (в соавторстве). 0,2 п.л.

3. Институт налогообложения как форма социальных технологий управления предпринимательством // Менеджмент в социальной сфере / Под ред. А.Н. Силина. Вып. 5. Тюмень: Вектор Бук, 2003. 0,4 п.л.

4. Основные проблемы налогового администрирования в Российской Федерации // Проблемы и перспективы социально-экономического развития стран постсоветского пространства: Материалы международной науч.-практ. конф. Тюмень: Вектор Бук, 2003, (в соавт.). 0,4 п.л.

Соискатель

М.М. Цицкиев