**ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ КАК ИНСТИТУТА СОЦИАЛЬНОГО УПРАВЛЕНИЯ**

**1. Проблемы социального рыночного типа налоговой системы и необходимость его оптимизации**

К началу 1980-х гг. на Западе социальный рыночный тип налоговой системы стал подвергаться серьезной критике. Указывалось, что к этому моменту налоговая система перестала быть эффективным регулятором экономики. Причины такого положения условно можно разбить на несколько групп.

1. Экономические причины. В развитых странах Запада уровень налогообложения чрезвычайно возрос в результате высоких ставок подоходного налога и налога на прибыль корпораций, а также расширения косвенного налогообложения. Это вызвало рост издержек производства и снижение нормы прибыли за 1970-1983 гг. с 16,4% до 10%.

2. Политические причины. Этот период характеризуется ростом недовольства широких народных масс, испытывающих чрезмерное налоговое бремя. Реальное бремя налогов значительно увеличилось в результате роста потребительских цен.

3. Социальные причины. Инфляция имела ряд социальных последствий. Обесценивались налоговые льготы плательщикам по прямым налогам, установленные в фиксированном размере. С учетом прогрессивности налоговых систем рост заработной платы вслед за инфляцией привел фактически к более высоким ставкам подоходного налога для большинства налогоплательщиков. Рост налогового бремени на работающих уменьшил деловую активность.

4. Технические причины взимания налогов. Налоговое законодательство было чрезвычайно запутано, что связанно с бесчисленными поправками, дополнениями, изменениями и большим количеством различных налоговых льгот. При этом на сбор некоторых налогов уходило больше средств, чем они давали бюджету.

В связи с этим в большинстве развитых странах мира были проведены налоговые реформы, пытающиеся модифицировать модель социального рыночного государства, сделать ее более либеральной, возродить стимулы к труду и деловой активности. Снижались ставки по подоходному налогу и налогу на прибыль, отменялись некоторые налоговые льготы. Преобразования затрагивали широкие слои налогоплательщиков, что позволяет говорить о реальном снижении налогового бремени. Вместе с тем происходило свертывание многих социальных программ.

Однако в результате налоговых реформ, на наш взгляд, не был выработан принципиально новый тип налоговой системы. В начале налоговых реформ рубежа 1970-1980-х годов много внимания было уделено экономическим концепциям А. Лэффера и М. Фридмана. Но неоконсервативные правительства Р. Рейгана и М. Тэтчер явно переоценили их возможности. В результате налоговая реформа, проведенная в США в 1981 г., не подтвердила основного положения Лэффера о том, что с уменьшением налоговой ставки произойдет резкий рост налоговой базы, возрастет деловая активность и за счет новых налогов потери бюджета будут компенсированы. Практика показала, что поступления налогов в бюджет уменьшились пропорционально снижению налоговых ставок. Это потребовало проведения новой налоговой реформы. Такие же проблемы встали перед правительством Тэтчер. Сокращение социальных программ, за которое ратовал М. Фридман, вызвало нарастающий протест большинства британцев.

Уже к середине 1980-х годов население Великобритании было согласно на повышение налогов для восстановления системы социальных услуг.

В связи с этим к настоящему моменту еще не снят вопрос о дисфункционально социального рыночного типа налоговой системы. С точки зрения экономических функций, эта дисфункциональность выражается в уклонении от налогов и дестимулирующих последствиях для экономики. С точки зрения политических функций, проявляется политическая неэффективность отсутствия реальных механизмов включения налогоплательщиков в процесс принятия налогово-бюджетных решений. С точки зрения социальных функций, социально неэффективная налоговая система порождает социальное иждивенчество и действительно ослабляет стимулы к труду и развитию. С точки зрения налоговой культуры, рост уклонения от налогов и социальное иждивенчество подрывают моральные устои общества в целом.

Теперь после налоговых реформ, не принесших качественных сдвигов, проблемы социального рыночного типа налоговой системы стали рассматриваться как более глубокие. Г. Веттерберг пишет: «Самый значительный кризис переживает сама *идея, замысел* финансирования общественного сектора с помощью налогов».

Исходя из анализа литературы, можно выделить ключевые проблемы социального рыночного типа налоговой системы - нежелание платить налоги и уклонение от них, а также нежелание эффективно работать и социальное иждивенчество. Рассмотрим их подробнее.

*Нежелание платить налоги и уклонение от них.* С точки зрения осуществления фискальной функции, основная задача налоговой системы наполнить бюджет. Но осуществлению этой задачи препятствует все расширяющееся в масштабах уклонение от налогов, которое по данным официальной статистики составляет до 1/3 положенных налоговых сборов.

Конечно, идеальным случаем является полностью добровольная уплата налогов. Принудительность подразумевает рост издержек: требуется разработать налоговое законодательство, содержать налоговую службу, тратить средства на выявление и преследование уклоняющихся от налогов. Задача государства состоит в том, чтобы свести эти потери к минимуму, апеллируя к потребности гражданах в общественных благах. Однако само по себе наличие у потенциального пользователя потребности в общественных благах еще не гарантирует его участия в коллективных действиях, необходимых для получения этих благ. В работах представителей экономики государственного сектора это явление получило название проблемы «безбилетника», возникающей тогда, когда участники экономической жизни отказываются платить за общественные услуги.

Пути решения данной проблемы не так однозначны, как кажется на первый взгляд. Размеры потребляемого общественного блага неодинаковы для разных потребителей. Наиболее обеспеченные люди, которые отдают своих детей в частные школы, лечатся в частных поликлиниках, не пользуются общественным транспортом, в силу прогрессивности налогообложения должны платить больше за благо, которое меньше потребляют: государственные бесплатные школы и поликлиники, общественный транспорт и т.д. Это одна из причин того, что люди с более высокими доходами больше склонны уклоняться от уплаты налогов. Здесь мы имеем дело с дифференциацией потребителей общественного блага, которые при этом теоретически несут равное налоговое бремя для производства этого блага. При этом, как «безбилетники» ведут себя не только те, которые не платят налоги, но и те, которые настаивают на всеобщем участии в финансировании более выигрышного для них общественного блага и, фактически, лоббируют свои личные интересы.

На Западе неуплата налога рассматривается как серьезная проблема для социального рыночного государства. Во-первых, государство недополучает бюджетные средства, в связи с этим сокращается финансирование государственных программ. Во-вторых, неплательщики налогов оказываются в более выгодном положении по сравнению с законопослушными плательщиками с точки зрения рыночной конкуренции. Это может провоцировать на уклонение других субъектов экономической активности. В-третьих, при широком распространении фискальных преступлений, ведущих к дефициту доходной части бюджета, государство может компенсировать недостаток средств введением новых налогов, ростом ставок. Все это начинает вызывать цепную реакцию.

Среди основных причин уклонения от налогов выделяются следующие: реакция налогоплательщика на рост налогового бремени, несовершенство контроля со стороны налоговых органов и сравнение последствий уплаты и неуплаты налогов. Однако в качестве основной причины уклонения обычно рассматривается экономический фактор: высокие налоги делают экономически эффективными затраты на уход от них. При этом очевидно и то, что невозможно охватить тотальным контролем все население и компании.

На наш взгляд, выделение этих причин недостаточно. Опираясь на достижения институциональной теории, мы полагаем, что оппортунистическое поведение, лежащее в основе уклонения от налогов, будет присутствовать всегда. Но здесь особую важность представляет разграничение причин оппортунистического поведения, так как по крайней мере часть из них можно устранить с помощью определенным образом организованной системы управления. Исходя из идей О. Уильямсона, Л. Тевено предлагает следующее объяснение причин оппортунистического поведения. Он описывает два способа обоснования действий: «гражданский» и «рыночный», а также четыре способа интерпретации поведения действующего лица в зависимости от положения интерпретатора.

**Таблица 4.**

**Двойная система оценок, порождающая оппортунистическое поведение /по Л. Тевено/**

Действующее лицо

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | *«гражданский»* | *«рыночный»* |
| *«гражданский»* | «солидарный» | «оппортунист» |
| *«рыночный»* | «наивный» | «реалист» |

Интерпретатор

Рассмотрим таблицу на примере выбора между уклонением и уплатой налога. Предположим, налогоплательщик уплачивает налог, руководствуясь принципом солидарности, но при этом возможно уклонение от налога, которое практикуется другими, особенно референтной группой. В таких условиях противопоставление двух несовместимых мотивов может повлиять на решение налогоплательщика. Он находится в сомнении; является его поведение правильным или он просто наивен?

Напротив, когда налогоплательщик занимает «рыночную» позицию и уклоняется от налога, то его поведение может быть истолковано либо как «оппортунистическое», если интерпретатор занимает «гражданскую» позицию и считает необходимой уплату, либо как «реалистичное», если позиции налогоплательщика и интерпретатора совпадают. Итак, налогоплательщик будет принимать решение от уплате налога, апеллируя к позиции интерпретатора. Он может найти поддержку уклонения от налога, если уплата будет проинтерпретирована как «наивное» действие, а неуплата - как «реалистичное». Иначе говоря, при изучении уплаты/неуплаты налога мы имеем дело с коллективным институционально обусловленным действием, а не единичным человеческим поступком.

Как отмечает В.М. Полтерович, когда уклонение от налога принимает массовый характер, возникает «институциональная ловушка». Если налоги слишком высоки, а система принуждения к их уплате неэффективна, то уход от налогов оказывается более выгодным для большинства налогоплательщиков. Но тогда и вероятность обнаружения каждого конкретного неплательщика мала. Чем больше масштаб уклонения от налогов, тем меньше ожидаемый ущерб от неуплаты для каждого неплательщика, что, в свою очередь, увеличивает масштаб уклонения.

Массовое уклонение от налогов приводит к возникновению соответствующей "системы обслуживания',' где разработчики и консультанты создают и внедряют новые схемы уклонения от налогов. Появляются специфические формы организации производства, искажается отчетность, уход от налогов сопрягается с бартером, неплатежами и коррупцией. Для конкретного налогоплательщика выход из теневого сектора теперь связан с высокими издержками, тем более, что единожды уплатив налоги, он «засвечивается» и «засвечивает» деловых партнеров.

Так как массовое уклонение от налогов является результатом неэффективной политики государства, то неуплата налогов оправдывается как отдельным налогоплательщиком, так и обществом в целом. Поэтому незначительное увеличение затрат на укрепление системы сбора налогов вызывает лишь рост издержек в системе уклонения от налогов, истощая экономику. Не дает результата и небольшое снижение налоговой нагрузки: те, кто не платил налоги, платить не станут, а те, кто платил, уменьшат платежи. Поэтому для государства выход из институциональной ловушки требует больших затрат - как в случае принятия «решительных мер», так и при постепенном совершенствовании налоговой системы.

Опираясь на указанные идеи институционалистов, мы полагаем, что уклонение от налога должно быть подразделено на неумышленное, умышленное и гражданский протест против налогов. *Неумышленное уклонение от налогов* обычно имеет место в связи с техническими и информационными сложностями уплаты налога. К нему ведут недостаточное налоговое образование, сложность и запутанность законодательства. *Умышленное уклонение от налогов,* как правило, происходит с целью повышения экономической эффективности хозяйственных операций. Оно должно жестко преследоваться государством. Совершенно иные характеристики имеет *гражданский протест против налогов,* включающий бойкотирование их уплаты. Конечно, для представителя юридической науки умышленное уклонение и гражданский протест - это одно и то же явление, так как имеет место умышленное нарушение законодательства. Но мы считаем, что теоретически они должны быть разведены. На наш взгляд, когда умышленное уклонение от налогов имеет повсеместное распространение и охватывает широкие слои населения - это гражданский протест против неисполнение государством своих обязанностей. Поэтому гражданский протест имеет ответный характер на действия и/или бездействие государства.

Следовательно, существенной характеристикой гражданского протеста против уплаты налогов является его массовый характер. Все общество не может являться налоговыми правонарушителями, иначе большинство субъектов управления налоговой системой теряют легальность, а государство - легитимность. В таких условиях возможна даже латентная поддержка уклонения от налога самими налоговыми администрациями, выражающаяся в сговорах с налогоплательщиками, т.е. имеет место внутреннее несогласие с действующей системой со стороны представителей налоговых органов. Следует отдельно отметить, что эти сговоры могут и не иметь характер вымогательства взяток, как это обычно описывается в литературе, а связаны с необходимостью выполнения плана взимания штрафов.

Поэтому мы полагаем, что указанное деление важно для системы управления, так как если уклонение от налогов принимает форму гражданского протеста, требуются меры, не сводимые к повышению контроля налоговых администраций, а развивающие участие гражданского общества в управлении налоговой системой.

Достаточно спорным моментом является вопрос о том, к какой группе явлений относить налоговое планирование - к уклонению от налога или отсутствию уклонения. С одной стороны, налоговое планирование как способ легальной минимизации налоговых затрат фирмы кардинально отличается от уклонения от налогов, которое всегда носит нелегальный характер, хоть и может быть легитимным. Само современное налоговое законодательство стимулирует планирование налоговых последствий, так как предусматривает неодинаковые налоговые режимы для различных ситуаций, допуская выбор метода исчисления налоговой базы и предлагая налогоплательщикам всяческие льготы.

Вместе с тем, с другой стороны, налоговое планирование стало угрозой для социального рыночного государства наряду с уклонением от налогов. Широкое распространение практики налогового планирования, особенно в условиях интернационализации развивающегося мирового хозяйства, привело к тому, что для многих налогоплательщиков экономия на налоговых платежах стало источником дополнительного финансирования и фактором, повышающим конкурентоспособность их продукции. Одновременно государство, озабоченное соответствующим снижением поступлений налогов в бюджет, стало принимать меры к недопущению такого уменьшения налоговых обязанностей.

В практике зарубежных стран отношение государства к такому уменьшению налоговых платежей в общем виде выразилось в форме концепций уклонения от уплаты налога и обхода налога. Принципиальное различие между ними заключается в том, что в первом случае налогоплательщик непосредственно нарушает налоговый закон и не может воспользоваться результатами налогового планирования, во втором же случае он хотя и косвенно нарушает налоговый закон, но при этом поступает правомерно и получает право на благоприятные налоговые последствия. К обходу налога обычно относят воздержание от совершения тех сделок, исполнение по которым ведет к необходимости платить налоги, получение дохода в тех формах, по которым установлены льготы, выезд налогоплательщика из страны для изменения налогового резидентства, заключение таких сделок, которые влекут меньшие налоговые последствия. Фактически признавая право налогоплателыцика на обход налога, государственные органы начали вырабатывать средства борьбы с такой практикой. Как правило, в законодательстве не дается четких определений уклонения от уплаты налогов и избежания налога, а соответствующие критерии развиваются в основном на основании судебной практики. И, квалифицируя поведение налогоплательщика как уклонение от налога, налоговые органы получают право самостоятельно исчислять налоговые обязательства налогоплательщика или лишать последнего определенных налоговых льгот и преимуществ. Понятно, что такая двусмысленность может вызвать протест налогоплательщика.

Рассмотрев причины и формы нежелания платить налоги, отметим, что уклонение от налогов разрушает нормативно-ролевой характер социальной рыночной налоговой системы как института социального управления, так как порождает широкий спектр дисфункций экономического, политического и социального порядка, негативно влияющих на налоговую культуру в целом.

*Нежелание эффективно работать и социальное иждивенчество.* Изучение проблемы навязанной государственной заботы и уклонения от участия в ее совместном финансировании выводит на широкий круг социальных вопросов, касающихся социального иждивенчества и политических манипуляций. Так, социологи США подробно изучили влияние на развитие личности системы широких социальных гарантий. Результаты исследований, посвященных этой проблеме, можно охарактеризовать так: «Заботливое государство делает своих граждан несчастными». Был сделан вывод, что социальные программы оказывают негативное влияние не только на «кошельки» налогоплательщиков, но и на самих получателей пособий, так как они попадают в большую зависимость от государства. Возникает вопрос, что произойдет, если экономический курс государства изменится.

Американские экономисты утверждают, что постоянное увеличение социальных программ порождает несправедливость. Сторонник теории монетаризма профессор Чикагского университета М. Фридман считает, что социальные программы развивают социальный паразитизм. По его мнению, социальные расходы не только являются дополнительным налоговым бременем, возлагаемым на предпринимателей, но и развращающе влияют на развитие всего общества, ослабляют семью, подавляют побудительные мотивы к труду, сбережениям, внедрению нововведений, препятствуют накоплению капитала. По Фридману, все проблемы с помощью налогов решить невозможно, и он предлагает жесткую монетарную политику, являющуюся средством борьбы против инфляции, «разбухания» государственного бюджета, высоких налогов и социальных программ.

При этом западные специалисты отмечают, что налоговая система все еще недостаточно прогрессивна. Как пишут К. Р. Макконнелл и С. Л. Брю, распределение доходов до вычета налогов не слишком отличается от распределения доходов после вычета налогов, что указывает на то, что прогрессивность налоговой системы фактически не приносит необходимых результатов. Это приводит к необходимости трансфертных платежей и к возникающему в связи с ними бюрократизму. Увеличение социальных программ создает неповоротливую бюрократическую систему, ведет к росту управленческих расходов, когда большая часть денег на пособия оседает в карманах чиновников. Так, по результатам проведенного исследования Эдгар Браунинг и Уильям Джонсон пришли к выводу о том, что в связи с прогрессивным налогообложением группы с самыми высокими доходами теряют 350 дол. на каждые 100 дол., полученных бедными, т. е. чистая потеря эффективности составляет 250 дол. Эти деньги теряются в процессе передачи их бедным.

Мы полагаем, что указанные проблемы свидетельствуют, что социальный рыночный тип налоговой системы как института социального управления действительно находится в кризисе.

Но этот кризис связан не сколько с высокими ставками налогов, даже не сколько с кризисом идеи, сколько с кризисом государственного управления налоговой системой. Проблемы социальной рыночной налоговой системы связаны с превышением роли государства и с уменьшением роли гражданского общества как равноправных субъектов управления налоговой системой. В таких условиях возможны утрата представления о налоге как плате за услуги и солидарность, ассоциирование налога с побором. Это в свою очередь приводит к потере такой важной дихотомической характеристики налогов, как добровольность и к росту уклонения от налогов.

Отсюда мы можем сделать вывод, что оптимизация *социального рыночного типа налоговой системы не может сводиться к снижению налогов. Здесь более важно другое: снизить государственные расходы, сократить бюрократический аппарат, развивать общественное участие в управлении налоговой системой. Следовательно, возникшие проблемы - это прежде всего проблемы управления.*

Кризис социального рыночного типа налоговой системы как института государства с точки зрения представителей экономики общественного сектора связан с неупорядоченным государственным вмешательством с помощью налогов в те сферы, где в этом нет необходимости, а также с "рациональным неведением" государства.

Основным результатом анализа необходимости государственного вмешательства должно, как правило, становится не само по себе решение об участии или полном устранении государства, а поиск эффективных путей этого участия. Часто работа над бюджетом ориентируется преимущественно на сложившиеся масштабы и структуру государственного сектора, обобщенные абстрактные цели его развития. Такой подход порождает расточительность, рост налогов и дефицит бюджета. Анализ необходимости государственного вмешательства каждый раз надо проделывать заново. Обязательна оценка того, в какой мере социальное благо может формироваться на основе предпринимательства, а также добровольной самоорганизации заинтересованных групп. Это позволит добиться удовлетворения общественных потребностей при минимальном сборе налогов.

Большую проблему эффективности государственных расходов представляет проблема рационального неведения государства. Под рациональным неведением государства понимается ситуация, когда его представители не считают рациональным предпринимать существенные усилия для получения информации, которая, возможно, способствовала бы более обоснованному выбору. Прежде всего рациональное неведение государства связано с принятием решений о государственных расходах под влиянием лоббирования. Лоббирующая группа в парламенте может добиваться увеличения государственных расходов на направления, выгодные для нее. Лоббирует свои интересы и бюрократический аппарат, который всегда склонен добиваться увеличения бюджетных расходов и, следовательно, налогов. При этом увеличение налогов приводит не к решению социально значимых задач, а к росту самого бюрократического аппарата, повышению окладов. Следовательно, расходы государства, если они не контролируются гражданским обществом, существенно отличаются от оптимальных.

Ален Турен указывает, что кризис государства состоит в том, что «государство не является теперь принципом единства общественной жизни. Его принимают как руководителя предприятия, бюрократа или как тоталитарную власть, но не в качестве агента интеграции действующих лиц общества». Неудивительно, что с помощью государства теперь невозможно решить те задачи, которые стоят перед гражданским обществом.

Какие выводы должны быть сделаны из изложенной критики? Не следует ли действительно отказаться от идеи социального рыночного государства и вернуться к либеральной доктрине, минимизирующей роль государства в экономической и общественной жизни?

В ответ на это можно привести мнение Г. Маркузе, который, критикуя не только социальное рыночное государство, но и стремление вернуться к социальным условиям XIX века, писал: «Основанием критики Государства Благополучия в терминах либерализма и консерватизма является существование тех самых условий, которые Государство Благополучия оставило позади, а именно, более низкой степени социального богатства и технологии. Однако зловещие аспекты этой критики проявляются в борьбе против всеохватывающего социального законодательства и соответствующих правительственных расходов на службы, отличные от оборонной сферы. Таким образом, обличение средств угнетения, присущих Государству Благополучия, служит защите средств угнетения *предшествующего* ему общества. На стадии наивысшего развития капитализма общество является системой подавляемого плюрализма, в которой институты состязаются в укреплении власти целого над индивидом. Тем не менее для управляемого индивида плюралистское администрирование гораздо предпочтительнее тотального. Один институт может стать для него защитой от другого; одна организация - смягчить воздействие другой; а возможности бегства и компенсации можно просчитать. Все-таки власть закона, пусть ограниченная, бесконечно надежнее власти, возвышающейся над законом или им пренебрегающей».

Жесткая критика социального рыночного государства также не учитывает того, что сам термин «социальное» в идее социального рыночного хозяйства как основы соответствующего типа государства имеет четыре значения. Во-первых, это *антропологическое* значение социального, акцентирующее внимание на взаимозависимости человека и социума. Во-вторых, это *политическое* значение социального, нашедшее свое выражение в терминах социальной, общественной политики, существующей наряду с экономической. В-третьих, это *организационное* значение социального, указывающее на необходимость организации функционирования внеконкурентных секторов экономики. В-четвертых, это *компенсирующее* значение социального, связанное с общественной заботой об определенной нуждающейся части населения и социальным обеспечением.

Таким образом, в случае оперирования всеми определениями, идея социального рыночного хозяйства представляет собой гибкую пластичную, способную к изменению концепцию. Потенциал идеи вновь должен быть востребован при оптимизации налоговой системы, так как, на наш взгляд, жесткие либеральные доктрины не могут в настоящий момент служить ее основой. Вместе с тем критика со стороны либерализма имеет рациональное зерно, если она будет использоваться с целью укрепления позиций гражданского общества.

В контексте вышесказанного важно отметить, что строительство налоговой системы современной России осуществлялось по образцу социального рыночного типа как наиболее распространенного и наиболее прогрессивного на тот момент. Заимствовались принципы налогового законодательства, структура налоговых администраций, основная структура налогов. В налоговой литературе этот процесс рассматривается как позитивное возрождение налоговой системы в нашей стране.

Вместе с тем указанные проблемы социального рыночного типа налоговой системы как института государства не только присутствуют в налоговой системе России, но уже приняли «классический» вариант «институциональной ловушки». Однако нельзя забывать, что эти проблемы - проблемы принятого в России за основу социального рыночного типа налоговой системы как института государства, поэтому их решение также невозможно без задействования механизмов участия гражданского общества.

Не исключая воздействие исторических корней на современные явления и процессы, мы вместе с тем полагаем, что основные перспективы развития налоговой системы России не отличаются от перспектив развития налоговых систем западных стран. Определенное запаздывание в строительстве рыночных институтов в России, на наш взгляд, не является свидетельством особого кардинально отличного социального и экономического пути России. Институциональная специфика любой страны и даже региона этой страны всегда будет иметь место, и в этом Россия не одинока. Однако современные институты социального управления в целом отличаются меньшим своеобразием, чем, например, культурные или религиозные. Это связано с известной унификацией систем управления во всем мире под влиянием общих тенденций глобализации, необходимости участия в мировом сообществе, образования «мировой деревни». Здесь можно отметить гораздо меньшее разнообразие и, следовательно, узкий выбор из институциональных альтернатив.

В большей части современного мира пока можно отметить тенденцию гармонизации и унификации налоговых систем, осуществляемую на основе социального рыночного типа в различных модификациях. Поэтому, несмотря на возможный поиск альтернатив, мы полагаем, что только восстановление полной закрытости России от западного мира создаст возможность для построения какой-то иной системы финансирования общественной солидарности, чем налоговая. И здесь также речь будет идти *не о принципиальной особенности России,* а об особенности *всех* государств мира, возникающей в случае подобной закрытости.

Таким образом, на наш взгляд, причины нынешнего кризиса налоговой системы имеют общий характер для тех стран мира, где взят за основу социальный рыночный тип налоговой системы, хотя, конечно, они проявляются в разной мере. Эти причины коренятся в кризисе системы управления, передаче основных функций государству и самоустранении гражданского общества. Именно это приводит к бесконтрольной деятельности государственных чиновников и представителей сильных лоббирующих групп, которые ослабляют само государство и, пытаясь поставить перераспределительный механизм налоговой системы на службу своим интересам, искажают социальное содержание налоговой системы. Поэтому необходима оптимизация налоговой системы как института социального управления.

Оптимизация института - это нахождение для него наилучшего состояния и приведение в это состояние. Оптимизация налоговой системы в литературе обычно рассматривается в нескольких аспектах: как оптимизация структуры налогов с точки зрения повышения благосостояния народа, конкурентоспособности разных сегментов рынка, собираемости налогов, уменьшения налоговых платежей; как оптимизация работы налоговых администраций с точки зрения улучшения разных параметров деятельности: контроля за уплатой налогов, информирования налогоплательщиков и т.д.; как оптимизация взаимоотношений между субъектами управления налоговой системой.

Такая оптимизация может осуществляться в форме реформирования. Однако сложность институциональных изменений не соответствует сложившемуся восприятию термина «реформы» как исключительно государственного вмешательства в происходящие в обществе процессы. Например, автор «Толкового словаря обществоведческих терминов» Н.Е. Яценко предлагает следующее понимание: социальная реформа - это «осуществляемое сверху правящими кругами, обычно прогрессивное, преобразование, изменение, переустройство какой-либо стороны общественной жизни, не уничтожающее основ существующей социальной структуры». В соответствии с этим подходом предложения по проведении налоговой реформы вносят высшие органы государственной власти.

Необходимость широкой легитимации институтов привела к развитию такого научного направления, как институциональная теория реформ. Однако ее основные положения группируются не вокруг собственно процесса реформирования, а вокруг его последствий, и по сути также представляют теорию оптимизации и институционализации уже произведенных с помощью реформы изменений.

Исходя из сказанного, мы полагаем, что оптимизация социального рыночного типа налоговой системы как института социального управления может сбалансировать интересы государства и гражданского общества в управлении налоговой системы, чем уменьшить уклонение от налогов, социальное иждивенчество, сокращение деловой активности. В качестве инструмента и цели оптимизации взаимоотношений гражданского общества и государства в налогово-бюджетной сфере может служить общественное участие в управлении налоговой системой.

**2. Развитие общественного участия в управлении налоговой системой**

Общественное участие - это влияние институтов гражданского общества на принимаемые властью решения, их подготовку и исполнение. Главными характерными чертами общественного участия является его предупредительный и прецедентный характер. Оно имеет предупредительный характер, потому что вместо борьбы с последствиями обращается к первопричине, изменяя механизмы принятия решений. Общественное участие носит прецедентный характер, так как, развиваясь в одной области, оно задает координаты отсчета и цели, которые могут быть достигнуты в других областях.

К настоящему моменту теоретически обоснована структура поддержки общественного участия, которая включает в себя три ключевых элемента: доступ к информации и прозрачность, собственно общественное участие в процессе принятия решений и доступ к контролю и правосудию. Каждый из них в свою очередь структурирован в виде набора элементов, поддающихся оценке, и ряда принципов.

*Доступ к информации и прозрачность.* Прежде всего, участники должны иметь доступ к информации - конкретной, понятной, полной и своевременной. Прозрачность достигается через ясное целеполагание, документирование, общественный контроль, локальность и координированность процесса. Смысл прозрачности заключается не столько в доступности информации, сколько в ее активном использовании. Прозрачность не есть ценность сама в себе. Она должна стать средством достижения изменений в обществе, таких, как возможность общественного участия.

*Собственно общественное участие в процессе принятия решений.* Необходимо учитывать мнения общественности, высказанные в ходе обсуждения. Это достигается легче, если обсуждение проводится на альтернативной основе. Процесс должен быть направлен на расширение участия, а не на его сужение до уровня нескольких "избранных". "Хорошее" участие предполагает вовлечение общественности на ранних стадиях и расширение участия по мере конкретизации проекта. Необходима поддерживающая инфраструктура - выделение специальных и довольно значительных средств и организационных ресурсов для обеспечения процесса участия.

*Доступ к контролю и правосудию.* Стоит уделять особое внимание контролю за исполнением принятых решений - в частности тех, на которые общественность оказывала влияние, и мониторингу их эффективности. Должна быть установлена ответственность в случае неисполнения принятых решений и нарушения гражданских прав.

Коммуникативный характер общественного участия связан с возможностью диалога субъектов, обеспечиваемой доступом к процессу принятия решений и контролю над их исполнением.

Мы полагаем, что достоинства развития общественного участия в управлении налоговой системой очевидны и связаны с легитимацией налоговой системы. Кроме контроля налоговых администраций неплательщики налога еще попадут под контроль институтов гражданского общества. Издержки на постоянное информирование граждан компенсируются возможностью сокращения контролирующего государственного аппарата и главное - уплатой налога.

Однако, и это важно, общественное участие еще нуждается в государственной поддержке. Это не изолированный от государства механизм, а сосуществующий с государством. Таким образом, развитие общественного участия в управлении налоговой системой выгодно как гражданскому обществу, так и государству. Общественное участие в определенной мере позволяет преодолеть кризис нормативно-ролевого института социальной рыночной налоговой системы, усиливая коммуникативную составляющую этого института.

В соответствии с предложенной выше характеристикой общественное участие в управлении налоговой системой - это не системообразующий, а оптимизирующий элемент налоговой системы как института социального управления, т.е. не собственно ее строительство как института гражданского общества, а оптимизация наличного социального рыночного типа налоговой системы как института государства.

Обоснуем оптимизирующую роль общественного участия, исходя из комплексного обзора рассмотренных в нашей работе проблем. Описав в первой главе многосубъектность управления налоговой системой, многофункциональность ее как института социального управления, очертив во второй главе этапы становления и перспективы развития налоговой системы, связанные с развитием гражданского общества, и указав выше проблемы наличной налоговой системы - налоговой системы социального рыночного типа, мы можем прийти к некоторым заключениям.

Сложность задачи, поставленной перед налоговой системой и внелегальном.

**Таблица 5**

**Параллельные налоговые системы в современном обществе**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | *Внелегалъностъ* | *Легальность* |
| *Больше принуждения* | Нелегальные налоговые системы | Государственная налоговая система |
| *Больше добровольности* | Неформальные сети поддержки | Легальные налоговые системы гражданского общества |

Итак, параллельные налоговые системы в основном легитимны, но могут носить как легальный, так и внелегальный характер. Легальный характер имеет налоговая система государства и легальные налоговые системы гражданского общества, созданные частным и некоммерческим секторами и органами местного самоуправления, которые в настоящий момент находятся под контролем государства. Внелегальный характер носят «неформальные сети поддержки» и нелегальные налоговые системы. «Неформальные сети поддержки» не обязательно собственно нелегальны, т.е. противозаконны. Просто их деятельность по созданию социальных благ и их финансированию в целом не может подлежать государственному контролю и регулируется обычным правом. Нелегальные налоговые системы носят противозаконный характер. Чем меньше легализация широкого круга субъектов управления налоговой системой, тем больше укрепляются внелегальные налоговые системы. Поэтому когда мы говорим об уклонении от налогов - это не означает, что налоги не платятся вообще. Скорее, речь идет о том, что налоги платят и социальные услуги получают через перераспределительный механизм внелегальных налоговые системы.

Исходя из данной трактовки, можно сделать определенные выводы об оптимизирующей роли общественного участия.

Чем больше возможность общественного участия, чем больше в нем задействовано субъектов управления налоговой системой, тем больше значение легальных налоговых систем; соответственно, чем меньше возможность общественного участия, тем скорее легальная налоговая система потеряет свою легитимность и возникнет «институциональная ловушка» одно, а легитимно совсем другое); кроме того закрытость налогово-бюджетного процесса приводит к появлению домыслов, крайне опасных для легитимности власти;

При этом было бы ошибкой противопоставлять легальные и внелегальные налоговые системы по принципу или-или. Для устойчивого функционирования обществ необходимы как те, так и другие, так как они во многом дополняют друг друга. Поэтому важно, чтобы внелегальные налоговые системы не выходили за рамки «неформальных сетей поддержки» и не криминализировались в системы нелегальных поборов. Здесь общественное участие в управлении легальными налоговыми системами даст иной эффект. Дело в том, что с помощью общественного участия появляется не только возможность воздействия гражданского общества на государство, но так как это диалог, встречная возможность влияния государства на гражданское общество с целью предотвращения его криминализации.

Охарактеризуем уже имеющиеся достижения общественного участия в управлении налоговой системой. На основе анализа литературы в управлении налоговой системой с помощью общественного участия можно выделить следующие взаимосвязанные направления.

1. Участие в налогово-бюджетных отношениях и определении приоритетов социальной политики, включая:

• общественную экспертизу доходной и расходной части бюджета;

• общественные слушания по бюджету;

• контроль за исполнением бюджета и расходованием налоговых средств;

• разработку и лоббирование своих социальных программ.

2. Участие в реформировании налоговой системы, включая:

• подготовку своих налоговых и бюджетных законопроектов;

• работу в организованных государственными органами экспертных советах, комиссиях, комитетах по налоговой реформе;

• отстаивание своих позиций в законодательных, исполнительных и судебных органах власти.

3. Культурно-просветительская деятельность, включая:

• обучение и консультирование налогоплательщиков, используя постоянно действующие бесплатные семинары, СМИ;

• издание учебников, справочной и научной литературы по налогам и бюджету;

• знакомство с зарубежным налоговым и бюджетным опытом.

4. Защита прав налогоплательщиков, включая:

• консультирование налогоплательщиков по конкретным вопросам;

• отстаивание интересов и прав налогоплательщиков в законодательных, исполнительных и судебных органах власти.

5. Организационная деятельность, включая:

• привлечение и подготовку новых сил;

• расширение охвата деятельности, за счет консолидации с коллегами, занимающимися смежными проблемами;

• расширение охвата деятельности за счет «мягкого», но постоянного давления на государственные и местные органы власти.

Исходя из указанных направлений общественного участия в управлении налоговой системой, мы должны отметить, что такой спектр деятельности не под силу отдельному гражданину. Поэтому существующая в настоящее время ориентация на работу с некоммерческими организациями, а не с отдельными гражданами, представляется нам верной. В зарубежной литературе отмечаются положительные стороны некоммерческих организаций. Некоммерческие организации рассматриваются как партнеры государства в совершенствовании законодательства, проводники инноваций, которые сохраняют государственные деньги и стоят на страже гражданских интересов. Также отмечается, что стихийный протест граждан не может заменить некоммерческие организации как долговременные структуры. Именно в некоммерческих организациях западные исследователи видят основу для гражданского участия и суть гражданского общества.

Некоммерческий сектор является весомым, но не единственным субъектом управления налоговой системой со стороны гражданского общества. В качестве таких субъектов также выступает частный сектор, органы местного самоуправления и внелегальный сектор. Однако некоммерческий сектор может и должен сплотить в своих ассоциациях представителей других секторов, что и осуществляется на практике. Среди ассоциаций и групп по интересам некоммерческого сектора есть ассоциации предпринимателей. Представители «неформальных сетей поддержки» также могут участвовать в деятельность некоммерческого сектора, возлагая на него часть своих задач. В ассоциации могут объединяться или участвовать представители налоговых администраций, и тогда взаимодействие государства и гражданского общества будет более гармоничным. Местные органы власти по сути дела обязаны координировать свою деятельность с деятельностью групп по интересам, здесь представители одного института гражданского общества активно участвуют в работе другого. Таким образом, «отсекается» нелегальный сектор, в котором налоговые правонарушения носят умышленный и антиобщественный характер.

Развитие общественного участия в управлении налоговой системой не означает, что уклонение от налогов полностью исчезнет. Однако будет возможна легализация тех правонарушителей, которые не платят налоги из-за гражданского протеста, включая тех, кто личное недоволен налоговой системой, так и опирающихся на мнение коллег, социальной среды в целом. Это явится сокращением источников уклонения от налогов и станет предпосылкой уже более строгого контроля за правонарушителями как со стороны институтов государства, так и со стороны институтов гражданского общества. Когда круг правонарушителей четко очерчен, появляется возможность сузить и регламентировать сферу «легитимного насилия» государства, сделав его действенным.

В связи с этим определенный интерес представляет то, как развивалось и как следует развивать в дальнейшем общественное участие в управлении налоговой системой. Историю отечественного общественного участия в управлении налоговой системой, на наш взгляд, следует вести с «Общества финансовых реформ» - первой в России общественной организации, призванной оказывать помощь законодательным учреждениям в финансовых вопросах. Общество образовалось в 1910 г. в Петербурге в период работы третьей Государственной думы и просуществовало до 1915 г. Оно занималось широкой сферой деятельности от культурно-просветительной работы, знакомства с зарубежным налоговым и бюджетным опытом до предложений по расширению доходной базы государственного бюджета, распределению финансовых ресурсов между центральным и местными бюджетами, контролю за исполнением бюджета. Общество имело свой печатный орган - «Известия «Общество финансовых реформ». Формой работы было обсуждение докладов на заседаниях Общества. Большинство членов Общества были депутатами Государственной думы, чем обеспечивалась быстрая связь теории и практики.

В настоящее время в России общественное участие, прямой целью которого являются оптимизация налоговой системы и лоббирование решений в налоговой сфере, строится на основе частных и некоммерческих организаций, органов местного самоуправления. Среди них можно назвать профессиональные сообщества представителей частного сектора, ассоциации защиты прав налогоплательщиков, ассоциации налоговых органов, некоммерческие организации, созданные для решения отдельных социальных задач, общественные палаты при региональных органах власти, объединяющие региональные ассоциации. Рассмотрим их подробнее.

1. *Профессиональные сообщества представителей частного сектора.* Из профессиональных сообществ представителей частного сектора, активной общественной организацией является Гильдия финансистов, действующая с 1994 г. Гильдия финансистов участвовала в разработке стратегии развития финансовых институтов России, в том числе реформировании налоговой системы.

Другая организация представителей частного сектора «Всероссийская ассоциация приватизируемых и частных предприятий» прямо ставит цель влияния на налоговую политику путем:

• представления интересов предприятий Ассоциации в органах законодательной власти;

• представления интересов предприятий Ассоциации в органах исполнительной и судебной власти;

• разъяснения изменений в налоговом законодательстве для членов Ассоциации.

Томская Ассоциация Стоматологических Компаний среди целей своей деятельности указывает следующую: «Ассоциация формирует общественное мнение по вопросам здравоохранения, способствует выработке новых механизмов по поддержке социально незащищенных слоев населения, *контролирует рациональность использования средств налогоплательщиков и информирует об этом общественность ».3*

Наиболее известной частной организацией, существенно влияющей на ход налоговой реформы в нашей стране, является «Ассоциация «Налоги России»». Данная ассоциация занимается профессиональной аудиторской и консалтинговой деятельностью. В 1996 г. ассоциация представила в Государственную Думу свой проект Налогового кодекса, лишь незначительно проигравший правительственному варианту.

2. *Ассоциации защиты прав налогоплательщиков.* Цели ассоциаций защиты прав налогоплательщиков достаточно вариативны: от проведения конференций до лоббирования интересов конкретных налогоплательщиков. В эти ассоциации обычно входят представители частного сектора - юридические лица, но могут участвовать и отдельные граждане. Так, Российское отделение Международной налоговой ассоциации проводит международные налоговые конференции с участием представителей власти, ученых, практиков. Часть организаций, функционирующих под названием «Ассоциация защиты прав налогоплательщиков», существуют во многих регионах РФ, являясь блокообразующими с Союзом Правых Сил.

С 1996 г. функционирует Межрегиональная общественная организация «Общество налогоплательщиков», которая предлагает подробные отчеты о своей деятельности, в отличие от большинства вышеуказанных ассоциаций защиты прав налогоплательщиков, в основном лишь участвующих в политической деятельности с СПС. Общество возникло в результате объединения представителей различных социальных групп, ощутивших острую необходимость в защите прав налогоплательщиков. Среди создателей Общества есть руководители, бухгалтеры предприятий и организаций, частные предприниматели, юристы, аудиторы и другие налогоплательщики. В состав Общества входят общественные организации из 5 регионов России: Москвы, Санкт-Петербурга, Пензенской, Самарской, Московской областей. Непрерывно ведется работа по расширению региональной сети. Среди задач Общества: обеспечение каждому гражданину РФ конституционного права на квалифицированную юридическую помощь в области налогового права; практическая помощь в случае злоупотреблений и произвола со стороны налоговых органов; помощь налогоплательщикам-нерезидентам; работа со СМИ; сотрудничество с ведущими специалистами, учеными в области налогообложения, налоговыми юристами, аудиторами; организация семинаров и "круглых столов" для руководителей и специалистов предприятий, учреждений и организаций различных форм собственности; развитие аналогичных некоммерческих организаций.

На первый взгляд, весьма оригинальные задачи ставит общественное движение «За право жить без ИНН». Главная цель создания данного общественного движения - это отмена ИНН. ИНН с точки зрения организаторов оскорбляет чувства верующих - православных христиан своим сходством с грозными предсказаниями Апокалипсиса. По сути - это тоже движение в защиту прав налогоплательщиков, только здесь во главу угла ставятся не материально-денежные, а духовные ценности, не право на частный бизнес, а право на свой образ жизни. Поэтому общественное движение «За право жить без ИНН» представляет собой крайне интересный пример отражения прав меньшинства налогоплательщиков. Его задачи, возможно, абсурдны с точки зрения неверующих или нехристиан, вместе с тем и меньшинство имеет право бороться за свои права. Обращает на себя внимание стремление движения выполнить свои задачи легальным и мирным способом, обращаясь к Президенту, Спикеру Государственной думы, непосредственно в Министерство по налогам и сборам. Украинские коллеги россиян - борцов против ИНН уже достигли желаемых результатов. Так, были приняты изменения в Закон Украины «О Государственном реестре физических лиц - плательщиков налогов и других обязательных платежей», позволяющие гражданам не принимать ИНН в силу своих религиозных или других убеждений.

3. *Ассоциации налоговых органов.* Помимо ассоциаций защиты прав налогоплательщиков функционируют ассоциации налоговых органов. Например, в 1997 г. была создана межрегиональная Ассоциация "Правосознание" - ассоциация содействия взысканию задолженностей по налогам и другим обязательным платежам организаций, уполномоченных органами налоговой полиции. При этом главная цель Ассоциации -пополнение государственного бюджета. Органы налоговой полиции, занимающиеся реализацией арестованного имущества, сталкиваются, как правило, с одними и теми же проблемами. Нередко арестованное имущество недоимщиков не удается реализовать в данном регионе - это имущество является слишком дорогим или не пользующимся спросом. Зато в другом регионе оно вполне может быть реализовано. Для объединения усилий в их решении создана Ассоциация. Ассоциация намерена принять участие в социальных программах регионального и общероссийского масштаба. При этом Ассоциация ставит себе задачу формирования налогового правосознания у налогоплательщиков.

4. *Некоммерческие организации, созданные для решения отдельных социальных задач.* Непосредственно не специализирующиеся в налогово-бюджетной сфере некоммерческие организации также ориентированы на участие в налогово-бюджетном процессе, определение приоритетов социальной и налоговой политики. Однако их интерес во многом ограничен желанием получить налоговые льготы и/или «строчку» в бюджете. Здесь доминируют отношения с государством по типу «патрон-клиент», что не способствует контролю за действием органов государственной власти.

5. *Общественные палаты при региональных органах власти, объединяющие региональные ассоциации.* Общественные палаты объединяют разнообразные региональные ассоциации с целью консолидированного влияния на налогово-бюджетную политику в регионе. Эксперимент по созданию такой палаты был проведен в г. Пскове. Общественная палата г. Пскова была создана ввиду отсутствия мотивации у общественных организаций к участию, затрудненности доступа к информации о действиях властей и их тенденциозности. Объединение общественных организаций должно преодолеть часть указанных проблем. Общественная палата представляет собой двуканальное влияние гражданского общества на налогово-бюджетные решения. С одной стороны, это объединение организаций некоммерческого сектора. С другой стороны, это объединение становится активным субъектом местного самоуправления.

Итак, можно констатировать, что имеется определенный опыт общественного участия в управлении налоговой системой России. Вместе с тем сложившаяся практика показывает, что общественное участие еще не стабильно, и, главное, незначителен охват рядовых налогоплательщиков. Так, «Общество налогоплательщиков» помогает десятку тысяч налогоплательщиков в год. Что же касается участия в управлении налоговой системой через органы местного самоуправления, то здесь проблематичным оказывается само участие. Не только муниципальные власти не видят в общественности участников бюджетного процесса, но и сама общественность не воспринимает себя в качестве такового. В г.Санкт-Петербурге, например, отмечается более низкая прозрачность бюджетов органов местного самоуправления по сравнению с общегородским.

Ограниченный доступ к участию - это во многом опасная тенденция, так как он может породить не демократический институт гражданского общества, а узко лоббистский институт налоговой системы, преимущества которого перед «классическим» институтом государства весьма сомнительны.

Такое положение дел имеет ряд причин. Как отмечает Т.И. Виноградова, в мировом сообществе интерес к общественному участию в бюджетном процессе со стороны организаций гражданского общества появился лишь в 1990-х годах. Здесь Россия находится почти в равном положении с другими мировыми державами, ставившими до сих пор акцент на «огосударствлении» налоговой системы.

Большая работа по подготовке общественного участия в налогово-бюджетном процессе проделана Санкт-Петербургским гуманитарно-политологическим центром «Стратегия». Данным центром подготовлен и реализуется проект «Городские жители и власти - на пути к сотрудничеству. Бюджет, который можно понять и на который можно влиять», проведены первые общественные слушания по проекту городского бюджета на 2001 год, центр подготовил рекомендации для региональных экспертов по анализу бюджетного процесса и бюджета муниципального образования. Лидеры центра сделали акцент на работе с некоммерческими организациями, рассматривая их в качестве основы для активного вовлечения граждан в бюджетный процесс.

Необходимым элементом деятельности по развитию прозрачности бюджетных процессов и общественного участия является сбор и предоставление своевременной информации. Представители центра «Стратегия» полагают, что для развития общественного участия необходимы следующие информационные продукты:

1. Бюджетная информация.

2. Методики прикладного бюджетного анализа.

3. Методики общественного участия.

4. Оценка прозрачности бюджетного процесса и общественного участия.

5. Актуальная информация о проектах и отдельных мероприятиях по развитию бюджетной прозрачности в городах-участниках сети за прозрачный бюджет.

В настоящий момент, по мнению представителей центра, возможно участие в бюджетном процессе г. Санкт-Петербурга в следующих формах: лоббизм, сбор информации, влияние на приоритеты развития города, влияние на депутатов, влияние на финансовый план-прогноз.

Серьезным препятствием для расширения деятельности некоммерческих организаций является отсутствие мотивации к общественному участию. Так, на указанных общественных слушаниях подчеркивалось, что именно участие общественной организации в формировании городских социальных программ будет определять её участие в городском бюджетном процессе, возможность получать городские социальные заказы. Однако на практике собрать представителей некоммерческих организаций оказалось достаточно сложно.

На основе практики проведения семинаров, посвященных участию некоммерческих организаций в бюджетном процессе, специалисты центра «Стратегия» отмечают, что участники семинаров значительно повышают свой образовательный уровень, а также, что немаловажно, сформировалась мотивация к общественному участию в налогово-бюджетном процессе и контроле над расходованием средств бюджета.

Мы полагаем, что постоянное привлечение граждан через частные, некоммерческие организации или органы местного самоуправления к участию в налогово-бюджетном процессе, а также непрерывное обучение, которое необходимо начать еще в школе, и станут факторами мотивации к общественному участию. Если бы дети не учились в школе читать и писать, то безграмотность являлась бы неразрешимой проблемой, замедляющей развитие общества. Точно также важно принимать принципиальные решения, позволяющие ориентироваться на перспективу, - решения, расширяющие общественное участие в управлении налоговой системой сейчас и в будущем. *Обобщая вышеизложенное в данной главе можно сделать следующие выводы:*

1. В настоящий момент поставлен вопрос о дисфункциональное социального рыночного типа налоговой системы. С точки зрения экономических функций, дисфункциональность выражается в уклонении от налогов и дестимулирующих последствиях для экономики. С точки зрения политических функций, проявляется политическая неэффективность отсутствия реальных механизмов включения налогоплательщиков в процесс принятия налогово-бюджетных решений. С точки зрения социальных функций, социально неэффективная налоговая система порождает социальное иждивенчество и ослабляет стимулы к труду и развитию. С точки зрения налоговой культуры, рост уклонения от налогов и социальное иждивенчество подрывают моральные устои общества в целом. После налоговых реформ, не принесших качественных сдвигов, проблемы социального рыночного типа налоговой системы рассматриваются как более глубокие, кризис переживает сама идея финансирования общественного сектора с помощью налогов. Ключевыми проблемами социального рыночного типа налоговой системы являются: нежелание платить налоги и уклонение от них, а также нежелание эффективно работать и социальное иждивенчество.

2. Опираясь на достижения институциональной теории, уклонение от налога можно подразделить на неумышленное, умышленное и гражданский протест против налогов. *Неумышленное уклонение от налогов* имеет место в связи с техническими и информационными сложностями уплаты налога. К нему ведут недостаточное налоговое образование, запутанность законодательства. *Умышленное уклонение от налогов* как правило происходит с целью повышения экономической эффективности хозяйственных операций. Оно должно жестко преследоваться государством. *Гражданский протест против налогов* имеет место, когда умышленное уклонение от налогов повсеместно распространено и охватывает широкие слои населения. Это - гражданский протест против неисполнения государством своих обязанностей, имеющий ответный характер на действия и/или бездействие государства. Если уклонение от налогов принимает форму гражданского протеста, требуются меры, не сводимые к повышению контроля со стороны налоговых администраций, а развивающие участие гражданского общества в управлении налоговой системой.

3. Нежелание эффективно работать и социальное иждивенчество являются показателем дисфункциональное социальной рыночной налоговой системы, связанной с неоптимальным построением перераспределительного механизма налоговой системы как института социального управления.

4. Кризис социальной рыночной налоговой системы как института социального управления связан не столько с высокими ставками налогов, сколько с кризисом государственного управления налоговой системой. Проблемы социальной рыночной налоговой системы проистекают из превышения роли государства и уменьшения роли гражданского общества. В таких условиях происходит утрата представления о налоге как плате за услуги и солидарность, ассоциирование налога с побором, что в свою очередь приводит к потере такой важной дихотомической характеристики налогов, как добровольность и к росту уклонения от налогов. Поэтому оптимизация социального рыночного типа налоговой системы не может сводиться к снижению налогов. Здесь более важно другое: снизить государственные расходы, сократить бюрократический аппарат, развивать общественное участие в управлении налоговой системой.

5. Идея социального рыночного хозяйства представляет собой гибкую пластичную, способную к изменению концепцию. Потенциал идеи вновь должен быть востребован при оптимизации налоговой системы, так как, на наш взгляд, жесткие либеральные доктрины не могут в настоящий момент служить ее основой. Вместе с тем критика со стороны либерализма имеет рациональное зерно, если она будет использоваться с целью укрепления позиций гражданского общества.

6. Проблемы налоговой системы России - это проблемы принятого за основу социального рыночного типа налоговой системы как института государства, поэтому их решение также невозможно без развития общественного участия в управлении налоговой системой.

7. Оптимизация института - это нахождение для него наилучшего состояния и приведение в это состояние. Оптимизация налоговой системы может рассматриваться в нескольких аспектах:

• как оптимизация структуры налогов с точки зрения повышения благосостояния народа, конкурентоспособности разных сегментов рынка, собираемости налогов, уменьшения налоговых платежей;

• как оптимизация работы налоговых администраций с точки зрения улучшения разных параметров деятельности: контроля над уплатой налогов, информирования налогоплательщиков и т.д.;

• как оптимизация взаимоотношений между субъектами управления налоговой системой. Данный аспект и связан с оптимизацией налоговой системы как института социального управления. Она происходит как легализация и включение в подготовку и реализацию налоговых решений одних субъектов управления налоговой системой и как повышение легитимности деятельности других субъектов.

8. Общественное участие - это не изолированный от государства механизм, а сосуществующий с государством. Поэтому развитие общественного участия в управлении налоговой системой выгодно как гражданскому обществу, так и государству. Общественное участие в определенной мере позволяет преодолеть кризис нормативно-ролевого института социальной рыночной налоговой системы, усиливая коммуникативную составляющую этого института.

9. Сложность задачи, поставленной перед налоговой системой ^финансирование общественной солидарности) и неспособность только одного субъекта управления налоговой системой - государства - справиться с решением данной задачи приводит к появлению широкого круга субъектов управления налоговой системой. Ведущая роль остается у государства, но его цели могут расходиться с целями гражданского общества. Более того, внутри самого гражданского общества существуют разные мнения относительно приоритетных целей развития и, следовательно, консенсус по вопросу конкретных направлений финансирования общественной солидарности вообще сложнодостижим. В результате, на наш взгляд, в обществе функционируют и развиваются несколько налоговых систем, только одна из которых - государственная. Мы предлагаем называть их параллельными налоговыми системами. *Параллельные налоговые* *системы* - это налоговые системы, выполняющие функции данного института социального управления в разных секторах общественного производства: легальном и внелегальном.

10. Исходя из этого, оптимизирующая роль общественного участия состоит в следующем:

• чем больше возможность общественного участия, чем больше в нем задействовано субъектов управления налоговой системой, тем больше значение легальных налоговых систем; соответственно, чем меньше возможность общественного участия, тем скорее легальная налоговая система потеряет свою легитимность и возникнет «институциональная ловушка»; кроме того, закрытость налогово-бюджетного процесса приводит к появлению домыслов, крайне опасных для легитимности власти;

• при этом было бы ошибкой противопоставлять легальные и внелегальные налоговые системы по принципу или-или. Для устойчивого функционирования обществ необходимы как те, так и другие, так как они во многом дополняют друг друга. Поэтому важно, чтобы внелегальные налоговые системы не выходили за рамки «неформальных сетей поддержки» и не криминализировались в системы нелегальных поборов. Здесь общественное участие в управлении легальными налоговыми системами даст иной эффект. Дело в том, что с помощью общественного участия появляется возможность не только воздействия гражданского общества на государство, но и влияния государства на гражданское общество с целью предотвращения его криминализации.

11. В настоящее время в России общественное участие, прямой целью которого являются оптимизация налоговой системы и лоббирование решений в налоговой сфере строится на основе частных и некоммерческих организаций, органов местного самоуправления. Среди них можно назвать профессиональные сообщества представителей частного сектора, ассоциации защиты прав налогоплательщиков, ассоциации налоговых органов, некоммерческие организации, созданные для решения отдельных социальных задач, общественные палаты при региональных органах власти, объединяющие региональные ассоциации. Вместе с тем сложившаяся практика показывает, что общественное участие еще не стабильно, и, главное, незначителен охват рядовых налогоплательщиков. Ограниченный охват - это во многом опасная тенденция, так как незначительный доступ к участию породит не демократический институт гражданского общества, а узко лоббистский институт налоговой системы, преимущества которого перед «классическим» институтом государства весьма сомнительны.

12. В мировом сообществе интерес к общественному участию в бюджетном процессе со стороны организаций гражданского общества появился лишь в 1990-х годах. Поэтому Россия находится в равном положении с другими мировыми державами, ставившими до сих пор акцент на «огосударствлении» налоговой системы. Серьезным препятствием для расширения деятельности гражданского общества является отсутствие мотивации к общественному участию. Мы полагаем, что постоянное привлечение граждан через частные, некоммерческие организации или органы местного самоуправления к участию в налогово-бюджетном процессе, а также непрерывное обучение, которое необходимо начать еще в школе, и станут факторами мотивации к общественному участию.