

26

*На правах рукописи*



**МИНЕНКОВА ЛИЛИЯ РАЙСОВНА**



**ИНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИЯ ПРАКТИК УКЛОНЕНИЯ  
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ КАК ФЕНОМЕН  
ТРАНСФОРМИРУЮЩЕГОСЯ ОБЩЕСТВА**

*Специальность 22 00 04 – Социальная структура,  
социальные институты и процессы*

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата социологических наук**

Казань – 2007

Работа выполнена на кафедре социологии, политологии и менеджмента  
Государственного образовательного учреждения высшего профессиональ-  
ного образования «Казанский государственный технический  
университет им. А.Н. Туполева»

*Научный руководитель:*

– доктор социологических наук, профессор  
**Исламшина Таслима Гайсеевна**

*Официальные оппоненты.*

– доктор философских наук, профессор  
**Фатхуллин Нариман Садриевич**

– кандидат социологических наук, доцент

**Марченко Татьяна Григорьевна**

*Ведущая организация:*

**Татарский государственный гуманитарно-  
педагогический университет**

Защита состоится 22 марта 2007 г. в 15 часов на заседании дис-  
сертационного совета ДМ 212.080.09 по присуждению ученой степени док-  
тора социологических наук при Государственном образовательном учреж-  
дении высшего профессионального образования «Казанский государственный  
технологический университет» по адресу: 420029, Казань, ул. Сибир-  
ский тракт, 12, КГТУ, корпус Д, ауд. 302.

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке Казанского  
государственного технологического университета.

Автореферат разослан «26» февраля 2007 г.

Электронная версия автореферата размещена на официальном сайте Ка-  
занского государственного технологического университета «  » февраля  
2007 г. Режим доступа: <http://www.kstu.ru>

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
доктор политических наук,  
профессор



К.С. Идиатуллина

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Переходное состояние российского общества, запаздывание создаваемой нормативной базы для обслуживания политических, социально-экономических и социокультурных преобразований и реформ создали объективные и субъективные условия для нарушений социальных и правовых норм, в том числе – и в сфере фискальных отношений.

До начала преобразований 1990-х гг. государство было единственным монополистом в сфере фискальных отношений, чрезмерно формализованных и обезличенных. При отсутствии альтернативных секторов экономики и неформальной занятости практики уклонения от уплаты налогов как социальный феномен не наблюдались и стали социальной реальностью лишь с формированием новой системы фискальных отношений и новой правовой практики по отношению к последним.

В трансформирующемся российском обществе практики уклонения от налогов, в первую очередь, субъектами неформальной занятости, носят массовый характер. Только в 2003 году в связи с нарушениями налогового законодательства было рассмотрено 253026 споров с участием налоговых органов, в том числе 210197 – споров о взыскании обязательных платежей и санкций<sup>1</sup>. Многочисленные случаи уклонений от уплаты налогов в общественном сознании при этом не воспринимаются как проявления социальной девиации или деликвенции. По данным опроса, проведенного Фондом «Общественное мнение», 30% россиян не считают себя налогоплательщиками; 76% – убеждены, что «в нашей стране многие уклоняются от уплаты налогов»; 48% относятся к таким людям с пониманием или безразличием, а 2% – даже с одобрением; ни один из опрошенных не отметил, что «не уклоняющихся от уплаты налогов нет»<sup>2</sup>. В приведенных статистической и эмпирической информации наглядно прослеживаются признаки институционализации практик уклонения от уплаты налогов.

Фискальные отношения к настоящему времени как научная проблема отведены в предметную область экономической или юридической наук. Однако социальный феномен уклонения от уплаты налогов требует не только экономической или правовой оценки, но и соответствующего социологического анализа, чем обусловлена актуальность темы диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы.** В имеющейся научной литературе по теме диссертации условно можно выделить два основных направления.

1. Исследования фискальной политики и фискального поведения, выпол-

<sup>1</sup> См., Судебная арбитражная статистика // Вестник Арбитражного Суда Российской Федерации – 2004 – №4 – С.33

<sup>2</sup> В автореферате и диссертации вторичный анализ данных исследования Фонда «Общественное мнение» приводится по: <http://bd.ru/report/map/projects/dominant2004/dom0443/domt0443/domt04434/d044312>

ненные в традициях разных наук или на стыке наук. Среди них следует выделить:

– исторические исследования становления и развития фискальной политики в западных странах, формирования налогового права в России (Ф. Бродель, Л. Васильев, П.К. Витт, П.П. Гензель, В.О. Ключевский, М.А. Курчинский, И.Т. Посошков, В.Н. Татищев, К.-Л. Хольтферих, Х. Хэфеле, Х. Шульце и др.); историографический анализ работ российских историков представлен С.А. Арновой, Д.В. Арновым, В.В. Волковым, А.В. Толушкиным<sup>3</sup>;

– ранние экономические и социологические исследования роли налогов в возникновении и развитии государства, росте благосостояния общества (И. Бентам, Д. Рикардо, А. Смит, Ж.Б. Сэй, А. Кетле, К. Маркс)<sup>4</sup>;

– исследования на стыке социологии и других наук, в которых содержится прагматическое обоснование индивидуального выбора решения относительно уплаты налогов и рассматриваются факторы, способствующие отказу индивидов от уплаты налогов (Э.Б. Аткинсон, Г. Беккер, Л. Бляхер, Р. Бокло, Ф. Гэвари, Х. Кремер, М. Леруа, М. Марчанд, П. Пестье, А. Сандмо, Дж.Э. Стиглиц, М. Эллингхэм, Г. Хоппе и др.), анализируется воздействие на фискальное поведение социальных норм, традиций, ценностей, правовой культуры конкретного общества (Дж. Кэмпбелл, Дж. О'Коннор, А. Портес, Э. Де Сото, Ч. Тилли, Й. Шумпетер, Н. Элиас и др.)<sup>5</sup>; есть также ряд российских исследований в этой области (С. Ю. Барсукова, В.В. Вол-

<sup>3</sup> Об истории налогов в России см.: Арнова С.А., Арнов Д.В. Проблемы науки о налогах в России // Налогообложение и уклонение от налогов – Орел, 2002; Волков В.В. Смысл налоговых отношений в контексте истории формирования государств // Конкуренция за налогоплательщика – М., 2000 – С. 95-115; Толушкин А.В. История налогов в России – М., 2002; см. также Витт П.-К. «Патриотический дар» и «спекуляция на хлебе» // Все начиналось с десятины этот многоликий налоговый мир / Пер с нем – М., 1992 – С. 284-300; Хольтферих К.-Л. Модернизация налоговой системы в период первой мировой войны и великой инфляции // Все начиналось с десятины этот многоликий налоговый мир / Пер с нем – М., 1992 – С. 301-315; Хэфеле Х. Границы налогообложения // Все начиналось с десятины этот многоликий налоговый мир / Пер с нем – М., 1992 – С. 381-395; Шульце Х. Налоговая политика в период между началом инфляции и экономическим кризисом (1913-1932) // Все начиналось с десятины этот многоликий налоговый мир / Пер с нем – М., 1992 – С. 316-329

<sup>4</sup> См.: Бентам И. Рассуждения о гражданском и уголовном законоположении – СПб, 1806; Кетле А. Социальная система и законы, ею управляющие. – СПб, 1866; Маркс К. Капитал // Соч – 2-изд – Т. 14; Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов – М., 1935; Сэй Ж.Б. Трактат о политической экономии – М., 1896

<sup>5</sup> См. об этом Беккер Г.С. Преступление и наказание: экономический подход // Человеческое поведение. Экономический подход – М., 2003 – С. 281-352; Бляхер Л. Народная игра в «налоги» и «семейные группы» // Конкуренция за налогоплательщика – М., 2000 – С. 59-74; Cambell J.L. The State and Fiscal Sociology // The Annual Review of Sociology – 1993 – № 19 – Р. 163-185; Леруа М. Социология налогоплательщика и проблемы налогообложения // Налогообложение и уклонение от уплаты налогов. – Орел, 2002; Портес А. Неформальная экономика и ее парадоксы // Западная экономическая социология, Хрестоматия современной классики – М., 2004; Де Сото Э. Иной путь. Невидимая революция в третьем мире. – М., 1995; Стиглиц Д. Альтернативные подходы к макроэкономике (методологические проблемы и неокейнсианство) // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – №3; Хоппе Г.Г. Экономическая и социологическая теория налогообложения // Отечественные записки – 2002 – № 4-5 и др.

ков, В.А. Вишневский, В.В. Веткин, Р.И. Капелюшников, Ю.В. Латов, Э.Л. Панях, В.В. Радаев, В.А. Тамбовцев)<sup>6</sup>.

2. Исследования новых явлений в фискальных отношениях в постсоветском российском обществе, в которых прослеживаются тенденции к институционализации практик уклонения от уплаты налогов.

В социологической литературе, начиная с ее классического периода по настоящее время, уделяется большое внимание исследованию социальных институтов (П.Блау, Т. Веблен, Э. Дюркгейм, О. Конт, К. Маркс, Г. Спенсер, позднее – Т. Парсонс, Р. Мертон, П. Монсон, Н. Смерзлер, П. Сорокин), институционализации социальных практик (П. Бергер, Л. Бовье, У. Гамильтон, Дж.Э. Ландберг, Т. Лукман, Р. М. Макайвер, Р. Миллс, Б. Мур, Л. Томпсон, Дж. Хоманс и др.)<sup>7</sup>. Обстоятельный анализ западной социологической литературы, посвященной исследованию социальных институтов, представлен В.И. Ануриным, В.В. Волковым, В.И. Добренковым, А.И. Кравченко, Ю.Ю. Комлевым<sup>8</sup>.

Среди имеющихся исследований этого направления следует выделить те, в которых социальные, в том числе и фискальные, практики рассматриваются в рамках *институциональной и неинституциональной* экономической теории (Дж. Бьюкенен, Р. Коуз, Д. Норт, О. Уильямсон, М. Фридман, из российских исследователей – Ю.А. Васильчук, А.Н. Олейник, Э.Л. Панях, В.В. Радаев, М.В. Синютин, А.Е. Шаститко)<sup>9</sup>, *социологии организа-*

<sup>6</sup> Барсукова С.М. Формальное и неформальное трудоустройство: парадоксальное сходство на фоне очевидного различия // Социол. исслед. – 2003 – №7, Вишневский В., Веткин В. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики – 2004. – Т.2 – №2 – С. 96-108, Капелюшников Р.И. «Где начало того конца?» (К вопросу об окончании переходного периода в России // Вопросы экономики – 2001. – №1; Капелюшников Р.И. Российский рынок труда: адаптация без реструктуризации – М., 2001, Неформальная экономика: Россия и мир / Под ред. Т. Шанина. – М., 1999, Радаев В.В. Деформализация правил и уход от налогов в российской хозяйственной деятельности // Вопросы экономики – 2001 – №6 – С. 60-75, Тамбовцев В.А. Государство и переходная экономика: пределы управляемости – М., 1997

<sup>7</sup> См. Веблен Т. Теория праздного класса. – М., 1984, Бергер П. Приглашение в социологию: Гуманистическая перспектива – М., 1996, Бергер П., Лукман Т. Социальное конструирование реальности – М., 1995; A workbook and reader in sociology / Ed by L.F. Bouvier – Berkeley, California, 1968, Bernard J., Thompson L.F. Sociology – Saint Louis, 1970, Макайвер Р.М. Реальность социальной эволюции // Американская социологическая мысль. – М., 1994 – С. 78-94, Сорокин П. Человек. Цивилизация. Общество – М., 1992 и др.

<sup>8</sup> См., Анурин В.Ф. Общая социология – М., 2003. – С. 157-174; Добренков В.И., Кравченко, А.И. Социальные институты и процессы – М., 2000 – С. 137-138, Комлев Ю.Ю. Основы социологии для юристов – Казань, 2006 – С. 129-138 и др.

<sup>9</sup> См. Бьюкенен Дж.М. Государственные финансы в условиях демократии // Отечественные записки – 2002 – №2, Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики – М., 1997, Уильямсон О. Вертикальная интеграция производства: соображения по поводу неудач рынка // Теория фирмы – СПб., 1995. – С. 411-442 и др.; Васильчук Ю.А. Эпоха НТР: конвейерная революция и государство // Полит. исслед. – 1996 – №2-3, Олейник А.Н. Институциональная экономика. – М., 2000, Радаев В.В. Новый институциональный подход: построение исследовательской схемы // Журнал социологии и социальной антропологии – 2000 – №3 – С. 109–130, Панях Э.Л. Формальные правила и неформальные институты и их применение в российской экономической практике // Экономическая социология. – 2001 – №4 – С. 56-78, Синютин М.В. Институциональный подход к экономиче-

ции (О.И. Генисаретский, А.А. Яковлев и др.)<sup>10</sup>, однако работ по социологии социальных институтов, в которых рассматривалась бы научная проблема институционализации уклоняющихся фискальных практик, немного (Т.И. Звоновский, Н.В. Пышкова)<sup>11</sup>.

**Цель диссертационного исследования** – выявить и раскрыть объективные и субъективные факторы институционализации практик уклонения от уплаты налогов в рамках социологии социальных институтов. В соответствии с поставленной целью предполагается решение следующих задач:

– рассмотреть основные научные подходы к исследованию практик уклонения от уплаты налогов и определить специфику социологического подхода;

– проанализировать наиболее типичные индивидуальные фискальные практики в трансформирующемся российском обществе;

– определить основные мотивы «уклоняющегося поведения» в сфере фискальных отношений;

– раскрыть причины институционализации практик уклонения от уплаты налогов.

**Объектом исследования** являются фискальные практики в сфере налогообложения в российском обществе.

**Предмет исследования** – институционализация уклонения от уплаты налогов, репрезентируемая в социальных практиках, как новый ситуативный феномен периода трансформации общества.

**Теоретико-методологическая база исследования.** Методологическую основу работы составляет *институциональный подход*, который представлен в научных исследованиях: 1) в контексте социальной структуры (Т. Веблен, Э. Дюркгейм, О. Конт, К. Маркс, Р. Мертон, П. Монсон, Т. Парсонс, Н. Смелзер, П. Сорокин, Г. Спенсер и др.), где социальные институты изучаются как формы организации и регулирования социальной деятельности, исторически обусловленные производственными отношениями (К.Маркс), ответственные за поддержание социального порядка, интеграции и стабильности общества (Т. Парсонс, Р. Мертон); 2) в феноменологических традициях, в соответствии с которыми социальные институты подлежат изучению «в той форме, в какой они становятся значимыми для от-

---

ской социологии – М., 2000, Шаститко А.Е. Неинституциональная экономическая теория – М., 1998.

<sup>10</sup> Генисаретский О.И. Воображаемая предметность и воображаемая деятельность заметки к педагогике воображения // Навигатор: методологические расширения и продолжения – М. Путь, 2002 – С 505-526; Яковлев А.А. Корпоративное управление и реструктуризация предприятий в России: формальные институты и неформальные интересы собственников // Экономический журнал ВШЭ – 2003 – Т. 7. – №2 – С 221-230, Яковлев А. Возможные стратегии экономических агентов по отношению к институтам корпоративного управления // Развитие спроса на правовое регулирование корпоративного правления в частном секторе – М., 2003. – С 45-64.

<sup>11</sup> Звоновский Т.И., Пышкова Н.В. Уклонение от уплаты налогов как социальная норма? // Социол. исслед. – 2003 – №5

дельных индивидов и в какой последние ориентируются на них в своих действиях» (М.Вебер), а сами институты – как идентичные с типизированными социальными практиками (П. Бергер, Э. Берджесс, Дж. Бернард, Л. Бовье, Т. Лукман, Р. Миллс, Дж. Хоманс и др.).

В диссертации институциональный подход использован в версии конструкционистской методологии П. Бергера, Т. Лукмана, согласно которой сферу налогообложения целесообразно рассматривать как совокупность норм и механизмов, регулирующих взаимоотношения потенциальных налогоплательщиков и фискальных структур, а институционализацию практик уклонения от уплаты налогов – как «опривыченные действия» индивидов, «помещенные в контекст существующего порядка, управления и стабильности»<sup>12</sup>.

Теоретическую базу исследования составили:

– *веберовская концепция социального действия*, в рамках которой мотивации легитимации уклонения от уплаты налогов могут иметь традиционное, аффективное, ценностно-рациональное, рациональное основания<sup>13</sup>;

– *теория аномии Э. Дюркгейма, Р. Мертона* Именно аномическое состояние российского общества оказалось благотворной социальной почвой для выбора негативных индивидуальных фискальных практик: в начальный период реформ налоговые службы пользовались прежними, уже неадекватными к новым условиям правовыми нормами, затем поспешно разрабатывалось новое налоговое законодательство, которое позднее многократно менялось, и этот процесс обновления и стабилизации правовых норм в сфере налогообложения еще не завершился;

– *концепция явных и неявных функций Р. Мертона* (следуя мертоновской методологической логике, раз есть массовые правонарушения в налоговой сфере, значит, российское трансформирующееся общество выполняет такие неявные функции, которые воспроизводят эти негативные явления):

– *теория индивидуальной и социальной дезорганизации* (Э. Берджесс, Ф. Знанецкий, Ч. Кули, Р. Маккензи, Р. Парк, У. Томас), в соответствии с которой социальная дезорганизация, особенно на начальном этапе трансформации российского общества, создала объективные условия для легитимации уклоняющихся от уплаты налогов практик.

**Эмпирическая база исследования.** Эмпирическую базу составляют данные:

– вторичного анализа материалов специального всероссийского опроса по проблемам налогообложения и ориентации россиян на уплату налогов, проведенного 23-24 октября 2004 г. Фондом «Общественное мнение» в форме интервью по месту жительства по случайной районированной вы-

<sup>12</sup> Приводится по Бергер П., Лукман Т. Социальное конструирование реальности – М., 1995 – С. 87, 92.

<sup>13</sup> О веберовской типологии социального действия, или *действия*, см.: Вебер М. Основные социологические понятия // Теоретическая социология. Ч. 1. – М., 2002 – С. 96-101.

борке; выборочную совокупность составили 1500 человек в 100 населенных пунктах 44 областей, краев и республик всех экономико-географических зон<sup>14</sup>. Обращение к методу вторичного анализа обосновывается тем, что получаемая такими крупными исследовательскими центрами, как ФОМ, эмпирическая информация, в отличие от немасштабных опросов, инициируемых отдельными исследователями, всегда адекватно отражает общероссийские тенденции;

- текущей документации судебных исков по поводу неуплаты налогов, не составляющей предмет профессиональной тайны;

- контент-анализа публикаций о нарушениях налогового законодательства и спорах с участием налоговых органов в журнале «Вестник Арбитражного Суда Российской Федерации» за 2003-2005 гг.;

- фокусированного интервью (20 человек), проведенного диссертантом в целях сбора качественной информации только об одной жизненной ситуации – в ситуации привлечения к административной или уголовной ответственности за нарушения налогового законодательства<sup>15</sup>;

- углубленного интервью, проведенного для выявления уровня юридической грамотности в сфере налогообложения молодых возрастных групп, составляющих наиболее экономически активную часть населения, имеющих или получающих высшее образование (в числе 43 информантов: 18 молодых специалистов, имеющих высшее образование, 25 студентов-дипломников гуманитарного факультета технического вуза). Выявленный уровень юридической грамотности в вопросах налогового права данной группы опосредованно позволяет судить о состоянии правовой культуры и других групп населения – старших возрастов, с более низким уровнем образования;

- не включенного наблюдения: объекты наблюдения изучались во время судебных заседаний по поводу предъявленных к ним претензий налоговых органов.

**Научная новизна исследования.** Научная новизна работы заключается в выдвижении в качестве научной проблемы нового ситуативного социального феномена трансформирующегося общества, ее теоретическом и эмпирическом обосновании:

- определены концептуальные основы исследования феномена уклонения от уплаты налогов на стыке наук;

- выявлена и раскрыта методологическая неопределенность междисциплинарных границ институционального анализа фискальных практик, используемого в экономической, правовой, политической науках, экономической социологии, социологии организации, социологии социальных институтов;

- социальные практики уклонения от уплаты налогов впервые изучены в

<sup>14</sup> См.: [http://bd.ru/report/map/projects/dominant2004/dom0443/domt0443/domt0443\\_4/d044312](http://bd.ru/report/map/projects/dominant2004/dom0443/domt0443/domt0443_4/d044312)

<sup>15</sup> О методике диалогового, фокусированного интервью, не включенного наблюдения см. Девятко И. Ф. Методы социологического исследования – М., 2003



проблемном поле социологии социальных институтов;

- произведены уточнения исходных понятий исследуемой проблемы – «фискальные отношения», «фискальные практики», «фискальное поведение», дана авторская интерпретация указанных понятий в традициях институционального подхода;

- определены критерии легитимации «уклоняющегося поведения» в сфере фискальных отношений;

- раскрыты основные факторы институционализации практик уклонения от уплаты налогов в трансформирующемся российском обществе: занятость на неформальном рынке труда, позволяющая сужение налогооблагаемой базы, динамичность изменений налогового законодательства, непрозрачность для населения целевого использования налоговых сборов, правовая неграмотность населения, предопределяющие особенности выбора индивидуальных стратегий легитимации уклонения от уплаты налогов;

- выявлены социальные группы, дифференцирующиеся по характеру субъективной самоидентификации со статусом налогоплательщика;

- апробирована методика кластерного анализа применительно фискального поведения различных социальных групп и эмпирически обоснована типологизация позиций в континууме «лояльные» – «нелояльные» по отношению к налоговому праву и налоговым обязательствам.

**На защиту выносятся следующие положения:**

1. В отличие от *структурного* подхода к исследованию сферы налогообложения, рассматривающего ее масштабно, статически, на макроуровне, *институциональный подход*, ориентированный на изучение институтов и практик повседневной деятельности в этой сфере, позволяет выявить и определить воздействие не только формальных, но и неформальных норм на фискальное поведение индивидов.

2. *Фискальные отношения* представляют собой отношения, складывающиеся между налогоплательщиками и субъектами, осуществляющими или контролирующими действия по сбору налогов. Они изучаются в рамках экономической (практики индивидов в той или иной фискальной ситуации, детерминируемые экономическим интересом, проявляемым в отношениях собственности), юридической (санкции, полагающиеся за нарушения налогового законодательства, а также практики субъектов фискальных структур в налоговой сфере), социологической (поведение и ценностные установки индивидов в системе фискальных отношений) наук. Субъектами фискальных отношений выступают: а) соответствующие службы, ответственные за сбор налогов с юридических и физических лиц, б) индивиды, выполняющие роль налогоплательщиков.

Понятие «*фискальные практики*» имеет как широкий, так и узкий смыслы: в широком смысле данным понятием могут быть обозначены и практики индивидов в роли налогоплательщиков, и действия субъектов структур налогообложения; в узком смысле – *поведение людей в сфере налогообло-*

жения», или «*фискальное поведение*». При институциональном анализе феномена уклонения от уплаты налогов предпочтительно применение понятия «*фискальные практики*» в узком значении.

3. Институционализация практик уклонения от уплаты налогов как процесс представляет собой:

- *легальное уклонение* от уплаты налогов, или осознанные, прагматически обоснованные действия индивидов по обходу налогового права, использование для достижения такой цели несовершенства формальных норм;

- *нелегальное уклонение* от уплаты налогов, или сознательный отказ экономических агентов следовать установленным законом правилам.

4. Основными мотивами легитимации практик уклонения от уплаты налогов являются: признание материальной необеспеченности достаточной причиной для уклонения от уплаты налогов, рассмотрение уклонения от уплаты налогов как «способа выживания» в новой экономической ситуации; ссылки на несовершенство налогового законодательства, на высокие ставки налогов, на трудности развития бизнес-деятельности.

5. Успешность субъективной идентификации со статусом налогоплательщика имеет прямую зависимость от уровня адаптированности индивидов к экономическим реформам (чем она выше, тем выше и уровень институционализации уклонения от уплаты налогов), образования (чем выше уровень образования, тем выше лояльность индивидов к налоговому праву). Однако влияние уровня доходов и возрастного фактора на институционализацию практик уклонения от уплаты налогов специфично: у групп с низкими доходами уровень законопослушности в налоговой сфере выше лишь в старших возрастах; в группах с высокими доходами она слабее относительно возрастного фактора.

Эмпирически подтверждается (и по данным вторичного анализа материалов исследования Фонда «Общественное мнение», и по материалам проведенного фокусированного интервью и невключенного наблюдения) социально-негативный вывод о том, что фискальный неконформизм и абсентеизм как институционализированные практики характерны для экономически наиболее активной части населения, транслируются молодым поколением, чья социализация происходит в новых экономических условиях.

6. Действенными мерами государственного регламентирования и профилактики фискального неконформизма и абсентеизма являются: устранение из законодательной практики, касающейся фискальной политики, различий законодательных актов, систематически принимаемых дополнений к ним; усиление требований безусловного выполнения налоговых законов, соблюдение интересов налогоплательщиков, последовательное осуществление политики партнерства и взаимовыгодных отношений между налогоплательщиками и институтами фискального права, более эффективная деятельность институтов социализации по повышению юридиче-

ской грамотности населения в отношении налогового законодательства. Такая роль государства в сфере фискальных отношений не противоречит принципам демократического общества.

7. Все административные и уголовные санкции, поддерживающие «устрашающий» эффект, в условиях массового игнорирования фискальных законов и правил в настоящее время необходимы. Однако без рассчитанной на длительную перспективу работы, направленной на формирование правовой культуры и юридической грамотности граждан в сфере налогообложения институты государственной власти будут находиться в состоянии превентивной «войны» со своими гражданами, принуждая их платить налоги.

**Научно-практическая значимость работы.** Положения, выводы, полученные научные результаты расширяют рамки концептуального осмысления современных фискальных проблем российского общества и актуализируют более активное введение указанных проблем в предметную область социологии социальных институтов. Они могут быть использованы в разработке проектов по созданию положительного имиджа отечественной налоговой службы, а также в образовательном процессе – при изучении социологии социальных институтов, экономической социологии, социологии организации, политологии, государственного, муниципального управления.

**Апробация работы.** Диссертация обсуждена по месту ее выполнения на кафедре социологии, политологии и менеджмента при Казанском государственном техническом университете им. А.Н. Туполева, на кафедре государственного, муниципального управления и социологии при Казанском государственном технологическом университете. Основные положения работы изложены в выступлениях диссертанта на межвузовских научно-практических конференциях в КГТУ им. А.Н. Туполева (Казань, 2004-2005 гг.), на межрегиональной конференции «Регионы России: проблемы безопасности» (Казань, 2005 г.), на всероссийской научной конференции «Современное российское общество: состояние и перспективы» (Казань, 2005 г.); в пяти публикациях (в их числе – одна монография, одна статья, опубликованная в издании, рекомендованном ВАК РФ).

**Структура работы.** Работа состоит из введения, двух глав, четырех параграфов, заключения, списка использованной литературы.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, сформулированы цель и задачи, объект и предмет исследования, охарактеризованы теоретико-методологическая и эмпирическая базы исследования, научная новизна, научно-практическая значимость полученных результатов, основные положения диссертации, выносимые на защиту.

**В первой главе «ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ СОЦИАЛЬНЫХ ПРАКТИК В СФЕРЕ ФИСКАЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ»** изучены концептуальные подходы к обозначенной научной проблеме, интерпретируются исходные понятия работы, представлен институциональный анализ практик уклонения от уплаты налогов в рамках социологической теории.

В первом параграфе первой главы *«Институциональный подход к исследованию фискальных отношений»* произведен теоретический анализ понятий «институт», «институционализация», «социальные практики», «институционализация практик уклонения от уплаты налогов», раскрыты особенности методологических подходов к исследованию социального феномена уклонения от уплаты налогов – с позиций социальной девиантологии, социальной дезорганизации, структурно-функциональной и марксистской методологий.

В соответствии с конструкционистской интерпретацией понятий «социальный институт» и «институционализация» (М.Вебер, П. Бергер, Э. Берджесс, Дж. Бернард, Л. Бовье, Т. Лукман, Р. Миллс, Л. Томпсон, Дж. Хоманс и др.) сфера налогообложения обладает всеми признаками *социального института*, так как представляет собой: 1) ролевую сферу (индивиды в роли налогоплательщиков, налоговые инстанции – в роли субъектов контроля за сбором налогов с населения); 2) совокупность обычаев и традиций данного общества, а также норм поведения, регулирующих уплату индивидами налогов; 3) и формальную (в лице налоговых учреждений, трудовых коллективов), и неформальную (имеющую отношение к личному выбору индивидов) организацию; 4) относительно обособленный комплекс социальных действий индивидов и налоговособирающих структур; 5) фискальные, в том числе и «уклоняющиеся», социальные практики, так как *институционализация* предполагает «взаимную типизацию опривыченных действий деятелями разного рода», а одновременно «любая такая типизация и есть институт» (П. Бергер, Т. Лукман)<sup>16</sup>.

Институционализация уклонения от уплаты налогов, или *типизированные «уклоняющиеся» социальные практики*, с позиций индивидуальной и социальной дезорганизации (Э. Берджесс, Ф. Знанецкий, Ч. Кули, Р. Маккензи, Р. Парк, У. Томас) могут быть рассмотрены во взаимосвязи с отсутствием общего порядка и дисциплины в сфере налогообложения в первое десятилетие реформ; соответственно *функциональному подходу* (Р. Мертон, Р. Нисбет) – как социальные практики, препятствующие реализации целей общества и его стабильному функционированию; в рамках *девиантологического подхода* (Э. Сазерленд, А. Коэн)<sup>17</sup> возможно их соотнесение с со-

<sup>16</sup> Бергер П., Лукман Т. Социальное конструирование реальности. – М., 1995. – С. 92

<sup>17</sup> См.: Коэн А. Отклоняющееся поведение и контроль над ним //Американская социология. Перспективы Проблемы. Методы – М., 1972. – С. 285, 295-296, см также Комлев Ю.Ю., Сафиуллин, Н.Х Социология девиантного поведения\* вопросы теории. – Казань, 2000. – С. 121-124.

циальными девиациями, или с отклоняющимся от общепринятых социальных норм поведением; в *криминологической практике* они приравняются к делинквентным действиям.

Девиантологический подход к уклонению от уплаты налогов социально целесообразен и как научная перспектива привлекателен. Однако в российской ситуации пока нечетки и несовершенны сами законы налогообложения, соответственно чему затруднительно подведение всякого случая неуплаты налогов под девиантное или делинквентное поведение. В традициях российского общества неуплата налогов ввиду незначительности их размеров и низких доходов населения никогда не считалась формой социальной девиации, а законопослушность, в том числе и в налоговой сфере, в трансформирующемся российском обществе еще не значится в числе важнейших социальных норм.

Альтернативный подход, который не ставит жесткой границы между «нормальностью» и «девиантностью»<sup>18</sup> применительно к фискальным практикам, в социологической литературе практически не представлен.

Исследование институционализации практик уклонения от уплаты налогов в диссертации базируется на методологии конструктивистского структурализма (П. Бурдьё), в соответствии с которым правонарушения в налоговой сфере имеют *объективную* основу: еще не ставшая «цивилизованной» бизнес-деятельность, несовершенство правовой практики в налоговой сфере, сохранение других реальных условий для несоблюдения налогового законодательства, аномическое состояние трансформирующегося общества. Одновременно указанные практики имеют *субъективную* основу, представляя собой индивидуальный выбор и форму поведения в системе фискальных отношений.

Институционализация практик уклонения от уплаты налогов возможна тогда, когда:

- практикуемые формальные правила в сфере налогообложения делают экономическую деятельность хозяйствующих субъектов неэффективной;
- неполнота правовых актов, возникновение нерегулируемых правом видов хозяйственной деятельности позволяют хозяйствующим субъектам находить неформальные способы их игнорирования;
- неоднозначность законов, актов, касающихся налогообложения, используется индивидами и отдельными социальными группами в корыстных целях;
- правила налогообложения неизвестны хозяйствующим субъектам.

Парадоксальный социальный феномен, когда институционализируется не уплата налогов потенциальными налогоплательщиками, а уклонение от нее, в работе объясняется следующими факторами. В первые десятилетия постсоветских реформ прежняя, институционализированная, система нало-

<sup>18</sup> См.: Аберкромби Н., Хилл С., Тернер. Б. С. Социологический словарь / Пер с англ. – Казань, 1997 – С. 61-62

гообложения была разрушена. Функции органов, контролирующих уплату налогов, выполнялись неэффективно. Само налоговое законодательство не способствовало тому, чтобы были институционализированы практики законопослушного поведения в налоговой сфере. Тогда уклонение от уплаты налогов стало скорее «правилом», «нормой», а не проявлением «отклоняющегося» поведения, приобрело характер устойчивых и долговременных социальных практик, не встречающих со стороны самого общества морального осуждения.

«Уклоняющиеся» фискальные практики институционализируются на уровне: 1) официальных фискальных структур, когда ими или отдельными их функционерами не соблюдаются или нарушаются действующие налоговые законы; 2) общественного сознания, в котором имеет место толерантное отношение к уклоняющимся от уплаты налогов практикам; 3) конструирования формальных и неформальных норм, касающихся уплаты налогов и соответствующей самоидентификации со статусом налогоплательщика в представлениях индивидов.

Изучение типизированных практик уклонения от уплаты налогов, презентуемой на указанных уровнях, таким образом, предопределило обращение диссертанта к институциональному подходу и качественной методологии.

Институциональному анализу подлежат как сами «уклоняющиеся от уплаты налогов» социальные практики, так и непосредственный процесс институционализации уклонений от уплаты налогов.

Во втором параграфе первой главы *«Уклонение от уплаты налогов как вид социальной практики»* представлен анализ мотиваций принятия индивидами решения об уклонении от уплаты налогов.

В соответствии с *экономической мотивацией* выбор решения об уплате налога рационален и прагматичен, зависит от расчетов выгоды (М. Эллингэм, А. Сандмо)<sup>19</sup>, от осознания возможности наказания (Г. Беккер)<sup>20</sup>, от понимания налогов как необходимого источника общественного благосостояния (Л. Дэвис, Б. Лоуз, К. Пасс)<sup>21</sup>. Однако при такой интерпретации мотивации уклонения от уплаты налогов остаются не выясненными пределы государственного участия в фискальной политике (не определено соотношение интересов государства и налогоплательщиков, нет информированности населения о том, на что тратятся собранные налоги, не учитываются

<sup>19</sup> См. Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion. A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics – 1972 – №1. – Р. 323-338, см. также. Вишневский В., Веткип В. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики – 2004 – Т. 2 – № 2 – С. 96-108

<sup>20</sup> См. Беккер Г.С. Человеческое поведение. Экономический подход – М.: ГУ ВШЭ, 2003. – С. 281-352.

<sup>21</sup> См. Дэвис Л., Лоуз Б., Пасс К. Словарь по экономике – СПб.: Экономическая школа, 1998 – С. 337; Способы противодействия налоговой преступности и теневому обороту // Вопросы экономики – 2001 – № 1, Быкоженен Дж.М. Государственные финансы в условиях демократии // Отечественные записки. – 2002. – № 4.

объективные возможности уклонения от уплаты налогов)<sup>22</sup>.

Исследование практики уклонения от уплаты налогов как вида социального действия в диссертации основывается на концепции социального действия М.Вебера<sup>23</sup>, в соответствии с которой рациональное действие не является единственно возможным (кроме экономических, возможны другие мотивации уклонения от уплаты налогов, а утилитарные интересы индивидов могут играть второстепенную роль).

В сфере фискальных отношений государство и индивиды, фирма вступают в *неравное партнерство*, при котором отчуждение части доходов в пользу государства является вынужденной мерой<sup>24</sup>, общепринятой в мировой практике. Неприятие этого факта в общественном сознании трансформирующегося российского общества является одной из субъективных предпосылок институционализации «уклоняющегося поведения».

Ослабление контролирующих функций государства в сфере налогообложения в 1990-х гг. было вызвано следующими причинами:

- 1) неспособность государства эффективно контролировать расходы бюджетных средств;
- 2) практика налоговых льгот на местном уровне;
- 3) предоставление лицензий негосударственным структурам, дающим право на экспортно-импортные операции с освобождением от налогов;
- 4) функционирование экономических зон со льготным налогообложением;
- 5) деятельность офшорных зон<sup>25</sup>.

В работе охарактеризованы такие практики уклонения от уплаты налогов, как отказ предпринимателей от фиксации в налоговых органах результатов экономической активности и сокрытие доли производственных мощностей на легальных предприятиях; использование льготных режимов налогообложения в результате лоббирования интересов предприятия или фирмы в государственных органах; коррупция, создание специальных структур для обналачивания средств криминального происхождения.

Произведенный теоретико-методологический анализ исследуемого социального феномена позволяет сделать вывод о том, что к настоящему времени созрели объективные условия для институционализации законопослушности, а не нарушений налогового права, однако остаются субъективные предпосылки для сохранения ситуации институционализации «уклоняющихся» фискальных практик: в массовом и индивидуальном сознании

<sup>22</sup> См.: Блок Ф. Роли государства в хозяйстве // Западная экономическая социология – М, 2004 – С 571-572

<sup>23</sup> См Braun R Taxation, Sociopolitical Structure and State Building: Great Britain and Brandenburg-Prussia // The Formation of National States in Western Europe / Ed. by C Tilly. – Princeton Princeton University Press, 1975 – P 243-327

<sup>24</sup> См.. Хоппе Г Г Экономическая и социологическая теория налогообложения // Отечественные записки – 2002. № 4.

<sup>25</sup> Подробнее см.. Бекряшев А К, Белозеров И.П. Теневая экономика и экономическая преступность – М., 2003.

уклонение от уплаты налогов продолжает оцениваться как «способ выживания», приумножения личного материального благосостояния, что содействует репродуцированию толерантного отношения общества к случаям неуплаты налогов и нарушениям налогового законодательства.

Во второй главе **«ФАКТОРЫ ИНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИИ ПРАКТИК УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ»** на основе интерпретации данных углубленного интервью и вторичного анализа результатов всероссийского опроса общественного мнения о действующей системе налогообложения, проведенного Фондом «Общественное мнение», составлен социальный портрет российских налогоплательщиков, определены объективные и субъективные факторы, формирующие институционализацию практик уклонения от уплаты налогов.

В первом параграфе второй главы **«Выбор между легальным и нелегальным действиями в индивидуальных фискальных практиках»** разработана классификация индивидуальных практик в сфере налогообложения. Выделены группы, характеризующиеся неодинаковой оценкой своего статуса — *конформисты*, *нонконформисты*, *не определившиеся*, *затрудняющиеся*, *абсентеисты*: к *конформистам* отнесены те, кто платит налоги даже в тех случаях, если считает существующее налоговое законодательство несправедливым; к *нонконформистам* — те, кто не согласен с налоговым законодательством, находит его несовершенным, ищет пути обхода существующих правил и норм и не относит такие свои действия к противоправным. Крайнюю группу составляют налоговые *абсентеисты*, равнодушные к налоговой проблеме, избегающие налоговых обязательств. Между двумя полюсами (*конформисты* и *абсентеисты*) находятся *не определившиеся* и *сомневающиеся*.

Составленный социальный портрет налогоплательщиков недостаточно «привлекателен»: *нонконформисты* представляют собой наиболее образованную группу, имеющую достаточно высокие показатели уровня доходов в расчете на одного члена семьи, состоящую из экономически активной части населения; это в основном мужчины, возраст которых не превышает 55 лет; около 40% представителей данной группы проживает в городах. В группе *конформистов* находится большая доля женщин, она смещена в сторону лиц в возрасте 55 лет и старше, разнородна по образовательному уровню; в данной группе больше, чем в первой, не занятых или пенсионеров, что психологически объяснимо: во-первых, с низких доходов взимаются и небольшие налоги; во-вторых, в этой группе числятся лица, не находящиеся в налоговом поле. Группа *не определившихся* в сфере фискальных отношений представлена главным образом пенсионерами. Специфической характеристикой этой группы является предельно низкий уровень образования. В ней — наибольшее по сравнению с другими группами представительство женщин; основная часть входящих в данную группу проживает в сельской местности. *Сомневающиеся* — самая молодая группа, состоя-



щая преимущественно из имеющих среднее или среднее специальное образование и низкий уровень среднедушевых доходов. Большинство входящих в группу *абсентеистов* имеют среднее и среднее специальное образование; третья часть этой группы проживает в городах, располагает достаточно высокими доходами, сопоставимыми с доходами нонконформистов. В этой группе по сравнению со всеми другими группами больше доля лиц в возрасте от 18 до 35 лет, женщин, чем мужчин.

Выявлено, что экономически самая активная, образованная и молодая часть трансформирующегося российского общества в подавляющем своем большинстве не входит в число законопослушных налогоплательщиков.

Во втором параграфе второй главы *«Объективные и субъективные факторы выбора практик уклонения от уплаты налогов»* для построения типологии групп, различающихся в зависимости от склонности к легальному или нелегальному типу действий в сфере фискальных отношений, использован метод кластерного анализа, практикуемый в социологии для идентификации групп индивидов или переменных<sup>26</sup>.

В работе кластеры сформированы по таким признакам, как доход, образование, возраст налогоплательщиков. *Первый кластер* в нашем анализе представлен преимущественно лицами сравнительно молодого возраста и с достаточно высоким уровнем дохода; *второй кластер* – возрастной группой от 35 лет и старше со смещением в сторону группы, состоящей из лиц пенсионного возраста, с наименьшими размерами среднедушевых доходов; *третий кластер* – индивидами, обладающими наиболее высоким уровнем дохода – он сильно смещен в сторону молодых возрастных групп.

В модель кластерного анализа введены переменные, описывающие отношение индивидов к вероятности соблюдения налогового законодательства или уклонения от уплаты налогов в разных ситуациях. В качестве указанных *переменных* взяты следующие гипотетические ситуации:

- восприятие субъектами налогообложения действующих налоговых законов как несправедливых;
- невыполнение государством своих обязательств по отношению к налогоплательщикам, непрозрачность для населения использования средств, поступивших от налоговых сборов;
- отсутствие угрозы санкций за нарушение налогового законодательства стороны налоговых органов.

*Первая переменная* предусматривает измерение лояльности граждан к действующему налоговому законодательству. По данным вторичного анализа данных Фонда «Общественное мнение», каждый второй опрошенный считает, что необходимо следовать налоговым законам даже в том случае, если они являются несправедливыми, 30% – убеждены, что бывают ситуации, когда уклонение от уплаты налогов допустимо, а каждого пятого рес-

<sup>26</sup> О методе кластерного анализа см. Аберкромби Н., Хилл С., Тернер Б. С. Социологический словарь / Пер. с англ. – Казань, 1997 – С. 128

пондента нет на этот счет определенного мнения<sup>27</sup>. В данном случае оценивалась лишь гипотетическая ситуация. Не исключается воздействие «двойной морали», и реальный уровень лояльности к действующим налоговым законам может оказаться ниже предполагаемого.

Действие *второй переменной* проявляется в том, что в условиях невыполнения государством своих обязательств значительная часть опрошенных (около 76% респондентов) допускает вероятность уклонения от уплаты налогов; «безусловно лояльные» к налоговому законодательству, или выразившие мнение, что ни при каких обстоятельствах они не станут нарушать налоговых обязательств, составили лишь 2% от общего массива опрошенных.

*Третья переменная* позволяет охарактеризовать уровень рациональности поведения налогоплательщика: большинство опрошенных (72%) убеждены, что люди («другие») предпочли бы уклониться от уплаты налогов, если были уверены, что не понесут за это наказания, но себе респонденты склонны все же давать завышенные положительные оценки: лишь 40% опрошенных отметили, что они лично не станут уклоняться от уплаты налогов даже при отсутствии санкций за нарушение налогового права.

На основе кластерного анализа произведена дифференциация субъектов налогообложения на *лояльных*, или признающих действующее законодательство, законопослушных по отношению к ним; *не лояльных*, или игнорирующих налоговое право, стремящихся при благоприятной для этого ситуации обходить нормы налогового законодательства; *затрудняющихся* с выбором своего отношения к налоговым законам.

Кластерный анализ позволяет сделать следующие выводы:

1) изменение отношения людей к своим налоговым обязательствам ситуативно; 2) низкий уровень юридической грамотности населения по налоговому праву коррелируется низкими показателями субъективной самоидентификации опрошенных со статусом налогоплательщика; 3) лица пенсионного и предпенсионного возрастов считают для себя нарушение фискального права недопустимым, тогда как представители экономически активного населения склонны сами к нарушению налогового права и проявляют толерантность к тем, кто уклоняется от уплаты налогов; 4) допустимость уклонения от уплаты налогов находится в прямой зависимости от степени адаптации индивидов к рыночным реформам: чем выше степень адаптации, тем больше вероятность уклонения от уплаты налогов, и наоборот, чем ниже адаптированность к новой экономической ситуации, тем ниже вероятность абсентеизма в сфере фискальных отношений. При этом группа адаптированных представлена лицами, имеющими регулярную занятость и достаточно высокий уровень доходов.

<sup>27</sup> См. [http://bd.ru/report/map/projects/dominant2004/dom0443/domt0443/domt0443\\_4/d044312](http://bd.ru/report/map/projects/dominant2004/dom0443/domt0443/domt0443_4/d044312)

Изучение поведения людей в налоговой сфере с использованием метода кластерного анализа показывает, что формальные правила хозяйственной деятельности налогоплательщиками пока рассматриваются лишь как препятствие, которое необходимо преодолеть, а не соблюдать; основным мотивом лояльного фискального поведения индивидов остается страх перед наказанием, а не чувство гражданской ответственности (осознание необходимости налогов как источника повышения общественного благосостояния). Выделяются две полярные группы налогоплательщиков: экономически активное население достаточно молодого возраста, следующее неформальным правилам фискального поведения, и представители старшего поколения, соблюдающие формальные нормы. Социальное ядро потенциальных налогоплательщиков составляют группы населения со средними доходами, тогда как фискальное поведение групп, имеющих высокие доходы, не мотивировано гражданской ответственностью за повышение общественного благосостояния за счет налоговых сборов; группы с низкими доходами объективно не могут быть источником больших налоговых сборов. Это дополнительно подтверждает правомерность известного положения о том, что именно средний класс является фактором социальной стабильности.

На основании вторичного анализа данных сравнительного исследования Фондом «Общественное мнение» фискального поведения населения Польши и России выявлены следующие особенности фискальных практик и фискального поведения россиян:

- подавляющая часть поляков (97% опрошенных в Польше против 80% россиян) ориентирована на соблюдение налоговых законов даже при признании этих законов несправедливыми; доля ориентированных на уклонение от уплаты налогов в ситуации, когда государство не выполняет взятых на себя обязательств, среди опрошенных в Польше составляет 10%, тогда как в России – 40%. Следование неформальным правилам в сфере налогообложения, как видим, *не входит в противоречие с ценностными ориентациями россиян*:

- группа *лояльных* в польском (в целом – в западных обществах) состоит из наиболее обеспеченной части населения, а *нелояльные* являются аутсайдерами, тогда как в российском обществе прослеживается прямо противоположная тенденция;

- если в общественном сознании польского и в целом – западных обществ – в качестве одного из факторов стабильности жизни и благосостояния общества воспринимается законопослушность в сфере фискальных отношений, то в российском обществе – сокрытие доходов от государства, уклонение от уплаты налогов.

На основе вторичного анализа данных исследования Фонда «Общественное мнение» и материалов проведенного углубленного интервью выявлены следующие стратегии легитимации «уклоняющегося поведения» в сфере фискальных отношений: *первая стратегия* связана с бедностью и

низким уровнем жизни, когда неуплата налогов рассматривается как способ выживания; *вторая стратегия* используется в *предпринимательской деятельности*: при препятствиях налогового законодательства в расширении бизнеса уклонение от уплаты налогов предпринимателями рассматривается как способ закрепления бизнеса на рынке); *третья стратегия* выбирается индивидами, считающими налоги несправедливыми, завышенными, что служит для них основанием для оправдания «уклоняющегося поведения»; *четвертая стратегия*, выбираемая преимущественно индивидами, имеющими вторичную, часто неформальную, занятость, значительно сужает налогооблагаемую базу; *пятая стратегия* используется в ситуации *отсутствия наказания* за нарушение налогового законодательства и выбирается как *нелояльными, так и лояльными*.

На материале проведенного углубленного, в том числе – фокусированного интервью, выявлены следующие *мотивы легитимации* практик уклонения от уплаты налогов:

- непрозрачность для широкого населения системы распределения налогов, коррумпированность отдельных функционеров в структурах власти (*«Налоги уходят неизвестно куда. Тогда зачем их платить?» «С меня удерживают «пенсионные налоги», но нет уверенности, что эти налоги начисляются туда, куда надо, и столько, сколько нужно» «Куда налоги уходят, я не знаю: ...или их присваивает начальство, или они плохо собираются»*);

- несовершенство налоговых законов, чрезмерная бюрократизированность процедур, требуемых для декларации налогов (*«Человек, который пришел в налоговую инспекцию с позитивным настроением, с чувством самоуважения как человека добропорядочного по отношению к законам, неожиданно сталкивается с грубостью, невниманием, высокомерием к себе. Как вы думаете, будет он стремиться туда попасть вторично добровольно?»*);

- низкая правовая культура населения, массовая неосведомленность в меняющемся налоговом законодательстве;

- доставшаяся от советской системы налогообложения беспечность, инертность налогоплательщиков;

- легковесное отношение населения к соблюдению налогового законодательства (*«Когда получал кредит в банке, я предоставил некоторые неверные сведения ..., никогда не думал, что это... является преступлением, банк ведь от этого не обеднеет». «Не вижу ничего криминального в том, что помогал фирмам и предпринимателям продавать векселя и обналичивать деньги... То, что мне платили за посредничество – это же оплата моих услуг...» «Бухгалтерские документы потерялись, а имущество находилось на чужом складе на хранении, я об этом просто забыл сказать. Теперь же все нашлось, ко мне претензий не должно быть». «Я не подала декларации, не знала, что надо было. Какая разница – оплатила я налог в*

*прошлом году или оплате сейчас. Финансовое состояние нашего государство от этого не пострадает. За этого наказывать нельзя». «Нет у нас алкогольной лицензии. Если бы ее было легко получать, мы бы ее получили. У нас все документы в порядке – бухгалтерия, отчеты, кассы. нас не за что привлекать»)* – таковы стереотипы рассуждений информантов в процессе фокусированного интервью);

– лояльность населения к нарушениям налогового права (по данным углубленного интервью, лишь четверо из 35 информантов выразили категорично-неодобрительное отношение к нарушениям налогового права, остальные не считают неуплату налогов тяжким преступлением. *«Не человека же убил или ограбил», «не украл чужое», «пусть заплатит штраф, а сажать за это не надо»* – эти и подобные им суждения) фиксированы во время интервью.

Данные исследования, проведенного с использованием качественных методов, указывают на глубину институционализированности «уклоняющихся практик» в сфере фискальных отношений трансформирующегося российского общества.

В числе основных факторов институционализации практик уклонения от уплаты налогов в работе указаны:

– объективные: низкий уровень жизни, при котором уклонение от уплаты налогов рассматривается людьми как средство поддержания определенного уровня материального благосостояния; наличие различных препятствий (в том числе бюрократических) при ведении бизнеса, благодаря которым неуплата налога или уменьшение доходов в целях одновременного уменьшения размера налога становится средством выживания; вторичная (преимущественно неформальная) занятость; коррумпированность соответствующих административных структур, позволяющая сокрытие доходов в частном секторе экономики; непрозрачность для налогоплательщиков использования налоговых сборов или имеющееся их нецелевое использование; отсутствие угрозы наказания, связанное с несовершенством налогового законодательства;

– субъективные: низкий уровень развития правового сознания, правовой культуры общества; расхожесть стереотипных представлений о несправедливости, завышенности налогов; толерантность общественного мнения к проявлениям фискального абсентеизма, отсутствие его осуждения как социально неприемлемой практики.

Сформулирован неоптимистический сценарий прогноза, в соответствии с которым институционализация уклонения от уплаты налогов сохранится еще в течение долгого времени.

В заключении работы подведены итоги исследования и сформулированы общие выводы:

1. Институциональный анализ феномена уклонения от уплаты налогов, позволяет смещение исследовательского акцента, таким образом, когда в центр

внимания переносятся не столько формальные нормы, как это характерно, в частности, для социологии права, или неформальные нормы, например, в исследованиях по экономической социологии, а и *рутинизированные и типизированные* индивидуальные фискальные стратегии.

2. Главным объективным фактором институционализации практик уклонения россиян от уплаты налогов стал кризис государственной власти, последовавший после распада СССР, ослабление роли государства в сфере налогообложения в период экономических преобразований 1990-х гг., отсутствие должной публичности и прозрачности деятельности налоговых органов, касающейся целевого использования налоговых сборов.

В числе других факторов легитимации «уклоняющегося» поведения в сфере фискальных отношений следует указать:

- культурные нормы, ценности, традиции налогового права российского общества;

- формирующаяся в трансформирующемся обществе прагматичность (рациональность) налогоплательщика, вызванная преследованием личной выгоды за счет сокрытия личных доходов;

- отсутствие целенаправленной и компетентно организованной систематической работы по созданию положительного имиджа налоговой службы страны;

- недостаточность последовательных и приемлемо-жестких санкций, используемых по отношению к нарушениям налогового права;

- невысокий уровень общей правовой культуры юридической грамотности населения в вопросах налогового законодательства.

3. Действенным способом регламентирования практик налогового абсентизма является активизация государственной фискальной политики: принятие мер по повышению юридической грамотности населения в отношении налогового законодательства; устранение из законодательной практики, касающейся налоговой политики, разночтений законодательных актов, систематически принимаемых дополнений к ним; усиление требований безусловного выполнения налоговых законов, более последовательное соблюдение интересов налогоплательщиков; установление партнерского взаимодействия и взаимовыгодных отношений между налогоплательщиками и институтами фискального права.

4. В условиях массового игнорирования фискальных законов и правил необходимы все административные и уголовные санкции, поддерживающие «устрашающий» эффект. Однако работа, направленная на формирование правовой культуры и юридической грамотности граждан в сфере налогообложения, без которой институты государственной власти будут находиться в состоянии превентивной «войны» со своими гражданами, пока находится в зачаточном состоянии. В наиболее общих чертах такая деятельность должна включать в себя:

1) усиление ранней правовой социализации (в семье, в период обучения в школе), что будет способствовать в будущем становлению личности законопослушного налогоплательщика;

\*2) организацию информационно-пропагандистской работы с потенциальными налогоплательщиками в средних специальных и высших образовательных учреждениях, производственных коллективах по вопросам налогового законодательства;

3) эффективную социальную рекламу в средствах массовой информации, специально ориентированную на просвещение и информирование населения по вопросам налогового законодательства и фискальной политики;

4) создание положительного имиджа институтов фискальной политики с помощью средств массовой информации.

**Основные положения диссертации изложены  
в следующих публикациях:**

*Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:*

1. Миненкова Л. Р. Фискальные отношения как объект междисциплинарных исследований / Л.Р.Миненкова // Вестник КГТУ им А.Н.Туполева.- 2006.- № 4. – С. 65-67.

*Публикации в других научных изданиях:*

**Монография:**

2. Миненкова Л.Р. Фискальное поведение россиян в условиях трансформирующейся экономики / Л.Р. Миненкова. – Казань: Изд-во Казанск. ун-та, 2005. – 119 с.

3. Миненкова Л.Р. Об ответственности граждан за совершение налоговых правонарушений / Л.Р. Миненкова // Материалы Всероссийской научной конференции «Современное российское общество: состояние и перспективы». (Первые казанские социологические чтения). Казань, 15-16 ноября 2005 г. – Т. 3. – Казань: Центр инновационных технологий, 2006. – С. 138-142.

4. Миненкова Л.Р. Гарантии и компенсации в случае ликвидации организации / Л.Р.Миненкова // Регионы России: проблемы безопасности: Сб.научных статей и сообщений / Сост. и отв. ред. Л.А. Бурганова, Р.С. Цейтлин. – Ч.2. – Казань: Изд-во КГТУ, 2006. – С. 299-302.

5. Миненкова Л.Р. Кластерный анализ поведения различных социальных групп в налоговой сфере / Л.Р.Миненкова // Регионы России: проблемы безопасности. Сб.научных статей и сообщений. – В 2 ч. /Сост. и отв. ред. Л.А. Бурганова, Р.С. Цейтлин. – Ч.2. – Казань: Изд-во КГТУ, 2006. – С. 250-252.

Отпечатано в множительном центре  
Института истории АН РТ

Подписано в печать 26.02.2007. Формат 60×84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>  
Тираж 100 экз. Усл. печ. л. 1,5  
г. Казань, Кремль, подъезд 5  
Тел. 292-95-68, 292-84-82