О.Д. Слабкий

ЭКСПЕРТНЫЕ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМОЙ

В течение последних почти двух десятилетий налоговая система вместе с экономикой России постоянно находилась в состоянии трансформации. Изменялись ставки налогов и порядок налогообложения, что в итоге затрагивало практически всех субъектов экономики и касалось всего общества. При этом происходившая перестройка налоговой системы влияла не только на экономические условия производства товаров и услуг, но и на доходы граждан. Для социальной характеристики налоговой системы как одного из важнейших рычагов экономической политики государства в 2007 г. автором было проведено социологическое исследование «Эффективность управления системой налогообложения», в котором приняли участие 258 человек – специалистов в области налогов и налогообложения, представляющих консультационные и аудиторские компании. Результаты исследования в комплексе с существующей практикой социологических исследований в области налогообложения позволили составить представление о существующих социально-экономических проблемах и определить основные направления для их решения.

В ходе исследования были изучены вопросы, касающиеся законодательной базы в сфере налогов и налогообложения, уклонения от уплаты налогов, а также социальной справедливости налоговой системы.

Экспертные оценки эффективности налогового законодательства

В ходе исследования были получены оценки по следующим критериям: отношение к действующему налоговому законодательству, отношение к практике неуплаты налогов, оценка справедливости налоговой системы и возможностей ее реформирования. Одной из гипотез исследования стало скептическое или даже критическое отношение большинства экспертного сообщества к действующей правовой базе в сфере налогов и налогообложения

с точки зрения его эффективности. Для оценки гипотезы автором были выбраны пять базовых критериев: полнота изложения, ясность, непротиворечивость, справедливость, эффективность. Данные критерии были измерены по шестибалльной шкале: отлично, хорошо, средне, плохо, очень плохо, затрудняюсь ответить. При этом надо отметить, что 9% с позиций ясности и 26% с позиций справедливости затруднились ответить. Обращает на себя внимание также тот факт, что каждый четвертый эксперт затруднился оценить налоговое законодательство с точки зрения справедливости. Можно предположить, что за этим стоит недостаточная компетентность респондента либо несложившаяся точка зрения. Оценки экспертов детально приведены в табл. 1.

Таблица 1

Характеристика
действующего налогового законодательства
(в % от количества опрошенных)

Характеристика	Отлично	Хорошо	Средне	Плохо	Очень плохо	Затрудняюсь ответить
Полнота изложения	31	36	23	15	9	16
Ясность	0	14	19	27	26	9
Непротиворечивость	38	10	18	21	28	24
Справедливость	15	22	21	17	16	26
Эффективность	15	17	20	20	21	24
Итого	100	100	100	100	100	100

Полученные оценки позволяют составить две большие группы: в целом позитивное отношение к налоговому законодательству и в целом негативное, объединив результаты по критериям «отлично» и «хорошо», а также «плохо» и «очень плохо» (граф. 1).

Результаты анализа показывают, что отношение экспертов противоречивое, и оно дихотомически разделено на две группы. В частности, в графе «очень плохо» большинство респондентов отметили как основной индикатор, характеризующий налоговое законодательство, «непротиворечивость». Таким образом, получив полярные точки зрения, можно сделать вывод, что отсутствие единомыслия в оценке законодательства вряд ли будет способствовать эффективному совершенствованию налоговой системы.

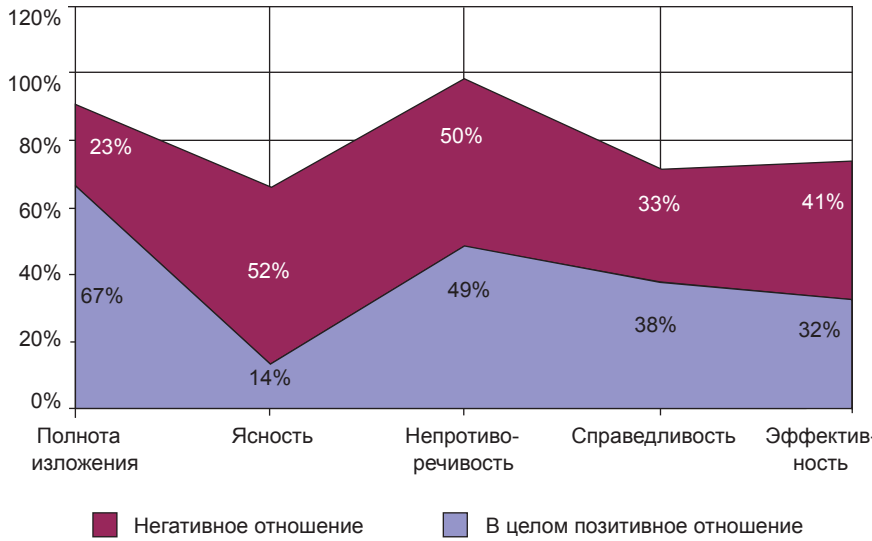


График 1. Позитивные и негативные оценки налогового законодательства

Принципиальной является оценка социальной справедливости в контексте справедливости уплаты налогов. С этой точки зрения отсутствие определенного суждения отмечается среди экспертов, которые отметили индикатор «затрудняюсь ответить». Единственный показатель, который вызывает в целом позитивное отношение, – полнота изложения. Но, как известно, полнота изложения никогда не являлась гарантом ясности. Только 14% оценивают законодательство как ясное, что говорит о том, что важнейший документ в области налогов и налогообложения непонятен. При этом данную оценку дают именно эксперты, не считая рядовых налогоплательщиков. Противоречива и по сути дихотомична оценка, представленная экспертным сообществом в отношении налогового законодательства по критерию непротиворечивости. При таком расколотом мнении закон не может эффективно действовать. По мнению автора, в таком случае разделения мнения можно говорить, что принцип справедливости не соблюдается.

Также дихотомична и характеристика законодательства с точки зрения его соответствия принципу справедливости: 33% негативных оценок против 38% позитивных. Поэтому неудивительно, что

41% против 32% считают законодательный акт неэффективным. В таком случае понятно, почему на вопрос о характеристике действующего законодательства абсолютное большинство (95%) особенно отметили необходимость корректировки законодательной базы в целом, а также собственно проблему противоречивости и неоднозначности законодательства. Только 1% высказались за то, что законодательная база хорошо разработана и эффективна.

Проблема несовершенства налогового законодательства и недостатки в работе налоговых органов тесно взаимосвязаны. Недостатки налогового законодательства негативно отражаются на налоговом поведении как налогоплательщиков, так и представителей государства в лице, прежде всего, налоговых органов, судов (арбитражных судов), Министерства финансов РФ как органа власти, предлагающего трактовку спорных ситуаций. Следует принимать во внимание, что налоговые органы представляют собой социальные организации, которым делегировано право контроля за соблюдением налогового законодательства. Общая оценка, которую дает им общество, отличается противоречивостью и носит в целом негативный оттенок. Только 9% оценивают деятельность налоговых органов в целом хорошо, 27%, т. е. в три раза больше тех, кто придерживается противоположной точки зрения и считающих, что деятельность налоговых органов является неудовлетворительной. Более лояльно высказались в отношении деятельности налоговых органов 54%.

Таким образом, по оценкам экспертов, один из важнейших инструментов, который управленческий блок призван использовать для получения налогов, на сегодняшний день работает неэффективно. Одной из причин их низкой эффективности можно назвать мобильность и бюрократизированность, когда работа налоговых органов сводится только к проверке документов, а не физическим контактам, например, в форме разъяснений спорных вопросов с налогоплательщиками до момента уплаты налогов, как это широко распространено на Западе. Оценки общественного мнения отражают серьезное социальное противоречие, которое сложилось в обществе, с одной стороны, между требованием к органам государственной власти в отношении общего повышения эффективности налоговой системы и, с другой – высоким уровнем недоверия к органам, призванным на деле обеспечивать реализацию этих требований и социальных норм гражданского общества. В таких условиях нельзя ожидать существенного повышения уровня налоговой

культуры, необходимой для построения эффективной налоговой системы.

Формы девиации и их распространенность в системе налогообложения

Низкая эффективность налогового законодательства приводит к нарушениям законодательства со стороны действующих субъектов налоговой системы. Поэтому важным показателем измерения в исследовании стал замер уровня девиантности в соблюдении законодательства. Напомним, что девиантность представляет собой отклонение от общепринятых норм (в данном случае норм законодательства) объектами и субъектами процесса налогообложения. Принятой нормой в законодательстве является обязательность в уплате налогов. Эта законодательная норма обязательна для каждого участника налоговых отношений. Однако, как показывают результаты исследования, о таком состоянии российского общества можно только мечтать. Конкретной формой девиантного поведения в сфере налогов и налогообложения стало широкое распространение уклонения от уплаты налогов.

В обществе складываются различные формы девиантного поведения, такие, как уклонение от уплаты налогов в незначительном размере (мошенничество), а также уклонение в больших размерах (воровство, уголовно преследуемое). По данным статистики, непрерывно увеличивается число лиц, уклоняющихся от уплаты налогов. В настоящее время это одно из самых распространенных правонарушений в России. Статистика последних лет свидетельствует о неуклонном росте выявленных налоговых преступлений, что говорит о том, что уход от налогообложения был и остается серьезной проблемой в России: по итогам выездных проверок, например, за 2005 г. нарушения налогового законодательства в целом по России выявлены в 97% случаев, тогда как, например, в 2003-м – в 66%. В 2005 г. налоговики провели 155 тыс. выездных проверок, по результатам которых направили в бюджет дополнительно 233 млрд руб. В том числе НДС – 95 млрд руб., налог на прибыль – почти 70 млрд руб., ЕСН – 8 млрд руб.[1]. Результаты социологического исследования показывают, что эти цифры имеют вполне обоснованную социальную базу. В то же время вряд ли

[1] См.: *Склярова И.* Точечный удар. Выездные налоговые проверки становятся эффективнее // Время новостей. 2006. № 45.

можно однозначно оценить подобный рост эффективности работы налоговиков, ведь они могут быть результатом как тщательного отбора подпадающих под выездную проверку компаний, так и искусственно созданных предприятиям «проблем». Впрочем, в любом случае результативность проверок принята сегодня за критерий качества контрольной работы фискальных органов в новых условиях налогового администрирования.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов в российском обществе имеет не только субъективные, но и объективные причины, связанные с несправедливостью законодательства и общей антиправовой ситуацией в обществе. В этом состоит рабочая гипотеза исследования, в рамках которой было измерено три социальных показателя:

1) распространенность уклонения от уплаты налогов среди российских компаний;

2) актуализация проблемы: вопрос мотивации, проявляющийся в нежелании платить налоги в полном объеме;

3) оценка средств возможного снижения уровня уклонения от уплаты налогов.

Структура налоговой системы, соотношение различных видов налогов оказывает непосредственное влияние на соразмерность форм дохода (прибыли, заработной платы, процента и ренты) как у отдельного налогоплательщика – физического или юридического лица, так и в экономике в целом. При увеличении налоговой нагрузки усиливается стремление скрыть истинный размер прибыли и минимизировать налоговую базу, а также противозаконное уклонение от уплаты налогов, перевод прибыли в другие формы: увеличение материальных затрат, заработной платы, более активное пользование инвестиционными льготами и т. д.

Для оценки данной гипотезы автором были выбраны следующие критерии: проблема мошенничества «очень актуальна», «актуальна отчасти», «не актуальна». По данным результата опроса, абсолютное большинство респондентов (94% – это можно считать почти единодушной оценкой) полагают, что сегодня в российском обществе и среди российских компаний проблема уклонения от уплаты налогов является актуальной и злободневной. И лишь 2%, т. е. в 47 раз меньше тех, которые оценивают, что такой актуальности в России проблема не имеет. Эксперты не скрывают, что основная причина, побуждающая уплачивать налоги, является опасение штрафных санкций (53%). 33% акцентировали внима-

ние на вопросе честности, втором по значимости факторе. Только 7% руководствуются необходимостью обеспечения государства налогами для финансирования общенациональных задач. Таким образом, в обществе практически отсутствует понимание необходимости уплаты налогов исходя из их основной цели, состоящей в обеспечении потребностей общества ресурсами. Это позволяет сделать вывод о крайне низкой социальной ориентированности налоговой политики.

Среди факторов, побуждающих уплачивать налоги, которые предлагали респонденты в качестве собственных вариантов, выделим некоторые из них:

опасение карательных мер государства, уголовной ответственности, особенно для руководства организаций;

желание жить в правовом обществе;

уплачивают часть налогов, чтобы скрыть неуплату других;

совокупность факторов: начиная от привычки и заканчивая боязнью санкций;

желание спокойно вести бизнес, без риска возникновения санкций со стороны государства;

судебные процессы, например, дело ЮКОСа.

Среди факторов, в наибольшей мере способствующих уклонению от уплаты налогов, выделим: 20% полагают, что налогоплательщики в своей массе руководствуются желанием сэкономить на налогах; 15% экспертов отметили, что уклонение от уплаты налогов обусловлено высоким уровнем налоговой нагрузки; 11% опрошенных респондентов отметили, что уклонение от уплаты налогов связано со стремлением к личному обогащению руководителей организаций, столько же полагают – со сложностью и запутанностью налогового законодательства; 10% полагают, что желание сэкономить на налогах обусловлено отсутствием налоговой и правовой культуры у руководителей компаний.

В ответ на открытый вопрос о возможных факторах, способствующих уклонению от уплаты налогов, эксперты выделили следующие:

уклонение от уплаты налогов обусловлено необходимостью оплаты взяток;

уплата всех установленных законом налогов делает предприятие неконкурентоспособным по сравнению с предприятием, скрывающим налоги;

вымогательство взяток со стороны налоговых органов;

отсутствие налоговой и правовой культуры со стороны как государства, так и налогоплательщиков.

Обращает на себя внимание преобладание экономических факторов, желание сэкономить на налогах, связанное с высоким уровнем налоговой нагрузки. На втором плане экспертами отмечена низкая правовая культура налогоплательщиков. Этот факт может говорить, с одной стороны, о том, что уклонение от налогов в меньшей степени связано с низкой налоговой культурой, а с другой – о недооценке фактора налоговой грамотности.

Снова налицо основные проблемы, выявленные результатами опроса. Их решение вряд ли будет эффективным, если только снижать налоговую нагрузку без одновременного повышения эффективности законодательства и ужесточения контроля за работой государственных органов, обеспечивающих качество исполнения налогового законодательства.

Степень социальной справедливости действующей системы налогообложения

Как показало исследование, одним из критериев слабости налогового законодательства является, по мнению каждого третьего, отсутствие справедливости налогового законодательства. Это утверждение выступает основной рабочей гипотезой исследования. Поэтому одной из задач исследования стало изучение уровня соблюдения принципа справедливости в налоговом законодательстве в действующей системе налогообложения и выявление возможных путей ее реформирования.

Бросается в глаза, что на начальном этапе становления российского налогового законодательства политические институты стремились соблюсти принцип справедливости, используя прогрессивную шкалу подоходного налога. Но поскольку девиантное поведение представителей высокообеспеченных слоев общества стало нормой, государство шло по пути наименьшего сопротивления и понизило ставку до единой ставки в размере 13%.

Как показывают результаты исследования, лишь 10% считают, что действующая система подоходного налогообложения является справедливой. 36%, т. е. в три с лишним раза больше, полагают, что единая ставка способствует социальному расслоению в обществе. Но 49% настроены весьма либерально, так как полагают, что ставка 13% никак не влияет на социальное расслоение в обществе.

Отчасти такой либерализм связан с экономическими корыстными интересами государства. Чем можно объяснить такие противоречивые результаты? С одной стороны, признается, что плоская шкала социально несправедливая. С другой стороны, она стимулирует выход из тени. Здесь важно ответить на вопрос, какую группу налогоплательщиков данная ставка стимулирует к выходу из тени. Налогоплательщик из бедного населения платит налоги целиком. Это же относится к налогоплательщикам из средних слоев населения. Значит, действующая система подоходного налогообложения является стимуляцией только одной группы высокообеспеченных налогоплательщиков: собственников организаций, представителей олигархии.

На таком фоне понятно, что 36% опрошенных (каждый третий) убеждены, что единая ставка только усиливает социальное расслоение в обществе. Зададимся вопросом (и он был исследован автором), каковы могут быть результаты перехода к прогрессивной шкале налогообложения и в чем суть такой шкалы. Социальная суть плоской шкалы налога выражается в уравнивании в условиях налогообложения малообеспеченных и высокообеспеченных налогоплательщиков. Обратимся к результатам социологического исследования. Преобладающая часть опрошенных (36%) считают, что подобная реформа сделает налогообложение более справедливым. Одновременно довольно велика группа тех экспертов, которые придерживаются мнения, что такая реформа сделает налогообложение менее справедливым и не принесет заметных результатов (27 и 25%). Можно предположить, что уровень корпоративной заинтересованности занятых в налоговой системе специалистов сегодня эгоистически преобладает относительно дискутируемого в обществе вопроса усиления принципа социальной справедливости и установления прогрессивной шкалы. Подобные цифры отражают определенный раскол в обществе. С одной стороны, существует мнение сторонников перехода к более справедливой с социальной точки зрения прогрессивной шкале подоходного налога, а с другой стороны, действующая налоговая политика Правительства РФ, предусматривающая сохранение плоской шкалы подоходного налога в долгосрочной перспективе.

Второй рабочей гипотезой выдвинута следующая: одним из эффективных средств возможного снижения масштабов уклонения от уплаты налогов является снижение уровня налогового бремени на население и предпринимателей. Обратимся к результатам ис-

следования. Общая тенденция к снижению налоговых ставок, которая проявила себя, в частности, в налоговых реформах НДФЛ, ЕСН, НДС, находит понимание в обществе. 68% экспертов согласны с позицией, согласно которой снижение налоговой ставки приводит к увеличению налоговых поступлений в бюджет и постепенному выводу все больших сумм доходов из «тени».

Подавляющее большинство экспертов (65%) высказали мнение, что налоговые реформы, направленные на снижение налогового бремени, должны сопровождаться одновременным увеличением размера налоговой ответственности плательщиков. Тем не менее реализация данной идеи, скорее всего, не найдет понимания и поддержки в обществе в условиях, когда больше половины респондентов (52%) оценили удовлетворительно работу налоговых органов.

70% респондентов высказались за актуальность поощрения добросовестных налогоплательщиков в форме предоставления дополнительных налоговых льгот, уменьшения ставки налога, ограничений на проведение налоговых проверок и т. д. За поддержку точки зрения, согласно которой все налогоплательщики должны быть в равных условиях, высказались четверть опрошенных (25%). Таким образом, можно сделать вывод, что на современном этапе использование системы налоговых льгот находит больше поддержки в обществе. Расширение практики совершенствования системы налоговых льгот станет более эффективным, чем система равного налогообложения всех без исключения налогоплательщиков.

По мнению автора, результатом системных налоговых реформ должно являться реформирование подоходного налогообложения и в итоге установление прогрессивной ставки подоходного налога, в которой будет реализована концепция необлагаемого минимума доходов. Таким образом произойдет существенное облегчение налогового бремени для малообеспеченных налогоплательщиков. Одновременно общей направленностью налоговых реформ подоходного налогообложения должно являться совершенствование системы целевых налоговых льгот, сопровождающееся увеличением налоговой ответственности и повышением качества работы налоговых органов, как ключевого элемента реформы.