

УДК 336.225.673

Роль государства в функционировании института налогового контроля**Якупов З.С.**

Кандидат экономических наук,
доцент кафедры налогов и налогообложения
Института экономики, управления и права (Казань)

Государство рассматривается как организация особого типа, одной из основных функций которого является регулирование налогообложения и проведение налогового контроля. Показано значение принципа императивности в налоговых отношениях в условиях потенциальной их конфликтности. Рассмотрены вопросы эффективности налогового контроля; обосновано частичное наделение функциями контроля за налогами негосударственных аудиторских организаций.

Ключевые слова: государство, институты, организации, финансы, императивность, эффективность налогового контроля, аудит.

Концепция института налогового контроля базируется на органической связи категории налог с государством, как особой организации политической власти, распространяющейся на территорию и население страны и имеющей специальный аппарат для управления и принуждения. С институциональных позиций государство – это организация особого типа, что выражается в императивных, волевых, властных отношениях между государственным аппаратом и членами общества. Государство включает систему политических и экономических организаций и институтов, регулирующих правила их функционирования и взаимодействия. Главной их целью является обеспечение комфортных условий проживания и деятельности граждан страны, которые передают государству известные функции, которые они не могут осуществить в индивидуальном порядке.

С точки зрения институциональности основными функциями государства являются: участие в производстве общественных благ, спецификация и защита прав собственности и др. Экономическая функция государства многогранна – от управления государственными предприятиями до выработки и реализации стратегии экономического развития страны в долгосрочной перспективе. Финансовое обеспечение выполнения всех функций государства достигается взиманием налогов. Как известно, налоги и налоговый контроль стали институтами

только с развитием государства и отделением казны государства от кармана монарха, правителя, что, в свою очередь, стало возможным только с развитием институтов гражданского общества, первым шагом к которому было разделение ветвей власти и установление затем многопартийности. Налоги исторически возникли раньше государства, однако роль государства заключается в создании легитимной налоговой системы, в рамках которой стало возможным функционирование системы налогового контроля.

Актуальность разработки проблем взаимосвязи государства и процессов налогообложения обусловлена наметившейся тенденцией, которую можно назвать «отсутствием ожидаемой эффективности системы налогового контроля», наблюдаемой во многих странах, в том числе и в России. С одной стороны, происходит увеличение сумм доначислений, приходящихся на одну проверку, что должно свидетельствовать о повышении эффективности мероприятий контроля; однако одновременно происходит другой процесс, когда растут суммы укрывательства налогов, задолженности по налогам перед бюджетной системой и другие негативные явления.

В условиях, когда на протяжении ряда лет сложилась устойчивая тенденция снижения количества выездных налоговых проверок ФНС России, росли средние суммы доначислений по их результатам:

2000 г. – 188 тыс. руб.; 2007 г. – 3667 тыс. руб.; 2012 г. – 5,6 млн. руб. [1; 2]. По результатам камеральных и выездных проверок доначислено в 2012 г. (включая пени и налоговые санкции) около 370 млрд. руб., что составляет почти 3 % в налоговых доходах консолидированного бюджета страны [3].

Целью данной статьи является исследование направлений модернизации налогового контроля за счет совместного участия в этом процессе государственных и негосударственных контролирующих организаций.

Налоговый контроль зародился в эпоху древних государств; его организационные формы соответствовали уровню развития государств тех периодов, а также способам собирания налогов, начиная от дани и т.д. Степень участия государства в экономике, социальном развитии и других областях менялась от эпохи к эпохе; однако налоги оставались основным источником финансирования государственных организаций и расходов.

При выполнении своих функций государство несет транзакционные издержки, адекватные сложности исполнения конкретной функции. Государство не всегда способно возложить на свои организации транзакционные издержки в полной мере, однако на многие функции, оно сохраняет монополию; так, согласно ст. 82 Налогового кодекса РФ, налоговый контроль могут проводить только уполномоченные на то государственные налоговые и таможенные органы. Однако практика свидетельствует о том, что государство в современных условиях, характеризующихся усложнением экономической и политической жизни, не может проследить все изменения в обществе. Поэтому возникает вопрос о возможности передачи ряда функций государственных организаций негосударственным или общественным организациям. Следует заметить, что такую возможность ученые-институционалисты в принципе допускают; например, авторы работы по институциональной экономике под ред. Н.В. Манохиной считают, что «полная монополия государства на выполнение функций гаранта исполнения контрактов приводит к высоким транзакционным издержкам» [4, с. 123-124].

Что касается вопросов налогообложения и налогового контроля, нам представляется, что в целях экономии на транзакционных издержках государство вправе передать часть контрольных функций негосударственным независимым аудиторским организациям в отношении малых и средних компаний, не несущих большого бюджетного риска для государства в силу их малой доли в налоговых поступлениях. При этом государство не должно снимать с себя ответственность за качество налогового контроля; будут установлены меры ответственности и на привлекаемые к проверкам аудиторские и консалтинговые организации.

Л.Н. Лыкова и И.С. Букина отмечают, что в зарубежных странах «довольно распространенным подходом к реорганизации налоговых служб стало выделение их в условно-автономные единицы, контроль над которыми осуществляется посредством специального совета управляющих и экспертов, среди которых могут быть не только представители администрации правительства страны, но и в некоторых случаях частные лица, не связанные непосредственно с системой государственного управления» [5, с. 323]. Такая норма даже при сохранении подчиненности налоговой службы государственным структурам обеспечивает большую прозрачность налогового администрирования и способствует развитию общественного контроля. Цитированные выше авторы считают, что «можно выделить и такую особенность организации налогового процесса в современных развитых странах, как передача некоторых функций налоговых органов частным структурам. Уже закрепились в широкой практике такие действия, как сбор налогов через частные банки (удержание налога при переводе доходов за рубеж, уплата НДС и т.д. и использование контрольной работы независимых аудиторов (проверяющих правильность исчисления прибыли банков, страховых компаний и акционерных обществ)» [5, с. 324]. Имеется ввиду также привлечение частных фирм для разработки компьютерных программ и обработки данных, использование услуг коллекторских агентств при погашении задолженности перед бюджетом. Как мы видим, речь идет главным образом о передаче не основных функций налоговых органов, коими является проведение налоговых проверок. Наше предложение касается частичной передачи не дополнительных или сопутствующих работ, а одной из основных функций налоговых органов, а именно проведения камеральных и выездных проверок. То есть ставится вопрос о переходе на качественно новый уровень взаимодействия государственных и частных структур при проведении налогового администрирования. Нам представляется, что в экспериментальном порядке такой шаг правомерно осуществить в России, поскольку именно в нашей стране не обеспечена достаточная прозрачность действий сторон при налоговом администрировании, очень сильны неформальные правила урегулирования отношений при проведении налоговых проверок.

Налоги показали свою состоятельность как институт и стратегическую эффективность по сравнению с другими формами мобилизации доходов в бюджет государства. Главным образом это было связано с жесткой императивностью при изъятии налогов, когда налоги уплачиваются по закону, установленному в государстве (а не по договоренности сторон). Налоговый контроль – неотделимая часть общегосударственного финансового контроля, для уяснения сущности которого необходимо обратиться к категории «финансы».

Видный представитель советской финансовой науки Э.А. Вознесенский выделял две важнейшие отличительные черты категории финансов: «1. Финансы выражают денежные отношения... 2. Финансовые отношения, будучи объективными экономическими отношениями, носят императивный, государственно-властный характер прежде всего потому, что они непосредственно затрагивают главнейшую сферу производственных отношений – отношения собственности» [6, с. 69-70]. Научные подходы Э.А. Вознесенского представляются нам весьма актуальными и важными для понимания сущности как самих финансов, так и налогов и налогового контроля. Для нас представляется важным вопрос о том, почему Э.А. Вознесенский выделил императивность в качестве одного из важнейших признаков финансовых отношений в условиях, когда и многие другие экономические категории связаны с функционированием государства? Э.А. Вознесенский отвечает таким образом, что «ни одна стоимостная экономическая категория, кроме финансов, не образует целостной системы императивных денежных отношений, выражающих... конкретные формы "распадения" национального дохода, образования и использования денежных фондов государства» [6, с. 76].

Таким образом, императивность выступает базовым институциональным признаком финансовых, прежде всего налоговых отношений. Возникает ещё один актуальный на сегодняшний день вопрос: предполагает ли императивность обязательное наличие конфликтности в отношениях сторон налогового процесса и конфронтацию их интересов? Нам представляется, что при ответе на данный вопрос следует учитывать, что императивность и конфликтность категории не одного порядка; императивность – это более глубинное понятие, в налоговых отношениях она присутствует всегда. В советское время конфликтности придавали классовый оттенок; достаточно вспомнить, что тогда приветствовалось рассмотрение налогов в буржуазных государствах в качестве дополнительного инструмента эксплуатации трудящихся.

Понятие императивности связано с понятием насилия при совершении процедур, связанных в том числе и с взиманием налогов. Д. Норт, Д. Уоллис, Б. Вайнгаст рассматривают институты, организации и убеждения в увязке с институтом насилия в государстве, с помощью которого удастся создать порядок [7]. Само установление налогов – это уже насилие над волей отдельных индивидов (оппортунистов), представляющих общество, которые не осознают общественной (публичной) значимости уплаты налогов. Государство по существу – это аппарат насилия; если добровольным (и в то же время императивным) путем не удастся «собрать» налоги, государство вынуждено включить институты наси-

лия, одной из организационных форм которых являются бесспорное списание налогов или решение вопроса в судебном-исполнительском порядке.

Императивность при мобилизации налогов является внутренней сущностью данной категории; её нельзя преодолеть никоим образом, она присутствует на всех стадиях налогового процесса, начиная от планирования и прогнозирования налогов и до контроля за их поступлением. При этом тот факт, что многие налоги налогоплательщики обязаны исчислять и вносить в бюджет самостоятельно (фактически так и происходит), не имеет принципиального значения и не отражается на действии принципа императивности. Конфликтность можно преодолеть или снизить, для этого надо уяснить, что понимать под этим? По нашему мнению, конфликтность носит психологический оттенок; она может не проявляться даже при совершении налогоплательщиком ошибок при исчислении и уплате налога; важны намерения налогоплательщика и характер совершенных противоправных деяний и ошибок. Конфликт может наступить при разночтении норм налогового законодательства и соответствующем их применении, а также при намеренном совершении ошибок.

Поскольку в основе конфликтности – разные имущественные интересы, которые всегда были и будут, конфликтность в полной мере вряд ли удастся преодолеть, но сгладить вполне реально. Общей платформой для этого могут стать отношения делового партнерства и сотрудничества сторон налогового процесса в условиях движения по пути формирования либерального демократического общества. Следует согласиться с мнением Н.В. Ведына и А.Ш. Хасановой, что «человеческое общество вообще основано на сотрудничестве как фундаментальной норме социальной жизни» [8, с. 24]. По нашему мнению, на уменьшение конфликтности влияет также выполнение налогом не только фискальной и контрольной, но и других функций, особенно социальной.

Перспективы функционирования государства, по всей вероятности, таковы, что оно будет сопровождать человеческое общество в обозримом будущем, несмотря на присутствие кризиса государственности, о котором пишет, к примеру, Е. Ходаковский [9, с. 26]. Для нас интересен вопрос: намерено ли государство в будущем делить полномочия с другими институциональными организациями или постарается сохранить монополию в вопросах финансового контроля? Данный вопрос мы увязываем с очевидной и нарастающей, по нашему мнению, недостаточной эффективностью института государственного финансового и налогового контроля, что проявляется в наличии фактов процветания беспорядка в финансовых делах государства, нецелевом использовании государственных денежных ресурсов, системной коррупции, уклонении от уплаты налогов и т.д. Такая проблема существует не

только в России, но и во всём мире; отсюда актуальность её рассмотрения.

Проблема собираемости налогов продолжает оставаться актуальной и в экономически развитых зарубежных странах, несмотря на достаточно высокое качество работы налоговых служб, объемы налоговых недоимок исчисляются десятками и сотнями млрд. долл. в расчете на год; «например, подсчеты показали, что в Британии 7,5 %, в Бельгии – 17 % подлежащего налогообложению дохода оставалось незаявленным. В Соединенных Штатах Служба внутренних доходов (IRS) определила, что "налоговая брешь" в отдельные годы превышает дефицит федерального бюджета. Перспектива существенного уменьшения дефицита без сокращения расходов или роста налогов могла бы состоять в минимизации уклонения от налогов» [10]. «Испания в 2012 г. потеряла около 6 % ВВП в связи с тем, что бизнес предпочитает не уплачивать налоги» [11]. По оценкам председателя Банка России С. Игнатьева, «11 % организаций не платят налогов» [12]. Виды и суммы задолженности налогоплательщиков перед бюджетной системой РФ представлены в таблице 1.

Наличие недоимки по платежам в бюджет часто бывает обусловлено сложным экономическим положением фирм, спадом производства и их неплатежеспособностью, несостоятельностью ряда банков и отсутствием денежных средств на их корреспондентских счетах и т.п.

На первый взгляд, может показаться, что для решения вопросов эффективности налогового контроля государству необходимо увеличить численность должностных лиц налоговых органов, тем более, что

работа налоговых инспекторов во всем мире приносит ощутимые дополнительные доходы в бюджеты государств. Однако при этом возникают вопросы о границах увеличения аппарата государственных служащих; при этом следует учитывать, что увеличение налоговых инспекторов не может привести к соответствующему пропорциональному повышению объема дополнительных поступлений налоговых доходов. Решение проблемы видится в модернизации института государственного налогового контроля путем более широкого подключения других организаций и институтов, в том числе внешнего независимого аудита. Аудит фактически уже вовлечен в систему независимого налогового контроля; дальнейшие шаги должны быть связаны с частичной передачей функций по проведению налоговых проверок (не крупных налогоплательщиков) на аккредитованные аудиторские и консалтинговые организации. Мы рассматриваем такой шаг как развитие идей «дружественного партнерства» во взаимодействиях налоговых органов и налогоплательщиков [см.: 13, с. 13-15].

Нам представляется, что в более далекой перспективе только крупнейшие налогоплательщики будут проверяться государственными налоговыми органами. Вышеизложенный подход, как нам представляется, соответствует институциональному мышлению, поскольку соединяет в институте налогового контроля формальную государственную уполномоченную организацию (ФНС России) и негосударственные организации (аудиторские и консалтинговые), профессиональной сферой деятельности которых является формирование мнения о достоверности финансовой, в том числе налоговой отчетности хозяйственных обществ. Важно также отметить, что государство в данном случае не сильно рискует, поскольку наши предложения первоначально могут быть опробованы в ряде регионов, и они коснутся лишь предприятий малого и среднего бизнеса, налоговые поступления от которых не являются определяющими в бюджете государства.

Следует отметить, что для проверяемых организаций существенным моментом явится то, что они сами будут оплачивать налоговые аудиторские проверки, что будет способствовать экономии бюджетных средств, однако в ходе их проведения организации без дополнительной оплаты получают соответствующие консультации по вопросам налогообложения, бухгалтерского и налогового учета, снижения налоговых рисков и т.п. Таким образом, это не будет только расходом для проверяемых организаций, а в большинстве случаев

Таблица 1
Задолженность налогоплательщиков перед бюджетной системой РФ, (млрд. руб.) [3]

Вид задолженности	на 01.01.2011 г.	на 01.01.2012 г.
Совокупная задолженность в бюджетную систему РФ (включая пени и налоговые санкции)	1276,1	1125,8
Неурегулированная задолженность	594,7	506,2
Не подлежит взысканию налоговыми органами	681,5	619,6
Отсроченная реструктурированная задолженность	79,0	32,1
Взыскивается судебными приставами	183,1	161,2
Приостановленная к взысканию по решению суда или вышестоящего налогового органа	85,6	61,4
Приостановленная к взысканию по банкротству	308,8	325,6
Задолженность, невозможная к взысканию (подлежит списанию налоговыми органами)	24,9	39,3

принесет ощутимую пользу. В теоретическом плане такой подход формально противоречит принципу бесплатности, безвозмездности государственного налогового контроля, однако надо учитывать, что жизнь вносит свои коррективы, и что на практике многие государственные структуры проводят мероприятия контроля и надзора на возмездной основе, в частности, это касается контроля банков и других организаций финансового сектора экономики.

Высказанные предложения могут показаться неожиданными, поскольку они направлены на изменение устоявшейся идеологии организации государственного налогового контроля, которая базируется на постулате, что государство, основываясь на императивном подходе и применяя различные приемы, через свои же государственные структуры контролирует налоги на монопольной основе. Весомым аргументом в пользу нашего предложения может служить тот факт, что налоги направляются не только на содержание органов государственной власти и управления, но и на финансирование социальной сферы, т.е. налоги носят публичный характер, а это предполагает участие в налоговом контроле негосударственных организаций. По нынешнему состоянию дел такую роль могут выполнять только аудиторские и консалтинговые организации, так как только они достаточно организованы, в определенной степени многочисленны и имеют опыт работы с государственными структурами.

Следует сказать, что в мире сформировалось в целом высокое доверие к институту финансового аудита за счет действия принципов конфиденциальности в отношении полученной информации, высокого профессионализма сотрудников аудиторских организаций. Институт аудита в мире достаточно эффективен; сотни миллионов акционеров во многих странах ежегодно узнают достоверную и объективную информацию о деятельности обществ, акционерами которых они являются, именно из публикуемых заключений независимых аудиторских организаций. По нашему мнению, в мире нет других институтов, кроме института аудита, представляющих гражданское общество и способных наравне с государственными налоговыми органами участвовать в проведении налогового контроля.

Литература:

1. Шевцова Т.В. Итоги контрольной работы за 2007 год // Российский налоговый курьер. – 2008. – № 8. – С. 12-17.
2. Голова И. Количество налоговых проверок в 2012 году сократилось на 14 %. – URL: rg.ru/2013/03/05/proverki.html
3. Официальный сайт ФНС России – URL: <http://www.nalog.ru>.
4. Институциональная экономика: учеб. пособие / Под ред. д-ра экон. наук, проф. Н.В. Манохиной. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 240 с.
5. Лыкова Л.Н., Букин И.С. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для магистров. – М.: Изда-во Юрайт, 2013. – 428 с.
6. Вознесенский Э.А. Методологические аспекты анализа сущности финансов. – М.: Финансы, 1974. – 128 с.
7. Норт Д., Уоллис Д., Вайнгайт Б. Насилие и социальные порядки. Концептуальные рамки для интерпретации письменной истории человечества / Пер. с англ. Д. Узланера, М. Маркова, Д. Раскова, А. Расковой. – М.: Изд-во Института Гайдара, 2011. – 480 с.
8. Ведин Н.В., Хасанова А.Ш. Экономическая природа инноваций как межпарадигмальная проблема // Вестник экономики, права и социологии. – 2012. – № 1. – С. 23-29.
9. Ходаковский Е. Кризис государственности как фактор глобальной безопасности // Космополис. – 2008. – № 1(20). – URL: intelros.ru/pdf/cosmopolis_01_2008/04.pdf
10. Психология уклонения от налогов. – URL: psi.3dn.ru/publ/ehkonomicheskaja...ot_nalogov/
11. Уклонение от налогов стоило Испании в 2012 г. 6 % ВВП. – URL: nalog.by/world-news/c2134504a385e7d0.html
12. Аналитика – Российский налоговый портал. – URL: taxpravo.ru/analitika/navigator-143.
13. Налоговое администрирование: учебн. пособие / кол. авторов; под ред. Л.И. Гончаренко. – М.: КНОРУС, 2009. – 448 с.

The Role of the State in Tax Control

Z.S. Yakupov

The Institute of Economics, Management and Law

The state is viewed as an organization of special type, one of its functions is tax regulation and control. The author presents the importance of the imperativeness in tax relations due to their proneness to conflict. The paper addresses efficiency of tax control and justifies the necessity to delegate partial monitoring function to private auditing firms.

Key words: state, institutions, organizations, finance, imperativeness, efficiency of tax control, audit.