

УДК 336.22

**З.С. ЯКУПОВ,**

*кандидат экономических наук, доцент*

*Институт экономики, управления и права (г. Казань), Россия*

## **КОНТРОЛЬНАЯ ФУНКЦИЯ НАЛОГА ВО ВЗАИМОСВЯЗИ С ДРУГИМИ ЕГО ФУНКЦИЯМИ**

**Цель:** определение и рассмотрение функций налогов и налоговой системы.

**Методы:** дедукции и индукции, научного абстрагирования, а также логический и статистический методы.

**Результаты:** В ходе проведенного анализа имеющихся гипотез по вопросам финансов и налогов обосновано положение о том, что функции налога выполняются всей налоговой системой в результате возникновения системного эффекта. Предложены меры по совершенствованию подсистем и элементов налоговой системы и налогового администрирования в целом.

**Научная новизна:** Исходя из положения, что реальное повышение эффективности контроля возможно только при усилении роли демократических институтов в обществе и налаживании государственно-частного партнерства, предлагается в отношении налогового контроля осуществить соединение преимуществ государственного налогового контроля с возможностями и потенциалом негосударственных контролирующих органов, включая аудиторские и консалтинговые организации. При налоговом администрировании предлагается установить различные подходы к крупным и некрупным предприятиям, исходя из различия их функций в обществе (в отношении первых требуется усиление мер налогового контроля). Межрайонные инспекции, работающие с малыми формами предпринимательства, должны получить больше свободы в выборе видов налоговых проверок для достижения их рационального сочетания. Малый бизнес может стать экспериментальной площадкой для апробирования новых подходов в налоговом администрировании.

**Практическая значимость:** проявляется в возможности повысить эффективность налогового контроля путем привлечения аудиторских организаций для проведения налоговых проверок и других мероприятий налогового контроля.

**Ключевые слова:** принципы налогообложения; налоговая система; функции налогов; контрольная функция налоговой системы.

### **Введение и результаты исследования**

Экономическая природа налогов раскрывается через выполняемые ими функции: фискальную, регулируемую, распределительную, социальную, контрольную.

Фискальная – основная функция налогов, поскольку определяет предназначение налога как формы изъятия части доходов организаций и физических лиц в доходы бюджета. Регулирующая функция состоит в том, что государство использует налоги в качестве инструмента регулирования экономических процессов на макро- и микроуровне. Распределительная функция означает, что при помощи налогов происходит распределение и перераспределение частей созданного валового внутреннего продукта через бюджетную систему страны. Социальная функция логически вытекает из регуливающей и распределительной функций налогов. Суть ее в том, что в процессе распределения и перераспределения совокупного общественного продукта решаются социальные проблемы по

обеспечению денежными средствами пенсионеров (пособия) и других социальных групп.

**Цель** настоящего исследования – определить и рассмотреть функции налогов и налоговой системы. По мнению автора, основной функцией налоговой системы в целом является не фискальная, а контрольная функция, которая заключается в возможности анализа и надзора за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и физических лиц, их доходами и имущественным положением в ходе налогового процесса, и особенно при проведении налоговых проверок. Например, при проверке НДС контролируется практически весь объем реализации, в отдельный вид контроля выделена проверка цен при совершении сделок между хозяйствующими субъектами и т.д. При проверке налога на прибыль организаций контролируются все ее доходы и расходы; при проверке НДФЛ – все доходы граждан, налоговых резидентов и нерезидентов, получаемые в различных странах. При проверке

налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) контролируется получение доходов и расходы при всей добыче полезных ископаемых в стране. Исходя из вышесказанного, можно констатировать, что контрольная функция налогов и налоговой системы распространяется практически на весь ВВП, созданный в стране.

И.И. Кучеров замечает, что «регулирующая и контрольная функции налогов конкретизируют контрольную функцию финансов и обслуживают налоговое регулирование и налоговый контроль – родственные сферы финансовой деятельности государства ... контрольная функция налогообложения позволяет государству «отслеживать» своевременность и полноту поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставлять их величину с потребностями в финансовых ресурсах и, в конечном счете, определять необходимость реформирования налоговой системы» [1, с. 133–134].

Вполне очевидно, что налоги и налоговая система в целом выполняют одни и те же функции, но категория «налог» является лишь составной частью налоговой системы. Подсистемы или другие компоненты не могут выполнять функции всей системы; налог не может выполнять функции всей налоговой системы. Такое возможно только при условии отождествления понятий «налог» и «налоговая система», что автор считает возможным при определенных условиях, но непродуктивным с точки зрения институционального системного подхода. Ситуация аналогична той, когда различают принципы налогообложения и принципы построения налоговой системы.

Чтобы внести ясность, представляется целесообразным деление функций на функции разного порядка. Функции более низкого порядка присущи подсистемам и элементам, а функции более высокого порядка – самой налоговой системе. Не вызывает особых возражений положение, что у всех налогов главное предназначение – фискальное, которое порождает соответствующую функцию. Все остальные функции налогов являются производными от фискальной функции. Выполнение налогами тех или иных функций обеспечивает налоговая система благодаря синергетическим свойствам, выражающимся в том, что возможности системы превышают сумму возможностей ее компонентов. Другими словами, функции выполняет вся система в результате вза-

имодействия входящих в ее состав компонентов, т.е. подсистем и элементов.

В отечественной экономической литературе сформировался практически единый подход к методологии исследования функций финансов и налогов, при этом имеются некоторые нюансы.

Представители ленинградской школы финансовой науки считают, что «функции любой экономической категории выражают ее общественное назначение, присущее именно данной категории» [2, с. 26]. По их мнению, «налогам, как относительно самостоятельной подсистеме более сложной системы государственных финансов, присуща прежде всего их первая функция – фискальная, в которой полностью и проявляется общественное назначение этой категории – обеспечение государства необходимыми ему для выполнения своих функций финансовыми ресурсами» [2, с. 26].

Аналогичной точки зрения придерживается авторский коллектив под руководством Д.Г. Черника, наделяя налоги контрольной функцией, благодаря которой «оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику» [3, с. 41].

В.Г. Пансков обращает внимание на то, что «каждая из функций налога реализует то или иное назначение налога, во взаимодействии образуя систему» [4, с. 27]. Таким образом, все вышеприведенные авторы связывают функции экономических, финансовых категорий с их общественным назначением. Важно подчеркнуть, что все они рассматривают функции налогов во взаимосвязи со всей системой налогообложения.

Оригинальную точку зрения представили ученые авторского коллектива под руководством И.А. Майбурова, которые пишут, что «признаки налога и налоговой системы отнюдь не идентичны» [5, с. 196]. При этом утверждается, что «функции налогов (фискальная, регулирующая, распределительная и контрольная), выражающие общественное назначение налогообложения как основы перераспределительных отношений в процессе создания общественного богатства и способа мобилизации финансовых ресурсов в распоряжение государства в полной мере переносимы и на функции налоговой системы» [5, с. 196]. По мнению автора, здесь мы имеем дело с расширенной

трактовкой понятия налог, которая требует уточнения. Если мы рассматриваем налог как компонент системы, должны признать, что вышеназванные функции выполняет налоговая система в целом.

В теории налогообложения имеет место трактовка налога как объективной экономической категории, а категория – это наиболее широкое понятие, используемое при исследовании экономических явлений, в том числе и налоговых отношений. Представители ленинградской финансовой школы при исследовании взаимосвязи и последовательности формирования конкретного налогового механизма на вершину «пирамиды» поместили категорию «налоги», затем последовательно «налоговые теории», «налоговую политику» и только после этого – «налоговую систему», далее представлены «налогообложение (налоговый процесс)», «налоговый механизм» и «налоговые инструменты» [2, с. 28]. Такое построение имеет свою внутреннюю логику с точки зрения ранжирования категорий. При исследовании налогообложения как системы налог надо рассматривать как категорию, соподчиненную понятию налоговой системы; тогда на вершину пирамиды следует поместить «налоговую систему» и двигаться далее от общего к частному. При таком подходе, не умаляя всей многогранности категории «налог», следует рассматривать налог прежде всего как обязательный платеж государству, вокруг которого формируются экономические, финансовые, правовые отношения и ценности, признаваемые в обществе.

Сторонниками точки зрения, «что у налогов только одна функция – фискальная: в ней смысл, внутреннее предназначение, логический и исторический движитель налога» являются И.В. Горский и его единомышленники, которые считают, что необходимо различать функции и роль налога – «признание за налогами единственной функции – фискальной позволяет разделить использование налогов в качестве орудия фиска и орудия экономической политики» [6, с. 11–12]. По мнению автора, регулирующая, контрольная и распределительная (перераспределительная) функции выполняются инструментами налоговой системы в ходе выполнения фискальной функции налога. Поскольку уплата налогов предполагает использование механизма перераспределения, данный процесс не может происходить без учета и контроля.

Таким образом, логично придерживаться мнения, что о функциях экономических категорий, в том числе налогов, в строгом смысле слова можно говорить только с точки зрения системного подхода, т.е. теории экономических систем. Достаточно убедительна точка зрения Т.Ф. Юткиной, которая считает, что «в механизме налогового регулирования заключено контрольное свойство системы» [7, с. 86]. При этом она против наделяния системы налогообложения относительно обособленной контрольной функцией. Если дальше следовать логике, можно говорить о том, что функции выполняет вовсе не налог и не налоговая система, а лишь полномочные органы государственного управления системой. Однако такой подход, вероятно, не будет конструктивным, поскольку он не расширяет горизонты для дальнейшего исследования функций налоговой системы.

Научная гипотеза о том, что контрольная функция выполняется всеми подсистемами и элементами налоговой системы имеет практическое значение. Можно констатировать, что на сегодняшний день эффективность налогового контроля не столь высока, как могло быть в условиях институциональной экономики, учитывая, что налоги «выжили» в историческом соревновании с другими формами мобилизации средств в государственную казну. О значении налогов в формировании доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в 2005, 2007, 2010, 2011 гг. и объемах работы по контролю можно судить по данным, приведенным ниже.

**Доля налоговых платежей в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации в 2005, 2007, 2010, 2011 гг.\***

Доходы	Годы			
	2005	2007	2010	2011
Всего, млрд руб., из них:	8579,6	13368,3	16031,9	20855,4
налоговые платежи, млрд руб.	6133,3	9783,3	10289,0	12551,02
доля налоговых платежей (%)	71,5	73,2	64,2	60,2

\* Источники: Российский статистический ежегодник – 2011: Стат. сб. / Росстат. – М., 2011. – С. 578; URL: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/04/ONNP\\_2013-2015.pdf](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/04/ONNP_2013-2015.pdf)

О значении и масштабности работ по контролю за поступлениями налогов и сборов свидетельствуют и данные о численности персонала, работающего в ФНС России, о количестве организаций-налогоплательщиков и индивидуальных предпринимателей, зарегистрированных в качестве налогоплательщиков и др.

Неэффективность налогового контроля в России и в других странах – это следствие малоэффективной работы института власти и властных структур, когда допускается несоблюдение законности, коррупция. С другой стороны, она связана с несовершенством элементов, образующих налоговую систему.

### Выводы

Таким образом, реальное повышение эффективности контроля возможно только при усилении роли демократических институтов в обществе. В отношении налогового контроля это означает соединение преимуществ государственного налогового контроля с возможностями и потенциалом негосударственных контролирующих органов, включая аудиторские и консалтинговые организации. Речь идет о частичной передаче некоторых полномочий налогового контроля указанным организациям. Эти меры требуют высочайшей осторожности и должны проводиться первоначально в виде эксперимента в ряде субъектов РФ под государственным контролем со стороны Министерства финансов и ФНС России.

Предложение касается налогового администрирования лишь в отношении средних и малых предприятий, фискальная роль которых не столь велика. Тем не менее его реализация потребует внесения ряда изменений в налоговую систему. Институциональный подход к организации налогового контроля означает, что его усиление может быть только при реформировании всех его подсистем, включая главных игроков – налогоплательщиков и налоговых администраторов, а также правил игры между ними в форме законодательства о налогах и сборах.

Систему налогоплательщиков надо построить таким образом, чтобы основными плательщиками в среде малого и среднего бизнеса стали физические лица – владельцы и менеджеры этого бизнеса. Это обеспечит дополнительную увязку с предложением их проверки негосударственными

структурами (наделенными государственными полномочиями), которым они больше доверяют.

В отношении налогового администрирования следует установить различные подходы к крупным и некрупным предприятиям. Формально это существует и заключается в открытии межрегиональных инспекций по работе с крупнейшими налогоплательщиками. Однако методы работы практически такие же. Следует исходить из того, что основными нарушителями налогового законодательства являются именно крупнейшие налогоплательщики; при этом нарушения часто носят умышленный характер и направлены на получение корпоративных преимуществ. Крупные компании, как правило, эксплуатируют общенациональные ресурсы и зачастую необоснованно присваивают природную и другие виды рент. Поэтому к ним необходимо проявить принципиально жесткий подход при проведении мероприятий налогового контроля.

Средний и малый бизнес лишен преимуществ крупных компаний, он зарабатывает на личном труде его организаторов. Функции крупных и малых предприятий в обществе разные; последние создают рабочие места для тех категорий населения, которым не нашлось места в крупных компаниях. Исходя из сказанного, необходим дифференцированный подход к администрированию указанных категорий налогоплательщиков, что должно отразиться в структуре и полномочиях налоговых инспекций. Межрайонные инспекции, работающие с малыми формами предпринимательства, должны получить больше свободы в выборе видов налоговых проверок для достижения их качественного и своевременного выполнения. На этом уровне для проведения налоговых проверок можно экспериментально апробировать и предложения по привлечению аудиторских организаций.

### Список литературы

1. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты). – М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
2. Налоги и налогообложение / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – 6-е изд. – СПб.: Питер, 2009. – 528 с.
3. Налоги: учеб. пособие / под ред. Д.Г. Черника. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 544 с.
4. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 496 с.

5. Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов / под ред. И.А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.

6. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И.В. Горского. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 288 с.

7. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 576 с.

В редакцию материал поступил 11.03.13

© Якупов З.С., 2013

### Информация об авторе

**Якупов Замир Сагирович**, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Налоги и налогообложение», Институт экономики, управления и права (г. Казань)

Адрес: 420111, г. Казань, ул. Московская, 42, тел.: (843) 231-92-90

E-mail: Yakupov.ZC@mail.ru

**Как цитировать статью:** Якупов З.С. Контрольная функция налога во взаимосвязи с другими его функциями // Актуальные проблемы экономики и права. – 2013. – № 3(27). – С. 171–175.

**Z.S. YAKUPOV,**

*PhD (Economics), associate professor*

*Institute of Economics, Management and Law (Kazan), Russia*

### CONTROLLING FUNCTION OF A TAX IN INTERCONNECTION WITH ITS OTHER FUNCTIONS

**Objective:** to define and view the functions of taxes and taxation system.

**Methods:** deduction and induction, scientific abstracting, logical and statistical methods.

**Results:** the carried out analysis of the existing hypotheses on finances and taxes has proved that tax functions are fulfilled by the overall taxation system as a result systemic effect. Measures are suggested to improve the subsystems and elements of taxation system and tax administration as a whole.

**Scientific novelty:** basing on the fact that the actual increase of control efficiency is possible only on condition of the increase of democratic institutions role in the society and establishing the state-private partnership, it is suggested to combine the advantages of state tax control with the potential of non-state controlling bodies, including audit and consulting organizations. During tax administration it is proposed to establish different approaches to large and small enterprises, because of their different roles in the society (strengthening of the tax control is needed in case of the large enterprises). Interdistrict inspections working with small businesses should obtain more freedom in choosing the types of tax control, to achieve their rational combination. Small business can become an experimental site for testing new approaches in tax administration.

**Practical value:** possibility to increase tax control efficiency by involving audit organizations in tax inspections and other measures of tax control.

**Key words:** taxation principles; taxation system; tax functions; controlling function of taxation system.

### References

1. Kucherov I.I. *Teoriya nalogov i sborov (Pravovye aspekty)* (Theory of taxes and tolls (Legal aspects)). Moscow: ZAO "YurInfoR", 2009, 473 p.
2. *Nalogi i nalogooblozhenie, pod red. M.V. Romanovskogo, O.V. Vrublevskoi* (Taxes and taxation / edited by M.V. Romanoskiy, O.V. Vrublevskaya). Saint Petersburg: Piter, 2009, 528 p.
3. *Nalogi, pod red. D.G. Chernika* (Taxes / edited by D.G. Chernik). Moscow: Finansy i statistika, 1998, 544 p.
4. Panskov V.G. *Nalogi i nalogovaya sistema Rossiiskoi Federatsii* (Taxes and tax system of the Russian Federation). Moscow: Finansy i statistika, 2008, 496 p.
5. *Nalogi i nalogooblozhenie, pod red. I.A. Maiburova* (Taxes and taxation, edited by I.A. Mayburov). Moscow: YuNITI-DANA, 2007, 655 p.
6. *Nalogovaya politika Rossii: problemy i perspektivy, pod red. I.V. Gorskogo* (Taxation policy of Russia: problems and prospects / edited by I.V. Gorskiy). Moscow: Finansy i statistika, 2003, 288 p.
7. Yutkina T.F. *Nalogi i nalogooblozhenie* (Taxes and taxation). Moscow: INFRA-M, 2002, 576 p.

### Information about the author

**Yakupov Zamir Sagirovich**, PhD (Economics), associate professor of "Taxes and taxation" chair, Institute of Economics, Management and Law (Kazan)

Address: 42 Moskovskaya Str., 420111, Kazan, tel.: (843) 231-92-90

E-mail: Yakupov.ZC@mail.ru

**How to cite the article:** Yakupov Z.S. Controlling function of a tax in interconnection with its other functions, *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava*, 2013, No. 3(27), pp. 171–175.

© Yakupov Z.S., 2013