

УДК 351.713 (575.2) (04)

## К ВОПРОСУ О ПРАВОВЫХ И СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ФУНКЦИЯХ СИСТЕМЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

А.С. Баринов

Рассматриваются проблемы определения функции налога как инструмента регуляции общественных отношений в условиях проведения налоговой реформы. Анализируются современные подходы к выделению базовых функций налога и их содержания.

*Ключевые слова:* фискальная система; социальная; регулирующая функция налога; система налоговых правоотношений.

Стратегическими направлениями совершенствования Налогового законодательства РФ в настоящее время являются, во-первых, действия по обеспечению максимально комфортных условий реализации налоговых процедур для всех участников бизнеса; во-вторых, усиление стимулирующей роли налоговой системы, что необходимо для модернизации российской экономики в целом; в-третьих, поиск принципов более справедливого распределения фискальной нагрузки по всем секторам экономики, для обеспечения устойчивыми налоговыми поступлениями всех уровней бюджетной системы – от федерального до муниципального. Специальной задачей является обеспечение гарантий предсказуемости и стабильности налоговой системы. Значение фискальной системы при формировании бюджета Российской Федерации ежегодно возрастает. Так, в 2010 г. поступления налогов в консолидированный бюджет РФ выросли на 22,4 % по сравнению с 2009 г. и составили 7,696 трлн рублей. В 2011 г. рост составил 27,3 %.

Государство может активизировать роль налогов, придав им функцию экономического или социального регулирования. В результате налоги могут явиться мощным фактором, способствующим решению тех или иных проблем развития общества. Для реализации планов дальнейшей либерализации и оптимизации налоговой системы РФ чрезвычайно важным является определение функций налогов и операционного функционала фискальной системы в целом. Функция налога есть направление действия государства. Но поскольку налог является установлением государства, то назначение этого налога, а также его цель и задачи определяются государством. С этой точки зрения налог есть *проявление воли государства*, т. е. несет в себе опре-

деленное субъективное начало. Вне государства и без его желания налогов не существует. Однако, во-первых, налоги возникают и существуют в силу объективных потребностей общества в наличии государства, а само государство испытывает в налогах не меньшую объективную потребность, так как без налогов, обеспечивающих это государство денежными средствами, оно существовать не в состоянии. Во-вторых, будучи установленным государством, налог приобретает свойство объективной реальности, обладая в этом качестве как формой, так и сущностью. При этом данная сущность определяется тем назначением налога, которое придано ему государством. Следовательно, функция налога есть проявление его сущности в действии с учетом того, что сам налог есть порождение государства. Проще говоря, функции налога задаются и определяются государством, с учетом того, что налог как экономическая категория всегда есть источник денежных средств государства.

Таким образом, функция налога – это определяемое государством направление его действия. В литературе выделяется довольно широкий набор функций налогов, а именно: фискальная (бюджетная); распределительная (социальная); регулирующая, которая, в свою очередь, подразделяется на подфункции: а) стимулирующую; б) дестимулирующую (сдерживающую); в) воспроизводственную; контрольную; поощрительную [1]. При этом под фискальной функцией налога, которая признается основной, понимается такое направление его действия, которое обеспечивает получение государством необходимых ему денежных средств, т. е. при реализации данной функции налог выступает в качестве инструмента перераспределения денежных средств в пользу государства. Данная функция является для налога наиболее естественной,

так как добывание государству денежных средств, без которых оно не может существовать, является главным назначением налога. Собственно налоги и возникли как метод добывания государством необходимых ему денежных средств. В экономической литературе [2, 3] высказывается мнение, согласно которому налог имеет лишь две функции: фискальную и экономическую. С помощью первой формируется бюджетный фонд; реализуя вторую функцию, государство влияет на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его развитие, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Вряд ли можно согласиться с использованным в данном случае наименованием второй функции, так как фискальная функция по своему содержанию также является экономической – именно посредством этой функции осуществляется перераспределение валового (совокупного) общественного продукта, что, безусловно, является экономическим процессом. Поэтому с точки зрения логики противопоставление фискальной функции налогообложения некой “экономической” функции явно необоснованно.

Сложнее обстоит дело с распределительной (социальной) функцией налогов. Любая функция налога, в том числе и фискальная, с экономической точки зрения является распределительной, поскольку налог всегда перераспределяет денежные средства в пользу государства. Поэтому обозначать какую-либо функцию налога распределительной и ставить ее в ряд с другими функциями налога, на наш взгляд, ошибочно. Неслучайно, что в ряде источников данную функцию именуют “социальной”. Как пишет Л. Ходов, через налогообложение достигается “поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними”. Нетрудно заметить, что данная функция является преломлением теории налога “как средства уравнивания дохода”. Обычно в качестве примера социальной функции налога приводят прогрессивное налогообложение, когда ставка налога возрастает с увеличением стоимости объекта налога, а также акцизы, где объектом обложения в основном выступают предметы роскоши. Заметим, что в некоторых странах, например в Англии, существовал специальный “налог на роскошь”, а в данный момент в российском обществе активно обсуждаются цели и механизмы введения налога “на роскошь” в России. Ряд авторов социальную функцию налога усматривают в том, что деньги, отобранные посредством повышенных налоговых ставок у богатых налого-

плательщиков, перераспределяются затем среди бедных посредством всякого рода социальных выплат (например, пособий по безработице, пособий многодетным семьям и т. п.). Отсюда и наименование данной функции в качестве “распределительной”. Следовательно, социальную функцию налога можно усматривать в лучшем случае в его экспроприационном характере. Но и при этом возникает сомнение, является ли такое действие налога, понимаемого в собственном значении, распределительно-социальным. В силу этого можно утверждать, что социальная функция вообще не присуща налогам и не является их свойством. Эту функцию государство осуществляет посредством более широких финансовых (а то и экономических) механизмов, встраивая туда в качестве одного из его элементов и налогообложение.

Под этим же углом зрения следует рассматривать и так называемую “регулирующую” функцию налога. По поводу данной функции Д.Г. Черник (1998) [4] отмечает, что система налогов служит механизмом экономического воздействия на общественное производство, его структуру и динамику, размещение производительных сил, ускорение научно-технического прогресса. Налогами можно стимулировать или, наоборот, ограничивать деловую активность, а следовательно, развитие тех или иных отраслей предпринимательской деятельности; создавать предпосылки для снижения издержек производства и обращения частных предприятий на мировом рынке. С помощью налогов можно проводить протекционистскую экономическую политику или обеспечить свободу товарному рынку. Налоги, продолжает Д.Г. Черник (1998) [4], создают основную часть доходов бюджета, обеспечивая возможность финансового воздействия на экономику через его расходную часть. По поводу последнего заметим, что использование бюджетных средств не выражает налоговой деятельности – деньги, собранные посредством налога, поступив в бюджет и смешавшись там с деньгами, поступившими посредством других платежей, обезличиваются и на этом налог прекращает свое действие. Поэтому приписывать налогу свойство некоего регулирования, осуществляемого посредством бюджетного финансирования, с юридической точки зрения, неправомерно.

Основной целью налогов, определяющей их общественное назначение, является мобилизация денежных средств в распоряжение государства. Как пишет С.Г. Пепеляев [5], воздействие на поведение налогоплательщика с целью добиться какого-либо социально значимого результата не может быть основной целью налога. Любой на-

лог способен выполнить регулируемую роль. Для этого чаще всего используется способ установления различных льгот, либо наоборот, ужесточения. Принципиальное отличие налогов от платежей, имеющих целью воздействовать на поведение плательщика (иногда их называют “регулирующие налоги”), – полагает С.Г. Пепеляев [5], – состоит в том, что такого рода платежи имеют тенденцию самоуничтожения: путем экономического воздействия на деятельность плательщика они побуждают отказаться от занятия ею и, следовательно, подрывают собственную базу, сокращают число плательщиков, снижают доходы бюджета. Поскольку регулирующие доходы не имеют финансовой цели, они не являются налогами в строгом смысле слова. По мнению И.В. Горского (1994) [6], фискальная и регулирующая функции налога внутренне противоречивы. Так, фискальная компонента приобретает большое стабилизирующее значение, когда влечет за собой снижение общего налогового бремени. Это осуществимо только путем перераспределения налоговой тяжести между плательщиками, что непосредственно требует учета регулирующих механизмов налогообложения. Однако в любом случае налог не имеет целью подрыв собственной основы: налог существует для получения средств и не должен ограничивать, угнетать источник этих средств. Он не предназначен для ограничения, запрещения, конфискации, наказания. Повышенное налогообложение игорного и алкогольного бизнеса обусловлено платежеспособностью, а не запретительными мерами. Довольно неожиданный подход к рассматриваемой проблеме обозначила В.М. Родионова [3], которая, отмечая, что финансам свойственны две функции: распределительная и контрольная (а налоги, заметим, являются частью финансов), пишет, что “в литературе можно найти утверждения, что финансам, помимо двух названных, присутствуют и другие функции: производственная, стимулирующая, регулирующая и т. д.”. Также она утверждает, что отождествлять результаты, достигаемые благодаря функционированию финансов, с их функциями неправомерно. Функция – это “способ выражения сущности самой экономической категории; поэтому действует функция всегда в рамках тех экономических отношений, которые составляют содержание соответствующей категории. Если же действие распространяется на объекты, лежащие за пределами экономических отношений, составляющих данную категорию, речь идет не о функциях категории, а о ее роли, т. е. конкретных результатах, получаемых от использования функций”. Следует признать обоснованность данного мнения.

Переводя сказанное по поводу финансов в плоскость налогообложения, необходимо подчеркнуть, что основное назначение налога – это обеспечение государства необходимыми ему денежными средствами. В этом сущность налога. Выражением данной сущности является фискальная функция налога. Отметим попутно, что сама по себе фискальная функция, безусловно, несет в себе и определенное регулирующее значение. Так, установление повышенного налога подавляет производство, снижение уровня налогообложения способствует его подъему. Поэтому само по себе деление функций налога на функциональную и регулируемую несет в себе элемент нелогичности, так как функциональная функция по своему экономическому содержанию также является регулирующей. Тем не менее, нельзя отрицать того факта, что налоги предоставляют государству возможность воздействовать на экономическое развитие общества. Однако подобное регулирующее воздействие налога осуществляется уже не в собственно налоговых, а в иных экономических отношениях. Такое же положение наблюдается и при предоставлении налоговых льгот, где само предоставление этих льгот продиктовано стремлением государства придать налогу регулирующее воздействие на определенные экономические или социальные процессы, происходящие в обществе.

Основываясь на вышесказанном, можно прийти к выводу, что регулирующее воздействие налога осуществляется либо непосредственно через фискальную функцию налога (например, путем увеличения или уменьшения налоговых ставок, т. е. посредством увеличения или уменьшения суммы денежных средств, изымаемых государством в свой доход), либо через косвенное функционирование самого налога (например, путем освобождения от его уплаты определенных категорий товаропроизводителей или неустановления налога в определенных сферах жизни). Используя эти свойства фискальной функции и налога в целом, государство может применять налог в качестве инструмента регулирования общественных отношений, включая экономические отношения, не являющиеся, подчеркнем, налоговыми в специальном своем значении. Что же касается собственно регулирующей функции налога, то ее как таковой вообще не существует. Поэтому было бы правильно говорить о регулирующих возможностях фискальной (распределительной) функции налога.

В заключении рассмотрения вопроса о регулирующей функции налога отметим, что она может приобрести характер одной из следующих подфункций:

а) дестимулирующей или сдерживающей подфункции, которая практически реализуется либо путем введения специального налога на какие-либо виды производства или деятельности с целью их подавления, либо путем установления повышенных ставок налога для каких-либо категорий налогоплательщиков. В качестве примера можно обозначить налог на игорный бизнес (глава 29 НК РФ, Федеральный закон от 16.11.1011 № 319-ФЗ);

б) стимулирующей подфункции, которая реализуется либо путем полного освобождения определенных субъектов от налогообложения, либо путем уменьшения для них размеров (ставок) действующих налогов или предоставления им иных налоговых льгот. Примером такого подхода является отмена налога на имущество в отношении объектов, имеющих высокую энергоэффективность (глава 30 НК, Федеральный закон от 28.11.2011 № 336-ФЗ).

Еще одной функцией налога обычно признают *контрольную* функцию. Как отмечают А.В. Брызгалин [1], Д.Г. Черник [4], через налоги государство осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками доходов и расходами. Благодаря денежной оценке сумм налогов возможно количественное сопоставление показателей доходов с потребностями государства в финансовых ресурсах. Контрольная функция оценивается при этом эффективностью налоговой системы, обеспечивая контроль за видами деятельности и финансовыми потоками. На наш взгляд, в данном случае мы имеем дело с чрезмерно широким толкованием пределов налогового контроля. В то же время следует согласиться с тем, что контрольная функция налогов не сводится к контролю за полной и своевременной уплатой налогов – посредством этой функции государство обеспечивает контроль, по существу, за всей финансово-хозяйственной деятельностью общества. Мы полагаем, что сфера контрольной функции налога должна быть ограничена сферой исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств. В связи с этим представляется антиконституционным контроль налоговых органов за расходами граждан с возложением на них обязанности отчитаться за эти расходы. Контрольная функция реализуется через налоговый контроль. Налоговый контроль – это проверка соблюдения участниками налоговых правоотношений своих обязанностей, установленных актами налогового законодательства. Те факты и обстоятельства жизни и деятельности налогоплательщика, которые не охватываются кругом возложенных на него налоговых обязанностей, не должны быть предметом налогового контроля.

Что касается так называемой “поощрительной” функции налога, наличие которой ряд авторов усматривают в освобождении определенных категорий граждан от налогов или предоставлении им определенных налоговых льгот в знак признания их особых заслуг перед государством и обществом, то вряд ли это можно вообще рассматривать в качестве функции налога. На самом деле здесь имеет место проявление социальной функции государства, для реализации которой используется и механизм налогообложения. В качестве примера можно привести освобождение от обложения НДФЛ жертвователей некоммерческих организаций, помощь детям, оставшимся без попечения родителей (п. 13 ст. 214.1 НК РФ; подп. 1. п. 1 ст. 219 НК РФ).

Завершая рассмотрение вопроса о функциях налогов, представляется возможным прийти к следующим выводам. Несмотря на разнообразие точек зрения по данному вопросу, предусматривающих наличие самых разнообразных функций налогов, в действительности им присущи лишь две функции: *распределительная* и *контрольная*.

Содержанием *распределительной функции* налогов, которая именуется специфическим для налогообложения термином “*фискальная*”, является перераспределение совокупного (валового) общественного продукта путем принудительного изъятия денежных средств у плательщиков налогов в пользу государства. Данной функции налога присуще свойство экономического регулирования, что позволяет государству использовать налог не только в целях получения дохода, но и в качестве инструментария воздействия на экономические и социальные процессы, происходящие в обществе.

Второй функцией налогов является *контрольная*, которая носит вспомогательный и служебный характер по отношению к основной функции налогов – *распределительной*. Посредством контрольной функции налогов осуществляется контроль за полной и своевременной уплатой налога.

Суммируя все вышесказанное, можно утверждать, что налоги, выполняя функции правового, экономического и социального характера, могут служить действенным инструментом регуляции общественных отношений. Налоговая реформа несет значительный потенциал оптимизации взаимоотношений между налогоплательщиком и государством при условии решения следующих задач:

- обеспечения универсализации методов налогообложения, которые позволяли бы установить единые для всех налогоплательщиков требова-

ния к эффективности хозяйствования, не зависящие ни от форм собственности, ни от организационно-правовых форм деятельности;

- гарантирования одинаковых подходов к исчислению величины налога вне зависимости от источника полученного дохода, сферы хозяйствования, отрасли экономики;
- обеспечения реализации принципа однократности обложения и недопустимости двойного налогообложения;
- дифференцирования ставки налога в зависимости от уровня дохода или стоимости имущества;
- гарантирования на государственном уровне стабильности ставок налога на длительный период времени, простоты их исчисления.

### *Литература*

1. *Брызгалин А.В. и др.* Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / под ред. А.В. Брызгалина. М., 1998. (3 переиздания).
2. *Булатов А.С.* Экономика: учебник для вузов. Изд. 3-е, перераб. и доп. М.: Юристъ, 2002. 896 с.
3. *Родионова В.М.* Бюджетная реформа: содержание и проблемы // Финансы. 2004. № 8.
4. *Черник Д.Г.* Налоги в рыночной экономике. М.: Финансы, ЮНИТИ, 2005. 419 с.
5. *Пепеляев С.Г.* Правовое положение органов Государственной налоговой службы Российской Федерации. М.: ИнвестФонд, 2004.
6. *Горский И.В.* Экономический рост и налоги // Налоговое обозрение. 1999. № 1–2. С. 3–14.