

УДК 336 226.44

И.А. Макарова

ФУНКЦИИ НАЛОГОВ

Рассматриваются функции налогов, в частности ресурсных налогов. Автор комментирует существующие точки зрения на функции налогов, обосновывает различия между такими понятиями, как функция и роль налога, вводит понятие обременительной функции, которая более точно отражает свойство налога, чем регулирующая функция.

В настоящее время все еще идут споры о функциях, присущих налогам. Дискуссии касаются количества, состава и трактовки функций. Одни авторы выделяют такие функции, как фискальная, распределительная, регулирующая, контрольная и поощрительная. Данной точки зрения придерживаются Д.Г. Черник [4] и А.В. Брызгалин [2]. Другие настаивают на существовании распределительной и контрольной функций (А.И. Худяков, М.Н. Бродский) [1], третьи выделяют фискальную и экономическую функции (В.М. Родионова) [3], четвертые – производственную. С нашей точки зрения, налогам присущи 2 функции: фискальная и обременительная. Следует отметить, что несмотря на одинаковое название тех или иных функций, авторами порой вкладывается в них различный смысл.

По нашему мнению, проблема разногласий здесь заключается в смешении двух понятий «функция» и «роль». Эти понятия, конечно, взаимосвязаны, но имеют разный смысл. Важную роль в научных исследованиях играет четкость определений, поэтому сначала рассмотрим и попытаемся разграничить такие понятия, как функции налогов и их роль. Для решения этой задачи следует обратиться к словарям.

Просмотрев различные словари, можно выделить следующие понятия функции и роли. Функция – это внешнее проявление свойств какого-либо объекта (экономической категории) в данной системе отношений. Функция является производной от сущности, которую она выражает. Поэтому налоги показывают: как, каким образом реализуется общественное назначение той или иной экономической категории.

На наш взгляд, при исследовании вопроса о функциях налог следует рассматривать как обязательный и безвозмездный платеж, который уплачивается налогоплательщиком в пользу государства, абстрагируясь при этом от внутренней структуры налога (субъекта, объекта налога, налоговой базы, налоговой ставки и т.д.). Следует отметить, что функция действует всегда в рамках тех экономических отношений (в данном случае налоговых), которые составляют содержание соответствующей категории. Для функции характерна объективность, постоянство во времени и однозначность. К тому же она связана с назначением налогов, во время как роль – со значением налогов.

Под объективностью понимается, что раз налог был когда-то изобретен человечеством, то он обладает, как и любой другой предмет (явление), определенными свойствами, благодаря которым мы отличаем его от остального мира вещей. Как только налог уплачивается, его свойства проявляют себя в действительности. То есть налицо фискальная и обременительная функции налога, т.к., с одной стороны, увеличиваются доходы государства, а с другой – увеличивается бремя расходов

налогоплательщиков. Причем эти свойства налога не зависят от внешних факторов и внутренней структуры налога и проявляют себя все время, пока налог уплачивается. К тому же функции налога проявляют себя однозначно, т.е. существует прямая зависимость между величиной фактически уплаченного налога, доходами государства и расходами налогоплательщиков. Все что реально облагается, уменьшается. Все что не облагается, продолжает существовать по-прежнему (при отсутствии влияния других факторов).

Функция в силу своей объективности является предметом исследования позитивной экономической теории, которая изучает и объясняет наблюдаемые экономические факты, события и устанавливает связь между ними в отличие от нормативной, которая предписывает, советует, каким образом следует проводить экономическую (в частности, налоговую) политику.

Что же касается роли, то под ней в экономике следует понимать конечные результаты, получаемые вследствие использования функции. Действие роли, в отличие от функции, распространяется на объекты, находящиеся за пределами экономических отношений, составляющих данную экономическую категорию.

Исследование вопроса о роли налога должно осуществляться с позиции налога как совокупности элементов, включающих в себя предмет, объект налога, налогооблагаемую базу, налоговую ставку и т.д., т.к. именно эти элементы слагают конкретную конструкцию налога, которая в свою очередь по воле государства может быть ориентирована на достижение какой-то конкретной задачи (помимо формирования доходной части бюджета).

Для роли характерно непостоянство, изменчивость во времени, многообразие и субъективность. Это связано с тем, что она зависит от многих факторов и обстоятельств, сложившихся в тот или иной период времени (состояние экономики, кто находится реально у власти, лоббирование интересов определенной группы людей, состав кабинета министров, их теоретические познания и практические приоритеты в области налоговой политики и т.д.). Также на нее влияет структура налога (предмет, объект, субъект налога, налоговая база, метод налогообложения, порядок и сроки уплаты налога и т.д.).

Роль может иметь разное значение, характер, направление, разную степень проявления или влияния. Она оценивается с точек зрения разных экономических субъектов в разные исторические эпохи. Роль связана с ценностными суждениями, и поэтому является предметом нормативной экономики. Учитывая, что оценочные суждения всегда различны и субъективны, говорить об однозначности роли не приходится. Для одних введение налога – благо, для других – бремя. Для кого-то

установление определенного налога имеет большое значение, а для кого-то – незначительное. Все зависит от того, с какой позиции рассматривается налог.

Государство, устанавливая налоги, может, помимо фискальной цели, преследовать решение каких-то иных задач, тем самым придавая налогам ту или иную роль. При этом оно не меняет свойства налога, оно пользуется ими, приспособляя их для той или иной задачи. Оно может сконструировать налог таким образом, чтобы решить ту или иную экономическую или социальную задачу. Так, например, используя прогрессивное налогообложение доходов, государство может способствовать сглаживанию экономического неравенства. Устанавливая равное налогообложение доходов, государство может способствовать дифференциации доходов населения. Вводя единую ставку для всех налогоплательщиков, осуществляющих добычу нефти, государство будет аккумулировать значительные денежные средства в бюджете. А если установит дифференцированные ставки налога с учетом, например, степени выработанности запасов конкретного участка недр, то такой налог будет способствовать более полному извлечению запасов нефти из недр и разработке замыкающих месторождений, нерентабельных при единой ставке.

Все это влияние основано на обременительном характере (функции) налога, т.к. для организаций и физических лиц налоги всегда являются дополнительными расходами или затратами, которые увеличивают цену того или иного блага и отвлекают необходимые денежные средства из оборота. При этом всегда будут ущемлены интересы налогоплательщиков, в результате чего произойдет изменение ранее существовавшей схемы распределения ресурсов. В зависимости от воли государства и конструкции налога конечный результат действия обременительной функции всегда будет разным, и поэтому налог будет играть разную роль.

Разобравшись с понятиями функции и роли, перейдем к рассмотрению существующих точек зрения на функции налогов. Налоги как экономическая категория представлены отношениями, связанными с принудительным изъятием части доходов юридических и физических лиц для образования доходов государства, поэтому правомерно говорить о существовании фискальной функции. Посредством данной функции реализуется главное назначение налогов: мобилизация финансовых ресурсов государства для выполнения общегосударственных и целевых государственных программ. Фиском (от лат. *fiscus* – корзина) в Древнем Риме в конце I в. до н. э. называлась частная казна императора, находившаяся в ведении чиновников и пополнявшаяся доходами с императорских провинций. Отсюда обозначение государственной казны термином «фиск». Следовательно, фискальную функцию можно еще называть казначейской.

Следует отметить, что особых разногласий по поводу фискальной функции нет. Правда, некоторые авторы эту функцию называют распределительной (А.И. Худяков, М.Н. Бродский), но подразумевают под ней все ту же фискальную функцию и трактуют ее как распределение и перераспределение совокупного общественного продукта в пользу государства путем принудительного изъятия денежных средств у налогоплатель-

щиков [1. С. 65]. На наш взгляд, называть фискальную функцию распределительной некорректно, т.к. термин «распределение» означает установление определенных пропорций, разделение чего-то целого на части и не указывает на то, что речь идет именно о формировании государственных доходов. Поэтому наиболее удачным является название фискальной функции.

Следующая функция налогов, которая отмечается некоторыми авторами, – это распределительная (или социальная). Под ней подразумевается перераспределение общественных доходов между различными категориями населения с целью сглаживания неравенства между ними. Достигается это путем предоставления субсидий или бесплатных государственных услуг в сфере образования или здравоохранения более слабым категориям граждан, а также за счет наложения налогового бремени на более сильные категории граждан. Некоторые авторы приписывают социальную функцию акцизам и прогрессивному налогообложению доходов.

Выделение подобной функции, на наш взгляд, является неверным. Здесь мы усматриваем два ошибочных суждения. Одно заключается в том, что смешиваются понятия налоги и финансы. Второе заблуждение происходит в результате неспособности разграничить такие понятия, как функция и роль. Поясним. Суть первой ошибки, как уже было сказано, возникает из-за подмены налоговых отношений финансовыми. Налоговые отношения – это экономические отношения, которые связаны с установлением и взиманием налогов, в то время как финансы – это экономические отношения, связанные с образованием, распределением и использованием фондов денежных средств различных экономических субъектов. Именно финансы, а не налоги выполняют распределительную функцию. Чтобы налоги выполняли эту функцию, должны осуществляться два взаимосвязанных процесса: поступление и расходование денежных средств. А действие налогов ограничивается только мобилизацией денежных средств на разных уровнях бюджета. Что касается распределения денежных средств, то это сфера действия бюджетного планирования. Расходование или предоставление кому-либо денежных средств из бюджета осуществляются уже с помощью других инструментов, например субсидий и дотаций, а не налогов. Следует отметить, что сам термин «распределение» означает разделение чего-то целого (дохода, прибыли) на отдельные части, предназначенные в дальнейшем для передачи различным лицам или на какие-то цели. Так что сам термин связан с определением пропорций, а не аккумуляцией доходов. Поэтому несправедливо говорить, что налоги выполняют распределительную функцию, ее выполняют финансы.

Вторая ошибка связана с подменой понятия функции ролью. Во-первых, считать, что налоги выполняют социальную функцию, т.к. с их помощью у богатых изымается денег больше, чем у бедных, неправомерно. Конечно, используя прогрессивный метод налогообложения, устанавливая налоговые вычеты для малоимущих или вводя специальный налог на предметы роскоши, можно несколько сгладить неравенство между различными слоями населения. При этом сам по себе налог этого сделать не может, но только определенная

его конструкция. Следует отметить, что даже установление прогрессивного подоходного налогообложения может не дать желаемого результата в условиях, когда реальная заработная плата скрывается.

Государство может сконструировать налогообложение таким образом, что налог будет играть не позитивную, а отрицательную социальную роль. В истории полно примеров, когда государство устанавливало налоги на бедных, а богатым предоставляло льготы или освобождение от уплаты налога. Тогда налог способствовал раслоению общества, обнищанию некоторых слоев населения. Так, введение в 1646 г. в России акциза на соль привело к народному бунту. Современный порядок установления в России налога на доходы физических лиц и единого социального налога, преобладание косвенных налогов свидетельствуют о том, что указанные налоги способствуют дифференциации доходов населения.

В данном случае правильно говорить о роли налогов, а не о функции, т.к. речь идет о конечном результате действия (обременительной) функции налога. При этом налог оказывает воздействие на объекты, находящиеся за пределами самих налоговых отношений, а именно на дифференциацию доходов и экономическое положение населения. Как видно, установленные налоги способствуют усилению дифференциации доходов. Причем разные экономические субъекты по-разному оценивают для себя данную роль налога, т.к. характер и степень влияния налога на каждого из них значительно отличаются. Подобную роль налог будет играть до тех пор, пока не изменится воля государства, расстановка общественных сил и конструкция налога.

Важно также подчеркнуть, что система, когда богатые платят большую сумму налогов, чем бедные, может быть связана не с решением каких-то социальных вопросов, а с проблемой государства, где взять деньги. В результате государство исходит из принципа платежеспособности. Оно считает, что у богатых можно взять больше, т.к. их доходы выше.

В качестве дополнительного аргумента, подтверждающего, что налог выполняет социальную роль, а не функцию, хочется отметить тот факт, что функция проявляется постоянно и однозначно. Функция либо есть либо нет. Если она прерывается во времени или не свойственна большей части налогов, то это не функция, а роль, которая может быть многообразна. Что же это получается, если мы устанавливаем прогрессивную ставку, то у налога появляется новое свойство и новая функция, которые ранее не наблюдались? И что это за особые виды налогов – налоги на роскошь, которые, в отличие от всех прочих налогов, имеют дополнительную социальную функцию?! Существует также точка зрения, что введение акцизов обусловлено высокой платежеспособностью субъектов, которые приобретают облагаемые товары, монополией государства или низкой эластичностью спроса на данные товары, что обеспечивает государству гарантированные доходы. Вводя такие налоги, государство, прежде всего, преследует фискальные цели, а не регулирование социально-экономических проблем.

Следующая функция, отмечаемая рядом авторов, – регулирующая. О существовании такой функции говорит Д.Г. Черник [7]. Он пишет, что налоги служат ме-

ханизмом экономического воздействия на общественное производство, его структуру и динамику, размещение производительных сил, ускорение научно-технического прогресса. По его мнению, налогами можно стимулировать или, наоборот, ограничивать деловую активность, развитие тех или иных отраслей и регионов экономики. А.В. Брызгалин выделяет в рамках регулирующей функции стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную подфункции.

С тем, что налоги выполняют регулирующую функцию, согласиться трудно. Безусловно, регулирующая функция налогов сильно преувеличена и идеализирована. Важно понимать, что развитие тех или иных экономических процессов в обществе подчиняется своим закономерностям, в которых налогам отведено скромное место. Раз государство в своей экономической политике ставит ту или иную задачу и для ее достижения меняет налогообложение, то именно государство осуществляет регулирующую функцию, а не налог. Налог является лишь инструментом регулирования. Регулирование экономики (от лат. *regula* – правило, *regulare* – подчинять правилу) означает действия или совокупность мероприятий, осуществляемых государством или какими-либо органами (организациями). Таким образом, налог, выступая в определенной форме, может играть регулирующую роль, но не функцию, т.к. в данном случае налог оказывает влияние на объекты, находящиеся за пределами налоговых отношений (производство, уровень цен, научно-технический прогресс и т.д.). К тому же действие функции не может прерываться во времени, оно либо есть либо нет. А о постоянстве регулирующей функции налогов говорить не приходится. Регулирующая роль налогов, ее наличие, характер и степень зависят от воли государства и проводимой им политики в области налогообложения.

А теперь рассмотрим более подробно подфункции, которые выделяет А.В. Брызгалин [2]. Начнем со стимулирующей. На наш взгляд, сам по себе налог не стимулирует экономическую деятельность, потребление и накопление. Он лишь претендует на часть заработанного. Все, что облагается, уменьшается. Налоги скорее толкают налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов или к поиску такой деятельности или распределению ресурсов, которые позволили бы сократить налоговое бремя. Стимулирование может быть достигнуто только с помощью налоговых льгот либо полного освобождения от уплаты налога. Получается, что не налог наделен способностью стимулировать, а льгота (уменьшение налога). В таком случае налицо подмена одного понятия другим. Следует отметить, что в соответствии с налоговым законодательством льгота вообще не является обязательным элементом налога. Если же речь идет о полном освобождении от налога, то налоговые отношения вообще исчезают. Получается, что налог оказывает стимулирующее воздействие путем своего отсутствия. Но раз нет налога, как можно говорить о присущей ему стимулирующей подфункции?!

Не характерна для налогов (в частности, для ресурсных налогов) воспроизводственная подфункция. Во-первых, воспроизводство означает восстановление, воссоздание природных и иных ресурсов. Следует отметить, что именно природа осуществляет воспроизвод-

ство природных ресурсов. Ни налоги, ни государство не способны воспроизвести непосредственно полезные ископаемые, землю, воду и другие природные ресурсы.

Что касается мероприятий по посадке леса, очистке воды, то они требуют финансирования. Налоги же связаны с формированием дохода государства, а не расходами. С зачислением денежных средств налогоплательщиков налог как экономическая категория перестает действовать. Следует отметить, что в настоящее время наблюдаются определенные события, которые тоже опровергают существование воспроизводственной подфункции: налоги на природные ресурсы растут, а состояние природной среды ухудшается. Так, поступления в бюджет за пользование лесом увеличились, а многие лесхозы не могут провести запланированные посадки в связи с отсутствием финансирования из бюджета. Таким образом, ресурсные налоги не выполняют воспроизводственной подфункции. Они лишь обеспечивают доходную часть бюджета и при специально созданной конструкции налога могут способствовать более эффективно использованию природных ресурсов.

Отдельно следует рассмотреть дестимулирующую подфункцию. С нашей точки зрения, следует выделить ее как функцию, а не подфункцию. Ведь ни для кого не секрет, что налог оказывает негативное воздействие на интересы и доходы налогоплательщиков, а также угнетает объект налогообложения. Единственное, что можно здесь предложить, это обсудить и подобрать наиболее подходящий термин для этой функции.

Как известно, налог, формируя доходы государства, выполняет фискальную функцию. Но это одна сторона медали. А у медали, как известно, две стороны, поэтому необходимо отметить вторую сторону налога. Суть второй функции налога (как способа изъятия части доходов экономических субъектов) заключается в увеличении расходов налогоплательщиков. Такую функцию можно назвать обременительной, т.к. налог всегда ограничивает свободу экономического субъекта и ложится тяжелым бременем на него, угнетая его имущество и права. Признание обременительной функции налога вместо регулирующей снимает проблему объяснения того, каким образом налог выполняет стимулирующую и воспроизводственную подфункции. При этом обременительная функция, в отличие от регулирующей, не обнаруживает никаких противоречий. Следует отметить, что такие распространенные явления, как минимизация налога и уклонение от уплаты налога, тоже свидетельствуют об объективном существовании обременительной функции налога. На наш взгляд, А. Смит в свое время предельно ясно осознавал обременительную функцию налога, поэтому такое важное значение он придавал принципам налогообложения. При этом он давал рекомендации, чтобы государство как можно меньше вмешивалось в экономику.

Существует также мнение, что налог выполняет экономическую функцию. Реализуя эту функцию, по мнению ряда авторов, государство влияет на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его развитие, усиливает или ослабляет накопление капитала, расширяет или уменьшает платежеспособный спрос населения.

Мы не можем согласиться с таким названием функции, т.к. оно кажется бессмысленным. Всем хорошо известно, что в основе налоговых отношений лежат экономические, а не семейные, трудовые или религиозные отношения. Раз налоговые отношения являются экономическими, то нелогично выделять экономическую функцию. Такое название функции ничего не добавляет к свойствам налога и никак их не конкретизирует. Поэтому выделять некую функцию и называть ее экономической не имеет смысла.

Ряд авторов считают, что налогам присуща также контрольная функция. По их мнению, через налоги государство осуществляет контроль за своевременной и полной уплатой налога, финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками их доходов и расходами.

С нашей точки зрения, налоги не выполняют контрольной функции, т.к. на самом деле контроль – это функция государственных налоговых органов. Именно они на основании налоговой отчетности и данных налогового учета посредством проведения различных видов проверок осуществляют контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов. На наш взгляд, именно налоги как обязательный и безвозмездный платеж не могут состояться без хорошо работающей системы контроля и принуждения. Если не будет организован надлежащий контроль, то не будет и исполнения налоговых обязательств со стороны налогоплательщиков. К тому же необходимо еще установить ответственность за невыполнение налоговых обязательств.

Итак, в заключение отметим, что налогу присущи только две функции: фискальная и обременительная. Что касается способности налога влиять на поведение налогоплательщиков, перераспределение ресурсов в экономике, а также на динамику экономических, социальных и других процессов, то это относится к роли налогов, которую они выполняют в зависимости от воли государства и конкретной своей конструкции.

ЛИТЕРАТУРА

1. Худяков А.И., Бродский Г.М. Основы налогообложения: Учеб. пособие. СПб.: Европейский Дом, 2002. 432 с.
2. *Налоги и налоговое право*: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалова. М.: Аналитика-Пресс, 1998. С. 60–65.
3. *Финансы* / Под ред. В.И. Родионова. М.: Финансы и статистика, 1995. С. 19–21.
4. *Налоги* / Под ред. Д.Г. Черника. М.: Финансы и статистика, 1996. С. 51–53.

Статья представлена научной редакцией «Экономика» 21 сентября 2007 г.