

ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ СУЩНОСТИ, ФУНКЦИЙ И ПРИНЦИПОВ НАЛОГОВ

О. В. Качур

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 12 августа 2014 г.

Аннотация: в статье анализируются теоретические основы налогов. Раскрывается сущность, функции и принципы налогов, являющиеся базой научно-теоретического обоснования и практического построения системы налогообложения. Дается авторское видение научных аспектов налогов. Особое внимание уделяется понятию и функциям налога.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, функции налогов, принципы налогообложения.

Abstract: the article discusses the theoretical basis of taxation and reveals the functions and principles of taxation, which are the basis of scientific and theoretical foundation and practical construction of the tax system. Author's vision of the scientific aspects of taxation is given in the article. Particular attention is paid to the concept and function of the tax.

Key words: tax and taxation, tax functions, principles of taxation.

Глубокое и всестороннее рассмотрение сущности налогов требует раскрытия содержания различных понятий: определения социально-экономической природы налогов, их места и роли в воспроизводственном процессе, тем более, что дискуссия по поводу сущности, функций, принципов этой важной экономической категории продолжается до сих пор.

В действительности всякая категория – это отражение нашего уровня знаний. Понимаем мы эти отношения или нет, они все равно существуют в нашем обществе; если мы их не понимаем, не учитываем их воздействия, то эти отношения могут проявляться через экономические кризисы, стагнацию производства.

Наука о налогах имеет свою собственную и главную категорию – «налоги», которые и являются главным объектом исследования. Именно в налогах выражается вся гамма экономических, политических, правовых и социальных интересов государства и общества.

При изучении понятия «налог» мы рассматриваем характеристики форм, в которых он существует на поверхности экономической действительности. Однако это только часть глубинной сущности данной экономической категории. Для более основательного понимания налога необходимо исследование методологии налогообложения, т.е. системы методов познания, объединяющей теорию и практику налогообложения.

К определению понятия «налог» ученые подходят с различных позиций. Можно рассматривать налог как *философскую категорию* – наше мышление о налоге как общественно необходимом благе или зле; или воспринимать его как необходимую повинность трудоспособной части населения для обеспечения общественных потребностей.

Будучи выражением определенной объективно существующей сферы экономических отношений, налоги являются *экономической категорией*, категория имеет специфическое общественное назначение – формирование и использование денежных средств государства.

В силу того что налог является частью финансов, можно определить его как *финансово-перераспределительную* категорию, связанную с формированием финансовых ресурсов на стадии распределения и перераспределения ВВП.

С точки зрения правовой природы налог есть мера упорядочения, введения в определенные границы имущественных отношений участников общественного производства и государства, т.е. это система правовых отношений налогоплательщика с государством на основе законности, принуждения, безвозмездности, а значит, понятие «налог» может рассматриваться и в *юридическом, правовом* аспекте.

Политический аспект налога состоит в воспроизводстве системы государственной власти, в гармонизации интересов государства и различных слоев общества.

Как справедливо подчеркивается в известном учебнике по налогам и налоговому праву под ре-

дакцией А. Брызгалина, «налог есть категория комплексная, имеющая как экономическое, так и юридическое значение» [1].

По мнению Т. Ф. Юткиной, «налог – это не только правовая, но и фискальная, финансовая, экономическая и философская категория» [2].

Как отмечалось выше, на современном этапе содержание понятия «налог», его функции и принципы остаются дискуссионными.

В настоящее время нет единого определения понятия «налог», что обусловлено, на наш взгляд, различными представлениями о налогах в обществе, а также сложностью природы (сущности) налога. Существует множество различных дефиниций рассматриваемой категории.

Классики политической экономики А. Смит и Д. Рикардо, несмотря на различия в определении налога, пришли к пониманию его сущности как категории непроизводительного характера, обусловленной сущностью и ролью государства [3].

Основоположник финансовой науки России Н. И. Тургенев в монографии «Опыт теории налогов» тесно связывает возникновение налогов с появлением государства: они «...суть средства к достижению цели общества или государства, то есть цели, которую люди себе предполагают при соединении в своем обществе или при составлении государства. На сем основывается и право правительства требовать податей от народа» [4]. Взгляды Н. И. Тургенева не бесспорны, с одной стороны, он рассматривает налог как добровольный взнос граждан для выполнения государством его функций, с другой – акцентирует принудительный характер этого взноса.

М. Ф. Орлов в своей работе «О государственном кредите» определяет налог как пожертвование собственности, принесенное гражданином для пользы и безопасности всего общества [5].

В свою очередь, С. И. Иловайский указывал, что налоги являются принудительными денежными взносами частных хозяйств, установленными законом [6].

Один из крупнейших исследователей теории налогов И. Х. Озеров определял налог как принудительный сбор, который взимается с лиц, находящихся на определенной территории, и который идет на покрытие расходов государства.

Объединяя взгляды отечественных ученых конца XIX – начала XX в., можно сказать, что они рассматривали налог как принудительное изъятие от плательщика некоторого количества материальных благ без соответствующего эквивалента. Так, А. Соколов полагал, что налоги взимаются госу-

дарством для достижения каких-либо задач экономической политики.

Данные в табл. 1 определения налогов в редакции различных авторов, несмотря на свою разноречивость, содержат и общие признаки. Как справедливо подчеркивают А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. Н. Бродский, налог всегда представлял собой обязательный платеж, установленный государством в свою пользу: этим свойством налог обладал с момента своего возникновения, не изменится оно и в будущем [7]. Через определение понятия «налог» создается и оценивается отношение общества к налогообложению.

На наш взгляд, можно дать следующее определение налога, выделив общность содержания данной категории на всех этапах цивилизации. **Налог** – это экономическая категория, выражающая совокупность отношений между государством, хозяйствующими субъектами и членами общества по поводу безэквивалентного изъятия и присвоения части доходов государством на законных основаниях для осуществления своих функций. Налоги, независимо от формы, являются принудительно и безвозвратно изымаемой из национального дохода и богатства частью прибавочной стоимости или прибавочного продукта.

Вопрос о функциях, присущих налогам, их количество, состав, трактовка в настоящее время также является дискуссионным. Более полно сущность налогов раскрывается через функции.

Д. Г. Черник [8] и А. В. Брызгалин [1] выделяют такие функции налогов, как фискальная, распределительная, регулирующая, контрольная и поощрительная; другие (А. И. Худяков, М. Н. Бродский [7]) настаивают на существовании распределительной и контрольной функций, третьи выделяют фискальную и экономическую функции (В. М. Родионова), четвертые – производственную и т.д. Основные функции налогов представлены в табл. 2. Следует также отметить, что разногласий по поводу фискальной функции не существует.

Развитие и эволюция функций налогов связаны с изменением содержания самих налогов.

Рассмотрим классификацию функций с различных точек зрения (не будем выделять фискальную функцию как общепризнанную).

Выделение таких функций, как стимулирующая, социальная, ограничительная, на наш взгляд, неправомерно, поскольку в данном случае смешиваются понятия «функции» и «роли». Если через функции проявляется общественное назначение экономической категории налога, то роль экономической категории выражается в результате ее

Т а б л и ц а 1

Определения понятия «налог»

Источник	Определение
Налоговый кодекс	Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований [9].
Э. Селигман	Налог – принудительный сбор, взимаемый государством с отдельного лица для покрытия расходов, вызванных общегосударственными нуждами, без всякого отношения к специальной выгоде плательщика [10].
В. А. Кашин	Налог – это установленное законом одностороннее обязательство лица участвовать в финансировании деятельности публичного образования (налоговое обязательство) [11].
А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. М. Бродский	Налог – это принудительное изъятие государством в целях финансового обеспечения своей деятельности денежных средств, принадлежащих на праве собственности организациям и физическим лицам [7].
И. И. Янжул	Под именем налогов должно разуметь такие односторонние экономические пожертвования граждан или подданных, которые государство или иные общественные группы, в силу того что они являются представителями общества, взимают легальным путем и законным способом из их частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек [12].
Советский энциклопедический словарь	Налоги – принудительные сборы, взимаемые с населения на известной территории на установленных законом основаниях, в целях покрытия общих потребностей государства [13].
К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю	Налог – принудительная выплата правительству домохозяйством или фирмой денег (или передача товаров и услуг), в обмен на которые домохозяйство или фирма непосредственно не получают товары или услуги, причем такая выплата не является штрафом, наложенным судом за незаконные действия [14].

Т а б л и ц а 2

Основные функции налогов, выделяемые различными авторами

Автор	Функции налогов
1	2
С. М. Барулин [15]	1) Функция совокупного эквивалента государственных услуг государства; 2) фискальная; 3) регулирующая; 4) контрольная.
И. В. Горский [16]	Фискальная
А. В. Брызгалин [1]	1) Фискальная; 2) распределительная (социальная); 3) регулирующая; 4) контрольная; 5) поощрительная.
В. В. Глухов, И. В. Дольде	1) Фискальная; 2) социальная; 3) регулирующая.
Л. Н. Лыкова [18]	1) Фискальная; 2) распределительная (перераспределительная); 3) контрольная; 4) стимулирующая (дестимулирующая).
В. М. Родионова	1) Фискальная; 2) экономическая.
А. И. Худяков, М. Н. Бродский [7]	1) Распределительная; 2) контрольная.

Окончание табл. 2

1	2
Д. Г. Черник [8]	1) Фискальная; 2) распределительная; 3) контрольная; 4) внешнеэкономическая.
Р. Г. Сомоев [18]	1) Фискальная; 2) регулирующая; 3) контрольная.
Т. Ф. Юткина [2]	1) Фискальная; 2) регулирующая.

практического использования. Роль экономической категории представляет собой форму выражения экономической политики государства, она всегда конкретна и проявляется в реальных результатах.

Существует мнение, что налог выполняет экономическую функцию. Мы не можем согласиться с подобным названием функции, так как это теоретически неверно, поскольку налог является экономической категорией. Конечная цель налогообложения – обеспечить социально-экономические функции государства в сочетании с интересами различных субъектов хозяйствования. Экономическая функция налога является тавтологией его внутренней сущности, поэтому выделять некую функцию и называть ее экономической не имеет смысла.

Некоторые авторы считают, что налогам присуща также контрольная функция. С нашей точки зрения, налоги не выполняют контрольной функции, так как на самом деле контроль – это функция государственных налоговых органов. Исходя из специфики налоговых отношений мы считаем правомерным выделить три функции: *фискальную, перераспределительную и регулирующую*.

Исторически налоги возникли как объективная необходимость для обеспечения государственных потребностей. Эта способность налога определяется фискальной функцией, характерной для всех государств во все периоды их существования. Она отражает причины возникновения налогов. Растущее в результате фискального характера огосударствление национального дохода создает предпосылки для налогового регулирования экономики, тем самым обуславливая перераспределительную и регулирующую функции налога.

Государство выполняет разнообразные экономические, социальные и политические функции через систему перераспределения доходов с помощью налогов. Следовательно, налоги выполняют перераспределительную функцию исходя из целей и задач государства. И хотя в фискальной функции заложены перераспределительные процессы, со-

вершенно очевидно, что функция перераспределения имеет самостоятельное значение. Перераспределение налогов затрагивает интересы различных социальных групп; цель перераспределительных процессов – достижение социального равновесия в обществе.

В то же время государство оказывает влияние на развитие экономики с помощью комплекса экономических методов, центральное место среди которых занимают налоги. В этом случае налоги могут или стимулировать или сдерживать темпы экономического развития, а значит, им присуща регулирующая функция. Правда, с этих позиций многие экономисты выделяют подфункции регулирующей функции: стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную. Последняя подфункция предполагает аккумуляцию средств на восстановление использованных ресурсов.

Эффективность реализации рассматриваемых функций зависит от нахождения оптимального соотношения между ними и от тех целей, которые ставит государство на определенном этапе развития, учитывая реальные экономические условия. Условием наиболее рационального сочетания функций налогов являются принципы налогообложения. Любой экономический закон определяет основополагающие принципы функционирования экономических отношений. Классическая формулировка принципов известна со времен А. Смита, хотя уже тогда они не являлись чем-то новым. Дальнейшее развитие теории принципов нашло отражение в теории А. Вагнера, который, руководствуясь теорией коллективных потребностей, выдвигает финансовые принципы – достаточности и эластичности обложения. В отличие от него, русский экономист А. Тривус на первое место выдвигает народно-хозяйственный принцип обложения, в основе которого лежит величина налогового бремени и ее влияние на развитие хозяйства. Мы склонны утверждать, что данный принцип имеет большое значение для построения эффективной налоговой системы.

Интересной представляется позиция профессора В. Твердохлебова, считавшего, что основным принципом обложения должен быть принцип развития производительных сил [19]. А. Соколов определяет этот принцип следующим образом: «Налоги должны содействовать или, по крайней мере, не противодействовать абсолютному и относительному росту чистого национального продукта» [20].

Подобная формулировка данного принципа, по нашему мнению, не может вызывать возражений, поскольку развитие производительных сил – это основа роста национального дохода, цель любого общества.

Разнообразие принципов налогов также просматривается в неоклассических налоговых теориях, основой которых является принцип справедливости.

Диалектика развития принципов обусловлена изменением роли и функций государства, изменениями в экономической жизни на конкретном историческом этапе, развитием производительных сил и производственных отношений. Применительно к особенностям состояния современной отечественной экономики можно сформулировать следующие важнейшие принципы налогов: эффективности; прогнозирования; нейтральности; универсализации; стабильности.

Изменения, происходящие в современной налоговой системе, требуют появления новых принципов налогообложения, с помощью которых необходимо найти соразмерность налогового изъятия, не оказывающего отрицательного влияния на развитие экономики и обеспечивающего достаточные поступления в казну для реализации своих задач и функций.

В заключение отметим, что налоги в их имманентной форме появились на определенном уровне развития государства как основной источник средств для выполнения его функций. Государство, расширяя сферу своего действия, претендует на большую сумму доходов, связанную с увеличением размеров налогообложения, однако не должно изъять из хозяйственного оборота больше того, что нарушило бы ход воспроизводственного процесса. Реализация принципов налогообложения состоит в том, что налогообложение не должно ограничивать деятельность товаропроизводителей, а призвано создавать необходимые условия для экономического роста.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / [под ред. А. В. Брызгалина]. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – С. 32–43.
2. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА-М, 2002. – С. 34.
3. Рикардо Д. Начала политической экономии и податного обложения / Д. Рикардо. – М., 1929. – С. 100–191.
4. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев. – М., 1918. – С. 11.
5. Орлов М. Ф. У истоков финансового права / М. Ф. Орлов, М. М. Сперанский, Н. И. Тургенев; сост. А. А. Ялбуганов ; под ред. А. Н. Козырина. – М. : Статут, 1998. – 432 с.
6. Иловайский С. И. Косвенное обложение в теории и практике / С. И. Иловайский. – Одесса, 1892.
7. Худяков А. И. Основы налогообложения / А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. М. Бродский. – М. : Европейский дом, 2002. – 432 с.
8. Черник Д. Г. Налоги / Д. Г. Черник. – М. : Финансы и статистика, 1996. – С. 51–53.
9. Налоговый кодекс РФ : Части первая и вторая. – М. : Омега-Л, 2013. – С. 8.
10. Селигман Э. Этюды по теории обложения / Э. Селигман, Р. Стурм. – СПб. : Правда, 1908. – С. 9.
11. Кашин В. А. Налоги и налогообложение : курс-минимум : учеб. пособие / В. А. Кашин. – М. : Магистр, 2008. – 365 с.
12. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – С. 147–197.
13. Советский энциклопедический словарь. – СПб. : Советская энциклопедия, 1986. – Т. 43. – С. 581.
14. Макконел К. Р. Экономикс / К. Р. Макконел, С. Л. Брю. – М. : ИНФРА-М. – 2003. – С. 589.
15. Барулин С. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / С. В. Барулин. – М. : Экономист, 2006. – С. 135.
16. Налоговая политика России : проблемы и перспективы / под ред. И. В. Горского. – М. : Финансы и статистика, 2003. – С. 11.
17. Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение в России : учебник / Л. Н. Лыкова. – М. : Дело, 2004. – С. 12.
18. Сомоев Р. Г. Общая теория налогов и налогообложения : учеб. пособие / Р. Г. Сомоев. – М. : ПРИОР, 2000. – С. 20–23.
19. Твердохлебов В. Финансовые очерки / В. Твердохлебов. – М., 1916. – 168 с.
20. Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. – М. : ЮрИнфо-Пресс, 2003. – С. 118–129.

Воронежский государственный университет

Качур О. В., кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансов и кредита
E-mail: nalogvsu@mail.ru

Voronezh State University

Kachur O. V., Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of Finance and Credit Department
E-mail: nalogvsu@mail.ru