Крупенин Георгий Рубенович. Государственно-правовой механизм реализации налоговой функции государства: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.01 / Крупенин Георгий Рубенович;[Место защиты: ФГБОУ ВО Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)], 2017

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА I. Общая характеристика природы и содержания налога как государственно-правового явления 13**

1. Налог как признак государства 13

2. Налог как категория науки о государстве 27

3.Генезис налогообложения в государственно-организованном обществе 47

4. Современное определение налога как юридической категории 69

**ГЛАВА II. Содержание и форма налоговой функции современного государства 86**

1. Эволюция политико-правовой мысли о содержании и форме налоговой функции государства 86

2. Соотношение налоговой функции с иными функциями государства 100

3. Элементы содержания налоговой функции современного государства 117

4. Форма налоговой функции государства 135

Заключение 156

Библиография 163

* [Налог как категория науки о государстве](http://www.dslib.net/teoria-prava/gosudarstvenno-pravovoj-mehanizm-realizacii-nalogovoj-funkcii-gosudarstva.html#7691641)
* [Современное определение налога как юридической категории](http://www.dslib.net/teoria-prava/gosudarstvenno-pravovoj-mehanizm-realizacii-nalogovoj-funkcii-gosudarstva.html#7691642)
* [Соотношение налоговой функции с иными функциями государства](http://www.dslib.net/teoria-prava/gosudarstvenno-pravovoj-mehanizm-realizacii-nalogovoj-funkcii-gosudarstva.html#7691643)
* [Форма налоговой функции государства](http://www.dslib.net/teoria-prava/gosudarstvenno-pravovoj-mehanizm-realizacii-nalogovoj-funkcii-gosudarstva.html#7691644)

**Введение к работе**

**Актуальность** **темы** **диссертационного** **исследования.**

Налогообложение как социальное явление обладает многогранным набором различных по своей природе и содержанию свойств, позволяющих ему проявляться во множестве сфер общественной жизни. Такого рода проявление налогообложения в социальной действительности влечет образование самостоятельных пластов общественных явлений, которые в зависимости от того, какое конкретно свойство налогообложения нашло свое выражение, могут иметь правовые, экономические, политические и иные черты.

Следует констатировать, что в современной юриспруденции налог и  
налогообложение рассматривается в большей части как предмет отраслевой  
науки – финансового (налогового) права. Однако такого рода подход к  
искомой проблеме позволяет исследовать лишь законодательно

определенную модель по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, т. е. имеет дело с правовой формой, абстрагируясь от сущностей рассматриваемых явлений, тогда как только посредством исследования последних представляется возможным вскрыть всю проблематику, существующую в рассматриваемом пласте социальных отношений.

Полагаем, что в качестве решения данной проблемы необходимо рассмотреть налогообложение как социальное явление через призму предметной области не отраслевой юридической науки, а общей теории права и государства постольку, поскольку именно она имеет дело с сущностями исследуемых явлений.

Налогообложение, выступая конституирующим элементом любого государственно-организованного социума, источником материальной базы его существования, краеугольным камнем взаимоотношения публичной власти и подданных, неизбежным образом оказывается в орбите предметной области науки, изучающей общие закономерности возникновения,

функционирования и развития государства и права.

Вместе с тем, современная юридическая теория, на наш взгляд, не  
уделяет необходимого внимания данной проблеме. Все имеющиеся

исследования, затрагивающие так или иначе общетеоретические проблемы налогообложения, как государственно-правового явления, носят либо описательный характер, либо сводятся к определению налога в качестве объекта одного из направлений деятельности государства.

Однако исторический опыт и современная реальность со всей очевидностью показывают, что налог, право на его взимание и форма его правового установления всегда были и остаются фундаментальными проблемами функционирования государственно-организованного общества, затрагивающими множество его институтов.

Таким образом, актуальность настоящей работы обуславливается  
отсутствием в современной юридической науке полноценных исследований  
государственно-правового механизма реализации налоговой функции  
государства, позволяющих вскрыть его сущностные начала как

государственно-правового явления.

**Степень научной разработанности темы.** Отдельные аспекты

рассматриваемой в рамках настоящей диссертационной работы проблематики были предметом научных исследований современных ученых-правоведов.

Так, проблемам генезиса налога и его особенностям в различных

государственно-организованных социумах посвящены работы Е. М. Ашмариной,  
А. В. Елинского, И. С. Зуйкова, Л. В. Зуйковой, И. В. Куксина, Н. Г. Панова, С. Е.  
Тарараева, С. С. Щепкина и др. Исследованием социальной природы

налогообложения и эволюций государственно-правового содержания налога и налоговой обязанности занимались В. В. Гриценко, Д. И. Игнатенко, М. В. Сальников, С. Г. Пепеляев, И. А.Репин и др. Специальные исследования по вопросам политики налогов, налогового суверенитета проводили: Г. А. Аминов, Д. В.Винницкий, Т. Н.Затулина, Д. И. Игнатенко, О. Н. Князева и др. Общетеоретические проблемы налоговой функции государства освещены

в научных трудах таких ученых как: Е. В. Артеминой, В. К. Бабаева, С. А. Балаева, А. А.Сайдаманова, Т. А. Калентьевой и др.

Высоко оценивая результаты научной деятельности вышеназванных и других ученых, следует признать, что до настоящего времени специальных исследований, направленных на изучение государственно-правового механизма реализации налоговой функции государства не проводилось.

**Объектом диссертационного исследования** выступает область общественных отношений, складывающихся в государственно-организованном обществе в процессе реализации экономической функции государства.

**Предметом диссертационного исследования** является государственно-правовой механизм, опосредующий отчуждение публичной властью части имущественной базы у налогообязанных лиц, обращением этого имущества в свою собственность и аккумулированием его в централизованных фондах для целей дальнейшего распределения.

**Цель** диссертационного исследования - комплексное многоаспектное изучение и доктринальное осмысление структурной и функциональной характеристики государственно-правового механизма реализации налоговой функции государства.

Для достижения поставленной цели подлежат решению следующие

**задачи:**

**-** определить место и значение налога в системе признаков государства;

рассмотреть налог с точки зрения предметной области науки теории права и государства;

провести анализ закономерностей генезиса налогообложения в социально организованном обществе;

проследить эволюцию политико-правовой мысли о природе и содержании налогообложения;

дать определение и провести анализ признаков налога как категории современной правовой науки;

**б**

провести исследование особенностей соотношения и взаимодействия деятельности государства по взиманию налогов с иными функциями государства;

рассмотреть элементы содержания налогообложения современного государства;

**-** определить понятие и структуру формы налогообложения государства;  
**Методологическая основа исследования.** Решение поставленных задач

осуществлялось при помощи диалектического метода и основанных на нем современных общенаучных и частнонаучных средств и способов познания государственно-правовой материи.

Особое внимание в рамках системной методологии уделено формальнологическому методу, включающему в себя такие приемы познания, как, анализ, синтез, дедукция, индукция, социологическому методу, позволяющему вскрыть онтологический пласт искомой проблемы, историческому, сравнительному, статистическому, семантическому, структурно-функциональному и другим подходам к предмету исследования.

Достоверность и аргументированность полученных результатов обеспечены широким использованием теоретических источников по юриспруденции, логике, философии, экономике и другим отраслям научного знания.

**Научная новизна исследования** заключается в структурной характеристике государственно-правового механизма реализации налоговой функции государства, как самостоятельного социального явления и объекта познания, а также в определении взаимокоррелирующих связей между рассматриваемым феноменом и закономерностями функционирования и развития окружающей его государственно-правовой действительности.

**На защиту выносятся следующие основные положения:** **1.** Государственно-правовой механизм реализации налоговой функции государства представляет собой систему взаимосвязанных и взаимообусловленных видов деятельности различных органов власти

государства, направленных на установление налога, взимание налога, применение санкций за нарушение налоговых обязанностей. При этом в современном государстве каждый из указанных видов деятельности закреплен за конкретной ветвью власти, разделение полномочий между которыми в данной сфере обеспечивает соблюдение баланса между фискальным интересом государства и частным интересом налогообязанных лиц.

1. Налогообложение является одним из проявлений такого признака государства как суверенитет. В диссертации подробно раскрывается, что налог на начальном этапе формирования государственной организации общества являлся основной политико-правовой связью между государством и подданными, поскольку признание со стороны последних легитимности имущественных притязаний власти являлось, по сути, признанием самой власти. Кроме того, возможность облагать налогом - исторически представляла собой главный критерий для разграничения территории на «свою» и «чужую», что являлось первостепенным фактором для формирования самостоятельного государства.
2. Налогообложение, существующее в государственно-организованном обществе, представляет собой трансформированную систему перераспределения материальных благ, присущую изначально всем догосударственным социумам, отличающуюся от своего архаичного состояния переходом от горизонтальной модели отношений к вертикальной, усложнением субъектного состава таких отношений за счет включения в них публичной казны и приданием процессу перераспределения правовой формы.

**4.** Политическая и правовая мысль, объясняющая содержание и  
социальную природу налоговой функции государства, исторически  
находилась в постоянной корреляции с учением о государстве и праве. В  
диссертации выявлены закономерности трансформации общественно-  
правовой мысли, посвященной природе налогообложения, и предложено

теоретическое обоснование таких изменений.

**5**. В работе сформулирован методологический подход, описывающий  
возможность рассмотрения налога в качестве общетеоретической категории  
права, отображающей такие фундаментальные государственно-правовые  
проблемы как генезис государства, форму и сущность государства, функции  
государства; основные права и свободы человека и т.д.

Автором диссертации разработана теоретическая модель, позволяющая разграничить налог, как категорию теории государства и права от идентичных категорий смежных отраслей научного знания (финансового права, экономической теории) в результате чего появляется возможность системно отразить в данной категории закономерности возникновения, функционирования и развития государственно-организованного общества.

**6.** Развитие института налога, выступающего в качестве центрального  
элемента налоговой функции государства, происходит посредствам  
изменения его конституирующих признаков (переход от натуральной формы  
к денежной; от разового к регулярному).

При этом современная система признаков налога (абстрактность,  
публичность, имущественный характер, безвозвратность,

безэквивалентность, обязательность, определенный порядок установления)  
является результатом эволюции соответствующих институтов

налогообложения, существовавших с самого начала своего зарождения в государственно-организованном обществе.

**7.** Соотношение налоговой функции с иными функциями государства  
находится в постоянной динамике, обусловленной закономерностями  
изменения содержания данных функций, происходящими в результате  
взаимопроникновения элементов одной функции в содержание другой.

В работе определены особенности развития налоговой функций в современном обществе и выявлена тенденция увеличения роли правовых институтов (правовых идей, принципов, юридической догматики и техники) в содержании рассматриваемой функции.

При этом указанная тенденция влечет возникновение двух

разнонаправленных закономерностей. С одной стороны, инкорпорация

правовых институтов в содержание налоговой функции придает последней правовую стройность, упорядоченность и качественную юридическую определенность, с другой стороны, способна вызывать коллизию с отдельными налоговыми институтами, имеющими отличное от правовых институтов содержание.

**Теоретическая** **значимость.** Теоретическим результатом

диссертационного исследования является раскрытие содержания

государственно-правового механизма реализации налоговой функции  
государства, определение его структуры и закономерностей

функционирования и развития.

**Практическая значимость** диссертационного исследования состоит в том, что функциональная и структурная характеристика государственно-правового механизма реализации налоговой функции государства может служить эффективном инструментом в выработке и принятии того или иного публично-властного решения в сфере налогообложения.

**Структура и объем** диссертационного исследования были определены исходя из целей и задач исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, включающих в себя восемь параграфов, заключения и библиографии.

## Налог как категория науки о государстве

Государственная организация общества, как и любое другое явление объективной действительности, без сомнения, обладает совокупностью уникальных признаков, отображающих в себе необходимые, существенные и неотъемлемые свойства самого явления, т. е. в нашем случае – государства. «За всю история развития человечества сложилось множество различных представлений об основных признаках государства. Великими мыслителями и политическими деятелями разных времен было высказано неисчислимое количество самых различных мнений и суждений о них».1

Однако как справедливо отмечает С.Ю. Павлов, «с момента появления первых государств, Нового времени, большей части XX века, а в ряде правовых школ и по сей день, превалирует подход к определению состава признаков государства исходя из его сущности, лежащей, по большей части, в политической плоскости». 2

Вместе с тем, в рамках настоящего диссертационного исследования представляется необходимым исследовать искомую проблему, исходя из юридического понимания государства и его признаках, т.к. только такой подход, на наш взгляд, позволит нивелировать различия в политических концептах понимания государства и его признаков, и будет служить основной для решения поставленных задач.

Следует также отметить, что именно из юридического подхода к пониманию признаков государства исходит и современная, отечественная юридическая наука. Так, Н.И. Матузов, А.В. Малько полагают, что «признаком государства выступает то, что отличает государство как от догосударственных, так и негосударственных организаций»1.

Л.А. Морозова указывает, что, «несмотря на разнообразие государств, как ныне существующих, так и имевших место в различные исторические эпохи, всем им на разном уровне их развития, присущей самобытности и т. д. свойственны общие черты, признаки, свойства. Они позволяют идентифицировать государство, выделить его из других организаций общества»2. А.С. Пиголкин отмечает, что «реалистический взгляд на государство как особый аппарат управления делами общества выделяет особые, исторически присущие этой форме социальной организации свойства. Эти общие черты, присущие государствам всех времен и народов, не только отличают государство от догосударственных форм организации жизни общества, основанных на узах родства, общности собственности и иных интересов, но и показывают различие между государством и иными институтами общества. Они называются признаками государства»3.

Таким образом, указанные авторы под признаком государства понимают те особенности государственной организации общества, по средствам которых возможно провести отличие государства от догосударственных форм социальной организации.

Общепризнанным в настоящее время является утверждение, что «любая государственная организация общества не может обойтись без налога»4.

И действительно, сложно себе представить существование какого-либо государства, не имеющего в своем суверенном распоряжении значительных материальных ресурсов, предназначенных для целей публичного распределения. Источником же таких ресурсов как раз и является налог. Так, Н.И. Матузов и А.В. Малько полагают, что «налоги необходимы для проведения определенной политики и содержания государственного аппарата, людей, не производящих материальных ценностей и занятых только управленческой деятельностью»1.

А.С. Пиголкин, уделяя внимание этой проблеме, говорит, что «налоги есть средства, которые государство собирает в виде обязательных сборов с граждан на содержание публичной власти. Такие сборы средств на нужды управления не были известны родовому строю, где не существовало особого аппарата управления и подавления, где каждый участвовал и в управлении, и в производстве материальных благ. В современных государствах кроме содержания государственного аппарата, армии налоги нужны и для финансирования общесоциальных программ»2.

Представляется, что вышеизложенные мнения современных ученых относительно места и значения налога в государственно-организованном обществе характеризуют его лишь как некий обеспечительный элемент, сущностью которого является создание экономической базы для деятельности государства, что, на наш взгляд, не в полной мере охватывает существо рассматриваемой проблемы.

Налог как признак государства - есть одно из наиболее ярких проявлений такого его свойства, как суверенитет, выражающегося в концентрации и легитимации всех властных полномочий по принудительному изъятию части собственности налогоплательщиков и обращению их в свою пользу.

Налог является, с одной стороны, объектом правоотношения, т. е. частью собственности (либо имущества, находящегося на ином вещном праве), отчуждаемой в пользу государства и являющейся для последнего экономической основой существования, а с другой, обязанностью налогоплательщика по произведению такого отчуждения, напрямую связанного с проблемой взаимоотношения «человека и государства», их взаимных прав и обязанностей, принципов и пределов взаимодействия и вмешательства в интересы друг друга.

Изъятие части собственности в пользу государства есть, на наш взгляд, одно из первых, если вообще не первое, ограничение государством свободы человека, ибо, как отмечал Гегель: «…Первый вид свободы есть тот, который мы узнаем как собственность»1.

Развивая данное утверждение, В.М. Чибинев указывает, что «с момента появления первых письменных свидетельств о налогах и до настоящего времени это общественное явление характеризуется как область открытых разногласий между представителями власти – сборщиками налогов и лицами, обязанными их платить. В известной степени современные представления о налогах сложились под влиянием исторического опыта их использования для принудительного подчинения «простого люда» интересам суверена (вождя, короля, царя), и позже – государственно-властным интересам».2

Интересным в этой связи представляется точка зрения С.Г. Пепеляева, который полагает, что «юрист, исследующий общие проблемы налогообложения или конкретные вопросы налоговой техники, должен учитывать, что основные задачи налогового права – защита права собственности от безграничных (в принципе) притязаний государства, поддержание баланса интересов налогоплательщика и общества (государства).»

## Современное определение налога как юридической категории

Логичным продолжением такого умозаключения Т.Ф. Юткиной являлось бы предположение, что налогообложение и распределение материальных благ внутри социума есть, в сущности явления тождественные, а соответственно, генезис налога связывать с каким-то этапом развития общества, пусть даже и таким чрезвычайно важным, как возникновение государства, необходимости нет.

Данное утверждение, на наш взгляд, основано на не совсем верном представлении о статике института перераспределения материальных благ и игнорировании диалектических законов его развития, равно как и законов развития той социальной системы, в которой он находится.

Действительно, смысловым ядром института налогообложения являются распределение и перераспределение материальных благ, однако говорить о тождестве двух этих явлений не верно. В противном случае придется признать, что во всех тех сферах общественной жизни, где мы можем наблюдать элементы обмена и перераспределения, например, совместное ведение домашнего хозяйства, участие в жизни трудового коллектива и т. д., имеют место налоговые механизмы. Такая постановка проблемы представляется ошибочной.

Также не совсем верной, на наш взгляд, является позиция тех исследователей, которые утверждают, что налогообложение возникает исключительно в рамках государства и производно от его политической воли. Подобного рода постановка проблемы сводит на нет роль и значение тех объективно существующих социальных факторов, которые лежат в основе института налогообложения и, как следствие, позволяет сделать вывод, с одной стороны, об искусственном характере налога, а с другой, об одномоментности его возникновения.

Искусственность и одномоментность в данном случае понимаются как отрицание существования в догосударственных формах организации общества социальных механизмов, по своей сущности и предназначению схожих с институтом налогообложения, а соответственно, и как отсутствие какой бы то ни было преемственности между рассматриваемым явлением и феноменом распределения как способа обеспечения самосохранения и единства той или иной социальной общности.

Данные утверждения идут в разрез с ранее изложенными нами доводами относительно природы феномена распределения и перераспределения в социальных системах.

На наш взгляд, более корректным является утверждение, что налогообложение и распределение материальных благ соотносятся друг с другом как часть и целое.

Очевидно, что как только человек стал объединяться в какой-то прообраз социума, т. е. создавать ту или иную социальную систему, в ней начали функционировать механизмы обмена, распределения и перераспределения. Так, еще Р. Иеринг отмечал, что «природа указала человеку путь, которым он может склонять других людей к содействию его целям; таким путем служит для него соединение собственной цели с чужим интересом»1. Как известно, социальные системы не находятся в статике, они постоянно развиваются, эволюционируют или, наоборот, деградируют, видоизменяются и т. д. Диалектическое развитие социальных систем затрагивает не какую-то их сторону, составную часть или свойство, оно всеобъемлюще охватывает все процессы и институты, которые происходят или находятся внутри них. Институт распределения и перераспределения материальных благ не является исключением. Зародившись в самых наипростейших формах, собственно как и та социальная реальность, в которой он существовал, он начинает развиваться и видоизменятся. По мере услужения общественной жизни, возникновения качественно новых социальных институтов и связей между ними происходит и видоизменение механизмов распределения и перераспределения материальных благ внутри общества людей. Т. е. по мере увеличения численности человеческого сообщества, расширения географии его расселения, а соответственно, и появления новых, ранее не известных социальных проблем наипростейшие формы распределения перестают выполнять свою функцию по обеспечению самосохранения системы, на их смены приходят другие, более адекватные сложившейся действительности.

Представляется, что в качестве основного момента видоизменения механизма распределения выступает переход от горизонтального распределения к вертикальному, т. к. в условиях расширения социальных связей и увеличения их масштабов процесс обмена непосредственно между элементами социальной системы, или между членами того или иного социума, оказался затруднен, а подчас и полностью невозможен. В этих условиях возникает необходимость в централизованном управлении процессом распределения, т. е. по сути, помимо непосредственно участников обменных отношений, возникает третий субъект перераспределения, который осуществляет администрирование этого процесса.

На первом этапе значение того рода субъекта отношений было не велико и заключалась по большей части в координации процесса распределения между членами сообщества. Однако, под воздействием различных факторов, носящих как объективный, так и субъективный характер, из опосредованного координатора отношений обмена такого рода участник трансформируется в транзитную инстанцию всех распределительных процессов, происходящих в той или иной социальной системе.

Такая модель распределения предполагает непрямые отношения между тем, от кого поступает материальное благо, и тем, кому оно предназначается, а более сложную систему, связанную с аккумулированием ресурсов в одном месте или у одного субъекта и дальнейшим их перераспределением конечному получателю.

## Соотношение налоговой функции с иными функциями государства

Говоря о налогах, как некой «плате» человека за услуги, оказываемые им государством, указанные ученые (Т. Гоббс, Ш. Монтескье, А. Смит) стояли на принципе эквивалентности между уплаченными налогами и получаемыми от государства выгодами.

Рассматривая данную концепцию, можно прийти к выводу, что она содержит все же ряд существенных недостатков и противоречий. Так, если еще доводы противников данной «теории эквивалента» относительно невозможности установления какого-то ни было равенства между налогами, уплаченными каждым гражданином, и «услугами», оказываемыми ему государствам, могут быть парированы его сторонниками со ссылкой на тот факт, что общая сумма налогов, взимаемых с граждан, равна общей сумме услуг, оказанных им государством, то существуют вопросы, которые не находят своего ответа в рамках данной теории. Например, говоря о договорном характере налоговых отношений между государством и человеком как основе таких отношений, не следует забывать, что содержанием любых договорных отношений всегда является совокупность взаимокорреспондирующихся прав и обязанностей. Отсутствие же в данном случае реальных прав и эффективных возможностей граждан оказывать влияние на вопросы налогообложения в совокупности с тем, что им противостоит не простой субъект, а публичная власть, и основной принцип договорных отношений – диспозитивность – утрачивает свое значение, говорит о том, что в действительности налоги собираются не в силу соглашения, а на основе принудительной власти государства. Говорить же неком паритете интересов человека и государства в налоговой сфере можно лишь тогда, когда, по выражению Р. Стурма, «государство разучится брать много и давать мало»1. Интересным представляется трансформация взглядов на содержание и форму налоговой функции через призму учения о «полицейском государстве». Немецкий ученый Христиан Вольф полагал, что вся деятельность государства определяется нравственными целями. Во имя их государство следит за тем, чтобы никто не ставил свои цели выше общественных. «Сбор налогов – право государства поддерживать коллективную нравственность в противовес частным устремления»1. Анализируя данную точку зрения, мы можем прийти к выводу, что налог, по мнению Х. Вольфа, имел не столько фискальный характер, сколько контрольно-регулятивный. Основная его задача заключалась в перераспределении материальных благ с целью поддержания коллективной нравственности в противовес личным устремлениям.

Чрезвычайно важное значение для понимания сущности налогообложения имело развитие в XIX веке учения о правовом государстве. Весомый вклад в данное направление внес немецкий философ И. Кант. В его политической доктрине верховенство правового закона считалось свойством государства2.

Представляется крайне важным отметить то обстоятельство, что именно в этот период под влиянием идеи правового государства, а также существенного увеличения государственных расходов, потребовавших создания более разветвленной и постоянно функционирующей системы налогообложения, сформировалось налоговое право как обособленный правовой институт. При этом налог и налоговое законодательство стали рассматриваться не только с точки зрения правового обеспечения интересов государства в связи с пополнением собственного бюджета, но и, как указывает С.Г. Пепеляев, «в качестве способа защиты частной собственности от незаконных притязаний казны и ее агентов»3.

В рамках рассматриваемой парадигмы сформировались теории, рассматривающие налог как необходимое участие граждан в покрытии государственных расходов, как обязанность. И.И. Янжул в этой связи отмечал, что «в силу своего верховного права государство прямо требует от подданных известного пожертвования, известного количества труда, денег, товаров в его пользу и за такое принудительное пожертвование отдельным подданным ничего не дает. Правда, взамен уплачиваемых налогов подданные пользуется выгодами общежития, защитой извне, безопасностью внутри страны, вообще разнообразными полезными результатами воздействия государственной власти. Как особый вид государственных доходов налоги основываются, таким образом, исключительно на общественно-правовых началах, безусловной необходимости известных пожертвований в пользу государства – для того чтобы оно могло преследовать высшие цели своего существования».

В контексте указанного подхода к определению сущности налога не было смысла доказывать существование каких-то «особых выгод», «эквивалентов» или «услуг», которые каждый получает от государства, ссылаясь на договорные отношения между публичной властью и населением. Это обстоятельство продиктовано тем, что к XIX веку государство становится производителем огромного количества самых разнообразных как материальных, так и нематериальных ценностей. В связи с этим спектр «особых выгод» стал столь значительным, что уже не укладывался в понятие «услуги»2 и не поддавался какой-то бы ни было стоимостно-эквивалентной оценке.

## Форма налоговой функции государства

М.А. Бухтерева полагает, что форма осуществления функции государства – это «способ практической деятельности на претворение в жизнь целей государства и разрешение стоящих перед ним задач.

Итак, даже краткий обзор существующих в отечественной правовой доктрине точек зрения относительно интересующей наc проблематики показал не только и не столько полисемию в категориальном аппарате, сколько существенное расхождение в методологическом подходе по его формированию. Как следует из приведенных выше суждений, в одном случаи авторы (М.Н. Марченко) наполняют исследуемое понятие содержанием исходя из общефилософского понимания категории «форма», в другом (Н.И. Матузов, А.В. Малько) сводят его значение исключительно к процессу функционирования системы государственных органов, в третьем (М.А. Бухтерева, Е.Е. Тонков) под формой функции государства понимается совокупность приемов и способов, по средствам которых осуществляется деятельность государства. Не ставя перед собой задачу по критическому анализу вышеизложенных точек зрения, считаем возможным сделать ряд уточнений относительно данного вопроса, поскольку для достижения поставленной в рамках настоящего параграфа диссертационного исследования цели формирование стройного категориального аппарата представляется чрезвычайно важной задачей.

Не стоит, на наш взгляд, смешивать понятия «форма осуществления функции» с понятием «форма функции», как это делает, например, М.Н.

Марченко, вкладывая в первое содержание второго. Так, говоря о том, что «форма осуществления функции» есть не что иное, как внешнее выражение функций, основные контуры и параметры их проявления, вышеуказанный автор, как нам представляется, не совсем оправданно смешивает значение понятия «форма», как парной, наряду с «содержанием», методологической категории, с категорией «форма осуществления», имеющей иное значение, характеризующее, на наш взгляд, совокупный инструментарий (т. е. набор приемов и способов), посредствам которых та или иная функция государства оказывает воздействие на социальную действительность.

Исследуя аналогичный вопрос применительно к несколько иной проблеме, Д.А. Керимов также утверждает, что «нельзя отождествлять «форму внешнего выражения» с «формами реализации».

Таким образом, мы можем заключить, что категории «форма осуществления функции» и «форма функции» государства имеют разное смысловое значение.

Применительно к целям настоящей работы, что, собственно, следует из названия настоящего параграфа, нами будет использоваться категория «форма» функции государства в ее общеметодологическом значении как парной, наряду с содержанием категории.

Итак, что же собой представляет форма налоговой функции? Каким образом налоговая функция проявляется вовне? Каковы ее параметры и контуры?

Наиболее простым ответом на этот вопрос было бы утверждение, что формой налоговой функции, т. е. внешним ее выражением, является вся та совокупность разнородных элементов деятельности государства, которые связаны с отчуждением части имущественной базы налогообязанных лиц в пользу государства для целей публичного перераспределения, т. е. с процессом налогообложения.

Такого рода набор различного рода составных частей, как мы полагаем, в своей совокупности образует налоговую систему, т. е. некое явление, состоящее из множества элементов, имеющих то или иное отношение к многообразной деятельности государства, связанной с процессом взимания налогов.

Следует отметить, что в современной науке не сложилось единого представления о понятии и структуре налоговой системы. И.И. Кучеров определяет налоговую систему как «основанную на определенных принципах систему урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в связи с установлением и взиманием налогов и сборов, и выделяет в структуре налоговой системы «определенные обособленные подсистемы (составы): состав налогооблагающих субъектов (налогооблагающий состав); систему налогов и сборов; состав налогоплательщиков (налогооблагаемый состав); систему органов налогового администрирования; систему органов, обеспечивающих налоговую безопасность»1. В.Н. Иванова рассматривает налоговую систему как «сложное правовое, социально-экономическое и политическое явление общественной жизни, в которой можно выделить следующие образующие ее элементы: юридическую конструкцию налога как первооснову формирования налоговой системы (выделена из системы налогообложения, с тем чтобы подчеркнуть особую роль правовой категории как системообразующего элемента); систему налогообложения государства, формирующуюся на основе объединения юридических конструкций всех установленных и введенных налогов; нормотворческую деятельность представительных органов власти в сфере налогообложения; систему налоговых органов; налоговый контроль; налоговую политику государства; налоговую культуру населения государства»