

ГЕНЕЗИС СОЦИАЛЬНОЙ ФУНКЦИИ НАЛОГОВ

**Анна
ТИХОНОВА***

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры статистики и кибернетики, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А.Тимирязева», доцент департамента налогов и налогового администрирования, Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», 127434, г. Москва, Тимирязевская ул., 49, Россия, avtikhonova@rgau-msha.ru, ORCID 0000-0001-8295-8113, Scopus ID 57192317515, ResearcherID Q-5268-2017

<https://doi.org/10.52123/1994-2370-2021-314>

УДК 341

МРНТИ 10.87.01

Аннотация. Статья посвящена обоснованию наличия социальной функции налогов. Актуальность исследования обоснована тем, что налоги, взимаемые с физических лиц, должны быть одновременно элементами налоговой и социальной политики государства. Фискальная роль налогов изучена достаточно подробно. Однако проведенный в статье анализ научной литературы показал, что социальная функция отождествляется, как правило, только с перераспределением доходов между богатыми и бедными гражданами. В связи с чем в исследовании раскрываются иные аспекты социального воздействия налогов. Автор не просто дает определение социальной функции налога, но и раскрывает механизм ее реализации в зарубежной практике. В процессе исследования использовались общие методы познания (дедукция и индукция, анализ и синтез, описание и обобщение) и частно-научные методы познания (метод сравнения, табличный и графический метод представления данных).

Ключевые слова: подоходный налог, функция налогов, система налогообложения, физические лица, стимулирование инвалидов, социальная политика.

JEL коды: H20, H23, H3

Аңдатпа. Мақала салықтардың әлеуметтік функциясының болуын негіздеуге арналған. Зерттеудің өзектілігі жеке тұлғалардан алынатын салықтар бір уақытта мемлекеттің салықтық және әлеуметтік саясатының элементтері болуға тиіс екендігімен негізделген. Салықтардың фискалдық рөлі жеткілікті түрде толық зерттелген. Алайда, мақалада жүргізілген ғылыми әдебиеттерге талдау әлеуметтік функция, әдетте, бай мен кедей азаматтар арасындағы кірісті қайта бөлумен ғана анықталатынын көрсетті. Осыған байланысты зерттеу салықтардың әлеуметтік әсерінің басқа аспектілерін ашады. Автор салықтың әлеуметтік функциясына анықтама беріп қана қоймай, оны шетелдік тәжірибеде енгізу механизмін ашады. Зерттеу барысында танымның жалпы әдістері (дедукция мен индукция, талдау мен синтез, сипаттау мен жалпылау) мен жеке ғылыми таным әдістері (салыстыру әдісі, деректерді ұсынудың кестелік және графикалық әдісі) қолданылды.

Түйін сөздер: табыс салығы, салықтардың қызметі, салық жүйесі, жеке тұлғалар, мүгедектерді ынталандыру, әлеуметтік саясат.

JEL кодтар: H20, H23, H3

Abstract. The article is devoted to the substantiation of the existence of the social function of taxes. The relevance of the study is based on the fact that taxes levied on individuals should be simultaneously elements of the tax and social policy. The social function is identified, as a rule, only with the redistribution of income between rich and poor citizens. The study reveals other aspects of the social impact of taxes. The author not only gives a definition of the social function of the tax, but also reveals the mechanism of its implementation in foreign practice. In the course of the research, general methods of cognition and private scientific methods of cognition (tabular and graphical method) were used.

Keywords: income tax, function of taxes, taxation system, individuals, incentives for disabled people, social policy.

JEL codes: H20, H23, H3

1. Введение

Вопрос о сущности налогов, а также выполняемых ими функциях не теряет своей актуальности на протяжении

нескольких столетий, что обосновывается эволюцией общества, государственного устройства, глобализацией, цифровизацией экономики и рядом иных

* Автор для корреспонденции: А. Тихонова, avtikhonova@rgau-msha.ru

важных преобразований. Выявление функций налогов необходимо и в контексте трансформации систем налогообложения, в частности сфера интересов автора настоящей работы лежит в изучении системы налогообложения физических лиц.

Традиционно налогообложение физических лиц призвано решать следующие основные задачи:

1) формировать налоговые доходы бюджета (в Российской Федерации НДФЛ является одним из бюджетообразующих, в 2020 году его доля составила 11,1% от всех доходов и 12,9% от неналоговых доходов консолидированного бюджета, превысив долю налога на прибыль организаций) – проявление фискальной функции налога;

2) регулировать распределение доходов между различными слоями и группами населения (особенно актуально, в условиях растущего неравенства доходов (Тихонова, 2020)) – проявление регулирующей функции налога;

3) реализовывать контроль за деятельностью налогоплательщиков-граждан – проявление контрольной функции налогов.

В этой связи в той или иной степени, большинство исследователей наделяют налоги фискальной, регулирующей и контрольной функциями. Тем не менее, социальный потенциал фискальных платежей раскрыт в недостаточной степени, что во многом обосновывается

недостаточной теоретической проработкой социальной роли и функции налогов. В совокупности указанные обстоятельства определяют актуальность темы настоящего исследования.

Цель работы – обосновать самостоятельное существование и проявление социальной функции налогов для последующей разработки направлений совершенствования системы налогообложения физических лиц. Поставленная цель определила следующие задачи:

1) проанализировать генезис социальной функции налогов на основании анализа современной отечественной литературы;

2) выявить примеры использования налогов как инструментов социальной направленности (исключающей чистое перераспределение доходов) на основе анализа передового зарубежного опыта;

3) сформировать комплексное представление о системе налогообложения физических лиц с учетом реализации социальной функции налогов.

2. Материалы и методы

Отправной точкой для обоснования выделения социальной функции налогов в самостоятельную является анализ научных работ, посвященных данной тематике, более подробно они представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Позиции авторов по наличию функций налогов

№ п/п	Автор	Год	Выделяемые функции	Значение социальной функции (если выделяется)
1	Родионова М.В.	1993	1. Фискальная. 2. Экономическая (Родионова, 1993).	
2	Казак А.Ю.	1994	1. Фискальная. 2. Стимулирующая (регулирующая) (Казак, 1994).	
3	Дробозина Л.А.	1995	1. Фискальная. 2. Регулирующая (Дробозина, 1995).	
4	Глухов В.В., Дольдэ И.В.	1996	1. Фискальная. 2. Социальная. 3. Регулирующая.	Направлена на перераспределение доходов, вследствие чего меняются социальное расслоение общества, структура социальных групп, модели поведения населения и жизненные

				ценности (Глухов, 1996).
5	Юткина Т.Ф.	1998	Функции присущи не налогам, а системе налогообложения. 1. Фискальная. 2. Распределительная (Юткина, 1998).	
6	Заяц Н.Е.	1998	1. Распределительная. 2. Контрольная (Заяц, 1998).	
7	Брызгалин А.В.	1998	1. Фискальная. 2. Распределительная (социальная). 3. Контрольная. 4. Поощрительная. 5. Регулирующая.	Поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними (Брызгалин, 1998).
8	Евстигнеев Е.Н.	2001	1. Фискальная. 2. Социальная. 3. Регулирующая. 4. Контрольная.	Осуществляется через неравное налогообложение разных сумм доходов. С помощью этой функции перераспределяются доходы между различными категориями населения (Евстигнеев, 2001).
9	Ковалев В.В.	2001	1. Фискальная. 2. Распределительная. 3. Регулирующая. 4. Социальная. 5. Контрольная.	Синтез распределительной и регулирующей функций налогов. Ее предназначение — обеспечение и защита конституционных прав граждан. Необходимо обеспечивать справедливость по горизонтали и по вертикали (Ковалев, 2001).
10	Горский И.В.	2002	1. Фискальная (Горский, 2002).	
11	Скворцов О.В., Скворцова Н.О.	2003	1. Фискальная. 2. Регулирующая (распределительная). 3. Социальная.	Поддержание социального равновесия в обществе путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними (Скворцов, 2003).
12	Березин М.Ю.	2003	1. Казначейская. 2. Обременительная. 3. Аналитическая (Березин, 2003).	
13	Вылкова Е.С., Романовский М.В.	2004	1. Фискальная. 2. Регулирующая. 3. Контрольная (Вылкова, Романовский, 2004).	
14	Майбуров И.А.	2011	1. Фискальная функция (основная). 2. Распределительная (социальная) функция. 3. Контрольная функция. 4. Регулирующая функция.	Выражает социально-экономическую сущность налога как особого инструмента распределительных отношений, обеспечивает решение ряда социально-экономических задач, находящихся за пределами рыночного саморегулирования (Майбуров, 2011).
15	Черник Д.Г.	2011	1. Фискальная функция. 2. Распределительная или социальная функция. 3. Регулирующая	Через налоговую систему государство осуществляет перераспределение финансовых ресурсов, в том числе перетекание денег из производственной сферы в социальную (Черник, 2011).

			функция. 4. Контрольная функция. 5. Политическая функция.	
16	Зотова Ю.В.	2011	1. Фискальная. 2. Социальная (распределительная). 3. Экономическая.	Социальная функция является одним из важнейших инструментов реализации принципа справедливости налогообложения. Через нее государство финансирует программы пенсионного обеспечения, социального страхования, медицинского обслуживания и защиты от безработицы (Зотова, 2011).
17	Шлянкевич С.В.	2012		Социальная функция налогов и социальная направленность налогообложения выражаются в поиске, создании и обеспечении мотивов, стимулов и ресурсов достижения высоких жизненных стандартов на основе социальной справедливости и равенства, всеобщности налогообложения с учетом платежеспособности физического лица, выбора модели и момента применения налога (Шлянкевич, 2012).
18	Якупов З.С.	2013	1. Фискальная. 2. Регулирующая. 3. Социальная. 4. Распределительная. 5. Контрольная.	В процессе распределения и перераспределения совокупного общественного продукта решаются социальные проблемы по обеспечению денежными средствами пенсионеров (пособия) и других социальных групп (Якупов, 2013).
19	Смородина Е.А.	2014	Чисто налогам присуща только фискальная функция. Все остальное – проявление функций налоговой системы (Смородина, 2014).	
20	Павлова Л.П., Гончаренко Л.И.	2016	1. Фискальная. 2. Регулирующая. 3. Контрольная (Гончаренко, 2016).	
21	Ксиропулос И.Д.	2017	1. Фискальная. 2. Контрольная. 3. Регулирующая (социальная, распределительная, стимулирующая).	Социальная функция самостоятельной не является (Ксиропулос, 2017).
22	Пансков В.Г.	2018	1. Фискальная. 2. Распределительная, включает социальный аспект. 3. Стимулирующая. 4. Контрольная.	Социальное предназначение распределительной функции заключается в установлении системы налогов с физических лиц и осуществлении государством перераспределения доходов граждан с направлением части финансовых ресурсов наиболее обеспеченных членов общества на содержание наименее обеспеченных граждан.

				Данная функция обеспечивает поддержание социального равновесия в обществе путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними (Пансков, 2018).
--	--	--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Источник: составлено автором самостоятельно.

3. Результаты

3.1. Обоснование социальной функции налогов

Анализ позиций авторов по вопросу наличия или отсутствия социальной функции налогов позволил получить следующие выводы.

Во-первых, выделение социальной функции в самостоятельную произошло в результате развития всей налоговой системы, оно более характерно для исследований 21 века. Более ранние работы авторов выделяли, как правило, фискальную и распределительную функции.

Во-вторых, в теории налогообложения социальная функция налогов часто отождествляется с распределительной функцией или является одним из ее проявлений. Вместе с тем, полагаем данный подход авторов неправильным. Дело в том, что распределительный характер отношений является самой сущностью налога, как платежа, предназначенного для перераспределения средств в пользу государства. Таким образом, распределительная функция является, скорее, частным случаем фискальной, а потому не может быть элементом, содержащим в себе социальный аспект.

В развитие этого положения следует раскритиковать и третий сформулированный вывод экономистов, в большинстве своем предполагающих, что социальная функция налогов связана только с перераспределением денежных доходов между богатыми и бедными, а потому она реализуется в налогообложении физических лиц. Если смотреть на данный вопрос узко, то социальная функция действительно является частным проявлением распределительной или регулирующей. Однако в условиях трансформации

экономических отношений, усложнения и диверсификации налоговых систем, эволюции налогового инструментария социальные вопросы налогообложения выходят далеко за плоскость чистого распределения доходов граждан и налогов, взимаемых с населения. Сегодня мировая и отечественная практика знает целый набор инструментов фискального стимулирования организаций, использующих труд инвалидов, занимающихся благотворительностью, осуществляющих социально важные общественные услуги спортивно-культурного назначения. Все это является проявлением социальной функции налогов, выходящей далеко за пределы системы налогообложения физических лиц и их налогового стимулирования. В качестве обоснования достаточно привести п. 2 ст. 130 Союзной конституции Швейцарской Конфедерации: «От суммы налога на добавленную стоимость¹¹ 5 процентов используются на меры по облегчению налогового бремени слоев с низкими доходами» (*Союзная конституция Швейцарской Конфедерации, 2021*). Аналогичным образом, 10% доходов от акцизов на алкоголь швейцарских кантонов перераспределяются на борьбу с наркоманией.

О самостоятельном выделении социальной функции налогов говорит и международная практика ее признания на законодательном уровне. Так, статья 67 Конституции Португалии говорит о неразрывном регулировании налогов и социальных выплат в соответствии с семейным статусом. В статье 81 отмечается «обязанность государства способствовать установлению социальной справедливости, обеспечить равенство возможностей и вносить

¹¹ В оригинале: «...от суммы налога 5 процентов ...»

необходимые коррективы в целях преодоления неравенства при распределении национального богатства и дохода, в частности, путем проведения определенной налоговой политики». Раздел, посвященный фискальной системе, предполагает, что она должна быть нацелена на справедливое распределение доходов и богатства, а подоходный налог должен способствовать уменьшению неравенства (*Конституция Португальской Республики, 2021*).

В контексте выявления социальной функции налогов представляется интересным исследование «Эндогенное долголетие и оптимальная налоговая прогрессивность» (*Heer, Rohrbacher, 2021*). В данном случае под эндогенным долголетием авторы понимают доказанную зависимость продолжительности жизни от различных социально-экономических факторов. Наличие эндогенного долголетия проливает новый свет на важность перераспределения доходов государством. Как было отмечено ранее, традиционно экономисты выступают за перераспределение доходов от богатых к бедным домохозяйствам, поскольку последние характеризуются более высокой предельной полезностью потребления. Авторы доказали, что налоговая политика, которая уменьшает неравенство чистого дохода, также уменьшает неравенство в (ожидаемой) продолжительности жизни и увеличивает благосостояние группы с низкими доходами; однако из-за эффектов общего равновесия среднее благосостояние снижается. Таким образом, перераспределение от домохозяйств с высоким доходом к домохозяйствам с низким доходом увеличивает среднюю продолжительность жизни. Это совершенно иной аспект реализации социальной функции, который ранее не находил отражения в воззрениях исследователей.

3.2. Развитие социальной функции налогов

Ранее в исследовании было обосновано выделение социальной функции налогов в самостоятельную функцию. Вместе с тем, в контексте

признания высокой социальной роли фискальных платежей считаем целесообразным оценить развитие функций налогов с точки зрения зарождения и формирования ее социальной направленности. Следует четко отделить наличие в налогах социальных элементов (что является собственно их социальным проявлением) и финансирование социальных расходов за счет налоговых поступлений (бюджетное распределение, не социальная функция налогов). Во все времена наблюдался диспаритет функциональных свойств налога с явным превалированием фискального назначения. Наиболее ярко это проявлялось в период становления первых налоговых теорий. Полноценное теоретическое обоснование налогообложения не имеет глубоких исторических корней, так, до 17 века все представления о налогах носили случайный и бессистемный характер.

Можно отметить, что о социальной роли налогов не было и речи в воззрениях целого ряда классиков (не говоря о выделении самостоятельной социальной функции налогов). Так многочисленные представители теории обмена, среди которых Себастьян Вобан, Шарль Монтескье, Томас Гоббс, Оноре Мирабо, рассматривали только возмездный характер налогообложения, в рамках которого каждый плательщик обязан уплачивать фискальный платеж в обмен на обязательные услуги государства, от которых он не вправе отказаться. И даже в более позднем варианте теории наслаждения Ж. Сисмонди 19 века социальная направленность налогов не нашла своего отражения. Весьма сомнительно признавать отождествление налогов с социальным регулятором и в рамках классической теории налогов. Безусловно, А. Смит, Д. Рикардо и их последователи строили концепцию рыночной экономики на удовлетворении потребностей (является одним из проявлений социальных основ налогообложения), однако налогам отводилась лишь функция по формированию доходов государства, какого-либо другого значения не предусматривалось. Впервые регулирующее назначение фискальных

платежей было выделено меркантилистами (Д. Мак-Куллох), которые вкладывали в него влияние на труд, в первую очередь, через налоги на потребление.

По мере развития рыночных отношений первоначальные классические теории и теории обмена трансформировались, в результате чего возникло социальное проявление налогов.

Впервые социальное назначение налогов теоретически обосновано в конце 19 века в воззрениях А. Вагнера и Э. Селигмена, которые четко сформулировали элементы социальной налоговой системы: наличие подоходного налога с прогрессивной шкалой обложения, необлагаемым минимумом и предоставлением льгот. Так называемый «социальный подход», при котором налогообложение рассматривалось в качестве инструмента социальных реформ, был представлен в воззрениях И. Шумпетера. Таким образом, налоги были признаны социальным регулятором, воздействующим на перераспределение доходов между группами. Значительное внимание социальным аспектам налогообложения уделял отечественный экономист Н.И. Тургенев, по мнению которого налоги должны распределяться между всеми гражданами в соответствии с их доходами. Социальное назначение налогов в форме распределения общественных благ раскрывал и И.И. Янжул. Таким образом, первично социальная функция стала выделяться из распределительной в конце 19 – начале 20 века. Со временем социальное назначение стало рассматриваться гораздо шире. В конце 20 века-начале 21 века все большее внимание стало отводиться морально-этическим аспектам налогообложения и налоговой культуре, что придало совершенно новый вектор развития социальной направленности налогов (например, В.М. Пушкарёва, 2008). Впоследствии она была расширена и до влияния на предпринимательскую активность малого бизнеса, что является одним из проявлений социальной поддержки государства (Решетников, 2001). В работе Ксиропулос И.Д. (2017) социальное влияние налогов связано с

развитием и стимулированием не только населения, но и социальных институтов. Таким образом, проявляется опосредованное влияние социального воздействия налогов на жизнь общества. Более того, автор не просто говорит о перераспределении доходов между группами населения, но и отмечает, что основная задача налогового инструментария – вывести финансово уязвимое население на уровень самообеспечения. Хотя справедливости ради, стоит отметить, что и в современных исследованиях некоторые ученые связывают социальную функцию исключительно с перераспределительным эффектом доходов между группами населения за счет предоставления налоговых льгот (Зотова, 2011).

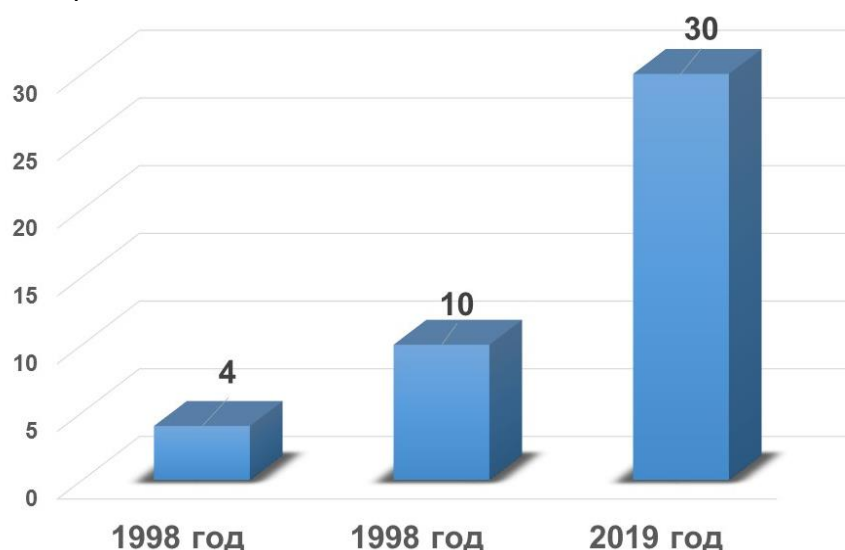
3.3. Реализация социальной функции налогов в зарубежной практике

В контексте реализации социальной функции налога проанализируем применяемый различными странами инструментарий. Традиционно, основными налоговыми стимулами социальной направленности признаются прогрессивные налоговые ставки, являющиеся основным средством перераспределения доходов между богатыми и бедными; а также налоговые вычеты. Вместе с тем наибольший интерес с позиции эволюции современных налоговых систем представляют новые революционные средства социальной поддержки населения.

Так, в США заработанный подоходный налоговый кредит (EITC) является крупнейшей программой сокращения бедности для семей с детьми. Он представляет собой ежегодный единовременный возврат налога малообеспеченным работающим семьям. В 2019 году 25 миллионов имеющих на него право лиц и семей получили около 63 миллиардов долларов, со средним возвратом 2476 долларов на домохозяйство. Получение такого возмещения зависит во многом от социального статуса гражданина и касается, в первую очередь, семей с детьми и супружеских пар. В дополнение

к федеральному ЕІТС более половины штатов США внедрили дополнительные

программы ЕІТС (рисунок 1).



Источник: составлено автором по данным Службы внутренних доходов США

Рисунок 1 – Динамика численности штатов США, реализовавших свои собственные программы ЕІТС

В 1988 году только четыре штата реализовывали свои собственные программы ЕІТС, причем их число выросло до 10 в 1998 году и 30 штатов (включая Вашингтон, округ Колумбия) к 2019 году. Наличие социальной функции налогов в рамках использования данного инструмента подтверждается результатами его применения. Помимо стандартных распределительных эффектов (увеличение семейного дохода, сокращение бедности) (Chetty et al., 2013), ЕІТС также показал улучшение самооценки гражданами здоровья, сокращение не связанных с наркотиками самоубийств (Dow et al., 2020), а также снижение курения среди матерей (Hoynes et al., 2015).

Как было отмечено ранее, особое место в социальном налогообложении отводится политике трудоустройства инвалидов. Одним из современных трендов в государственном регулировании в области инвалидности является переход от политики социального обеспечения на социальное регулирование (Gagan, 2019). Таким образом, все большее значение

приобретает налоговое стимулирование и социальная функция налогов. К примеру, Индийское правительство не предлагает никаких конкретных субсидий на заработную плату работодателям. Однако недавно оно ввело систему поддержки после трудоустройства. В последнее десятилетие Правительство запустило схему финансового стимулирования, в которой в течение трех лет после трудоустройства инвалидов государство уплачивает за нанимающую его компанию взносы работодателя в Фонд обеспечения работников (EPF) и Фонд государственного страхования работников (ESI). Таким образом, Индийское правительство не предоставляет работодателям прямых субсидий, однако оно предоставляет инвалидам вспомогательные льготы в области страховых платежей для повышения их экономического потенциала.

Возвращаясь к опыту США, отметим, что в данной стране разработана целая система налогового субсидирования услуг персональной помощи инвалидам (таблица 2).

Таблица 2 – Налоговый инструментарий поддержки персональной помощи инвалидам

№ п/п	Направление стимулирования	Покрываемые Льготы/Услуги	Квалификационные требования
1	Домашнее хозяйство и уход за иждивенцами	Налоговый кредит по подоходному налогу предоставляется налогоплательщику - члену домашнего хозяйства, обеспечивающему необходимый уход за иждивенцем. Кредит предоставляется на покрытие расходов по уходу за членом семьи (иждивенцем), для того чтобы другой член семьи (налогоплательщик) мог работать.	Иждивенцем признается член домохозяйства налогоплательщика в возрасте до 13 лет; или член домохозяйства или супруга налогоплательщика, которые физически или умственно неспособны заботиться о себе и которые имеют то же основное место жительства, что и налогоплательщик, более половины налогового периода (календарного года).
2	Кредит для инвалидов	Налоговый кредит для возмещения расходов, уплаченных малыми предприятиями, которые нанимают работников с ограниченными возможностями и/или обслуживают клиентов с ограниченными возможностями. Расходы включают в себя покупку и использование специальных средств связи для инвалидов (например, принтер Брайля, программное обеспечение для распознавания голоса или крупнопечатные вывески аварийных выходов).	Любое малое предприятие с валовой выручкой за предыдущий год, не превышающей 1 млн долларов США, или в котором в течение предыдущего налогового периода работало не более 30 человек. Кредит может быть перенесен на предшествующие или последующие налоговые периоды.
3	Освобождение от штрафа	Освобождение от 10% штрафа за досрочное изъятие средств пенсионного фонда для лиц, которые не могут заниматься приносящей доход деятельностью.	Предоставляется физическому лицу, медицинское состояние которого (один из вариантов): 1) приведет к смерти, при этом оно длится по крайней мере 1 год, 2) приведет к смерти, при этом оно может продолжаться неопределенное время. Медицинское состояние подтверждается соответствующей медицинской документацией.
4	Медицинские расходы	Налоговый кредит на понесенные медицинские расходы лиц, которые не могут осуществлять (без существенной помощи со стороны другого физического лица) не менее 2 видов повседневной жизнедеятельности в течение не менее 90 дней в связи с утратой функциональной дееспособности.	Налогоплательщик должен доказать, что расходы по своей сути являются медицинскими и что они относятся к смягчению функциональных или медицинских последствий инвалидности или болезни. Например, доказать, как они влияют на функции жизнедеятельности организма.
5	Расходы на работу и трудоустройство инвалидов	Детализированный налоговый вычет для работников с ограниченными возможностями и членов их семей, которые несут связанные с инвалидностью расходы для того, чтобы работать.	Сопутствующие услуги по уходу должны быть необходимы для того, чтобы человек мог работать, и предоставляться в процессе оказания ему помощи в подготовке к работе, поездке на

		Покрывает сопутствующие услуги по уходу за лицом по месту работы и другие расходы, связанные с трудоустройством.	работу/с работы или после работы.
6	Программа помощи иждивенцам	Исключение из налогооблагаемого дохода соответствующих расходов на помощь по уходу за иждивенцами в размере до 5000 долларов США.	Льготы предоставляется по решению работодателя в форме пособия сотрудникам с иждивенцами, имеющими инвалидность. Отсутствие требования относительно наличия или степени тяжести инвалидности или медицинской необходимости при условии выполнения теста на зависимость.
7	Долгосрочное страхование по уходу	Страховые взносы, уплаченные по договорам долгосрочного медицинского страхования, вычитаются как медицинские расходы в форме налогового вычета. Платежи, полученные по таким полисам, также исключаются из облагаемого дохода.	Налоговый вычет предоставляется для лица, которое не может осуществлять (без существенной помощи со стороны другого лица) не менее 5 видов повседневной деятельности в течение не менее 90 дней в связи с утратой функциональной способности.
8	Гибкое распределение расходов	Исключение из налогооблагаемого дохода медицинских расходов, не покрытых страховой работодателем. Сотрудник откладывает заранее определенную сумму из зарплаты, которую работодатель использует для оплаты непокрытых расходов работника.	Эти услуги должны быть включены в число медицинских расходов, утвержденных планом дополнительных льгот работодателя. Работник должен предоставить документацию от независимого третьего лица, в которой указывается, что медицинские расходы были понесены, их сумма, и что расходы не были оплачены или возмещены какой-либо другой медицинской страховой компанией.

Источник: составлено автором.

Согласно данным таблицы 2, США имеет наиболее разветвленную систему налогового стимулирования инвалидов. При этом она ориентирована на поддержку всей инфраструктуры жизнедеятельности лиц с ограниченными возможностями. Это напрямую подтверждается составом бенефициаров рассматриваемых стимулов: работающие и неработающие инвалиды, работодатели – владельцы компаний (с отдельным предоставлением льгот малым предприятиям), ухаживающие за инвалидами члены домохозяйства и иные граждане, оказывающие аналогичные услуги. Важно обратить внимание на то, что многие льготы не связаны непосредственно с распределением доходов, они нацелены на

трудоустройство, формирование достойных условий работы для инвалидов, а потому в данном аспекте проявляется не регулирующая, а непосредственно социальная функция налогов. Вместе с тем, в анализируемую систему закладываются и иные аспекты налогообложения физических лиц, например, справедливости (зависимость льгот от доходов налогоплательщика). Так, налоговый кредит на расходы, понесенные для ухода за членом домохозяйства (пункт 1 в таблице 2), составляет максимум 35%. Кредит уменьшается (но не ниже 20%) по мере роста скорректированного валового дохода налогоплательщика, таким образом, что каждые 2000 долларов США, превышающие доход в размере 15 000

долларов США уменьшают кредит на 1%.

Перспективный опыт США, безусловно, говорит о высокой социальной эффективности инструментов налогового регулирования. Вместе с тем сами по себе налоги мало эффективны, если они не учитывают социальную инфраструктуру государства в целом. В качестве негативного примера достаточно привести опыт Китайской Народной Республики. Законодательство Китая предусматривает пакет налоговых льгот для компаний, использующих труд инвалидов, которые тем не менее не стимулируют соответствующую трудовую политику. Налоговые льготы для компаний, нанимающих инвалидов, минимальны. Те, кто делает это, должны нести повышенные расходы при найме инвалидов, такие как заработная плата, пособия, более высокие взносы на социальное страхование и административные расходы, а они намного превышают налоговые кредиты, предоставляемые правительством. Поскольку налоговые льготы недостаточны, компании не мотивированы нанимать лиц с ограниченными возможностями.

4. Обсуждение и выводы

Развивая положения научной школы Финансового университета (Павловой Л.П., Гончаренко Л.И., Пинской М.Р., Мельниковой Н.П. и др.), полагаем, что в условиях современных трансформаций, реализации системного подхода в налогообложении налогам присущи фискальная, регулирующая, контрольная и социальная функции, которые должны реализовываться в рамках действия системы налогообложения физических лиц. Анализ развития социальной роли налогов, проведенный в рамках исследования, показал, что налоги трансформировались из сугубо распределительного социального регулятора в инструмент, влияющий на население не только прямо, но и опосредовано (через институты, предпринимательство, налоговую культуру). Это позволило сформулировать авторское понимание социальной функции налогов, под

которой следует понимать проявление налогов как элемента единой социальной политики государства в форме инструментария налогового регулирования отдельных групп населения (выделенных по материальным, социокультурным, историческим и географическим критериям); социальных институтов; бизнеса, являющегося неотъемлемой частью социальной системы государства. Сама же система налогообложения физических лиц представляется как дуалистичная, логически встроенная, с одной стороны, в национальную налоговую систему, с другой, в национальную социальную политику совокупность иерархии принципов налогообложения, интегрированных в законодательно установленные правила налогообложения; налогов, взносов и иных платежей фискального характера, по которым окончательную нагрузку несут физические лица, объединенных едиными подходами к установлению внутренних элементов налога и учитывающих совместный мультипликативный эффект с позиции государственных доходов и благосостояния населения; а также налоговых льгот бизнеса, нацеленных на стимулирование населения, форм и способов налогового администрирования указанных налогов, учитывающих уровень налоговой культуры и грамотности и развитие современных технологий. Перспективы дальнейших исследований в контексте усиления социальной функции налогов состоят в развитии комплексного инструментария социальных фискальных регуляторов, а также интеграции их в единую налоговую систему страны.

Ссылка на источник финансирования

Публикация подготовлена при поддержке гранта Президента РФ для государственной поддержки молодых российских ученых – кандидатов наук МК-422.2021.2 «Современные трансформации системы налогообложения физических лиц».

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- Heer, B., Rohrbacher, S. (2021) Endogenous Longevity and Optimal Tax Progressivity. *Journal of Health Economics*. (79). <https://doi.org/10.1016/j.jhealeco.2021.102515>
- Gagan C. (2019) Two worlds, too apart to converge? A comparison of social regulation policies aimed at the employment of disabled people in Norway and India. *Alter*, 13(2), 83-100. <https://doi.org/10.1016/j.alter.2018.11.001>
- Hoynes, H., Miller, D., Simon, D. (2015) Income, the earned income tax credit, and infant health. *Am. Econ. J. Econ. Pol.*, (7), 172-211.
- Chetty, R., Friedman, J.N., Saez, E. (2013) Using differences in knowledge across neighborhoods to uncover the impacts of the EITC on earnings. *Am. Econ. Rev.*, (103), 2683-272.
- Dow W.H., et al. (2020) Can Labor Market Policies Reduce Deaths of Despair? *J. Health Econ.*, (74), 102372.
- Березин, М.Ю. (2003) Состав и экономическое содержание функций налогов. *Финансы и кредит*, 19(133), 75-86.
- Глухов, В.В., Дольдэ, И.В. (1996). *Налоги: теория и практика: Учебное пособие*. СПб.: Спецлит.
- Гончаренко, Л.И. (2016). *Налоговый инструментариий обеспечения социальной поддержки граждан в условиях экономической нестабильности: коллективная монография*. Москва: РУСАЙНС. 214 с.
- Горский, И.В. (2002) Сколько функций у налогов? *Налоговый вестник*, (3).
- Зотова, Ю.В. (2011) Социальная функция налогов, как основа справедливости налоговой системы Российской Федерации. *Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд*, 10(2), 32-35.
- Конституция Португальской Республики.
https://www.concourt.am/armenian/legal_resources/world_constitutions/constit/portugal/portug-r.htm.
- Ксиропулос, И.Д. (2017) Налоговые инструменты социальной поддержки населения. *Налоги и налогообложение*, (6), 43-57. DOI: 10.7256/2454-065X.2017.6.23689
- Брызгалов, А.В. (1998). *Налоги и налоговое право. Учебное пособие*. М.: «Аналитика-Пресс». 608 с.
- Черник, Д.Г. (2011). *Налоги и налогообложение*. М.: ЮНИТИДАНА.
- Пансков, В.Г. (2018). *Налоги и налогообложение: учебник и практикум для прикладного бакалавриата*. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт. 436 с. (Серия: Бакалавр. Прикладной курс).
- Майбуров, И.А. (2011). *Налоги и налогообложение: учеб. пособие*. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА.
- Скворцов, О.В., Скворцова, Н.О. (2003). *Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для сред. проф. учеб. заведений*. М.: Издательский центр «Академия». 240 с.
- Евтигнеев, Е.Н. (2001). *Налоги, налогообложение и налоговое законодательство*. СПб.: Питер.
- Вылкова, Е., Романовский, М. (2004). *Налоговое планирование*. СПб.: Питер. 634 с.
- Дробозиной, Л.А. (1995). *Общая теория финансов*. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ.
- Пушкарева, В.М. (2008). *История финансовой мысли и политики налогов: учебное пособие для студентов экономических специальностей высших учебных заведений*. Москва : Финансы и статистика, 252 с.
- Решетников, Н.Н. (2001). *Налоговые регуляторы как инструмент управления рыночной экономикой: Теоретико-методологические аспекты*. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Академия труда и социальных отношений. Москва, 145 с.
- Смородина, Е.А. (2014). Развитие научных концепций о сущности и функциях налогов. *Управленец*, 3(49), 4-11.
- Союзная конституция Швейцарской Конфедерации.
https://www.concourt.am/armenian/legal_resources/world_constitutions/constit/swiss/swiss--r.htm (дата обращения: 11.08.2021).
- Заяц, Н.Е., Фисенко, М.К. (1998). *Теория финансов*. 2-е изд. Минск: Высшая школа.
- Тихонова, А.В. (2020) Совершенствование статистического анализа социального неравенства в России. *Бухучет в сельском хозяйстве*, (8), 74-83.
- Родионова, В.М. (1993). *Финансы*. М.: Финансы и статистика.
- Казак, А.Ю. (1994). *Финансы и кредит*. Екатеринбург: МП ПИПП.
- Ковалев, В. В. (2001). *Финансы: Учебник*. М.: ПБОЮЛ М. Захаров
- Шляхкевич, С.В. (2012) *Усиление социальной функции налогов в механизме налогообложения физических лиц*. диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Государственный университет управления. Москва. 178 с.
- Юткина, Т.Ф. (1998) *Налоги и налогообложение: учебник*. М.: ИНФРА-М.
- Якупов, З.С. (2013) Контрольная функция налога во взаимосвязи с другими его функциями. *Актуальные проблемы экономики и права*, (3), 171-175.

REFERENCES

- Heer, B., Rohrbacher, S. (2021) Endogenous Longevity and Optimal Tax Progressivity. *Journal of Health Economics*. <https://doi.org/10.1016/j.jhealeco.2021.102515>
- Gagan C. (2019) Two worlds, too apart to converge? A comparison of social regulation policies aimed at the employment of disabled people in Norway and India. *Alter*, 13(2), 83-100. <https://doi.org/10.1016/j.alter.2018.11.001>
- Hoynes, H., Miller, D., Simon, D. (2015) Income, the earned income tax credit, and infant health. *Am. Econ. J. Econ. Pol.*, (7), 172-211.
- Chetty, R., Friedman, J.N., Saez, E. (2013) Using differences in knowledge across neighborhoods to uncover the impacts of the EITC on earnings. *Am. Econ. Rev.*, (103), 2683-272.
- Dow W.H., et al. (2020) Can Labor Market Policies Reduce Deaths of Despair? *J. Health Econ.*, (74), 102372.
- Berezin, M.Ju. (2003) Sostav i jekonomicheskoe soderzhanie funkcij nalogov [Composition and economic content of the functions of taxes]. *Finansy i kredit [Finance and Credit]*, 19 (133), 75-86. (in Russian)
- Gluhov, V.V., Dol'dje, I.V. (1996). *Nalogi: teorija i praktika: Uchebnoe posobie [Taxes: theory and practice: textbook]*. SPb.: Spetslit [Spetslit]. (in Russian)
- Goncharenko, L.I. (2016). *Nalogovyy instrumentarij obespechenija social'noj podderzhki grazhdan v uslovijah jekonomicheskoy nestabil'nosti: kollektivnaja monografija [Tax tools for ensuring social support of citizens in conditions of economic instability: collective monograph]*. Moskva: RUSAJNS [RUSAYNS]. 214 s. (in Russian)

- Gorskij, I.V. (2002). Skol'ko funkcij u nalogov? [How many functions do taxes have?] *Nalogovyy vestnik [Tax Alert]*, (3). (in Russian)
- Zotova, Ju.V. (2011). Social'naja funkcija nalogov, kak osnova spravedlivosti nalogovoj sistemy Rossijskoj Federacii [The social function of taxes as the basis for the fairness of the tax system of the Russian Federation]. *Sovremennye tendencii v jekonomike i upravlenii: novyj vzgljad. [Current Trends in Economics and Management: A New Look]*, 10(2), 32-35. (in Russian)
- Konstitucija Portugal'skoj Respubliki [Constitution of the Portuguese Republic]. https://www.concourt.am/armenian/legal_resources/world_constitutions/constit/portugal/portug-r.htm. (in Russian)
- Ksiropulos, I.D. (2017). Nalogovye instrumenty social'noj podderzhki naselenija [Tax instruments for social support of the population]. *Nalogi i nalogooblozhenie [Taxes and Taxation]*, (6), 43-57. DOI: 10.7256/2454-065X.2017.6.23689 (in Russian)
- Bryzgalin, A. V. (1998). *Nalogi i nalogovoe pravo. Uchebnoe posobie [Tax and tax law. Textbook]*. M.: «Analitika-Press» [«Analytica-Press»]. 608 s. (in Russian)
- Chernik, D.G. (2011). *Nalogi i nalogooblozhenie [Taxes and Taxation]*. M.: JuNITIDANA. (in Russian)
- Panskov, V. G. (2018). *Nalogi i nalogooblozhenie: uchebnik i praktikum dlja prikladnogo bakalavriata [Taxes and taxation: textbook and workshop for applied baccalaureate]*. 6-e izd., pererab. i dop. M.: Izdatel'stvo Jurajt. 436 s. (Serija : Bakalavr. Prikladnoj kurs). (in Russian)
- Majburov I.A. (2011). *Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. posobie [Taxes and taxation: textbook. manual]*. 4-e izd., pererab. i dop. M.: JuNITI-DANA. (in Russian)
- Skvorcov, O.V., Skvorcova, N.O. (2003). *Nalogi i nalogooblozhenie: Ucheb. posobie dlja sred. prof. ucheb. zavedenij [Taxes and taxation: Textbook. manual for environments. prof. study. institutions]*. M.: Izdatel'skij centr «Akademija». 240 s. (in Russian)
- Evstigneeva, E. N. (2001). *Nalogi, nalogooblozhenie i nalogovoe zakonodatel'stvo [Taxes, Taxation and Tax Legislation]*. SPb.: Piter. (in Russian)
- Vylkova, E., Romanovskij, M. (2004). *Nalogovoe planirovanie [Tax planning]*. SPb.: Piter. 634 s. (in Russian)
- Drobozinoj, L.A. (1995). *Obshhaja teorija finansov [General theory of finance]*. M.: Banki i birzhi, JuNITI. (in Russian)
- Pushkareva, V.M. (2008) *Istoriya finansovoj mysli i politiki nalogov: uchebnoe posobie dlya studentov ekonomicheskikh special'nostej vysshih uchebnyh zavedenij [History of Financial Thought and Tax Policy: A Study Guide for Economics Students in Higher Education]*. Moskva: Finansy i statistika. 252 s. (in Russian)
- Reshetnikov, N.N. (2001) *Nalogovye regulatory kak instrument upravleniya rynochnoj ekonomikoj: Teoretiko-metodologicheskie aspekty [Tax regulators as a tool for managing the market economy: Theoretical and methodological aspects]*. dissertacija na soiskanie uchenoj stepeni kandidata ekonomicheskikh nauk; Akademiya truda i social'nyh otnoshenij. Moskva, 145 s. (in Russian)
- Smorodina, E.A. (2014) Razvitiye nauchnyh koncepcij o sushhnosti i funkcijah nalogov [Development of scientific concepts about the nature and functions of taxes]. *Upravlenec [Manager]*, 3(49), 4-11. (in Russian)
- Sojuznaja konstitucija Shvejcarskoj Konfederacii. [federal constitution of the Swiss Confederation]. https://www.concourt.am/armenian/legal_resources/world_constitutions/constit/swiss/swiss--r.htm. (in Russian)
- Zajac, N.E., Fisenko, M.K. (1998). *Teorija finansov [Theory of finance]* 2-e izd. Minsk: Vysshaja shkola [Minsk: Higher School]. (in Russian)
- Tihonova, A.V. (2020) Sovershenstvovanie statisticheskogo analiza social'nogo neravenstva v Rossii [Improving the statistical analysis of social inequality in Russia]. *Buhuchet v sel'skom hozjajstve [Accounting in agriculture]*, (8), 74-83. (in Russian)
- Finansy [Finance] / pod red. V.M. Rodionovoj. M.: Finansy i statistika [Finance and Statistics], 1993. (in Russian)
- Kazak A.Ju. (1994). *Finansy i kredit [Finance and credit]*. Ekaterinburg: MP PIPP. (in Russian)
- Kovalev, V. V. (2001). *Finansy: Uchebnik [Finance: Textbook]*. M.: PBOJuL M. A. Zaharov, 2001. (in Russian)
- Shljankevich, S.V. (2012) *Usilenie social'noj funkcii nalogov v mehanizme nalogooblozhenija fizicheskikh lic: dissertacija na soiskanie uchenoj stepeni kandidata jekonomicheskikh nauk [Strengthening the social function of taxes in the mechanism of taxation of individuals: dissertation for the degree of candidate of economic sciences]*. Gosudarstvennyj universitet upravlenija [State University of Management]. Moskva. 178 s. (in Russian)
- Jutkina, T.F. (1998) *Nalogi i nalogooblozhenie: uchebnik [Taxes and Taxation: Textbook]*. M.: INFRA-M [INFRA-M]. (in Russian)
- Jakupov, Z.S. (2013) Kontrol'naja funkcija naloga vo vzaimosvjazi s drugimi ego funkcijami [The control function of the tax in relation to its other functions]. *Aktual'nye problemy jekonomiki i prava [Actual problems of economics and law]*, (3), 171-175. (in Russian)

САЛЫҚТАРДЫҢ ӘЛЕУМЕТТІК ФУНКЦИЯСЫНЫҢ ГЕНЕЗИСІ

Анна ТИХОНОВА, э.ғ.к., доцент, «Ресей мемлекеттік аграрлық университеті - К.А. Тимирязев атындағы Мәскеу ауылшаруашылық академиясы» федералды мемлекеттік жоғары білім беру мекемесінің статистика және кибернетика кафедрасының доценті, кафедра доценті. Салық және салық әкімшілігі, Федералды мемлекеттік білім беру бюджеттік мекемесі Жоғары білім «Ресей Федерациясының Үкіметі жанындағы Қаржы университеті», 127434, Мәскеу, Тимирязевская көш., 49, Ресей, avtikhonova@rgau-msha.ru, ORCID 0000-0001-8295-8113, Scopus ID 57192317515, ResearcherID Q-5268-2017.

THE GENESIS OF THE SOCIAL FUNCTION OF TAXES

Anna TIKHONOVA, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Statistics and Cybernetics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education «Russian Timiryazev State Agrarian University», Associate Professor of the Department of Taxes and Tax Administration, Federal State-Funded Educational Institution of Higher Education «Financial University under the Government of the Russian Federation», 127434, Moscow, Timiryazevskaya st., 49, Russia, avtikhonova@rgau-msha.ru, ORCID 0000-0001-8295-8113, Scopus ID 57192317515, ResearcherID Q-5268-2017.