

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ГОРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

ИЗДАТЕЛЬСТВО МОСКОВСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО ГОРНОГО УНИВЕРСИТЕТА

Председатель

Л.А. ПУЧКОВ — ректор МГГУ, чл.-корр. РАН

Зам. председателя

Л.Х. ГИТИС — директор Издательства МГГУ

Члены редсовета

И.В. ДЕМЕНТЬЕВ — академик РАЕН

А.П. ДМИТРИЕВ — академик РАЕН

Б.А. КАРТОЗИЯ — академик РАЕН

В.В. КУРЕХИН — академик РАЕН

М.В. КУРЛЕНЯ — академик РАН

В.И. ОСИПОВ — академик РАН

Э.М. СОКОЛОВ — академик МАНВШ

К.Н. ТРУБЕЦКОЙ — академик РАН

В.В. ХРОНИН — профессор

В.А. ЧАНТУРИЯ — академик РАН

Е.И. ШЕМЯКИН — академик РАН

Н.Д. Волкова
С.С. Лихтерман
М.А. Ревазов

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ

2-е издание, переработанное и дополненное

Рекомендовано Министерством образования Российской Федерации в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению "Горное дело"

МОСКВА
ИЗДАТЕЛЬСТВО МОСКОВСКОГО
ГОСУДАРСТВЕННОГО ГОРНОГО
УНИВЕРСИТЕТА
2000

УДК 336.2(470)(075.8)
ББК 65.261.4(2Рос)я73
В 67

Рецензенты:
чл.-корр. РАЕН, докт. экон. наук,
проф. *М.М. Гурен* (ЦНИЭИУголь);
кафедра организации и управления Московской
государственной геологоразведочной академии
(зав. кафедрой проф. *В.П. Полежаев*)

Волкова Н.Д., Лихтерман С.С., Ревазов М.А.

В 67 Налоговая система России: Учеб. пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Московского государственного горного университета, 2000. — 351 с.

ISBN 5-7418-0136-6 (в пер.)

Приведены основные сведения о налогах, необходимые для практической работы. Налоговая система России изложена последовательно от истории ее становления до понятий налоговой системы в современных условиях и ее роли как важнейшей части экономических реформ в целом. Рассмотрение всех звеньев налоговой системы от федеральных до местных налогов и сборов осуществляется в сравнении с налоговыми системами зарубежных стран. Книга иллюстрирована примерами, а изложение доступно для читателей.

Для студентов, экономистов.

УДК 336.2(470)(075.8)
ББК 65.261.4(2Рос)я73

ISBN 5-7418-0136-6

© Н.Д. Волкова, С.С. Лихтерман,
М.А. Ревазов, 2000
© Издательство МГГУ, 2000

Если вы действуете в нарушение правил, вас штрафуют; если вы действуете по правилам, вас облагают налогом

Лоуренс Дж. Питер

ПРЕДИСЛОВИЕ

Российская налоговая система продолжает оставаться объектом острых дискуссий. Пожалуй, и сегодня еще нельзя утверждать, что российская налоговая система миновала стадию становления. Почти пятилетний опыт функционирования налоговой системы позволяет сделать один из важнейших выводов: «только законодательная форма дает оптимальную возможность обеспечить правомочия участников налоговых отношений, эффективно воздействовать на их поведение авторитетом правовых норм, придать этим отношениям стабильность и определенность» (В.И. Слом, эксперт Государственной Думы по бюджету, налогам, банкам и финансам).

Налоговая система России еще очень молода. Многие десятилетия населению внушалось, что налоги не нужны и скоро отомрут. И вот сравнительно недавно все мы стали налогоплательщиками и оказались неподготовленными к этому.

Создание налоговой системы в России потребовало детального изучения нашего забытого исторического прошлого и мирового опыта.

Налоговые системы наиболее развитых стран прошли более чем тысячелетний путь развития, в результате чего были сделаны важные выводы, что налоги не должны быть только фискальным инструментом, а снижение налогов — это «не благотворительная акция, а мера по расширению налоговой базы с целью улучшения общих финансовых результатов национального хозяйства» [15].

В настоящей книге мы постарались рассказать читателю об истории налогов и налоговых систем в разных странах мира,

познакомить с основными функциями налогов и различными формами налогообложения, способами их взимания, косвенными и прямыми налогами и др.

Более подробно мы остановились на описании федеральных, региональных и местных налогов, посвятив им целые главы.

Нам хотелось, чтобы данная книга была не только интересной и познавательной, но и необходимой любому читателю — от студента до практического работника экономической службы организации.

Искусство налогообложения заключается в том, чтобы общипать гуся так, чтобы получить максимальное количество перьев при минимально возможном его шипении.

Ж. Кольбер

Глава 1

КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАЗЛИЧНЫХ ФОРМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1. Из истории налогообложения

История налогообложения имеет глубокие корни, и первое упоминание о налогах мы находим в Библии. Остановимся на некоторых исторических моментах для того, чтобы яснее понять, как и когда возникли налоги, для чего и сколько их было в разные периоды жизни различных государств и народов.

Еще до упоминания в Библии первые властители древности понимали, что само по себе божественное происхождение не сможет обеспечить им физическую неприкосновенность, что их «политическая» независимость теснейшим образом связывает их с финансовыми средствами, которые они должны были канонизировать в «жертву». «...Банально-архаический инстинкт человека без какой-либо ответной услуги добраться до кармана ближнего, чтобы укрепить свое государство и тем самым подчинить себе других людей за их же собственные деньги, требовал, по крайней мере, в античные времена религиозной завуалированности, которая благодаря христианству была сохранена в Европе на следующие полторы тысячи лет» [1]. Такие понятия, как «налог» и «жертва», нам, современным людям, кажутся понятиями несовместимыми и скорее могут быть отождествлены с принуждением и добровольностью. Однако

вспомним описание рождения Христа, которое совпало с проводившейся в тот момент переписью населения. Многие философы увидели в этом двойной смысл: во-первых, сам факт переписи, во-вторых, регистрацию налогоплательщиков. Таким образом, уже в то время налог считался методом взимания денег, который имел свой хорошо отработанный механизм — перепись всего населения.

В классическом Древнем Риме или Афинах государство представляло собой общественное дело, результат совместных действий граждан, населявших эту страну. Государство не имело институтов управления: учреждений, ведомств, министерств, и, следовательно, не было чиновников, чей труд надо было оплачивать из государственной казны. Государственные должности были почетными, и назначенные (выбранные) люди для решения общественных проблем вынуждены были тратить свои собственные средства. По этой причине общественные организации нуждались в сравнительно небольших средствах, кроме тех периодов, когда велись войны. Поэтому граждане не облагались налогами. Скорее наблюдалась обратная картина, когда, например, полководцы Рима жертвовали часть захваченных трофеев в пользу жителей страны на общее благо. В этот период государство ожидало от своих граждан прямого участия в интересах общего дела, но не денег, поскольку такое требование было равносильно вымогательству. Налог воспринимался как дань победителю, как выражение зависимости. Однако во многих исторических документах тех лет отмечается, что пошлины и прочие косвенные налоговые сборы взимались с купцов и иноземных торговцев. Итак, уже в античные времена принципиальное значение в жизни городов имело разделение налогов на прямые и косвенные.

В Древней Греции бытовало убеждение, что ни одному человеку не следует доверять власть, и поэтому отвергалось любое, установленное сверху, правление, в каком бы виде оно не было представлено. Население хотело решать общественно значимые вопросы непосредственно в своем кругу — с участием знати или же, как это было позднее, всех граждан. В условиях того времени это явилось предпосылкой первой в мире демократии, что отложило отпечаток и на финансовом хозяйстве. Однако данное общество имело несколько общественных институтов, которые занимались ремонтом судов, упорядочением внешних сношений, осуществляли контроль за рынком и за армией. Расходы на эти нужды были незначительны. Когда пред-

стояли крупные расходы, например, на постройку или ремонт городской стены, обходились разовыми процентными отчислениями от состояния, но только в том случае, если на эти цели не хватало жертвоприношений и других доходов. Процент определялся советом или народным собранием в таком объеме, какой был необходим. Средства на общественные нужды большей частью поступали от общинной собственности, таможенных пошлин, податей на иноземцев, судебных пошлин и штрафов, с налогов на продажу. Как было сказано выше, в Древней Греции в античный период демократия могла формироваться лишь как прямая демократия. Широкие слои населения не хотели, чтобы кто-то представлял их интересы. Для соблюдения своих прав им нужно было проявлять большую активность, особенно в народном собрании и народных судах. Однако регулярное участие многих граждан в управлении городов сдерживалось тем, что они не находили достаточно свободного времени. В конечном итоге политическая система Афин потерпела крах. Вот почему выборные должности стали оплачивать, были введены диеты — суточное или месячное содержание «парламентариев». Доходы Афин в V в. до н. э. увеличивались за счет заметно возросших поступлений от взимания таможенных пошлин, рыночных налогов на иноземцев.

Описывая систему налогообложения в Римской империи, Дитвульт Баатс отмечает, что римский историк Кассий Дион утверждал: «Даже в том случае, если бы у нас была демократия, деньги для государственного бюджета все равно бы понадобились. Ибо без солдат государство существовать не может, а без денежного довольствия нельзя содержать армию. Итак, налогообложение — вовсе не отличительная черта монархии, любая форма правления требует взимания налогов... Нам следует облагать сборами любую собственность, приносящую прибыль ее владельцу, и для этого станем взимать налоги в империи повсеместно...» [2]. В тогдашнем аграрном обществе состояние измерялось величиной земельных владений, так что налог (tributum) был своего рода поземельным налогом в денежной форме. Определение суммы налогов называлось цензом и проводилось каждые пять лет специально избранными чиновниками высокого ранга — цензорами. В IV—III вв. до н. э. Римская империя занимала значительную территорию, на которой располагалось множество городов. Это осложняло проведение налоговой системы. Например, человек, будучи римским гражданином, но не проживавшим непосредственно в Риме, являлся

прежде всего гражданином одного из городов империи и обязан был платить не только установленные там коммунальные налоги (пшпега), но и государственный налог (tributum). Денежные поступления из зависимых государств, а также доходы от вновь приобретенных провинций полностью покрывали текущие государственные расходы.

Тем не менее Рим из рядового италийского государства превратился в мировую державу. Вначале Рим стремился получать денежные доходы лишь для покрытия административных расходов и утверждения своего права на владения. К середине II в. до н. э. Римская империя господствовала на всем Средиземноморье. Это требовало проведения реформы правления. В провинциях Римской империи не существовало государственных финансовых органов, которые со знанием дела могли бы устанавливать и взимать налоги. С этой целью вынуждены были прибегать к помощи откупщиков, в результате чего возникли коррупция и серьезные злоупотребления властью.

В I в. до н. э. государство потряс тяжелый экономический кризис. Старая конституция небольшого города-государства не могла удовлетворять запросы мировой державы. Проведение реформ стало наиважнейшей задачей. Многие современники не понимали причин возникших трудностей. Напряженность в обществе породила эпоху гражданских войн. Император Август создал новую Римскую империю и преобразование налоговой системы стало одним из основных пунктов его программы реформ. В частности, он счел необходимым заново провести оценку налоговых возможностей провинций, чтобы путем более справедливого распределения налогового бремени добиться в конечном счете большей налоговой отдачи.

Принципиальное определение размеров налогообложения было проведено на основе провинциальных цензов. Первому цензу провинции предшествовали большие подготовительные работы. В частности, была составлена карта провинции и уточнено местонахождение городов, дорог и рек. Затем тщательно обмерена каждая городская община с ее земельными угодьями. Для каждого города империи был составлен кадастр, в который вошли сведения о землевладельцах и другая необходимая для налогообложения информация. После этого была проведена перепись имущественного состояния граждан. Каждому жителю надлежало в определенное время явиться к властям своей общины и представить декларацию о своих доходах (professio).

Налоговые документы общин хранились в соответствующем финансовом управлении.

В провинциях главным был поземельный налог, который в среднем составлял одну десятую часть доходов. В некоторых провинциях существовали также иные ставки взимания налогов и особые формы налогообложения, например, на количество виноградных лоз или фруктовых деревьев. Таким образом, количество налогов и их многообразие в Римской империи можно сравнить с современной практикой. Однако те налоги не знали прогрессии, которая явилась детищем новой истории.

Палестина в древнейшие времена была вынуждена постоянно, кроме очень кратковременных периодов независимости, нести двойное бремя владычества сменявших друг друга чужеземцев. Все они взимали дань с жителей поверженной земли.

В те времена главным был вопрос о налогах. Платить налоги чужеземному императору означало для благочестивых евреев непослушание Богу, и было немало людей, для которых это убеждение стало руководством к действию. Они готовы были подвергаться преследованиям за неуплату налогов или умереть.

Евангелист Лука повествует о повелении кесаря Августа провести перепись населения по всей земле в связи с налогообложением имущественных ценностей. Глава каждой семьи должен был указать всех проживающих с ним лиц, а также перечислить все движимое и недвижимое имущество для регистрации у местного уполномоченного наместника Рима. Провинциальный ценз явился основой прямого налогообложения всех подданных империи. Выделялось два вида налогов: поземельный налог и подушная подать. В первом случае речь шла о подоходном налоге, которым облагалось использовавшееся в сельском хозяйстве имущество, во втором — налог, взимавшийся с отдельных лиц, которые несли налоговую повинность. Однако принцип исчисления этих налогов до нас не дошел. Известно лишь, что подушная подать вносилась в денежной форме, а поземельный налог с земельного владения мог вноситься как в денежной, так и в натуральной форме. На границах с Иудеей взимались экспортные и импортные пошлины, а в столице — рыночные сборы. Все эти налоги собирали мытари — грешники, которые при «собирании» налогов стремились к тому, чтобы и самим не остаться внакладе.

Жители Палестины, и прежде всего крестьяне, несли двойное бремя, двойной налоговый гнет. За счет сбора повинностей

крестьяне содержали храмовое государство, финансировали жертвоприношения, оплачивали и содержали верховных священнослужителей и сословия священников и левитов[1]. Таким образом, легко понять, почему многие крестьяне бежали в пустыню от преследований налоговых органов.

Не обошли стороной эту Священную землю коррупция, грабежи и казнокрадство. В стране из-за непосильного налогового бремени начались восстания, были сожжены долговые книги.

Отличительной чертой Византийского государства явилось централизованное управление, которое осуществлялось императором и его административным аппаратом. Бразды правления сходились в Константинополе. Иногда Византийскую империю называли наследницей Рима, современники именовали ее «наследницей ромеев». Расходы и поступления осуществлялись на денежной основе, однако есть упоминание и о натуральных повинностях, когда речь заходит о снабжении армии продуктами питания. Денежное обращение покоилось на введенной в обращение императором Константином денежной единице — золотом солиде.

В Византийской империи первое место занимали расходы на оборону. Для предотвращения военных действий империя предпочитала платить большую дань, которая составляла сотни килограммов золота. Это была дань персам, аварам и арабам. Нельзя недооценивать значительные расходы на общественные нужды и церковь, на оплату и денежное содержание высших должностных лиц. Содержание в год было огромно, на него можно было купить стадо в 2400 голов скота. Достаточно сказать, что лошадь в те времена стоила 12 солидов.

Доходы империи в подавляющей части состояли из налоговых поступлений от ее подданных. Каждый подданный Византии, имевший в своих руках земельные владения либо торговавший товарами или продуктами, должен был платить налоги. Налог взимался и с иностранцев, которые торговали на территории Византии. Основным же источником поступлений оставались прямые налоги на земельную собственность. В соответствии с принятыми правилами каждый, имевший землю в качестве собственности или владения, должен был за это платить налог государству. Размер налога определялся в зависимо-

[1] Левиты (от древнееврейского levi) — каста низших священнослужителей у израильтян.

сти от качества земли и различался во времени и пространстве. Для пополнения казны администрация изобретала различные методы. Например, в тех случаях, когда земля не обрабатывалась по причине смерти или бегства владельца земли, налог оплачивался общиной. Этот участок в принудительном порядке мог передаваться родственникам хозяина. Налоговые ставки не изменялись даже в неурожайные годы. Иногда земельные участки передавались военачальникам взамен денежного содержания.

В ранневизантийскую эпоху, т.е. до VII в. н. э. включительно, существовала 21 разновидность прямых налогов, причем вносить их необходимо было все сразу. Основным был годовой налог с земли, в котором совмещались налог на землю и подушная подать. Многие налоги со временем исчезали, однако появлялись новые, более разнообразные и в большем количестве. Как свидетельствуют документы, изобретательности в придумывании налогов не было предела. Но это были налоги регулярные. Особый страх нагоняли чрезвычайные налоги, которые определялись, как правило, военными действиями и вносились раз в год. Бегство в леса, уход жителей пограничных округов во враждебные государства, покровительство в лице могущественного господина или монастыря, получившее название «патронат», — вот те несущественные формы борьбы населения против непомерных налогов. Настоящих налоговых бунтов и восстаний в Византии практически не было.

Авторы многочисленных работ по налогообложению при описании тех или иных налогов и способов их взимания упоминают о невероятной изобретательности властей. Так, в России в 1699 г. царь Петр I ввел налог на бороды. Этот налог должны были платить все мужчины, не желавшие следовать безбородой и бледнолицей моде западных мужчин, а еще раньше европейские женщины вынуждены были платить налоги за «применение косметических средств для совершенствования женской красоты». Налоги устанавливались на меха и пианино, драгоценности и богатую одежду, на необычные постройки, например, эркеры и балконы. Последний назывался «воздушным», поскольку считалось, что необходимо платить за воздушную колонну, поддерживающую балкон или эркер, опора которой находится на земле.

1.2. Российские реформы — источник налоговых преобразований

Многие современные историки, политики, экономисты сравнивают нынешнее состояние экономики России с ее положением в начале XVII в., с реформированием ее налоговой системы в начале правления династии Романовых, другие — с положением в конце XIX в. — начале XX в. В связи с этим подробнее рассмотрим именно эти периоды развития России. Действительно, как тогда, так и сейчас, возникшие вопросы реорганизации финансовой системы, проблемы создания новой, соответствующей сегодняшнему времени налоговой системы не теряют своей остроты.

Экономический кризис, начавшийся в последнее десятилетие XVII в. и обострившийся в Смутное время, продолжал нарастать и после его политического завершения. Конец второго десятилетия XVII в. был моментом наибольшего упадка центральных областей Московского государства. Казна была пуста. Нужны были чрезвычайные меры и усилия, чтобы одновременно навести порядок и безопасность в стране, и создать средства, необходимые для этой работы.

Государственная власть могла найти выход только в объединении всех земских сил. У нового правительства не было налаженного административного механизма для управления страной в столь тяжелые времена. Ему еще предстояло завоевать авторитет. Однако в народе, уставшем от непрерывных войн и распрей, уже наметилась готовность к чрезвычайным личным и имущественным жертвам ради защиты национальной независимости, законного порядка и безопасности. Только через несколько лет работа над «земским делом» ценой огромных усилий была завершена. Земский собор поначалу применил ту же практику, что и во времена нижегородского ополчения 1611—1612 гг.: сбор добровольных пожертвований, переходивших по мирскому приговору в принудительный заем из определенной доли «животов и промыслов». На восстановление хозяйства требовались немалые средства. Поэтому в следующем году «по всей земли приговору» правительство от займов по доброй воле перешло к первому назначению «пятой деньги» с торговых людей, обещая взятое одним уплатить, когда будет возможно, другим — зачитывать в недоимку или будущие платежи. Уже в 1614 г. власть назначила два прямых налога: сбор хлебных за-

пасов и денег на жалование ратным людям. В 1615 г. был назначен сбор на усиление войска. Но потребность в деньгах была еще слишком велика. В том же году последовало новое назначение «пятинных денег» с крестьян и мелких посадских людей. Еще через год пятина была превращена в чрезвычайный налог со всего населения, при этом устранялись черты займа.

Однако с пополнением казны окружавшие царя люди стали приобретать влияние и материальные блага, связанные с властью. Верхи этой среды образовали дворцовую знать, которая закрепила свое положение высокими чинами и должностями, а также полученными царской милостью крупными земельными наделами. На смену старому боярству пришли новые крупные землевладельцы.

Налаживая с помощью земских соборов финансы, правительство в то же время заботилось и об устройстве армии и упорядочении служилого землевладения. Сорванный со своих мест событиями Смутного времени служилый люд представлял поистине «рассыпанную храмину». С 1614 г. провинциальные служилые люди начали наделяться поместьями из дворцовых и черных земель. Интересы армии заставляли не только жертвовать частью дворцового богатства, но и усиливать процесс уничтожения крестьянского волостного землевладения в пользу землевладения служилого. При этом много земель было роздано не в поместье, а в вотчину, а нужда в деньгах побудила и к продаже в вотчину части поместных земель. Напомним, что вотчина — это княжество, на которое князь имел право наследования. Уже с XV в. вотчиной называлось имение, принадлежащее помещику на правах собственности, в отличие от поместья. Владение вотчиной связывалось напрямую с обязательным несением государственной службы его владельцем. При Петре I названия «вотчина» и «поместье» были заменены понятием «недвижимое имение».

Напряженная работа по восстановлению государственного порядка и государственной силы настоятельно требовала завершения во времена правления следующего Романова — Алексея Михайловича. Одним из важных и необходимых преобразований должно было стать проведение финансовой реформы. В 1646 г. правительство царя Алексея приступило к одному из важных этапов реформы — к новой подворной переписи. Перепись была проведена за два года, а закрепление по поместьям и вотчинам всего сельского населения было осуществ-

лено специальным Уложением в 1649 г. Однако податная реформа, ради которой и проводилась перепись населения, в эти годы не состоялась. Ее осуществление пришлось на период финансовых преобразований 1679—1681 гг. А пока правительство использовало эту перепись для раскладки новых экстренных сборов, не взамен, а сверх старого тягла. Тем не менее в 1646 г. правительство решило увеличить доход и разрешить задачу равномерного и всеобщего обложения иным способом: заменой дробных прямых налогов одним косвенным, а именно крупным налогом на соль. На деле повышение в полтора раза цены одного из продуктов первой необходимости легло еще большим бременем на плечи простого люда. Соляная пошлина не оправдала надежд, вызвав народное возмущение, и была отменена через два года. На очереди были преобразования в денежной сфере, и, как следствие, медный бунт, который также не привел к положительным результатам ни в экономической, ни в социальной сфере. Потребовались долгие 50 лет, чтобы при Петре I начались настоящие реформы, поставившие Россию в один ряд с европейскими странами.

На рубеже XIX—XX вв. в России еще сохранялись феодально-крепостнические отношения в экономике, преобладало сельское население, в промышленности значительный удельный вес составлял иностранный капитал и т. д. Основная особенность финансовой системы периода империализма в России: «...кабацкий доход — главная опора русского бюджета» [3]. Достаточно сказать, что в бюджет России в 1901 г. поступило через систему прямых налогов примерно 7 %, в то же время от винной монополии и железных дорог — около 45 % всех поступлений. Свыше 80 % населения России, как было сказано выше, проживало в деревнях и вместе с членами семей составляло около 12—13 млн человек. Эти особенности России сыграли свою роль в реорганизации финансовой системы последнего десятилетия XIX в. Ее реформатором стал крупнейший русский финансист, министр финансов России С.Ю. Витте. В юбилейном издании, посвященном 300-летию династии Романовых, отмечается огромная роль преобразований Витте, особенно в широком развитии внешней торговли. В чем же состояли преобразования Витте? В финансовой политике министра финансов можно выделить два основных направления:

- перевод денежной системы на золотую основу;

- формирование доходов бюджета через систему косвенных налогов, а также доходов от государственной собственности.

Надо отметить, что перевод денежной системы на золотую основу был разработан еще в 1844 г. Робертом Пилем для Англии. Российский вариант был осуществлен в 1897 г. и содержал следующие элементы системы Пиля:

1. Предоставление эмиссионного права только Государственному банку (т.е. выпуск денежных знаков).

2. Гарантированный размен бумажных денег на золото.

3. Одновременное «хождение» как бумажных денег, так и золота.

4. Ограничение выпуска бумажных денег сверх установленного лимита, обеспеченного золотым запасом страны.

Реформа, проводимая Витте, была направлена на привлечение в страну иностранного капитала, как денежного, так и промышленного. Введение золотого обеспечения должно было свидетельствовать об устойчивом положении рубля и финансовом положении России. Источником золотого запаса в результате реформы могли служить налоги, иностранные займы и положительное сальдо торгового баланса. Однако Россия имела такое количество займов, что всех налоговых поступлений в бюджет едва хватало на их погашение и выплату процентов по ним.

Появление капиталистических отношений в России способствовало развитию прямого налогообложения. Кроме того, увеличение численности пролетариата создавало условия для подоходного обложения населения. Вместе с тем царское правительство вводило льготное налогообложение для собственников промышленного капитала, создавая тем самым условия для развития предпринимательства. Доход же рабочих и служащих состоял только из заработной платы, притом крайне низкой. Собственности же у рабочих не было. Таким образом, объектом прямого налогообложения становилось крестьянство. Урожай и, как следствие, доход часто зависели от климатических условий. Кроме того, скудные земли в большинстве районов России, низкая культура земледелия приводили к малым урожаям, частым разорениям мелкого и среднего крестьянства. Все это ограничивало поступления в бюджет, основанный на прямом налогообложении.

В связи с этим в России значительную роль стали играть косвенные налоги. Известно, что система косвенных налогов связана с обложением предметов первой необходимости и со-

ставляет порой значительную часть цены товара. Поступления в бюджет в этом случае стабилизируются, поскольку потребление товаров первой необходимости не зависит от их цены.

В работе [3] приводится бюджет на 1901 г., в котором среди прочих поступлений прямые налоги составляли 10 %, косвенные — 55 %, пошлины — 7 %, имущественные налоги — 14 %. В России на душу населения приходилось 98 коп. прямых и 5 руб. 15 коп. косвенных налогов, в том числе:

- акцизы питейного дохода — 2 руб. 34 коп.;
- табака — 31 коп.;
- сахара — 53 коп.;
- керосина — 21 коп.;
- спичек — 6 коп.

Кроме того, в приведенные выше данные не вошли местные налоги (земские и городские налоги). Чтобы оценить условия налогообложения на душу населения (приведены данные только по рабочим), необходимо учесть, что средний доход не превышал 35—45 руб. в год. Рассмотрим подробнее состав бюджета России. После реформы С.Ю. Витте бюджет состоял из двух основных частей: обыкновенного и чрезвычайного. Обыкновенный бюджет включал прямые и косвенные налоги, пошлины, правительственные регалии, налоги с казенного имущества и капитала при отчуждении государственного имущества (доход от продажи его, реализации), прочие доходы.

Чрезвычайный бюджет включал имущество и суммы, возвращаемые частными и железнодорожными компаниями в погашение ранее выданных сумм. Расходная часть чрезвычайного бюджета предназначалась на военные нужды и служила дополнением к расходной части на эти нужды обыкновенного бюджета, на строительство железных дорог, протяженность которых к этому времени была значительна, на досрочную оплату долгов, на покрытие убытков от чрезвычайных ситуаций и бедствий.

Какие же виды налогов составляли общие прямые налоги? Как правило, прямые налоги делили на следующие основные группы:

1. Налоги и сборы с недвижимости:

- поземельный налог;
- налог с недвижимого имущества в городах, посадах и местечках;

- сбор с недвижимости в пригородной зоне Петрограда;
- налог с недвижимости в губерниях Царства Польского (подымная подать);
- поземельная подать с колонистов;
- государственная оброчная подать в областях: Акмолинской, Семипалатинской, Семиреченской, Уральской и Тургайской (кибиточная подать);
- государственная оброчная подать в губерниях Сибири;
- государственная оброчная подать в Закавказье, Тверской и Кубанской областях;
- денежный сбор с ясачных вогулов[1] Пермской губернии, установленный взамен ясачной подати.

2. Налог с торговли и промышленности:
- государственный промысловый налог;
- особые сборы с торговли и промышленности.

3. Налоги с денежных капиталов:
- сборы с доходов от денежных капиталов;
- сбор со специальных текущих счетов.

4. Подати и личные налоги:
- подушная (поголовное обложение «податных сословий») для некоторых областей Сибири;
- подушная подать с евреев-земледельцев;
- подать со скота у киргизов Внутренней орды и калмыков Астраханской губернии;
- кибиточная подать;
- ясак с кочевых и бродячих иногородцев;
- временный сбор с бывших зависимых поселян Дагестанской области и Закатальского округа. Надо иметь в виду, что Россия на рубеже XX в. была огромной державой, она включала в себя часть современной Польши и Финляндии. Россия граничила с Персией и Китаем, ей принадлежали Аляска и Сахалин, Дальний Восток;
- налог взамен исполнения воинской повинности в натуре в Кавказском крае и Ставропольской губернии;
- ярмарочный сбор в Нижнем Новгороде.

---

[1] Ясак по-тюркски означает закон, в данном случае натуральная подать. Вогул — народ угорской ветви угро-финской группы. Таким образом, денежный сбор с ясачных вогулов означает натуральную подать, которую платила некоторая группа народов Пермской губернии.

Что же такое подушная подать и как она взималась? Подушная подать — вид личного налога, который взимался или поголовно со всего населения, или с определенной его группы, например, только с лиц мужского пола или работоспособного населения. Подушная подать в России была введена при Петре I. По его указу подушной податью облагались все лица мужского пола независимо от возраста и работоспособности, внесенные в так называемые «ревизские сказки». От уплаты этой подати освобождались: дворянство, люди духовного звания, почетные граждане, ученые, служащие государственных учреждений. Позднее от нее были освобождены купцы, мещане, безземельные и фабрично-заводские крестьяне. В 1887 г. эта подать была отменена за исключением Сибири, но в 1899 г. была отменена и там.

Кратко изложим порядок исчисления каждого из перечисленных выше налогов.

Поземельный налог

Этот налог в России был введен в 1875 г. Ставки обложения были дифференцированы по губерниям и зависели от способов земледелия и наличия леса на этой территории. Уровень ставки колебался от 25 коп. (так называемая архангельская ставка) до 17 коп. (так называемая подольская ставка) с десятины земли[1].

Ставки налога устанавливались индивидуально для каждой губернии. Ставка поземельного налога для каждой губернии устанавливалась централизованно исходя из общей средней ставки. Губернские и земские собрания распределяли налог между уездами, а последние устанавливали его для плательщиков. Общая сумма поземельного налога не превышала 10 млн руб. Земское собрание, которое состояло из помещиков земства, уезда, распределяло этот налог между своими членами, а затем — между крестьянами своего уезда, земства. Оброчные поземельные подати взимались и при отведении государственных земель.

---

[1] Десятина земли — мера площади земли в 2400 саженей или 1,093 га. В Древней Руси землю мерили единицами посева или четями. В десятине содержится две чети.

Налог с недвижимости

Этот налог был установлен в России в 1863 г. Он отчислялся в размере 6 % (на территории Польши — 8 %) со среднего чистого дохода. Средний доход определялся на основании кадастров. Так, городские поселения делились на шесть групп, а в каждой группе было до пяти ставок. Объектом обложения являлись доходы от сдачи в наем помещений под жилье, а также под торгово-промышленные заведения. Помещения, которые пустовали и не были сданы в наем, налогообложению не подвергались. Если поземельный налог платили помещики и крестьяне, то налог на недвижимость платили собственники этой недвижимости, владельцы строений — капиталисты.

Известно, что развитие капитализма в России вело к быстрому развитию и росту торгового оборота. Основным налогом, который платили купцы и капиталисты, был государственный промысловый налог.

Промысловый налог

Промысловое налогообложение было введено в России в 1824 г. В 1885 г. были установлены дополнительные проценты и закладные сборы в зависимости от уровня доходности. В 1898 г. был введен новый порядок промыслового налогообложения.

Государственный промысловый налог состоял из основного и дополнительного налогов.

Основной промысловый налог включал:

1. Налог на доходы от личных занятий и доходы от торговли изделиями промысловой деятельности. Существовало несколько ставок на доходы в зависимости от вида и рода занятий:

- в виде твердой ставки;
- в рублях с каждых 100 руб. дохода;
- в процентах от суммы вознаграждения (1 % суммы дохода до 1000 руб., до 7 % при доходе больше 20 000 руб.).

Вид ставки зависел от рода занятий, промысла и занимаемой должности. Существовал закон, который четко разграничивал виды промыслов в России и соответственно ставки промыслового налога.

2. Налог от вида «промыслового свойства». Вся территория России была поделена на четыре класса (сюда не входили Москва и Петербург). Дальнейшее деление шло по четырем категориям: характеру деятельности, числу работающих, величине дохода и внешним признакам.

Дополнительный промысловый налог включал в себя налоги, которыми облагались акционерные и частные предприятия. Эти предприятия платили процентный сбор с прибыли при условии, когда отношение чистой прибыли к основному капиталу составляло больше 3 %. В этом случае налог или сбор не превышал 6 % прибыли. Так появились понятия рентабельного и малорентабельного предприятий. Если же сумма прибыли превышала 10 % основного капитала, то налог составлял 11 % прибыли.

Акционерные общества платили дополнительный промысловый налог в виде налога с капитала, а другие (частные) платили так называемый раскладочный сбор. Налог с капитала составлял 15 коп. со 100 руб. (т.е. 0,15 %). Раскладочный сбор складывался из 5 % с денежного капитала и 0,216 % в год со специальных счетов, где учитывались закладные ценные бумаги.

Подати и личные налоги

Плательщиками этого вида налога выступали крестьяне, проживавшие на государственных землях ряда районов Сибири. К ним в основном относились ссыльные, переселенцы других городов и весей. Сумма подати была подушной и составляла от 3 до 5 руб. Однако эта ставка зависела от местного начальства и могла быть как уменьшена, так и увеличена, т.е. зависела от так называемого раскладочного принципа.

Евреи-землевладельцы платили в казну подати трех видов. Первый составлял сбор в размере 21 коп. с души, второй — оброчную подать в размере от 2 руб. 80 коп. до 3 руб. в год и третий сбор — 5 коп. с десятины удобной земли.

Население Средней Азии и Северного Кавказа выплачивало подати либо с жилища, либо с количества голов скота. Коренное население Сибири платило ясак в основном пушниной, реже деньгами (в некоторых районах Сибири — и тем и другим). Закон устанавливал поощрительную систему при взимании подати.

Косвенные налоги включали шесть основных видов: питейный, табачный, сахарный, нефтяной и спичечный доходы, а также таможенные пошлины. В России уровень доходов в расчете на душу населения был ниже, чем в других европейских государствах. Так, доход на душу населения составлял: в Англии — 49 фунтов стерлингов (ф. с.), во Франции — 37 ф. с., в Германии — 30,9 ф. с., Бельгии — 26,9 ф. с., Австрии — 24,9 ф. с., Ита-

лии — 24,3 ф. с., России — 9 ф. с. Курс фунта стерлингов в 1914 г. составлял за 100 фунтов — 1150 руб.

Рост налогообложения значительно опережал рост доходов. Поэтому, чтобы сбалансировать бюджет, необходимо было увеличить число займов или значительно расширить продажу национального богатства России иностранному капиталу.

В начале XX в. государственный долг России достиг 6275,1 млн руб., в том числе долги по строительству железных дорог составляли 2501,8 млн руб. Остальная часть долгов пошла на покрытие бюджетного дефицита.

Война с Японией еще более ухудшила экономическое положение России, в связи с чем встал вопрос о прекращении размена бумажных денег на золото. Россия вынуждена была прибегнуть к новым займам, чтобы погасить старые. Очень остро встал вопрос о финансовой реформе, которая была задумана с таким расчетом, чтобы добиться бездефицитного бюджета путем переложения всей налоговой тяжести в основном на косвенные налоги и доходы от государственного сектора экономики. При этом решено было разделить бюджет на основной и чрезвычайный. Для скрытия дефицитности бюджета использовалась так называемая свободная наличность казначейства, под которой понимался зарезервированный государственный долг. Источником его пополнения могли служить только займы. Россия предпринимала максимальные усилия для пополнения золотого запаса. В этих условиях именно налоговой политике отводится огромная роль. Она должна была стимулировать продажу золота, добываемого в стране, на внутреннем рынке. Золотопромышленники платили только горную подать, которая составляла от 5 до 15 % (ставка зависела от условий добычи золота и себестоимости его добычи) от стоимости золота в «соответствии с паритетом», т.е. налог не зависел от уровня доходности предприятия и объема добычи.

В росте налогов от внешней торговли значительную роль играли таможенные тарифы, новые ставки которых были введены в 1890 г. Эти тарифы в какой-то мере оградили рынок России от иностранных товаров. Однако основной доход от внешней торговли обеспечивал вывоз дешевого российского зерна. Налоговая политика играла здесь значительную роль. Поскольку срок взимания налогов с продавцов и производителей зерна приходился на осень, это заставляло крестьян в период насыщения рынка зерном продавать выращенный хлеб по самым низким ценам, так как задержка с выплатой налога стоила всего урожая.

Разница между ценой продажи зерна государству на внутреннем рынке и доходом от экспорта зерна обеспечивала казне в первое десятилетие XX в. от 200 до 300 млн руб. золотого поступления ежегодно.

В августе 1914 г. началась первая империалистическая война, которая наглядно показала несовершенство денежной системы России. Почти по всем ставкам как прямых, так и косвенных налогов были значительно увеличены ставки обложения. Так, акцизы с нефтепродуктов были увеличены до 100 %, со спичек — до 100 %, с сахара — на 14 %, с табака и табачных изделий — до 32 %. В России были введены и новые налоги. Это судебные сборы, акцизы с виноградных и плодово-ягодных вин, сбор с театральных билетов, сбор с игорных заведений и налог на тотализаторы, акцизы с чая. В конце 1914 г. были введены налог на железнодорожные перевозки и налог на хлопок. В это время возросли доходы от налогообложения, но этот рост сопровождался усилением налогового гнета. Война потребовала мобилизации молодой и здоровой рабочей силы на заводы и фабрики. Благодаря этому повысилась производительность труда. В то же время из-за оттока мужского населения на фронт сократилась добыча угля, снизилось производство металла и станков, серьезно ухудшилось положение на железной дороге. Нещадная эксплуатация железных дорог и значительная протяженность их привели к быстрому износу составов и задержке перевозимых грузов, в том числе и к театру военных действий. Особенно это сказывалось на подвозке продуктов питания и оружия. Таким образом, значительно сократилась база налогообложения, вследствие чего уменьшился национальный доход.

Существенно изменились доходы бюджета после запрещения продажи водки. Эта инициатива принадлежала военному ведомству, которое жестко следило за процессом мобилизации на войну. Опыт русско-японской войны показал, что во время мобилизации можно ожидать повсеместных погромов винных заведений. Надо сказать, что такое запрещение продажи водки было неожиданностью как для министерства финансов, так и для правительства в целом. Затраты на покупку водки в расчете на душу населения (включая женщин и детей всех возрастов, в том числе и новорожденных) составляли 9 руб. 83 коп. в год. Первоначально этот запрет распространялся только на две недели. В этих условиях необходимо было срочно искать замену для пополнения бюджета. В какой-то степени финансовые проблемы можно было решить при условии повышенного налого-

обложения имущих классов. Тогда ученые-экономисты пришли к выводу о необходимости введения подоходного и поимущественного налогообложения в России.

Под давлением общественности в 1916 г. правительство приняло закон о введении общеподоходного налога и налога на военную прибыль. Закон о подоходном налоге от 6 апреля 1916 г. имеет более чем столетнюю историю.

Впервые такой закон был введен в России 11 февраля 1812 г. во время войны с Наполеоном, когда в стране была не менее острая финансовая ситуация. Налог 1812 г. имел небольшую прогрессию, им облагались доходы помещиков, превышавшие 500 руб. Облагаемая сумма определялась декларацией самих плательщиков, причем эта декларация не подлежала проверке. Были установлены следующие ставки налога, %:

при доходе от 500 до 2000 руб. 1
при доходе до 4000 руб. 2
при доходе до 6000 руб. 3
при доходе свыше 18 000 руб. — единая ставка 10

Если в установленный срок декларация не подавалась, то доход оценивался губернатором или по его поручению проживавшими рядом дворянами. Ставка обложения при этом удваивалась. Если же помещик находился за границей более четырех месяцев, то ставка также увеличивалась вдвое. В законе оговаривалось, что отсутствие могло быть связано только с поездками на лечение или по служебным делам. Однако введение этого закона вызвало мощное сопротивление имущего класса, и в 1819 г. он был отменен. В 1850 г. вопрос о принятии закона встал вновь. Это означало, что в сферу налогообложения было бы вовлечено дворянство, которое долгое время пользовалось правом податной неприкосновенности. Кроме того, введение принципа всесословности означало появление политических требований к контролю над государственным бюджетом сословных представителей. В период 1878—1879 гг. были разработаны еще два проекта подоходного налога. Однако и они не были приняты окончательно.

К подоходному налогообложению Россия вернулась после голода 1891 г. Была создана комиссия из экономистов, политиков и государственных деятелей, которые пришли к выводу, что в России к этому времени нет условий для введения подоходного налога. Взамен него решено было ввести с 1 января 1894 г.

поквартирный налог, который, по расчетам этой комиссии, должен был дать казне 60 млн руб. Однако фактические поступления не превысили 4 млн руб.

После русско-японской войны комиссия по подоходному налогу рекомендовала ввести этот налог, ставка которого колебалась от 2 до 5 %. Проект был подан в Государственную Думу и вступил в силу 1 января 1917 г. Однако данный налог не был обременительным, ставки были незначительны и не обеспечивали хотя бы минимальное покрытие связанных с войной расходов обыкновенного бюджета. Надо отметить, что во время войны в любой стране мира практически никакие налоги не могут обеспечить военные нужды и служить источником покрытия всех расходов.

Таким образом, Россия вынуждена была заключать обременительные займы и выпускать новые деньги, не обеспеченные золотом. Известный буржуазный ученый М.И. Туран-Барановский в статье «Военные займы в теоретическом освещении» подвел научную базу под использование займа и эмиссию денег как источников покрытия военных расходов. Он писал: «Выпуск бумажных денег представляет собой, к сожалению, необходимые условия финансирования войны... Страны, отсталые по своему развитию, ...не могут вести значительных войн иначе как при выпуске новых бумажных денег... Важнейшим финансовым ресурсом для покрытия военных расходов в том случае, когда эти расходы велики, являются военные займы» [4]. В начале 1917 г. эмиссионное право Государственного банка было нарушено и доведено до 6,5 млрд руб. К началу февральской революции эмиссионное право было доведено до 8,4 млрд руб. За 2,5 года войны денежная масса в обращении, по некоторым данным, возросла почти в 6 раз. Золотой запас России в первые годы войны даже увеличился за счет активизации его добычи в стране, а также за счет займов и перевода золотых денег в золотой запас. Такое увеличение количества денег в обращении приводиг к расстройству денежного хозяйства и к инфляции. Обратной стороной инфляции являются рост цен и увеличение заработной платы. Государство, как и другие участники товарного обращения, вынуждено удовлетворять свои потребности путем расходования большого количества денег при одном и том же уровне потребления.

Таким образом, увеличение количества денег в обращении и снижение их покупательной способности приводят к необходимости сокращения денежной массы в обращении и изыскания

дополнительных ресурсов для покрытия возросшей потребности в денежной массе.

Обе эти проблемы решают займы. Поскольку облигации государственных займов приобретаются за наличные деньги, количество денег в обращении уменьшается и государство получает эти средства в свое распоряжение.

До 1917 г. было проведено шесть внутренних государственных займов для покрытия военных расходов на общую сумму 8 млрд руб.

«Само собой разумеется, — писал А.П. Погребенский, — что вся тяжесть расплаты за займы, истраченные на непроизводительные цели, легли на плечи трудящихся. Для империалистической буржуазии военные займы были очень выгодными... Огромные барыши приносили финансовым дельцам колебания курса облигаций. Биржевая игра облигациями была источником наживы для монополистических воротил в разорении держателей облигаций» [5].

Особое отношение складывалось у России к внешним займам. Россия привлекала иностранные займы для железнодорожного строительства, для приобретения вагонов и паровозов, станков и оборудования для развивающейся промышленности. Но основные суммы шли на погашение долгов по прямым займам и выплату процентов по ним. Иностранные займы на тот период имели и свои особенности. Во-первых, они выдавались под значительные проценты. Например, американские банкиры выдавали России займы под 9 % годовых, английские и французские банкиры — под 5 % годовых. Во-вторых, займы выдавались с условием, что они могут быть использованы только для уплаты прямых долгов и под проценты по ним, а также для приобретения военной техники и боеприпасов. В-третьих, часто под российские займы иностранные банкиры требовали под залог золото.

По одним источникам, на начало 1917 г. сумма русского золота за границей составила 2149,7 млн руб., по другим — 2140 млн руб., по третьим — 2243 млн руб.

Следует отметить, что внешние займы — одна из наиболее часто используемых форм. Так, самый первый заем, который заключила Россия, был заем у Голландии в 1769 г. на сумму 7,5 млн гульденов, что в переводе на деньги того времени составило около 4 млн руб. Этот заем был обусловлен русско-турецкой войной и ослаблением финансовой системы. Первый же внутренний заем был вызван возросшими военными расходами в 1806 г.

К началу первой мировой войны 1914 г. иностранные вложения в России распределялись по основным странам Запада следующим образом, млн руб. (%):

Франция	731,7 (32)
Англия	507,5 (22,6)
Германия	441,6 (19,7)
Бельгия	321,6 (14,3)
США	117,8 (5,2)
Голландия	39,5 (1,6)
Швеция	23,8 (1,1)
Швейцария	33,5 (1,5)

Остальная сумма займов была предоставлена Данией, Австрией, Италией и Норвегией. Из этой суммы 37 % было вложено в добычу золота, металлургию, в развитие банковского дела и текстильную промышленность.

Развал финансовой системы тяжело отразился на экономическом положении населения вследствие роста цен на предметы первой необходимости. Несмотря на отток мужского населения в армию, наблюдался рост безработицы, свертывание производства в отраслях, не выпускающих военную продукцию.

Расстройство денежной системы еще больше усугубило экономический и финансовый кризис в России, тем самым приближая ее к кризису политическому.

В марте 1917 г. Временное правительство заявило, что при громадности текущих военных расходов и при вызванном войной увеличении государственного долга повышение некоторых налогов неизбежно. Им были предприняты все возможные меры к обеспечению налоговых поступлений в бюджет. Однако за первые месяцы поступления государственного поземельного налога снизились на 32 % по сравнению с поступлениями в 1916 г., с государственной недвижимости (имущества) — на 41 %, с квартирных — на 43 %, промыслового налога — на 19 %, закладных — на 11 %, наследственных и пошлин — в сумме на 16 %, выкупных платежей — на 65 %.

За время своего правления Временное правительство пять раз расширяло эмиссионное право Государственного банка. Но потребность в деньгах росла так быстро, что Россия вынуждена была обратиться к Польше, Вашингтону и Лондону с просьбой организовать там печатание дополнительных купюр денег. Бумажная денежная эмиссия привела к обесценению рубля. К этому времени покупательная способность рубля уменьшилась в

3 раза, а за 8 месяцев правления Временного правительства — в 4 раза. В ноябре 1917 г. за 1 руб. давали уже 6—7 коп. по сравнению с 1913 г. Таким образом, основным источником доходной базы бюджета стала эмиссия бумажных денег, которые не были обеспечены реальными ценностями.

В этот период Временное правительство осуществило выпуск внутреннего займа, который получил название «Займ свободы 1917 года». Однако этот заем не был поддержан населением, которое и без того влачило нищенское существование. Недаром в народе его окрестили новым налогом на бедноту.

Как показывают практика нашей страны и зарубежный опыт, существуют только два источника покрытия государственного долга, образованного вследствие выпуска внутреннего займа, — налоги и национальное богатство (земля, недра, леса, золото). Россия периодически прибегала к сокращению государственного долга через расхищение национального богатства. При этом использовалась не только довольно обычная форма — концессия, но и наихудший вариант — продажа национального достояния страны (достаточно вспомнить продажу Аляски).

Безрезультатность операции по выпуску «Займа свободы 1917 года» привела к появлению принудительных займов. Основная идея и принципы проведения были разработаны проф. Гензелем. Эту идею поддержали многие теоретики; разногласия были лишь в способах ее осуществления. Одни экономисты считали, что принудительный заем должен охватить всех плательщиков подоходного налога, для чего были разработаны шесть ставок обязательной суммы подписи на заем. Другие, в частности М.И. Туран-Барановский, считали, что принудительный заем должен распространяться не на доходы и имущество, а на свободный капитал на банковских счетах. Известный капиталист Путилов предлагал осуществить принудительный заем путем понижения ставки находящихся в обращении кредитных билетов на четверть и выдачи этой четверти в счет облигаций принудительного займа.

В своем выступлении на Государственном совещании министр финансов Н.В. Некрасов заявил: «Ни один период российской истории, ни одно царское правительство не было столь расточительным, ...ни одно правительство не было столь щедрым в своих расходах, как правительство революционной России».

И снова после провала попытки восполнить дефицит бюджета с помощью займов Временное правительство обратилось

к налогам. Одним из первых мероприятий в этом направлении был закон о введении налога на военную прибыль. Этот налог распространялся только на промышленные предприятия, выпускавшие военную продукцию, и никоим образом не ущемлял интересы банков, торговцев оружием и пр. По этому закону налогообложению подлежала только сверхприбыль, только ее прирост за 1916—1917 гг. За базу принималась прибыль в 1913 г. Однако под мощным давлением буржуазии максимальный размер составил всего 50 % получаемой сверхприбыли, а срок уплаты был перенесен на 1918 г.

Кроме того, была сделана попытка мобилизации (ограничения) прибыли предпринимателей. Этот проект распространялся на прибыль за 1917—1919 гг.

Июньский подъем революционного движения вынудил Временное правительство принять закон о единовременном налоге на доход и закон о повышении ставок обложения по подоходному налогу и налогу на сверхприбыль. Однако буржуазия вновь предприняла атаку на попытку обложить их доходы прямыми налогами. Она не возражала против увеличения косвенных налогов, поскольку эти налоги не затрагивали ее прибылей, а большая сумма ложилась на плечи трудящихся.

В сентябре 1917 г. Временное правительство решило повысить косвенные налоги через установление новых, применяемых в виде монополий. Там, где это невозможно было осуществить, следовало повысить акцизные сборы. Так, 1 ноября 1917 г. в России была введена сахарная монополия. К этому времени уже существовали табачная, спичечная и махорочная монополии. Были подготовлены материалы по повышению акцизов на нефтепродукты, на плодово-ягодные и виноградные вина, дрожжи и папиросную бумагу. Были разработаны новые ставки оплаты электроэнергии, ставки на сахарин и чай. Общее повышение налогов должно было дать казне дополнительно около 2,5 млрд руб. (табл. 1.1).

К этому времени основные заимодатели России — Франция и Англия — отказали ей в финансовой помощи, чтобы заставить ее продолжить войну.

Впервые сумма внешнего долга России официально была просчитана к Генуэзской конференции в 1922 г. Советский Союз признал долги России и, в частности, внешний долг, который составил 18 496 млрд руб., в том числе без процентов по долгам — 14 918 млрд руб. Из этой суммы ценные бумаги, находившиеся у частных лиц, акционерных компаний и банков,

Таблица 1.1

Результаты повышения налогов

Продукты	Налоги, млн руб.		Превышение, млн руб.
	в 1916 г.	ожидаемое к 1917 г.	
Сахар свекловичный	200,8	1330,0	1129,2
Чай	115,5	740,0	624,5
Табак	164,5	457,1	292,6
Нефтепродукты	78,8	282,8	204,0
Спички	35,5	207,9	172,4
Кофе (в виде пошлины)	7,4	65,0	57,6
Дрожжи	13,2	30,0	16,8
Виноградные вина	9,4	20,4	11,0
Итого			2508,1

страховых компаний, составляли 6385 млн руб. Однако наиболее достоверной, по мнению Б.М. Сабанти [4], является сумма государственного долга к моменту Октябрьской революции в следующих размерах:

- долгосрочные займы — 21 608 млрд руб.;
- краткосрочные:
  иностранные — 8 956 млрд руб.;
  внутренние — 5 650 млрд руб.

Итак, накануне Октябрьской революции государственный долг составлял примерно 40 млрд руб., из них на внешний долг приходилось около 15 млрд руб., а на капитальную сумму внешнего долга — 11 423,5 млн руб.

Еще сравнительно недавно в нашем обществе господствовало мнение, что налоги со временем должны будут отмереть. Считалось также, что невысокий уровень налогов на личные доходы физических лиц поддерживается чрезвычайно низкой оплатой труда всех категорий работающих. Юридические же лица в бывшем СССР не являлись собственниками, поэтому вся свободная прибыль изымалась для перераспределения по усмотрению государственных чиновников министерств и ведомств.

1.3. Российское налоговое право

Развитие рыночных отношений в Российской Федерации сопровождается повышением роли права как инструмента государственного управления экономикой. Однако право может

успешно выполнять регулирующую функцию лишь при условии строгого соблюдения его требований во всех сферах деятельности государства, в том числе налоговой.

Налоговая деятельность государства направлена на обеспечение формирования государственных доходов за счет налогоплательщика, поскольку основными источниками пополнения госбюджета являются налоги, пошлины и другие обязательные платежи. Поэтому налоговое законодательство закрепило значительное число обязательных платежей, взимаемых с юридических и физических лиц.

Известно, что правовое регулирование отношений в сфере налогообложения остается важнейшим направлением деятельности любого государства, однако, как свидетельствует практика, эта деятельность сопряжена с многими проблемами.

Одной из таких проблем является понятие собственности в юридическом смысле, поскольку при налогообложении происходит процесс изъятия у налогоплательщиков части их доходов в государственную казну и казну органов местной власти. Фактически идет перераспределение части имущества, принадлежащего налогоплательщику на праве частной собственности, в пользу органов государственной власти (государства). Таким образом, проблемы налогообложения порождаются отсутствием согласованных интересов между государством и налогоплательщиком. Надо сказать, что проблемы такого свойства существовали и раньше.

При изучении налогового права особый интерес вызывают Законы древневавилонского царя Хаммурапи, поскольку они «представляют собой крупнейший памятник права древности, правовой мысли»[1]. Законы царя Хаммурапи, по мнению многих ученых, были изложены по определенной системе и включали статьи о суде, собственности, податях и пр. Подати были первыми обязательными платежами, которые юридически закрепились в этих законах. Подати представляли собой, выражаясь современным языком, налог с имущества и уплачивались в натуральной форме (зерном, скотом, изделиями ремесленников и др.) и в денежной форме. Размер их составлял 10 % (десятину) от всего имущества.

---

[1] *Yoron C.H.* Hammurapi's code, 1957.

Стабильность поступлений податей обеспечивалась закрепленными в Законах Хаммурапи статьями, которые способствовали защите интересов плательщиков. Так, несколько статей Законов содержали положения, которые обеспечивали охрану землевладельцев от необоснованных требований ростовщиков, так как свободные участки земли собственник мог сдать в аренду в случае неурожая или стихийных бедствий. Кроме того, статьи этих Законов предусматривали ответственность за повреждение оросительной системы, имеющей важное значение для земледелия, а следовательно, и для свободных землевладельцев — плательщиков податей.

Законы царя Хаммурапи впервые юридически закрепили:

а) два вида податей (налогов) — централизованные, которые собирались в царскую казну, и местные подати, собираемые в казну местной знати;

б) субъекты податей;

в) объекты податей;

г) порядок сбора;

д) меры по защите стабильности сбора податей.

Впервые о налоговых льготах мы узнаем из Свода Законов Ману — древнеиндийских законов. Так, брахманы, т.е. лица высшей касты — сословия, были освобождены от уплаты налогов (податей и пошлин). Кроме них в соответствии со Сводом не платили налоги и знатоки Веды, т.е. лица, знающие (ведающие) Законы Ману. Свод Законов Ману юридически закрепил размеры податей в зависимости от имущественного и иного положения плательщиков, установил льготы по податям и расширил круг плательщиков податей (налогов) — налоги стали индивидуальными и коллективными.

Еще одним памятником налогового права являются древнеримские Законы XII таблиц, которые закрепили определенные виды обязательных платежей, а именно: пошлины, налоги провинций, подати, косвенные налоги. Поскольку пошлины взимались с иностранных купцов, они получили название таможенных пошлин. Пошлины платили и граждане Древнего Рима и провинций за передвижение по дорогам, такие пошлины стали называться подорожными. А косвенные налоги включали: налог на наследство с граждан (5 % стоимости наследства); налог с аукционных продаж (1 % суммы продажи); налог с продажи рабов (4 % продажной суммы).

Как видно из приведенного, налоговая деятельность различных государств, в том числе Российского, была и есть одной

из важнейших функций управления обществом. Налоговые законы и подзаконные нормативные акты включают не только правовые нормы, закрепляющие права, обязанности и ответственность участников налоговых правоотношений, но и соответствующие термины.

«Совокупность правовых норм, регулирующих на началах властного подчинения имущественные отношения физических и юридических лиц в налоговой сфере Российского государства, определяют налоговое право России» [6].

Самостоятельность налогового законодательства подтверждается действующими нормативно-правовыми актами. Основным правовым Законом России является Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Из статей 1—4 Закона следует, что налоговое законодательство не зависит от других видов законодательства, в том числе бюджетного. Это подтверждается и рядом статей Конституции РФ.

В юридической литературе нет единого мнения по вопросу: следует ли считать налоговое законодательство самостоятельной отраслью законодательства или относить его к праву.

Однако многие ученые полагают, что налоговое право следует относить к подотрасли финансового права, хотя налоговое законодательство является автономным (самостоятельным) и не зависит от бюджетного законодательства.

Итак, приведем некоторые понятия.

Предмет налогового права. Предметом налогового права являются имущественные отношения, которые возникают между налогоплательщиками и государственными налоговыми органами. Сущность этих отношений проявляется в том, что в соответствии с налоговым законодательством у налогоплательщика изымается в государственный бюджет определенная часть имущества в денежной форме.

Метод налогового права. Специфические способы, с помощью которых нормы налогового права регулируют поведение участников налоговых правоотношений, называют методами налогового права. Конкретные налоговые отношения строятся как отношения власти и подчинения по изъятию части доходов у юридических и физических лиц (налогоплательщиков) для обеспечения государственного бюджета.

Налоговые правоотношения — это общественные отношения, регулируемые нормами налогового права. В результате между участниками устанавливается правовая связь в виде закрепления за ними субъективных налоговых прав и обязанно-

стей. Налоговые правоотношения имеют структуру, субъект, объект, содержание.

Субъекты налоговых правоотношений — налогоплательщики (юридические и физические лица), государственные налоговые инспекции, налоговые представители (налоговые агенты), органы Государственного таможенного комитета РФ, налоговая полиция.

Объектом налоговых правоотношений является недвижимое и движимое имущество (материальные и нематериальные объекты).

Содержание налоговых правоотношений составляют субъективные права и субъективные обязанности их участников. Это означает, что конкретный налогоплательщик и конкретная государственная налоговая инспекция осуществляют свои права и исполняют свои обязанности в соответствии с налоговым законодательством.

В основу правового построения налоговой системы в Российской Федерации положены определенные принципы. Их несколько.

Правовой принцип — это руководящее начало, закрепленное в законе или подзаконном нормативном акте.

Правовые принципы отражают объективные закономерности развития рыночных отношений, обусловлены ими. В них в юридической форме преломляются и конкретизируются экономические и политические закономерности развития Российского государства.

Принцип законности — обязательное (неуклонное) исполнение требований законов и основанных на них подзаконных актов органами государственной власти и управления, органами самоуправления, должностными лицами, гражданами и их объединениями. Законность — это обязательное исполнение требований законодательства всеми субъектами права.

Принцип отрицания обратной силы закона — вновь принятый закон не распространяется на отношения, возникшие до его принятия, а потому размер налоговых платежей необходимо исчислять в соответствии с нормативным актом, который вновь принят.

Принцип однократности налогообложения — один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения.

Принцип льготности налогообложения — налоговые законы должны иметь правовые нормы, закрепляющие (устанавли-