

Федеральное агентство по образованию
Байкальский государственный университет экономики и права

С.К. Содномова

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Учебное пособие

Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение»

Иркутск
Издательство БГУЭП
2008

УДК 336.2 (075.8)
ББК 67.99(2)2я7
С 57

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензенты зам. руководителя УФНС по Иркутской
области и УОБАО Е.В. Журавлева
д-р экон. наук, проф. И.Ю. Сольская
канд. экон. наук, доц. О.И. Русакова

Содномова С.К.

С 57 Теория и история налогообложения: учеб. пособие
/ С.К. Содномова. — Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. —
148 с.

ISBN 978-5-7253-1695-7

Даны основы теории и истории налогообложения, раскрыты экономическая сущность и функции налогов, содержание и принципы налогообложения, приведена подробная классификация налогов, проанализированы направления, типы налоговой политики с учетом основных положений различных экономических теорий, поэтапно рассмотрены существовавшие системы налогообложения, начиная с Древней Руси и до настоящего времени.

Предназначено для студентов экономических вузов всех форм обучения, аспирантов, преподавателей и широкого круга читателей, интересующихся проблемами налогообложения.

ББК 67.99(2)2я7

ISBN 978-5-7253-1695-7

© Содномова С.К., 2008
© Издательство БГУЭП, 2008

ОГЛАВЛЕНИЕ

<i>Введение</i>	4
<i>Раздел 1. Теория налогообложения</i>	5
Глава 1. Сущность и функции налогов и сборов	5
Глава 2. Принципы налогообложения.....	13
Глава 3. Основы построения налогов и сборов.....	22
Глава 4. Налоговая система государства	37
Глава 5. Налоговая политика государства.....	51
<i>Раздел 2. История налогообложения в России</i>	62
Глава 6. Подати и сборы Древнерусского государства в IX–XV вв.	62
Глава 7. Подати и сборы России в XV–XVI вв.	66
Глава 8. Подати и сборы России в XVII в.	72
Глава 9. Основные преобразования в области налогов и сборов в XVIII в.	82
Глава 10. Налоги Российской империи (XIX–начало XX в.)	93
Глава 11. Развитие налоговой системы СССР	100
Глава 12. Налоговая система Российской Федерации в современных условиях	113
<i>Краткий словарь терминов</i>	120
<i>Список использованной и рекомендуемой литературы</i>	133
<i>Приложения</i>	137

ВВЕДЕНИЕ

Становление современной налоговой системы России происходило в достаточно сложных и нестабильных условиях. Необходимость быстрого и коренного изменения действовавшей налоговой системы была обусловлена изменением экономической политики, формированием рыночных отношений в российской экономике.

Процесс организации налогообложения характеризуется двусторонностью: с одной стороны, следует создать условия для разработки эффективной налоговой системы, обеспечивающей стабильное развитие экономики государства на основе всеобщих принципов налогообложения, с другой стороны, необходимо учитывать интересы налогоплательщиков.

В связи с этим интересным и обязательным является рассмотрение эволюции налогообложения в России, поскольку без изучения вопросов исторического характера становится невозможным формирование налоговой системы, отвечающей современным требованиям.

Основная цель данной работы заключается в систематизации теоретического и практического опыта организации налогообложения и функционирования налоговой системы России с древнейших времен и до наших дней.

Первый раздел учебного пособия содержит теоретические основы налогообложения и налоговой политики. В нем раскрыты экономическая сущность и функции налогов, содержание и принципы налогообложения, приведена подробная классификация налогов; также рассмотрены направления, типы налоговой политики с учетом основных положений различных экономических теорий.

Во втором разделе данного пособия проведен экскурс в историю налогообложения России — поэтапно описаны существовавшие системы налогообложения, начиная с Древней Руси и до настоящего времени.

Учебное пособие предназначено для студентов экономических специальностей и всех, кого интересуют вопросы теоретического и исторического наследия в области налогообложения.

Раздел 1. ТЕОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 1. Сущность и функции налогов и сборов

Появление налогов связано с возникновением института государства. В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения своих функций по удовлетворению общественных потребностей ему необходима определенная сумма денежных средств, которые аккумулируются в основном посредством налогов. «В налогах воплощено экономически выраженное существование государства», — писал К. Маркс.

Основными предпосылками возникновения налогов выступают:

- появление частной собственности и, как следствие, расслоение общества на имущих и неимущих, которое со временем усиливается;
- централизация власти, произошедшая вследствие желания собственников сохранить материальное богатство путем усиления своей власти над неимущими;
- создание на основе централизации первых государственных образований.

Взаимосвязь государства и налогов объективна и доказывается тем, что, с одной стороны, по мере развития общества и государства происходят изменения в самом налогообложении; с другой стороны, с тех пор как существует государство, налоги оказывают влияние на общественное развитие.

Сущность налогов на различных этапах эволюции общества остается неизменной, в то время как направления их действия, формы и методы взимания могут изменяться в зависимости от условий экономического развития государства.

Налоги представляют собой часть стоимости национального дохода в денежной форме, которая принудительно отчуждается и присваивается государством. Этот процесс характеризуется односторонним движением стоимости без эквивалентного обмена.

Государство с помощью налогов участвует в процессе перераспределения новой стоимости, т.е. налоги — это результат распределения, который может быть продуктом труда (а может и не быть таковым).

Налоги выступают своеобразной экономической категорией с устойчивыми внутренними свойствами, закономерностями развития и отличительными формами проявления.

Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами. Эти отношения имеют специфическое общественное назначение, заключающееся в мобилизации денежных средств в распоряжение государства.

С юридической точки зрения наиболее полное определение налога содержится в ст. 8 ч. 1 Налогового кодекса РФ, согласно которой *налог* — это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц, в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Выделяют несколько признаков налога, позволяющих отличить его от других категорий.

Первый признак — императивно-обязательный характер налога, т.е. безусловная необходимость его уплаты при наличии объекта налогообложения. Особенностью налога является то, что он устанавливается и взимается государством в силу права верховенства, властных полномочий через систему законодательно-правовых актов. В ст. 57 Конституции РФ записано, что каждый гражданин обязан уплачивать установленные законом налоги.

Обязательность налога обеспечивается через систему органов, осуществляющих налоговый контроль, и систему средств принуждения и санкций. Это свидетельствует о том, что уплата налогов носит принудительный характер.

Второй признак — индивидуальная безвозмездность и эквивалентность платежа. После уплаты налога налогоплательщик не получает права требовать от государства предоставления каких-либо благ. Конечно, государство предоставляет блага в виде осуществления правосудия, охраны собственности, защиты от внешних посягательств и т.д. Однако факт эквивалентного предоставления налогоплательщику благ, продукции, прав, документов взамен уплачиваемой суммы налога отсутствует.

Третий признак — изъятие части собственности. Никакая государственная деятельность невозможна при отсутствии отдельных производителей материальных, культурных и духовных

благ и ценностей. Последние обеспечивают материальную основу существования самого государства как особого хозяйствующего субъекта. Конкретной формой материального обеспечения государства являются налоги.

Четвертый признак — односторонний характер движения денежных средств. Денежные средства в виде налогов совершают движение от налогоплательщика к государству.

Пятый признак — налоги направляются на финансирование деятельности государства или муниципальных образований. Они носят публичный характер. Посредством процедуры принятия бюджета определяются направления расходования мобилизованных денежных средств, в том числе в виде налогов.

Шестой признак — денежная форма уплаты. Развитие производства и торговли, усложнение хозяйственной жизни, расширение функций государства объективно обусловили необходимость перехода от натуральных повинностей и податей к денежной форме взимания налогов как к наиболее универсальной форме осуществления перераспределительных отношений.

По своему содержанию на макроэкономическом уровне налог является долей произведенного государством валового внутреннего продукта, перераспределяемой с целью реализации функций государства. На микроуровне налог представляет собой изъятие части продукта, дохода субъектом хозяйствования, причем это изъятие принудительное и безэквивалентное.

Помимо налога существуют такие платежи, как сбор и пошлина.

Сбор — это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Пошлина — платеж, осуществляемый физическими и юридическими лицами при обращении в государственные органы с целью совершения в отношении этих лиц юридически значимых действий и выдачи документов.

Государственная пошлина подразделяется:

– на таможенно-пограничную пошлину (платеж, взимаемый таможенными органами с плательщика при пересечении товаром (продукцией) таможенной границы государства);

– внутригосударственную (денежная плата, взимаемая с физических и юридических лиц за совершение действий, имеющих юридическое значение).

Термины «налог», «сбор», «пошлина» являются синонимами, поскольку имеют одно и то же назначение, однако между ними существуют некоторые различия:

– безвозмездность: налог уплачивается плательщиком без какого-либо встречного удовлетворения, сборы и пошлины взимаются за оказание установленных законом услуг или предоставление определенного права и предназначены для покрытия затрат государства на осуществление тех или иных действий, функций;

– обязательность уплаты: налог уплачивается налогоплательщиком в обязательном порядке при наличии у него объекта обложения, сборы и пошлины взимаются только с тех, кто вступает в отношения с соответствующим органом или учреждением с целью получения необходимых им услуг.

Социально-экономическая сущность, внутреннее содержание налогов проявляются через их функции. Взгляды экономистов, придерживающихся той или иной концепции в этой области, претерпели существенную эволюцию.

В настоящее время преобладает мнение о двух функциях налогов — фискальной и регулирующей.

История развития вопроса о функциях налога берет начало с индивидуалистической теории налога А. Смита и Д. Рикардо, согласно которой роль налогов ограничена лишь фискальной функцией. Идея Смита о невмешательстве государства в экономику допускает использование налогов в отдельных случаях для развития производства. Позиция Рикардо по этому вопросу более категорична и заключается в рассмотрении налогов как некоего зла, используемого государством исключительно в финансовых целях. Современные сторонники идеи Смита и Рикардо о выполнении налогами только фискальной функции — Б.М. Сабанти и И.В. Горский. Б.М. Сабанти считает, что, кроме фискальной, других функций у налога нет. Те функции, которые выделяются в качестве самостоятельных другими авторами, представляют собой функции государства, а не самих налогов.

Фискальная функция является основной, вытекающей из самой природы налогов. Она характерна для всех государств во все периоды их существования. С ее помощью образуются госу-

дарственные денежные фонды и создаются материальные условия для существования и функционирования общества.

По мере развития экономики значение фискальной функции возрастает, поскольку большая часть доходов государств формируется за счет налогов. Об этом свидетельствует увеличение доли налогов в ВВП. Так, совокупные налоговые поступления в 1902 г. в США составили лишь 8% ВВП, а сегодня, по последним данным, они достигли 32% (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Доля налогов и других платежей в ВВП развитых стран, %

Страна	1970	1980	1999	2004
Швеция	40,2	49,4	35,5	54,2
Франция	35,1	41,7	38,9	46,3
Германия	32,9	38,0	26,3	42,9
Великобритания	37,0	35,3	34,6	33,9
Италия	26,1	30,2	38,8	42,9
Канада	31,3	31,6	19,8	36,3
Испания	16,9	24,1	26,9	35,5
США	29,2	29,5	19,5	31,8

Источники: [33]; [55].

Следует отметить, что все экономисты единодушны в том, что налоги выполняют фискальную функцию. В отношении второй функции существуют различные авторские подходы (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Различные подходы к определению количества и содержания функций налогов

Функции налогов	Автор
Фискальная	А. Смит, Д. Рикардо, Б.М. Сабанти, И.В. Горский
Фискальная Экономическая	Ф. Нитти, Л.П. Окунева
Фискальная Распределительная	В.Г. Князев
Фискальная Регулирующая	К.И. Родбертус, Т.Ф. Юткина, А.П. Кириченко
Формирование государственных централизованных фондов государства Контрольная	М.В. Романовский, Е.С. Вылкова

Продолжение табл. 1.2

Функции налогов	Автор
Фискальная Экономическая. В ее рамках выделяются следующие подфункции: – регулирующая; – распределительная; – стимулирующая; – социальная; – воспроизводственная Контрольная	Д.Г. Черник, Л.П. Павлова
Обременительная ¹ Казначейская (фискальная) Аналитическая	М.Ю. Березин
Обеспечение государственных расходов (фискальная) Выравнивание доходов групп населения (социальная) Регулирование экономики (регулирующая)	В.В. Глухов, И.В. Дольдэ
Фискальная Регулирующая Стимулирующая	С.В. Барулин
Фискальная Социальная Регулирующая Контрольная	Е.Н. Евстигнеев
Фискальная Регулирующая Стабилизирующая Интегрирующая	Г.С. Карпов
Фискальная Распределительная, или социальная Регулирующая. В ее рамках выделяются следующие подфункции: – стимулирующая; – дестимулирующая; – подфункция воспроизводственного назначения Контрольная Поощрительная	А.В. Брызгалин, Н.В. Миляков

¹ М.Ю. Березин первым выделил обременительную функцию ввиду того, что именно эта функция «...рождается внутри механизма исчисления налога, т.е. в структуре самого налога», при расчете налогоплательщиком суммы налога и определении соотношения уплачиваемой налоговой суммы с остающимися в его распоряжении доходами, а фискальная функция возникает, когда уплаченный налогоплательщиком налог поступает в бюджет, т.е. из характера направленности налоговых поступлений в бюджет.

Функции налогов	Автор
Фискальная Распределительная Регулирующая Контрольная Социальная	В.Л. Салин

Выполняя регулирующую функцию, налоги выступают как активный инструмент перераспределительных отношений. С одной стороны, регулирующая функция проявляется в поддержании предприятий и отраслей, имеющих важное значение для экономики страны, путем предоставления им налоговых льгот, с другой — в давлении на те категории налогоплательщиков, деятельность которых по тем или иным причинам государство считает возможным или необходимым дестимулировать.

Предпосылки к выделению регулирующей функции как отдельной функции налогов создал К.И. Родбертус: «Для государства важен не только количественный рост производства и накопления, но и экономическое, материальное содержание этой деятельности, т.е. что производится, где, на каких условиях и т.п. Поэтому, наряду со стимулированием деятельности хозяйствующих лиц, государство должно одновременно взять на себя регулирование их деятельности».

Регулирование может распространяться на определенные виды хозяйственной деятельности (скажем, отрасли экономики), типы хозяйственников (государство, бизнес, население), этапы воспроизводственного цикла (например, инвестиции).

Регулирующая функция используется и для выравнивания уровня развития регионов страны, стимулирования ускоренного роста в экономически слаборазвитых районах путем частичного или полного освобождения от уплаты налогов находящихся там предприятий, предоставления им различных льгот.

Эта функция неотделима от фискальной и находится с ней в тесной взаимосвязи. Возросшее фискальное значение налоговых доходов создает условия для более широкого и углубленного воздействия на экономические процессы. В то же время регулирование производства, направленное на ускорение темпов экономического роста, повышает его доходность и в известной мере расширяет базу фискальной функции. Следовательно, фискальная и регулирующая функции налогов взаимосвязаны, взаимообусловлены.

Внутреннее единство функций не исключает и противоречия между ними. Каждая функция отражает определенную сторону налоговых отношений, которая противостоит друг другу. В фискальной функции отражается отношение налогоплательщика к государству, в регулирующей — государства к налогоплательщику. В фискальной функции заложено противоречие между необходимостью постоянного и все большего расширения доходной базы государства и ограниченными возможностями членов общества обеспечить такое увеличение.

Противоречие регулирующей функции состоит в том, что реальная потребность в государственном вмешательстве в процесс производства наталкивается на узкую экономическую базу, определяемую производственными отношениями и частной собственностью на капитал. Именно частная собственность исключает возможность регулирования всего общественного производства из единого центра.

Несмотря на многообразие авторских подходов к количеству и содержанию функций налогов, все они в конечном итоге сводятся к тому, что налоги выполняют две основные функции — фискальную и регулирующую. Последняя проявляется в регулировании экономических процессов с помощью налогов.



Контрольные вопросы

- ❶ Налог, сбор, пошлина: признаки сходства и различия. Дайте определение каждому из названных экономических понятий.
- ❷ «Появление налогов связано с...» Продолжите мысль.
- ❸ Назовите признаки налога. Что означает каждый из них?
- ❹ Какие функции выполняют налоги? Перечислите функции налогов, определяемые различными авторами. Раскройте содержание каждой из них.



Темы для обсуждения

- ❶ Налоги в современных экономических отношениях.
- ❷ «Налоги — признак не рабства, а свободы» (А. Смит).
- ❸ Роль налогов в формировании доходов государства.
- ❹ Развитие научных взглядов на функции налогов.

Глава 2. Принципы налогообложения

В настоящее время процесс налогообложения невозможно представить без соблюдения определенных правил, в соответствии с которыми он должен протекать. До XVIII в. финансовая наука была не в состоянии ответить на вопросы, что облагать и каковы принципы обложения, поэтому государство взимало налоги произвольно, руководствуясь лишь потребностями казны. Превращение налогов в главный источник государственных доходов создало возможность и поставило задачу исследования природы налогов, в том числе источников и принципов обложения.

Впервые принципы налогообложения, получившие известность как «максимы (основы) налогообложения» и ставшие впоследствии классическими, сформулировал Адам Смит в научном труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776).

«...Первый закон. Подданные всякого государства обязаны принимать участие в поддержании правительства, каждый по мере своих средств, то есть в размерах доходов, получаемых ими под покровительством государства...» *Принцип справедливости* (всеобщности, равномерности) утверждает, что каждый гражданин должен платить налоги соразмерно с его доходами.

«...Второй закон. Подать или часть налога, уплачиваемая каждым подданным, должна быть определена, а не произвольна. Время ее уплаты, способ взимания и количество взноса должны быть точно и строго определены как для лица, платящего налог, так и для всего общества...» *Принцип определенности* означает, что сумма, способ и время платежа должны быть заранее точно известны налогоплательщику.

«...Третий закон. Каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие представляют наиболее удобств для плательщика...» *Принцип удобства* предполагает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика. Система и процедура выплаты налогов должны быть понятными и удобными для налогоплательщиков.

«...Четвертый закон. Налог должен взиматься таким образом, чтобы он извлекал из народа как можно менее денег, сверх того, что поступает в государственное казначейство, и в то же самое время чтобы собранные деньги оставались возможно малое время в руках сборщиков...» *Принцип экономии* заключается в

сокращении издержек на взимание налога, в рационализации системы налогообложения.

Заслуга Смита состоит не в открытии этих принципов, а в точной их формулировке и обосновании. «Равномерности обложения, точного определения налогов законом, удобства для плательщика, возможно меньших расходов взимания, прибавляя к этому, что налоги не должны чрезмерно обременять подданных, не должны задерживать роста населения, торговли и промыслов, не должны наказывать за успехи в области промышленности» — этого требовали экономисты О. Мирабо (1761), Ф. Юсти (1766) и П. Верри (1771).

В России принципы Смита поддерживал и пропагандировал Николай Иванович Тургенев (1789–1871). Дополняя первый принцип Смита, он писал *о равном распределении налогов*: «Налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности, пожертвования каждого на общую пользу должны соответствовать его доходу». Н.И. Тургенев считал крайне несправедливым освобождение от налогообложения целых классов (духовенства и дворянства). На основании этого он сделал важный вывод-предостережение, сославшись на Французскую революцию: «...от неравного разделения податей между гражданами рождается ненависть одного класса народа к другому, отчего происходит ненависть к правительству», и рекомендовал правительству уменьшать тяжесть налогов для простого народа насколько это возможно.

Говоря об определенности налога, Н.И. Тургенев конкретизировал второй принцип — *принцип определенности*: «Количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей». Неопределенность налога и времени платежа заставляет плательщика «иметь всегда в готовности известную часть капиталов», чем наносится ущерб и ему, и обществу. Для уменьшения затрат на взимание налогов, полагал он, надо сократить «великое число чиновников, жалованье которых может заключать в себе важную часть дохода от налога».

Третье правило — *собираание налогов в удобнейшее время*. Для выполнения своих функций государству требуются средства, которые не всегда могут быть у плательщика. Соблюдение этого правила в некоторой степени облегчает налоговое бремя для платящего: «...он платит в то время, когда важная часть дохода находится в его руках», тогда как «если хлеб не убран или

не продан, то надо или брать кредит и платить процент, или продавать хлеб за бесценок. И то, и другое приводит к убытку».

Дешевое соби́рание налогов — четвертое правило налогообложения. Издержки на содержание налоговой службы, полагал Н.И. Тургенев, должны быть минимальны. Анализируя негативные факты, имевшие место в различных странах, он отмечал, что для сбора налогов набирают «великое число чиновников, жалование коих может заключать в себе важную часть дохода от налога». Так, в одной из провинций Франции сумма поступившего в бюджет налога оказалась меньше затрат на его сбор.

Другой русский экономист, Иван Иванович Янжул (1846–1914), дополнил принципы, выделенные Смитом, пятым принципом, суть которого заключается в том, что «государство не должно вводить налогов, противных предписаниям нравственного, морального кодекса (налогов на евреев, раскольников, проституток и т.п.)».

Также принципы налогообложения развивал немецкий экономист Адольф Вагнер (1835–1917). Исходя из теории коллективных потребностей, он предложил девять основных правил обложения, разделив их на четыре группы:

- финансовые правила — достаточность и эластичность обложения;
- общеэкономические правила — выбор объектов обложения и правильное сочетание форм налогообложения, видов налогов;
- этические правила — всеобщность и справедливость налогообложения;
- административно-технические правила — определенность налога, удобство его уплаты, снижение затрат на взимание налога.

Смит видел в налогах источник покрытия непроизводительных затрат государства и потому поддерживал права налогоплательщиков, считая, что «государство как можно меньше должно вмешиваться в деятельность частных лиц, ибо оно не в состоянии изменить естественных законов, на которых зиждется эта деятельность. Если же государство и в состоянии это сделать, то такая мера послужит только ко вреду как отдельных лиц, так и всего общества в целом». Особенность взглядов Вагнера заключается в приоритете интересов государства и возможности повышения размера налоговых платежей соответственно росту потребностей в государственных расходах. В своих принципах Вагнер «приводит то соображение, что общественно-хозяйс-

твенная система настолько необходима для людей, что доставление необходимых средств для нее должно быть поставлено на первом плане, и принципы справедливости проводятся лишь постольку, поскольку это позволяют финансовые принципы».

Принцип Ф. Нитти, который мы встречаем в его «Основных началах финансовой науки», состоящий в том, что «налоги не должны мешать развитию производства», представляется актуальным и сегодня, «...поэтому, когда известный налог по какой-либо причине тормозит производство, он должен быть признан вредным. Может показаться, что каждый налог имеет такое действие, хотя бы в слабой степени. В самом деле, налог всегда уменьшает сбережения граждан. Изложенный принцип понимается в более узком смысле: не следует никогда вводить налогов, тормозящих производство или ослабляющих дух инициативы или побудительные стимулы к труду и торгово-промышленной деятельности».

В современной науке широкое распространение получила классификация принципов налогообложения, предложенная в 1970 г. немецким ученым Ф. Ноймарком, который выделил четыре группы принципов налогообложения: фискально-бюджетные, этические, политико-экономические и организационно-правовые.

К фискально-бюджетным принципам относятся принцип достаточности налоговых доходов и принцип способности налоговых поступлений к увеличению. Эти принципы означают, что налоговая система должна быть в состоянии финансировать политически определяемые расходы, что требует, в случае необходимости, изменения налогового законодательства в зависимости от долговременных или кратковременных потребностей.

Центральное место среди этических принципов занимает постулат о справедливости налогообложения. Он заключается в обеспечении всеобщности, соразмерности и пропорциональности налогообложения:

- принцип всеобщности предполагает, что налогообложение всех лиц по их экономическому потенциалу происходит вне зависимости от их общественного положения;
- принцип соразмерности подразумевает, что лица, находящиеся в одинаковых или однородных налоговых условиях, облагаются одинаково, а лица, находящиеся в неодинаковых условиях, — дифференцированно;
- принцип пропорциональности означает, что распределение индивидуального налогового бремени должно происходить

в соответствии с индивидуальным экономическим потенциалом налогоплательщика.

Для обеспечения справедливости также необходимо перераспределение дохода и имущества с помощью налогов. Данный перераспределительный принцип требует уменьшения дифференциации экономического потенциала после налогообложения.

Политико-экономические принципы состоят в следующем:

- принцип активной налоговой гибкости предполагает, что налоговая система должна приспосабливаться к актуальным политико-стабилизационным требованиям для обеспечения антициклической налоговой политики;

- принцип пассивной налоговой гибкости подразумевает такую налоговую систему, которая благодаря автоматической антициклической реакции на колебания спроса способствует стабилизации всего экономического спроса;

- согласно принципу налоговой нейтральности, налоги не должны вести к нарушению конкуренции как внутри страны, так и за ее пределами.

Организационно-правовые принципы заключаются в следующем:

- принцип наглядности налогообложения означает, что налоговое законодательство должно быть сформулировано таким образом, чтобы оно было понятным и ясным всем налогоплательщикам;

- принцип непротиворечивости налогообложения предполагает ясную, непротиворечивую структуру целей налогообложения и средств их достижения;

- принципы прозрачности и практичности налогообложения, а также постоянства налогового законодательства подразумевают однозначность налоговых законов, отказ от частых детальных изменений этих законов и уважение способности налогоплательщика самостоятельно исчислять налоги;

- принцип общедоступности налогов предполагает учет расходов на взимание налогов, т.е. издержек как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Развитие научной мысли в области налогообложения со времен А. Смита и А. Вагнера, несомненно, ушло вперед, но разработанные ими в XVIII–XIX вв. принципы налогообложения с учетом реалий экономической и финансовой теории и практики не утратили своего значения и по сей день. В частности, принцип справедливости (равенства) налогообложения выдвигает

гается в качестве основного при построении современных налоговых систем.

В настоящее время различают два основных аспекта данной проблемы: принцип полученных благ от государства и принцип платежеспособности.

Принцип полученных благ, или *принцип вертикальной справедливости*, перекликается с теорией, исходя из которой налог представляет собой плату за государственные услуги. Согласно данному подходу к принципу справедливости, уплачиваемые налоги соответствуют тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства, т.е. налогоплательщику возвращается часть уплаченных налогов путем выплат из бюджета, различного рода компенсаций, трансфертов, финансирования сфер образования, здравоохранения и других социальных затрат. Таким образом, имеет место связь указанного подхода со структурой расходов бюджета. В то же время данный принцип утверждает, что юридические и физические лица, получающие больше от государства тех или иных благ, должны больше платить в виде налогов. «...Некоторые люди по положению платят более высокие налоги, чем другие, и они должны делать это». Некоторая часть общественных благ финансируется главным образом на основе налогообложения благ. Тем не менее, когда требуется точное и широкомасштабное применение принципа налогообложения благ, сразу же возникают трудности.

Во-первых, очень сложно оценить выгоды, которые получают отдельные хозяйствующие субъекты или домохозяйства от системы национальной безопасности, системы образования, от службы охраны порядка и т.д. Во-вторых, применение этого принципа повлекло бы отказ от многих социальных программ, что неминуемо привело бы к проблемам социального характера.

Насколько справедлив данный принцип, зависит от того, на что тратятся государственные средства, полученные через налоги. Так, общеизвестно, что пожилые люди, с одной стороны, имеют более низкие доходы по сравнению с молодыми трудоспособными людьми, но, с другой стороны, они чаще прибегают к услугам сфер государственного здравоохранения и социального обеспечения. Согласно принципу получения услуг от государства, пожилые люди должны платить больше налогов, так как они извлекают больше выгод из получения таких услуг.

Принцип платежеспособности, или *принцип горизонтальной справедливости*, состоит в учете способности налогопла-

тельщика платить налоги. Он предполагает, что плательщики, находящиеся в равном экономическом положении, должны выплачивать налог одинаковой величины. В основе этого принципа лежит идея о том, что сумма взимаемых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов плательщика, быть соразмерной получаемым им доходам. «...Люди, одинаковые во всех отношениях, облагаются налогом одинаково». В нашем примере в соответствии с принципом платежеспособности пожилые люди должны платить более низкие налоги.

Следование принципу платежеспособности поднимает вопрос об определении равенства в налогообложении, поскольку равенство не может достигаться путем простого сопоставления текущих доходов. Проблема заключается в том, что не выработан научный критерий, позволяющий измерить чью-либо возможность платить налоги. Несмотря на это, названные подходы сочетаются при построении мировых налоговых систем, что обеспечивает наиболее благоприятные условия для реализации принципа справедливости (равенства) налогообложения.

В настоящее время среди ученых-налоговедов нет единой точки зрения в отношении количественного состава и содержания принципов налогообложения. На рис. 2.1 приведены принципы налогообложения, определенные в разное время различными авторами.

Рассмотрим некоторые из них.

Принцип универсализации налогообложения имеет важное значение при формировании налоговой системы. Суть данного принципа можно выразить следующими требованиями:

– налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от формы собственности, отраслевой и иной принадлежности. Другими словами, не допускается установление дополнительных налогов, повышенных либо дифференцированных налоговых ставок или налоговых льгот в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы юридического лица, гражданства физического лица, а также от государства, региона происхождения имущества налогоплательщика. Налоги также не могут устанавливаться либо различно применяться исходя из политических, экономических, этнических, конфессиональных или иных подобных критериев;

– должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов вне зависимости от источника или места образования дохода или объекта налогообложения.



Рис. 2.1. Принципы налогообложения

Принцип единства подразумевает, что не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны. Недопустимо введение налогов, которые прямо или косвенно могут ограничивать свободное пере-

мещение товаров, работ, услуг или финансовых средств на территории страны или препятствовать не запрещенной законом экономической деятельности физических и юридических лиц.

Принцип гласности означает требование официального опубликования налоговых законов, других нормативных актов, затрагивающих налоговые обязанности налогоплательщика. Исходя из этого принципа, государство обязано информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, давать разъяснения и консультации о порядке исчисления и уплаты налогов.

Принцип приоритетности налогового законодательства состоит в том, что нормы, устанавливающие особый порядок налогообложения, не должны содержаться в законодательных актах, регулирующих отношения в целом и не связанных с вопросами налогообложения. Это означает, что если в неналоговом законодательстве присутствуют нормы, касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, если они соответствуют нормам, содержащимся в налоговом законодательстве.

Принципы налогообложения являются основополагающими правилами, по которым строятся отношения между государством и налогоплательщиком, поэтому принципы должны быть предельно ясными и понятными для любого участника налоговых правоотношений.



Контрольные вопросы

- ❶ Какие принципы налогообложения сформулировал А. Смит? Почему их называют классическими?
- ❷ Раскройте принципы налогообложения, предложенные А. Вагнером.
- ❸ Как Вы думаете, почему современные авторы выделяют большое количество принципов налогообложения, в то время как классики теории налогообложения сформулировали несколько принципов?
- ❹ Какие существуют подходы к рассмотрению принципа справедливости (равенства) налогообложения в настоящее время?



Темы для обсуждения

- ❶ Классические принципы А. Смита в современных условиях.

- ② Принцип справедливости (равенства) налогообложения.
- ③ Ваше мнение относительно современной системы принципов налогообложения.
- ④ Используя рис. 2.1, объясните суть принципов налогообложения, сформулированных одним из авторов (по Вашему выбору).

Глава 3. Основы построения налогов и сборов

Для установления налога необходимо определить все его элементы (рис. 3.1). Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога считается установленной.

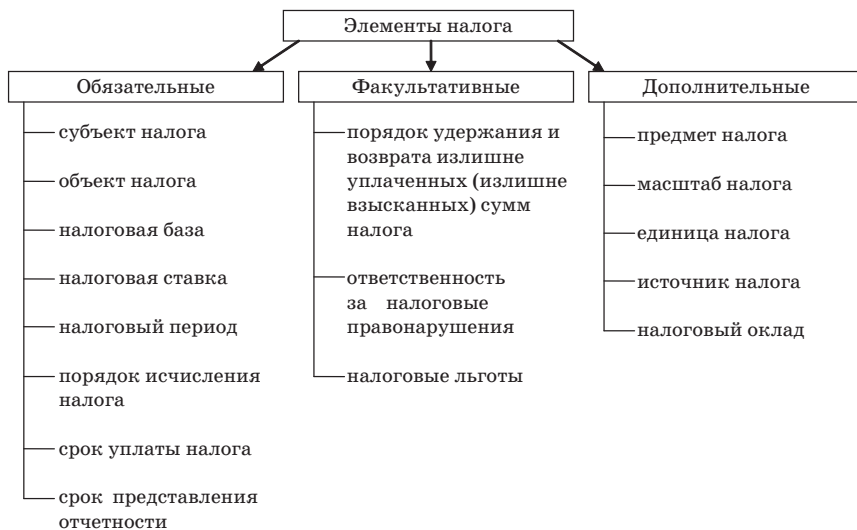


Рис. 3.1. Элементы налога

К *обязательным* элементам налога относятся:

1. *Субъект налога* (налогоплательщик) — физическое или юридическое лицо, на которое государством возложена обязанность — внесение налога в централизованные финансовые фонды государства (бюджет и внебюджетные фонды).

2. *Объект налога* — юридический факт, событие, с наличием или возникновением которого появляется обязанность по исчислению и уплате налога. Объектами налогообложения по российскому законодательству могут быть операции по реализации

товаров, работ, услуг, имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

3. *Налоговая база* представляет собой количественное выражение объекта налогообложения и определяется как его стоимостная, физическая или иная характеристика. Налоговая база может совпадать, а может не совпадать с объектом обложения.

4. *Налоговая ставка* — величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

5. *Налоговый период* — промежуток времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

6. *Порядок исчисления налога* — порядок расчета налоговой базы, применения ставок, льгот.

7. *Срок уплаты налога* — срок, до истечения которого необходимо произвести уплату налога.

8. *Срок представления отчетности* — срок, до истечения которого необходимо предоставить расчеты по исчислению налога в налоговые органы.

Эти основные (обязательные) элементы должны быть указаны в законодательном акте при установлении налога.

Кроме основных элементов, законодательством могут быть определены, и, как правило, определяются, факультативные элементы. К *факультативным* элементам налога относятся:

1. Порядок удержания и возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов.

2. Ответственность за налоговые правонарушения.

3. Налоговые льготы.

Выделяют и третью группу элементов — *дополнительные*. Дополнительные элементы в какой-либо форме должны присутствовать при установлении налога. К ним относятся:

1. *Предмет налога* — реальная вещь или нематериальное благо, с наличием которого закон связывает возникновение налогового обязательства. Предмет налогообложения обозначает признаки фактического (не юридического) характера. Предметом является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий. Объект налога — это право собственности на землю.

Необходимость разделять понятия объекта и предмета вызвана потребностью вычленив среди предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает возникновение налогового обязательства.

Для того чтобы исчислить налог, следует каким-либо образом оценить предмет налога. Для его измерения определяют масштаб налога.

2. *Масштаб налога* — это установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога. Масштаб налога определяется посредством стоимостных и физических характеристик, например мощность транспортного средства, крепость алкогольного напитка, цена реализации и т.д. Для количественного выражения налоговой базы используется понятие «единица налога».

3. *Единица налога* — это часть объекта налогообложения, на который устанавливается ставка налога, т.е. это условная единица принятого масштаба. Выбор единицы налогообложения обуславливается практическим удобством ее использования, например при уплате земельного налога — кадастровая стоимость, при налогообложении прибыли — рубль и т.д.

4. *Источник налога* — это ресурс, используемый для уплаты налога. Источник налога может совпадать или не совпадать с объектом налога. Каков бы ни был объект налогообложения, источником налогов должен быть только чистый доход (прибыль) либо капитал налогоплательщика, а применительно к хозяйственной деятельности — такие экономические показатели, как себестоимость, финансовый результат, прибыль и т.д.

5. *Налоговый оклад* — сумма, вносимая плательщиком в определенный бюджет по одному налогу.

Остановимся на некоторых элементах налога подробнее.

Субъект налога. В соответствии с законодательством субъекты налога могут быть представлены в виде налогоплательщиков и плательщиков сборов, налоговых агентов, представителей налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которые, согласно законодательству, возложена обязанность уплачивать соответственно налоги или сборы. При определенных условиях субъект налога может переложить уплату налога на другого субъекта, который и будет действительным носителем налога, или фактическим конечным плательщиком.

Носитель налога — лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге, т.е. по завершении процессов переложения налога. Это лицо уплачивает оклад налога субъекту налога, а не государству. Например, субъектами акциза (косвенного налога) являются юридические лица, производящие и реализующие подакцизный товар. Эти лица обязаны определить сумму акциза и перечислить ее в бюджет. Акциз включается в цену подакцизного товара, но не выделяется в ней. Покупатель этого товара оплачивает и акциз. Если он не перепродает товар, а потребляет его, то он не может возместить себе уплаченную сумму акциза. Поэтому покупатель (конечный потребитель) и является носителем акциза.

В налоговых правоотношениях следует отличать налогоплательщика от налогового агента и представителя налогоплательщика.

Налоговые агенты — это лица, на которых в соответствии с законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджетную систему. Например, по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) плательщиком является физическое лицо, получающее доход, налоговым агентом — работодатель, который исчисляет, удерживает и перечисляет налог в бюджет, а работнику выплачивает заработную плату, уже без НДФЛ.

Налогоплательщик имеет право представлять свои интересы через представителей, которые могут быть законными или уполномоченными.

К законным представителям относятся лица, уполномоченные представлять налогоплательщика на основании закона или учредительных документов, если налогоплательщик — организация. Это руководители, действующие на основании учредительных документов, а также внутренних организационно-распорядительных документов (приказа, положения, должностной инструкции) либо рядовые сотрудники, действующие на основании доверенности, выданной руководителем юридического лица. Если налогоплательщик — физическое лицо, то законными представителями являются лица в соответствии с гражданским законодательством — родители, усыновители, опекуны, попечители.

Уполномоченным представителем налогоплательщика может быть юридическое или физическое лицо, уполномоченное представлять интересы налогоплательщика в отношениях с налоговыми органами на основании нотариально удостоверенной

доверенности. Не могут выступать в качестве уполномоченного представителя должностные лица налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, правоохранительных органов, а также судьи.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются принципом постоянного местопребывания (резидентства), с учетом которого субъекты налогообложения делятся на резидентов и нерезидентов.

Резиденты — это лица, имеющие постоянное местопребывание в государстве. Они подлежат налогообложению по доходам, полученным как на территории постоянного местопребывания, так и за рубежом.

Нерезиденты — это лица, не имеющие постоянного местопребывания в государстве. Соответственно, налогообложению подлежат только те доходы, которые получены в данной стране.

Правила определения резидентства различны для юридических и физических лиц. Налоговыми резидентами по законодательству РФ признаются физические лица, фактически находящиеся на территории страны не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы страны для краткосрочного лечения или обучения.

Для юридических лиц резидентство определяется по месту регистрации, хотя могут быть использованы и другие признаки.

Объект налога. Объектом налога выступает предмет или право, с наличием которого связано налоговое обязательство и качества которого определяют величину (сумму) налога. Объектами налога являются отдельные виды имущества, прибыль, доход, оборот товаров (услуг), право пользования и т.д.

Налоговая база. Для правильности расчета и своевременности поступления налогов в бюджет важное значение имеет момент возникновения налогового обязательства.

На практике применяются два метода формирования налоговой базы:

- метод начислений, или метод по отгрузке;
- кассовый метод, или метод по оплате.

При использовании метода начислений доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика независимо от момента получения оплаты, а расходом признаются все появившиеся в период возникновения дохода обязательства.

При использовании кассового метода в доход включаются все реально полученные суммы, а в расход — только произведенные по возникшим обязательствам выплаты.

Существуют различные способы определения налоговой базы:

- прямой способ заключается в том, что база рассчитывается на основе реальных и документально подтвержденных показателей налогоплательщика. Для этого необходимо ведение учета. Основой, как правило, является бухгалтерский учет. В случае установления законодательством ограничений, касающихся как перечня расходов, так и их размеров, возникает необходимость ведения налогового учета. Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для целей налогообложения;

- косвенный способ (расчет по аналогии) состоит в том, что налоговая база определяется расчетным путем на основании данных по аналогичным налогоплательщикам;

- условный (презумптивный) способ предполагает, что налоговая база рассчитывается на основе применения вторичных признаков условной суммы дохода. Так, доход лица может определяться исходя из средней суммы произведенных расходов;

- паушальный способ (разновидность условного способа) подразумевает, что налоговая база рассчитывается исходя из вторичных признаков условной суммы налога. Например, в Лихтенштейне налог для пенсионеров составляет 12% суммы их расходов на проживание.

В ст. 54 Налогового кодекса РФ отражены принципы разрешения общих вопросов определения налоговой базы. Согласно положениям этой статьи:

- организации-налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением;

- индивидуальные предприниматели используют для этих целей данные учета доходов и расходов и хозяйственных операций;

- физические лица-налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе получаемых от организаций сведений об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов.

Ставки налогов. Налоговая ставка представляет собой основной элемент налога, без которого налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными.

Ставки налогов можно классифицировать по различным признакам:

1. В зависимости от метода установления выделяют следующие виды ставок:

– *твердые* ставки устанавливаются в определенном размере (абсолютной сумме) на единицу (объект) обложения независимо от получаемого плательщиком размера дохода (например, 5 р. с одной лошадиной силы при взимании транспортного налога);

– *процентные (адвалорные)* ставки, когда с каждого рубля предусматривается определенная доля налогового обязательства. Ставки, установленные в процентах к доходу, называют налоговой квотой (например, 24% с каждого рубля прибыли). Процентные ставки бывают:

- прогрессивные — ставки налогов, которые с ростом дохода увеличиваются,

- регрессивные — налоговые ставки, которые с увеличением дохода уменьшаются,

- пропорциональные — ставки, действующие в одинаковом проценте к объекту налогообложения;

– *равные* ставки, когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога (например, может быть установлен налог на проезд через мост).

2. В зависимости от степени изменяемости ставки делятся:

– на *общие (стандартные)*, применяемые к широкому кругу товаров, работ, услуг;

– *повышенные*, устанавливаемые, как правило, на товары либо социально опасные, либо высокорентабельные;

– *пониженные*, применяемые к социально значимым товарам, а также к тем товарам, производство которых нуждается в поддержке государства.

3. В зависимости от содержания выделяют:

– *законодательные (маргинальные)* ставки, которые даны непосредственно в нормативном акте;

– *фактические* ставки, определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе;

– *экономические* ставки, определяемые как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

Налоговые льготы. Законодательством предусмотрены различные налоговые льготы. Льготами признаются предоставляемые налогоплательщику по сравнению с другими налогоплательщиками преимущества. Льготы могут быть предоставлены по каждому элементу налога. В зависимости от того, на изменение какого из элементов структуры налога направлены льготы, они принимают форму изъятий, скидок, налоговых кредитов, дифференциации ставок, необлагаемого минимума.

Изъятия — это вид льготы, позволяющий выводить из-под налогообложения отдельные объекты. Данный вид льготы может предоставляться:

- всем плательщикам или определенной их категории;
- на постоянной или временной (т.е. на определенный временной интервал) основе.

Скидки — это льготы, сокращающие налоговую базу. В зависимости от влияния на результаты налогообложения скидки подразделяются:

- на *лимитированные* (размер которых ограничен прямо или косвенно) и *нелимитированные* (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика);
- *общие* (ими пользуются все плательщики) и *специальные* (действующие для отдельных категорий субъектов).

Налоговые кредиты — это льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или налогового оклада. Налоговый кредит представляет собой прямое сокращение налогового обязательства налогоплательщика. Не следует применять определение «кредит» буквально. Большинство видов налогового кредита является безвозвратными и бесплатными. Выгода прослеживается непосредственно в отличие от выгод, предоставляемых изъятиями и скидками, которые сокращают налоговый оклад косвенно. Существуют следующие формы предоставления налоговых кредитов:

- снижение ставки налога;
- вычет из налогового оклада;
- отсрочка или рассрочка уплаченного налога;
- возврат ранее уплаченного налога, части налога (налоговая амнистия);
- зачет ранее уплаченного налога;
- предоставление целевого налогового кредита.

Необлагаемый минимум — минимальный доход, не облагаемый налогом. Обложению подлежат лишь те доходы и объекты плательщика, которые превышают этот минимум.

Порядок и сроки уплаты налога. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Обязанность по исчислению налога в некоторых случаях может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. Как правило, это относится к налогам с физических лиц. В этих случаях до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление, в котором указываются размер налога, подлежащего уплате, срок уплаты налога, приводится расчет налоговой базы.

Существуют следующие системы исчисления налога:

- некумулятивная система (обложение налоговой базы предусматривается по частям);
- кумулятивная система (исчисление налога осуществляется нарастающим итогом с начала периода);
- смешанная система (налоговая база облагается по частям, а по окончании налогового периода исчисление производится нарастающим итогом с учетом всех доходов).

В налоговой системе Российской Федерации используются все системы. Например, при расчете налога на добавленную стоимость применяется некумулятивная система, а при исчислении налога на прибыль — кумулятивная система. В отношении налога на доходы физических лиц используется смешанная система.

Порядок уплаты налога, являясь основным элементом налогообложения, предполагает решение следующих вопросов:

- направление платежа (в бюджет или внебюджетный фонд);
- форма уплаты (стоимостная, натуральная, наличная, безналичная).

Уплата налога производится, как правило, путем разового внесения всей суммы налога в наличной или безналичной форме. Конкретный порядок уплаты устанавливается применительно к каждому налогу. Современной общепринятой формой уплаты налога является денежная форма.

Порядок уплаты налога — это способ внесения суммы налога в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд. Основными способами уплаты налога являются:

- уплата налога по декларации;
- уплата налога у источника дохода;
- кадастровый способ уплаты налога.

При первом способе на налогоплательщика возлагается обязанность представить в налоговый орган в установленный срок

официальное заявление о своих налоговых обязательствах за определенный период — налоговую декларацию. Данный способ уплаты налога применяется, как правило, при налогообложении нефиксированных доходов, а также в случаях, когда доходы налогоплательщика формируются из множества источников. Согласно законодательству о налогах и сборах РФ, декларационный способ предусматривается, в частности, при уплате налогов физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, а также по большинству налогов — юридическими лицами.

Уплата налога у источника предполагает, что моменту получения дохода предшествует момент уплаты налога; это как бы автоматическое его удержание. Налогоплательщик получает доход за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией предприятия или предпринимателем, производящим выплату дохода. При этом способе невозможно уклонение налогоплательщика от уплаты налога. Государство гарантированно получает налог, причем раньше, чем налогоплательщик получает свой доход.

При кадастровом способе уплаты налога налоговый платеж взимается на основании кадастра, который представляет собой реестр, содержащий перечень типичных объектов налогообложения (земля, имущество, доходы), классифицируемых по внешним признакам (размер участка, объем двигателя и т.д.). С помощью кадастра определяется средняя доходность имущества. Например, при создании земельного кадастра в основу может быть положен вид земли (пашня, луг, пастбище и т.д.), качество (чернозем, суглинок и т.д.) и ее местонахождение.

Срок уплаты налога — это дата или период, в течение которого налогоплательщик обязан внести налоговый платеж в бюджет или внебюджетный фонд. Сроки уплаты устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору и, как правило, «определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено».

Сроки уплаты устанавливаются и изменяются только актами законодательства о налогах и сборах. В случае несвоевременной уплаты налога налогоплательщик уплачивает пени. Пени — это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить, если уплата налога производится в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки.

Изменением срока уплаты налога признается перенос установленного срока уплаты налога на более поздний срок. Изменение срока уплаты не отменяет действующей обязанности и не создает новой обязанности по уплате налога. К органам, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков, относятся:

- по федеральным налогам — Федеральная налоговая служба России;

- по региональным и местным налогам — налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Федерации, муниципальных образований.

Кроме того, решения об изменении сроков уплаты могут принимать Федеральная таможенная служба, органы внебюджетных фондов, органы государственной власти в отношении администрируемых данными органами налогов.

Налоговый кодекс РФ предусматривает изменение срока уплаты налога и сбора в форме предоставления отсрочки, рассрочки, налогового кредита. Порядок и условия предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налога и сбора определены ст. 64 кодекса.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога — это изменение срока уплаты налога на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, техногенной катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

- задержка налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

- угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты налога;

- ситуация, в которой имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

- сезонный характер производства и (или) реализации товаров, работ, услуг (перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ).

Отсрочка или рассрочка могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам. Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлены по основаниям, указанным в

первых двух пунктах, то на сумму задолженности проценты не начисляются, а в остальных случаях на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей на период отсрочки или рассрочки.

В отношении региональных и местных налогов могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки или рассрочки в соответствии с законами субъектов РФ и нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами в течение одного месяца со дня получения заявления налогоплательщика.

Инвестиционный налоговый кредит — это такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах (до 50%) уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Налоговый кредит предоставляется по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам на срок от года до пяти лет при наличии следующих оснований:

- проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо техническое перевооружение собственного производства, направленное в том числе на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами — сумма кредита составляет 30% стоимости приобретенного оборудования для указанных целей;

- осуществление внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов — сумма кредита определяется по соглашению с уполномоченным органом;

- выполнение особо важного заказа в области социально-экономического развития региона или предоставление особо важных услуг населению — сумма кредита устанавливается по соглашению с уполномоченным органом.

Налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации. При этом оформляется договор между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией и взи-

маются проценты — от одной второй до трех четвертых ставки рефинансирования ЦБ РФ.

При исчислении налога или сбора применяются различные методы налогообложения. Под методом налогообложения понимается установление зависимости между величиной ставки налога и размером объекта налогообложения. Существуют следующие методы налогообложения: равное; пропорциональное; прогрессивное; регрессивное.

Метод равного налогообложения заключается в том, что все налогоплательщики уплачивают одинаковую сумму налога независимо от имеющегося в их собственности дохода или имущества. В данном случае налоговая ставка совпадает с налоговым окладом. Равное налогообложение обеспечивает простоту исчисления и взимания налогов. Однако рассматриваемый метод считается несправедливым, так как он совершенно не учитывает уровень платежеспособности налогоплательщиков.

Метод пропорционального налогообложения заключается в том, что для всех налогоплательщиков устанавливается равная ставка налога, а не сумма налога. С ростом налоговой базы пропорционально увеличивается сумма налога при неизменной его ставке. Примером может служить налог на доходы физических лиц, применяемый в Российской Федерации. Ставка налога 13% остается неизменной при любых размерах доходов, получаемых физическими лицами.

Метод прогрессивного налогообложения состоит в том, что ставка налога увеличивается по мере роста налоговой базы.

Применяются два вида прогрессии — простая и сложная. При простой прогрессии ставки возрастают по мере увеличения налоговой базы для всей ее суммы. При сложной прогрессии доходы делятся на части, каждая из которых облагается по своей ставке. При этом для каждой последующей части применяется увеличенная по сравнению с предыдущей ставка.

Считается, что выбор прогрессивного налогообложения зависит в основном от величины так называемого дискреционного дохода, т.е. дохода, остающегося в распоряжении лица и используемого по его собственному усмотрению. Величина дискреционного дохода может равняться разнице между совокупным доходом и доходом, который расходуется на удовлетворение первоочередных потребностей. Именно такой, а не совокупный доход определяет истинную платежеспособность лица. С ростом дохода увеличивается доля дискреционного дохода.

Выделяют простую и сложную прогрессии при налогообложении. Простая прогрессия делится на простую поразрядную и простую относительную прогрессию. При простой поразрядной прогрессии общая налоговая база делится на разряды (ступени) и для каждого разряда устанавливается сумма налога, оклад в абсолютной сумме. Налог исчисляется по частям с последующим сложением сумм налога, исчисленных по каждому разряду. Суть простой относительной прогрессии состоит в том, что для каждого разряда определяются различные ставки (как твердые, так и процентные). При этом необходимо учитывать, что одна ставка налога применяется ко всей базе налогообложения в зависимости от общего размера базы.

При регрессивном (дегрессивном) налогообложении происходит снижение средней ставки налога по мере роста налоговой базы. Тяжесть изъятия обратно пропорциональна доходу: чем меньше доход, тем тяжелее налог для плательщика. Регрессивные ставки применяются при обложении единым социальным налогом. По данному налогу ставка уменьшается по мере возрастания размера денежных выплат и других форм компенсаций работникам организаций.

Для наглядного представления степени неравенства доходов используется так называемая кривая Лоренца (рис. 3.2). Она иллюстрирует распределение доходов в экономике. По оси ординат указываются размеры доходов, а по оси абсцисс — процент семей, получающих доход той или иной величины. Этот график демонстрирует, какую часть совокупного денежного дохода страны получает каждая доля низкодоходных и высокодоходных домохозяйств, т.е. отражает распределение дохода в процентах между домохозяйствами с разным достатком.

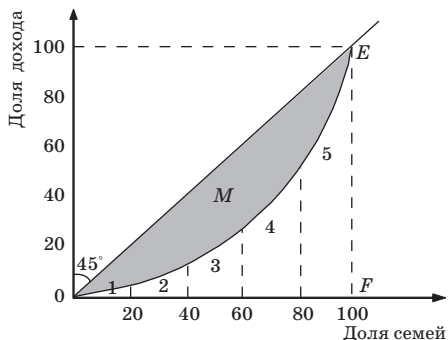


Рис. 3.2. Кривая Лоренца

В прямоугольной системе координат кривая Лоренца является выпуклой вниз. Абсолютно равномерное распределение доходов (абсолютное равенство) представлено на рис. 3.2 биссектрисой (диагональю квадрата). В случае равного распределения доходов каждая группа населения имеет доход, пропорциональный своей численности. Чем больше отклонение кривой Лоренца от биссектрисы, тем больше степень неравномерности распределения доходов.

Если бы фактическое распределение доходов было абсолютно равным, кривая Лоренца и биссектриса совпали бы, и разрыв бы исчез.

Степень неравномерности распределения доходов выражают через отношение площади фигуры, образуемой кривой Лоренца и линией равномерного распределения, к площади треугольника ниже линии равномерного распределения. Указанное соотношение и получило название индекса (коэффициента) Джини.

Коэффициент Джини — макроэкономический показатель, характеризующий дифференциацию денежных доходов населения в виде степени отклонения фактического распределения доходов от абсолютно равного их распределения между жителями страны. Определяется данный показатель с целью изучения характера изменений во времени распределения доходов общества. Коэффициент Джини можно использовать также для межрегиональных сравнений уровней концентрации доходов.

Расчет коэффициента Джини производится на основании данных о распределении населения по уровню среднедушевого совокупного дохода. Все получатели доходов делятся на пять равных (квintельных) групп, затем определяется, какой долей дохода владеет каждая группа населения.

При равномерном распределении доходов каждая 20%-ная группа населения имела бы пятую часть доходов общества. На рис. 3.2 это изображается диагональю квадрата и рассматривается как линия равномерного распределения. При неравномерном распределении «линия концентрации» представляет собой вогнутую вниз кривую (кривая Лоренца). Чем больше отклонение кривой от диагонали квадрата, тем выше поляризация доходов общества.

Коэффициент Джини отражает характер распределения всей суммы доходов населения между отдельными его группами. Его величина может варьироваться от 0 до 1. Индекс Джини, определяя степень отклонения фактически сложившегося распреде-

ления доходов по группам населения от линии их теоретически возможного равномерного распределения, комплексно характеризует процесс сосредоточения денежных доходов по группам населения. В случае когда индекс Джини приближается к 1, имеется абсолютно неравномерное распределение денежных доходов при полной их концентрации. И наоборот, если индекс Джини стремится к 0, тогда имеем равномерное распределение денежных доходов и «нулевую» концентрацию.



Контрольные вопросы

- ❶ Почему для установления налога необходимо определить все его основные элементы? Ответ обоснуйте.
- ❷ Назовите известные Вам элементы налога.
- ❸ Укажите взаимосвязь между основными и дополнительными элементами налога.
- ❹ Какие методы налогообложения Вы знаете? Раскройте их содержание.



Темы для обсуждения

- ❶ Преимущества и недостатки способов уплаты налога.
- ❷ Взаимосвязь регулирующей функции налогов и направлений предоставления льгот.
- ❸ Соблюдение принципа справедливости при установлении ставок налогов.
- ❹ Взаимосвязь кривой Лоренца и коэффициента Джини.

Глава 4. Налоговая система государства

Понятие и структура налоговой системы. Налоговая система — это совокупность налогов и сборов, взимаемых на определенной территории, построенная на единых принципах, имеющая единые цели и задачи. Она является подсистемой общегосударственных финансов, которая выступает составной частью экономической системы государства.

Налоговая система представляет собой сложное экономическое явление, имеющее юридическое оформление. Налоговая система состоит из следующих элементов:

- системы налогов и сборов;
- системы налогового законодательства;
- системы органов, осуществляющих налоговый контроль.

Возрастание роли налоговых поступлений в формировании финансовых ресурсов поднимает проблему необходимости дальнейшего совершенствования применения совокупности налогов, решение которой достигается обычно сочетанием налогов различных видов, оптимизацией их внутренней структуры, оценкой их воздействия на воспроизводство.

Для выполнения роли орудия торгово-промышленной политики налоговая система должна быть построена таким образом, чтобы хозяйствующие субъекты сами были заинтересованы в экономической деятельности, и притом в желательном для государства направлении. Налоги должны стимулировать энергию, предприимчивость, инициативу, побуждать к возможно более экономному использованию всех элементов производства — труда, капитала, природных богатств. Далее, налоги должны дать государству возможность добиться перемещения капитала и экономической активности населения из тех отраслей производства, которые удовлетворяют потребности с точки зрения государства менее необходимые, в те отрасли, развитие которых имеет насущное значение для страны. Вместе с тем налоги должны стимулировать развитие наиболее совершенных с точки зрения экономии форм и методов хозяйствования.

Система налогов и сборов. Для характеристики системы налогов и сборов используются следующие показатели:

- величина налогового бремени;
- соотношение налоговых доходов от внутренней и внешней торговли;
- соотношение прямых и косвенных налогов.

Показатель величины налогового бремени является главной характеристикой качества налоговой системы. Основные направления применения данного показателя отражены на рис. 4.1.



Рис. 4.1. Основные направления применения показателя налогового бремени

Источник: [44. С. 61].

Необходимо отметить, что в настоящее время не определен постоянный и точный показатель уровня налогового бремени, применимый для всех стран. Это обусловлено неодинаковым финансовым положением налогоплательщиков в конкретной стране, состоянием экономики данной страны в целом.

Вместе с тем мировой опыт налогообложения свидетельствует, что изъятие у налогоплательщика до 30–40% дохода — та черта, за пределами которой начинается подрыв стимулов к осуществлению предпринимательской деятельности.

В целом регулирующее действие налогов многосторонне. Оно должно быть ограниченным и всесторонне обоснованным. Исходную основу для разработки и применения способов воздействия на производство и обращение должна составить оптимизация налоговых ставок. Это сфера практических налоговых действий органов государственной власти и управления, и потому так важна их ориентация на конечную цель общественного развития. Особую важность в этой связи приобретают экономические способы достижения данной цели.

Установление оптимального уровня налогообложения может быть ориентировано на соотношение между суммой налогов и суммой ВВП. Это достоверный (при отсутствии повторного счета) показатель целесообразности налогообложения. Его следует рассчитывать по группам налогов, пользуясь их классификацией.

Важным показателем является соотношение доходов от внутренней и внешней торговли. Как правило, высокоразвитые страны значительную долю налоговых доходов получают от осуществления внутренней торговли, облагая незначительными экспортными пошлинами вывоз готовой продукции. Менее развитые страны, не имея возможности конкурировать на рынке готовой продукции, в большей степени ориентируются на доходы от вывоза сырья.

Для характеристики налоговой системы используется также соотношение между прямыми и косвенными налогами. Как показывает практика стран с рыночной экономикой, данное соотношение зависит от двух решающих факторов — уровня жизни основной массы населения страны и сложившихся стереотипов в отношении тех или иных налогов. Низкий уровень жизни населения (обычно измеряемый объемом валового национального продукта на душу населения) объективно ограничивает масштабы прямых налоговых изъятий. Такая закономерность в настоящее время особо отчетливо проявляется в развивающихся

странах, в налоговых системах которых преобладающее значение имеют косвенные налоги на потребление (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Взаимосвязь доли косвенных налогов в общих налоговых поступлениях с размером ВВП на душу населения

Объем ВВП на душу населения, дол. США	Количество включенных в группу стран	Доля косвенных налогов на потребление в общих налоговых поступлениях, %
<i>Развивающиеся страны</i>		
100 и меньше	20	68
101–200	11	64
201–500	19	64
501–850	9	50
<i>Развитые страны</i>		
Свыше 850	15	32

Источник: [36. С. 57].

Причиной такой закономерности, с одной стороны, является относительная легкость получения косвенных налогов в этих странах ввиду слабого развития их экономик. С другой стороны, крайне низкий уровень жизни основной массы населения создает серьезные препятствия при сборе прямых налогов. Что касается налогов с предпринимательства, то трудности возникают ввиду огромного числа трудноохватываемых налогами мелких, часто ремесленных производств, и незначительной части крупного предпринимательства.

Налоговое законодательство государства. Налоговое законодательство составляет фундамент налоговой системы. Место налогового законодательства в системе финансового законодательства определяется тем значением, которое налоговые поступления имеют в доходах бюджета. Законодательством большинства стран предусматривается, что налог может быть установлен, изменен или отменен только на основании закона. В основном законе этих стран — Конституции — закреплены законодательная форма налогообложения, обязательность налогов для населения, юридическое равенство граждан перед налоговым законом и принцип справедливости налогообложения.

Именно закрепление в законодательном порядке обязанности по уплате налогов регулирует возникновение и реализацию налоговых обязательств. Без законодательного оформления обязанность уплачивать налог не может считаться «законно ус-

тановленной» и не влечет для участников налоговых отношений никаких последствий.

Законодательством о налогах и сборах регулируются не только отношения по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов, но и отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Законы, содержащие налоговые нормы, принимаются обычно парламентом, однако законодательство некоторых стран допускает отход от этого принципа. Так, принятие налогового акта в форме решения парламентской комиссии допускается в Швеции и Израиле.

Принцип законодательного оформления налога дополняется требованием регулярности пересмотра налоговых законов. Например, в Норвегии обязательна процедура подтверждения или пересмотра налогового законодательства по истечении срока полномочий парламента.

Одним из важных положений налогового права является конституционное закрепление обратной силы налогового законодательства. Это означает, что никакой налог не может устанавливаться законом, имеющим обратную юридическую силу, распространяющуюся сверх предшествующего фискального года. Однако законодательства отдельных государств содержат те или иные особенности в отношении фактора времени.

В правовой организации налоговой системы важное место занимает наделение полномочиями центральных и местных органов власти в области регулирования налоговых отношений. Существует три варианта наделения полномочиями:

– вариант «разные налоги» подразумевает полное разделение прав и ответственности при установлении налогов либо неполное разделение, когда центральная власть устанавливает исчерпывающий перечень налогов, а органы на местах вводят их по своему усмотрению;

– при реализации варианта «разные ставки» центральные органы власти устанавливают исчерпывающий перечень налогов, общегосударственные налоги, а органы на местах — конкретные ставки в пределах, допускаемых центральной властью;

– вариант «разные доходы» состоит в том, что суммы налогов делятся между органами власти различных уровней после завершения сбора налогов.

Обычно используются комбинации двух или трех форм.

Система органов, осуществляющих налоговый контроль.

Система органов, которые осуществляют налоговый контроль, представляет собой систему государственных органов управления налогообложением, состоящую:

– из налоговых органов, специально создаваемых государственных органов, наделенных полномочиями в сфере взимания налогов и налогового контроля;

– других органов государства, вовлекаемых в отдельные процессы налогообложения.

Контроль вообще является специальным способом обеспечения законности. Налоговый контроль — это совокупность приемов и способов, применяемых с целью соблюдения налогового законодательства, а также правильности исчисления, полноты и своевременности внесения налогов и сборов в бюджетную систему. Осуществление налогового контроля возлагается на специальные органы — налоговые органы.

В большинстве стран налоговые органы являются, как правило, составной частью министерства финансов. Однако это не исключает их некоторую автономию в выполнении своих функций.

Налоговые органы имеют определенную структуру, которая зависит от двух факторов — типа государственного устройства и степени обособленности налоговых органов.

Внутренняя структура налоговых органов зависит от типа их организационной структуры. Различают три типа организационной структуры налоговых органов: по видам налогов; по видам выполняемых функций; по видам налогоплательщиков.

К другим органам государства, вовлеченным в отдельные процессы управления налогообложением, относятся все органы законодательной и исполнительной власти, суды, правоохранительные органы. Их деятельность также является частью процесса управления налогообложением, в результате которого деятельность налоговых органов координируется с деятельностью государства в целом.

Классификация налогов. Многообразие существующих налогов вызывает необходимость их классификации, т.е. деления налогов в зависимости от какого-либо признака.

Различия в налогах зависят от характера облагаемых доходов и расходов. Природа этих доходов и расходов и лежит в основе классификации налогов.

Классификация налогов осуществляется по различным признакам (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Классификация налогов

Классификация налогов по способу взимания. Традиционно основную группу составляет разделение налогов на прямые и косвенные. Здесь исторически выделяют три концепции.

Представители первой из них ввели само понятие «косвенные налоги». С их точки зрения, различия следует искать в условиях переложения налогового бремени на конечного потребителя. Те налоги, которые непосредственно падают на потребителя и не могут быть переложены путем включения в продажные цены товаров, считаются прямыми.

Косвенные налоги общепризнанно содержат в себе такой важный отличительный признак, характерный для данного типа налогообложения, как переложение первоначальным плательщиком налогового бремени на потребителя его продукции путем повышения продажных цен при ее реализации. Первоначальные или промежуточные плательщики перекладывают налог на конечного потребителя. Следовательно, само понятие «косвенный» заключается в том, что влияние налога на доход конечного потребителя происходит через его расходы в определенной части цены приобретения товара. Поэтому в чисто теоретическом плане налоги на потребление исключают возможность ущемления интересов производителей и продавцов товаров, так как источником их уплаты являются доходы конечных потребителей.

Один из крупнейших теоретиков финансовой науки А. Вагнер так определял разницу между прямыми и косвенными налогами:

«Прямыми налогами называются те, где согласно предположению и желанию законодателя плательщик налога является и носителем его, где, следовательно, переложение налога не предполагается и еще менее является желанием законодателя, иногда даже запрещено или наказуемо. Напротив, косвенными мы называем налоги, где плательщик предположительно не является носителем его или даже намеренно не должен им быть, а законодатель ожидает и желает переложения на других, даже приказывает произвести его».

Согласно другой концепции, прямые налоги взимаются посредством именных списков и кадастров, а косвенные связаны только с продажными ценами. Иными словами, прямые налоги имеют отношение к доходам, а косвенные — к ценам на потребление товаров. Эти концепции различаются несущественно.

Третья точка зрения сводится к классификации налогов, основанной на том, что прямые налоги взимаются с доходов или имущества налогоплательщика. Косвенные налоги определяют платежеспособность опосредованным путем, исходя из размеров производимых расходов.

Прямые налоги уменьшают сумму, которая остается в распоряжении плательщиков. При косвенном обложении владелец товаров и услуг при их реализации получает налоговые суммы, которые перечисляет в бюджет (косвенная форма обложения). В данном случае связь между плательщиком (потребителем) и государством опосредована через объект обложения. Косвенные налоги непосредственно потребители в бюджет не вносят, но, приобретая товары, в цены которых уже включен налог, они становятся плательщиками, хотя внесут его в бюджет не они, а продавцы соответствующих товаров.

Прямые налоги платят те, кто получает доходы, а косвенные те, кто тратит свои доходы. С этой точки зрения косвенными налогами облагается и то, что уходит от прямого обложения. Основное отличие косвенных налогов от прямых состоит в том, что они напрямую связаны с ценообразованием и выступают как элемент цены или надбавка к ней и взимаются в момент реализации товаров и услуг.

Косвенные налоги имеют ряд преимуществ перед прямыми налогами. Разграничение фактического и формального плательщиков при обложении косвенными налогами позволяет государству маневрировать ставками налогов или вводить новые налоги. Это не так заметно для населения, как рост налоговых платежей при прямом налогообложении.

При введении косвенных налогов государство сразу определяет степень своего участия в цене каждой единицы продукции или услуги. Поэтому при внесении косвенных налогов в бюджет практически нет разрыва во времени с товарооборотом, что обеспечивает государству регулярность поступлений. Кроме того, косвенные налоги до момента фактического перечисления в бюджет могут служить существенным источником пополнения оборотных средств хозяйствующего субъекта.

Отдавая предпочтение косвенным налогам, государство тем самым стимулирует инвестиционные процессы, поскольку разницу между доходом и потреблением составляют сбережения, которые являются источником инвестиций.

Арифметически это выглядит так: повышение налогов уменьшает равновесный уровень доходов на сумму, равную произведению трех множителей: мультипликатора, предельной склонности к потреблению (MPC), прироста налогов. Величина мультипликатора $= 1 / (1 - MPC)$.

Из этого можно сделать вывод о том, что, снижая уровень потребления, мы увеличиваем уровень доходов, и наоборот.

В пользу обложения налогом на потребление взамен доходов приводится и то, что в противном случае сбережения облагаются налогом дважды: первый раз, когда сберегаемые доходы зарабатываются, и второй раз, когда эти сбережения, в свою очередь, порождают доход (например, процент) для сберегающего. Кроме того, более справедливо облагать налогом людей на базе их совокупных, а не текущих доходов, поскольку в действительности потребление теснее связано с совокупными доходами человека, чем с его текущими доходами. Это происходит, потому что люди склонны делать сбережения тогда, когда их доходы являются высокими по отношению к среднему совокупному доходу в течение жизни, и расходовать сбережения, когда доходы низки по сравнению с совокупным средним доходом.

Наряду с достоинствами косвенные налоги имеют ряд существенных недостатков. Так, по отношению к доходу плательщика эти налоги регрессивны. Однако ярко выраженный регрессивный характер косвенные налоги имели в то время, когда широко использовались индивидуальные акцизы. С установлением процентных ставок к цене товара и расширением налоговой базы регрессивность косвенных налогов стала снижаться. Установление дифференцированных ставок в зависимости от социальной значимости товаров, работ, услуг позволило не

только нивелировать регрессивность косвенных налогов, но и стало придавать черты прогрессивности в обложении.

Следующим недостатком считается то, что косвенные налоги, будучи надбавкой к цене товаров, услуг, способствуют росту цен, снижая уровень потребления. Однако не всегда возможно полное переложение этих налогов на покупателя (потребителя).

Распределение налогового бремени зависит от эластичности спроса и предложения. С одной стороны, чем менее эластичен спрос на товар, тем в большей степени налоговое бремя падает на потребителя. С другой стороны, чем менее эластично предложение, тем большую часть приходится платить производителям. Для смягчения отрицательного влияния косвенных налогов на производство государству следует облагать преимущественно те товары, предложение которых и спрос на которые являются наименее эластичными.

Прямые налоги подразделяют на реальные и личные.

К прямым *личным* налогам относят налоги, облагающие действительно полученный доход (прибыль). Они учитывают финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность. Организации уплачивают налог с прибыли, который рассчитывается как разница между выручкой от реализации (доходом) и расходами, направленными на получение дохода. Физические лица уплачивают налог на доходы физических лиц с учетом всех поступлений и вычетов, предусмотренных законодательством.

Доход может определяться и опосредованно, через оценку внешних проявлений благополучия лица: вида и качества жилья, размера и месторасположения земельного участка и др. В этом случае облагается не фактический, а предполагаемый средний доход лица, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения. Эту группу прямых налогов называют *реальными*. К ним относятся земельный налог, налог на имущество юридических и физических лиц, а также группа вмененных налогов, представленных в налоговой системе РФ единым налогом на вмененный доход, налогом на игорный бизнес.

Акцизы, таможенные пошлины и фискальные монополии — виды косвенных налогов.

Акцизы делятся на индивидуальные и универсальные. Индивидуальные акцизы представляют собой надбавку на отдельные виды товаров. Объекты обложения и количество таких товаров различаются по странам.

Ставки акцизов устанавливаются:

– единые — для товаров, сорта которых мало отличаются друг от друга по качеству и цене (соль, спички, сахар);

– дифференцированные — для товаров, классифицированных по различным признакам: качеству, крепости (вина, масла, ткани);

– средние — для однородных товаров, сорта которых имеют различный уровень цен (табачные изделия).

Универсальные акцизы имеют более широкий диапазон облагаемых оборотов. К ним принято относить налог с оборота, налог с продаж, налог на добавленную стоимость. В разных странах применяются различные их модификации. Налогообложение может быть как одноступенчатым, т.е. налог взимается на определенной стадии движения товара или услуги — производства, оптовой или розничной продажи, так и многоступенчатым (каскадным). В этом случае налог взимается последовательно на всех стадиях движения товара или услуги. Первоначально применялся каскадный метод взимания налога с оборота. Многократность обложения увеличивала цену товара и вызывала недовольство потребителя. Кроме того, она затрудняла организацию платежа, требовала значительного количества документов. Эти недостатки были устранены при переходе к однократному обложению на стадии производства или реализации, но по более высокой ставке — одноступенчатому налогу с оборота, или, по-другому, налогу с продаж. Вместе с тем такой порядок начисления ставил в неравные условия то звено производственного процесса, где взимался данный налог.

Взамен этих разновидностей был введен налог на добавленную стоимость с механизмом зачета ранее уплаченного налога. Однако во всех случаях объектом обложения выступает оборот по реализации.

Самую сложную структуру имеют *таможенные пошлины*, которые можно классифицировать по следующим признакам — происхождению, целям, характеру взимания, характеру отношений (рис. 4.3).

Фискальные монополии представляют собой право государства реализовывать определенные товары по более высокой цене, чем они могли бы продаваться без обложения налогом. В данном случае государство получает прибыль от реализации, которая по своей величине равна поступлениям от акцизного обложения. Сужение перечня фискальных монополий и переход к акцизам

обусловлены тем, что частный сектор более эффективно по сравнению с государством распоряжается имеющимися ресурсами.

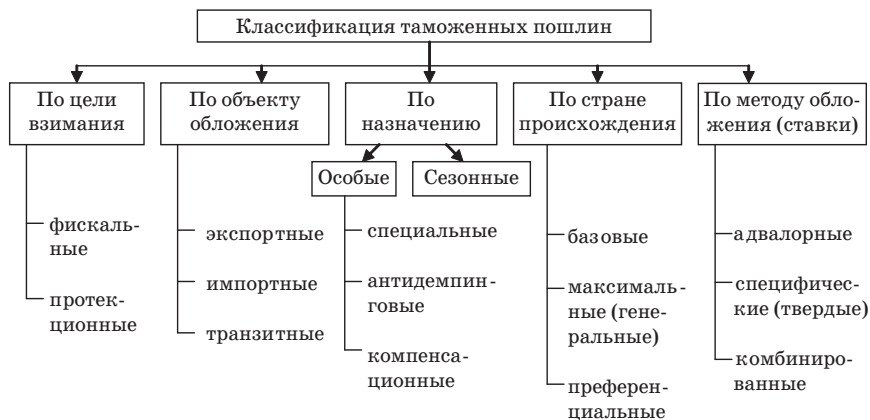


Рис. 4.3. Классификация таможенных пошлин

В случае когда государственные предприятия реализуют нефть, газ, нефтепродукты, электроэнергию и прибыль от их деятельности поступает в бюджет государства, имеет место фискальная монополия.

Косвенные налоги называют еще налогами на потребление.

Классификация налогов в зависимости от объекта обложения. Данная классификация представляет собой деление совокупности налогов на следующие группы: налоги на доход; налоги на имущество; налоги на расходы или потребление. Она во многом совпадает с делением налогов на прямые и косвенные, так как налоги на доход и налоги на имущество являются обычно прямыми налогами, а налоги на потребление — косвенными.

Классификация по органу, устанавливающему налоги (по уровню управления). По данному признаку налоги подразделяются в зависимости от того, какой уровень власти устанавливает важнейшие элементы налога и вводит их в действие. Эти налоги отличаются не тем, в бюджет какого уровня поступают, а тем, какой уровень власти непосредственно устанавливает сам налог.

Налоги в федеративных государствах (Российской Федерации, США, Германии и др.) в соответствии с данным классификационным признаком делятся на федеральные, налоги субъектов федерации и местные налоги (налоги местных органов власти).

Для унитарных государств (Великобритании, Франции, Японии и др.) классификация по органу, устанавливающему налоги, выглядит следующим образом: общегосударственные налоги (налоги центрального правительства) и местные налоги.

Классификация налогов по целевой направленности их введения такова:

- общие налоги, предназначенные для формирования доходов бюджетной системы. Поступая в доход бюджетов различных уровней, они обезличиваются и уже затем направляются согласно бюджетной росписи на финансирование расходов государства и муниципальных образований;

- целевые (специальные) налоги и отчисления, которые вводятся для финансирования конкретных направлений государственных расходов. Для таких налогов, как правило, создаются специальные внебюджетные фонды, что дает возможность государству и обществу осуществлять контроль как за мобилизацией средств, так и за их целевым расходованием. Примером может служить единый социальный налог.

Классификация налогов по субъекту налогообложения (рис. 4.4) выглядит следующим образом:

- налоги, взимаемые с физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);

- налоги, взимаемые с юридических лиц (налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций). Если исходить из того, что деятельность индивидуальных предпринимателей — физических лиц — направлена на получение прибыли, то к этой группе можно отнести налог на добычу полезных ископаемых, единый социальный налог, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на игорный бизнес;

- смешанные налоги, которые уплачивают как физические, так и юридические лица. К таким налогам отнесены земельный налог, транспортный налог, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, государственная пошлина.

Классификация налогов по срокам уплаты такова:

- срочные налоги, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными актами (например, государственная пошлина);

- периодически-календарные налоги, которые подразделяются на следующие разновидности: декадные, ежемесячные, ежеквартальные, годовые.



Рис. 4.4. Классификация налогов по субъекту налогообложения



Контрольные вопросы

- ❶ Дайте определение налоговой системе. Из каких элементов она состоит?
- ❷ Раскройте взаимосвязь налогового законодательства, системы налогов и сборов, налоговых органов.
- ❸ Какие классификации налогов Вы знаете? Перечислите.
- ❹ Выберите одну из известных Вам классификаций налогов, назовите классификационный признак, охарактеризуйте группы налогов, выделяемые в рамках данной классификации.



Темы для обсуждения

- ❶ Налоговые системы федеративного и унитарного государств (на конкретном примере рассмотрите сходства и различия налоговых систем федеративного и унитарного государств).
- ❷ Налоговая система и уровень экономического развития страны.
- ❸ Классификация налогов, ее роль и значение в налоговой системе государства.
- ❹ Налоговое бремя в Российской Федерации.

Глава 5. Налоговая политика государства

Налоговая политика — это комплекс мероприятий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов. Это также правовые нормы использования налоговой техники при регулировании, планировании и контроле государственных доходов. Налоговая политика является частью финансовой политики. Содержание и цели налоговой политики обусловлены социально-экономическим строем общества и социальными группами, стоящими у власти. Экономически обоснованная налоговая политика преследует цель оптимизировать централизацию средств через налоговую систему.

Для формирования налоговой политики страны необходимо определить основные желаемые цели. Обычно перед налоговой политикой ставятся следующие экономические задачи:

- обеспечение государства финансовыми ресурсами;
- достижение постоянного устойчивого экономического роста;
- обеспечение стабильности цен на основные товары и услуги;
- обеспечение максимальной занятости трудоспособного населения;
- обеспечение определенного минимального уровня доходов населения;
- создание системы социальной защищенности граждан;
- достижение равновесия во внешнеэкономической деятельности.

Налоговая политика, проводимая с расчетом на перспективу, — это налоговая стратегия, а на текущий момент — налоговая тактика. Тактика и стратегия взаимосвязаны, если государство имеет долговременную концепцию развития в области налогообложения.

При разработке налоговой политики определяющими моментами выступают государственные приоритеты в налогообложении, которые и определяют направления налоговой политики:

- фискальный (финансовый) аспект характеризует налоги с точки зрения источников доходов государства;
- экономический аспект характеризует влияние налогов на развитие производства и предпринимательской деятельности;
- социальный аспект определяет степень справедливости обложения;

– организационный аспект связан с механизмом налогообложения, его внешними организационно-техническими формами и методами.

Взвешенный учет всех аспектов является объективно необходимым условием формирования эффективной системы налогообложения.

В налоговой теории и практике различают три типа налоговой политики:

1. Политика максимальных налогов, характеризующаяся принципом «взять все, что можно», т.е. государство устанавливает максимальный уровень налоговых ставок. Но при этом государству уготовлена «налоговая ловушка», когда повышение налогов не сопровождается приростом государственных доходов. Предельная граница ставок определена и зависит от множества факторов в каждом конкретном случае.

2. Политика разумных налогов, заключающаяся в установлении государством умеренных налоговых ставок. Такой тип налоговой политики способствует развитию предпринимательства, обеспечивая ему благоприятный налоговый климат. Предприниматель максимально выводится из-под налогообложения, но в то же время это ведет к сокращению финансирования социальных программ, поскольку государственные поступления уменьшаются.

3. Налоговая политика, предусматривающая достаточно высокий уровень обложения, но при значительной социальной защите. Налоговые доходы направляются на увеличение различных социальных фондов. Отрицательным моментом является то, что такая политика введет к раскручиванию инфляционной спирали.

При сильной экономике все указанные типы налоговой политики успешно сочетаются.

Налоговая политика проводится посредством использования налогового механизма, который представляет собой систему условий и правил реализации на практике положений налогового законодательства. Налоговый механизм состоит из трех взаимосвязанных между собой элементов: налогового планирования; налогового регулирования; налогового контроля.

В современных условиях налоговый механизм является инструментом влияния политической надстройки общества на экономические отношения. Воздействуя через налоговый механизм на экономические процессы, государство получает возможность

определять не только направления, темпы экономического развития, но и свою роль в общественной жизни.

Необходимо, чтобы выбор налоговых форм зависел от реальных экономических процессов, которые, в свою очередь, обуславливаются возможностями производства.

Роль налогов на практике оценивается с двух сторон — по отношению к доходам бюджета и с позиции их влияния на инвестиционные процессы, рост доходов организаций и граждан, сбережений. О роли налогообложения позволяет судить и соотношение между отдельными налогами и группами налогов.

Для понимания места и роли налогов в системе государственных финансов, возможностей и пределов воздействия налогов на экономические процессы исключительное значение имеет изучение экономических теорий.

Классическая теория налогов (теория налогового нейтралитета) имеет высокий теоретический уровень и связывается с научной деятельностью английских экономистов Адама Смита (1723–1790), Давида Рикардо (1772–1823) и их последователей.

Основной идеей теории выдающегося шотландского экономиста А. Смита является идея о невмешательстве государства в хозяйственную жизнь, в том числе посредством налогов. В своей политической экономии Смит значительное внимание уделил рассмотрению государственных доходов и налогов. Он сформулировал фундаментальные принципы налогообложения¹. С его точки зрения, налоги являются непроизводительными расходами, поэтому они вредны для общества. Д. Рикардо определил налоги как тормоз для накопления капитала и развития производства. По его мнению, если бы не было налогов, увеличение капитала происходило бы в гораздо большем объеме. Налогов же, не снижающих накопление, нет. Поэтому задача правительства состоит в том, чтобы не вводить налоги, которые неминуемо падают на капитал. В противном случае они уменьшают будущее производство страны, так как эти налоги затрагивают фонд, предназначенный для содержания труда.

Рикардо отмечал и регулирующую роль налогов, заключающуюся в соответствующем обложении отраслей с неравной нор-

¹ См. гл. 2 настоящего учебного пособия.

мой прибыли, поскольку это способствует переливу капитала из одних отраслей в другие, что не всегда целесообразно.

Одним из последователей Смита был швейцарский экономист Жан Симонд де Сисмонди (1773–1842). В своих работах он большое значение придавал сокращению косвенных налогов, повышению прогрессивности обложения и установлению минимума, свободного от обложения.

Развивая идеи Смита о невмешательстве государства в экономику, французские финансисты Фредерик Бастиа (1801–1850) и Жан-Батист Сэй (1767–1832) акцентировали внимание на сокращении регулирующих функций государства и уменьшении бремени налогообложения. Ж.-Б. Сэй утверждал, что налог является чистым убытком для общества и нации в целом. При этом он говорил о том, что государство имеет нужды, источником которых могут быть только налоги.

Постепенно налоги из формы административного поддержания благосостояния государей становятся орудием экономической политики. Государство через развитие налогообложения начинает влиять на те или иные стороны хозяйственной жизни. Позднее, с выявлением такой стимулирующей или дестимулирующей роли налогов, их стали активно и сознательно использовать для регулирования различных областей экономической и социальной сферы.

В XIX в. широкое распространение получила теория налога как бюджетной необходимости. Согласно этой теории, рекомендуется как можно меньше обременять частное хозяйство, притом что законодатель сам преследует цели исключительно фискального характера. То, что налоги могут иметь пользу для плательщика, отрицалось или, по меньшей мере, игнорировалось (П. Леруа-Болье, Стурм и др.).

Лишь в конце XIX в. тот потенциал, который заключен в налогах с точки зрения экономической политики, начинает раскрываться, определяя роль налогообложения в социально-экономической жизни общества.

Существенной заслугой Карла Маркса и Фридриха Энгельса в области налогообложения явилось положение о перераспределении с помощью налогов национального дохода в пользу неимущих классов.

В конце XIX–начале XX в. признание получила социально-экономическая школа (Адольф Вагнер). В своих работах Вагнер выдвинул идею о вмешательстве государства в процессы распре-

деления путем проведения соответствующей налоговой политики. Вагнер и приверженцы его школы видели в налогах средство к регулированию потребления.

Таким образом, вклад классической теории в развитие финансовой науки имел исключительное значение. Классики отошли от описательного характера происходящих экономических явлений и научили видеть в практике лишь путь, средство для выработки и проверки общих принципов. Научные начала сделались законодателями практики.

Кейнсианская теория налогообложения — это одно из основных экономических направлений XX в., названное по имени основоположника Джона Мейнарда Кейнса (1883–1946). Согласно главным положениям данного направления, «...спрос является определяющим в регулировании рыночной экономики. Следовательно, введение налогов и их рост ведет к сокращению спроса. Снижение же налогового бремени вызывает рост совокупного спроса, повышение цен, ускорение инфляции и появление бюджетного дефицита».

Представители кейнсианской школы выступают за макроэкономическое государственное регулирование, которое должно создавать «эффективный спрос» для реализации созданных в экономике благ. Государство через проведение соответствующей бюджетной политики должно влиять на склонность к потреблению.

Налоги, по мысли Кейнса, являются «встроенными стабилизаторами» в экономической системе. Кейнс выступал за прогрессивность в обложении, поскольку прогрессивная налоговая система стимулирует принятие риска производителем относительно капиталовложений. По его мнению, излишняя склонность к сбережениям препятствует дальнейшему развитию экономики, поэтому излишки сберегаемых средств должны быть обложены налогами для их изъятия и направления обратно в сферу производства. С этой целью государство должно увеличивать государственные расходы как на производство, так и на реализацию социальных программ, направленных на повышение макроэкономического спроса. Снижение налоговых поступлений уменьшает доходы бюджета и обостряет экономическую неустойчивость.

Налоги, действуя как «встроенные стабилизаторы», сглаживают этот процесс: в условиях экономического роста облагаемые доходы увеличиваются медленнее, чем поступления

от налогов, а во время кризисных состояний экономики налог уменьшается быстрее, чем падают реальные доходы. Таким образом, «налоговые поступления в бюджет зависят не только от величины налоговой ставки, но и связаны с изменением величины доходов, облагаемых по прогрессивной шкале. Эти колебания более значительны в налоговых поступлениях, чем изменения уровня доходов».

Теории Кейнса были использованы во многих странах, что привело к росту в них степени государственного регулирования экономики. Приверженцами этой школы являются такие видные экономисты, как Р. Линдхольм, С. Бриттен, Э. Хансен, Р. Харрод, У. Хеллер, Г. Кролл, Ф. Ноймарк, подготовившие экономическую науку к современному восприятию наследия теории Кейнса.

Однако основа финансовой теории Кейнса — дефицитное финансирование займов с последующим увеличением государственного долга — усиливает общее налоговое бремя, изменения которого проявляются в долговременном периоде. Последствия проведения такой политики — рост налоговых ставок, введение новых налогов и новые займы.

Проблемы, возникшие в рамках кейнсианской модели, обратили внимание ученых на новое направление экономической мысли.

Неоклассическая модель основана на распределении производственных факторов (капитала, труда, земли) и интенсификации хозяйственных процессов. Э. Линдаль, А. Маршалл, К. Виксель, П. Самуэльсон, Р. Масгрейв рассматривали налоги как «общественный товар». По их мнению, важно стремиться к осуществлению равномерного распределения предоставляемых государством благ соразмерно внесенному налогоплательщиком собственному вкладу.

Л. Эрхард, видный немецкий экономист и государственный деятель, выступал за невмешательство государства в экономику. Он считал, что предприниматель должен быть свободен в области своей личной деятельности. Но в то же время он подчеркивал: «Конечно, это вовсе не значит, что сняты все тормоза и открыта дорога анархии. Вместо непосредственного, даваемого государством приказа, или взамен отказа от всякого государственного вмешательства и эта вторая установка также важна, как и первая. Современная государственная политика по отношению к хозяйству основывается на стремлении такого исполь-

зования инструментов хозяйственной политики, находящихся в руках у государства, которое высвобождает новые силы, открывает новые возможности и закрывает бесплодные пути. Это означает — выбором и комбинацией средств направлять хозяйство вперед к новому прогрессу».

С течением времени, к началу 1970-х гг., возникла новая — неоклассическая — школа, получившая название «экономики предложений».

Теория «экономики предложений» основана на том, что сокращение налоговых ставок приводит к последующему повышению доходов и сбережений, накоплению предпринимательского капитала, росту национального производства и дохода. Все это в конечном итоге способствует увеличению налоговых поступлений в бюджет. Приверженцы теории «экономики предложений» (Дж. Хау, К. Джозеф, А. Уолтерс, М. Уайнденбаум, Г. Стайн и др.) выступают за сокращение налогового бремени с целью стимулирования инвестиционных процессов в экономике.

Рост государственных расходов влечет увеличение налогового бремени, а это подрывает стимулы к осуществлению инвестиций и, кроме того, ведет к существенным непроизводительным административным издержкам.

Таким образом, основой рассматриваемой теории является положение о том, что рынок способен самоуравновешиваться, а государственное вмешательство и тем более высокое прогрессивное налогообложение только мешают его нормальному функционированию.

В отношении применения налоговых ставок была выработана следующая позиция:

- при широкой налоговой базе ставки обложения должны быть невысоки;
- при узкой налоговой базе отдельных налогов их высокие ставки должны компенсировать недостающий объем поступлений.

Очевидно, что различный размер налоговых ставок оказывает разное влияние на хозяйственные процессы в экономике. Следовательно, существует некая оптимальная доля изъятия доходов.

Американским ученым Артуром Лаффером с группой исследователей была выявлена взаимозависимость налоговых ставок и объемов налоговых поступлений в бюджет. Данная зависимость получила название кривой Лаффера (рис. 5.1),

а изменение ставки налога и последующее изменение объема поступлений в бюджет — эффекта Лаффера. Данный эффект состоит в том, что с ростом ставок до некоторого предела объем поступлений налогов в бюджет увеличивается, а при росте ставок выше этого предела — падает. На основе данной зависимости Лаффер сделал вывод о том, что снижение налогов благоприятно воздействует на деловую активность предпринимательских структур.

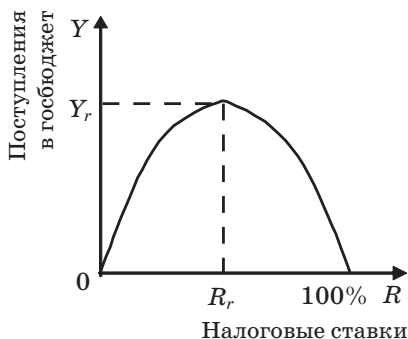


Рис. 5.1. Кривая Лаффера

В своих трудах Лаффер отмечал, что «...чем выше предельные налоговые ставки, тем более сильный побудительный мотив будет у индивидуумов для уклонения от них. Люди работают не для того, чтобы платить налоги. Чистый, за вычетом налогов, доход определяет: работает ли данный человек или сидит на пляже...». Развитие теневой экономики имеет обратную связь с налоговой системой.

Согласно расчетам, предельная величина налоговых изъятий составляет 30% общей суммы доходов налогоплательщика. При этом уровне налогообложения увеличиваются поступления в бюджет. При достижении уровня 40–50% ставки происходит сокращение сбережений, возникает незаинтересованность в инвестициях и, как результат, падает уровень доходов бюджета.

Данная зависимость представляет собой общетеоретическую абстракцию. В каждом конкретном случае, при сохранении общего характера кривой, она имеет определенные отклонения, иногда довольно значительные.

Эти школы — кейнсианская и «экономики предложений» — являются взаимодополняющими по многим позициям, как

спрос и предложение в экономике. Особенно это проявляется при рассмотрении рыночного равновесия в динамике краткосрочного и долгосрочного периодов: снижение налогов ведет к уменьшению поступлений в бюджет в краткосрочном периоде и к изменению спроса. Предложение имеет тенденцию изменяться через более продолжительный временной отрезок, так как высвободившиеся средства могут вылиться в рост предложения товара только после накопления этих средств, вложения их в производство и окончания производственного цикла.

Последователи *неокейнсианской школы* выступали за совершенствование государственного вмешательства в экономику, в частности за справедливый подход к налогообложению и за льготное подоходное налогообложение.

Н. Калдор и И. Фишер, представители английского направления неокейнсианства, выдвинули положение о разделении объектов налогообложения следующим образом:

- обложению должна подвергаться конечная стоимость потребляемого продукта;
- сбережения регулируются только ставкой процента по вкладу.

Таким образом, сформировалась теория налога на потребление, которая представляет собой средство борьбы с инфляцией и стимулятор склонности к сбережениям. Средства, прежде расходованные на покупку товаров, теперь направляются на сбережения и затем с помощью политики «изъятия лишних сбережений» превращаются в инвестиции. Долгосрочные сбережения гарантируют будущий подъем экономики.

Позднее было выявлено, что такое налогообложение не может являться так называемым «встроенным стабилизатором». Причина в том, что в периоды спадов и кризисов совокупные потребительские расходы не успевают за падением доходов. Это, в свою очередь, ведет к ажиотажному спросу, и поступления от налога на потребление остаются значительно выше, чем при доминировании подоходного налога. По мнению Калдора, более справедливым для населения, в сравнении с налогом с продаж, является прогрессивный налог на потребление с учетом льгот для товаров народного потребления. И помимо этого, налог на потребление не облагает, в отличие от подоходного, сбережения, которые необходимы для развития экономики в форме инвестиций.

Исходя из накопленного теоретического и практического опыта большинства стран можно заключить, что налоговая по-

литика любой страны должна быть продуманной, взвешенной. Она постоянно должна подвергаться анализу с использованием современных методов оценки и экономико-математического моделирования. Также нельзя рассматривать и анализировать налогообложение в отрыве от общеэкономической ситуации. Налоги тесно связаны с большинством экономических процессов, прямо или косвенно оказывая влияние на динамику многих показателей экономики страны.

Правильный прогноз возможных экономических и социальных последствий применения на практике выбранной системы налогообложения является основным критерием оценки адекватности той или иной налоговой системы экономике страны. Для построения модели развития под воздействием налогового бремени необходимо тщательно определить размеры налоговых ставок и состав объектов налогообложения.

Проведение исследований в области налогообложения в развитых странах мира почти всегда идет одновременно в теоретическом и практическом направлениях, на основе учета всех теоретических концепций, целью которых является достижение определенных результатов с минимальными негативными последствиями.

Налоговая политика любого цивилизованного государства должна быть направлена на создание системы налогообложения, которая максимально отвечала бы интересам как государства и общества, так и отдельно взятого налогоплательщика. Достижение этой цели возможно посредством совершенствования правового регулирования, которое может как затрагивать отдельные элементы налоговой системы и сводиться лишь к незначительной корректировке механизмов налогообложения или системы налогового администрирования, так и приобретать всеобъемлющий характер. В последнем случае концентрированное выражение налоговой политики находит свое отражение в проводимых государством налоговых реформах.



Контрольные вопросы

- ❶ Перечислите задачи государственной налоговой политики в настоящее время.
- ❷ Какие типы налоговой политики Вы знаете? Какой тип характерен для современной налоговой политики России?
- ❸ Какая роль отводилась налогам в классической теории?

④ В чем состоит принципиальное отличие кейнсианской теории от неоклассической?

⑤ Какую зависимость выявил А. Лаффер? Какое значение это имело для теории налогообложения?



Темы для обсуждения

① Налоговая политика государства как элемент государственной финансово-экономической политики.

② Теории налогообложения и их влияние на налоговую политику государства.

③ Кривая Лаффера в современных условиях.

④ Налоги как «встроенные стабилизаторы» экономики. Обоснуйте данное утверждение.

Раздел 2. ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ

Глава 6. Подати и сборы Древнерусского государства в IX–XV вв.

Предпосылки для возникновения финансовых отношений в Древней Руси были заложены уже в конце VII–начале VIII в. Именно к этому времени относятся сведения о том, что народы, населявшие территорию Древней Руси, платили дань хазарам.

Такая форма взимания сохранилась и в Древней Руси. *Дань* была по своей сути сначала нерегулярным, а затем все более систематическим прямым налогом.

Размер и способы обложения были различными. Размер обложения зависел от того, оказали народы, проживавшие на территории Руси, сопротивление русским князьям или нет. Следовательно, племена, не оказавшие сопротивления, были обложены данью в меньшем размере, чем оказавшие сопротивление. Способы обложения были такие: поземельный, подворный и по шлягу от рала.

Существовало два способа взимания дани:

- *повоз* — когда дань привозилась в Киев;
- *полюдье* — когда князья или княжеские дружины сами ездили за данью.

Дань собиралась преимущественно в натуральной форме, но для податных сельскохозяйственных производителей была придумана специальная система налогообложения — по шлягу от рала. Ралом назывались всевозможные средства сельскохозяйственного производства — сохи, плуги, мотыги и т.д. Шляг использовался в качестве общего названия для иностранной валюты, свободно обращавшейся на территории Киевской Руси.

Размеры дани, место и время ее сбора не определялись заранее, а зависели от случая, что приводило к недовольству населения. В 946 г. княжна Ольга была вынуждена из-за протестов населения установить *уроки*, т.е. фиксированные размеры дани, а также время и место ее сбора (*погосты*). Единицей обложения был *дым* (двор или семья). В местах сбора дани стали собираться торговцы.

С течением времени дань приняла форму подати в пользу государства и форму феодальной ренты — *оброка*.

Наряду с рассмотренным выше прямым налогом существовали косвенные налоги в виде судебных и торговых пошлин. Наиболее древними являются судебные пошлины. Они представляли собой определенные суммы, взимаемые при обращении к князю за правосудием. Главой правосудия был князь, местом осуществления правосудия служил княжеский двор. Чиновников, которые должны были решать судебные дела, называли вирниками. Слово «вирник» происходит от слова «вира», что означает «штраф за обращение к правосудию». Судебная пошлина *вира* взималась за убийство, *продажа* представляла собой штраф за прочие преступления. Данные сборы выполняли две функции — поддержание порядка и пополнение казны.

Сведения о торговых пошлинах относятся лишь к XII в. (рис. 6.1). Пошлина *мыт* взималась за провоз товаров через горные заставы, пошлина *перевоз* — за их переправу через реки, *гостиная* пошлина — за право иметь склады, *торговая* пошлина — за право устраивать рынки. Пошлины *вес* и *мера* устанавливались соответственно за взвешивание и измерение товаров, что было в те годы довольно сложным делом. Сбор за право купли-продажи товара (*осмниче*) взимался в процентах от его стоимости. Кроме того, взимался определенный процент от заявленного покупателем капитала, на который он желает приобрести товар. Таким образом, в тот период платили как за провоз товара, так и за его покупку. *Замыт*, или замытная пошлина, представлял собой сбор за подготовительные торговые действия. Сбор взимался в том городе, где купец останавливался для торговли. Замыт соединил в себе и проезжую пошлину, и сбор за право торговли.

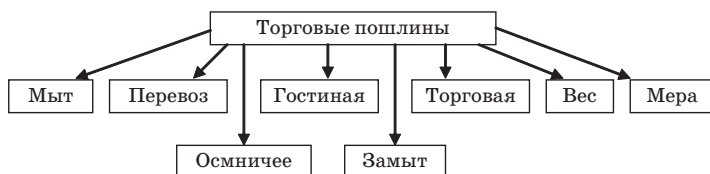


Рис. 6.1. Виды торговых пошлин в Древнерусском государстве

Рассматривая процесс зарождения налогообложения в Древней Руси, можно отметить следующие особенности, характеризовавшие данную сферу в IX–XII вв.:

- сбор налогов осуществлялся централизованно;
- преобладали преимущественно прямые налоги;

– начался процесс упорядочения взимания налогов посредством установления уставов и уроков.

К недостаткам можно отнести установление каждым княжеством собственных сборов, что тормозило развитие торговли. Междоусобные столкновения и феодальные войны также не способствовали установлению единых правил. И при заключении военных союзов и договоров о дружбе князья особо оговаривали условия отмены или снижения действующих взаимных пошлин.

Огромное влияние на развитие финансовой сферы нашей страны оказало татаро-монгольское нашествие. Русь находилась под властью Золотой Орды почти 240 лет, что не могло не найти отражения и в налоговых отношениях.

В тот период прямые налоги (ясак, выход, ям, ханский запрос) в основном платились в пользу Золотой Орды. Косвенные налоги (торговые и судебные пошлины) обеспечивали основной доход русского государства.

Впервые все население было переписано и обложено данью — *ясаком*, который взимался ежегодно. Ясак не учитывал расслоение на богатых и бедных, следовательно, размер уплачиваемой суммы был равен для всех. Размер дани не был постоянным. От уплаты были освобождены служители церкви и монахи. Первоначально дань взималась в натуральной форме. Если дань платилась в денежной форме, то татаро-монголы предпочитали золото или серебро и отказывались брать кожаные деньги, которые использовались в качестве средства обращения в некоторых районах Древней Руси. Такие требования способствовали вытеснению кожаных денег из обращения и изменению структуры денежного обращения в стране.

Основным налогом стал *выход*, взимавшийся сначала баскаками — уполномоченными хана, а затем, когда удалось освободиться от ханских чиновников, самими русскими князьями. Выход взимался с каждой души мужского пола и с головы скота. Каждый удельный князь сам собирал дань в своем уделе и передавал ее великому князю для отправления в Орду. Но был и другой способ взимания дани — *откуп*. Откупщиками выступали чаще всего хорезмские или хивинские купцы. Внося татарам единовременные суммы, они затем обогащались сами, увеличивая налоговый гнет на русские княжества. Сумма выхода стала зависеть от соглашений великих князей с ханами.

Помимо выхода или дани были и другие ордынские тяготы, например *ям* — обязанность доставлять подводы ордынским чи-

новникам. Сюда же следует отнести содержание посла Орды с огромной свитой. Ям был разделен на две составные части. Одна часть яма именовалась денежной и уплачивалась преимущественно золотом, предварительно собранным с податного населения. Другая часть называлась кормлением и уплачивалась производимыми крестьянами и ремесленниками продуктами и изделиями.

Другим стратегически важным платежом был *ханский запрос*, который представлял собой единовременный налоговый взнос в казну великого хана на государственные нужды.

Взимание прямых налогов в казну самого русского государства стало уже почти невозможным. Главным источником внутренних доходов были пошлины. Особенно крупными источниками дохода явились торговые сборы. Они существенно возрастали за счет присоединения к Московскому княжеству новых земель при князе Иване Калите (?–1340) и его сыне Симеоне Гордом (1316–1353).

Существовали следующие торговые пошлины:

- пошлина с воза, направляющегося торговать;
- пошлина, если без воза, верхом на лошади, но для торговли;
- пошлина со струга (ладьи);
- пошлина при начале торговли;
- пошлина с серебряного литья;
- с клеймения лошадей;
- гостиная;
- с соляных варниц;
- с рыбных промыслов;
- сторожевая;
- медовая;
- пошлина с браков и т.д.

Сборщик пошлин в XII в. в Киеве назывался осьмеником. Он взимал осмничее — сбор за право торговли. С XIII в. на Руси вошло в обиход название «таможник» для главного сборщика торговых пошлин. По всей видимости, это слово произошло от монгольского «тамга» — деньги. У таможника имелся помощник, именовавшийся мытником.



Контрольные вопросы

❶ Дайте характеристику формам обложения в Древней Руси в IX–XII вв.

② Назовите причины, обусловившие установление уроков — правил взимания налогов.

③ Каким образом татаро-монгольское нашествие оказало влияние на изменение структуры денежного обращения и переход на уплату налога в денежной форме?



Темы для обсуждения

① Взаимосвязь между развитием государственности, торговли и уровнем налогообложения.

② Ранние формы обложения. Сравнительная характеристика налогов Древней Руси и других стран.

③ Преимущества и недостатки откупной системы.

Глава 7. Подати и сборы России в XV–XVI вв.

После свержения татаро-монгольского ига никаких существенных изменений в размерах и порядке уплаты дани не произошло. С этой точки зрения понятно общее возмущение русского народа, которое не преминуло вылиться в беспорядки и убийства членов княжеской администрации. Чиновники же, в свою очередь, поспешили провести профилактические процедуры и политическую работу среди населения. На крестьян эти меры подействовали, по-видимому, успокаивающе, и они стали платить.

Именно ко времени правления Ивана III (1440–1505) относится древнейшая переписная окладная книга Вотской пятины Новгородской области с подробным описанием всех погостов. Кроме дани, источником дохода казны великого князя служили оброки. На оброк отдавались пашни, сенокосы, леса, реки, мельницы, огороды. Отдавались тем, кто платил больше. Описание земель имело важное значение, поскольку на Руси еще в период татаро-монгольского владычества образовалась и получила развитие *посошная подать*, включавшая в себя поземельный налог, который определялся не только количеством земли, но и ее качеством. Земля делилась на десятины, чети и выти. В выти было хорошей земли 12 четей, средней — 14, худой — 16 четей.

В 1462 г. была проведена перепись населения «по сохам и по людям», на основании которой было составлено сошное письмо. *Сошное письмо* — это документ, составленный с целью обложения налогами. Оно предусматривало измерение земельных пло-

щадей, в том числе застроенных дворами в городах, перевод полученных данных в условные податные единицы — сохи — и определение на этой основе налогов. Соха измерялась в четях (около 0,5 десятины), ее размер в различных местах был неодинаков — зависел от области, качества почвы, принадлежности земель (табл. 7.1). Соха как единица измерения налога была отменена в 1679 г. Единицей для исчисления прямого обложения к тому времени стал двор.

Таблица 7.1

Классификация посошного обложения

Вид сохи	Признак классификации
Сельская	В зависимости от принадлежности земель: – служилые земли; – церковно-монастырские земли; – черные (государственные) земли В зависимости от качества почвы: – плодородные земли; – средние земли; – худые земли
Промышленная	Соха лучших торговых людей Соха средних торговых людей Соха младших торговых людей

Размер сельской сохи зависел от того, кому принадлежала земля, и от качества почвы. Крестьяне, проживавшие на черных и церковно-монастырских землях, несли более тяжелое налоговое бремя, так как они не несли или несли в меньших объемах специальные, преимущественно воинские повинности. Крестьяне, жившие на служилых и церковно-монастырских землях, кроме дани, должны были платить оброк и обрабатывать барщину.

Данная система налогообложения установилась повсеместно в России к концу XVI в. Со временем доля обложения по сохам в XVI в. постепенно снизилась, прежде всего по причине увеличения числа дополнительных прямых налогов, обложение которыми осуществлялось в соответствии с сошным письмом.

В 1480 г. Иваном III была прекращена уплата выхода, после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел *данные деньги с черносошных крестьян и посадских людей*.

Население русского государства было поделено на различные сословия и группы. Так, в зависимости от прямой обязанности по уплате налогов и сборов население деревень и городов дели-

лось на «белое» и «черное». В соответствии с этим признаком «белое» население (сюда входили дружинники, бояре, священники, княжеская знать) освобождалось от уплаты всяких поборов. «Черное» же население, в число которого входили крестьяне и ремесленники, обязано было платить налоги и кормить население «белое».

В России помимо феодалов выделялась группа так называемых дворян. Это были выходцы из окружения (двора) князя, приближенные к нему и отмеченные им за заслуги в военном деле. При наступлении мирного времени они стали ненужными. Крупные землевладельцы, прежде всего сам князь, решили выделить им поместья в условное землевладение с назначением дворянина управляющим. Жалованье управляющего состояло из кормов и пошлин.

Суть *корма* состояла в том, что управляющему было дано право собирать его с местного подвластного ему населения в определенном размере. *Единовременный (взезжий)* корм вносился населением при вступлении управляющего в должность. Размер его не был определен, поэтому население вносило его по мере возможности. *Постоянный* корм имел натуральный или денежный характер взимания и платился трижды в год. Размеры его были определены в соответствующих уставных грамотах.

Кроме того, после введения системы кормлений, с точностью повторявшей монгольскую систему местничества, местные управляющие стали вводить свои собственные налоговые платежи: за пользование бумагой, за проезд по городским и проселочным дорогам и многие другие. Также значительную часть дохода управляющего составляли пошрины, которые делились на судебные, свадебные, таможенные.

Затем последовали новые налоги:

- налог на строительство городских укреплений;
- налог на возведение построек, в том числе храмов и дворцов для знатных людей;
- налог на украшение и обустройство городских площадей и улиц;
- налог на производство оружия (огнестрельного и холодного);
- налог на пользование землей феодала;
- налог на жилую площадь;
- налог на приусадебные и дворовые постройки;
- налог на производимые продукты и изделия;
- налог на содержание великого князя и его резиденций;

– налог на кормления, уплачивавшийся в пользу наместников великого князя;

– налог на содержание конюшен и т.д.

Появление этих налогов, носивших целевой характер, было непосредственно связано с расширением государственных потребностей. В большинстве случаев существовали отдельные приказы, основная задача которых состояла в управлении процессом сбора и распределения соответствующего специального налога.

Косвенные налоги взимались через систему пошлин и откупов, главными из которых были таможенные и винные (акциз).

Иван Грозный (1530–1584) умножил государственные доходы, улучшив порядок собирания налогов. Земледельцы при нем были обложены определенным количеством сельскохозяйственных продуктов и деньгами, что записывалось в особые книги.

Итак, что касается прямых податей, то главным объектом обложения служила земля, а раскладка налога велась на основании писцовых книг. В них описывалось количество и качество земель, их урожайность и населенность. Время от времени писцовые книги возобновлялись и проверялись.

Со времени Ивана Грозного в промышленных местах раскладка податей стала производиться не по сохам, а по животам и промыслам. Прямая подоходная подать взималась только с восточных инородцев, у которых каждый работоспособный мужчина был обложен меховой или пушной данью, известной под названием «ясак». Многие натуральные повинности в это время были заменены денежным оброком.

Система кормлений сохранилась. Однако фактически управляющие занимались бесконтрольными поборами, что ослабляло централизованную власть. С целью ограничения полномочий управляющих при назначении на должность каждому управляющему выдавался доходный список, в котором подробно определялись размеры его кормов и пошлин. Позднее (с 50-х гг. XVI в.) была учреждена служба кормленных дьяков, которые помимо выдачи доходных списков должны были осуществлять контроль за действиями управляющих.

С течением времени управляющим запретили самостоятельно собирать корм. Сбор корма было поручено проводить выборным лицам, преимущественно из числа зажиточного населения. В случае недобора средств назначенным лицам вменялось в обязанность покрыть его за свой счет (рис. 7.1).

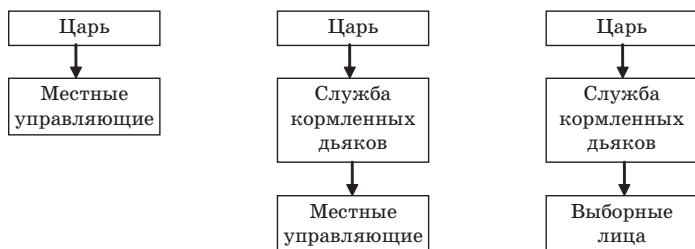


Рис. 7.1. Развитие системы органов, осуществлявших контроль за поступлением налогов

Система кормлений была отменена в 1555 г. Его заменил единый налог — *кормленный откуп*, который взимался централизованно. Из собранных средств в дальнейшем выплачивалось жалование управляющим.

Были введены специальные налоги (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Перечень специальных налогов, введенных при Иване Грозном

Вид специального налога	Содержание специального налога
Ямская повинность (ямские деньги)	Прообразом явилась повинность, существовавшая во времена татаро-монгольского нашествия, — ям. Она собиралась для организации провоза послов, гонцов и т.д. Уплата производилась в натуральной или денежной форме. Размер составлял 10 р. с сохи
Стрелецкая подать	Сбор направлялся на содержание постоянной пехоты. Первоначально он представлял собой незначительный по размеру налог, который взимался хлебом. Позднее он стал собираться и хлебом, и деньгами. Величина его росла по мере роста стрелецкого войска. В результате стрелецкая подать стала одним из наиболее крупных налогов
Полоняничные деньги	Средства от сбора предназначались для выкупа пленных у татар и турок. Налог со временем приобрел постоянный характер и был дифференцирован по сословиям
Городская повинность	Появление связано со строительством городов. Отбывалась в натуральной форме (личное участие) либо вносилась деньгами
Засечные деньги	Данный налог был введен с целью строительства укрепленных засечных линий. Размер его составлял 4 р. с сохи
Ямчужные деньги	Средства от сбора направлялись на изготовление ямчуги (селитры), из которой делали порох. Размер его составлял 1 р. с сохи
Казначеевы, дьяковы, подьяческие пошлыны	Представляли собой сборы, которые направлялись на содержание аппарата управления. Размер его составлял 1 р. с сохи

Данные налоги были очень тяжелы для населения, так как, для сравнения, на 1 р. можно было приобрести или одного коня, или 100 пудов ржи, или пуд меда.

В рассматриваемый период в России существовали следующие косвенные налоги:

- торговые пошлины, взимавшиеся при любом передвижении, складировании или продаже товаров;
- таможенные пошлины;
- судебные пошлины.

Определенные изменения произошли в структуре таможенных пошлин. К существовавшим ранее проезжим пошлинам добавился ряд дополнительных сборов (рис. 7.2):

- *головщина* — сбор, взимавшийся с лиц, везущих товар. Размер его определялся с количества человек (стоимость перевозимого товара значения не имела);
- *мостовщина*, или *перевоз*, представляла собой сбор за проезд через мост;
- *задние калачи* — сбор с торговых людей, возвращавшихся с рынка после продажи товара.

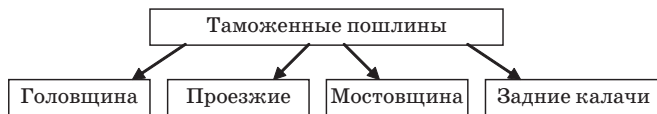


Рис. 7.2. Виды таможенных пошлин в России в XV–XVI вв.

Такая система взимания таможенных пошлин просуществовала до введения таможенного устава в XVII в., когда многочисленные сборы были заменены единой рублевой пошлиной.

К торговым пошлинам добавились (рис. 7.3):

- *явка* — сбор, взимавшийся на таможне с привезенного купцом товара;
- *гостиное* — сбор за аренду лавки для продажи;
- *свальное* — сбор, взимавшийся при складировании товара;
- *весчее*, или *пудовое*, — сбор, взимавшийся при взвешивании товара;
- *пятно* — сбор за клеймение лошадей и других животных.

Таким образом, формирование русского государства потребовало проведения реформ, целью которых являлось:

- установление единообразия в налоговой системе;
- получение дополнительных доходов.

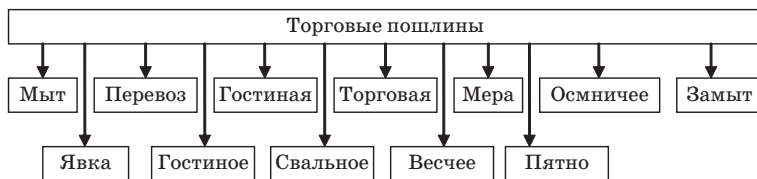


Рис. 7.3. Виды торговых пошлин в России в XV–XVI вв.

Однако налоговая система того времени имела ряд недостатков:

- налогообложение базировалось только на двух объектах (земля и двор);
- налоговая система отличалась многообразием мелких налогов;
- отсутствовала стройная система учета собираемых налогов и расходования этих средств.



Контрольные вопросы

- ❶ В чем суть посощного обложения? Какое значение оно имело?
- ❷ Что такое кормы? Почему они препятствовали политике централизации доходов?
- ❸ Предпосылки отмены кормов.
- ❹ Какие прямые налоги взимались по сошному письму?



Темы для обсуждения

- ❶ Характеристика общих изменений в налоговой системе в XV–XVI вв.
- ❷ Политика Ивана Грозного в области налогообложения.
- ❸ Податный иммунитет: понятие, цель, виды.

Глава 8. Подати и сборы России в XVII в.

XVII в. можно охарактеризовать как период смутного времени, что не способствовало развитию экономики государства в целом и стабилизации финансовой системы в частности.

Следует отметить, что в России почти не было цеховой организации ремесленного производства, подобно западноевропейской, где существовала очень жесткая регламентация при произ-

водстве и продаже продукции. На Руси отдельный ремесленник зачастую занимался изготовлением не одного, а различных видов товаров.

В XVII в. возникли регулярные ярмарки, стала заметно проявляться товарная специализация отдельных регионов страны. Процесс первоначального накопления капитала начался в России именно в сфере торговли, а затем уже стал проникать в сферу производства.

В сфере производства начали появляться мануфактуры, предприятия, хотя и основанные на ручном труде, но более глубоко применяющие разделение труда. Если в Западной Европе развитие мануфактур происходило на основе найма вольных работников, то в России свободных людей почти не было. Поэтому учреждались так называемые вотчинные мануфактуры, где использовался крепостной труд. Их особенностью было то, что рабочих заставляли работать в порядке феодальной повинности, и заработная плата им почти не выплачивалась. Такие мануфактуры существовали в России до середины XIX в.

В этот период усилилось стремление государства к упорядочению и повышению эффективности налоговой системы. Это было связано прежде всего с тем, что наблюдалось постоянное увеличение государственных расходов на содержание административного аппарата, растущей армии, огромного царского двора.

Проводилась политика укрупнения многочисленных прямых налогов. Результатом этого процесса явилась новая налоговая система, сложившаяся в результате налоговой реформы 1679 г.

Финансы стали едва ли не самым «больным», «узким» местом в XVII в. Потребности, вызванные участвовавшими войнами (дорогими и редко удачными — война с Польшей, Швецией), значительно превышали финансовые возможности правительства, и оно металось в своих попытках срочно пополнить казну. Постоянные восстания (Ивана Болотникова 1606 г., Соляной бунт 1648 г., Медный бунт 1662 г., восстание казаков и крестьян во главе со Степаном Разиным) также негативно сказывались на финансовом положении государства. Военные неудачи заставляли не только увеличивать войско, но и преобразовывать его по иностранным образцам, а это также требовало повышения расходов на его создание.

Именно для этого периода характерно окончательное формирование феодальных налоговых отношений как чисто финансовых, денежных. Государственный бюджет рос вместе с увеличением

расходов на армию. До начала правления династии Романовых доходы казны делились на две группы — окладные и неокладные.

Окладные доходы — податные сборы, которым в смете заранее определялся обязательный для плательщиков размер — оклад. Окладные доходы состояли как из прямых, так и из косвенных налогов. Подати (или прямые налоги) в Московском государстве возлагались на общества (общины), т.е. группы людей, объединенных по какому-либо признаку, или отдельных лиц. Совокупность податей, платимых группой людей, называлась *тяглом* и платилась по раскладке (разверстке) между ними. Соответственно и такие люди назывались тяглыми.

В качестве основания податного обложения сохранялось сошное письмо.

Прямыми основными налогами были деньги *данные* и *оброчные*. Деньги данные включали в себя разнообразные прямые налоги, которые взимались по числу сох. Оброком могли называть разнообразные по составу и назначению подати, но и те, и другие уплачивались всегда в постоянном количестве по неизменному окладу.

Примыкали к окладным доходам и так называемые *специальные налоги* (ямские, полоняничные, стрелецкая подать). Последняя сильно возрастала с увеличением численности войска (в царствование царя Алексея в Москве даже в мирное время было больше 20 полков по 800–1 000 человек каждый (в 1681 г. — 22 452 человека) да еще столько же — в провинции).

Состав окладных доходов отражен на рис. 8.1.

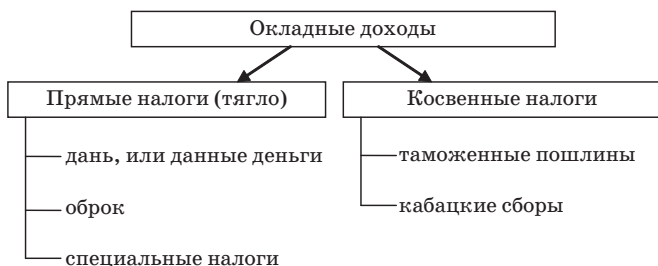


Рис. 8.1. Состав окладных доходов в России в XVII в.

Все эти подати (кроме полоняничной) взимались по сошному письму на основании писцовых книг — описи тяглого недвижимого имущества. (Эти книги 1620 г. послужили основанием для установления крепостной принадлежности крестьянства.)

Второй частью государственных доходов были так называемые *неокладные сборы*, состоявшие главным образом из платежей за удовлетворение разных нужд, с которыми частные лица обращались в правительственные учреждения (пошлины за иски, составление прошений, вид решений суда).

С 1648 г. все прямые налоги были объединены и представлены в виде двух групп налогов, которые платились по сословиям. Население, проживавшее в городах и селах, где земледелие не было основным видом деятельности, платило стрелецкие деньги. Крестьяне платили ямские и полоняничные деньги. Кроме того, в 1679 г. был осуществлен переход от поземельного и подворного обложения к единому подворному обложению вместо прежнего — посошного. Данный шаг позволил увеличить количество налогоплательщиков за счет холопов и других категорий населения, с которых ранее налоги не брались. Но при этом основные принципы обложения налогами населения остались прежними. Об этом свидетельствует порядок расчета суммы налога, приходившейся на один двор. Правительство определяло для каждого податного округа средний подворный оклад подати (сумму налога) и по числу тяглых дворов рассчитывалась общая сумма налоговых платежей, приходившаяся на округ. Далее эта сумма распределялась между налогоплательщиками округа так же, как между дворами при посошном обложении в зависимости от достатка каждого двора.

Структура налоговой системы России во второй половине XVII в. показана на рис. 8.2.

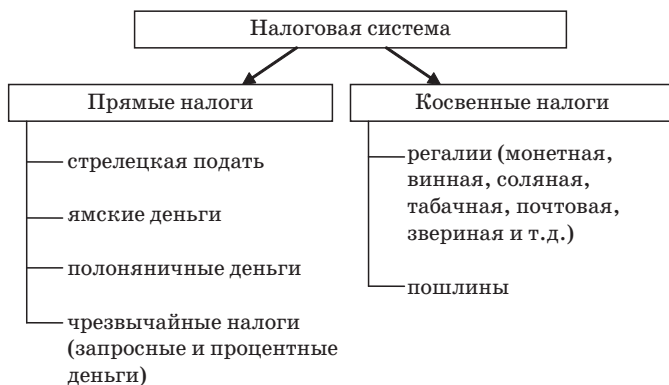


Рис. 8.2. Структура налоговой системы России во второй половине XVII в.

Основной особенностью данного времени явилось усиление роли косвенных налогов в доходной части казны. Они были представлены регалиями и пошлинами. Первые из них по своему объему в доходах государства были определяющими.

Регалия — это монопольное право государства на производство какой-либо продукции. В России использовались следующие основные виды регалий.

Монетная регалия. Эта регалия представляла собой монопольное право государства на чеканку монет. Находившиеся в денежном обращении в этот период серебряные монеты чеканились из иностранных денежных знаков — иохимсталеров, которые в народе назывались «ефимками». Последние обращались на рынке по цене 40–42 к., а при перечеканке из них получалось 60–64 к. отечественных. Эта деятельность государства приносила значительные доходы, поскольку таким образом казна получала доход в размере практически 50%. В условиях нехватки денежных средств для покрытия растущих расходов государства возник соблазн в еще большей эксплуатации монетной регалии. С этой целью правительство ввело сначала неполноценные серебряные монеты, уменьшив вес серебра в монете или снизив его пробу. В 1654 г. были введены в обращение медные деньги с официальным принудительным курсом, по которому медная копейка приравнивалась к серебряной того же веса. Таких медных денег было выпущено на 4 млн р., что сразу же привело к обесценению денег и повышению цен, поскольку медь гораздо дешевле серебра. За одну серебряную копейку в 1660 г. давали две, а в 1662 г. — уже 15 медных копеек. Это привело к тому, что серебряные деньги вообще ушли из обращения и стали выполнять преимущественно функцию средства накопления.

Со служилыми и посадскими людьми государство рассчитывалось медью, а налоги требовало платить серебром. Крестьяне отказывались продавать продовольствие за медные деньги. Все это привело в 1662 г. к Медному бунту, который был подавлен, а в 1663 г. были проведены определенные преобразования в денежной сфере. Соответствующий указ восстанавливал денежное обращение и запрещал использовать в качестве средства платежа медные деньги, которые разрешалось переливать в вещи или приносить в казну, где первоначально за один медный рубль давали 10 денег (5 к.), а затем 5 денег (2 к.).

Винная регалия. Существовало два способа взимания — продажа алкогольных напитков «на вере» и использование сис-

темы откупа. Первый способ заключался в том, что правительство обязывало посадско-городские и уездно-волостные общины поставлять к «его Великого Государя кабацкому сбору» служилых людей из собственной среды, преимущественно торговых людей и людей «первых статей». Выбранные должны были присягать и целовать крест (отсюда и пошло название «целовальники»). Эти избранные заведовали не только сборами, но и всем питейным делом, начальствуя над производством хмельного и его продажей, постройкой кабаков, винокурен, медо- и пивоварен. Наконец, они преследовали корчемство, т.е. тайную, помимо царских кабаков, продажу алкогольных напитков. К числу «верных людей», заведовавших кабацкими сборами, принадлежали таможенный голова и кабацкий голова с «товарищами» (заместителями) и подчиненные им выбранные люди. Эта система получила название продажи «питей на вере», а сами кабацкие головы выступали в качестве подрядчиков государства и одновременно его доверенных администраторов по управлению государственной винной монополией.

Продажа алкогольных напитков «на вере» не всегда обеспечивала казне желаемые доходы. В случае возрастания потребностей государства в денежных средствах царские кабаки отдавались на откуп. Сущность откупа заключалась в том, что государство продавало частному лицу за определенную сумму исключительное право на осуществление той или иной деятельности. В данном случае правительство передавало откупщикам право на продажу водки населению.

Часто оба способа организации питейных поступлений в бюджет сосуществовали — одни кабаки содержались «на вере», другие отдавались на откуп.

По Соборному уложению царя Алексея Михайловича (1649 г.), государственной системой питейного сбора стала откупная. Одним из главных откупов был винный откуп. Была установлена единая пошлина для торговых людей в размере 10 денег (5 к.) с рубля оборота.

Указ от 30 декабря 1651 г. запретил откупную систему, оставив только сбор «на вере». В это время потребление спиртных напитков населением было уже развито так, что в 1652 г. был созван «собор о кабаках» с участием патриарха Никона. Однако трудно было царю, патриарху и собору что-либо сделать для уменьшения пьянства, потому что это приводило к недостатку денежных средств. Из-за нехватки средств вновь возник вопрос

об откупах, и в 1664 г. наряду с казенной продажей спиртных напитков был разрешен откуп. Такая двойственность повлекла за собой некоторые беспорядки в управлении питейными сборами, в результате которых уменьшились доходы государства. Поэтому указом от 18 июля 1681 г. винные откупы были упразднены и единственной формой продажи спиртных напитков осталась торговля «на вере».

Соляная регалия. После смуты было много «избылых» людей, т.е. тех, кто различными методами уклонился от казенных повинностей. Правительству хотелось провести в жизнь такую меру, с помощью которой удалось бы заставить участвовать в формировании доходов казны все население — рядовое и привилегированное, взрослое и малолетнее, мужское и женское.

Таким образом, было решено заменить прямые налоги повышенной пошлиной на соль. Соль нужна всем, следовательно, в меру ее потребления в казну должны платить все, и «избылых» не будет. По закону 1646 г. соляная пошлина была увеличена вчетверо — с 5 до 20 к. за пуд (большие деньги по тем временам).

Указ оправдывал эту меру тем, что будут отменены стрелецкие и ямские деньги, наиболее тяжелые и неравномерно распределяемые прямые налоги, что пошлина будет равна для всех, что не будет «избылых», что все будут платить сами собой, «без правежа», что платить будут и иностранцы, живущие в России. Но расчет не оправдался, вызвав Соляной бунт, и казна понесла убытки. Пошлина была отменена в начале 1648 г.

Другим средством пополнения государственной казны являлись *чрезвычайные налоги* (табл. 8.1). Это были временные налоги, введение которых в большинстве случаев вызывалось недостатком денег для реализации необходимых расходов, прежде всего связанных с ведением военных действий.

Таблица 8.1

Виды чрезвычайных налогов в России в XVII в.

Вид чрезвычайного налога	Налогоплательщик	Содержание чрезвычайного налога
Запросные деньги, или «запрос волею»	Привилегированный класс (землевладельцы, духовенство)	Добровольные займы денежных средств правительством, которые были беспроцентными и безвозвратными
	Непривилегированный класс	Обязательный дополнительный налог, размер которого колебался от 25 к. до 1 р. со двора

Вид чрезвычайного налога	Налогоплательщик	Содержание чрезвычайного налога
Процентные деньги	Торговые люди	Взимались в размере пятой, десятой, двадцатой и т.д. деньги от суммы капитала. Чем больше была сумма объявленного капитала, тем меньше устанавливалась ставка налога (процент). При этом сумма капитала указывалась плательщиками по совести

Серьезные изменения произошли в XVII в. и в области установления и взимания таможенных пошлин.

Русское купечество не могло конкурировать на внутреннем рынке с сильными иностранными компаниями, поэтому оно стремилось упрочить на нем свое монопольное положение при помощи государства. Купцы в своих челобитных грамотах просили правительство установить протекционистские меры по защите отечественных интересов. Система таможенных пошлин, сложившаяся в XVI в., была крайне неудобна и требовала серьезных преобразований.

В 1646 г. была отменена беспошлинная торговля с Англией. В 1653 г. введена Торговая уставная грамота, согласно которой устанавливались более высокие торговые пошлины на иностранные товары. Кроме того, многочисленные таможенные сборы были заменены единой рублевой пошлиной, которая платилась и продавцом, и покупателем товара. Продавцы товара платили 10 денег с рубля, т.е. 5% стоимости привезенного товара, а покупатели — 5 денег с рубля, т.е. 2,5% суммы капитала, предназначенного для приобретения товара (табл. 8.2). При этом в уставе регламентировалось определенное положение, которое должно было заинтересовать покупателей товаров честно заявлять размер привезенного с этой целью капитала. Имеется в виду то, что торговый человек, уплативший сбор в размере 2,5%, получал соответствующий документ, удостоверявший это. Покупая товар на заявленную сумму и планируя продать его в другом городе, он, предоставив документ на таможне, уплачивал уже не 5, а 2,5%.

Но данный таможенный устав недостаточно регламентировал взаимоотношения с иностранными купцами. Это положение было исправлено в новом торговом уставе 1667 г. С этого

времени размер пошлин, взимаемых с иностранных купцов, во многом зависел от места непосредственной торговли купца и от характера привезенного товара. В случае если купец торговал товарами в приграничном районе, то он платил пошлину в размере 5% стоимости товаров, а если он вез товары внутрь страны, то платил уже 10%. При этом внутри страны иностранным купцам с отечественными купцами разрешалось торговать только оптом. Кроме того, иностранным купцам с иностранными купцами иностранными товарами торговать запрещалось, а отечественными товарами можно было торговать только в приграничных районах. Привоз некоторых товаров был нежелателен для правительства, и они облагались, соответственно, более высокими пошлинами. Устав устанавливал большие льготы для российских купцов: таможенная пошлина для них была в 4 раза ниже, чем для иноземных торговцев.

Таблица 8.2

Размеры единой рублевой пошлины в России в XVII в.

Плательщик	Объект обложения	Размер пошлины
Продавец	Привезенный товар	10 денег с рубля, или 5% стоимости товара
Покупатель	Капитал, привезенный для покупки товара	5 денег с рубля, или 2,5% суммы капитала

По новому уставу пошлину платил только продавец. В случае вывоза иностранным купцом за границу русского товара он платил проезжую пошлину.

Есть сведения о существовании в то время транзитных пошлин, т.е. сборов, взимаемых за провоз товаров по территории страны. Эти пошлины не получили значительного распространения (табл. 8.3).

Таблица 8.3

Размеры транзитных пошлин в России в XVII в.

Плательщик	Объект обложения	Размер пошлины
Отечественный продавец	Привезенный товар	2,5% стоимости товара
Иностранный продавец	Привезенный товар	5% стоимости товара, если торговля велась в приграничных районах 10% стоимости товара, если торговля осуществлялась внутри страны

Устав всячески поощрял сокращение импорта и увеличение экспорта в целях привлечения в казну дополнительных денеж-

ных средств. Этому способствовал и установленный порядок взимания таможенных пошлин. Так, таможенные пошлины с иностранных купцов взимались только иностранной золотой или серебряной монетой. Вывоз иностранных золотых и серебряных монет в большем объеме по сравнению с объемом их ввоза в страну запрещался. Их необходимо было обменять на русские деньги.

Осуществление такой политики привело к установлению активного торгового баланса в России.

Развитие органов по сбору налогов. Политическое объединение русских земель относится к концу XV в. Однако стройной системы управления государственными финансами не существовало еще долго. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода. Одновременно с ним обложением населения занимались территориальные приказы: в первую очередь Новгородская, Галичская, Устюжская, Владимирская, Костромская чети, которые выполняли функции приходных касс; Казанский и Сибирский приказы, взимавшие ясак с населения Поволжья и Сибири; Приказ большого дворца, облагавший налогом царские земли; Приказ большой казны, куда направлялись сборы с городских промыслов; Печатный приказ, взимавший пошлину за скрепление актов государевой печатью; Казенный патриарший приказ, ведавший налогообложением церковных и монастырских земель. Помимо перечисленных налоги собирали Стрелецкий, Посольский, Ямской приказы. В силу этого финансовая система России в XV–XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутанна.

Уже в годы царствования первого из череды Романовых, Михаила Федоровича, просматривались действия по упорядочению и систематизации налоговых институтов. Так, появились сыскные приказы, одной из главных функций которых был контроль над царскими чиновниками, следившими за поступлением налоговых платежей, а также пресечение должностных преступлений.

При царе Алексее Михайловиче возник такой финансовый инструмент, как бюджет. С целью его составления и расходования был учрежден новый государственный орган, подотчетный только самому царю, — Счетный приказ, в компетенцию которого входило и исполнение бюджетных статей.

Как изменялась система органов, контролировавших поступление налогов, отражено на рис. 8.3.

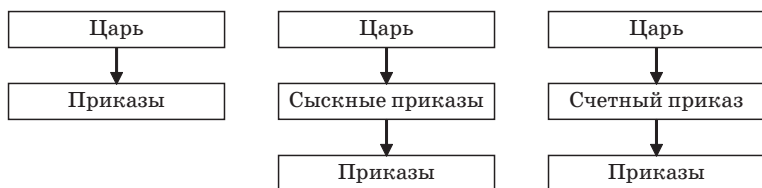


Рис. 8.3. Развитие системы органов, осуществлявших контроль за поступлением налогов

Таким образом, в XVI–XVII вв. налогообложение на Руси было упорядочено и приведено в систему. Налоги стали основным источником бюджета. Были созданы специальные органы, в компетенцию которых входил контроль за фискальной деятельностью приказов, за выполнением доходной части бюджета.



Контрольные вопросы

- ❶ Что представляли собой регалии? Какие регалии существовали в России в XVII в.?
- ❷ Что такое тягло и кто такие тяглые люди?
- ❸ Какие специальные налоги (кроме основных прямых) взимались в числе окладных доходов в XVII в.?
- ❹ Назовите основные косвенные налоги, взимавшиеся в рассматриваемый период.



Темы для обсуждения

- ❶ Чрезвычайные налоги как способ пополнения доходов бюджета.
- ❷ Необходимость преобразований в сфере таможенного регулирования.
- ❸ Причины Соляного и Медного бунтов.

Глава 9. Основные преобразования в области налогов и сборов в XVIII в.

Рассматривая особенности развития налоговой системы в XVIII в., можно выделить два основополагающих периода — соответственно первую и последнюю четверти XVIII в. Это связано с именами таких правителей, как Петр I и Екатерина II, которые коренным образом изменили существовавшую налоговую систему.

Налоговая система при Петре I. В конце XVII в. предпринимались попытки усиления финансовой централизации (сбора доходов), целью которых являлось упрощение и увеличение прямых податей, а также обеспечение роста расходов на военные цели.

В период ведения военных действий государству были необходимы стабильные, постоянные доходы, по возможности сосредоточенные в одних руках.

В течение 1701–1709 гг. в составе и функциях приказов произошли значительные изменения. Так, указом от 14 марта 1701 г. была образована Ближняя канцелярия, основной задачей которой являлось осуществление финансового контроля; все остальные приказы должны были ежемесячно и ежегодно представлять в новый орган отчетность о движении сумм.

Из ведомства большой казны к 1701 г. выделилась Бурмистрская палата, или Ратуша. Помимо переименования земских старост, таможенных и кабацких голов в бурмистров (на голландский манер), Ратуше поручался контроль за таможенными и кабацкими сборами, а впоследствии и за другими сборами (оброчными и стрелецкими).

Структура налогов в России в начале XVIII в. показана на рис. 9.1.

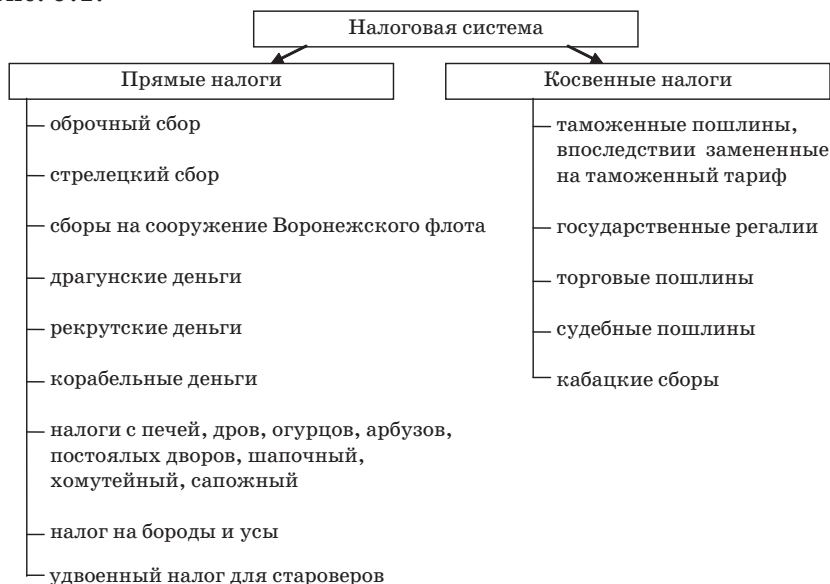


Рис. 9.1. Структура налоговой системы России в начале XVIII в.

Однако реорганизация финансового администрирования не означала создание новых источников доходов государства. Уже к 1701 г. расходы государства, как и доходы, удвоились по сравнению с 1680 г., причем расходы на военные цели достигли уже 78% (были 62%), составив почти четыре пятых всех расходов.

Главным источником покрытия военных расходов были доходы Ратуши. Однако они почти не росли (с 861 тыс. р. в 1702 г. до 949 тыс. р. в 1709 г.), несмотря на принятие ряда мер по повышению доходов. Так, в 1705 г. были введены поведенная и новоравнительная пошлины (с продажи вина и новая таможенная).

Кроме того, вновь вводились откупы по таможенным и кабацким сборам, а также был усилен контроль за действиями бурмистров, «чтоб дела сборов текли без остановки». Однако эти меры не позволили увеличить доходы настолько, чтобы покрыть окладные расходы.

В 1701 г. монастыри лишились своих привилегий, так как в соответствии с указом Петра I их доходы переходили в собственность государства. Следовательно, лишь часть данных доходов позднее возвращалась монастырям обратно.

Первым новшеством, введенным в налоговую систему, можно считать сборы на сооружение Воронежского флота. Корабельный налог составил внушительную сумму — не менее 500 тыс. р. (треть доходной части бюджета 1701 г.).

В рассматриваемый период взимались такие налоги, как деньги драгунские (на приобретение лошадей), рекрутские, корабельные и т.д. Кроме того, в аппарате управления была создана новая должность — прибыльщик, который должен был «сидеть и чинить государю прибыли», т.е. придумывать новые виды податей. Результатом этого стала постоянно растущая группа мелких налогов и сборов. Появились налоги с печей, дров, огурцов, арбузов, постоянных дворов, на бороды и усы, шапочный, хомутейный, сапожный налоги, было введено удвоенное обложение податями староверов. Налог на бороды и усы был введен указом от 1705 г., в соответствии с которым борода была оценена пословно: дворянская и приказная — 60 р., первостатейная купеческая — 100 р., рядовая торговая — 60 р., крестьяне в деревнях носили бороду бесплатно, но при въезде в город и при выезде из него платили 1 к. А с 1715 г. был установлен единый налог в размере 50 р.

Происходило усиление эксплуатации ранее существовавших государственных регалий. Дополнительный доход приносила монетная регалия через уменьшение веса и пробы серебра

в монетах. Вслед за порчей монеты, за повышением оклада и расширением сферы действия оброчных сборов началась усиленная монополизация сбыта на внутреннем и внешнем рынке товаров, пользовавшихся наибольшим спросом: табака, соли (с 1 января 1705 г.), дегтя, коломази, мела, рыбьего жира, ворвани (с 1707 г.), щетины (с 1709 г.). Впоследствии использовалась также закупка таких товаров за границей (Европа, Китай, Персия), как музыкальные инструменты, карты, шахматы и т.д.

Однако все перечисленные меры не смогли покрыть быстро растущие расходы. Ратуша не справлялась с потребностями военных приказов. Появился и стал увеличиваться дефицит бюджета (превышение расходов над доходами), причем за период до Полтавской битвы были израсходованы и остатки прошлых лет, существовавшие как запасные.

В связи с этим по поручению Петра I были проведены исследования объемов и структуры доходов и расходов государства. В итоге было выявлено, что за период 1705–1707 гг. средняя ежегодная сумма дохода не превышала 3 300 тыс. р. Расходы на армию составили около 3 000 тыс. р., на содержание двора и прочие нужды — около 824 тыс. р. Следовательно, ежегодный дефицит бюджета составлял 500 тыс. р. Эти суммы покрывались преимущественно из средств, накопленных в казне в результате превышения доходов над расходами в последней четверти XVII в. К 1710 г. казна оказалась пустой, соответственно, использовались как названные способы покрытия дефицита бюджета, так и чрезвычайные налоги, прежде всего запросные деньги (например, в 1710 г. дополнительный сбор составил 50 к. с тяглого двора). Кроме того, для покрытия дефицита был введен чрезвычайный, но непонятный новый налог: сумму дефицита разделили на количество дворов. Возможности прибегнуть к государственному займу не было.

Причину недостаточности доходной части бюджета Петр I видел в несовершенстве налоговой системы и недостаточной тяжести налогового бремени для населения. Это мнение было связано с тем, что последняя перепись населения проводилась в 1678 г., и, следовательно, за 30 лет численность его, а значит, и количество дворов должны были увеличиться. А именно последние были положены в основу расчета общей суммы подати (дани, или денег данных), взимаемой с определенного округа. Таким образом, получалось, что общая сумма подати, взимаемой с округа, осталась прежней, а число дворов могло увеличиться, значит, уменьшилась сумма налога, взимаемого с каждого двора.

До 1679 г. единицей налогообложения была соха, устанавливаемая сошным письмом, а с 1679 г. такой единицей стал двор. Немедленно возник и способ уклонения от уплаты налогов: дворы родственников, а порой и просто соседей, стали огораживать себя единым плетнем.

Для определения настоящего числа дворов и, соответственно, изменения размера подати в 1710 г. была проведена новая перепись населения. По данным переписи стало видно значительное уменьшение тягла: из восьми губерний в шести (за исключением Сибирской и Казанской) снизилось число и дворов, и душ мужского пола (на 40% в Архангельской и Ингерманландской губерниях).

Причины этого виделись прежде всего в значительных рекрутских наборах, в масштабном строительстве верфей, каналов и городов. Таким образом, правительству стало ясно, что увеличить сбор налогов за счет роста числа плательщиков невозможно. С тем чтобы поступления не уменьшились в тех губерниях, где к 1710 г. наблюдались «убыль» и «пустоты», рекомендовалось пользоваться результатами переписи 1680 г.

Под впечатлением от итогов переписи 1710 г. предложения прибыльщиков по улучшению состояния государственных финансов были связаны в основном с дальнейшей эксплуатацией государственных регалий и расширением применения косвенных налогов. Общее мнение в тот период состояло в том, что народное «отягчение» связано прежде всего с прямыми налогами, взимаемыми по дворовому числу, поэтому убыль дворов и населения, обнаруженная переписью, ограничивала внимание к податям прямым. Но уже с 1714 г. сфера обсуждения необходимых для принятия мер расширилась, а также возникло и недоверие к самим результатам переписи. В итоге к 1715 г. был сделан вывод о необходимости новой переписи, которая была проведена в 1716–1717 гг. Результаты ее были столь же неутешительны, что и переписи 1710 г., так как главные причины убыли населения сохранились (военные потери, высокая смертность, беглые), да еще прибавилась посылка людей на строительство Санкт-Петербурга.

Основные преобразования налоговой системы Петр I проводил с 1722 по 1724 г., план реформы был определен в указе 1718 г. Главные идеи реформы состояли в следующем: обеспечение армии как основной статьи расходов бюджета необходимыми денежными средствами; замена мелких прямых налогов единой податью; переход от подворного обложения к подуш-

ному. Реформа должна была проходить в два этапа. На первом этапе следовало определить норму содержания одного солдата и средний подушный оклад. На втором этапе предполагалась роспись полков по крестьянам.

Особенностью следующего этапа петровских реформ явилось учреждение восьми губерний (причем центрами их стали центры военных округов), а также передача сбора податей на соответствующей территории в ведение губерний. Приказы (Военный, Адмиралтейский, Артиллерийский и Посольский) получали для финансирования своих расходов часть доходов губерний.

Впоследствии часть военных расходов стала осуществляться напрямую в губерниях — на содержание соответствующих «положенных на них» полков (в расчете на мир со Швецией без роспуска регулярной армии).

Правительство снова начало изыскивать возможности увеличения доходов. Вообще «новые» налоги собирались гораздо хуже старых налогов. Вопрос о проведении податной реформы стал весьма актуальным.

Вместе с тем частные фискальные мероприятия (реформы отдельных налогов, введение дополнительных и чрезвычайных сборов) были исчерпаны: в границах подворного обложения увеличить количество плательщиков не удалось, поэтому встал вопрос о выходе из его рамок и проведении общей податной реформы.

Главным изменением в системе прямых налогов в эпоху Петра I был переход от подворной к подушной подати. «Все подданные в глазах наших делятся на две категории: одни несут свою службу государю лично; другие путем предоставления государству материальных средств. Кто несет службу — податей не платит, кто не несет — будет платить!» — так сформулировал идею налоговой реформы сам Петр I.

Поскольку попытка территоризации армии окончилась неудачно, было решено возвратиться к финансированию войск из Военного приказа. Опять возникла проблема величины нового военного (прямого) налога: 4 млн р. (военные расходы) / 5 млн душ (население) = 80 к. на душу.

Когда в 1724 г. стали известны окончательные итоги переписи, подушный налог был пересчитан и составил 74 к. (после смерти Петра понижен до 70 к.).

Новая подать заменяла все старые сборы с дворового числа. Подушная подать собиралась 3 раза в год (весной, зимой и летом) приблизительно в равном объеме. Указанные суммы взи-

мались только с помещичьих и монастырских крепостных крестьян. Государственные крестьяне платили на 40 к. больше.

Налоговая система, сложившаяся в результате реформы, имела ряд недостатков. Во-первых, в число налогоплательщиков входило все мужское население независимо от возраста. Во-вторых, определенная сумма налога была рассчитана на содержание армии в мирное время, следовательно, ведение военных действий потребовало бы установления дополнительных налогов. Но в то же время переход к подушному налогообложению принес казне дополнительный доход в размере 2 млн р.

В процессе проведения реформы также были созданы институты земских и полковых комиссаров, которые представляли собой своеобразное передаточное звено между налогоплательщиками и получателями денежных средств. Земские комиссары выбирались из числа дворян определенного уезда. В их полномочия входило осуществление контроля за сбором подушной подати и передача данных средств полковому комиссару в присутствии всех офицеров штаба.

Определенные изменения произошли и в системе таможенных пошлин. В 1724 г. был введен таможенный тариф, способствовавший, с одной стороны, защите отечественных товаропроизводителей, с другой стороны, обеспечению рынка в достаточном объеме необходимыми товарами. Это достигалось путем введения различных таможенных пошлин на отдельные товары в зависимости от объемов производства данной продукции на территории России. Например, парусина облагалась по ставке 75% цены товара, голландское полотно и бархат — 50%, шерстяные ткани, писчая бумага — 25% и т.д.

Преобразования Екатерины II. Изменения в налоговой системе были направлены на увеличение доходной части бюджета. Это выразилось, с одной стороны, в повышении размера налога, с другой стороны, в появлении новых налогов.

Россия вела исключительно активную внешнюю политику, одержала победы в целом ряде военных кампаний. Была создана многочисленная и хорошо оснащенная армия, которая стоила казне огромных расходов. Проводились также крупные административные реформы, осваивались новые территории.

Во второй половине XVIII в. финансовые потребности государства неизмеримо выросли по сравнению с предыдущим периодом и не могли быть обеспечены только за счет отдельных новаций в налоговой политике.

Была проведена реформа в денежном обращении, необходимость которой обуславливалась недостатками, свойственными денежной системе, основанной на металлическом обращении. Во-первых, серебро и золото — это мягкие металлы, и для них характерна стираемость, следовательно, правительство, старающееся поддерживать качество национальных денежных знаков, должно изымать данные монеты и переплавлять их, а это приводит к дополнительным расходам. Во-вторых, по мере роста производства и развития товарно-денежных отношений происходит укрупнение платежа, в связи с чем рассчитываться металлическими монетами становится все более и более неудобно. Можно привести следующий пример: сумма в 100 р. серебром весила 0,15 пуда, а медью — 6 пудов. В-третьих, качество металлического денежного обращения и развитие экономики в целом непосредственно зависят от объема драгоценных металлов в стране.

В России начался процесс демонетизации, т.е. постепенной утраты металлами своих денежных функций. Манифестом от 29 декабря 1768 г. было объявлено о выпуске первых бумажных денег в стране — ассигнаций. Они обращались наравне с серебряными деньгами и могли свободно на них размениваться. Но так как для покрытия растущих бюджетных расходов выпускались все новые и новые ассигнации, их курс быстро упал.

Не только денежная эмиссия выступала источником покрытия дефицита бюджета в XVIII в., величина которого в конце этого века достигала 200 млн р. Новым и достаточно популярным в будущем способом стало внешнее заимствование. Первый внешний заем был привлечен Екатериной II в 1769 г. в Амстердаме. Сумма займа составляла 7,5 млн гульденов. Привлекалась она на десять лет под 5% годовых. Схема привлечения средств была следующей. Российское правительство действовало через посредника, в качестве которого выступил голландский банкирский дом. Причина, объяснявшая необходимость подобных действий, состояла в том, что у иностранных инвесторов не было точной информации о финансовом положении страны, соответственно, напрямую вкладывать денежные средства в российскую экономику они не решались. В этой ситуации российское правительство выпускало свои обязательства на имя голландского банкирского дома. Данные ценные бумаги не имели свободного обращения на рынке ценных бумаг и выступали только в качестве средства обеспечения облигаций, выпущенных голландским банкирским домом. На этих облигациях указывалось, что объем их эмиссии не превышает размера обяза-

тельств российского правительства. Облигации свободно размещались на рынке. За организацию эмиссии и обращения ценных бумаг голландский банкирский дом получал от российского правительства соответствующие комиссионные проценты.

Деятельность правительства по привлечению внешних займов была значительно расширена, и к концу XVIII в. размер внешнего долга страны достиг 216 млн р.

Безусловно, эти меры способствовали решению многих финансовых проблем, но и их было недостаточно для обеспечения постоянно растущих потребностей казны. По-прежнему большое внимание уделялось сбору прямых налогов, и прежде всего — подушной подати. В правление Екатерины II был усовершенствован порядок проведения ревизий и учета подушных душ. Увеличению подушной подати способствовали:

- регулярно осуществлявшиеся ревизии, чему предшествовала большая организационная работа;
- рост податного населения не только за счет его естественного прироста, но и за счет присоединения новых территорий;
- повышение ставок подушного налога.

В течение всей второй половины XVIII в. величина подушной подати росла, причем весьма неравномерно по отношению к разным податным сословиям. Для государственных крестьян и близких к ним категорий она с 1760 по 1798 г. увеличилась с 1 р. 20 к. до 4 р. 26 к., т.е. в 3,5 раза, а с учетом реальной стоимости рубля — в 2,4 раза. Подать с помещичьих крестьян, к которой оброк не добавлялся, выросла с 70 к. до 1 р. 26 к. Прибавочный продукт крепостных крестьян в большей степени присваивали помещики, постоянно увеличивавшие оброк в свою пользу.

Подушная подать с посадских людей также состояла из основного налога и добавляемого к нему оброка. Но, в отличие от подати с государственных крестьян, она была стабильной и оставалась на уровне 1 р. 20 к.

Постоянное повышение ставки подушного налога было главной причиной роста недоимок, размер которых достиг к 1793 г. 20 млн р., что составило треть годового бюджета империи.

Государственные крестьяне и посадские люди несли по отношению к государству и разного рода натуральные повинности. Введенная при Петре I подушная подать заменила только основные денежные налоги.

Изменения в налоговой системе были направлены не только на увеличение размера налога, но и на введение новых налогов,

прежде всего для городского населения, а именно для наиболее зажиточной его части. Купцы, предприниматели, промышленники должны были составить особую группу налогоплательщиков, обязанных платить в казну подать непосредственно от величины своего капитала. Манифестом от 17 марта 1775 г. купцы освобождались от уплаты подушного налога и облагались новым налогом — гильдейской податью.

Принадлежность к гильдии определялась размером капитала. Размер капитала записывался «по совести каждого». Принадлежность к гильдии и величина капитала были взаимосвязанными факторами. Также принадлежность к гильдии влияла на права купца, касавшиеся организации торговых операций. Членам первой гильдии предоставлялось право внешней торговли. Купцы второй гильдии имели право вести торговлю по всей стране. В третью гильдию записывали купцов с правом вести торговлю в пределах своего города и уезда (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Размер гильдейской подати

Гильдия	Размер капитала, р.	Размер налога
Первая	Более 10 000	1% капитала
Вторая	1 000–10 000	1% капитала
Третья	Более 500	1% капитала

В 1785 г. было выделено еще одно сословие городских жителей — именитые граждане. В него вошли ученые, художники, а также богатейшие купцы и промышленники с капиталом свыше 50 тыс. р. и банкиры с капиталом от 100 тыс. р. Они также должны были платить 1% -ный налог с объявленного капитала.

Росло число разного рода налогов, связанных с предпринимательством, в том числе и в сфере промышленности. Была введена патентная система обложения торговли и промышленности, т.е. необходимо было приобрести патент, дающий право заниматься данной деятельностью. Объектом обложения был предприниматель, а не предприятие, в результате чего не учитывались ни масштабы его деятельности, ни рост прибыли и т.д. Начали появляться и налоги с промышленных предприятий. Их величина зависела от масштабов производства.

В 1794 г. был введен налог на капиталы, переходящие в порядке наследования и дарения. Его размер составлял 1%.

Однако вводимые сборы с капиталов не играли большой роли в пополнении государственной казны. Из налогов, связанных с раз-

витиём товарно-денежных отношений, самыми важными были косвенные — винные, соляные, таможенные, совершенствованию организации которых уделялось пристальное внимание.

Особую группу налогов составляли налоги для нерусского населения, сборы, взимавшиеся на присоединенных территориях, а также подати для людей, исповедовавших другую веру.

В то же время правительство не имело точных сведений о поступлении налогов, в связи с чем было решено провести реформу финансового управления. Было создано четыре экспедиции: о доходах, о расходах, о проверке счетов, о недоимках. Все они должны были подчиняться главному казначею.

Преобразования прошли и на местах. В соответствии с Учреждением о губерниях 1775 г. вся страна была заново поделена на губернии. В каждой губернии учреждалось местное финансовое ведомство — казенная палата. В ее ведении находился сбор всех налогов на территории губернии. Губернии делились на уезды, в каждом из которых вводилась должность уездного казначея. Он принимал собранные в уезде налоги и под контролем губернской казенной палаты отправлял их в центральные учреждения. Часть средств (на содержание местной администрации и разного рода нужды) оставалась на местах.

Таким образом, в России в XVIII в. была не только усовершенствована налоговая система, но и предпринята первая попытка осуществить ее построение во взаимосвязи с потребностями государства в денежных средствах.



Контрольные вопросы

- 1 Назовите основную цель финансовой политики Петра I. Дайте характеристику способов достижения цели на различных этапах проведения реформ.
- 2 Что такое монетный передел? Что Вы можете сказать об использовании Петром I доходов от него?
- 3 Перечислите меры, осуществлявшиеся Петром I с целью увеличения доходов государства.
- 4 Назовите новые налоги, введенные при Екатерине II. Дайте характеристику каждого налога.



Темы для обсуждения

- 1 Податная реформа Петра I. Предпосылки, механизм осуществления.

- ② Проекты податной реформы, предлагаемые Петру I. Их достоинства и недостатки.
- ③ Взаимосвязь административной реформы с изменениями в области управления доходами государства.
- ④ Новые источники доходов при Екатерине II.

Глава 10. Налоги Российской империи (XIX—начало XX в.)

В начале XIX в. политические события в Европе, война с Наполеоном требовали постоянного напряжения всех ресурсов России, в том числе финансовых. В 1809 г. расходы государственного бюджета в 2 раза превышали доходы. В это время была разработана программа финансовых преобразований — «План финансов», связанная с именем крупного государственного деятеля М.М. Сперанского (1772–1839). В программе предлагался ряд неотложных мер по упорядочению доходов и расходов. План Сперанского был во многом основан на увеличении налогов в 2 и даже в 3 раза. Эти и другие меры позволили в течение 1810–1812 гг. удвоить доходную часть государственного бюджета. Одновременно производилось сокращение государственных расходов. Думается, что до сих пор не потеряли актуальности основные правила расходования государственных средств, предложенные Сперанским и утвержденные Государственным советом России в августе 1810 г. Они заключались в следующем. Расходы должны соответствовать доходам, поэтому никакой новый расход не может быть назначен прежде, нежели будет найден соразмерный ему источник дохода. Расходы стали классифицироваться.

Уже 2 февраля 1810 г. появился манифест, объявивший о повышении податей и сборов: подушной — до 2 р. (прежде 1 р.), оброчной подати с государственных крестьян — до 2–3 р. с души в зависимости от класса губернии, таможенных пошлин — до 4 р. ассигнациями за талер (т.е. почти вдвое), а также о введении дополнительного сбора с купеческих капиталов (в размере 0,5%), единовременного сбора с имений помещиков в размере 50 к. с ревизской души, об увеличении цены на соль до 1 р. (вдвое).

В декабре 1810 г. был введен новый таможенный тариф, ограничивший ввоз иностранных товаров, а ввоз предметов роскоши (которыми были преимущественно французские товары)

был запрещен, что вызвало недовольство Наполеона. Согласно тарифу хлеб и железо из России отпускались беспошлинно.

Манифест от 5 ноября 1811 г. объявлял свободу добычи соли (при условии платежа в казну пошлин), предоставлял каждому право развозить и продавать соль по свободной цене. При приобретении соли для продажи необходимо было уплатить пошлину в размере 40 к. с пуда.

С 1811 г. было разрешено «всем состоянием рекрутскую повинность несущим» вносить вместо поставки рекрута по 2 млн р., хотя ранее подобным разрешением пользовалось лишь купечество. Манифестом «О распорядке государственных доходов на 1811 год» отменялся единовременный сбор с имений помещиков. Однако в марте 1812 г. был установлен временный сбор с доходов помещиков для уплаты государственных долгов. Сбор взимался по прогрессивной шкале, но правильность показаний помещиков о доходах утверждалась по доброй воле и чести, доносы не принимались. В 1820 г. данный сбор был отменен вследствие его маловажности. Также в 1812 г. была увеличена подушная подать до 3 р., по основным налогам вводились надбавки целевого назначения, например надбавки на ускорение уплаты государственных долгов (введена в 1812 г., отменена в 1820 г.), надбавки на строительство больших дорог (введена в 1816 г.), на устройство водных сообщений (введена в 1818 г.). Еще в 1812 г. были введены сбор с торгующих крестьян, сбор с доходов от недвижимого имущества, акцизы на предметы массового потребления (табак, сахар, соль, керосин, дрожжи, спички).

С 1 января 1819 г. отменялась откупная система на вино и вводилась казенная его продажа. Согласно новой системе, выкуриваемое на казенных и частных заводах вино поставлялось в казенные магазины, которые могли продавать вино только оптом, партиями не ниже установленных норм, только водочным заводчикам и в питейные заведения по установленной цене. По той же цене должна была производиться и розничная продажа. Содержатели питейных заведений были обязаны содержать их за свой счет, но имели право продавать водочные изделия, мед, пиво, наливки с наценкой.

Однако из-за слабого контроля начались злоупотребления, объем поступлений в казну упал. В 1827 г. Е.Ф. Канкриным откупная система была восстановлена. После отмены крепостного права (1861 г.) государственная монополия была вновь введена, и на этот раз успешно.

12 марта 1822 г. вступил в действие новый таможенный тариф. Он допускал беспошлинный ввоз в Россию жизненных припасов, которых в стране не было, и сырья для фабрик. За ввоз полезных для мануфактур товаров взимались умеренные пошлины. Высокие пошлины устанавливались на товары, которые могли быть произведены в России. Ткани, хлопчатобумажная пряжа, сахар к ввозу были запрещены.

Несмотря на относительную стабильность финансовой системы, которая, тем не менее, могла в любой момент разрушиться, слабой ее стороной было состояние системы прямого обложения (основой которой была подушная подать), поскольку объем поступления податей уменьшался.

Снижение платежной способности крестьянского хозяйства вынуждало правительство искать источники доходов в обложении торговой и промышленной деятельности. В 1824 г. Е.Ф. Канкриным была введена система лицензирования торговли и промыслов. Вместо системы дифференцированного по гильдиям процентного сбора с капитала вводилась гильдейская подать за право торговли, размер которой дифференцировался в зависимости от характера выдаваемого торговцу свидетельства. С 1824 г. торговыми правами могли пользоваться только те лица, на имя которых выдавались свидетельства. Для мещан, а также для приказчиков, прежде свободных от обложения, вводились особые свидетельства. Таким образом, база промыслового обложения была существенно расширена.

Система промыслового обложения была направлена не только на пополнение доходов бюджета, но и на стимулирование развития производства. С 1828 г. полное освобождение от записи в гильдии и, следовательно, от гильдейского обложения предоставлялось заводчикам, изготовлявшим машины для фабрик и необходимые в фабричном производстве красильные и химические составы.

Когда, наконец, с начала XIX в. к интересам двуклассовых господствовавших классов начали присоединяться интересы рабочих, встал вопрос об упразднении тех налогов, которые обременительны для беднейших слоев населения: налогов на соль (отменен в 1825 г.), на хлеб (отменен в 1846 г.). В 1842 г. был введен подоходный налог.

Государственная финансовая система характеризовалась крайней нестабильностью, дефицит государственного бюджета возрастал из года в год. Основным источником государственных доходов

оставались налоги с податного населения, в основном с крестьян. Дворянство и духовенство были освобождены от уплаты личных налогов, а купечество платило лишь небольшие сборы.

Одним из наиболее значимых событий второй половины XIX в., непосредственно повлиявших на дальнейшее политическое и экономическое развитие России, явилась реформа 1861 г. Основным документом был манифест от 19 февраля 1861 г., провозгласивший отмену крепостного права.

В связи с проведением крестьянской реформы 1861 г. была изменена система сбора промыслового налога, введены налогообложение земли, подомовой налог, земские налоги и сборы (рис. 10.1).



Рис. 10.1. Структура налоговой системы России во второй половине XIX в.

Начиная с 1863 г. вместо подушной подати мещане платили налог с городской недвижимости — за жилые дома, заводы, фабрики, склады, бани, сады и огороды, а также за пустующие

земли. Однако освобождались от налогообложения казначейское имущество, имущество духовных ведомств, земств, благотворительных организаций, учебных обществ, учебных заведений, а также имущество малоценное и не приносящее доходы.

Указом от 1 января 1863 г. винные откупы были заменены акцизными сборами со спиртных напитков (винным акцизом). При этом важнейшими источниками пополнения государственной казны стали такие виды налогов, как подушный налог, питейный и таможенный сборы, соляной налог (в 1862 г. введен акциз на соль, отменен в 1867 г.), акциз на дрожжи (1866 г.), акциз на керосин (1872 г.), акциз на табак.

В 1863 г. была введена акцизная система в области производства спиртных напитков. Единицей обложения стал «градус» — этим термином обозначалась сотая часть ведра безводного спирта. Первоначально размер акциза составлял 5 р. с ведра, но к 1892 г. повысился до 11 р. Промышленные и торговые предприятия, работавшие в этой сфере, платили также и патентный сбор. Введение акцизной системы повлекло за собой предоставление свободы при производстве спиртных напитков и торговле ими, а также установление государственного контроля за этими процессами. В течение первого года после введения акцизной системы государственный доход от данной деятельности повысился на 15 млн р., или на 12%, а за 30 лет доходы бюджета от этого сбора выросли в 2,5 раза.

Дальнейшее увеличение доходов бюджета от производства и реализации спиртных напитков непосредственно связано с введением в 1894 г. государственной монополии.

Главным условием функционирования государственной монополии была государственная заготовка спирта при сохранении его производства частными заводами. Большая часть спирта заготавливалась в процессе разверстки, оставшаяся часть (20–25%) — в процессе торгов. В первом случае производители уведомлялись, сколько и по какой цене они должны поставить спирта в казну. Цены определялись Министерством финансов в соответствии с принципом соблюдения интересов государства и производителей. Во втором случае цены были свободные, но государство проводило мероприятия по предотвращению монополии на торгах.

Как уже отмечалось, с конца XVIII в. существовала продажа патентов на право заниматься промышленной деятельностью и торговлей. Эта ситуация изменилась в 1884 г. в связи с тем,

что налог был разделен на две части — основную и дополнительную. Основным налогом оставался патентный сбор. Размер и характер дополнительного налога непосредственно зависели от типа предприятия. Для акционерных промышленных предприятий дополнительным налогом выступал сбор с величины чистой прибыли (3%). Соответственно, для аналогичных торговых предприятий величина налога составляла 5%. Частные предприятия платили налог, величина которого устанавливалась законодательно сроком на три года и непосредственно зависела от масштабов деятельности предприятия, его доходов и местоположения. Данная система с небольшими изменениями (сбор был повышен с 3 до 5%) сохранилась до 1898 г.

В 1898 г. было принято положение «О государственном промысловом налоге». Он также состоял из двух частей — основного налога и дополнительного. В качестве основного налога выступала оплата промыслового свидетельства, дававшего право заниматься промышленной и торговой деятельностью. Его величина дифференцировалась в зависимости от местонахождения и размеров предприятия. Дополнительный налог также зависел от типа предприятия. Акционерные общества платили налог на прибыль (его величина составляла от 3 до 6% и зависела от доли чистой прибыли в доходах предприятия), налог с основного капитала (в размере 0,15%; с капитала в размере менее 100 р. он не взимался).

Частные предприятия также платили налог на прибыль. Его величина составляла 3,33% той части прибыли, которая в 30 раз превышала размер основного промыслового налога.

Следующим важным событием в области налогообложения стала отмена в 1875 г. подушной подати, которую заменил поземельный налог. Введение этого налога непосредственно было связано с разработкой земельного кадастра.

Кроме того, были введены и новые налоги: налог на денежный капитал в размере 5%, которым облагались процентные доходы по вкладам и ценным бумагам, дивиденды по акциям; налог на недвижимость в размере 9% (к 1903 г. его размер увеличился до 10%); налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарений, составлявший от 1 до 6% в зависимости от степени родства. Были введены сборы с лошадей, экипажей, собак. Например, владелец лошади должен был платить 12 р. в год, а с экипажа взималось от 5 до 25 р. в год.

14 мая 1893 г. Александр III подписал указ «Об учреждении положения о государственном квартирном налоге». В его основе

лежала идея обложения более зажиточных плательщиков. Плата зависела от категории квартиры (было пять классов).

В начале XX в., особенно в связи с поражением в войне с Японией, в российском обществе среди социально-экономических вопросов самым острым стал вопрос о налогах. Наиболее эффективными источниками пополнения доходной части бюджета были винная монополия (21–25%), акцизные и таможенные сборы (20%), поступления от эксплуатации железных дорог (18–23%).

Накануне Первой мировой войны в России сложилась следующая налоговая система (рис. 10.2).



Рис. 10.2. Налоговая система России накануне Первой мировой войны

В России поступления от косвенных налогов в 5,6 раза превышали поступления от прямых. В таком виде система государственных доходов страны действовала до 1917 г.

С началом Первой мировой войны Министерство финансов разработало проект преобразования действовавшей налоговой системы применительно к военным условиям. Почти по всем видам прямых и косвенных налогов были увеличены ставки обложения, введены новые налоги. До конца 1914 г. ставки обложения изменились по 12 видам косвенных налогов, появились два новых налога — на железнодорожные грузы и на хлопок. Были увеличены ставки обложения по всем видам прямых налогов.

В апреле 1916 г. был принят закон о государственном подоходном налоге. Объект обложения — «доход от источников:

- 1) от денежных капиталов;

2) от недвижимой собственности, арендования, найма, застройки и всяких иных видов владения и пользования недвижимыми имуществами;

3) от всякого рода торговых, промышленных и иных приносящих выгоды предприятий;

4) от вознаграждения за службу и за труд по найму;

5) от профессиональных, личных промысловых и иных приносящих выгоды занятий;

6) от всякого рода непоименованных в пунктах 1–5 сей статьи источников дохода».

Временное правительство, пришедшее к власти в ходе февральских событий 1917 г., своим заявлением от 8 марта 1917 г. взяло курс на повышение налогов на предметы широкого потребления (табак, керосин, спички). Постановлением от 12 июня 1917 г. оно увеличило ставку подоходного налога.



Контрольные вопросы

❶ Когда было образовано в России Министерство финансов? Перечислите его функции.

❷ Основные положения «Плана финансов» М.М. Сперанского.

❸ Что такое промысловое обложение?

❹ Дайте характеристику налоговой системе России начала XX в.



Темы для обсуждения

❶ Реформа финансовой администрации при Александре I.

❷ Источники финансирования Отечественной войны 1812 г.

❸ Акцизная система обложения как наиболее прогрессивная форма.

❹ Структура доходов и расходов российского бюджета в течение XIX в.

Глава 11. Развитие налоговой системы СССР

Налоги в годы «военного коммунизма» (1917–1922). Основным источником доходов бюджета в этот период являлась эмиссия бумажных денег, а также контрибуция (принудительные денежные или натуральные поборы).

В условиях диктатуры пролетариата налогообложение и налоговое право становились средством классовой борьбы. Так, был введен *единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог*, целью которого было «изъять у паразитических и контрреволюционных элементов денежные средства и обратить их на неотложные нужды революционного строительства и оборону страны». Взимался он по раскладочной системе: общая сумма налога раскладывалась по губерниям, городам, уездам и волостям, а затем по плательщикам. Городская и деревенская беднота от уплаты налога полностью освобождалась.

Главным источником доходов местных бюджетов в этот период стал *разовый сбор за торговлю*. На основании принятых в 1919–1922 гг. декретов об изменении перечня местных налогов и сборов местным советам предоставлялось право взимать в городских поселениях местный разовый сбор за подвижную торговлю с лиц, производящих не облагаемую промысловым налогом продажу товаров вразнос или вразвоз, а также сбор за продажу скота на рынке.

Новая экономическая политика начала осуществляться в 1921 г. В число основных мероприятий НЭПа входили: замена продразверстки продналогом, разрешение частной торговли, мелких частных предприятий, аренды мелких промышленных предприятий и земли под строгим контролем государства, замена натуральной заработной платы денежной.

Налоги в СССР в годы новой экономической политики (1922–1929). Переход к НЭПу обусловил возрождение налоговой системы, воспроизводившей в общих чертах налоговую систему дореволюционной России: промысловый налог, подворный налог, военный налог, квартирный налог, налог с наследств и дарений, акцизы, пошлины, гербовый сбор. Вместе с тем были введены новые, так называемые классовые налоги — индивидуальное обложение кулацких хозяйств сельскохозяйственным налогом, налог на сверхприбыль, трудгужналог.

В целом налоговая политика, в то время представлявшая собой политику борьбы за построение нового общества, была сведена к чрезвычайным мерам по наведению порядка. Но из-за просчетов в экономической и финансовой политике, прямого административного диктата к концу 1920-х гг. сформировалась громоздкая бюджетная система, в казну поступало 86 видов платежей.

Налоговая реформа 1930–1932 гг. в СССР. В соответствии с постановлением ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г. в

1930–1932 гг. в СССР была проведена кардинальная налоговая реформа. Была полностью упразднена система акцизов. Все налоговые платежи предприятий (около 60) были сведены к двум основным платежам — налогу с оборота и отчислениям от прибыли. Налог с оборота вобрал в себя акцизы, промысловый налог, лесной доход, страховой и другие платежи, ранее уплачиваемые предприятиями. Отчисления от прибыли предприятий также стали включать подоходный налог, платежи с векселей и некоторые другие.

Было отменено значительное количество налогов с населения, многие были объединены. Вся прибыль промышленных и торговых организаций, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства. Таким образом, доход государства формировался не за счет налогов, а за счет прямого изъятия валового национального продукта, производимого на основе государственной монополии. Налоги и налогообложение утратили во многом свое значение для бюджета.

Налоговая реформа не затронула колхозов, продолжавших после 1930 г. платить сельскохозяйственный налог. Вместе с тем с этого года к ним стал применяться пропорциональный метод обложения, который действовал при взимании налогов с кооперации. Постепенно колхозы стали переводиться на обложение по доходам, исчисленным не по нормам доходности, а на основе данных отчетности соответствующих хозяйств. После преобразования системы платежей государственных предприятий и колхозно-кооперативного сектора были начаты изменения налогов, взимавшихся с населения. Подоходный налог с граждан вобрал в себя некоторые другие налоги с населения, а часть таких налогов была отменена. Потерявший свое назначение как средство борьбы с частным сектором промысловый налог постепенно трансформировался в налог с кустарей и ремесленников, сборы на колхозных рынках, разовые казначейские сборы. С 1931 г. стали вводиться *повсеместные сборы на культурно-хозяйственное и жилищное строительство*, преобразованные в 1933 г. в культжилсбор.

Введенные в последующие годы платежи представляли собой формы, не предопределяемые величиной стоимостных пропорций основных факторов производства. Подавляющая часть бюджетного финансирования была обусловлена дотациями военным отраслям промышленности, тяжелому машиностроению, сельскому хозяйству, в среднем до 24% общего объема

бюджетных расходов составляли статьи расходования средств на управление и оборону.

Налоги в СССР в годы Великой Отечественной войны (1941–1945). В качестве чрезвычайного был введен налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР. Данный налог был установлен с целью привлечения средств бездетных граждан к расходам государства на общественное воспитание и содержание детей в детских учреждениях, оказание помощи многодетным семьям и одиноким матерям. Плательщики налога — граждане СССР, не имевшие детей: мужчины в возрасте от 20 до 50 лет и женщины, состоящие в браке, в возрасте от 20 до 45 лет (табл. 11.1).

Таблица 11.1

**Элементы налога на холостяков,
одиноких и малосемейных граждан СССР**

Категория плательщиков	Размер дохода	Ставка налога
Рабочие, служащие и приравненные к ним по обложению подоходным налогом граждане	Более 91 р. в месяц	6%
	От 71 до 90 р. в месяц	Пониженные ставки
	Ниже 70 р. в месяц	Не облагается
Литераторы, работники искусства	Независимо от размера заработной платы	6%
Остальные граждане (кустари, ремесленники, владельцы строений, граждане, занимающиеся частной практикой, и др.)	Доход, принятый для исчисления подоходного налога на текущий год	6%

Имелись группы граждан, которые освобождались от уплаты налога. К ним относились Герои Советского Союза и лица, награжденные орденами Славы трех степеней, военнослужащие срочной и сверхсрочной службы и их супруги, граждане, у которых дети погибли или пропали без вести на фронтах Великой Отечественной войны, учащиеся средних специальных и студенты высших учебных заведений (до 25 лет), инвалиды первой и второй групп.

В соответствии с указом Президиума ВС СССР «О подоходном налоге с населения» от 30 апреля 1943 г. произошло реформирование подоходного налога. Налог взимался по прогрессивным ставкам. Плательщиками являлись советские и иностранные граждане, имевшие на территории СССР источники доходов. Они делились на несколько групп, для каждой из которых был предусмотрен свой порядок обложения.

Выделялись следующие группы налогоплательщиков:

– рабочие, служащие и приравненные к ним лица (военно-служащие, учащиеся средних специальных учебных заведений, студенты, аспиранты, сезонные и временные рабочие и некоторые другие);

– литераторы и работники искусства;

– лица, занятые кустарно-ремесленным промыслом;

– граждане, имеющие частную практику (врачи, преподаватели, машинистки и т.д.);

– граждане, получающие доходы от сдачи внаем строений и другие доходы от работы не на предприятиях, в учреждениях, организациях.

Первая группа имела льготное обложение: более высокий налогооблагаемый минимум дохода, более низкие ставки налога, льготы по семейному положению.

В годы Великой Отечественной войны была установлена 100%-ная надбавка к подоходному и сельскохозяйственному налогам, замененная в 1942 г. *военным налогом*. Плательщиками были граждане СССР, достигшие возраста 18 лет, за исключением военнослужащих и членов их семей, получавших государственное пособие, инвалидов первой и второй групп, пенсионеров, мужчин старше 60 лет и женщин старше 55 лет, если они не имели дополнительных (сверх пенсии) или самостоятельных источников доходов. Ставки налога дифференцировались в зависимости от категории плательщиков и размеров их доходов. Военный налог был отменен с 1 января 1946 г.

В этот период были введены единый налог со зрелищ, сбор с владельцев скота, сбор за регистрацию охотничье-промысловых собак, государственная пошлина.

Система обязательных платежей в послевоенный период. В послевоенный период (до 1953 г.) налоговая система СССР оставалась практически неизменной. По мере восстановления экономики проводились отмена и снижение налогов: был полностью отменен военный налог, для большой категории плательщиков отменен налог с холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР.

В 1953 г. были снижены ставки *разового сбора на колхозных рынках*.

В 1957 г. был отменен патентный сбор, взимаемый с 1947 г. с торговых и производственных предприятий промысловой и потребительской кооперации, уплачивавшийся при

обязательной ежегодной выборке ими патентов на право деятельности. Размер данного сбора определялся исходя из разряда предприятия. Разряд устанавливался для производственных предприятий в зависимости от годового объема валовой продукции, а для торговых — в зависимости от плана товарооборота.

Платежи хозяйствующих субъектов и населения в бюджет СССР в 1965–1985 гг. В сфере налогообложения к важнейшим мероприятиям по реформированию хозяйственного механизма следует отнести: изменение порядка распределения прибыли государственных предприятий, введение платы за фонды, фиксированных (рентных) платежей, реформирование системы подоходного обложения колхозов.

До 1966 г. платежи из прибыли в бюджет производились в форме отчислений от прибыли — в размере ее свободного остатка сверх потребностей предприятия, но не менее 10%. Затем в целях усиления хозрасчета были введены *платежи из прибыли*: два первоочередных платежа в бюджет — плата за производственные фонды и рентные платежи, а также третий вид — взносы свободного остатка прибыли, выполнявшие функцию окончательного регулирования взаимоотношений предприятий с государственным бюджетом по использованию прибыли на предприятии (в объединении, отрасли). Предприятия, не переведенные на новую систему планирования и экономического стимулирования, по-прежнему вносили в бюджет отчисления от прибыли.

Плата за фонды (плата за производственные основные фонды и нормируемые оборотные средства) была введена с 1966 г. в целях повышения заинтересованности предприятий в лучшем использовании производственных основных фондов и оборотных средств. Плата за фонды, представлявшая собой форму распределения прибыли (чистого дохода), являлась одним из первоочередных платежей из прибыли в государственный бюджет СССР.

Плательщиками выступали государственные планово-прибыльные объединения, предприятия, организации промышленной, строительной и других отраслей народного хозяйства, в балансах доходов и расходов (финансовых планах) которых был предусмотрен этот платеж (табл. 11.2). По плате за фонды были установлены льготы в зависимости от субъекта или объекта (табл. 11.3).

Таблица 11.2

**Разграничение элементов платы за фонды
в зависимости от отрасли**

Отрасль	Ставка платы за фонды, %	Налоговая база
Промышленность	6	Первоначальная стоимость основных производственных фондов
Табачная	10	
Чаеразвесочная	10	
Нефтедобывающая	11	Остаточная стоимость основных производственных фондов
Сельское хозяйство (совхозы, переведенные на хозрасчет, при рентабельности не менее 25%)	1	Первоначальная стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения
Строительство	6	Первоначальная стоимость основных производственных фондов

Таблица 11.3

Льготы в зависимости от субъекта или объекта платы за фонды

Признак классификации	Освобождение от уплаты
В зависимости от субъекта	Предприятия, объединения, у которых при ставке 3% недостаточно прибыли для образования фондов экономического стимулирования
	Строительные организации, у которых при ставке 2% недостаточно прибыли для образования фондов экономического стимулирования
	Убыточные предприятия
В зависимости от объекта	Основные производственные фонды, созданные за счет фонда развития производства, — в течение двух лет
	Основные производственные фонды, созданные за счет банковской ссуды (в части непогашенной ссуды), — на срок до ее погашения
	Вновь введенные в действие предприятия, цехи и крупные производственные установки — на период освоения производственных мощностей в пределах нормативного срока
	Сооружения, предназначенные для очистки воды и воздуха от вредных отходов производства
	Сооружения и оборудование, обеспечивающие улучшение охраны труда и промышленной санитарии
	Зеленые насаждения, числящиеся в составе основных производственных фондов предприятия, и др.

Фиксированные (рентные) платежи были установлены с 1967 г. Они представляли собой форму изъятия в доход государства части прибыли объединений, предприятий, получение которой было обусловлено факторами, не зависящими от деятельности коллектива. Эти платежи исчислялись тремя способами: в твердых суммах с единицы измерения продукции, в процентах к стоимости реализованной продукции в оптовых ценах предприятий или в процентах к прибыли.

Подходный налог с колхозов был установлен указом Президиума ВС СССР от 10 апреля 1965 г. Плательщиками выступали колхозы, в том числе и рыболовецкие, имевшие доходы от сельского хозяйства, подсобных предприятий, а также от оказания услуг. Однако доходы колхозов от реализации государственным кооперативным заготовительным организациям продукции улова подлежали обложению рыболовным сбором.

Дифференциация ставок по подходному налогу с колхозов показана в табл. 11.4.

Таблица 11.4

Дифференциация ставок по подходному налогу с колхозов

Объект обложения	Ставка налога
Чистый доход, полученный от ведения сельскохозяйственной деятельности, оказания услуг, а также от подсобных предприятий и промыслов, за вычетом части дохода, соответствовавшей рентабельности в 25%	Каждый процент рентабельности, превышавшей предел 25% , увеличивал ставку: – хозяйства с рентабельностью в 25–30% — на 0,1%; – 30–40% — на 0,2%; – 40–50% — на 0,4%; – более 50% — на 0,5%, но налог не должен был превышать 25% облагаемого дохода
Часть фонда оплаты труда колхозников, превышавшая необлагаемый минимум, исчислявшийся исходя из среднемесячного заработка в расчете на одного работающего колхозника в размере 70 р. независимо от уровня рентабельности	8%

При обложении данным налогом применялась система льгот, представленная в табл. 11.5.

Подходный налог с кооперативных и общественных организаций взимался в соответствии с указом Президиума ВС СССР от 1 марта 1979 г. Он представлял собой прямой налог в виде части прибыли предприятий и хозяйственных органов потре-

бительской кооперации и общественных организаций. Ставка налога равнялась 35%, а для организаций профсоюзов — 25%.

Таблица 11.5

Система льгот по подоходному налогу с колхозов

Получатель льготы	Льгота
Колхозы, образованные из переселенцев или принявшие в свой состав семьи переселенцев	Полное или частичное освобождение
Колхозы, расположенные в районах Крайнего Севера и приравненных к ним отдаленных местностях	Освобождение по всем доходам
Колхозы, занимающиеся пушным звероводством	Освобождение по доходам от реализации продукции звероводства
Колхозы, пострадавшие от стихийных бедствий	Отсрочка платежей в пределах текущего года по решениям исполкомов

Помимо подоходного налога с кооперативных предприятий и граждан взамен действовавшего ранее налога со строений взимался *налог с владельцев строений* за любые строения, находящиеся в собственности или переданные им в пользование государственными и общественными (кроме кооперативных) предприятиями и организациями. Ставки данного налога устанавливались в размере 0,5 и 1% стоимости строений в зависимости от их целевого использования.

Налог на доходы от демонстрации кинофильмов заменил в 1975 г. налог со зрелищ. Плательщиками были кинотеатры, клубы, дома и дворцы культуры, киноустановки, кинопередвижки и др. Налог исчислялся по ставкам в процентах к валовой выручке предприятий. Ставки дифференцировались в зависимости от места нахождения плательщика.

Земельный налог являлся местным прямым налогом, введенным с 1 июля 1981 г. Он заменил земельную ренту. Исчисление налога производилось с квадратного метра земельной площади. Ставки устанавливались в расчете на каждый год для каждого из шести классов поселений, которые определялись в зависимости от их экономических особенностей (численности населения, уровня развития промышленности, сельского хозяйства, торговли и др.).

Налог с владельцев транспортных средств был введен в СССР с 1 июля 1981 г. взамен сбора с владельцев транспортных средств. Налог взимался с граждан СССР, иностранных юридических и физических лиц, лиц без гражданства за принадле-

жащие им автомобили, мотоциклы, мотосани, моторные лодки (катера, яхты). Ставки были установлены в копейках с каждой лошадиной силы или киловатта мощности мотора в зависимости от вида транспортного средства и административного значения местности, в которой проживал его владелец (столица союзной, автономной республики, краевой, областной центр, другой город, дачный, курортный поселок и т.д.).

К местным налогам относились налог с владельцев строений, земельный налог, налог с владельцев транспортных средств.

В СССР взимались следующие виды пошлин: государственная, таможенная, пробирная, патентная.

В 1979 г. была изменена система взимания *государственной пошлины*. Было установлено два ее вида — простая (в твердых ставках) и пропорциональная (в проценте от суммы договора, иска и т.п.).

Что касается *таможенной пошлины*, то существовало три ее вида: ввозная (импортная), вывозная (экспортная), транзитная.

За пробирные работы (опробирование изделий и сплавов из драгоценных металлов, их клеймение и другие лабораторные работы), выполняемые инспекциями пробирного надзора, взималась *пробирная пошлина*.

С 1968 г. была установлена *патентная пошлина* за подачу заявки на промышленный образец, заявлений на регистрацию товарного знака и о продлении срока действия свидетельства на товарный знак.

Лесной доход представлял собой платеж за лесные пользования, установленный в целях рациональной эксплуатации и воспроизводства лесных ресурсов. Основным видом лесного дохода являлась плата, взимавшаяся по установленным таксам с лесозаготовителей в лесах государственного обеспечения за отпускаемый им лес на корню, витровальную, буреломную, валежную древесину, второстепенные лесные материалы и отдельные виды побочных лесных пользований.

Плата за воду представляла собой вид платежа за природные ресурсы. Она была введена с 1 января 1982 г. в целях повышения ответственности объединений, предприятий за рациональное использование воды, забираемой из водохозяйственных систем.

Структура бюджета СССР в рассматриваемый период показана на рис. 11.1.



Рис. 11.1. Структура государственного бюджета СССР во второй половине 1980-х гг.

Изменения в системе обязательных платежей в бюджет в годы перестройки (середина 80-х гг. XX в.). В связи с перестройкой, начавшейся в 1985 г., система платежей в бюджет была подвергнута коренному реформированию. К основным мероприятиям налоговой реформы того периода следует отнести установление *платы за патент на право занятия индивидуальной трудовой деятельностью* и принятие закона СССР «О государственном предприятии (объединении)» от 30 июня 1987 г.

В 1986 г. была введена система выдачи регистрационных удостоверений и патентов на право занятия индивидуальной трудовой деятельностью — документов, подтверждающих пра-

во гражданина на занятие индивидуальной трудовой деятельностью в сфере кустарно-ремесленных промыслов, бытового обслуживания населения и другими ее видами. Виды деятельности, на которые мог быть приобретен патент, и размеры ежегодной платы за него устанавливали советы министров союзных республик. Плата за патент определялась исходя из среднегодового дохода лиц, занимавшихся аналогичной деятельностью на государственных, кооперативных, других общественных предприятиях, в учреждениях, организациях, лиц, выполнявших аналогичную работу в порядке индивидуальной трудовой деятельности без патентов, и соответствующих ставок подоходного налога с населения. Граждане, имевшие патенты, освобождались от уплаты подоходного налога с доходов от указанной в патенте деятельности. За выдачу регистрационных удостоверений и патентов взималась государственная пошлина.

В соответствии с законом «О государственном предприятии (объединении)» в основу системы налоговых платежей закладывались долговременные экономические нормативы. За государственными предприятиями закреплялась обязанность вносить плату за производственные фонды, за трудовые и природные ресурсы, а также устанавливалась система налогообложения прибыли, остающейся после платежей за ресурсы и уплаты процентов за кредит. Таким образом, система платежей в бюджет для государственных предприятий заменялась налоговой системой.

Указом Президиума ВС СССР от 21 марта 1988 г. изменен статус налога с владельцев транспортных средств. Если ранее данный налог был местным и распространялся лишь на граждан, то с данного периода он стал общесоюзным. Плательщики — граждане, государственные, кооперативные и другие общественные предприятия и организации.

В последующие годы был издан целый ряд актов законодательства по налогообложению отдельных сфер экономической деятельности, которые впоследствии были систематизированы в законе СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 г.

Налоги в СССР в 1990–1991 гг.: формирование налоговой системы независимого государства. Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 г. установил обязанность предприятий, объединений и организаций уплачивать следующие общесоюзные налоги: налог на прибыль; налог с оборота; налог на экспорт и импорт.

Впоследствии в связи с принятием закона СССР «О таможенном тарифе» от 26 марта 1991 г. налог на экспорт и импорт был заменен на таможенные пошлины, налог на фонд оплаты труда колхозников, налог на прирост средств, направляемых на потребление, налог на доходы.

Постоянные изменения были внесены в налоги, взимаемые с граждан (физических лиц). В соответствии с законом СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» от 23 апреля 1990 г. были установлены самостоятельные режимы налогообложения доходов граждан от ведения крестьянского хозяйства и доходов от осуществления индивидуальной трудовой деятельности. К 1 января 1993 г. планировалось разработать предложения о проведении второго этапа реформы подоходного налога с граждан. Этот этап был нацелен на переход к единым принципам налогообложения личных доходов граждан на основе полного учета совокупной годовой суммы расходов на содержание детей, иждивенцев и иных социально оправданных расходов. Одновременно был принят закон СССР «О поэтапной отмене налога с холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР» начиная с 1 июля 1990 г. до 1 января 1993 г.

Налоговое законодательство рассматриваемого периода было нацелено на развитие предпринимательской деятельности граждан, ее поддержку, что выразилось в установлении более низких ставок подоходного налога для этой категории налогоплательщиков в сравнении с другими.

Все это происходило в условиях обострявшейся кризисной экономической и политической ситуации в стране.

11 июня 1991 г. были приняты поправки к Закону о подоходном налоге, которые упростили шкалу ставок налога, установили ее в одинаковых пропорциях для всех налогоплательщиков, а также понизили предел ставок до 30%.

В 1991 г. был введен налог с продаж, вносимый юридическими лицами и взимаемый в конечном итоге с потребителей через соответствующую надбавку к цене товара.



Контрольные вопросы

- ❶ Какие кардинальные изменения в проведении налоговой политики предприняло советское правительство?
- ❷ Дайте характеристику двухканальной системе изъятия доходов в бюджет.

③ Какие налоги были введены в годы Великой Отечественной войны?

④ Назовите причины реформирования системы платежей в 70-е гг. XX в.



Темы для обсуждения

① Налоги и НЭП.

② Реформа 1930–1932 гг. Поступления в бюджет за счет неналоговых источников.

③ Состав и структура государственных доходов СССР.

④ Предпосылки перехода от административно-командной системы управления к рыночным отношениям.

Глава 12. Налоговая система Российской Федерации в современных условиях

Современная налоговая система Российской Федерации начала формироваться с 1992 г. Необходимость быстрого и коренного изменения действовавшей в Советском Союзе налоговой системы была обусловлена изменением экономической политики, формированием рыночных отношений в российской экономике. Вместе с тем нарушение экономических и хозяйственных связей с бывшими союзными республиками, масштабы первоначального накопления капитала, появление большого числа неконтролируемых финансовых институтов, всплеск предпринимательской инициативы, перемещение капитала из производственной сферы в посредническую привели к галопирующей инфляции, преимущественному налично-денежному обороту, перемещению значительных денежных сумм за границу. В то же время неспособность налоговых органов обеспечить полноценное налогообложение новых источников доходов, возникавших по мере развития рыночных отношений, привела к введению новых налогов различного уровня, увеличению ставок действующих налогов, применению жестких финансовых санкций за нарушение налогового законодательства.

Потребовалось реформирование налоговой системы Российской Федерации, которое было призвано обеспечить достижение следующих целей:

- усиление справедливости налоговой системы путем выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков, отмены неэффективных налогов и сборов;
- упрощение налоговой системы путем установления оптимального состава налогов и сборов;
- обеспечение стабильности налоговой системы;
- обеспечение роста поступлений налогов и сборов в доходы бюджетов всех уровней на основе существенного повышения уровня собираемости налогов и сборов.

В Российской Федерации основным нормативным актом, выступающим базой для развития всех отраслей права, в том числе налогового, является Конституция РФ. Согласно ст. 57 Конституции, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, т.е. провозглашается всеобщность налогообложения, а также законность установления и введения налогов.

В 1991 г. был принят закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ».

В Российской Федерации законодательство о налогах и сборах имеет следующий вид (рис. 12.1).

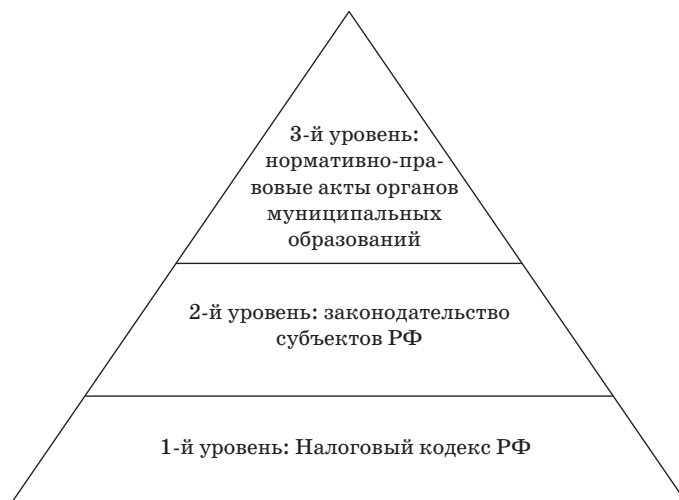


Рис. 12.1. Система законодательства о налогах и сборах РФ

Основой формирования налоговой системы является Налоговый кодекс. Налоговый кодекс — это единый, взаимосвязанный и комплексный документ, учитывающий всю систему налоговых отношений в Российской Федерации.

Принятие Налогового кодекса позволило существенным образом систематизировать действовавшие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения. В частности, были устранены такие недостатки, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений.

В Налоговом кодексе четко и ясно прописано большое количество процессуальных моментов, и это дает твердую гарантию того, что каждый из участников налоговых отношений знает, кто, когда и при каких обстоятельствах вправе или обязан предпринять те или иные действия и какова должна быть реакция на эти действия.

Налоговый кодекс состоит из двух частей. Первая, или так называемая общая, часть регламентирует важнейшие положения налоговой системы. В частности, в ней установлены перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами.

Вторая, или специальная, часть Налогового кодекса раскрывает вопросы конкретного применения федеральных, региональных и местных налогов. Нашли отражение и такие элементы налоговой системы, как, например, применение специальных режимов налогообложения.

Законодательство субъектов РФ и нормативно-правовые акты муниципальных образований о налогах и сборах должны быть приняты в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Все налоги, взимаемые в Российской Федерации, поделены на три группы в зависимости от того, какой орган их устанавливает и вводит в действие: федеральные, региональные и местные налоги.

Перечень *федеральных налогов* установлен Налоговым кодексом РФ и является закрытым. Исчерпывающее количество налогов может служить условием стабильности и ясности налоговой системы. Кроме того, федеральным законодательством определены все элементы федеральных налогов, которые являются едиными на всей территории страны.

Федеральные налоги устанавливает и вводит в действие высший представительный орган власти. Эти налоги могут зачисляться в бюджеты различных уровней.

К федеральным налогам и сборам, согласно ст. 13 НК РФ, относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- единый социальный налог;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

Перечень *региональных налогов* установлен Налоговым кодексом, в котором определены такие элементы, как налогоплательщики, объект, налоговая база, предельные ставки. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с законами субъектов РФ. При принятии закона субъекта Федерации должны быть определены следующие элементы: налоговые ставки в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ, порядок и сроки уплаты налогов. С учетом того что региональные налоги зачисляются в бюджет субъекта Федерации, законодательным органам государственной власти субъектов Федерации дано право устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения.

К региональным налогам, согласно ст. 14 НК РФ, отнесены:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

Местные налоги устанавливаются, вводятся и прекращают действовать аналогично региональным налогам. Различие в том, что в отношении местных налогов действуют нормативно-правовые акты представительных органов муниципальных образований, а также эти налоги являются источниками доходов местных бюджетов.

К местным налогам, согласно ст. 15 НК РФ, отнесены только два налога:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

В нашей стране к органам, непосредственно ответственным за управление налогообложением, т.е. *налоговыми органами*, от-

носятся Министерство финансов Российской Федерации и Федеральная налоговая служба России (ФНС) (рис. 12.2).

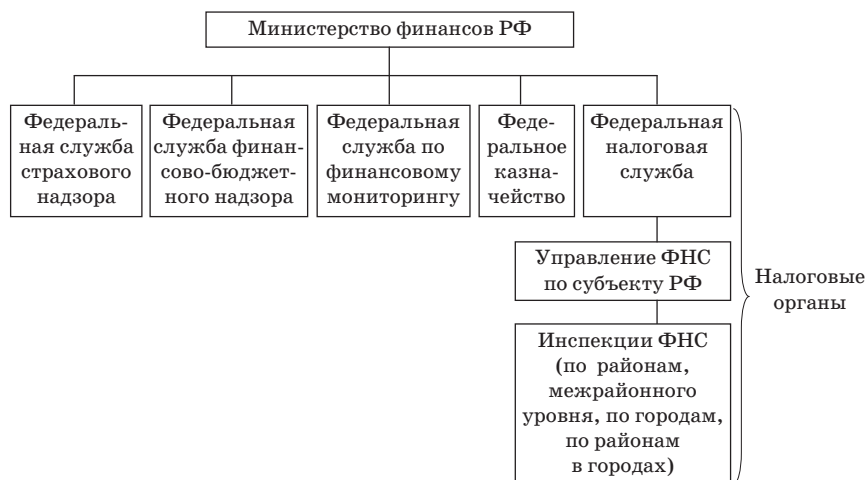


Рис. 12.2. Система налоговых органов в Российской Федерации

Министерство финансов России является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим проведение единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики в России и координирующим деятельность иных органов в этих сферах.

Федеральная налоговая служба — это централизованная система контроля за соблюдением налогового законодательства. Создание на местах самостоятельных налоговых органов, не входящих в систему ФНС, не допускается. ФНС РФ состоит из вертикальной иерархии подчиненных органов.

По вертикали структура ФНС РФ как системы органов делится на три уровня:

- федеральный уровень. Центральным органом управления налогообложением является ФНС РФ (первый уровень);
- региональный уровень. Ко второму уровню относятся управления ФНС по налогам и сборам субъектов Федерации;
- местный уровень. К третьему уровню относятся налоговые инспекции, которые являются основным звеном, обеспечивающим сбор налогов.

По горизонтали налоговые органы организованы по функциональному признаку (рис. 12.3).

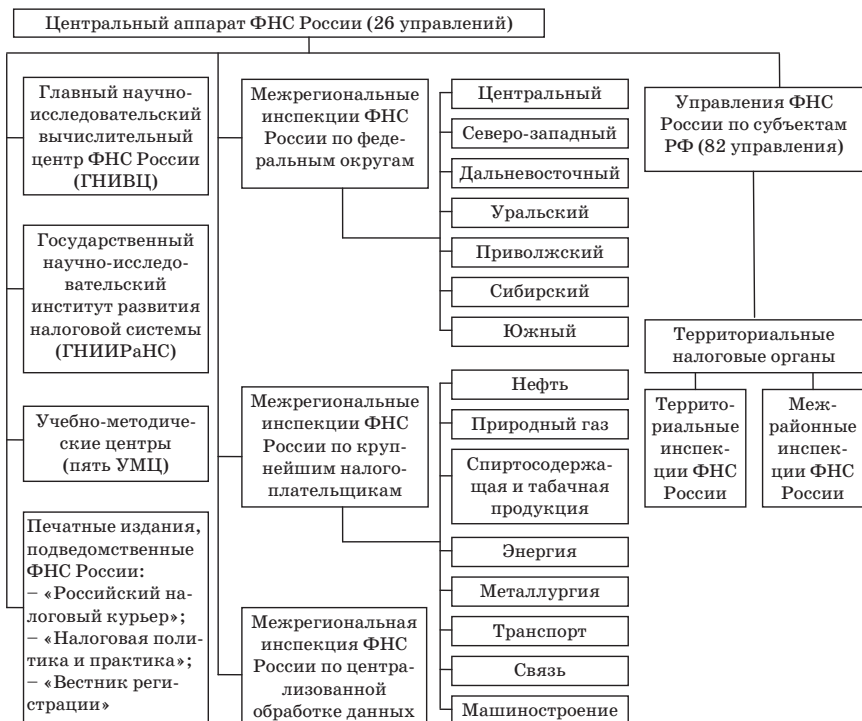


Рис. 12.3. Структура ФНС России¹

Законодательство о налогах и сборах РФ определяет участников налоговых отношений. К ним относятся: налогоплательщики или плательщики сборов; налоговые агенты; налоговые органы; таможенные органы.



Контрольные вопросы

- ❶ Налоговые органы в Российской Федерации. Каковы их структура, права и обязанности?
- ❷ Какие федеральные налоги установлены Налоговым кодексом РФ?
- ❸ Перечислите региональные и местные налоги Российской Федерации.
- ❹ Полномочия органов власти при установлении федеральных, региональных, местных налогов.

¹ www.nalog.ru.



Темы для обсуждения

- ❶ Взаимодействие участников налоговых отношений.
- ❷ Объясните структуру ФНС России, представленную на рис. 12.3.
- ❸ Чем обусловлено, по Вашему мнению, действующее разграничение в перечне налогов и сборов РФ?
- ❹ Налоговая система как фактор воздействия на экономику.

КРАТКИЙ СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ

А

Адвалорные ставки — ставки налогов, применяемые в процентах к налоговой базе.

Акциз — косвенный налог на товары или услуги, включаемый в цену товара. В Российской Федерации акциз относится к группе федеральных налогов и взимается в соответствии с гл. 22 Налогового кодекса РФ.

Б

Безнадежная задолженность по налогам и сборам — задолженность по налогам и сборам, числящаяся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, взыскание которой оказалось невозможным в силу причин экономического, социального или юридического характера.

Бюджет — форма образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства.

В

Валовой внутренний продукт — стоимость первичных доходов хозяйствующих субъектов, образующихся в сфере производства товаров и услуг.

Валовой национальный продукт — макроэкономический показатель, представляющий исчисленную в рыночных ценах стоимость произведенного страной в течение года конечного продукта.

Вес — в Древнерусском государстве пошлина за взвешивание товара.

Весчье (пудовое) — в XV–XVI вв. сбор, взимавшийся при взвешивании товара; относился к группе торговых пошлин.

Вира — в Древнерусском государстве судебная пошлина, взимавшаяся за убийство.

Внебюджетные фонды — целевые фонды денежных средств, образуемые вне бюджетной системы и предназначенные для реализации определенных задач.

Водный налог — федеральный налог, взимаемый с юридических и физических лиц за специальное и особое водопользование в соответствии с гл. 25.2 Налогового кодекса РФ.

Выход — в эпоху Золотой Орды основной вид налога, взимаемый с каждой души мужского пола и с головы скота.

Г

Головщина — в XV–XVI вв. сбор, взимаемый с лиц, везущих товар; относился к группе таможенных пошлин.

Городская повинность — в XV–XVI вв. сбор на строительство городов; существовал в натуральной (личное участие, материалы) и денежной форме.

Гостиная (гостиное) — в XV–XVI вв. сбор за аренду лавки для продажи; относился к группе торговых пошлин.

Гостиная пошлина — в Древнерусском государстве пошлина, взимаемая за право иметь склады.

Государственная пошлина — платеж, относимый к группе федеральных налогов и сборов и взимаемый с организаций и физических лиц при их обращении в государственные и иные органы за совершением в отношении данных лиц юридически значимых действий (при подаче исковых заявлений, за удостоверение различных документов и т.д.).

Д

Дань — в Древнерусском государстве натуральный или денежный сбор, взимаемый победителями с побежденных племен или государств.

Дым — в Древнерусском государстве единица обложения данью (двор или семья).

Е

Единица налога — часть объекта налогообложения, на который устанавливается ставка налога, т.е. это условная единица принятого масштаба. Выбор единицы налогообложения определяется практическим удобством ее использования, например при уплате земельного налога — кадастровая стоимость, при налогообложении прибыли — рубль и т.д.

Единый социальный налог — федеральный налог, предназначенный для мобилизации средств в целях реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение, медицинскую помощь.

З

Задние калачи — в XV–XVI вв. сбор с торговых людей, возвращавшихся с рынка после продажи товара; относился к группе таможенных пошлин.

Законодательство о налогах и сборах — в Российской Федерации регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения; состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, законов и иных нормативно-правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, нормативно-правовых актов муниципальных образований, принятых в соответствии с НК РФ.

Замыт — в Древнерусском государстве сбор за подготовительные торговые действия; взимался в том городе, где купец останавливался для торговли.

Засечные деньги — в XV–XVI вв. сбор, введенный с целью строительства засечных линий; взимался в натуральной (личное участие, материалы) и денежной форме.

И

Индивидуальный предприниматель — физическое лицо, зарегистрированное в установленном порядке и осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Источник налога — ресурс, используемый для уплаты налога (себестоимость, финансовый результат, прибыль и т.д.).

К

Казначеевы (дьяковы, подьяческие) пошлины — в XV–XVI вв. сбор, средства от которого направлялись на содержание аппарата управления.

Классификация налогов — группировка совокупности налогов и сборов в соответствии с классификационным признаком.

Конституция — основной закон государства, обладающий высшей юридической силой и устанавливающий основы политической, правовой и экономической систем данного государства.

Корм — в XV–XVI вв. сбор, взимавшийся в определенном объеме с населения, проживающего на подконтрольной территории.

Кормление — в XV–XVI вв. награда за службу, один из способов выплаты жалованья. В данном случае управляющий получал его не из казны, а прямо с населения.

Косвенные налоги — налоги, которые включены в цену товара (акциз, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины).

Коэффициент Джини — макроэкономический показатель, характеризующий дифференциацию денежных доходов населения в виде степени отклонения фактического распределения доходов от абсолютно равного их распределения между жителями страны; определяется с целью изучения характера изменений во времени распределения доходов общества.

Кривая Лаффера — кривая, характеризующая зависимость уровня налоговых поступлений в бюджет государства от величины налоговой ставки.

Кривая Лоренца — кривая, отражающая распределение дохода в процентах между домохозяйствами с разным достатком.

Л

Льгота по налогам и сборам — см. **Налоговая льгота**.

М

Масштаб налога — установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога; определяется посредством стоимостных и физических характеристик (мощность транспортного средства, крепость алкогольного напитка, цена реализации и т.д.).

Мера — в Древнерусском государстве пошлина за измерение товара.

Местные налоги — в Российской Федерации налоги, установленные Налоговым кодексом РФ и нормативно-правовыми

актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Метод налогообложения — установление зависимости между величиной ставки налога и размером объекта налогообложения.

Министерство финансов Российской Федерации — федеральный орган исполнительной власти, обеспечивающий проведение единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики в России и координирующий деятельность иных органов в этих сферах.

Монетная регалия — в XVII в. монопольное право государства на чеканку монет.

Мостовщина — в XV–XVI вв. сбор за проезд через мост; относился к группе таможенных пошлин.

Мыт — в Древнерусском государстве пошлина, взимавшаяся за провоз товаров через горные заставы.

Н

Налог — обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налог на бороды и усы — при Петре I введен указом от 1705 г., в соответствии с которым борода была оценена посоловно: дворянская и приказная — 60 р., первостатейная купеческая — 100 р., рядовая торговая — 60 р., крестьяне в деревнях носили бороду бесплатно, но при въезде в город и при выезде из него платили 1 к. С 1715 г. был установлен единый налог в размере 50 р.

Налог на добавленную стоимость (НДС) — федеральный налог, представляющий собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения.

Налог на добычу полезных ископаемых — федеральный налог, уплачиваемый организациями и индивидуальными предпринимателями, которые признаются пользователями недр в соответствии с законодательством РФ.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — федеральный налог, который уплачивают физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ и получающие доход от источников на территории РФ и за ее пределами, а также физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ и получающие доход от источников на территории РФ.

Налог на игорный бизнес — региональный налог, уплачиваемый организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Налог на имущество организаций — региональный налог, уплачиваемый организациями со стоимости движимого и недвижимого имущества, относящегося к объектам основных средств.

Налог на имущество физических лиц — местный налог, уплачиваемый физическими лицами, имеющими в собственности жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения, сооружения.

Налог на прибыль организаций — федеральный налог, уплачиваемый юридическими лицами с прибыли, полученной в налоговом периоде.

Налоги субъектов Федерации — в Российской Федерации налоги, установленные Налоговым кодексом РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Налоги с физических лиц — налоги, которые уплачивают только физические лица (например, налог на доходы физических лиц).

Налоги с юридических лиц — налоги, которые уплачивают только юридические лица (например, налог на прибыль организаций).

Налоговая база — количественное выражение объекта налогообложения; определяется как стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Налоговая декларация — письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая льгота — снижение размера (тяжести) налогообложения.

Налоговая нагрузка — 1) на макроуровне — показатель воздействия налогов на экономику, характеризующий, какая часть произведенного общественного продукта перераспределяется в результате действия бюджетных механизмов; 2) на микроуровне — количественная характеристика налога, показатель оценки налогообложения экономического субъекта, характеризующий долю начисленных налоговых платежей в доходах¹ этого субъекта, рассчитанных с учетом требований налогового законодательства и нормативно-правовых актов, регулирующих отдельные положения определения налогов и доходов, используемых в расчетах.

Налоговая политика — комплекс мероприятий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов.

Налоговая система — совокупность налогов и сборов, взимаемых на определенной территории, построенная на единых принципах, имеющая единые цели и задачи. Состоит из таких элементов, как система налогов и сборов, система налогового законодательства, система органов, которые осуществляют налоговый контроль.

Налоговая ставка — размер налога, установленный на единицу налога. Ставка может устанавливаться в абсолютных суммах или процентах.

Налоговое бремя — уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов и отвлечением их от других возможных направлений использования.

Налоговое законодательство — см. **Законодательство о налогах и сборах**.

Налоговые органы — органы, непосредственно ответственные за управление налогообложением в Российской Федерации — Министерство финансов Российской Федерации и Федеральная налоговая служба России.

Налоговый агент — юридическое или физическое лицо, которое в соответствии с налоговым законодательством обязано исчислить, удержать и перечислить в бюджет или внебюджетные фонды сумму налога.

¹ В качестве доходов используются различные показатели — прибыль, выручка от реализации, добавленная стоимость и др.

Налоговый кодекс — свод законодательных актов о налогообложении, объединенных в целостный документ.

Налоговый оклад — сумма, вносимая плательщиком в определенный бюджет по одному налогу.

Налоговый период — период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговый резидент — лицо, имеющее постоянное место-пребывание в государстве. Для физических лиц резидентство определяется по времени фактического нахождения на территории государства — не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Для юридических лиц — по месту регистрации.

Налогоплательщик — физическое или юридическое лицо, на которое государством возложена обязанность — внесение налога в централизованные финансовые фонды государства (бюджет и внебюджетные фонды).

Недоимка — сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Носитель налога — физическое или юридическое лицо, уплачивающее налог из собственного дохода. При этом носитель налога платит налог субъекту налога, а не государству.

О

Оброк — продуктовые или денежные платежи, которые выплачивали феодально-зависимые крестьяне феодалам.

Общие налоги — налоги, предназначенные для формирования доходов бюджетной системы. Поступая в доход бюджетов различных уровней, они обезличиваются и уже затем направляются согласно бюджетной росписи на финансирование расходов государства и муниципальных образований.

Объект налога — предмет или право, с наличием которого связано налоговое обязательство и качества которого определяют величину (сумму) налога. Объектами налога являются отдельные виды имущества, прибыль, доход, оборот товаров (услуг), право пользования и т.д.

Оклад налога — см. **Налоговый оклад**.

Организация — в широком смысле — социально-экономическая система, созданная для достижения коммерческих или некоммерческих целей; в узком смысле — объединение людей,

совместно реализующих программу или цель и действующих на основе определенных правил и процедур.

Осмниче — в Древнерусском государстве сбор за право купли-продажи товара, взимавшийся в процентах от стоимости данного товара.

Отсрочка — изменение срока уплаты налога при наличии оснований на срок, не превышающий один год, с единовременной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отчетный период — период, по истечении которого налогоплательщик обязан представить в налоговые органы налоговые декларации или отчетность.

II

Пени — в соответствии с Налоговым кодексом РФ денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся ему сумм налогов или сборов в более поздние сроки, чем установлено законодательством о налогах и сборах.

Перевоз — в Древнерусском государстве пошлина, взимавшаяся за переправу товаров через реку.

Периодично-календарные налоги — налоги, которые подразделяются на следующие разновидности: декадные, ежемесячные, ежеквартальные, годовые.

Повоз — в Древнерусском государстве способ взимания дани, при котором дань привозилась в Киев.

Погост — в Древнерусском государстве установленное время и место сбора дани.

Подать — до середины XIX в. название различных денежных налогов. Социальные группы, платившие подати, назывались податными сословиями. Во второй половине XIX в. подати заменены системой налогов, охватывавшей все население России.

Полоняничные деньги — в XV–XVI вв. сбор, средства от которого направлялись на выкуп пленных у татар и турок.

Полюдь — в Древнерусском государстве способ взимания дани, при котором князья или княжеские дружины сами ездили за данью.

Пошлина — платеж, взимаемый с юридических и физических лиц за выдачу документов и за совершение специально уполномоченными органами действий, имеющих юридическое значение.

Предмет налога — реальная вещь или нематериальное благо, с наличием которого закон связывает возникновение налогового обязательства. Предмет налогообложения обозначает признаки фактического (не юридического) характера.

Предприятие — самостоятельный хозяйствующий субъект с правами юридического лица, который производит и реализует продукцию, выполняет работы, оказывает услуги.

Прибыльщик — при Петре I должность в аппарате управления; в обязанности прибыльщика входило «сидеть и чинить государю прибыли», т.е. придумывать новые виды податей.

Принципы налогообложения — правила, в соответствии с которыми осуществляется процесс налогообложения.

Продажа — в Древнерусском государстве штраф за различные преступления (за исключением убийства).

Прямые налоги — налоги, которые непосредственно взимаются с дохода или имущества налогоплательщика.

Пятно — в XV–XVI вв. сбор, взимавшийся за клеймение лошадей и других животных; относился к группе торговых пошлин.

Р

Рассрочка — изменение срока уплаты налога при наличии оснований на срок, не превышающий один год, с поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Регалия — монопольное право государства на производство какой-либо продукции (монетная, винная, соляная).

Региональные налоги — см. **Налоги субъектов Федерации**.

С

Сбор — обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Свальная пошлина (свальное) — в XV–XVI вв. сбор, взимавшийся при складировании товара; относился к группе торговых пошлин.

Смешанные налоги — налоги, уплачиваемые как юридическими, так и физическими лицами.

Соха — условная податная единица налога; измерялась в четьях (около 0,5 десятины); размер зависел от области, качества почвы, принадлежности земель. Соха была отменена в 1679 г.

Сошное письмо — в XV–XVI вв. документ, составленный с целью обложения налогами; предусматривало измерение земельных площадей, в том числе застроенных дворами в городах, и перевод полученных данных в условные единицы — сохи.

Срок уплаты налога — срок, до истечения которого необходимо произвести уплату налога.

Срочные налоги — налоги, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными актами (например, государственная пошлина).

Ставка налога — см. **Налоговая ставка**.

Стрелецкая подать — в XV–XVI вв. сбор на содержание постоянной пехоты.

Субъект налога — см. **Налогоплательщик**.

Т

Таможенная пошлина — денежный платеж с товаров, имущества, ценностей, пропускаемых через границу страны под контролем таможенного ведомства.

Торговая пошлина — в Древнерусском государстве пошлина, взимавшаяся за право устраивать рынки.

Транспортный налог — региональный налог, уплачиваемый юридическими и физическими лицами, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства.

У

Упрощенная система налогообложения — специальный налоговый режим, предусматривающий освобождение от уплаты налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц) и единого социального налога, а также иной (упрощенный) порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Урок — в Древнерусском государстве фиксированный размер дани.

Ф

Федеральная налоговая служба России — орган исполнительной власти, осуществляющий государственный контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других, приравненных к налогам платежей налогоплательщиками, а также несущий ответственность за выработку и осуществление налоговой политики с целью обеспечения своевременного поступления в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды в полном объеме налогов, сборов и других, приравненных к налогам платежей.

Федеральные налоги — в Российской Федерации налоги и сборы, которые установлены Налоговым кодексом РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Физические лица — граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Фискальная монополия — право государства реализовывать определенные товары по более высокой цене, чем они могли бы продаваться без обложения налогом.

Ц

Целевые налоги — налоги, которые вводятся для финансирования конкретных направлений государственных расходов.

Ч

Чрезвычайный налог — налог с физических или юридических лиц, вводимый государством в чрезвычайных ситуациях (например, во время войн).

Ш

Штраф — денежное взыскание, определяемое в твердой сумме либо в процентах от суммы нарушенного обязательства.

Э

Элементы налога — структурные элементы (составные части) налога (налогоплательщик, налоговая ставка, налоговый период и т.д.).

Ю

Юридическое лицо — по законодательству Российской Федерации организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает этим имуществом по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Я

Явка — в XV–XVI вв. сбор, взимаемый на таможне с привезенного купцом товара; относился к группе торговых пошлин.

Ям — в эпоху Золотой Орды обязанность доставлять подводы ордынским чиновникам.

Ямская повинность — в XV–XVI вв. повинность, преобразованная из повинности, существовавшей в эпоху Золотой Орды — яма; собиралась для организации провоза послов, гонцов и т.д.

Ямчужные деньги — в XV–XVI вв. налог, средства от которого направлялись на изготовление ямчуги (селитры), после из нее делали порох.

Ясак — в эпоху Золотой Орды натуральная подать, взимаемая ежегодно золотом или серебром, пушниной, иногда скотом.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ И РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Александров И.М. Налоги и налогообложение: учеб. / И.М. Александров. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Дашков и К°, 2006. 318 с.
2. Аронов А.В. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / А.В. Аронов, В.А. Кашин. М.: Экономистъ, 2004. 560 с.
3. Белоусов Р.А. Опыт стабилизации финансов и денежного обращения / Р.А. Белоусов // Финансы. 1998. № 11. С. 53–55.
4. Березин М.Ю. Состав и экономическое содержание функций налогов / М.Ю. Березин // Финансы и кредит. 2003. № 19 (133). С. 75–86.
5. Боброва А.В. Концептуальная модель теории налогов / А.В. Боброва // Финансы и кредит. 2005. № 23 (191). С. 35–46.
6. Буланже М. Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах / М. Буланже // Налоговый вестник. 1999. № 4. С. 117–118.
7. Витте С.Ю. Собрание сочинений и документальных материалов: в 5 т. / С.Ю. Витте. М.: Наука, 2003. Т. 2. 490 с.
8. Владимирова М.П. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / М.П. Владимирова. М.: КНОРУС, 2005. 232 с.
9. Воронин Ю. Налоговая система России и экономическая политика / Ю. Воронин // http://www.rau.ru/observer/№10-12_96/10-12_12.htm.
10. Глухов В.В. Налоги: Теория и практика: учеб. пособие / В.В. Глухов, И.В. Дольдэ. СПб.: Спец. лит., 1997. 283 с.
11. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / Е.Н. Евстигнеев. СПб.: Питер, 2006. 282 с.
12. Денежные реформы в России: история и современность: сб. ст. М.: Древлехранилище, 2004. 280 с.
13. Дьяченко В.П. История финансов СССР / В.П. Дьяченко. М.: Наука, 1978.
14. Захаров В.Н. История налогов в России. IX–начало XX в. / В.Н. Захаров, Ю.А. Петров, М.К. Шаццлло. М.: Рос. полит. энцикл., 2006. 296 с.
15. Карамзин М.Н. История государства Российского / М.Н. Карамзин. М.: Наука, 1989. 640 с.
16. Ключевский В.О. Курс русской истории / В.О. Ключевский. М.: Мысль, 1988. 414 с.

17. Коломиец А.Г. Бремя «Великих реформ»: Финансы России в правление Александра II / А.Г. Коломиец // Финансы. 2000. № 11. С. 62–66.
18. Коломиец А.Г. «Дней Александровых прекрасное начало» / А.Г. Коломиец // Финансы. 1999. № 1. С. 55–57.
19. Комарова Г.П. Акцизное налогообложение: теория и практика / Г.П. Комарова, С.К. Содномова. Иркутск: Изд-во ИГЭА, 2002. 92 с.
20. Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / А.И. Косолапов. М.: Дашков и К°, 2005. 872 с.
21. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки / И.М. Кулишер. Пг.: Наука и шк., 1919. Вып. 1. 256 с.
22. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки / И.М. Кулишер. Пг.: Наука и шк., 1920. Вып. 2. 392 с.
23. Лушкин С.И. Водка и финансы: немного истории / С.И. Лушкин // Финансы. 1996. № 6, 7.
24. Милюков П.Н. Государственное хозяйство России в первой четверти XVIII столетия и реформа Петра Великого / П.Н. Милюков. СПб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1905. 678 с.
25. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: учеб. пособие для вузов / Н.В. Миляков. М.: КНОРУС, 2006. 655 с.
26. История экономических учений: учеб. пособие для вузов / отв. ред. М.Г. Покидченко. М.: Инфра-М, 2006. 270 с.
27. Налоги: учеб. пособие. 5-е изд., перераб. и доп. / под ред. Д.Г. Черника. М.: Финансы и статистика, 2001. 653 с.
28. Налоги в условиях экономической интеграции / под ред. В.С. Барда, Л.П. Павловой. М.: КНОРУС, 2004. 160 с.
29. Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.
30. Налоги и налогообложение: учеб. для вузов / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. 4-е изд. СПб.: Питер, 2006. 495 с.
31. Налоги и налогообложение: учеб. для вузов / Д.Г. Черник и др. М.: Инфра-М, 2006. 527 с.
32. Налоги и налогообложение: учеб. для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. / под ред. Т.Ф. Юткиной. М.: Инфра-М, 2003. 575 с.
33. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003. 288 с.
34. Налоговое право: учеб. / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2005. 591 с.

35. Нестеров В.В. Сущность налога, его общественное значение / В.В. Нестеров // Налоговый вестник. 2000. № 2. С. 165–168.

36. Никитин С.М. Налогообложение и экономическое развитие / С.М. Никитин, Е.С. Глазова, М.П. Степанова // Деньги и кредит. 1996. № 3. С. 55–65.

37. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / пер. с итал. И. Шрейдера; под ред. А. Свирцевского. М.: Изд. М. и С. Сабашниковых, 1904. 624 с.

38. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах: Курс лекций, читаемых в Московском университете / И.Х. Озеров. М.: Тип. Т-ва И.Д. Сытина, 1908. 535 с.

39. Павлова Л.П. Налоги и воспроизводство: сущность и значение / Л.П. Павлова, М.Р. Пинская. М.: Изд-во ПАИМС, 2001. Ч. 1. 145 с.

40. Павлович М.П. Из истории налогов России / М.П. Павлович // Налоги. 2004. № 1–2. С. 10.

41. Павлович М.П. Из истории налогов России / М.П. Павлович // Налоги. 2004. № 3. С. 10.

42. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учеб. / В.Г. Пансков. М.: Финансы и статистика, 2006. 464 с.

43. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учеб. для вузов. 7-е изд., доп. и перераб. / В.Г. Пансков. М.: МЦФЭР, 2006. 592 с.

44. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития / В.Г. Пансков. М.: МЦФЭР, 2003. 240 с.

45. Петров Ю. Бюджетно-налоговая реформа: от фискального прессинга к необходимому оптимуму / Ю. Петров // Российский экономический журнал. 1995. № 11. С. 8–18.

46. Погребинский А.П. Государственные финансы царской России в эпоху империализма / А.П. Погребинский. М.: Финансы, 1968. 218 с.

47. Погребинский А.П. Очерки истории финансов дореволюционной России / А.П. Погребинский. М.: Госфиниздат, 1954. 268 с.

48. Прокофьева Е.Н. История финансово-кредитных отношений в России с IX по XIX век / Е.Н. Прокофьева. Екатеринбург: УГЭУ, 2000. 41 с.

49. Пушкарева В.М. Вклад русских финансистов в решение проблемы исчисления тяжести налогообложения / В.М. Пушкарева // Финансы. 2004. № 2. С. 67–70.

50. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В. М. Пушкарева. М.: Финансы и статистика, 2005. 256 с.

51. Ривкин Б. Финансы и кредит в период подготовки и проведения Великой Октябрьской социалистической революции / Б. Ривкин. М.: Госфиниздат, 1939. 150 с.

52. Сабанти Б.М. Развитие финансов и финансовой науки в России (период феодализма) / Б.М. Сабанти. Иркутск: Изд-во ИГУ, 1986. 160 с.

53. Семенкова Т.Г. Роль министра финансов в преддверии проведения экономических реформ в России XIX в. / Т.Г. Семенкова // Финансы. 2002. № 3. С. 3–6.

54. Семенкова Т.Г. Финансы и экономика в царствование Елизаветы Петровны / Т.Г. Семенкова, О.В. Карамова // Финансы. 1998. № 8. С. 51–58.

55. Сердюков А.Э. Налоги и налогообложение: учеб. для вузов / А.Э. Сердюков, Е.С. Вылкова, А.Л. Тарасевич. СПб.: Питер, 2005. 752 с.

56. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит; пер. П.А. Бибилова. СПб.: Тип. И.И. Глазунова, 1866. Т. 3. 464 с.

57. Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора / Дж. Стиглиц. М.: Изд-во МГУ, 1997. 720 с.

58. Теоретические основы налогообложения: учеб. пособие для вузов / под ред. А.З. Дадашева. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 159 с.

59. Толкушкин А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. М.: Юристъ, 2001. 432 с.

60. Третьякова А.М. Налоговая система региона: учеб. пособие / А.М. Третьякова. Иркутск: Изд-во ИГЭА, 1997. 183 с.

61. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев. М.: Госоцэкономиздат, 1937. 176 с.

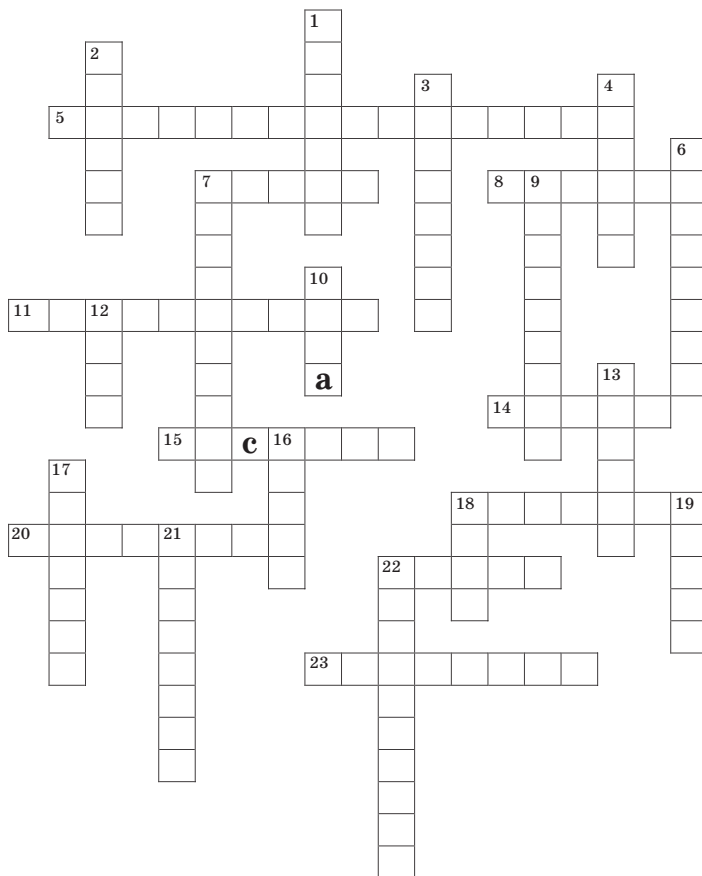
62. Финансы и налоги: очерки истории и политики: в 4 т. / сост. А.А. Ялбулганов. М.: Статут, 2004. 618 с. (Сер. «Золотые страницы финансового права России»).

63. Яковлева Н.В. Косвенные налоги: экономическое содержание и место в налоговых системах стран мира / Н.В. Яковлева // Бухучет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2003. № 22. С. 13–22.

64. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. М.: Статут, 2002. 555 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

1. Кроссворд



По горизонтали: 5. Физическое или юридическое лицо, на которое государством возложена обязанность — внесение налога в централизованные финансовые фонды государства (бюджет и внебюджетные фонды). 7. Лицо, на которое в соответствии с законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему. 8. Льгота, направленная на уменьшение налоговой ставки или налогового оклада. 11. Функция налогов, с помощью которой образуются государственные денежные фонды и создаются материальные условия для существования и функ-

ционирования общества. 14. Сумма, вносимая плательщиком в определенный бюджет по одному налогу. 15. Установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога. 18. Совокупность налогов и сборов, взимаемых на определенной территории, построенная на единых принципах, имеющая единые цели и задачи. 20. Сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. 22. Коэффициент, характеризующий дифференциацию денежных доходов населения в виде степени отклонения фактического распределения доходов от абсолютно равного их распределения между жителями страны, определяемый с целью изучения характера изменений во времени распределения доходов общества. 23. Комплекс мероприятий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов.

По вертикали: 1. Сбор, взимаемый с лиц при обращении в государственные органы за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий и за выдачу документов. 2. Величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. 3. Лицо, имеющее постоянное местопребывание в государстве. 4. Льгота, сокращающая налоговую базу. 6. Изменение срока уплаты налога на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. 7. Ставка, когда с каждого рубля предусматривается определенная доля налогового обязательства. 9. Изменение срока уплаты налога при наличии оснований на срок, не превышающий один год, с поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. 10. Количественное выражение объекта налогообложения, определяемое как стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. 12. Обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). 13. Автор кривой, характеризующей зависимость уровня налоговых поступлений в бюджет государства от величины налоговой ставки. 16. Денежное взыскание, определяемое в твердой сумме либо в процентах от суммы нарушенного обязательства. 17. Реальная вещь или нематериальное благо, с наличием которого закон связывает возникновение налогового обязательства. 18. Основатель классической теории налогов. 19. Косвенный налог на товары или услуги, включаемый в цену товара. 21. Ресурс, используемый для уплаты налога (себестоимость, финансовый результат, прибыль и т.д.). 22. Письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Ответы

По горизонтали: 5. Налогоплательщик. 7. Агент. 8. Кредит. 11. Фискальная. 14. Оклад. 15. Масштаб. 18. Система. 20. Недоимка. 22. Джини.

По вертикали: 1. Пошлина. 2. Ставка. 3. Резидент. 4. Скидка. 6. Отсрочка. 7. Адвалорная. 9. Рассрочка. 10. База. 12. Сбор. 13. Лаффер. 16. Штраф. 17. Предмет. 18. Смит. 19. Акциз. 21. Источник. 22. Декларация.

2. Эволюция налогов и сборов

Реформа-тор	Период	Новшества в составе налогов и сборов
<i>Древняя Русь в IX–XII вв.</i>		
Князь Олег	879–912 гг.	Основной налог — дань. Способы взимания — полюдьё и повоз
Княгиня Ольга	946–957 гг.	Введены уроки — фиксированные размеры дани, а также время и место ее сбора (погосты). Единица обложения — дым (двор или семья). Постепенно дань принимает форму подати в пользу государства и форму феодальной ренты — оброка. Косвенные налоги — судебные и торговые пошлины. Судебные — вира и продажа. Торговые — мыт, замыт, перевоз, гостиная, осмничее, вес, мера, торговая
<i>Эпоха татаро-монгольского ига (XIII–XV вв.)</i>		
Правители Золотой Орды		Прямые налоги в основном платятся в пользу Золотой Орды (ясак, выход, ям, ханский запрос). Косвенные налоги — основной доход русского государства (торговые и судебные пошлины)
Иван Калита и его сын Симеон Гордый	XIV в.	Торговые пошлины: – пошлина с воза, направляющегося торговать; – пошлина, если без воза, верхом на лошади, но для торговли; – пошлина со струга (ладьи); – пошлина при начале торговли; – пошлина с серебряного литья; – с клеймения лошадей; – гостиная; – с соляных варниц; – с рыбных промыслов; – сторожевая; – медовая; – пошлина с браков и т.д.

Реформа-тор	Период	Новшества в составе налогов и сборов
Иван III	1462 г.	Получает развитие пососная подать на основании сошного письма. Единица измерения налога — соха (сельская и промышленная). Наряду с ней существуют оброк и барщина
	1480 г.	Отменен выход и введены данные деньги с черносошных крестьян и посадских людей. Введена система кормлений. Новые налоги: – налог на строительство городских укреплений; – налог на возведение построек, в том числе храмов и дворцов для знатных людей; – налог на украшение и обустройство городских площадей и улиц; – налог на производство оружия (огнестрельного и холодного); – налог на пользование землей феодала; – налог на жилую площадь; – налог на приусадебные и дворовые постройки; – налог на производимые продукты и изделия; – налог на содержание великого князя и его резиденций; – налог на кормления, уплачиваемый в пользу наместников великого князя; – налог на содержание конюшен и т. д. Косвенные налоги взимаются через систему пошлин и откупов, главные из которых — таможенные и винные (акциз)
<i>Российское государство в XVI в.</i>		
Иван IV Грозный		В промышленных местах раскладка податей производится не по сохам, а по животам и промыслам. Прямая подоходная подать взимается только с восточных инородцев, у которых каждый работоспособный мужчина обложен меховой или пушной данью, известной под названием «ясак». Многие натуральные повинности в это время заменены денежным оброком
	1555 г.	Отменена система кормлений. Ее заменяет единый налог — кормленный откуп. Появляются специальные налоги: ямская повинность, стрелецкая подать, полоняничные деньги, городская повинность, засечные деньги, ямчужные деньги. Также введены пошлины: казначеевы, дьяковы, подьяческие. Число таможенных пошлин увеличилось — к проезжим добавлены головщина, мостовщина, задние калачи. К торговым пошлинам добавлены явка, гостиное, свальное, пятно, весчее

Реформа-тор	Период	Новшества в составе налогов и сборов
<i>Российское государство в XVII в.</i>		
Алексей Михайлович	1646 г.	Соляная пошлина увеличена вчетверо — с 5 до 20 к. за пуд. Введена табачная регалия. Отменена беспошлинная торговля с Англией. Введены чрезвычайные налоги — запросные деньги и процентные деньги
	1648 г.	Из-за мятежей отменены соляная пошлина и табачная регалия
	1649 г.	Государственной системой питейного сбора стала откупная
	1651 г.	Указом от 30 декабря откупная система запрещена, оставлен сбор «на вере»
	1653 г.	Введена Торговая уставная грамота, согласно которой установлены более высокие торговые пошлины на иностранные товары. Кроме того, многочисленные таможенные сборы заменены единой рублевой пошлиной
	1664 г.	Наряду с казенной продажей спиртных напитков разрешен откуп
	1667 г.	Новый Торговый устав ввел размер пошлин, взимаемых с иностранных купцов, который во многом зависел от места непосредственной торговли купца и от характера привезенного товара. Уставом установлены большие льготы для российских купцов: таможенная пошлина для них стала в 4 раза ниже, чем для иноземных торговцев
Федор Алексеевич	1679 г.	Осуществлен переход от поземельного и подворного обложения к единому подворному обложению вместо прежней системы — пососной
	1681 г.	Указом от 18 июля винные откупы упразднены. Единственной формой продажи спиртных напитков осталась торговля «на вере»
<i>Российское государство в XVIII в.</i>		
Петр I	1701 г.	Введены сборы на сооружение Воронежского флота, деньги драгунские, рекрутские, корабельные и т.д. В аппарате управления создана новая должность — прибыльщик. В результате появились налоги с печей, дров, огурцов, арбузов, постоянных дворов, шапочный, хомутейный, сапожный, введено удвоенное обложение податями старoverов и т.д.

Реформа-тор	Период	Новшества в составе налогов и сборов
	1705 г.	Введены налог на бороды и усы, поведерная и новоуравнительная пошлины (с продажи вина и новая таможенная). Вновь введены откупы по таможенным и кабацким сборам
	1718 г.	Обеспечение армии как основной статьи расходов бюджета необходимыми денежными средствами, замена мелких прямых налогов единой податью, переход от подворного обложения к подушному, учреждение восьми губерний
	1718–1722 гг.	Введена подушная подать
	1724 г.	Введен таможенный тариф, который установил различные таможенные пошлины на отдельные товары в зависимости от объемов производства данной продукции на территории России
Екатери-на II	1775 г.	Введен новый налог — гильдейская подать, а также патентная система обложения торговли и промышленности
	1794 г.	Введен налог на капиталы, переходящие в порядке наследования и дарения
Павел I	1797 г.	Губернии разделены на четыре группы в зависимости от плодородности земель. Введен дифференцированный сбор с государственных крестьян
<i>Российское государство в XIX в.</i>		
Алек-сандр I	1810 г.	Манифестом от 2 февраля повышены подати и сборы: подушная, оброчная подать государственных крестьян, таможенные пошлины. Введен дополнительный сбор с купеческих капиталов, единовременный сбор с имений помещиков. Увеличена цена на соль. Введен новый таможенный тариф, который ограничил ввоз иностранных товаров, а ввоз предметов роскоши запретил. Согласно тарифу хлеб и железо из России отпускались беспошлинно
	С 1811 г.	Разрешено «всем состоянием рекрутскую повинность несущим» вносить по 2 млн р. вместо поставки рекрута
	1811 г.	Манифестом «О распорядке государственных доходов на 1811 год» отменен единовременный сбор с имений помещиков

Реформа-тор	Период	Новшества в составе налогов и сборов
		Манифестом от 5 ноября объявлена свобода добычи соли (при условии платежа в казну пошлин), каждому предоставлено право развозить и продавать соль по свободной цене. При приобретении соли для продажи также необходимо было уплатить пошлину
	1812 г.	Установлен временный сбор с доходов помещиков для уплаты государственных долгов, увеличена подушная подать, по основным налогам введены надбавки целевого назначения (надбавки для ускорения уплаты государственных долгов). Введены сбор с торгующих крестьян, сбор с доходов от недвижимого имущества, акцизы на предметы массового потребления — табак, сахар, соль, керосин, дрожжи, спички
	1816 г.	Введены надбавки на строительство больших дорог
	1818 г.	Введены надбавки на устройство водных сообщений
	С 1 января 1819 г.	Отменена откупная система на вино и введена казенная его продажа
	1820 г.	Отменен временный сбор с доходов помещиков для уплаты государственных долгов вследствие маловажности, а также надбавки для ускорения уплаты государственных долгов
	12 марта 1822 г.	Вступление в действие нового таможенного тарифа
	1824 г.	Введена система лицензирования торговли и промыслов. Вместо системы дифференцированного по гильдиям процентного сбора с капитала введена гильдейская подать за право торговли. Теперь торговыми правами могли пользоваться только те лица, на имя которых выдавались свидетельства. Для мещан и приказчиков, прежде свободных от обложения, вводились особые свидетельства
Николай I	1825 г.	Отменен налог на соль
	1827 г.	Восстановлена откупная система на вино
	1828 г.	Полностью освобождены от записи в гильдии и, следовательно, от гильдейского обложения заводчики, изготовлявшие машины для фабрик и необходимые в фабричном производстве красильные и химические составы

Реформа-тор	Период	Новшества в составе налогов и сборов
	1842 г.	Вновь введен подоходный налог
	1846 г.	Отменен налог на хлеб
Алек-сандр II	1861 г.	После отмены крепостного права вновь введена государственная монополия на продажу вина. Изменена система сбора промыслового налога, введено налогообложение земли, а также подомовой налог, земские налоги и сборы
	1862 г.	Введен акциз на соль
	1863 г.	Указом от 1 января винные откупы заменены акцизными сборами со спиртных напитков (винным акцизом). Вместо подушной подати для мешан введен налог с городской недвижимости
	1866 г.	Введен акциз на дрожжи
	1867 г.	Отменен акциз на соль
	1872 г.	Введены акцизы на керосин и табак
	1875 г.	Отменена подушная подать. Ее заменил земельный налог. Введены налог на денежный капитал, налог на недвижимость, налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарений. Введены сборы с лошадей, экипажей, собак
Алек-сандр III	1884 г.	Изменены условия продажи патентов на право заниматься промышленной деятельностью и торговлей. Налог разделен на две части — основную и дополнительную
	14 мая 1893 г.	Подписан указ «Об учреждении положения о государственном квартирном налоге»
Николай II	1894 г.	Введена государственная монополия на продажу вина
	1898 г.	Принято положение «О государственном промысловом налоге»
	До конца 1914 г.	Ставки обложения изменены по 12 видам косвенных налогов, появились два новых налога — на железнодорожные грузы и на хлопок. Были увеличены ставки обложения по всем видам прямых налогов
	1916 г.	Принят Закон о государственном подоходном налоге
Временное буржуазное правитель-ство	1917 г.	Заявлением от 8 марта взят курс на повышение налогов на предметы широкого потребления (табак, керосин, спички)
		Постановлением от 12 июня увеличены ставки подоходного налога

Реформа-тор	Период	Новшества в составе налогов и сборов
<i>Советское государство в 1917–1991 гг.</i>		
В.И. Ленин	1917 г.	Введен единовременный чрезвычайный десятиллиардный революционный налог
	1919 г.	Введены разовый сбор за торговлю, трудовая и гужевая повинность
	1921 г.	Осуществлен переход от продразверстки к продналогу. Введены промысловый налог, акцизы на спирт, вино, пиво, спички, табачные изделия, гильзы и другие товары
	1922 г.	Осуществлен переход к единому натуральному налогу на продукты сельского хозяйства. Введены поимущественный налог, а также налоги с грузов, со строений, рента с городских земель, гербовый сбор со сделок, документов, счетов, векселей и других государственных бумаг, плата за пользование государственными угодьями и др.
	1923 г.	Введены трудгужналог, заменивший трудовую и гужевую повинность, денежный подворный налог и еще два гражданских целевых налога для борьбы с эпидемиями. Затем установлены квартирный, военный, подоходный налог с прибыли предприятий и др.
И.В. Сталин	1930–1932 гг.	Проведена налоговая реформа, в ходе которой упразднена система акцизов. Кроме того, предприятия стали платить лишь два налога — налог с оборота и отчисления от прибыли
	1931 г.	Введены повсеместные сборы на культурно-хозяйственное и жилищное строительство
	1933 г.	Повсеместные сборы на культурно-хозяйственное и жилищное строительство преобразованы в культжилсбор
	1941 г.	Введен налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР, а также 100% -ная надбавка к подоходному и сельскохозяйственному налогам
	1942 г.	100% -ная надбавка к подоходному и сельскохозяйственному налогам заменена военным налогом Указом Президиума ВС СССР от 10 апреля единая государственная пошлина заменена государственной пошлиной Указом Президиума ВС СССР от 10 сентября введены единый налог со зрелищ и сбор с владельцев скота

Реформа-тор	Период	Новшества в составе налогов и сборов
	1943 г.	Введен сбор за регистрацию охотничье-промысловых собак, отменен культжилсбор
		Указом Президиума ВС СССР от 9 января отменен налог с наследств и дарений
		Указом Президиума ВС СССР от 30 апреля реформирован подоходный налог
	1946 г.	Отменен военный налог, а также с большой категории плательщиков снят налог с холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР
	1947 г.	Введен патентный сбор с торговых и производственных предприятий промысловой и потребительской кооперации
Н.С. Хрущев	1953 г.	Проведена реформа сельскохозяйственного налога: подоходное обложение заменено погектарным
	1957 г.	Отменен патентный сбор
Л.И. Брежнев	1965 г.	Указом Президиума ВС СССР от 10 апреля установлен подоходный налог с колхозов
	1966 г.	Введены платежи из прибыли — плата за производственные фонды и взносы свободного остатка прибыли
	1967 г.	Установлены фиксированные (рентные) платежи
	1968 г.	Введена патентная пошлина
	1975 г.	Налогом на доходы от демонстрации кинофильмов заменен налог со зрителей
	1979 г.	Введен подоходный налог с кооперативных и общественных организаций. Изменена система взимания государственной пошлины
	С 1 июля 1981 г.	Введен налог с владельцев строений взамен действовавшего ранее налога со строений. Введен земельный налог. Налогом с владельцев транспортных средств заменен сбор с владельцев транспортных средств
	С 1 января 1982 г.	Введена плата за воду
М.С. Горбачев	С 1985 г.	Система платежей в бюджет подвергнута коренному реформированию. К основным мероприятиям налоговой реформы относились установление платы за патент на право занятия индивидуальной трудовой деятельностью и принятие закона СССР «О государственном предприятии (объединении)» от 30 июня 1987 г.

Реформа- тор	Период	Новшества в составе налогов и сборов
	1986 г.	Установлена система выдачи регистрационных удостоверений и патентов на право занятия индивидуальной трудовой деятельностью
	1988 г.	Указом Президиума ВС СССР от 21 марта изменен статус налога с владельцев транспортных средств
	1990 г.	Законом СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня установлена обязанность предприятий, объединений и организаций уплачивать следующие общесоюзные налоги: налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт
		Законом СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» от 23 апреля установлены самостоятельные режимы налогообложения доходов граждан от ведения крестьянского хозяйства и доходов от индивидуальной трудовой деятельности
		Закон СССР «О поэтапной отмене налога с холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР» от 23 апреля предполагал поэтапную отмену налога начиная с 1 июля 1990 г. до 1 января 1993 г.
1991 г.	Законом СССР «О таможенном тарифе» от 26 марта налог на экспорт и импорт заменен на таможенные пошлины, введены налог на фонд оплаты труда колхозников, налог на прирост средств, направляемых на потребление, налог на доходы. Также введен налог с продаж	

Учебное издание

Содномова Светлана Константиновна

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Учебное пособие

Подготовлено к печати
А.А. Невидимовой

Подготовка оригинал-макета
Т.А. Лоскутовой

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 27.02.08. Формат 60х90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 9,3. Тираж 500 экз. Заказ 3879.

Издательство Байкальского государственного университета
экономики и права.
664003, Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУЭП.