

# НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ ДЛЯ СПО

3-е издание, переработанное и дополненное

Под редакцией  
академика РАН, профессора **Д. Г. Черника**,  
доктора экономических наук, профессора **Ю. Д. Шмелева**

*Рекомендовано Учебно-методическим отделом среднего профессионального образования в качестве учебника для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования*

Книга доступна в электронной библиотечной системе  
[biblio-online.ru](http://biblio-online.ru)

Москва ■ Юрайт ■ 2019

УДК 33(075.32)  
ББК 65.261.4я723  
Н23

**Ответственные редакторы:**

**Черник Дмитрий Георгиевич** — профессор, доктор экономических наук, академик РАЕН, заслуженный экономист Российской Федерации, государственный советник налоговой службы I ранга, президент Палаты налоговых консультантов России;

**Шмелев Юрий Дмитриевич** — профессор, доктор экономических наук, кандидат технических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Института экономики и финансов Государственного университета управления.

**Рецензенты:**

*Кирина Л. С.* — профессор, доктор экономических наук, профессор Департамента налогов и налогового права Финансового университета при Правительстве Российской Федерации;

*Пансков В. Г.* — профессор, доктор экономических наук, заслуженный экономист Российской Федерации, академик РАЕН, профессор Департамента налогов и налогового права Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Н23 **Налоги и налогообложение** : учебник и практикум для СПО / под ред. Д. Г. Черника, Ю. Д. Шмелева. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 408 с. — Серия : Профессиональное образование.

ISBN 978-5-534-03088-4

В учебнике представлена эволюция налогообложения с древнейших времен до наших дней. Рассмотрены основные принципы и особенности построения современной налоговой системы РФ. Дана подробная характеристика основных налогов и обязательных платежей, рассмотрены вопросы налогового права, налогообложения юридических и физических лиц, а также субъектов малого предпринимательства. Каждая глава содержит вопросы для самоконтроля. Практикум, включающий задачи с решениями и ответами, позволяет проверить полученные теоретические знания.

Соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта среднего профессионального образования и профессиональным требованиям.

*Для студентов и преподавателей образовательных учреждений среднего профессионального образования, а также слушателей программ повышения квалификации и переподготовки кадров. Учебник может представлять интерес для широкого круга читателей, интересующихся налоговой проблематикой.*

УДК 33(075.32)  
ББК 65.261.4я723



*Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав. Правовую поддержку издательства обеспечивает юридическая компания «Дельфи».*

ISBN 978-5-534-03088-4

© Коллектив авторов, 2013  
© Коллектив авторов, 2016,  
с изменениями  
© ООО «Издательство Юрайт», 2019

## Оглавление

Авторский коллектив .....	6
Предисловие .....	8

### Раздел I ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

<b>Глава 1. Налоги в мировой цивилизации .....</b>	<b>13</b>
1.1. Возникновение и развитие налогообложения .....	13
1.2. Понятие общей теории налогов .....	26
1.3. Современная налоговая реформа России .....	36
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	42
<b>Глава 2. Основы налогового законодательства Российской Федерации .....</b>	<b>43</b>
2.1. Нормативно-правовые основы налоговой системы Российской Федерации .....	43
2.2. Налоговое администрирование .....	63
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	72

### Раздел II ОСНОВНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

<b>Глава 3. Таможенные пошлины .....</b>	<b>75</b>
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	81
<b>Глава 4. Федеральные налоги и сборы .....</b>	<b>83</b>
4.1. Налог на добавленную стоимость .....	83
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	105
4.2. Акцизы .....	106
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	119
4.3. Налог на прибыль организаций .....	119
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	143
4.4. Налог на доходы физических лиц .....	143
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	173
4.5. Налоги и сборы за пользование природными ресурсами .....	173
4.5.1. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) .....	173
4.5.2. Система платежей при пользовании недрами .....	177
4.5.3. Плата за использование лесов .....	178
4.5.4. Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов .....	179

<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	180
4.6. Государственная пошлина .....	180
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	184
4.7. Водный налог .....	185
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	193
<b>Глава 5. Региональные и местные налоги</b> .....	<b>194</b>
5.1. Налог на имущество организаций .....	197
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	204
5.2. Транспортный налог .....	205
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	211
5.3. Земельный налог .....	212
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	218
5.4. Налог на имущество физических лиц .....	218
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	223
5.5. Торговый сбор .....	223
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	229
<b>Глава 6. Специальные налоговые режимы</b> .....	<b>230</b>
6.1. Упрощенная система налогообложения .....	231
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	240
6.2. Единый налог на вмененный доход .....	240
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	247
6.3. Единый сельскохозяйственный налог .....	247
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	251
6.4. Патентная система налогообложения .....	251
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	257
<b>Глава 7. Особенности налогообложения организаций финансового сектора экономики</b> .....	<b>258</b>
7.1. Особенности исчисления и уплаты НДС организациями финансового сектора экономики .....	259
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	265
7.2. Налог на прибыль кредитных организаций .....	265
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	272
7.3. Налог на прибыль страховых организаций .....	272
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	278
<b>Глава 8. Страховые взносы во внебюджетные социальные фонды</b> .....	<b>279</b>
8.1. Пенсионная реформа в Российской Федерации 1990–2019 гг. ....	279
8.2. Стратегия долгосрочного развития пенсионной системы России до 2030 г. и ее практическая реализация .....	297
8.3. Механизм исчисления и уплаты страховых взносов во внебюджетные социальные фонды в 2016 г. и последующие годы .....	305
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	324
<b>Глава 9. Основы налогового планирования</b> .....	<b>325</b>
9.1. Понятие, сущность и сфера применения налогового планирования .....	325

9.2. Принципы и методы налогового планирования .....	332
9.3. Оперативное налоговое планирование .....	341
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	343

**Раздел III**  
**ПРАКТИКУМ ПО ИСЧИСЛЕНИЮ**  
**И УПЛАТЕ ОСНОВНЫХ НАЛОГОВ И СБОРОВ**

Налог на добавленную стоимость .....	347
Налог на прибыль организаций .....	353
Акцизы .....	359
Налог на имущество организаций.....	361
Упрощенная система налогообложения .....	365
Налог на доходы физических лиц.....	371
Страховые взносы в социальные фонды .....	377
Водный налог.....	383
Налог на добычу полезных ископаемых.....	386
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.....	388
Транспортный налог .....	390
Налог на игорный бизнес .....	394
Налог на имущество физических лиц .....	397
Земельный налог .....	400
Торговый сбор.....	404
<b>Нормативные правовые акты, судебная практика .....</b>	<b>405</b>
<b>Литература .....</b>	<b>407</b>

## Авторский коллектив

**Черник Дмитрий Георгиевич** — доктор экономических наук, профессор, академик РАЕН, заслуженный экономист РФ, государственный советник налоговой службы I ранга, Президент палаты налоговых консультантов России (предисловие, гл. 1–3, гл. 4 (совместно с Ю. Д. Шмелевым, Е. А. Кировой, И. Д. Черник, В. А. Сенковым); гл. 8 (совместно с Ю. Д. Шмелевым); разд. III (совместно с Ю. Д. Шмелевым, М. В. Карп, Е. А. Кировой, А. В. Захаровой, В. А. Сенковым, М. В. Типалиной, Л. С. Самоделко, Е. Л. Гульковой, Н. Г. Морозовой)).

**Шмелев Юрий Дмитриевич** — профессор, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ГУУ (гл. 4 (совместно с Д. Г. Черник, Е. А. Кировой, И. Д. Черник, В. А. Сенковым); гл. 8 (совместно с Д. Г. Черник); разд. III (совместно с Д. Г. Черник, М. В. Карп, Е. А. Кировой, А. В. Захаровой, В. А. Сенковым, М. В. Типалиной, Л. С. Самоделко, Е. Л. Гульковой, Н. Г. Морозовой)).

**Карп Марина Викторовна** — профессор, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ГУУ (гл. 9 (совместно с Е. Л. Гульковой, Н. Г. Морозовой); разд. III (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, Е. А. Кировой, А. В. Захаровой, В. А. Сенковым, М. В. Типалиной, Л. С. Самоделко, Е. Л. Гульковой, Н. Г. Морозовой)).

**Кирова Елена Александровна** — профессор, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ГУУ (гл. 4 (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, И. Д. Черник, В. А. Сенковым); гл. 7; разд. III (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, М. В. Карп, А. В. Захаровой, В. А. Сенковым, М. В. Типалиной, Л. С. Самоделко, Е. Л. Гульковой, Н. Г. Морозовой)).

**Захарова Александра Вячеславовна** — доцент, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ГУУ (гл. 5 (совместно с И. Д. Черник); разд. III (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, М. В. Карп, Е. А. Кировой, В. А. Сенковым, М. В. Типалиной, Л. С. Самоделко, Е. Л. Гульковой, Н. Г. Морозовой)).

**Черник Ирина Дмитриевна** — кандидат юридических наук, государственный советник РФ 2 класса, налоговый консультант, член Палаты налоговых консультантов России (гл. 4 (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, Е. А. Кировой, В. А. Сенковым); гл. 5 (совместно с А. В. Захаровой); гл. 6 (совместно с М. В. Типалиной)).

**Сенков Валерий Александрович** — кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ГУУ (гл. 4 (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, Е. А. Кировой, И. Д. Черник); разд. III (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, М. В. Карп, Е. А. Кировой, А. В. Захаровой, М. В. Типалиной, Л. С. Самоделко, Е. Л. Гульковой, Н. Г. Морозовой)).

**Типалина Мария Валерьевна** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ГУУ (гл. 6 (совместно с И. Д. Черник); разд. III (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, М. В. Карп, Е. А. Кировой, А. В. Захаровой, В. А. Сенковым, Л. С. Самоделко, Е. Л. Гульковой, Н. Г. Морозовой)).

**Самоделко Людмила Сергеевна** — старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ГУУ (разд. III (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, М. В. Карп, Е. А. Кировой, А. В. Захаровой, В. А. Сенковым, М. В. Типалиной, Е. Л. Гульковой, Н. Г. Морозовой)).

**Гулькова Елена Леонидовна** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ГУУ (гл. 9 (совместно с М. В. Карп, Н. Г. Морозовой); разд. III (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, М. В. Карп, Е. А. Кировой, А. В. Захаровой, В. А. Сенковым, М. В. Типалиной, Л. С. Самоделко, Н. Г. Морозовой)).

**Морозова Надежда Григорьевна** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения ГУУ (гл. 9 (совместно с М. В. Карп, Е. Л. Гульковой); разд. III (совместно с Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелевым, М. В. Карп, Е. А. Кировой, А. В. Захаровой, В. А. Сенковым, М. В. Типалиной, Л. С. Самоделко, Е. Л. Гульковой)).

## Предисловие

Одним из важнейших элементов рыночной экономики являются налоги. Появление налогов на заре человеческой цивилизации связано с возникновением самых первых общественных потребностей. Развитие и применение форм государственного устройства всегда сопровождалось преобразованием налоговой системы.

В современном обществе налоги — это основной источник доходов государства. Именно налоги лежат в основе доходной части бюджета любой развитой системы. Кроме фискальной функции налоги используются в качестве инструмента экономического воздействия государства на структуру и динамику общественного воспроизводства, на направления социально-экономического развития.

В Российской Федерации налоговая система, отвечающая требованиям современной рыночной экономики, возродилась в 1992 г. Итогом ее развития в 1990-е гг. стал Налоговый кодекс РФ. Развитие экономической реформы в период перехода к рыночным отношениям влечет за собой частые изменения налогового законодательства. Это естественно, поскольку налоговая реформа является составным элементом общей экономической реформы. В связи с этим знания в области налогообложения необходимо постоянно совершенствовать и обновлять. В современных условиях без людей, профессионально владеющих знаниями налогового законодательства, не может эффективно работать ни одно предприятие, не может обойтись государство.

Данный учебник создан для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования, обучающихся по специальностям «Экономика», «Менеджмент», «Предпринимательство», «Юриспруденция», «Торговое дело» и др. Он будет полезен как для студентов, специализирующихся в сфере налогообложения по профилю «Налоги и налогообложение», так и для стремящихся получить общие сведения о налоговой системе.

Предлагаемый учебник станет хорошим подспорьем для студентов, специализирующихся в сфере налогообложения, по дисциплинам «Теория и история налогообложения», «Налоги и налогообложение», «Налоговая система», «Федеральные налоги и сборы», «Региональные и местные налоги», «Практикум по исчислению и уплате налогов» и др.

Данный учебник подготовлен с учетом содержания действующего Налогового кодекса РФ с учетом изменений, принятых на начало 2017 г.

Учебник состоит из трех разделов.

В разд. I «**Эволюция налоговой системы**» изложена история возникновения и развития налогообложения. Раскрыта сущность категории нало-



гов, их функций, принципов взимания. Рассмотрены эволюция теорий налогообложения и их современная интерпретация. Определены важнейшие понятия, такие как налоговая система, налоговая политика и др.

Рассмотрена современная налоговая система РФ в ее эволюции в период налоговой реформы 1992–2016 гг. Определена нормативно-правовая база современной налоговой системы, структура системы налогов, особенности налоговых правоотношений. Изложены важнейшие понятия налоговых правоотношений, определяемые Налоговым кодексом РФ по его состоянию на начало 2017 г.

Раздел II **«Основные налоги и сборы»** посвящен изложению механизма исчисления и порядку уплаты налогов и сборов. Определены общие подходы к порядку взимания таможенных пошлин. Рассмотрены особенности исчисления и уплаты налогов организациями финансового сектора экономики, а также страховых взносов во внебюджетные социальные фонды.

В разд. III **«Практикум по исчислению и уплате основных налогов и сборов»** на примере решения конкретных практических задач развиваются навыки расчетов налоговых обязательств по важнейшим налогам: НДС, на прибыль организаций, акцизам, на доходы физических лиц, на имущество организаций, специальным налоговым режимам, страховым взносам во внебюджетные социальные фонды, водному налогу, налогу на добычу полезных ископаемых, транспортному налогу и другим налогам и сборам, установленным НК РФ.

Третье издание учебника дополнено новым параграфом, посвященным торговому сбору в Российской Федерации — местному налогу, действующему с 1 июля 2015 г. (параграф 5.5). Также в новом издании обновлена глава о страховых взносах во внебюджетные социальные фонды (гл. 8): добавлен актуальный материал о пенсионной реформе в Российской Федерации 1990–2019 гг., рассматривается Стратегия долгосрочного развития пенсионной системы России до 2030 г., ее практическая реализация, основные цели и задачи. Отдельный параграф посвящен механизму исчисления и уплаты страховых взносов во внебюджетные социальные фонды в 2016 г. и последующие годы.

В результате изучения материала учебника «Налоги и налогообложение» студент должен освоить:

***трудовые действия***

— владеть методологией и методами экономического и управленческого анализа налоговых проблем в их связи с социально-экономической политикой государства;

— владеть методикой исчисления налогов и сборов, навыками практического применения нормативных правовых актов;

— владеть навыками расчета налоговых обязательств с учетом специфики налога и отраслевой принадлежности налогоплательщиков;

***необходимые умения***

— анализировать во взаимосвязи экономические и налоговые явления на макро- и микроуровне;

— выявлять налоговые проблемы при анализе конкретных ситуаций;

- применять понятийно-категориальный аппарат в профессиональной деятельности;
- самостоятельно оценивать изменения налогового законодательства, прогнозировать пути его совершенствования;
- использовать теоретические знания в практической деятельности;
- рассчитывать налоговые обязательства, решать типовые задачи, письменно оформлять результаты расчетов, заполнять документы налоговой отчетности;

***необходимые знания***

- закономерности и этапы развития теории и практики налогообложения в мире и в России, основные понятия, категории и инструменты теории налогообложения и налоговой системы;
- основные нормативные правовые акты, определяющие современную налоговую систему РФ, формы и методы налогового контроля, виды и формы ответственности за нарушения налогового законодательства;
- методы расчета налоговых обязательств и порядок представления налоговой отчетности.

**Раздел I**  
**ЭВОЛЮЦИЯ**  
**НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ**





# Глава 1

## НАЛОГИ В МИРОВОЙ ЦИВИЛИЗАЦИИ

---

В результате освоения материала главы 1 студент должен:

**знать**

- закономерности и этапы исторического процесса развития теории и практики налогообложения в мире и в России;
- основные понятия, категории и инструменты теории налогообложения и налоговой системы РФ;
- основные понятия, формы и методы налоговой политики;

**уметь**

- анализировать во взаимосвязи экономические и налоговые явления на макро- и микроуровне;
- выявлять налоговые проблемы при анализе конкретных ситуаций;

**владеть**

- методологией экономического анализа налоговых проблем.
- 

### 1.1. Возникновение и развитие налогообложения

Теория налогообложения является одной из основных частей экономической науки. При этом практическое налогообложение появилось задолго до возникновения экономики как отрасли знания. Термин «экономика» был введен в научный оборот в V—IV вв. до н.э. в Греции. Этот термин происходит от двух слов: «ойкос», что означает дом, хозяйство, и «номос» — правило, закон. Правила (законы) ведения домашнего хозяйства — именно так употреблял термин «экономика» ученик знаменитого Сократа (469—399 гг. до н.э.) греческий историк Ксенофонт (434—359 гг. до н.э.). Итак, первоначально экономика изучала законы ведения домашнего хозяйства. Естественно, речь идет о крупных рабовладельческих латифундиях. А затем она перешла к познанию законов общественного устройства. Именно в этом качестве термин «экономика» окончательно закрепился во времена великого греческого естествоиспытателя и философа Аристотеля (384—322 гг. до н.э.).

После смерти Аристотеля прошло еще 1937 лет, прежде чем появился обобщенный термин «политическая экономия». Его ввел в научный оборот французский дворянин поэт и математик Антуан Монкретьен де Ваттевиль (1575 (?) — 1621). В 1615 г. в Руане был опубликован его «Трактат политической экономии», в котором утверждалось, что экономика — это объект государственного управления. Отсюда особый предмет науки — политическая экономия. Источником богатства государства А. Монкретьен считал внешнюю торговлю. Государство должно покровительствовать про-

мышленникам и купцам, устанавливая высокие пошлины на иностранные товары. Монкретьен — представитель меркантилизма, в то же время он воспекает ремесленников и прославляет их труд. Приближенный королем Генриха IV и Людовика XIII, он был одним из руководителей восстания гугенотов против католической церкви и окончил свою жизнь, попав в засаду королевских гвардейцев в 1621 г. Его идеи развиваются более 400 лет.

А когда же возникло практическое налогообложение? Налоги, прежде чем стать частью экономической науки, на протяжении многих веков развивались эмпирически. Они появились с возникновением первых общественных потребностей, т.е. начали зарождаться еще при распаде родоплеменного строя. Свое развитие налоги получили одновременно с развитием общества и государства, начиная с ранних этапов разделения общественного труда.

В современном обществе налоги являются основной формой государственных доходов, формируя федеральный, региональный и местный бюджеты.

Но вернемся к истокам. Первоначально налоги взимались стихийно по мере того как появлялись общественные потребности. Но когда настала необходимость регулярного взимания налогов, потребовалось законодательное обеспечение этого процесса.

Первое известное нам налоговое законодательство относится к середине XVIII в. до н.э. Это законы вавилонского царя Хаммурапи (1792—1750 гг. до н.э.). Они были изложены по определенной системе и включали 282 статьи, касающиеся судопроизводства, собственности и налогов. Налоги царю и местной знати платили свободные землевладельцы и ремесленники. Налоги уплачивались деньгами или натурой, а именно зерном, ремесленными изделиями, скотом и пр. Объектом обложения служили земля, недвижимое и движимое имущество (крупный рогатый скот). Сборщики налогов находились на службе у царя. Размер налога обычно составлял десятину, т.е. 10% доходов от имущества.

В законах царя Хаммурапи уже присутствуют основные элементы налогового законодательства. Это субъекты, объекты, размер налогов, порядок их сбора. Имелись налоги в царскую казну (федеральный бюджет) и местные налоги. В законах содержались меры по защите налогоплательщиков, в том числе от двойного налогообложения.

Несколько позже появились письменные источники, содержащие законы о налогах в Индии, Китае, Персии и других странах.

Для европейских государств базовым стало Римское право. Остановимся на нем подробнее.

Первоначально римское государство состояло лишь из города Рима и прилегающей к нему местности. В мирное время налоги не взимались. Расходы на управление городом и государством были минимальными, поскольку избранные магистраты исполняли свои должности безвозмездно, порой вкладывая собственные средства (это было почетно). Главную статью расходов составляло строительство общественных зданий. Расходы покрывала сдача в аренду общественных земель. Но в военное время граждане Рима облагались налогами в соответствии с достатком.

Определение суммы налога (ценз) проводилось каждые пять лет избираемыми чиновниками-цензорами. Граждане Рима делали цензорам клятвенное заявление о своем имущественном состоянии и семейном положении.

В IV—III вв. до н.э. римское государство разрасталось, основывались и завоевывались новые города-колонии. Происходили изменения и в налоговой системе. В колониях вводились коммунальные (местные) налоги. Римские граждане, проживающие вне Рима, платили как государственные, так и местные налоги.

В случае победоносных войн налоги снижались, а порой государственный налог отменялся совсем. Необходимые средства обеспечивались контрибуцией завоеванных земель. Историк и писатель Т. Моммзен отмечает, что при правлении Луция Корнелия Суллы (138—78 гг. до н.э.) в Риме «граждане не платили уже никаких налогов, и единственные доходы, которые государство получало здесь, оно извлекало из отдачи в аренду оставшихся у него земельных участков, из сборов таможенных и некоторых немногочисленных налогов на роскошь»<sup>1</sup>.

Коммунальные же налоги с тех, кто проживал вне Рима, взимались регулярно.

Рим превращался в империю, в состав которой входили провинции. Жители провинций были подданными империи, но не пользовались правами граждан. Они были обязаны платить налоги, что свидетельствовало об их зависимом положении. Единой налоговой системы не существовало. Отдельные государства и общины облагались налогами по-разному. Те города и земли, которые оказывали наиболее упорное сопротивление римским легионам, после завоевания облагались более высокими налогами. Римская администрация зачастую использовала систему налогов, сложившуюся в данной местности до завоевания римлянами. В целом в римскую казну провинции, как правило, платили меньше, чем прежним властителям. Но они несли расходы на содержание местной администрации, строительство общественных зданий, дорог и т.д. В римских провинциях — Испании и Македонии — важным источником доходов стали десятинные налоги с рудных и соляных копей.

Длительное время в римских провинциях не существовало государственных финансовых органов, которые могли бы профессионально устанавливать и взимать налоги. Римская администрация прибегала к помощи откупщиков, деятельность которых она не могла в должной степени контролировать. Господство откупной системы при отсутствии четких правил в налогообложении привело к тому, что в провинциях царил полный произвол. Появились злоупотребления, коррупция.

Преобразование финансового хозяйства и прежде всего налоговой системы начал Гай Юлий Цезарь (100—44 гг. до н.э.), более известный как великий полководец. Он отменил откуп по прямым налогам, сохранив его только для косвенных. Для каждой общины была определена сумма, которую она должна была внести. Распределение и сбор ее возлагались на саму

---

<sup>1</sup> Моммзен Т. История Рима. СПб. : Лениздат, 1993. С. 176—177.

общину. Налоги были снижены, поскольку государство могло получать их непосредственно, и тем самым пресечь поступление значительных сумм в карманы откупщиков. Многие города получили налоговые льготы, но некоторые за борьбу против Цезаря были наказаны повышением налогов.

Налоговую реформу в Риме продолжил император Август Октавиан (63—14 гг. н.э.). В провинциях были созданы финансовые учреждения, осуществляющие контроль за налогообложением. Были сокращены услуги откупщиков, а там, где они сохранились, за их деятельностью установлен строгий государственный контроль. Заново была проведена оценка налогового потенциала провинций с целью более справедливого распределения налогов и увеличения их отдачи. Для этого проводились обмеры каждой городской общины с ее земельными угодьями, составлялись кадастры по каждому городу, содержавшие данные о землевладельцах. Проводилась перепись имущественного состояния граждан. Переписью руководили наместники провинций совместно с прокураторами, возглавлявшими финансовые учреждения провинций. Каждый житель был обязан в определенный день представить властям общины свою декларацию. Налоговые документы хранились в финансовом органе и служили базой для последующих переписей имущественного состояния (цензов). Чиновник, контролирующий проведение ценза, имел полномочия уменьшить налог в тех случаях, когда в силу объективных причин снижалась продуктивность хозяйства.

Главным источником доходов в римских провинциях служил поземельный налог. В среднем его ставка составляла 1/10 доходов с земельного участка, хотя применялись и особые формы налогообложения, например, налог на количество фруктовых деревьев.

Облагалась налогом и другая собственность: недвижимость, живой инвентарь, ценности.

Каждый житель провинции должен был платить единую подушную подать.

В 6 г. н.э. император Август ввел налог с наследства — 5%. Этим налогом облагались лишь граждане Рима, но не провинций. Налог носил целевой характер. Полученные средства направлялись для пенсионного обеспечения профессиональных солдат. Ближайшие родственники были от данного налога освобождены.

Помимо прямых налогов в Римской империи существовали и косвенные. Наиболее существенные из них: налог с оборота или акциз на внутреннее потребление по ставке 1%, особый налог с оборота при торговле рабами по ставке 4%, налог на освобождение рабов по ставке 5% от их рыночной стоимости, акциз на соль. Августом были введены новые таможенные пошлины во всех провинциях со всех вывозимых или ввозимых на продажу товаров. Величина пошлин дифференцировалась, в среднем ставка составляла 5%.

При императоре Диоклетиане (243—313) устанавливается промысловый налог.

Государственные финансовые органы непосредственно не взимали налоги с граждан. Это делали общины. А вот оценку и определение нало-



говых поступлений общин, контроль за сроками поступления налогов государство держало в своих руках через органы фиска.

Уже в Римской империи налоги не только выполняли фискальную функцию, но и играли роль дополнительного стимулятора развития хозяйства. Налоги вносились деньгами. Следовательно, население было вынуждено производить излишки продукции для продажи. Это способствовало расширению товарно-денежных отношений, углублению процесса разделения труда, урбанизации.

Финансовые и хозяйственные традиции Римской империи перешли к Византии. До VII в. в стране действовал 21 вид прямых налогов. Основными из них были: поземельный налог, подушная подать, налог на оснащение армии, отдельно от него налог на покупку лошадей для армии, налог на рекрутов, заплатив который можно было освободиться от воинской повинности, пошлина на выдачу государственных актов, чрезвычайные налоги на строительство флота, на содержание воинских контингентов и др.

Косвенные налоги были в виде пошлин на продажу товаров. Общая ставка при этом составляла от 10 до 12,5%.

Особые налоги платили сенаторы, чиновники и военные, получавшие повышение в должности.

Если при строительстве здание превышало установленные заранее размеры, то взимался штраф, который получил название «налог на воздух».

Финансовая система Руси начала складываться в период объединения Древнерусского государства, т.е. с конца IX в. Князь Олег, утвердившись в Киеве, занялся установлением дани с подвластных племен. Это были кривичи, ильменские славяне, древляне, мери и др. В 884 г. Олег победил днепровских северян и потребовал с них дань легкую. Легкость обложения преследовала далеко идущие политические цели. Северяне, ранее платившие дань хазарам, не оказали сильного сопротивления дружине Олега. Обложение оказалось для них легче, чем во время зависимости от хазар. Об этом узнали радимичи, жившие на берегах р. Сожи, и без сопротивления стали уплачивать дань киевскому князю, защитившему их от хазар. Последним они платили по два шляга от рала, а стали платить по одному шлягу. Шляг — это арабская металлическая монета, а «от рала» — это с плуга или с сохи.

Дань уплачивалась как деньгами, так и натурой. Например, древляне платили по кунице с жилья. А население Новгородской земли платило киевскому князю русскими гривнами. Гривна представляет собой слиток серебра весом 5 золотников (примерно 240 г).

Дань взималась двумя способами: повозом, когда она привозилась в Киев, и полюдьем, когда князя или княжеские дружины сами ездили за нею.

Одна из таких поездок к древлянам печально закончилась для преемника Олега князя Игоря. По свидетельству Н. М. Карамзина, Игорь забыл, что умеренность есть добродетель власти, и обременил древлян тягостным налогом. А получив его, вернулся требовать новой дани. Древляне не стерпели «двойного налогообложения», и князь был убит.

Было в Древней Руси и поземельное обложение. Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Торговые пошлины взимались за провоз товаров через горные заставы, за перевоз через реки, за право иметь склады, за право устраивать рынки, за взвешивание и измерение товаров.

Судебные пошлины взимались за уголовные преступления. В зависимости от тяжести проступка они составляли от 5 до 80 гривен. Например, за убийство чужого холопа без вины убийца платил господину цену убитого в возмещение убытков, а князю пошлину «виру» 12 гривен. Возмещение убытков и судебную пошлину платили за убийство чужого коня, скота, похищение бобра из ловища и т.д.

Если убийца скрылся, виру платили жители округа, верви, где было совершено убийство. Обязанность жителей верви схватить убийцу или платить за него виру способствовала раскрытию преступлений, предотвращению вражды, ссор, драк. Общественную виру не платили в случае убийства при разбойном нападении.

Возникнув в качестве обычая, эти порядки были узаконены в Русской Правде князя Ярослава Мудрого (ок. 978—1054), первом российском своде законов, включающем налоговое законодательство.

Работу над Русской Правдой продолжили сыновья Ярослава Мудрого.

Получая дань, княжеская власть обеспечивала безопасность проезда купцов, строила дороги, перевозки через реки, заботилась о том, чтобы торговля велась честно. Для последней цели определялись княжеские люди, которые проверяли весы, гири, мерные сосуды. Финансировалась эта работа за счет двух пошлин под названиями «вес» и «мера».

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

После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал «выход», взимавшийся сначала баскаками — уполномоченными хана, а затем, когда удалось освободиться от ханских чиновников, самими русскими князьями. «Выход» взимался с 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 чиновникам. Сюда же следует отнести содержание посла Орды с огромной свитой.

Взимание прямых налогов в казну самого Русского государства стало почти невозможным. Главным источником внутренних доходов были пошлины. Особенно крупными источниками дохода явились торговые сборы. Они существенно возрастали за счет присоединения к Москов-

скому княжеству новых земель при князе Иване Калите (?—1340) и его сыне Симеоне Гордом (1316—1353).

Торговые пошлины обычно были таковы: с воза пошлины — деньга, если кто поедет без воза, верхом на лошади, но для торговли — платить деньгу же, со струга (ладьи) — алтын. Когда кто начнет торговать, берется от рубля алтын. Упоминается в летописях пошлина с серебряного литья, с клеймения лошадей, гостиная, с соляных варниц, с рыбных промыслов, сторожевая, медовая, пошлина с браков и т.д.

Первоначально конфликт князя Дмитрия Донского (1350—1389) с темником Мамаем (?—1380) — фактическим правителем Золотой Орды — начался с разногласий из-за размера дани. Победа на Куликовом поле еще не принесла Руси освобождения от ордынской дани.

Уплата «выхода» была прекращена Иваном III (1440—1505) в 1480 г., после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел данные деньги с черносошных крестьян и посадских людей. Затем последовали новые налоги: ямские, пищальные — для производства пушек, сборы на городское и засечное дело, т.е. на строительство засек — укреплений на южных границах Московского государства.

Ко времени Ивана III относится древнейшая переписная окладная книга Вотской пятины Новгородской области с подробным описанием всех погостов. В каждом погосте описывается церковь с ее землею и дворами церковнослужителей, потом оброчные волости, села и деревни великого князя. Далее земли каждого помещика, земли купцов, земли владыки новгородского и т.д. При описании селения указывалось количество высеваемого хлеба, скашиваемых копен сена, доход в пользу землевладельца, корм, следующий наместнику, угодыя, существующие при селении. Если жители занимались не хлебопашеством, а другим промыслом, то описание соответственно изменялось.

Кроме дани, источником дохода казны великого князя служили оброки. На оброк отдавались пашни, сенокосы, леса, реки, мельницы, огороды.

Описание земель имеет важное значение, поскольку на Руси получила развитие посошная подать, включавшая в себя и поземельный налог. Последний определялся не только количеством земли, но и ее качеством.

Для определения размера налогов служило «сошное письмо». Оно предусматривало измерение земельных площадей, 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.

Сошное письмо составлял писец с состоявшими при нем подьячими. Описания городов и уездов с населением, дворами, категориями землевладельцев сводились в писцовые книги. Соха как единица измерения налога была отменена в 1679 г. Единицей для исчисления прямого обложения стал двор.

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

Иван Грозный (1530—1584) умножил государственные доходы лучшим порядком в собирании 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. Книги описывали 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 работоспособный мужчина был обложен меховой или пушной данью, известной под названием «ясак». Многие натуральные повинности были заменены денежным оброком.

Кроме прямых податей и оброка, практиковались целевые налоги. Такими были ямские деньги, стрелецкая подать для создания регулярной армии, полоняничные деньги — для выкупа ратных людей, захваченных в плен, и русских, угнанных в полон.

Раскладка и взимание податей производились земскими общинами посредством выборных окладчиков. Они наблюдали, чтобы налоговые тяготы были разложены равномерно «по достатку», для чего составлялись так называемые окладные книги.

Главными из косвенных налогов оставались торговые пошлины, взимаемые при любом передвижении, складировании или продаже товаров; таможенные пошлины, которые были в правление Ивана Грозного упорядочены; судебные пошлины.

Торговые пошлины часто отдавались на откуп, что служило препятствием для развития торговли, особенно вследствие их искусственного усложнения, придинок и вымогательств со стороны откупщиков и нанятых ими сборщиков.

В царскую казну шли сборы с публичных бань, с питейной торговли, так как изготовление и продажа пива, меда и водки составляли исключительно прерогативу государства.

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, ведающий налогообложением церковных и монастырских земель. Помимо перечисленных, налоги собирали Стрелецкий, Посольский, Ямской при-

казы. В силу этого финансовая система России в XV—XVII вв. была сложна и запутана.

Несколько упорядочена она была в царствование Алексея Михайловича (1629—1676), создавшего в 1655 г. Счетный приказ. Проверка финансовой деятельности приказов, анализ приходных и расходных книг позволили довольно точно определять бюджет страны. При этом налоговое бремя росло. Увеличилась и стала постоянной полоняничная подать. Резко выросла стрелецкая подать, которая ранее была незначительным хлебным налогом. Был введен имущественный налог на наследство. Значительное повышение акциза на соль вызвало возмущение населения и «соляные бунты». Его пришлось отменить, однако он успел нанести серьезный ущерб экономике России.

Соляной акциз должен войти во все учебники по налогообложению как классический пример ошибочности налоговой политики. Акциз на соль был увеличен в четыре раза. Ожидаемый правительством царя Алексея Михайловича результат: существенное повышение доходов казны, обеспечение справедливости и всеобщности налогообложения, ибо соль потребляет все население.

Фактические последствия: снижение поступлений в казну соляных акцизов; начавшийся в стране голод при вынужденном уничтожении огромных пищевых ресурсов. Как следствие — бунты населения, тем более, что особо пострадала его беднейшая часть. Дело в том, что значительная часть населения питалась преимущественно рыбой, которую в больших количествах солили на зиму. Когда соль оказалась дороже соленой рыбы, делать запасы на зиму стало невозможно. Рыба портилась и выбрасывалась на свалку, а народ голодал.

Очень хороший пример для современных законодателей, показывающий как важно прогнозировать фактические последствия налоговых нововведений.

Крупномасштабные государственные преобразования в России, коснувшиеся всех сфер экономики, включая финансы, связаны с именем Петра Великого (1672—1725). В предшествующее ему время финансовая система Руси ориентировалась на увеличение налогов по мере возникновения и возрастания потребностей казны вне связи с реальным экономическим положением страны. Петр предпринял усилия для подъема производительных сил, видя в этом необходимые условия укрепления финансового положения. В народнохозяйственный оборот входили новые промыслы, велась разработка еще не тронутых богатств. Вводились новые орудия производства и новые приемы труда во всех отраслях хозяйства. Развивались горное дело, обрабатывающая промышленность, страна покрывалась сетью заводов и мануфактур. Мануфактур-коллегии Петр предписывал поддерживать промышленников-предпринимателей, «вспомогать наставлением, машинами и всякими способами».

В России возникли металлургия, горнозаводская промышленность, судостроение, суконное дело, парусное дело. Активно перенимая зарубежный опыт, Россия проводила протекционистскую политику, в том числе

через таможенные пошлины. Занятие заводчиков и фабрикантов ставилось наравне с государственной службой.

Промышленное развитие требовало улучшения торговли. Торговлю затрудняло состояние путей сообщения, и это крайне заботило царя.

В России бурно развивалась налоговая база. Она давала средства для реорганизации армии, строительства флота. А параллельно шло исследование российских просторов, поиски новых богатств в виде природных ископаемых. Давая отдачу в будущем, все это требовало огромных финансовых ресурсов в настоящем.

Помимо стрелецкой подати, были введены военные налоги: деньги драгунские рекрутские, корабельные, подать на покупку драгунских лошадей, Царь учредил особую должность — прибыльщиков, обязанность которых «сидеть и чинить государю прибыли». Так были введены гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоялых дворов, пошлина на бороды и др.

В дальнейшем прибыльщики предложили коренное изменение системы налогообложения, а именно переход к подушной подати. Напомним, что до 1678 г. единицей налогообложения была «соха», устанавливаемая сошным письмом. С 1679 г. такой единицей стал двор. Немедленно возник и способ уклонения от налогов: дворы родственников, а порой и просто соседей, стали огораживаться единым плетнем.

Прибыльщики предложили перейти от подворной системы обложения к поголовной, единицей обложения стала вместо двора мужская душа.

Петр реорганизовал управление финансами. Вместо многочисленных приказов, ведавших доходами и расходами, были учреждены Камер-коллегия и Штатс-контор-коллегия. Первой из них было поручено надзирать над окладными и неокладными приходами. Окладными назывались доходы, размер которых известен заранее, например, подушная подать, неокладными — таможенные пошлины, откупы, налог с заводов и другие, размер которых заранее известен быть не может. Камер-коллегия имела сеть своих учреждений на местах.

Штатс-контор-коллегия ведала расходами, вела книгу, именуемую Генеральным штатом государства. Главные статьи расхода — это содержание армии и флота. Для контроля расходования денежных средств была создана Ревизион-коллегия.

Очень важно, что наряду с реорганизацией центрального управления происходили изменения в земских учреждениях. Указом царя от 30 января 1699 г. торгово-промышленному населению городов и крестьянам государственных волостей было предоставлено право «буде они похотят» — право управляться своими выборными бурмистрами. В частности, они должны были вместо воевод и приказных людей собирать государственные налоги. Для того времени это был крупный шаг в области местного самоуправления. В 1718 г. в каждом уезде стал выбираться дворянами земский комиссар для сбора подушной подати и контроля за откупщиками казенных доходных статей. На них же был возложен ряд полицейских обязанностей.

При Петре I, по праву получившем прозвище Великого, в соответствии с развитием налоговой базы доходы государства постоянно росли.

По свидетельству известного историка С. М. Соловьева во второй половине царствования Петра I российское государство, несмотря на огромные издержки, обходилось собственными доходами и «не сделало ни копейки долгу»<sup>1</sup>.

В правление Екатерины II (1729—1796) пришлось широко использовать систему чрезвычайных налогов. Это было вызвано войной с Турцией в 1768—1774 гг. и вспыхнувшим в конце этой войны восстанием Е. Пугачева, разорившим многие губернии Поволжья. Купцы и цеховые ремесленники платили дополнительный налог в размере 80 коп. С каждой доменной печи платили 100 руб., с каждой медеплавильной печи — 5 руб. Взимаемый дополнительный сбор по 1 руб. с пуда выплавленного чугуна, сбор по 1 руб. со станка на текстильных предприятиях. Об этом свидетельствует писатель и историк Н. И. Павленко в своем труде «Екатерина Великая»<sup>2</sup>. Но после заключения Кючук-Кайнарджийского мира и подавления крестьянской войны Е. Пугачева указом от 17 марта 1775 г. Екатерина II не просто отменила все военные налоги, но и ввела ряд налоговых льгот, в том числе были внесены кардинальные изменения в налогообложение купечества. Она отменила все частные промысловые налоги и подушную подать с купцов и установила гильдейский сбор с них. Купцы были распределены в зависимости от имущественного положения по трем гильдиям. Чтобы попасть в третью гильдию, нужно было иметь капитала более 500 руб. Имевшие меньший капитал считались не купцами, а мещанами и уплачивали подушную подать. При капитале от 1 тыс. до 10 тыс. руб. купец входил во вторую гильдию, а с большим капиталом — в первую. Объявлял о своем капитале каждый купец сам «по совести». Проверки имущества не производилось, доносы на его утайку не принимались. Первоначально налог взимался в размере 1% от объявленного капитала.

Екатерина II преобразовала систему управления финансами. В 1780 г. была создана Экспедиция о государственных доходах, разделенная в следующем году на четыре самостоятельные Экспедиции. Одна из них заведовала доходами государства, другая — расходами, третья — ревизией счетов, четвертая — взысканием недоимок, недоборов и начетов. В губерниях для управления государственными имуществами, сбора податей, ревизии счетов, заведования другими финансовыми делами были созданы коллегиальные губернские Казенные палаты. Губернской Казенной палате были подчинены казначейства губернское и уездные, которые хранили казенные доходы. Казенные палаты просуществовали до XX в., хотя отдельные их функции изменились. Таким образом, Екатерина продолжала курс Петра I на усиление местного самоуправления, передачу ему новых функций, наделение самостоятельными финансовыми ресурсами. В этот период укрепляются бюджеты городов.

В 1802 г. Манифестом Александра I (1777—1825) «Об учреждении Министерств» создано Министерство финансов. В 1809 г. разработана программа финансовых преобразований «План финансов», связанная с име-

<sup>1</sup> Соловьев С. М. Публичные чтения о Петре Великом. М. : Наука, 1984. С. 136.

<sup>2</sup> См.: Павленко Н. И. Екатерина Великая. М. : Молодая гвардия, 1999.

нем крупного государственного деятеля М. М. Сперанского (1772—1839). Программа предлагала проведение ряда неотложных мер по упорядочению доходов и расходов.

Через несколько лет после «Плана финансов» в 1818 г. в России появился первый крупный труд в области налогообложения: «Опыт теории налогов» Николая Ивановича Тургенева (1789—1871). Книга свидетельствует, что в России хорошо знали работы западных экономистов. Имелся и отечественный опыт. Все богатства народные, — считал Н. И. Тургенев, — проистекают из двух главных источников, кои суть: силы Природы и силы человеческие. Но для извлечения богатства из сих источников нужны средства. Сии средства состоят в различных орудиях, строениях, деньгах и так далее. Ценность сих орудий, строений, денег называется капиталом. Все налоги вообще проистекают из трех источников дохода общественного, а именно: 1) из дохода от земли, 2) из дохода от капиталов, 3) из дохода от работы.

Н. И. Тургенев выдвигает новую для того времени задачу. Он требует заранее изучать и прогнозировать возможные последствия от введения или изменения налогов. Требование, которое является актуальнейшим для нашей экономики XXI в.

На протяжении XIX в. основным прямым налогом была подушная подать. Количество плательщиков определялось по ревизским переписям.

Наряду с основными ставками по прямым налогам вводились надбавки целевого назначения. Таковы были надбавки на строительство государственных больших дорог, на устройство водных сообщений, временные надбавки для ускорения уплаты государственных долгов (действовали с 1812 по 1820 г.). С дворян, имевших доход выше установленного размера, взимался только последний из перечисленных налогов — на уплату долгов. Причем дворяне, которые жили за границей не по службе и проживали доходы вне отечества, «должны были платить вдвое».

Существовали специальные государственные сборы. Таков, например, введенный в 1834 г. сбор с проезда по законченному к тому времени шоссе Санкт-Петербург — Москва. К 1863 г. этот сбор распространился на 23 шоссейные дороги. Взимались сборы с пассажиров железных дорог, пароходств, с железнодорожных грузов, перевозимых большой скоростью, сборы в морских портах.

Действовали пошлины с имущества, переходящего по наследству или по актам дарения. В то время ими облагались только лица, не имеющие прямого права наследования.

Кроме государственных налогов, имелись местные.

В середине 1850-х гг. финансовое положение было подорвано Крымской войной. Дефицит пришлось покрывать повышением налогов, займами и работой печатного станка. В то же время для оживления промышленности были снижены таможенные пошлины.

В 1863 г. в налоговой системе России произошли существенные изменения. С мещан вместо подушной подати стал взиматься налог с городской недвижимости. Им облагались жилые дома, заводы, фабрики, бани,



складские помещения, сады, огороды, оранжереи, другие строения, а также пустующие земли.

Одновременно на базе законов Екатерины II о купеческих гильдиях началась реорганизация промыслового налога. Изменения происходили в 1863, 1865, 1885, 1898 гг. Важнейшую часть промыслового налога составили пошлины на право торговли и промыслов. Чтобы заниматься торгово-промышленной деятельностью, предприниматели должны были ежегодно брать свидетельства с платой в бюджет. Свидетельства были двух видов: гильдейские (купеческие) или просто промысловые.

В 1898 г. было введено Положение о Государственном промысловом налоге, который просуществовал до революции 1917 г.

Основной промысловый налог состоял из налога с торговых заведений и складских помещений, налога с промышленных предприятий и налога со свидетельств на ярмарочную торговлю. Они взимались при ежегодной выборке промысловых свидетельств по фиксированным ставкам, дифференцированным по губерниям России.

Дополнительный промысловый налог зависел от размера основного капитала и прибыли предприятия. Кроме этого, он зависел и от характера предприятия — является ли оно гильдейским или акционерным обществом.

В 1875 г. государственный земский сбор был заменен поземельным налогом. Общая сумма налога с каждой губернии и области определялась произведением подлежащей обложению территории в десятинах на оклад налога с десятины удобной земли или леса. Величина оклада (ставки) налога колебалась с четверти копейки в Архангельской и Олонецкой губерниях до 17 коп. в Курской губернии.

В результате принятых мер бюджетный дефицит удалось ликвидировать. Этому в большой степени способствовали косвенные налоги. Из косвенных налогов самые крупные доходы государству приносил акциз на алкогольные напитки или, как его называли в России, питейный налог. В стране издавна варили мед, пиво, брагу. Вино и водка стали распространяться лишь с XIV в. Торговали ими государственные целовальники, принимавшие присягу в добросовестном ведении дела. Контролировали их выборные кабацкие головы. Отдача питейного дела на откуп до Екатерины II была весьма редкой. В 1817 г. откупа были отменены, и в России вернулись к казенной продаже вина. Но через 10 лет их ввели вновь в интересах пополнения казны. С 1863 г. откупа были вновь отменены и введен акциз в размере 4 коп. на один градус крепости напитка. Помимо акциза, формой питейного налога стал патент на торговлю спиртным.

Кроме этого действовали акцизы на табак, спички, сахар, керосин, соль, пресованные дрожжи и ряд других товаров.

Система акцизов, как и таможенные пошлины, имела не только фискальный характер. Она обеспечивала государственную поддержку отечественным предпринимателям, защищала их в конкурентной борьбе с иностранцами.

Основной прямой налог — подушная подать — все больше изживал себя, не отвечая экономическим условиям России. Неоднократные меры по ее повышению приводили лишь к росту недоимки. Тем не менее, прави-

тельство долго не решалось на полную отмену подати (а не для отдельных категорий населения), и замену подходящим налогообложением. Отмена подушной подати произошла лишь в 1882 г. и связана с именем министра финансов Н. Х. Бунге (1823—1895). Чтобы осуществить этот шаг, пришлось увеличить налог на городскую недвижимость, поземельный налог, гербовый сбор, установить налог с наследств и налог на доходы от денежных капиталов. Через четыре года оброчная подать с крестьян была преобразована в выкупные платежи. Предполагалось, что крестьяне будут выкупать землю в течение 44 лет.

Налоговая система усложнялась, что требовало реформ налогового администрирования.

До 1861 г. ответственными за уплату налогов в поместьях были приказчики. Подать с государственных крестьян взимали выборные земские власти — десятские, сотские, целовальники. В 1861 г. эти функции были переданы мировым посредникам. В 1874 г. податной надзор передается уездной полиции. Им руководят исправники. В 1880-е гг. создаются губернские и уездные податные присутствия, которые избирались сроком на три года губернским земским собранием, губернской Думой и купеческим обществом.

В 1885 г. по инициативе Н. Х. Бунге вводятся податные инспекторы как финансовые работники на местах. Именно они были предшественниками современной налоговой службы России. Податная инспекция просуществовала до 1917 г., показав высокую эффективность работы.

После революции финансовая система России эволюционировала в направлении, противоположном процессу общемирового развития. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет.

В 1990 г. налоговая система в России возродилась. В настоящее время воссоздается отечественная научная школа в данной области. Это очень важно, поскольку еще много веков назад на определенном этапе эволюции общества встал вопрос о сущности и природе налогов.

## 1.2. Понятие общей теории налогов

Выдающийся церковный философ Фома Аквинский (1225—1274) определил налоги как «дозволенную форму грабежа». Он полагал наиболее «богоугодной формой» финансирование государственных расходов за счет богатства знатных людей. Однако при всей категоричности суждений Ф. Аквинский пони мал, что совсем без налогов обойтись нельзя: «Временами случается, что князя не располагают в достаточном объеме средствами для обороны страны и для решения всех прочих задач, которые они, руководствуясь здравым смыслом, должны брать на себя. В таком случае будет справедливо, если подданные оплатят то, чем обеспечивается их общее благополучие»<sup>1</sup>. Критерий установления налогов по Ф. Аквинскому — это здравый смысл правителя, направленный на всеобщее благо.

<sup>1</sup> Цит. по: Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М. : Прогресс, 1992. С. 161.

Через 300 с лишним лет английский философ Фрэнсис Бэкон (1561—1626) в работе «Опыты или наставления нравственные и политические» пишет: «Подать, взимаемая с согласия народа или без такого, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа»<sup>1</sup>.

Развитие государства и расширение его функций сопровождается эволюцией научных взглядов на налоги как социально-экономическую категорию. В рамках экономической науки появляется общая теория налогов.

Краеугольным камнем общей теории налогов служит вопрос об их социально-экономической сущности. Налоги должны уплачиваться в обмен на что-то или они безвозмездны, иными словами нейтральны.

Первые налоговые теории предполагали возмездность: налогоплательщик уплачивает налог в обмен на нечто, предоставляемое ему государством в лице князя, короля или правительства.

Первые налоговые теории, зародившиеся в XVI в., — это **теории обмена**. Суть состояла в том, что, уплачивая налоги, подданные покупают у государства определенные услуги, в первую очередь охрану от нападения внешнего врага, а также поддержание порядка внутри страны. Это формальное отражение существовавших в условиях Средневековья общественных отношений.

Более поздняя разновидность теории обмена — **атомистическая теория**. Ее представителями выступают французские мыслители Себастьян Ле Пьер Вобан (1633—1707) — теория общественного договора и Шарль Луи Монтескье (1689—1755) — теория публичного договора. Их учение сводится к тому, что налог есть результат договора между гражданами и государством. Гражданин вносит государству оплату за охрану, защиту и иные услуги. Налог — это плата за мир и определенные выгоды.

Последователями данной теории были Томас Гоббс (1588—1679), Мари Франсуа Вольтер (1694—1778) и Виктор Рикети Мирабо (1715—1789).

Значительный вклад в теорию налогов внес замечательный английский экономист Уильям Петти (1623—1687), известный как автор **теории трудовой стоимости**. В своем «Трактате о налогах и сборах» он разрабатывал теорию косвенных налогов, отдавая им предпочтение перед прямыми налогами.

У. Петти высказал четыре серьезных довода в пользу косвенных налогов.

Во-первых, естественная справедливость требует, чтобы каждый платил в соответствии с тем, что он действительно потребляет.

Во-вторых, этот налог располагает к бережливости.

В-третьих, никто не уплачивает вдвое или дважды за одну и ту же вещь.

В-четвертых, при этом способе обложения можно всегда иметь превосходные сведения о богатстве, росте, промыслах и силе страны в каждый момент<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Бэкон Ф. Соч. в 2 т. М., 1972. Т. 2. С. 406.

<sup>2</sup> Петти У. Трактат о налогах и сборах // Петти У., Смитт А., Рикардо Д. Антология экономической классики. М.: Эконом-клуб, 1993. С. 77—78.

Одновременно с У. Петти косвенными налогами занимался французский экономист Ф. Дэмезон, который в 1666 г. доказывал, что акциз способен один принести столько же и даже больше, чем все другие налоги.

Несколько позже в Швейцарии была разработана **теория наслаждения**. Ее автор — известный экономист Жан Симонд де Сисмонди (1773—1842). Он считал, что налог — это цена, уплачиваемая гражданином за получение им наслаждения от общественного порядка, справедливого правосудия, обеспечения свободы личности и права собственности (по сути, это развитие теории обмена).

Достаточно оригинальную теорию, безусловно, относящуюся к теории обмена, выдвинули англичанин Джон Рамсей Мак-Куллох (1789—1864) и француз Адольф Тьер (1797—1877). По их мнению, налоги — это страховой платеж, уплачиваемый гражданами государству на случай наступления какого-либо риска. Налогоплательщики страхуют свою собственность от войны, пожара, кражи и т.д. Но в отличие от истинного страхования, т.е. получения страхового возмещения при наступлении страхового случая, налоги вносятся, чтобы предотвратить этот случай, чтобы заранее профинансировать расходы государства на обеспечение правопорядка и обороны. Данная теория получила наименование **теории налога как страховой премии**.

**Теория налогового нейтралитета** связана с именем выдающегося шотландского экономиста и философа Адама Смита (1723—1790).

А. Смит по праву считается основоположником **современной научной теории налогообложения**, которая начала создаваться в последней трети XVIII в. вместе с классической политической экономией. В 1776 г. вышла его книга под названием «Исследование о природе и причинах богатства народов». Из данного сочинения А. Смита можно вывести четыре основных принципа налогообложения, которые не устарели до сих пор.

1. **Принцип справедливости**, утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам.

2. **Принцип определенности**, требующий, чтобы сумма, способ и время платежа были совершенно точно заранее известны плательщику.

3. **Принцип удобства**, предполагающий, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика.

4. **Принцип экономии**, заключающийся в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения.

Этот вывод подтверждается высказанной А. Смитом мыслью в указанном труде, что казна не может быть богата, если беден народ.

Первые три принципа помимо своего содержания, безусловно, ориентируют не на фискальный подход к налогам, а на меры, способствующие расширению налоговой базы.

Один из главных выводов А. Смита состоял в том, что источником всякого богатства в натуральной и денежной формах является труд. Богатство любой нации зависит от двух основных факторов: от удельного веса населения, занятого производительным трудом, и от уровня произво-

дительности труда. А. Смит подразделял труд на производительный, т.е. увеличивающий стоимость предмета, к которому он прилагается, и непроизводительный, при котором возрастания стоимости не происходит. Главным двигателем производительного труда служит свобода конкуренции. Стихийное действие объективных экономических законов А. Смит считал «невидимой рукой», способной регулировать экономические процессы без вмешательства государства. Этот тезис имел право на существование в условиях начальной стадии товарного производства, но встречающиеся попытки руководствоваться им в настоящее время говорят о незнании истории развития хозяйства за последние два столетия. Впрочем, мощный кризис, показавший несостоятельность теории стихийности, проявился уже в 1825 г., более чем за 100 лет до Великой депрессии XX в. Тогда он охватил наиболее развитую страну — Англию. Затем экономические кризисы в разных странах (а чаще — в группах стран) стали происходить с периодичностью в среднем 11–15 лет.

Великая депрессия 1929–1933 гг. заставила всерьез задуматься о государственном регулировании экономики. Но об этом чуть ниже, а сейчас вернемся к учению А. Смита.

А. Смит заложил основы классической школы политической экономии. Следует отметить, что многое он почерпнул у своих выдающихся предшественников.

Классическая теория рассматривает налоги как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать расходы на содержание правительства. Какая-либо иная роль налогам не отводится. Речь не идет ни о регулировании экономики, ни о плате за услуги, ни о страховом платеже.

Классическая теория налогов основывается на теории рыночной экономики. Удовлетворение индивидуальных потребностей осуществляется через предоставление экономической свободы, свободы деятельности гражданина. Государство должно обеспечить развитие рыночных отношений, охрану права собственности. Для этого нужны финансовые ресурсы, а их основным источником могут быть только налоги.

А. Смит упорядочил классификацию налогов, их разделение на прямые и косвенные налоги. Вся совокупность законодательно установленных налогов и сборов подразделяется (классифицируется) на группы по определенным критериям, признакам, особым свойствам.

Первая классификация налогов была построена на основе критерия перелажаемости налогов, который первоначально еще в XVII в. привязывался к доходам землевладельца (поземельный налог — это прямой налог, остальные — косвенные). Впоследствии А. Смит, исходя из факторов производства (земля, труд, капитал), дополнил доход землевладельца доходами с капитала и труда и соответственно двумя прямыми налогами — на предпринимательскую прибыль владельца капитала и на заработную плату наемного работника. Косвенные же налоги, считал А. Смит, — это те налоги, которые связаны с расходами и перелажаются, таким образом, на потребителя.

Классификация налогов на прямые и косвенные, исходя из подоходно-расходного критерия, хотя и устарела, но не утратила своего значения

и используется для оценки степени переложения налогового бремени на потребителя товаров и услуг.

К числу **прямых налогов** относятся: налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций, земельный налог, подоходный налог с физических лиц, налоги на имущество юридических и физических лиц, владение и пользование которым служат основанием для обложения.

**Косвенные налоги** вытекают из хозяйственных актов и оборотов, финансовых операций, целевых сборов: налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные товары, налог на операции с ценными бумагами, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы и другие.

При косвенном налогообложении юридическое или физическое лицо, которое уплачивает такого рода налог, и лицо, которое должно быть подвергнуто налогообложению, — это разные лица. Например, акцизный налог на алкогольные изделия уплачивается производителем, хотя после реализации изделий акциз возмещается ему потребителем, который и оказывается действительным плательщиком налога. Следует иметь в виду, что это только теоретическое предположение, поскольку на практике может происходить иное. При определенных обстоятельствах прямые налоги также могут оказаться частично переложеными на потребителя через механизм роста цен. В свою очередь, косвенные налоги не всегда могут быть переложены на потребителя, поскольку рынок не обязательно в прежнем объеме примет товар по повышенным ценам.

Классическую теорию развивали Д. Рикардо (1772—1823), Дж. Ст. Милль (1773—1836), Ж. Б. Сей (1767—1832) и другие.

Говоря о налоговых теориях, мы вынуждены во многом опираться на зарубежный опыт. Так сложилось, что в XVIII—XIX вв. развитие капитализма в России шло медленнее, чем западных странах, а большую часть XX в. у нас господствовали экономические теории, недооценивающие роль товарно-денежных отношений в обществе и в том числе налогов.

Тем не менее в России были и выдающиеся ученые, развивавшие налоговые теории, и практики. Среди них следует первым отметить Юрия Крижанича (1618—1683), который правда не был русским по происхождению. Но этот хорватский дворянин, доктор богословия работал в России 17 лет с 1659 по 1676 г., где и написал основные труды по политике и политической экономии. Ю. Крижанич говорил о необходимости проведения активной экономической политики со стороны государства. В качестве главной задачи последнего он видел заботу о благосостоянии населения, включая в это понятие его просвещение и образование. Благие способы умножения государственной казны, — писал Крижанич, — «есть те, посредством коих казна пополняется справедливо, по-божески и честно, без гнусной жадности, без лютых поборов и без невыносимого и бесчеловечного отягощения подданных. А таковых способов и промыслов суть три: земледелие, ремесло и торговля — они зовутся черными промыслами или промыслами черных людей. А четвертый промысел — хозяйство или общее устройство,

и он является основой и душой всех остальных. Они называются доходными промыслами»<sup>1</sup>.

Общим критерием разумности экономических перемен является богатство подданных. «Надобно поощрять развитие нужных государству ремесел, в том числе через предоставление привилегий. Необходим запрет вывоза за рубеж сырого материала: «а ослушников наказывать». Но и за границей нужно покупать не готовые изделия, а средства производства и технологии. Надо поручить и приказать, чтобы принесли из всех земель всякие орудия для образца» — пишет он.

Ю. Крижанич уехал из России после смерти царя Алексея Михайловича и погиб в бою с турками под Веной, сражаясь в армии польского короля Яна Собесского.

Ю. Крижанич был предшественником русского экономиста-самоучки И. Т. Посошкова (1652—1726). За два года до смерти Посошков закончил капитальный труд под названием «Книга о скудости и богатстве»<sup>2</sup>.

Источником богатства И. Т. Посошков считал не торговлю, а труд. Вспомним, что А. Смит в то время только родился. Книга Посошкова на 50 лет опередила идеи А. Смита. Труд, по мнению И. Т. Посошкова должен быть производительным, производить «прибыток». Налоговую систему автор предлагал усовершенствовать таким образом, чтобы налоги не были обременительными ни для государства, ни для производителей, ни для народа.

Выше мы упоминали труд Н. И. Тургенева «Опыт теории налогов». Он впервые выдвинул проблему прогнозирования последствий от введения или изменения налогов. Впоследствии декабрист Н. И. Тургенев вынужден был долгие десятилетия прожить вдали от России.

В 1845 г. в Казани вышла книга Ивана Горелова «Теория финансов», посвященная общей теории налогообложения. Во второй половине XIX — начале XX в. выходили труды крупных русских ученых И. Х. Озерова, И. И. Янжула, С. Ю. Витте, Л. В. Ходского, А. А. Соколова, А. А. Исаева и многих других, посвященные проблемам налогообложения.

А теперь вернемся к основным принципам налогообложения, заложенным, как отмечалось выше, еще А. Смитом. Он предложил четыре принципа. Эти принципы дополняются и развиваются более поздними исследователями, но при этом остаются основополагающими. Приведем для примера девять принципов, сформулированных немецким экономистом А. Вагнером (1835—1917).

1. Достаточность.
2. Эластичность.
3. Надлежащий выбор источника налогообложения (доход или капитал).
4. Разумность системы налогов, учет последствий.
5. Всеобщность обложения.
6. Равномерность налогообложения.

<sup>1</sup> Крижанич Ю. Политика. М. : ИД «Экономическая газета», 2003. С. 44—45.

<sup>2</sup> См.: Посошков И. Т. Книга о скудости и богатстве. М. : ИД «Экономическая газета», 2011.

7. Определенность.

8. Удобство уплаты налога.

9. Максимальное уменьшение издержек взимания налога.

Нетрудно заметить, что пятый, седьмой, восьмой и девятый принципы А. Вагнера повторяют принципы А. Смита.

Глубокий анализ воспроизводства, становления и развития капитализма содержится в трудах К. Маркса (1818—1883). Говоря о налогах капиталистического общества, К. Маркс отдавал предпочтение прямым налогам, считал, что косвенные налоги ложатся тяжелым бременем на беднейшие слои населения.

Идея государственного вмешательства в экономику высказывалась английским ученым Артуром Пигу (1877—1959).

Разработка **научных методов регулирования экономики с помощью налогов** связана с именем выдающегося английского экономиста Д. М. Кейнса<sup>1</sup> (1883—1946). Применение разработанных им методов, в частности, позволило изменить цикличность производства и существенно смягчить экономические кризисы, потрясавшие на протяжении XIX — первой половины XX в. западные страны. В соответствии с теорией Кейнса, налоги служат главным рычагом государственного регулирования экономики и способствуют ее развитию. Теория выдвигает необходимость создания «эффективного спроса» в виде условий для обеспечения реализации произведенной продукции посредством воздействия различных методов государственного регулирования. Государство с его кредитно-денежной и бюджетной политикой должно содействовать притоку инвестиций, в том числе путем соответствующей системы налогов.

Одно из важнейших положений теории Кейнса — зависимость экономического роста от достаточных денежных сбережений населения только в условиях полной занятости. Если полной занятости нет, то большие сбережения мешают экономическому росту, так как представляют собой пассивный источник доходов, не вкладывающихся в производство. Необходимо изъятие доходов, помещенных в сбережения (с помощью налогов) и финансирование за счет этих средств инвестиций.

Согласно теории Кейнса, налоги действуют в экономической системе как «встроенные механизмы гибкости». Налоги должны быть высокими и прогрессивными, тогда они действуют как «встроенный стабилизатор». Во время экономического подъема облагаемые доходы растут медленнее, чем налоговые доходы, а во время кризиса налог уменьшается быстрее, чем падают доходы. Так достигается относительно стабильное социальное положение в обществе. Таким образом, налоговые поступления зависят не только от величины ставок налога, но и связаны с изменениями доходов, облагаемых по прогрессивной шкале. Колебания величин происходят автоматически и более значительны в налоговых поступлениях, чем в уровне доходов.

Одновременно с кейнсианством в XX в. разрабатывалась **неоклассическая теория налогов**, основанная на преимуществе свободной конкуренции. Согласно этой теории, государственное вмешательство не должно

---

<sup>1</sup> Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М. : Прогресс, 1978.



ограничивать рынок с его естественными саморегулирующими законами, способными без вмешательства извне достичь экономического равновесия. Государственное вмешательство нужно лишь для того, чтобы устранить препятствия, мешающие действию законов свободной конкуренции. В этом заключается отличие неоклассической теории от кейнсианской, утверждающей, что динамическое равновесие неустойчиво, и делающей выводы о необходимости прямого вмешательства государства в экономические процессы.

Неоклассическую модель построил Дж. Мид (1907—1995). Он отводил государству косвенную роль в регулировании экономических процессов.

В неоклассической теории получили развитие два направления — теория экономики предложения и монетаризм.

Представителями **теории экономики предложения**, возникшей в последней четверти XX в., являются американские ученые М. Бернс, Г. Стайн, А. Лэффер, М. Уэйденаум. По их мнению, высокие налоги сдерживают предпринимательскую инициативу и тормозят политику инвестирования и обновления производства. Государство обязано всемерно сокращать расходы и по минимуму вмешиваться в рынок.

Профессор А. Лэффер выявил количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, представил ее в виде параболической кривой (рис. 1.1) и сделал вывод о том, что снижение налогов благоприятно воздействует на инвестиционную активность частного сектора. Во второй половине XX в. «кривая Лэффера» получила всеобщее признание. Анализ кривой показывает, что, чем выше налоговые ставки, тем более сильный побудительный мотив будет у индивидуумов для уклонения от налогов. Если предприниматель не видит перспективы получения прибыли или если успешное функционирование рынка сопровождается прогрессивным налогообложением, то экономическая активность падает. Заинтересованность хозяйствующих субъектов является движущей силой процветающей экономики.



**Рис. 1.1. Кривая А. Лэффера:**

$ДБ_{max}$  — максимально возможная величина доходов бюджета; ПНС — предельная налоговая ставка, при которой доходы бюджета достигают максимального размера

Отсюда следует вывод, что рост налоговых ставок поддерживает увеличение налоговых поступлений только до определенного предела, затем рост поступлений начинает замедляться, после чего наступает плавное снижение доходов бюджета, переходящее в резкое падение. Предпринимательская инициатива в условиях повышения налоговых ставок сокращается, а часть налогоплательщиков переходит из легального бизнеса в «теневой» сектор экономики.

Количественно предельной ставкой для налогового изъятия в бюджет А. Лэффер считает 30% суммы доходов, а резкое падение начинается после 40–50% изъятия.

Доходы государства должны увеличиваться за счет расширения налоговой базы, а не за счет увеличения налоговой ставки и таким образом налогового бремени.

Налоговая политика согласно данной теории состоит в снижении налоговых ставок и предоставлении налоговых льгот корпорациям.

**Теория монетаризма** связана с именем профессора Чикагского университета М. Фридмана (1912–2006). По его мнению, государство в экономике играет лишь одну роль: регулирование денег в обращении посредством изменения денежной массы и процентных банковских ставок.

Государство непрерывно увеличивает расходы, усиливая инфляцию, поэтому его нельзя допускать к регулированию производства и цен, но оно должно изымать излишек денег из обращения. Сочетание снижения налогов с манипулированием денежной массой и процентной ставкой позволяет создать стабильность функционирования экономического механизма.

Основная теоретическая предпосылка неоклассицизма — это поиски методов снижения инфляции.

Следует отметить, что попытки в первой половине 1990-х гг. в России строить экономическую и в том числе налоговую политику на базе теории монетаризма потерпели полную неудачу.

Неокейнсианская теория развивается английскими экономистами И. Фишером и Н. Калдором. По их мнению, центр тяжести налогообложения должен лежать в области потребления, отсюда — идея усиления косвенных налогов. Тогда деньги, предназначенные на покупку потребительских товаров, будут направлены либо в инвестиции, либо в сбережения. Инвестиции — фактор сегодняшнего роста, а сбережения — фактор будущего роста экономики.

Н. Калдор считал, что налог на потребление по прогрессивным ставкам с применением льгот для определенных видов товаров более справедлив, чем фиксированный налог с продаж.

Неоклассические и кейнсианские взгляды сочетаются в фундаментальном труде Нобелевского лауреата Пола Самуэльсона «Экономика». При этом налоги рассматриваются им как важнейший инструмент государственного регулирования экономического развития.

Проблемы оптимального налогообложения на опыте США рассматриваются в трудах другого лауреата Нобелевской премии Джозефа Стиглица (1943). По его мнению, оптимальная структура налогов должна максими-

зировать общественное благосостояние. Справедливость и эффективность налогообложения отнюдь не всегда совпадают.

В настоящее время, продолжая опираться на передовой зарубежный опыт, мы возрождаем отечественную науку, прежде всего теорию налогов, как важнейшую составляющую экономической науки, а также практику налогообложения. В нашей стране, как и во всем мире, продолжается научная дискуссия о стихийном и регулируемом рынке. И коррективы в эту дискуссию внес экономический кризис 2008—2011 гг.

Следует понимать, что уходящий, как мы надеемся, в прошлое кризис отнюдь не последний, и спустя какое-то время он неизбежно повторится. Утверждая это, мы исходим из того, что экономические кризисы являются неотъемлемой чертой рыночной экономики.

Экономические законы капитализма достаточно изучены. Многие экономисты и государственные деятели сегодня избегают термина капитализм, а пользуются более мягкими терминами — постиндустриальное общество, рыночное хозяйство с социальным уклоном и т.д. Конечно капитализм сегодня не тот, что описан в трудах К. Маркса и его последователей. Он существенно видоизменился, однако его основные законы остаются неизменными.

Цикличность капиталистической экономики была отмечена еще упоминавшимся выше швейцарским экономистом Сисмонди. Научная теория кризисов разрабатывается со второй половины XIX в. Среди ученых, которые внесли наибольший вклад в исследование этой проблемы, следует в первую очередь назвать Карла Маркса, Вернера Зомбарта, Николая Кондратьева, Йозефа Шумпеттера и ряд других.

В 20-х гг. прошлого века, еще до Великой депрессии, выдающийся русский ученый Н. Д. Кондратьев (1892—1938) выдвинул концепцию больших циклов конъюнктуры. Он доказал, что кризисы регулярно возникают примерно каждые 7—11 лет. Н. Кондратьев высказал идею о существовании длительных циклов (до 50 лет) и коротких циклов. Й. Шумпеттер назвал эту концепцию «кондратьевскими циклами».

Действительно, фиксированные наукой кризисы возникали в 1825 г. в Великобритании, в 1836 г. — в США, в 1847 г. — в нескольких европейских странах. В 1857 г. впервые был отмечен мировой кризис, и этот ряд можно продолжить вплоть до великой депрессии 1929—1933 гг. и далее до наших дней. Можно назвать серьезный кризис 1973—1975 гг., когда производство в развитых странах снизилось на 15—20%, азиатский кризис 1997—1998 гг. и, наконец, мировой кризис 2008—2011 гг.

Вопрос о том, насколько успешно государства могут преодолеть экономический кризис, — это вопрос теории, переходящей в практику. Вряд ли система рыночного хозяйства способна полностью преодолеть кризис. Но вот смягчить кризис или дать ему свободно развиваться — зависит от реального управления.

Почему мы говорим о роли теории в этом вопросе? Начиная с У. Петти и А. Смита, а может быть даже с Ф. Аквинского и до наших дней, идет борьба двух течений внутри различных экономических учений.

Экономических и налоговых теорий много, но по сути их можно свести к двум направлениям. Это — либо неолиберализм, берущий начало

от классической английской политэкономии и продолжающийся в учении крупнейших американских экономистов XX в., либо государственное регулирование рыночных отношений, создающее социально-ориентированную модель рыночной экономики. Основоположителем второго направления по праву является Д. М. Кейнс, о котором упоминалось выше. Эта теория продолжает существовать сегодня как неокейнсианство. В ее основе лежат умелое манипулирование налогами, своевременное вмешательство государства в экономические и социальные процессы.

### **1.3. Современная налоговая реформа России**

Переход российской экономики от административно-командных к рыночным отношениям потребовал разработки и введения современной налоговой системы, сочетающейся с налоговыми системами развитых западных стран, ставших нашими экономическими партнерами. Введение налоговой системы было неизбежно и с точки зрения внутриэкономических отношений, поскольку государственная собственность на все предприятия и организации была заменена частной, кооперативной, акционерной, иностранной, смешанной и другими видами собственности. Между государством и хозяйствующими субъектами возникли главным образом налоговые правоотношения. Для создания и развития налоговой системы России широко использовался зарубежный опыт. Порой полезно было вспоминать и опыт дореволюционной России.

По мере вхождения нашей экономики в рынок налоговой системе приходилось решать различные практические задачи. При переходе к рынку российская налоговая система эволюционирует: она прошла уже несколько этапов развития и в 2012 г. еще не устоялась.

Мы предлагаем следующую укрупненную классификацию этапов современной налоговой реформы Российской Федерации.

Первый этап (1990—1991 гг.) — начальный, или подготовительный: выработка и принятие пакета законов об отдельных налогах.

Второй этап (1991—1998 гг.) — становление налоговой системы.

Третий этап (1999—2000 гг.) — вступление в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ): определение общих принципов налогообложения.

Четвертый этап (2001 г. — октябрь 2008 г.) — вступление в действие части второй НК РФ: отработка отдельных налогов, регулируемых главами НК РФ.

Пятый этап (октябрь 2008 г. — 2011 г.) — налоговая система периода кризисной экономики.

Шестой этап (2012 г. — н.в.) — период посткризисной экономики, выдвижение задачи модернизации, внедрения инновационной экономики.

На каждом этапе решались свои специфические задачи. А общей проблемой было создание единой комплексной системы налогов на всем экономическом пространстве РФ.

А теперь рассмотрим термины «налог» и «сбор» не с теоретической, а с сугубо практической точки зрения. Определения этих понятий содержит ст. 8 НК РФ.

Под **налогом** понимается 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.

**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).

Следует обратить внимание еще на один вид платежа, безусловно относящийся к налоговой системе, — это пошлины. **Пошлина** — оплата каких-либо действий государственных органов в интересах плательщика. *Государственная пошлина* уплачивается, например, за рассмотрение дел в судах общей юрисдикции, регистрацию сделок, записи в актах гражданского состояния, выдачу каких-либо свидетельств, выписок, данных и т.д. *Таможенная пошлина* уплачивается за перевоз товаров через таможенную границу.

Исходя из определений, рассмотрим основные признаки и основные элементы налога.

Основные признаки налога следующие:

- 1) императивность или абсолютная обязательность уплаты налога;
- 2) индивидуальная безвозмездность, поскольку налогоплательщик в отличие от плательщика сборов не может рассчитывать на какую-либо конкретную пользу от государства лично для себя;
- 3) законность, так как налог может устанавливаться только законодательством и взиматься лишь на основании закона;
- 4) регулярность взимания;
- 5) уплата в целях финансирования деятельности государства.

Для установления налога в законе определены его основные элементы:

- 1) субъект налогообложения, т.е. налогоплательщик или плательщик сбора;
- 2) объект налогообложения и единица обложения;
- 3) налоговая база;
- 4) налоговая ставка;
- 5) налоговый оклад, т.е. сумма налога с единицы обложения;
- 6) налоговый период;
- 7) налоговые льготы.

Налоговые льготы не принадлежат к разряду обязательных элементов, ибо налог может быть установлен и без них.

Налоги — основа формирования бюджета, однако этим их функции отнюдь не исчерпываются. Следует отметить, что по поводу функций налогов у ученых не выработано единой точки зрения (в различных источни-

ках, в том числе в учебниках, можно встретить разные, порой противоположные, взгляды).

Остановимся на наиболее приемлемом, на наш взгляд, варианте.

Первая функция налогов — **фискальная** (фиском в Римской империи называлась казна императора, берущая свое начало от воинской кассы).

Фискальная функция отражает задачу наполнения деньгами казны или, в современном понимании, бюджета государства. Причем речь идет о бюджетах всех уровней: федеральном, региональных и местных.

Вторая функция налогов — **распределительная** или **социальная**: через налоговую систему государство осуществляет перераспределение финансовых ресурсов, в том числе перетекание денег из производственной сферы в социальную.

Главным образом за счет налогов содержатся школы, больницы, поликлиники, организации социального обслуживания, выплачиваются пенсии и пособия, поддерживаются учреждения культуры и т.д.

Через налоговую систему государство может сглаживать имущественное и материальное неравенство граждан. Здесь уместно вспомнить слова Наполеона Бонапарта после провозглашения его императором Франции. Он сказал: монарх обязан тщательно следить за тем, чтобы раздел материальных благ не совершался слишком уж неравномерно, ибо в этом случае он не сможет ни удержать бедных, ни защитить богатых.

Третья функция налогов — **регулирующая**, именно эта функция определяет задачи налоговой политики государства. С помощью налоговых методов можно стимулировать или дестимулировать развитие отдельных отраслей и регионов, добиваться желаемых изменений в структуре производства, его размещении. Можно проводить протекционистскую экономическую политику или, наоборот, обеспечить свободу товарному рынку, регулировать направление инвестиций. Здесь мы должны опять вспомнить Д. М. Кейнса как основоположника научного регулирования экономики. Оппоненты обвиняли его в том, что его учение уничтожает свободный рынок, который является основой капиталистического общества. На что Кейнс отвечал: я пришел спасти капитализм, а не уничтожить его.

Четвертая функция налогов — **контрольная**. Благодаря налоговой статистике и анализу налоговых деклараций государство владеет информацией об истинном финансовом положении страны, о финансово-хозяйственной деятельности организаций, об источниках доходов юридических и физических лиц. Точное знание о состоянии экономики позволяет вносить своевременные изменения в бюджетную и налоговую политику. Эту функцию налогов первым подметил еще XVII в. упоминавшийся выше У. Петти.

Пятая функция налогов — **внешнеэкономическая**. Нередко она противоречит фискальной. Это связано с особыми режимами налогообложения для отдельных стран. Последним таким примером является Правительственное Соглашение между Россией и Беларусью о взимании косвенных налогов по принципу «страны назначения». Данная функция налогов не нова: вспомним князя Олега и его отношения с днепровскими северянами и радимичами; ранее налоги как рычаг политики использовал Гай Юлий Цезарь.

Иногда в качестве отдельной функции выделяют **поощрительную** функцию налогов, осуществляемую через установление налоговых льгот. Но, на наш взгляд, ее можно не выделять в качестве самостоятельной функции, поскольку она поглощается социальной и регулирующей функциями налогов.

Нетрудно заметить, что функции налогов тесно связаны с налоговыми теориями. До настоящего времени не утихают дискуссии вокруг регулирующей функции налогов. И сегодня можно встретить экономистов и финансистов-практиков, преувеличивающих фискальную функцию налогов и отрицающих их социальную роль.

Исходя из теории и функций налогов, определяется налоговая политика государства.

**Налоговая политика** представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов. Налоговая политика характеризуется последовательными действиями государства по выработке научно-обоснованной концепции развития налоговой системы по определению важнейших направлений использования налогового механизма, а также по практическому внедрению налоговой системы и контролю за ее эффективностью.

В зависимости от состояния экономики, от целей, которые на данном этапе развития экономики государство считает приоритетными, используются различные методы осуществления налоговой политики. Она проводится посредством следующих методов: управления, информирования, воспитания, консультирования, льготирования, контроля, принуждения.

В теории можно выделить три основных формы налоговой политики, которые на практике встречаются не в чистом виде, а в определенных соотношениях друг с другом.

Первая форма — это выраженная **фискальная политика**, или **политика максимальных налогов**. Здесь мы имеем тот случай, когда государство стремится методом высоких налогов наполнить доходную часть бюджета и обеспечить превышение доходов над расходами. Подобная политика, как убедительно показал А. Лэффер, чаще всего не достигает поставленных целей. Однако она имеет более серьезные последствия: происходит замедление расширенного воспроизводства или вообще возврат к простому воспроизводству.

А. Лэффер считал, что, чем выше предельные налоговые ставки, тем более сильный побудительный мотив возникает 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.

Население оказывает пассивное сопротивление данному курсу, начинается массовое уклонение от уплаты налогов. Уклонение от налогообложения приводит, в свою очередь, к росту теневой экономики. В подобной

ситуации мы имеем дело с преувеличением роли фискальной функции налогов по сравнению с остальными функциями.

Вторая форма — это **налоговая политика экономического развития**. При этом государство стремится всемерно снижать налоги, оставляя большую часть финансовых ресурсов в распоряжении хозяйствующих субъектов. Может показаться, что именно к такой политике следует стремиться. Однако она также может иметь весьма тяжкие последствия, а именно: сокращение социальных программ из-за нехватки средств у правительства, снижение уровня жизни работников бюджетных организаций, включая врачей, учителей и т.д.

Третья форма — **оптимальная налоговая политика**. Для ее проведения необходимы детальный научный анализ и осмысление экономической ситуации, прогнозирование последствий любых налоговых изменений, комплексность принятия решений. Успех налоговой политики основывается на исследовании прошлого, знании опыта зарубежных развитых стран, на применении этого опыта с учетом специфических особенностей национальной экономики. И, конечно, она должна основываться на научной теории налогов.

При проведении налоговой политики могут разойтись фискальные интересы государственных органов и налогоплательщиков. Как достичь гармонизации интересов? Налоговая политика должна учитывать как интересы бюджета, так и интересы широких масс населения. Примирить их вполне возможно. Все заинтересованы в устойчивом развитии экономики высокими темпами, в развитии расширенного воспроизводства на основе передовых технологий, а также в решении социальных проблем. Вопрос в оптимальных соотношениях финансирования народнохозяйственных отраслей, в «прозрачности» доходов и расходов бюджета.

Инструментами налоговой политики служат:

- налоговые ставки;
- налоговые льготы и вычеты;
- санкции за неуплату налогов;
- порядок формирования налоговой базы.

И главное — сама налоговая система, определяющая приоритет прямых или косвенных налогов, налогов на производство или на потребление; налогов на юридических или на физических лиц; налогов на доход или на имущество; налогов на крупный и малый бизнес; роль таможенных налогов и пошлин; соотношение федеральных, региональных и местных налогов и т.д.

Еще раз подчеркнем, что налоговая политика — часть экономической политики. Она исходит из основных экономических и социальных задач на конкретном историческом этапе.

В XXI в. Россия осуществляет начатый в начале 1990-х гг. переход к рынку. Этой задаче всемерно способствует развитие налоговой системы РФ.

Следует определить, какой именно рынок мы хотим построить. Сформулируем, что представляет собой рыночная система хозяйства. Рыночная экономика — это система организации хозяйства страны, основанная