

Ю.И. ПЕТРОВ

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Учебное пособие



МОСКВА—2011

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПУТЕЙ СООБЩЕНИЯ (МИИТ)

ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

Ю. И. ПЕТРОВ

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Учебное пособие

МОСКВА – 2011

УДК 336
ББК 67.402
П–30

Петров, Ю. И. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / Ю. И. Петров. — М. : Юридический институт МИИТа, 2011. — 176 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта и учебной программой по дисциплине «Теория и история налогообложения». В учебном пособии изложены основные вопросы теории и истории налогообложения. Рассматривается история становления и развития фискальных органов России с древних времен, функции налогов, их классификация, основные принципы налогообложения. Раскрывается юридическая и экономическая природа налога, понятие налоговой системы. Дается анализ налоговой политики и ее влияния на экономическое развитие страны и социальное положение населения.

Практическая часть учебного пособия включает тесты.

Пособие предназначено для студентов Юридического института, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение».

Рецензент: И. И. Глущенко — доктор экономических наук, профессор кафедры финансово-правовых дисциплин Юридического института МИИТа

В оформлении переплета использована картина К. А. Трутовского (1826—1893) «Сбор податей» (1886).

© Юридический институт МИИТа, 2011

Изд. заказ 33	Бумага офсетная	Тираж 70 экз.
Подписано в печать 02.08.2011	Печать трафаретная	Формат 60x84/16
Усл. печ. л. – 11,0	Уч.-изд. л. – 8,0	

127994, Москва, А — 55, ул. Образцова, д. 9, стр. 9.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	6
---------------	---

Раздел I. ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 1. Зарождение и эволюция налогообложения за рубежом.....	8
1.1. Античный и средневековый период налогообложения.....	8
1.2. Развитие налогообложения в XVI — начале XIX в.	16
1.3. Налогообложение с начала XIX в. по настоящее время.....	19
Вопросы для самоконтроля.....	21
Тесты.....	22
Глава 2. Основные этапы развития налогообложения в России.....	24
2.1. Возникновение и развитие налогообложения в Древней Руси.....	24
2.2. Налоги периода ордынской зависимости.....	27
2.3. Подати и пошлины в Московском государстве XV—XVII вв.	29
2.4. Налоги императорской России XVIII в.....	31
2.5. Налогообложение в XIX столетии	36
2.6. Податные преобразования в конце XIX — начале XX вв.	38
Вопросы для самоконтроля.....	42
Тесты.....	42
Глава 3. Фискальные органы в истории налогообложения России.....	46
3.1. Фискальные органы на Руси и в Российском государстве.....	46
3.2. Податно-финансовые учреждения в XVIII в.....	49
3.3. Губернские казенные палаты.....	53
3.4. Акцизные управления.....	54
3.5. Податная инспекция.....	56
Вопросы для самоконтроля.....	59
Тесты.....	59

Раздел II. ТЕОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 4. Общие и частные теории налогообложения.....	62
4.1. Понятие налоговой теории	62
4.2. Теория обмена и ее разновидности.....	63
4.3. Классическая теория налогов	65
4.4. Теория налогов Д. Кейнса.....	67
4.5. Теория монетаризма.....	68
4.6. Теории единого налога.....	70
4.7. Теории пропорционального и прогрессивного налогообложения..	72
4.8. Теория прямого и косвенного налогообложения.....	74
Вопросы для самоконтроля.....	77
Тесты.....	77

Глава 5. Классификация налогов, функции и принципы налогообложения	80
5.1. Понятие налога и сбора.....	80
5.2. Функции налога.....	82
5.3. Классификация налогов.....	84
5.4. Принципы налогообложения.....	88
Вопросы для самоконтроля.....	90
Тесты.....	90
Глава 6. Элементы юридического состава налогов	92
6.1. Понятие элементов юридического состава налога.....	92
6.2. Субъект и объект налогообложения.....	95
6.3. Налоговая ставка и налоговый период.....	95
6.4. Порядок и сроки уплаты налогов и сборов.....	97
6.5. Налоговые льготы.....	100
Вопросы для самоконтроля.....	103
Тесты.....	103

Раздел III. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА

Глава 7. Становление и развитие налоговой системы Российской Федерации	105
7.1. Понятие налоговой системы.....	105
7.2. Этапы создания налоговой системы Российской Федерации.....	106
7.3. Нормативное правовое обеспечение налогообложения в России.....	111
7.4. Классификации налоговых систем.....	113
Вопросы для самоконтроля.....	116
Тесты.....	117
Глава 8. Налоговое администрирование в налоговой системе Российской Федерации	119
8.1. Понятие налогового администрирования.....	119
8.2. Функции налогового администрирования.....	120
8.3. Методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.....	123
8.4. Факторы формирования системы налогового администрирования.....	124
8.5. Принципы функционирования налогового администрирования.....	125
Вопросы для самоконтроля.....	126
Тесты.....	127
Глава 9. Основы построения налоговых органов	129
9.1. Состав и структура налоговых органов.....	132
9.2. Правовая основа деятельности ФНС России.....	133
9.3. Полномочия ФНС России	
9.4. Организация деятельности ФНС России.....	136

9.5. Центральный аппарат ФНС России	137
9.6. Межрегиональные налоговые инспекции, их компетенция.....	139
9.7. Налоговые органы в субъектах Федерации.....	140
9.8. Место территориальных инспекций в системе налоговых органов....	141
Вопросы для самоконтроля.....	144
Тесты.....	145
Глава 10. Теоретические основы налоговой политики	
государства.....	148
10.1. Понятие налоговой политики.....	148
10.2. Эффективность налоговой политики.....	151
10.3. Субъекты и цели налоговой политики.....	152
10.4. Модели налоговой политики.....	155
10.5. Методы налоговой политики и механизм ее реализации.....	156
Вопросы для самоконтроля.....	158
Тесты.....	158
Глоссарий.....	160
Список рекомендуемой литературы.....	173
Ответы на тесты.....	176

Введение

Изменения в экономическом строе страны в начале 1990-х гг. вызвали повышенный интерес к реальному налогообложению, как зарубежному, так и российскому, налоги стали одной из животрепещущих проблем в современной России. На этапе перехода от административно-командных методов управления к экономическим значение налогов как регулятора рыночной экономики возрастает. Налог – явление многоплановое, он всегда привлекал внимание значительного круга исследователей: экономистов, правоведов, историков. И. И. Янжул подчеркивал огромное значение финансов в государственном строительстве. Он приводил примеры, когда дурная податная система вызывала народные волнения и бунты. Одной из причин начала Французской революции 1789 г. было непомерное отягощение народа различными поборами в пользу фиска. В основе войны между Англией и ее североамериканскими колониями, завершившейся полным отделением последних, лежало также неудовольствие по вопросу о праве и размерах обложения¹. Эти примеры и множество других говорят о том, что изучение финансовой науки и налогообложения необходимо в их историческом развитии. Прочный теоретический базис может быть создан только в результате глубокого исторического изучения практики

¹ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М. : Статут, 2002. С. 35.

налогообложения, ее законодательной основы в различные времена и в различных странах.

Современная практика российского налогообложения также убеждает в правоте этого положения. С. Д. Шаталов, один из реформаторов первой волны, заметил, что просчеты, допущенные при формировании новой налоговой системы, явились следствием отсутствия опыта и знаний о международном опыте построения налоговых систем, приспособленных к функционированию в условиях рыночной экономики¹. Поэтому сегодня для России как никогда важен поиск полезных для практики, изученных и оцененных прецедентов, извлечение из них уроков, анализ имеющегося положительного и отрицательного исторического опыта.

Учебное пособие содержит три раздела.

В первом разделе «История налогообложения» рассматривается практика налогообложения за рубежом, имевшая многовековую историю и заложившая прочную основу для современных налоговых систем. Прослеживается путь развития налогообложения в России, завершающийся модернизацией всей налоговой системы в конце XIX — начале XX вв. Отдельно показано зарождение и становление фискальных органов в России.

Во втором разделе «Теория налогообложения» дается анализ наиболее значимых общих и частных налоговых теорий. Приводятся научные исследования виднейших ученых-экономистов в период с XVII по XX вв. Рассматриваются основные виды классификации налогов, их функции, а также принципы налогообложения. Кроме того, раскрываются обязательные и факультативные элементы налогообложения, субъекты налоговых отношений и их полномочия.

В третьем разделе «Налоговая система и налоговая политика» рассматриваются этапы создания новой налоговой системы России, дается характеристика ее структурных элементов. Большое внимание уделяется одному из важнейших элементов налоговой системы — налоговому администрированию. Рассматриваются основы построения

¹ См.: Шаталов С. Д. О налоговой реформе // Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. части второй (постатейный) : учеб пособие. М. : МЦФЭР, 2001. С. 7.

налоговых органов, их полномочия и правовое обеспечение. Особое внимание уделяется налоговой политике.

Р а з д е л I

ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 1

ЗАРОЖДЕНИЕ И ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗА РУБЕЖОМ

1.1. Античный и средневековый периоды налогообложения

Практика налогообложения насчитывает не одно тысячелетие. Самые ранние свидетельства о налогообложении дошли до наших дней из XIII—XII вв. до н.э. В Вавилоне в это время взимался первый в истории подушный налог. В Персии и Китае имела место практика взимания поголовного налога. В Египте, первыми династиями фараонов, использовался земельный налог.

Процесс зарождения налогообложения многие исследователи связывают с возникновением государства. Действительно объединение людей для целей самозащиты и реализации потребности усовершенствования, составляющих необходимое условие их существования, потребовало соединения сил людей в правильно организованном обществе, которое и получило название государства. Образованное государство на началах объединения трудовых ресурсов постепенно приходит к необходимости разделения труда, которое ведет к созданию различных структур, наделяемых функциями суда, управления, защиты страны и личной безопасности и пр. Такое разделение труда порождает потребность в значительных материальных средствах. Государство может получить эти средства различными способами, но как будет видно в дальнейшем, с конца средних веков этих способов оказывается недостаточно и правительства вынуждены требовать от своих подданных постоянных пожертвований. А государство стремится удовлетворить свои потребности главным образом посредством налогов.

Необходимо заметить, что точки зрения (в частности И. А. Майбурова) о том, что различные сборы, подати, дани и другие платежи, имеющие налоговую природу, возникли задолго до появления государства в его классическом понимании. Авторы этого мнения считают, что налоги возникли на этапах формирования первых государственных образований: общин, объединений племен, городов-государств, княжеств, графств и т.д., и сборы налогов обеспечивали им возможность содержать регулярное войско, аппарат управления и общественные инфраструктуры.

С годами фискальное значение налогов многократно усиливалось. Появились новые модели и системы хозяйствования, что привело к развитию новых методов налогообложения, появлению новых видов налогов и изменению составов объектов обложения. Но однажды возникнув, налогообложение прочно вошло в общественную жизнь как особый элемент экономической культуры и неотъемлемый атрибут человеческой цивилизации.

Рассматривая практику налогообложения, И.И. Янжул (1846-1914)¹, выделил три крупных периода в его развитии²:

- от Древнего мира до XVI в.;
- XVI в. — начало XIX в.;
- начало XIX — по настоящее время.

Первый период характеризуется неразвитостью и случайным характером налогов. Первые налоги носили бессистемный, чрезвычайный и натуральный характер. Ведущую роль в пополнении государственных доходов играли военная добыча, контрибуции с побежденных народов, личные трудовые повинности рабов и крепостных крестьян (барщина), участие в военных походах знати и свободных граждан.

Налоги уплачивались товарами, продовольствием, фуражом и снаряжением для армии. Эти натуральные сборы в литературе называют протоналогами³ или квазиналогами. В

¹ Иван Иванович Янжул, академик, профессор МГУ, один из авторитетнейших ученых-экономистов России конца XIX — начала XX вв.

² Янжул И.И. Основные начала финансовой науки : Учение о государственных доходах. — М.: Статут, 2002. — С. 285-286.

³ Барулин С.В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие. — М.: Экономист, 2006.— С.16.

начальный период формировались механизмы их взимания и подходы к налогообложению.

Характерным отличием данного периода является то, что государство еще не имело централизованного фискального аппарата для сбора налогов. Определив общую сумму средств, которую необходимо получить, государство поручало сбор налогов городу или общине, а также прибегало к помощи откупщиков.

Обязательные платежи Древнего мира еще долгое время выступали лишь дополнительным источником к другим видам государственных доходов, таким как трудовые повинности, военная добыча, контрибуция, домены и регалии. Домены представляли собой государственные недвижимые имущества, которые своим назначением должны были приносить доход казне. К такого рода имуществам относили земли, леса, рудники и т.д. Регалии или монополии представляли собой права государства на промысловые источники дохода, исключительно принадлежащие верховной власти или государству. Основными являлись лесная, почтовая, горная, монетная, соляная и табачная регалии.

Налоги в Древней Греции. Финансовое хозяйство Древней Греции характеризуется полным отсутствием системы в собирании государственных доходов. Личность правителей определяла характер проводимых финансовых мероприятий. Их точка зрения определяла направление и способы удовлетворения государственных потребностей. Характерной чертой не только греческого, но и вообще древнего финансового хозяйства было пренебрежительное отношение к налогам. Личные налоги, считались унижительными для полноправного гражданина, исключение составляли лишь налоги с имущества, к которому относились более снисходительно. И.И. Янжул отмечает, что до Пелопоннесской войны налоги вообще не взимались. Другие виды доходов (особенно от государственных рудников) были в таком изобилии, что излишек их делился между гражданами Афин. К налогообложению были привлечены иностранцы, вольноотпущенники, куртизанки. Поэтому основу государственного дохода составляли эксплуатация государственного имущества, дань и военная добыча. И самым обильным источников являлась дань с союзников, которая была

следствием политического преобладания афинян над другими греками¹.

Другой серьезный источник доходов составляли государственные имущества, сдававшиеся частным лицам в оброчное содержание или обрабатывавшиеся самой казной при помощи рабов. Главным таким источником были Лаврионские серебряные рудники, которые разбивали на участки и отдавали в наследственный откуп на условиях платежа единовременного сбора при передаче участка и в дальнейшем ежегодной уплаты 4 % с полученной руды. Подобные рудники существовали в различных частях Греции, и на островах доходы от них регулярно поступали в государственную казну.

Кроме названных видов государственных доходов, в Древней Греции имели место еще конфискация, специальные налоги, пошлины и так называемые «литургии» (натуральные приношения богатых граждан).

Конфискация имущества частных лиц имела не только характер политической меры, как это бывало в тех случаях, когда государство отбирало имение гражданина, возбудившего народное недоверие своим властолюбием и подвергнутого остракизму, но и была наказанием за уголовные преступления.

Прямые налоги отличались случайным характером и, как выше отмечалось, падали исключительно на вольноотпущенников. Рабы несли специальный поголовный налог. Были и косвенные налоги: сборы с товаров, привозимых и вывозимых морем и сушей; сбор при погрузке и выгрузке товаров; небольшой сбор за стоянку кораблей в гавани.

Взимались и судебные пошлины: истец и ответчик платили суду сбор соразмерно сумме иска, причем виновная сторона платила двойной штраф; уплачивались пошлины при переносе дела из одной инстанции в другую, при апелляции и пр. Судебная власть Афин распространялась на союзные города, что превращало этот источник во все более и более обильный. Ну и, наконец, литургии были натуральными повинностями богатых людей, сопряженными с принятием на себя некоторых почетных функций, важнейшая из которых заключалась в снаряжении военных кораблей.

¹ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки : Учение о государственных доходах. — М. : Статут, 2002. — С. 59–60.

Таким образом, главные источники доходов Афин определялись их политическим господством над другими греческими городами, и в их основе чаще всего лежали случайные и произвольные акты внешней политики. Такой же характер случайности и неопределенности носили и воззрения древних греков на финансовые вопросы, о чем можно судить по немногим отрывкам в дошедших до нас памятниках, сочинениях Ксенофонта и Аристотеля. Воззрения этих писателей не лишены здравого смысла, но содержат разрозненные и случайные сведения, не претендующие на обобщение.

Естественно, что и финансовые мероприятия государства базировались не на твердых убеждениях, систематических и разработанных основах, а были мерами случайными, порождением окружающих обстоятельств или просто личных воззрений правителей.

Налоги в Древнем Риме. Рассматривая налогообложение в Древнем Риме надо отметить, что в экономическом отношении Рим имел значительное сходство с Грецией. Различие между обоими государствами заключалось в политической организации. Если в Греции весь политический строй был основан на союзном начале, хотя и извращенном по существу, Рим всегда стремился к единовластию. Вечный город не относился враждебно и не считал своим врагом того, кто был им покорен, но в то же время завоеванные области оставались для него провинциями, жители которых были далеко не равноправны с римлянами. Тем не менее в финансовом хозяйстве наблюдалось определенное сходство с Грецией и прежде всего в том отношении, что и здесь доходы главным образом основывались на произвольных и случайных источниках. Сознание необходимости собственного труда для поддержания государственного союза, у римлян не существовало, вечный город высасывал соки из покоренных провинций.

На ранних этапах Римское государство состояло из города Рима и прилегающей к нему местности. Управленческие расходы в это время были минимальными. Магистры, которых избирали, выполняли свои обязанности безвозмездно и даже

вкладывали собственные средства, получая взамен почет и уважение сограждан.

В первый ранний период римской истории мы встречаемся несколько раз с принудительными прямыми и косвенными сборами с граждан, но налоги эти в большинстве случаев отличаются своей случайностью и недолговечностью. Постоянным налогом был только 5-процентный сбор с отпущенных на волю рабов.

Затем при царях (в преданиях упоминаются семь правивших в 8–6 вв. до н.э. царей) существовал особый сбор с продажи соли, вызывавший большое неудовольствие.

Согласно античному преданию Сервий Туллий шестой царь Древнего Рима (правивший в 574-534 гг. до н.э.) провел центуриатную реформу, по которой плебеи были введены в состав римской общины и все население Рима разделено на 5 разрядов по имущественному цензу. Он подверг налогообложению само имущество граждан, оценка которого производилась каждые пять лет.

По мере того как владычество римлян распространялось на все большие территории, эти сборы теряли свое значение, а военная добыча и доход от завоеваний приобретали главенствующую роль.

Рим стремился построить свое государственное хозяйство на чужом труде. Покоренные народы облагались разнообразными сборами и повинностями, часть земель их раздавалась в пользование римским гражданам на условиях оплаты в размере 1/10 части валового дохода.

С ростом поборов с побежденных народов налоги на полноправных граждан регулярно снижались и взимались все реже и реже, в частности после победы Эмилия Павла наполнение казны привело к отмене налога на имущества как ненужного, 60 лет спустя был уничтожен оброк с земель, который уплачивали римские граждане по предложению трибуна Спурия Тория в 647 г., а затем, через 44 года после этого по предложению трибуна Цецилия Метелла были отменены по всей Италии таможенные сборы.

В мирное время налогов не собирали вообще. К ним прибегали только при подготовке и в период проведения военных действий. Сумма налогов (ценз) определялась каждые 5 лет специально избранными чиновниками (цензорами) в

соответствии с личным достатком на основании клятвенного заявления гражданина о своем имущественном состоянии и семейном положении. Такие заявления можно считать прообразом деклараций о доходах, которые мы имеем в современном налогообложении.

В I в. до н.э. в правление Августа Октавиана, благодаря успешным военным действиям и завоеваниям территория римской империи расширяется. Государственные расходы увеличиваются, вызывая необходимость в существенных налоговых изменениях. В дополнение к общегосударственным налогам вводятся коммунальные (местные) налоги, которыми облагаются, прежде всего, присоединенные провинции.

Граждане города Рима получали существенные налоговые льготы. Это было снижение и даже освобождение от уплаты налогов, особенно после проведения успешных военных походов. Зато провинции грабились и угнетались немилосердно.

Необходимо отметить, что не существовало единообразия в налогообложении на всей территории империи. Различные города и земли облагались разными налогами и по разным налоговым ставкам. Те из них, кто оказывал ожесточенное сопротивление римлянам, после завоевания несли повышенное налоговое бремя.

На протяжении многих веков в провинциях Римской империи не существовало государственных фискальных органов, устанавливающих и собирающих налоги. Метрополия использовала откупную систему, по которой взимание налогов осуществлялось специальными людьми — откупщиками. Такая форма сбора налогов приводила к массовым злоупотреблениям и налоговому произволу. Грабежи откупщиков тяжело отзывались на населении и вызывали часто народные мятежи и восстания. Поборы, взятки и притеснения римских чиновников доходили до необычайных размеров. История знает классические примеры бесславной памяти Верреса, ограбившего Сицилию, Пизона, разорившего Македонию, Аппия Клавдия, следовавшего их примеру в Киликии. Да и почти невозможно было, при господствовавшей тогда системе администрации, иное положение дел.

В правление Гай Юлия Цезаря (100 — 44 г.г. до н.э.) в Римской империи проводится налоговая реформа, которая продолжится при Августе Октавиане (63 г. до н.э. — 14 г. н.э.).

Реформа привела к отмене откупной системы сбора платежей по прямым налогам. По косвенным налогам откупная система сохранялась, но был установлен строгий контроль за деятельностью откупщиков. Стали использоваться элементы налогового планирования. Так, для каждой общины в провинции через оценку ее налогового потенциала устанавливалась сумма налогов, которую ей следовало собрать. Во всех провинциях создаются первые органы фиска — государственные финансовые учреждения под руководством прокураторов. Они осуществляли контроль за планированием и процессом сбора налогов общинами.

На общинах лежала работа по раскладке и сбору налогов, которая включала перепись имущества населения, обмеры земельных угодий и составление кадастров. В определенный день каждый житель обязан был представить властям общины свою декларацию.

Доминирующим источником дохода служил поземельный налог, составлявший в среднем 1/10 доходов землевладельца с земельного участка. Облагалась налогом и другая собственность: недвижимость, различные ценности, живой инвентарь (крупный рогатый скот, рабы). Каждый житель уплачивал единую подушную подать.

В Римской империи были установлены и первые косвенные налоги: налог с оборота по ставке 1% (при торговле рабами — 4%); налог на освобождение рабов — 5% от их рыночной стоимости; акцизы на внутреннее потребление по ставке 1% (в том числе акцизы на соль) и таможенные пошлины, размер которых в среднем составлял 5%¹.

Общее количество налогов доходило до 200, охватывая самые разнообразнейшие, подчас экзотические, предметы обложения. Например, были такие платежи как сбор за ярлык для ослов, сбор за прикладывание печати, сбор на золотой венки, налог на отхожие места и др. Вместе с тем специалисты считают, что совокупное налоговое бремя в Римской империи не было чрезмерным.

Налоги в тот период выполняли уже не только фискальную функцию, но и служили дополнительным

¹ Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы : учеб. пособие. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 43.

стимулятором развития экономических отношений. Это вызывалось тем, что в ряде случаев налоги приобрели денежную форму, и гражданам приходилось создавать излишки продукта для продажи, что способствовало развитию товарно-денежных отношений, разделению труда и урбанизации.

В III в. н.э. в империи произошли некоторые изменения в финансовом хозяйстве: улучшилось положение провинции; снизилось количество злоупотреблений; снова стали возвращаться к старым налогам на граждан. Одновременно с этим происходит постепенное уравнивание в правах всех подданных империи, в 212 г. при императоре Каракалле, право римского гражданства было распространено на всех жителей государства, с политическим равноправием установилось и податное равноправие.

Вся последующая зарубежная практика налогообложения в основном повторяла налогообложение Древнего Рима, зачастую копируя далеко не лучшие ее моменты.

Если внимательно посмотреть на современные налоговые системы то нельзя не заметить, что они содержат многие черты, которые были сформированы практикой налогообложения Древнего Рима.

1.2. Развитие налогообложения в XVI — начале XIX в.

В Европе XVI-XVII вв. рациональная практика налогообложения практически отсутствовала. Чаще в Европе применялась практика различных повинностей. В соответствии с феодальным правом все вассалы были обязаны своему сюзерену, кроме военной службы, еще и уплачивать денежные повинности. Повинности выплачивались на выкуп, когда сюзерен попадал в плен, на приданое его дочери при выдаче ее замуж, а также в случае, когда он возводил своего старшего сына в рыцарское достоинство. Величина повинностей определялась случаем или произволом короля. Существовало также огромное количество разнообразных временных налогов.

Фискального государственного аппарата не было. В практике сбора налогов использовалась откупная система. Откупщики выкупали право на сбор налогов у государства, вносили полностью сумму налога в казну и затем осуществляли

сбор налогов с населения, учитывая свою прибыль, которая достигала иной раз четверти цены откупа.

Основное налоговое бремя ложилось обычно на людей третьего сословия, к которым относились сельские жители и горожане недворянского происхождения. Но были страны, в которых деления на податные и неподатные сословия не было, и налоги вносили все, включая крупных землевладельцев — дворян и духовенство. Наиболее распространенными были налоги поземельный налог и налог со строений, подушный (поголовный) сбор, акцизы, таможенные пошлины и местные налоги.

Однако развитие института государства настоятельно требовало замены практики случайных налогов рациональной системой налогообложения, что и было в дальнейшем сделано.

В этот период произошли чрезвычайно важные перемены во всей общественной и экономической жизни Европы. Товарно-денежный строй хозяйства европейских государств полностью вытеснил натуральный. Резко возросли потребности государства, вызвав необходимость изыскивать новые источники государственных доходов. В европейских странах оформляется так называемая модель административного государства. Возникает сеть государственных учреждений, в том числе финансовых. Государство берет на себя реализацию фискальной функции, организует процесс сбора налогов и регламентирует организацию сбора налогов.

Бюджеты западно-европейских государств пополняются за счет массы новых налогов, преимущественно косвенных. В Англии например, в течение 20 лет существования республики при О. Кромвеле (1599-1658) было введено до 200 видов акцизов, причем обложению подвергались всевозможные предметы потребления, порой весьма неожиданные, как например: коробки для масла, соломенная труха.

Оправдывая практику внедрения косвенного налогообложения министром финансов Франции, аббат Тэрре в 1769 г. говорил, что налоги на расходы наименее обременительны и что они взимаются постепенно и незаметно. При этом Тэрре был сторонником дифференцированного подхода к косвенному обложению. Он считал, что продукты первой необходимости должны быть освобождены от налога,

скот должен облагаться весьма незначительно, такие продукты, как вино несколько больше, грубые ткани совсем немного, а предметы роскоши достаточно высоко.

Такая практика налогообложения привела к тому, что практически во всех европейских странах доходы от косвенных налогов стали превосходить над доходами от прямых налогов. Вместе с тем прямые налоги того периода также отличались своей многочисленностью, порой даже случайностью и странностью. В числе наиболее курьезных можно назвать налоги на покойников, холостяков, соловьев и собак.

Изобретательностью отличалось также обложение отдельных видов вложений доходов граждан. Вводились налоги на скаковых лошадей и экипажи, меха и другую богатую одежду, драгоценности и украшения, двери и окна, необычного вида сооружения и постройки. Во Франции до XIX в. взимался налог на двери и окна, регулярно налоговый контролер пересчитывал двери и окна, выходящие на улицу. Это оказало негативное воздействие на архитектуру старинных французских построек, многие дома того периода не имеют дверных и оконных проемов с уличной стороны. Жители таких домов до сих пор пожинают плоды этого налога, пользуясь выходами во внутренний двор.

К разряду еще более странных налогов можно отнести налог на воздушную колонну, которым облагались выступающие эркеры и балконы в ряде европейских стран вплоть до начала XX в. Он стал результатом появления теории, обосновывающей, что эркер или балкон опираются на воздушную колонну, основание которой находится на земле, принадлежащей городу, что и дает ему право взимать соответствующий налог.

Своеобразный характер носил древнеанглийский налог за убийство. Владелец поместья платил его в случае, когда на территории поместья в течение шести последних месяцев совершалось убийство, раскрыть которое не удавалось. Данный налог выполнял кроме фискальной также воспитательную функцию, заставляя владельца, более внимательно относиться к состоянию дел в своем поместье.

В ряде стран взимались также подушный и подоходный налоги. Они еще не имели всеобщего характера, а их реализация осуществлялась с учетом классовых различий. Чаше

всего дворянство и духовенство повсеместно освобождались от них. Зато буржуазия и крестьянство вынуждены были отдавать государству в виде прямых налогов до 10 — 15 % своих доходов.

К концу XVIII в. принципиально иным становится подход к введению налогов. Демократические преобразования в государственном управлении европейских стран того периода постепенно находят свое отражение и в процессе налогообложения. В Англии, провозглашенный еще в 1215 г. «Великой хартией вольностей» принцип введения налогов только с согласия нации реализуется в 1689 г. в «Билле о правах», закрепившем за представительными органами власти право утверждать все государственные расходы и доходы. Во Франции несколько позже — в 1791 г. после Великой французской революции аналогичное право предоставляется парламенту.

С конца XVIII в. наступает новая эпоха в налогообложении. К этому времени успевают выработаться достаточно взвешенные правила обложения. В сознание большинства европейского населения вошло представление о твердости и постоянстве налогов, успело укорениться понятие о том, что государство имеет законное право требовать от подданных пожертвований в виде налогов. Кроме того, в общее сознание вошло и мало-помалу образовалось убеждение, что масса разнообразных налогов не только не удовлетворяет своему назначению, но служит тормозом прогрессу промышленного развития, вредит народному хозяйству и наносит ущерб самому делу фиска.

1.3. Налогообложение с начала XIX в. по настоящее время

Данный период в развитии налогообложения характеризуется кардинальным совершенствованием налоговых систем. Оно было обусловлено, прежде всего, борьбой экономических интересов различных классов и значительными научно-методологическими достижениями в данной сфере. Этот период отличается гораздо меньшим количеством налогов и их однообразием, формы налогов становятся более определенными, правила администрирования — более проработанными, при выборе объекта обложения предпочтение

отдается таким податным источникам, которые обещают крупный доход.

В начале XIX в. приобретают логическую завершенность принципы налогообложения, впервые сформулированные в XVIII в. А. Смитом, укореняется представление о необходимости и постоянстве налогов, формируется убеждение, что чрезмерное количество налогов не отвечает своему назначению и тормозит экономическое развитие, нанося ущерб казне.

Обостряется борьба экономических интересов различных классов, ведущая к конфликтным столкновениям между ними, накладывая весьма характерную печать на экономическую и налоговую политику государства.

По мере повышения авторитета и значения представителей капитала на сцену выступают финансовые вопросы, интересующие этот класс и все чаще получающие положительное их решение. Постепенно ликвидируется масса косвенных налогов, отягощавших промышленное производство и торговлю.

С начала XIX в. к интересам двух господствующих классов начинают присоединяться и настойчиво заявляют о себе интересы рабочего класса. В результате актуальными становятся вопросы отмены тех налогов, которые в наибольшей степени обременяют беднейшие слои населения и в 1825 г. отменяется налог на соль, а в 1846 г. — налог на хлеб.

В борьбе интересов различных классов складывались налоговые системы не только Англии, но и других европейских государств. Если в начальный период промышленного капитализма XIX в. эти системы состояли из прямых и множества косвенных налогов, то к концу XIX в. на передний план выступают прямые налоги: подоходный и наследственный. Косвенные налоги отступают на второй план, хотя и сохраняется незначительное число наиболее доходных налогов на потребление. В этот период отмечается прогресс финансовой науки. Во второй половине XIX в. многие страны реализуют отдельные научные разработки в практике налогообложения.

После Первой мировой войны во многих странах осуществляются налоговые реформы. Именно в это время закладывается архитектура современной налоговой системы, в которой прямые налоги и, прежде всего индивидуальный подоходный налог занимают ведущее место. Дальнейшие

реформы налоговых систем определяются несколькими важнейшими событиями XX в.

Мировой кризис 1929 — 1933 гг. подвел практику налогообложения к использованию налоговых изъятий и государственных расходов как эффективных инструментов макроэкономического развития и стабилизации. Практика подтвердила целесообразность активного использования макроэкономических регуляторов, в частности получен позитивный эффект от применения прогрессивных ставок налогообложения.

В конце 40-х гг. тяжелейшее состояние послевоенной экономики ведущих западно-европейских стран спровоцировало проведение денежных реформ, что в свою очередь привело к пересмотру проводимой ими налоговой политики. Через налогообложение стало осуществляться перераспределение национального дохода посредством финансирования приоритетных отраслей промышленности, стимулирование инвестиций и внешнеэкономической деятельности.

В 50 — 70-е гг. правительства развитых стран начинают активно использовать систему значительных налоговых льгот. В практику повсеместно внедряется принципиально новая конструкция косвенного налога на добавленную стоимость, разработанная французским экономистом М. Лоре в 1954 г. и введенная во Франции в 1958 г.

В соответствии с директивой Совета ЕЭС, принятой 17 мая 1997 г. в странах — членах Сообщества, осуществляется процесс унификации национальных систем исчисления и взимания НДС. Наличие НДС в налоговой системе страны служит обязательным условием для вступления ее в Европейский союз. НДС вытеснил все иные налоги с оборота.

80-е гг. были отмечены проведением широкомасштабных налоговых реформ почти во всех ведущих странах мира. Налоговые преобразования были вызваны либерализацией политики государственного регулирования экономики, стремлением к унификации налоговых систем, к сокращению бюджетных дефицитов, необходимостью снижения налогового бремени.

Реформирование фискальных систем было сориентировано на уменьшение количества и упрощение

структуры налогов, на сокращение налоговых льгот и юридических лазеек для уклонения от уплаты налогов, на повышение эффективности функционирования налоговых систем в целом.

Вопросы для самоконтроля

1. Когда возникла практика налогообложения?
2. Какова взаимосвязь государства и налогов?
3. К какому периоду большинство исследователей относят зарождение финансовой науки?
4. Какие периоды в развитии практики налогообложения выделяет И.И. Янжул?
5. Какая характерная черта была присуща финансовому хозяйству Древней Греции?
6. Из каких источников формировались доходы казны в Древней Греции?
7. Чем характеризовалась система налогов Древнего Рима?
8. Какое значение имела система налогов Римской империи для развития налогообложения в европейских государствах?
9. Как осуществлялся сбор налогов в Древнем Риме?
10. Какова сущность налоговой реформы, проводимой Гай Юлием Цезарем и Августом Октавианом?
11. Что собой представляла практика налогообложения в Европе в XVI-XVII вв.?
12. Что было характерным для европейской практики налогообложения конца XVII — XIX вв.?
13. Какое событие в начале XX столетия определило дальнейшее направление развития налогообложения в мире?
14. Какова роль налога на добавленную стоимость в практике налогообложения европейских государств?

ТЕСТЫ

1. **Когда в мире появились первые налоги?**
 - а) в IX в.;
 - б) в XVIII — XII вв. до н.э.
 - в) в III в. н.э.;
 - г) в III в. до н.э.
2. **Сколько периодов выделял И.И. Янжул в истории развития налогообложения за рубежом?**

- а) три;
- б) два;
- в) четыре;
- г) пять.

3. Что не было характерным для первых налогов Древнего мира?

- а) бессистемность;
- б) чрезвычайность;
- в) натуральный характер;
- г) денежный характер.

4. В каком виде существовали первые налоги за рубежом?

- а) систематически уплачиваемых денежных платежей;
- б) бессистемных платежей, преимущественно в натуральной форме;
- в) бессистемных денежных платежей;
- г) систематически уплачиваемых платежей в денежной и натуральной форме.

5. Первой организационно оформленной являлась налоговая система:

- а) Древней Греции;
- б) Византии;
- в) Спарты;
- г) Древнего Рима.

6. Какого налога не было в налоговой системе Римской империи?

- а) поземельного;
- б) транспортного;
- в) подоходного;
- г) на наследство.

7. Какой римский правитель начал кардинальную налоговую реформу?

- а) Траян;
- б) Гай Юлий Цезарь;
- в) Ромул Августул;
- г) Август Октавиан.

8. В каком столетии происходит кардинальное совершенствование налоговых систем?

- а) в XVIII в.
- б) в XIX в.
- в) в XVII в.
- г) в XX в.

9. Кем была разработана модель налога на добавленную стоимость (НДС)?

- а) М. Лоре;
- б) А. Смитом;
- в) В. Мирабо;
- г) Э. Хансенom.

10. В какой стране впервые был введен налог на добавленную стоимость (НДС)?

- а) в Англии;
- б) во Франции;
- в) в Германии;
- г) в США.

11. Наличие какого налога в налоговой системе государства является обязательным условием для вступления в Европейский союз (ЕЭС)?

- а) подоходного;
- б) на прибыль;
- в) на добавленную стоимость (НДС);
- г) на корпорации.

Глава 2

ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ

2.1. Возникновение и развитие налогообложения в Древней Руси

Налогообложение в России имеет не столь длительную историю, как зарубежное. Финансовая система Руси стала зарождаться в конце IX в. в период объединения разрозненных древнерусских племен и земель вокруг Киева князем Олегом. Князь Олег, утвердившись в Киеве и в округе, стал самостоятельным князем, что позволило ему выйти из-под зависимости новгородского веча. С новгородцами он заключил новый договор, по которому они уступили ему пригороды, ранее переданные Рюрику, а с других новгородских владений стали платить определенную дань. Кроме того, Новгород обязался каждый год присылать в Киев по 300 гривен для свободной торговли по Днепру. В свою очередь князь стал держать в Новгороде своего наместника с отрядом дружины, чтобы осуществлять правосудие и управу между новгородцами¹.

Дань стала первым и основным регулярным фискальным сбором в Древнерусском государстве. Первоначально она выступала в качестве контрибуции, которую подвластные славянские племена платили своим победителям: на севере — варягам, на юге — хазарам. Первые русские князья также облагали данью покоренные племена.

Дифференцированным был подход к установлению размера дани, как это наблюдалось и в Древнем Риме. Размер определялся в зависимости от ожесточенности оказываемого сопротивления и лояльности поверженных территорий. Невысокий уровень обложения служил своеобразным стимулом для добровольного присоединения к Киевской Руси других народов.

Расширяя свои владения киевские князья устанавливали на подвластных территориях государственный порядок и

¹ Беляев И.Д. Судьба земщины и выборного начала на Руси. — М.: Москва, 2008. — С.19-20.

прежде всего администрацию налогов¹. Главной целью княжеской администрации был сбор налогов. Олег, как только утвердился в Киеве, занялся установлением дани с подвластных племен. После Олега сбором дани занимался его сын Игорь. Ольга, жена Игоря, после его смерти, став княжить на Руси, объезжала подвластные земли и вводила «уставы и оброки, дани и погосты», т.е. учреждала сельские судебные-административные округа и устанавливала податные оклады. Это были меры, направленные на упорядочение взимания дани.

Сбор дани первыми киевскими князьями не сразу приобрел регулярный и упорядоченный характер. Арабские источники IX в. свидетельствуют, что киевские князья с дружиной время от времени вторгались на территорию соседних славянских племен с целью насильственного взимания всякого рода поборов². Но дань в этот период выплачивалась еще и как плата. Например, Новгород ежегодно отправлял Киеву по 300 гривен за предоставление свободной торговли по Днепру. Позднее дань также выступала и в качестве откупа от набегов и здесь уже киевские князья выплачивали дань половцам для того, чтобы обезопасить себя от неожиданных наездов, а Византия в X в. откупалась такой данью от руссов. Упомянутая дань Новгорода Киеву выплачивалась вплоть до середины XI столетия³.

Дань обыкновенно платили натурой, преимущественно мехами. Но летописные источники говорят и о том, что племена радимичей и вятичей в IX и X вв. платили дань вначале хазарам, а затем киевским князьям «по шлягу от рала», с плуга или сохи. «Под шлягами, пишет В.О. Ключевский, надобно разуметь, вероятно, всякие иноземные металлические деньги, обращавшиеся тогда на Руси, преимущественно серебряные арабские диргемы, которые путем торговли в изобилии приливали тогда на Русь»⁴.

¹ Ключевский В.О. Сочинения. Т.1. Курс русской истории. — М., 1987. — С. 164.

² Новосельцев А.П. Арабские источники об общественном строе восточных славян IX в. — первой половины X в. (полюдь) // Социально-экономическое развитие России. — М., 1986. — С. 25.

³ Рыбаков Б.А. Мир истории. Начальные века русской истории. — М., 1984. — С. 51.

⁴ Ключевский В.О. Указ. соч. — М., 1987. — С. 165

Дань взималась двумя способами: повозом, когда население самостоятельно привозило ее в Киев и полюдьем, в этом случае князь с дружиной объезжал свои территории.

Расширение владений Киевской Руси вело к увеличению объема и состава государственных функций и соответственно к увеличению государственных расходов. Увеличивалось число налогов, совершенствовалась практика налогообложения. По мере развития Древнерусского государства его налоговая система становится все более разнообразной.

С принятием в 988 г. Киевской Русью христианства князь Владимир развернул масштабное строительство церквей, что повлекло за собой значительный рост потребности в финансовых средствах. Государство взяло на себя заботу о финансовой поддержке церкви. Эта поддержка выразилась в выделении князем из своей казны доли доходов в размере 1/10, в том числе и из налогов. Так на Руси впервые была введена церковная десятина. Церковь стала получать десятую часть от всех даней, судебных пошлин и других сборов с населения. В дальнейшем в средние века церковь на свое содержание начнет получать обширные земельные пожалования от государей.

С годами государственные расходы на содержание растущего аппарата управления, поддержания внутреннего порядка, строительства общественной инфраструктуры (городов, дорог, мостов и др.) постоянно увеличиваются. Появляются первые косвенные налоги в форме различных торговых и судебных пошлин. В отличие от дани и различных чрезвычайных налогов, возлагавшихся на все податное население, эти сборы платили только те лица, которые участвовали в тех или иных действиях, т.е. вступали в торговые сделки, обращались в суд и т.п. Наибольшее значение приобрели торговые пошлыны, в древности объединяемые термином мыт. Мыт взимался за провоз товаров через заставы, за речную переправу на лодках и паромов, за перевоз товара через мосты, за проезд торговых людей по большим охраняемым дорогам, за право устраивать склады и рынки, за услуги по взвешиванию и измерению товаров.

Развитие торговли сыграло основную роль для перевода налогов в денежную форму, способствовало притоку металлических монет и слитков.

К такому же роду, как и торговые, можно отнести и судебные пошлины. Появление судебных пошлин связывают с периодом правления Ярослава Мудрого (978— 1054). Они играли существенную роль в поддержании внутреннего порядка на Руси. Суд появляется одновременно с государством как необходимый атрибут, позволяющий не только осуществлять правосудие, но и пополнять казну. Известны такие пошлины, как вира, продажа и обычные судебные пошлины.

Древнейшим сбором такого рода является вира, которая представляла собой штраф в пользу князя за убийство и другие тяжкие уголовные преступления. Позднее становится известно и о так называемых продажах, т.е. штрафах в княжескую казну с прочих преступлений. Но существует мнение некоторых историков, согласно которому вира взималась в пользу пострадавшего или его родственников. Согласно же «Русской правде» предусматривалось возмещение ущерба пострадавшему и уплата в княжескую казну. Причем князю платилось значительно больше. Например, за нанесение не смертельного удара мечом налагался штраф («продажа») в казну 3 гривны¹, а пострадавшему для уплаты лекарю 1 гривна, за выбитый зуб — 12 гривен штрафа и 1 гривна потерпевшему². Хотя судебные штрафы и не являлись в полном смысле слова налогами, они давали значительный доход княжеской казне.

Наряду с вирами и продажами существовали и обычные судебные пошлины, которыми оплачивали услуги государства за отправление правосудия.

2.2. Налоги периода ордынской зависимости

В XII в. Древнерусское государство как единое целое прекращает свое существование. Киевская Русь распадается на 12 самостоятельных княжеств, в каждом из которых устанавливается своя практика налогообложения. Происходит неизбежная в этой ситуации децентрализация налоговой

¹ Гривной назывался слиток серебра весом около 160 граммов, служивший самым крупным меновым знаком на Руси вплоть до XIV в. За две гривны можно было купить корову, а за три — хорошего коня.

² Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шацко М.К. История налогов в России. IX — начало XX в. — М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2006. — С. 15.

системы. Но в основном практически во всех землях взимаются те же налоги, что и прежде в едином Древнерусском государстве. Правители отдельных княжеств использовали опыт, традиции и принципы сбора налогов, существовавшие при киевском князе. В основном было сохранено значение норм, содержащихся в «Русской правде». В то же время отдельные нормы налогообложения могли уточняться и конкретизироваться в появившихся в отдельных княжествах уставных грамотах.

Естественный ход развития отечественной практики налогообложения был прерван нашествием Батые на Русь в середине XIII в. (1224 и 1237 гг.). Естественно, что установившаяся затем на два с половиной столетия зависимость княжеств Северо-Восточной Руси от Золотой Орды повлияло на развитие налоговой системы, поскольку эта зависимость выражалась, прежде всего, в выплате дани ордынским ханам.

Княжества были обложены тяжелой поголовной данью, для чего в 1257-1259 гг. была проведена первая перепись населения. С каждой души мужского пола был установлен выход — царева дань, налог, непосредственно идущий монгольскому хану.

Для сбора дани, особенно в начальный период своего господства на Руси, ханы активно использовали откупную систему, которая ранее в княжествах не применялась. В качестве откупщиков обычно привлекались богатые купцы из восточных стран, подвластных монголам, они выступали в роли торговых и финансовых агентов хана. Среди них были армяне, евреи, хазары, бухарцы, хивины, арабы. Для получения своей прибыли откупщики значительно увеличивали сумму выхода, усиливая и без того непомерное налоговое бремя на русские княжества. Народные волнения в конце XIII в. привели к тому, что откупная система сбора была ликвидирована, а функции сбора выхода перешли к русским князьям. В 1328 г. Иван Калита получил от Хана Узбека ярлык на великое владимирское княжение, и вместе с ним ему было поручено собирать дань со всех русских княжеств и доставлять ее в Орду. Этот порядок оставался неизменным вплоть до падения ордынского ига в конце XV в.

Что же касается величины уплачиваемой ордынской дани, то сведений такого характера крайне мало. Очевидно, что она была тяжелой для русских земель. Неслучайно в странах Востока, торговавших с Ордой, существовало представление, что на Руси находятся богатые серебряные рудники, которых, конечно же, в то время не было. Деньги, ордынскую дань собирали из обращающихся в стране средств. Это отрицательно сказывалось на развитие товарно-денежных отношений на Руси, ее экономики в целом, вело к сохранению натурального хозяйства.

2.3. Подати и пошлины в Московском государстве XV— XVII вв.

С вступлением на великокняжеский престол Ивана III в 1462 г. в Московском княжестве начинаются преобразования в сфере налогообложения. Было отменено освобождение от дани для некоторых вотчин. В 80-е годы практически полностью прекращается выдача грамот на освобождение от дани и пошлин. Осуществляются первые крупные шаги в направлении централизации государственных финансов. Эти шаги были предопределены, во-первых, освобождением Руси от ордынской зависимости в 1480 г. Во-вторых, присоединением Новгорода (1478 г.) и Твери (1485 г.).

Начинается процесс создания практически заново финансовой системы молодого Московского государства. Налоги, собиравшиеся в казну московских князей, представляли собой совокупность всевозможных податей и пошлин, возникших в разных землях еще в удельную эпоху. Требовалась их унификация и централизация.

Основным прямым налогом становится подушный налог, который вначале взимается только с крестьян, а позже и с посадских людей. Вводится оброк, на который отдавались леса, реки, пашни, сенокосы, мельницы. Косвенные налоги составляют таможенные пошлины, кабацкие сборы и винные откупы. В качестве неналоговых доходов возникают государственные регалии.

В большинстве своем новые налоги вводились в связи с постоянно возрастающими военными расходами, в основном они носили целевой характер. В 1513 г. принимается решение

возводить укрепления впереди городских стен, для привлечения населения для этих целей вводится новая повинность — «примет». Затем она превращается в денежный платеж, появляется новый налог. В 30-х гг. XVI в. создается новый вид войска, вооруженного огнестрельным оружием, вводится сбор «пищальных денег», которые шли на содержание отрядов пищальников. В 1550г. этот налог распространяется на большинство уездов страны. Это было связано с созданием вместо отрядов пищальников более многочисленного войска — стрелецкого. В 1551 г. вводится еще один налог, просуществовавший вплоть до царствования Петра I, — «полоняничные деньги», они использовались для выкупа пленных.

Угрозы со стороны Крымского ханства, постоянные набеги, побуждают власть к строительству большой засечной черты — линии укреплений к югу от Оки, представляющую собой систему крепостей, рвов, надолбов, лесных завалов («засеков»), которая должна была протянуться на сотни верст. Работы начинаются в середине XVI в. К ее сооружению привлекались жители расположенных здесь уездов. Новая повинность получила название «засечной». Для остальных уездов вводился новый сбор «на городовое и засечное дело». В это же время была установлена и «ямчужная» повинность — обязанность изготавливать селитру («ямчугу») для производства пороха. Вскоре и она переводится на денежный платеж.

Все эти налоги вводились в связи с определенными военными расходами и касались всего податного населения. Поэтому их можно, как и ямские деньги, рассматривать как специальные прямые налоги. Их введение резко повысило налоговое бремя населения. К середине XVI в. величина основной подати — дани достигла в землях черносошных крестьян 20 руб. с сохи.

В середине XVI в. «соха» стала общепринятой единицей обложения практически во всем государстве, она представляла собой земельный участок, к которому приписывалось тяглое население или несколько хозяйств, распределявших между собой налоговое бремя и несших коллективную ответственность за полноту и своевременность уплаты налога.

Наряду с княжескими податями взимались и местные платежи. Основу их составлял корм и судебные пошлины за

осуществление наместником судопроизводства. Уплата местных платежей осуществлялась наместникам, которые являлись потомственными боярами и права которых устанавливались уставными грамотами, жалованными великим князем (позже государем).

В период последующего царствования Василия III Иоанновича, правления Великой княгини Елены Васильевны и князей Шуйских особых преобразований в сфере налогообложения не отмечалось.

Царь Иоанн IV Грозный предпринял шаги, по реорганизации системы государственного управления, включая и финансы. Он ликвидировал наместничество, существовавшее за счет местных сборов, что привело к значительному увеличению административных расходов на содержание нового аппарата управления, чиновники стали получать денежное жалование из государственной казны.

Царь Федор Иоаннович практически не занимался делами государственными в силу своего физического состояния. На Федоре Иоанновиче закончилось многовековое царствование династии Рюриковичей, основными заслугами которой стали: государственное и финансовое объединение земель русских вокруг Московии; установление прямого и косвенного обложения и формирование основ управления государственными финансами.

Вместе с тем сформированная практика налогообложения и соответствующая ей финансовая система оставались чрезвычайно сложными и запутанными.

Главной заботой Михаила Федоровича, первого царя из династии Романовых, стало пополнение доходов опустевшей казны. В этой ситуации основные мероприятия были направлены на увеличение числа и размера податей без изменения практики их сбора и управления государственными финансами.

В правление его сына царя Алексея Михайловича было задумано изменить единицу налогообложения и перейти от посошного к подворному обложению. Но практически реализовать переход удалось только через 30 лет в 1679 г., с этого времени двор станет общей податной единицей. Стремясь активизировать внутреннюю и внешнюю торговлю, Алексей Михайлович в 1654 г. отменил все действовавшие ранее мелкие

таможенные и торговые пошлины и установил единую так называемую рублевую пошлину, взимаемую таможенными в размере 10 денег с одного рубля с тех товаров, которые предназначались для продажи.

2.4. Налоги императорской России XVIII в.

Преобразования Петра I в финансовой и фискальной сферах явились важнейшей стороной его царствования. Многие историки именно финансовыми потребностями казны объясняли целый ряд кардинальных мероприятий Петра по реорганизации центрального и местного управления, по развитию промышленности и торговли¹. Однако, что касается сферы финансового управления, то, по словам В.О. Ключевского, «не было, кажется, другой сферы деятельности, в которой Петр встретил бы больше затруднений, частью им и созданных или поддержанных, и где бы он обнаружил меньше находчивости для их устранения».

Переустройство армии и создание флота, осуществляемые Петром I на протяжении всего периода его правления, требовали значительных затрат казны и ложились тяжелым бременем на все государственное хозяйство, о чем красноречиво свидетельствуют росписи государственных доходов и расходов времен Петра (табл. 1).

Таблица 1²

Годы	Доходы, руб.	Расходы на армию и флот, руб.	Доля расходов на армию и флот, %
1680	1 500 000	750 000	50
1701	2 500 000	1 964 000	75
1710	3 834 000	3 010 000	80

М.М. Богословский отмечает, что «остальные расходы сравнительно с военными занимали более чем скромное место в

¹ Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шацко М.К. История налогов в России. IX — начало XX в. — М., 2006. — С. 73.

² См. Богословский М.М. Российский XVIII век : Кн. 1. — М. : НПК «Интелвак», 2008. — С. 320.

бюджете». Но одновременно он обращает внимание на то, что «благодаря расчетливости и бережливости Петра сильно сократились расходы по содержанию царского двора». Если в бюджете 1680 г. эти расходы, занимали второе место после военных, составляя 224 366 руб., то к 1701 г. Петр снижает их ровно вдвое — 101 406 руб. Кроме того, в расходной части бюджета впервые появилась строка расходов на народное образование. В 1701 г. эти расходы составляли 1/700 всех расходов, а в 1724 г. увеличились до 1/300¹.

В поисках источников государственных доходов Петр пошел по самому простому пути, вводя новые налоги. Для этого он даже учредил должность прибыльщика, которому вменялось «сидеть и чинить государю прибыли», т.е. заниматься разработкой новых доходных источников казны.

Широкое развитие получает прямое обложение. Для каждой статьи расходов при Петре устанавливается новый целевой налог: драгунские деньги — для содержания кавалерии, корабельные — для содержания флота, рекрутные — на содержание рабочих для постройки Петербурга. Выдумкам прибыльщиков нет пределов. С 1704 г. устанавливаются новые сборы, имеющие подчас экзотический характер: на бороды и усы; шапочный; хомутный; с арбузов; с орехов и др. Но поступлений от новых прямых налогов было недостаточно. Они собирались довольно медленно, а значительная часть оказывалась в недоимке.

В 1705 г. была введена соляная регалия, т.е. монополия казны на торговлю солью. Казна принимала этот продукт у солепромышленников по определенной цене и продавала в два раза дороже. Цена соли менялась в зависимости от спроса и курса рубля. Так, по указу, изданному в ноябре 1706 г., пуд соли приобретался у промышленников по 12 коп., а продавался населению по 24 коп. Если подрядчики повышали цену, то и казна увеличивала ее при продаже так, чтобы всегда иметь 100% прибыли. Следовательно, покупая соль по явно завышенной государством цене, ее потребители уплачивали государству своего рода «скрытый налог». Таким образом, правительству удалось извлекать существенную прибыль из обращения такого товара, как соль, без особых социальных

¹ Богословский М.М. Российский XVIII век: Кн. 1. — М.: НПК «Интелвак», 2008. — С. 320-321.

потрясений, столь памятных по московскому Соляному бунту 1648 г. Доход от соляной регалии составлял до 300 тыс. руб. в год.

Начинает формироваться понимание необходимости реформирования фискально-податной системы страны. Возникают идеи о переходе от подворного обложения к подушному. Сенатом подушный способ обложения был признан более перспективным.

В 1722–1724 гг. была проведена первая перепись населения. Размер подушной подати определили расходов на содержания армии и флота. По проведенным расчетам вышло на содержание регулярной армии — 4 млн. руб., которые возложили на крепостных крестьян с уплатой каждой мужской душой 74 коп. в год. Содержание флота возложили на государственных крестьян, для них была установлена подать в размере 1 руб. 14 коп. и посадское население с уплатой налога в размере 1 руб. 20 коп. Подать для государственных крестьян была выше на величину государственного оброка в 40 коп., который платили крепостные крестьяне помещикам.

Реорганизация податного обложения уже в первые годы оправдала фискальные ожидания. Подушный способ исчисления увеличил поступление прямых налогов более чем в 2,5 раза, став главным источником доходов казны (более 55%). Подушный способ обеспечил к концу царствования Петра I бездефицитный бюджет, несмотря на стремительное его увеличение.

Вступившая на престол после смерти Петра Екатерина Алексеевна в финансовых вопросах следовала по пути, начертанному ее мужем. В 1725 г. подушную подать с крепостных крестьян Екатерина снизила до 70 коп. — эта подать и вошла в историю под названием «семигривенный сбор». Была установлена система рассрочек по уплате штрафов, отменена государственная монополия на производство табака и введены акцизы на табак (по 1 копейке с фунта).

В 1727 г. на престол был возведен Петр II. При нем в 1727 г. издается указ о более правильном сборе подушной подати и о переносе рассмотрения всех важных (в том числе финансовых) дел в Верховный Тайный Совет.

Анна Иоанновна провела с подачи ее фаворита Э.И. Бирона некоторые налоговые преобразования. В сфере

налогообложения основные усилия она направила на повышение собираемости налогов, которая в связи с массовыми народными бедствиями все ухудшалась. Подати и обязанности, падавшие на наиболее бедное население, стали еще тяжелее для крестьян под влиянием той строгости, с которой стало проводиться взыскание недоимок.

В 1741 г. на престол вступила Елизавета Петровна, а в 1761 г. — Петр III. Период их правления не отмечен сколько-нибудь значимыми налоговыми новациями, хотя отдельные позитивные решения все-таки принимались. По воцелении Елизаветы на престол в 1741 г. было объявлено о прощении всех накопившихся недоимок. С 1742 по 1747 г. проведена вторая перепись всего податного населения страны, в 1753 г. по предложению графа П.И. Шувалова было отменено значительно количество внутренних пошлин, что способствовало формированию единого экономического пространства России.

Были и непопулярные меры. В частности по инициативе Шувалова в 1749 г. были впервые установлены фиксированные, но достаточно высокие цены на основные предметы казенной монополии: соль и вино, что привело к снижению потребления этих продуктов и вызвало значительное недовольство населения. В 1757 г. был введен новый таможенный тариф, предусматривающий увеличение всех тарифов в среднем на 13%.

В целом правление Елизаветы Петровны и Петра III отмечено существенным увеличением доли косвенных налогов при неизменной фискальной сущности прямых налогов. Подушная подать не увеличивалась вплоть до самой смерти Елизаветы Петровны. В 1761 г. эта подать была повышена с государственных крестьян до 1 руб. 70 коп. (в ней была увеличена составляющая государственного оброка с 40 коп. до 1 руб., величина самой семигривенной подати осталась неизменной).

В правление Екатерины II был внесен существенный вклад в реформирование налогообложения и управление государственными финансами. Было положено начало введения промышленного обложения. В 1775 г. купечество прекратило платить незначительные промышленные сборы и подушную подать, им устанавливался новый 1 % гильдейский сбор со своих объявленных капиталов. Таким образом, был осуществлен

переход от твердого обложения купечества, не зависящего от их имущественного состояния, к пропорциональному. Все купечество делилось на три гильдии. Каждый купец декларировал свой капитал добровольно — «по совести» без дополнительного контроля. Для получения статуса купца третьей гильдии необходимо было продекларировать капитал в размере не менее 500 руб., лица с доходом менее этой суммы признавались мещанами и уплачивали твердую подушную подать. Мещане будут освобождены от уплаты подушной подати только в 1863 г. Для получения статуса купца второй гильдии необходимо было продекларировать капитал в размере не менее 1 тыс. руб., а первой (самой почетной) — не менее 10 тыс. руб. Статус предоставлял право на определенный вид торговли. Купцы третьей гильдии могли осуществлять торговлю в пределах своего города (уезда), купцы второй гильдии вели торговлю по всей стране и купцам первой гильдии предоставлялось право внешней торговли.

Екатериной был увеличен и размер подушной подати. Особенно существенное увеличение было произведено для государственных крестьян. В период с 1768 по 1794 гг. подать для них увеличилась с 2 руб. 70 коп. до 4 руб. с души. В 1794 г. подать для крепостных (помещичьих) крестьян увеличилась на 30 коп. и составила 1 руб. Эти изменения привели к значительному увеличению сбора подушных податей. Так, если в 1763 г. подушных податей собиралось 5 667 тыс. руб. или 34,3% всех доходов казны, то в 1796 г. — уже 24 721 тыс. руб. или 36% доходов¹. Абсолютное увеличение сбора подушной подати объясняется не только повышением ставок, но и постоянным ростом числа ее плательщиков за счет завоевания все новых территорий, в первую очередь присоединения к России в 1783 г. Крыма и в 1785 г. Грузии.

При Екатерине существенно изменилась структура доходов казны. Возросла роль косвенных налогов, половину поступлений которых стали приносить питейные сборы. Если в 1724 г. при Петре I прямые налоги обеспечивали 62%, а косвенные всего 37% казенных доходов, то к 1796 г. структура доходов меняется существенно: прямые налоги образуют уже только 54%, в то время как косвенные — 46%.

¹ Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Указ. соч. — С. 60.

Проводимая Екатериной либеральная таможенная политика способствовала значительному оживлению свободной торговли.

Воцарение в 1796 г. сына Екатерины II Павла I (1754-1801) ознаменовалось попыткой кардинальной ломки всех порядков екатерининского правления, хотя курс на увеличение подушной подати им был продолжен. В 1798 г. Павел увеличил ее на 26 коп., в результате для государственных крестьян подать составила 4 руб. 26 коп. с души, а для помещичьих — 1 руб. 26 коп. В остальном бессистемные инициативы Павла, реализуемые скорее под влиянием чувств, нежели разума, обуславливались желанием установить казарменную дисциплину не только в армии, но и в сфере государственного управления.

2.5. Налогообложение в XIX столетии

Став императором в 1801 г., внук Екатерины Александр I начал свою преобразовательную деятельность с отмены распоряжений Павла, видоизменявших управленческий порядок, предначертанный Екатериной Великой. Однако восстановлением прежней архитектуры финансовой системы преобразования Александра не ограничились. В дополнение к Екатерининской реформе местного самоуправления он провел реформу учреждений центральной власти.

Идея всех последующих финансовых преобразований принадлежала видному российскому экономисту, статс-секретарю императора М.М. Сперанскому (1772–1839). По поручению Александра I М.М. Сперанский разрабатывает так называемый «план финансов», предусматривающий ряд неотложных действий по упорядочению государственных доходов и расходов. Временно повышаются практически в два раза подушный оклад и оброчная подать, купечеству устанавливается прогрессия на гильдейский сбор (от 2,5% объявленного капитала для купцов третьей гильдии до 4% для купцов первой гильдии), увеличиваются таможенные пошлины. Временно повышенные налоги, как это обычно бывает, становятся постоянными, бюджетный дефицит не уменьшается, а продолжает увеличиваться.

В такой обстановке общественное мнение обращается против Сперанского, которого обвиняют в желании посредством увеличения налогов вызвать ненависть народа к государю. Данные обвинения привели к тому, что Сперанского с 1812 г. удалили от императора и вопросов управления финансами, а его место занял Д.А. Гурьев. На этом принципиальные финансовые преобразования Александра оканчиваются.

В период правления Николая Павловича принципиальных нововведений в практику налогообложения не было.

В 1855 г. на престол вступает Александр II, внесший существенный вклад не только в совершенствование практики налогообложения и управления финансами, но и в формирование принципиально иного облика России. Свою коронацию Александр отметил выпуском Манифеста, согласно которому прощались все податные недоимки, начеты и т.д.

При Александре II был усилен контроль за поступлением и расходованием бюджетных средств. В 1862 г. была введена единая система бюджетного учета и отчетности. Все министерства стали представлять подробные постатейные сметы расходов в казначейство, в котором аккумулируются все финансовые ресурсы государства. Существенно изменилась и практика налогообложения. В 1863 г. для мещан взамен подушной подати был установлен новый налог с городской недвижимости, исчисляемый до 1883 г. в размере 0,2% от ценности имущества.

Изменилось также промысловое обложение. Гильдейское деление сохранилось, но представлялось полная свобода промысловой деятельности при условии покупки соответствующих свидетельств. Число купеческих гильдий сократилось с трех до двух. Третья категория свидетельств стала выдаваться мещанам, не попадающим ни в одну из купеческих гильдий. Плата за эти свидетельства была существенно меньше купеческих и дифференцировалась по губерниям в зависимости от вида торговли (мелочного, разносного, развозного и др.). Кроме покупки свидетельств второй формой прямого обложения купечества и мещан явились пошлины за право торговли, реализуемые в форме выкупаемых торговых билетов на каждое отдельное торговое

или промышленное заведение. Стоимость их аналогичным образом дифференцировалась от 10 до 55 руб. за место.

В подушной подати изменились ставки. Твердые ставки были заменены шкалой окладов, учитывающей территориальный аспект и имущественное положение крестьян.

Местное прямое обложение было представлено земским сбором в виде поземельного налога. В 1875 г. данный налог, был переименован в государственный поземельный налог, средства от которого стали направляться в государственную казну.

С 1863 г. также началась реформа косвенного обложения. Главная статья государственных доходов — винные откупы — заменяются питейным акцизом в размере 4 коп. с каждого градуса крепости напитка.

В результате осуществленных мер правительству к 1870 г. удалось кардинально сократить бюджетный дефицит. Преобразовательная деятельность Александра II трагически оборвалась в 1881 г. взрывом революционной бомбы.

2.6. Податные преобразования в конце XIX — начале XX вв.

Преобразовательная деятельность отца была продолжена Александром III.

В 1880 г. по инициативе министра финансов Н.Х. Бунге отменяется соляной акциз. В 1882–1885 гг. окончательно отменяется подушная подать, просуществовавшая в России с 1724 г. Для компенсации доходов были увеличены как косвенные налоги (таможенные пошлины, акцизы с сахара, вина, пива, табака), так и прямые налоги (ставки налога на городскую недвижимость, государственного поземельного налога и гербового сбора).

В 1882 г. вводится налог с наследства, процентная ставка которого устанавливается в обратной зависимости от степени родства. До этого существовал лишь 6%-й сбор с наследства, переходящего по завещанию к лицам, не имеющим права на законное наследование. Ставки нового налога в целом существенно ниже, но объект обложения шире — он охватывает все виды наследования. Предусматривался также обширный перечень освобождений от налога.

В 1885 г. были введены первые налоговые платежи, облагающие получение дохода. Устанавливается дополнительный сбор (процентный и раскладочный) с промышленных предприятий. Новый 3-процентный сбор (с 1892 г. — 5-процентный) с чистого дохода (прибыли) уплачивали акционерные компании и паевые товарищества. Раскладочный сбор уплачивали все остальные предприятия. Его величина раскладывалась на трех летний период по губерниям. Губернии в свою очередь ежегодно раскладывали данный сбор по предприятиям сообразно предполагаемой прибыли.

В том же 1885 г. вводится 5%-й налог на денежный капитал, удерживаемый непосредственно у источника выплаты дохода. Этим налогом облагается доход, получаемый от ценных бумаг, от банковских вкладов, от выигрышей по государственным займам. Следует отметить фискальную значимость данного налога: в первый же год его введения в казну поступило 9,5 млн руб.

С 1887 г. Министерство финансов возглавит И.А. Вышнеградский, продолживший начинания Бунге. Его взор был направлен на усиление фискальной значимости в первую очередь косвенных налогов. Поэтому повышаются ставки акцизов. Самые решительные усилия предпринимались для взыскания недоимок, в 1887 г. их было взыскано 7 млн руб. и этот год стал последним, когда отмечался бюджетный дефицит.

Благодаря налоговым преобразованиям и введению новых налогов с существенной базой обложения на протяжении всего XIX в. наблюдался неуклонный рост государственных доходов, особенно усилившийся в 80-х гг. Рост доходов российской казны даже опережает аналогичные показатели ведущих европейских держав.

В 1894 г. на престол вступает Николай II, последний российский император, продолживший курс налоговых и финансовых реформ. Наиболее существенные преобразования наблюдались в период, когда Министерство финансов возглавлял С.Ю. Витте(1892 г.). В первую очередь он существенно увеличил все акцизы. С 1894 г. начался поэтапный переход от системы питейных акцизов, просуществовавшей в России всего около 30 лет, к восстановлению казенной винной монополии. В 1895 г. такой переход осуществлялся в порядке эксперимента, в четырех губерниях, а к началу XX в. — уже в

75 губерниях. С.Ю. Витте негативно относился к старой акцизной практике, отстаивая преимущества монополии.

В 1894 г. был введен новый государственный квартирный налог, которым облагались собственники и арендаторы городских квартир. Ставки налога дифференцировались в зависимости от принадлежности города к определенному классу и наемной цены квартиры. В этой дифференциации закладывалась прогрессия: чем выше цена квартиры, тем больше ставка налога.

Значительной была и реформа торгово-промышленного налогообложения. В 1898 г. было издано новое «Положение о Государственном промысловом налоге», согласно которому вводился основной и дополнительный промысловые налоги. В последнем уже наблюдались элементы подоходно-прогрессивного налогообложения.

Но увеличение фискальной значимости основного прямого налога не изменило структуру налоговой системы России. Она продолжала оставаться преимущественно косвенной — в 1897 г. почти 85% налоговых доходов обеспечивалось поступлениями от косвенных налогов.

К этому времени наибольшие поступления из прямых налогов обеспечивал промысловый налог (46,6 млн руб.), среди косвенных доминировали поступления от питейного акциза (280,1 млн руб.) и таможенных пошлин (95,6 млн руб.).

Министерство финансов с 1904 по 1914 г. возглавлял В.Н. Коковцов, сторонник идеи обеспечения бездефицитного бюджета всеми доступными средствами, что отразилось на усилении фискальной направленности налоговой политики. Без существенных налоговых новаций были увеличены ставки по многим налогам и сборам, в том числе повышены практически в два раза ставки промыслового налога, таможенных пошлин, большинства акцизов и ряда прямых налогов. Данная политика оправдала себя: к 1909 г. бюджет верстался с профицитом, к 1914 г. профицит увеличился до 6,6%.

Следует отметить, что практика налогообложения, сформировавшаяся к 1914 г., по многочисленным свидетельствам была хотя и фискально-ориентированной, но экономически обоснованной. В целом она не подавляла стимулы экономического роста, в первую очередь развития промышленного и аграрного секторов. Достаточно заметить,

что из преимущественно аграрной страны к 1914 г. Россия становится одной из ведущих промышленных держав: по темпам экономического роста (в среднем 15% в год за период 1908-1913 гг.) она выходит на первое место в мире, по производству валового продукта — на четвертое место.

Поступательное развитие экономики, а соответственно и налогообложения было прервано Первой мировой войной — самой кровопролитной и дорогостоящей из всех пережитых Россией к тому времени войн. В период военных действий неоднократно увеличивались ставки практически по всем видам прямых и косвенных налогов. Кроме того, вводились новые налоги на военную сверхприбыль, единовременный налог на доход, на хлопок, на железнодорожные грузы, на телеграфные аппараты и др. Самым значимым из всего перечня новых налогов должен был стать разработанный в 1916 г. подоходный налог, но из-за революционных событий он так и не смог вступить в силу, как планировалось, с 1917 г.

После Февральской революции 1917 г. новое Временное правительство еще более ухудшило состояние государственных финансов, прибегнув к массивной бумажно-денежной эмиссии. В результате общего хаоса налоги перестали собираться, деньги ничего уже не стоили, страна стремительно возвращалась к натуральному хозяйству.

Отречением Николая II от престола завершается эпоха эволюционного развития практики налогообложения, далее следуют революционные налоговые преобразования.

Вопросы для самоконтроля

1. Когда появились первые налоги на Руси?
2. Каковы особенности налогообложения в Древней Руси?
3. Как развивалась практика налогообложения в период правления династии Рюриковичей?
4. Какие налоговые преобразования были осуществлены в период правления Петра I?
5. Какие изменения произошли в налогообложении в период правления Екатерины II.
6. Какую роль для купечества играл гильдейский сбор, введенный взамен подушной подати?

7. Какая роль отводилась «плану финансов», разработанному М.М. Сперанским?

8. Какие нововведения в сфере налогообложения были реализованы в период правления Александра II?

9. Какую основную задачу решала налоговая реформа Н.Х. Бунге?

10. Какие новации в налогообложении были реализованы С.Ю. Витте?

11. Что было характерным для практики налогообложения в 1904-1914 гг.?

12. Какие преобразования в налоговой системе государства были осуществлены с установлением советской власти?

13. Что легло в основу налоговой системы периода НЭПа?

14. Какие преобразования в налоговой системе были проведены до начала Отечественной войны?

15. Какова точка зрения сегодня на налоговую систему СССР?

Тесты

1. Первый регулярный налог Древней Руси:

- а) мыт;
- б) дань;
- в) пошлина;
- г) оброк.

2. Какие сборы не направлялись на укрепление обороноспособности Московского государства в период правления Ивана III?

- а) пищальные;
- б) стрелецкие;
- в) таможенные;
- г) засечные.

3. В чье царствование был осуществлен переход от посощного обложения к подворному?

- а) Михаила Федоровича;
- б) Алексея Михайловича;

- в) Федора Алексеевича;
- г) Ивана Грозного.

4. В чье правление было введено подушное обложение?

- а) Михаила Федоровича;
- б) Алексея Михайловича;
- в) Федора Алексеевича;
- г) Петра Алексеевича.

5. Кем был введен гильдейский сбор для купечества?

- а) Павлом I;
- б) Екатериной II;
- в) Елизаветой Петровной;
- г) Александром I.

6. От уплаты какого платежа освобождалось купечество при введении гильдейского сбора?

- а) подушной подати;
- б) гербового сбора;
- в) поземельного налога;
- г) квартирного налога.

7. Кому предоставлялось право осуществлять внешнюю торговлю?

- а) купцам II гильдии;
- б) мещанам;
- в) купцам III гильдии;
- г) купцам I гильдии.

8. По поручению Александра I «план финансов» был разработан:

- а) Д.А. Гурьевым;
- б) М.М. Сперанским;
- в) М.А. Корфом;
- г) Д.Н. Блаудовым.

9. Кто из декабристов написал работу «Опыт теории налогов»?

- а) С.П. Трубецкой;
- б) Н.И. Тургенев;
- в) К.Ф. Рылеев;
- г) Н.П. Муравьев.

10. В течение какого срока крестьяне должны были полностью внести выкупные платежи за землю?

- а) 150 лет;
- б) 10 лет;
- в) 49 лет;
- г) 50 лет.

11. Какой налог был введен в 1863 г. для мещан взамен подушной подати?

- а) промысловый;
- б) квартирный;
- в) на денежные капиталы;
- г) с городской недвижимости.

12. В чье правление сократилось число купеческих гильдий с трех до двух?

- а) Николая II;
- б) Александра II;
- в) Александра I;
- г) Александра III.

13. Кто из министров финансов осуществлял налоговую реформу в России в начале 1880-х годов?

- а) С.Ю. Витте;
- б) И.А. Вышнеградский;
- в) В.Н. Коковцов;
- г) Н.Х. Бунге.

14. Когда окончательно была отменена подушная подать.

- а) в 1886 г.;
- б) в 1890 г.;
- в) в 1861 г.;
- г) в 1905 г.

15. Почему Россия повысила в 1887 г. таможенные пошлины на ввоз промышленных товаров из Германии?

- а) Россия готовилась к денежной реформе, и ей нужны были средства для ее проведения;
- б) импорт промышленных товаров снижал цены на отечественные товары;
- в) России нужны были средства для погашения внешнего долга;

г) России нужны были средства для финансовой поддержки крупных помещичьих владений.

16. Кто из министров финансов осуществлял переход от системы питейных акцизов к казенной винной монополии в России?

- а) С.Ю. Витте;
- б) И.А. Вышнеградский;
- в) В.Н. Коковцов;
- г) Н.Х. Бунге.

Глава 3

ФИСКАЛЬНЫЕ ОРГАНЫ В ИСТОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РОССИИ

3.1. Фискальные органы на Руси и в Российском государстве

В эпоху объединения Древнерусского государства основным источником доходов казны была дань, которая представляла собой прямой налог, собираемый с населения. Поскольку никаких специальных ведомств, занятых сбором податей не существовало, князь в начале сам организовывал сбор дани, а затем налог собирали княжеские уполномоченные.

Дань собирали двумя способами, повозом или полюдьем. В первом случае население привозило дань в Киев. Во втором князья сами ездили за ней по племенам. Со временем полюдье развивается. Оно становится регулярным, упорядоченным и представляет собой ежегодный круговой объезд князем вместе с дружиной подвластных земель с целью сбора дани. На полюдье в славянские земли древлян, дреговичей, кривичей, северян и прочих, плативших дань Руси, русские князья с дружиной отправлялись из Киева в ноябре месяце. В течение всей зимы они там кормились, а в апреле месяце, когда проходил лед на Днепре, спускались опять к Киеву¹.

Подробно об этом рассказал в своем сочинении «О руссах, приезжающих из России на моносилах в Константинополь» византийский император Константин Багрянородный (около 948 года). Он пишет, когда наступает ноябрь месяц князья вместе с дружиной выходят из Киева и направляются в полюдье, т.е. круговой объезд славянских земель, сначала на северо-запад, в землю древлян, затем сборщики дани двигаются на север, в землю дреговичей, оттуда — на восток, к кривичам. В районе Смоленска «полюдье» поворачивало на юг и по Десне через землю северян возвращалось в Киев ранней весной².

¹ Ключевский В.О. Сочинения. Т.1. Курс русской истории. — М., 1987. — С. 165-166.

² Рыбаков Б.А. Мир истории. Начальные века русской истории. — М., 1984. — С. 71-72.

Князья и их дружина во время полюдья не объезжали всю подвластную территорию вдоль и поперек, а посещали только определенные пункты, именуемые «становищами». Здесь князь и его свита, которая вместе со слугами, поварами, конюхами, ремесленниками различных специальностей насчитывала до 400-500 человек, останавливались на несколько дней или недель. Для размещения такой массы людей, прибывших из стольного града, в становище имелись теплые избы, а также амбары с запасами продовольствия, сеновалы, бани и т.д.¹.

Очевидно, что полюдье не проникало в глубинные области племен, а шло по самой границе территории каждого племенного союза. Маршрут полюдья отстоял на 200-250 километров от внешних границ племенных союзов древлян, дреговичей, кривичей и северян. Следовательно «повозом», организованным местной племенной знатью, дань из отдаленных районов заранее свозилась к пунктам, через которые проходило полюдье киевского князя².

Какова была величина дани, взимаемой при полюдье? Конкретных сведений на этот счет нет. Но видимо размер дани для каждого союза племен был заранее определен, об этом свидетельствует история с князем Игорем, закончившаяся трагически. Стремление Игоря собрать дополнительную дань привело к консолидации всех слоев древлянского общества, вызвав его негодование и одобрение жестоких мер расправы с князем и частью его дружины.

Ольга, жена Игоря, сделала выводы из произошедшего и ввела ряд новшеств в порядок сбора повинностей. На территории древлянской земли была определена повинность — «уроки» и «уставы», под которыми, по мнению Б.А. Рыбакова, следует понимать судебные пошлины и поборы. В интересах безопасности Ольга установила свои становища. Кроме того, были определены границы княжеских охотничьих угодий — «ловищ», за нарушение которых спустя 30 лет внук Ольги убил варяга Люта Свенельдича. Последнее дает основания полагать,

¹ Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шацко М.К. История налогов в России. IX — начало XX в. — М.: РОССПЭН, 2006. — С. 10.

² Рыбаков Б.А. Мир истории. Начальные века русской истории. М., 1984. — С. 79.

что здесь начинается процесс формирования княжеского домена¹.

Доходы поступали в княжескую казну, которая была хранилищем его сокровищ и имущества и которой ведал казначей, зачастую один из княжеских холопов.

В правление Ивана III значение и функции казны существенно изменились. На первый план вышли задачи по сбору налогов и пошлин, поступавших с обширной территории нового Московского государства. Сбор доходов с земель великого князя и управление ими сосредоточилось в ведомстве, получившем название «дворца»². Должность казначея с этого времени занимал один из самых видных сановников государства.

В конце XV в. при казначее появляется небольшой штат казенных дьяков, занимавшихся текущими вопросами управления и делопроизводства. Так, во главе с казначеем сформировалось целое ведомство, в компетенцию которого входило и взимание налогов и пошлин. За ним постепенно закрепилось название Большой казны. Но казна и казенные дьяки занимались и многими другими вопросами, в частности хранением сокровищ, строительными работами, судом над подведомственным населением и пр. Совмещение финансовых функций с другими, в частности хозяйственными, будет еще долго характерным для финансовых органов России.

К середине XVI в. в результате дальнейшего развития государственного аппарата формируется система органов центрального отраслевого управления, которые стали называться «приказами».

Многочисленность принципов, положенных в основу их компетенции, свидетельствовала об отсутствии строгой системы в формировании центрального аппарата и его местных органов³. Такой подход определял и систему сбора налогов. Многочисленные приказы заведовали различными податями: Приказ большой казны — государственными доходами; Приказ

¹ Рыбаков Б.А. Указ. соч. — С. 105.

² Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шацко М.К. История налогов в России. IX — начало XX в. — М.: «Российская политическая энциклопедия» (РОССПЭН), 2006. — С. 40.

³ Павленко Н.И. Петр Великий. — М.: Мысль, 1990. — С. 435.

большого прихода — косвенными налогами; Полоняничный приказ — сбором денег для выкупа пленных. В провинциях местные и областные приказы заведовали доходами в своих областях. Таким образом, как видим, процесс формирования центрального государственного управления в XVI в. не привел к созданию единого финансового ведомства.

В течение XVII столетия единого органа, ведавшего финансами страны или поступлением налогов в казну, так и не возникло. И не могло возникнуть, поскольку оставался в силе принцип специализации налогов. Единого бюджета не существовало. Многие налоги вводились для удовлетворения определенной потребности, в связи с чем их и поручали собирать соответствующему ведомству.

Финансовая система России в XVII в. была чрезвычайно сложной и запутанной. К концу XVII в. сложность и раздробленность финансового управления стала чрезмерной.

3.2. Податно-финансовые учреждения в XVIII в.

XVIII век принес значительные изменения в организации финансово-хозяйственной деятельности государства. Изменения эти коснулись центральных и еще больше местных учреждений и были связаны с реформами не прекращавшимися, на протяжении всего столетия.

Став во главе государства Петра I в поисках новых источников доходов многократно перестраивал государственный механизм по сбору и контролю за финансовыми поступлениями. В 1699 г. были созданы Бурмистерская палата (Ратуша) в Москве и земские избы в городах. Таким образом, была предпринята попытка опереться на выборные органы власти и воспользоваться местным самоуправлением как фискальным средством. Сбор налогов в городах перешел от воевод к земским избам — органам городского самоуправления. Финансовые функции 13 приказов отошли в Бурмистерскую палату¹. Ратуша превратилась в центральную государственную кассу, куда стекалось около половины всех государственных доходов.

¹ Ерошкин Н.П. Очерки истории государственных учреждений дореволюционной России. — М., 1960. — С. 96–97.

Но целый ряд новых сборов, вводимых в первом десятилетии XVIII в., особенно в 1704–1705 гг., оказались за пределами компетенции Ратуши. Они поступали в Семеновскую канцелярию, которой руководил А.Д. Меншиков. Она стала еще одним центральным органом, сконцентрировавшим значительные поступления от вновь вводимых сборов.

Создание Ратуши подрывало основы существования традиционной системы финансовых приказов. Деятельность Ратуши заметно оживилась с назначением прибыльщика Курбатова президентом совета бурмистров московской ратуши. Курбатов сообщал царю о сотнях тысяч прибавленных им к доходам казны. Но и при этом денег на военные расходы не хватало. К концу первого десятилетия XVIII в. значение приказов и Ратуши в финансовом управлении падает. Это связано с проведением в 1708 г. первой губернской реформы, в соответствии с которой Россия была разделена на восемь губерний. Значительная часть налоговых поступлений направляется не в Ратушу, а сразу в те регионы, где эти деньги необходимы. Ратуша и выборные земские избы прекращают свою деятельность.

Поспешно создаваемые учреждения не могли заложить прочного основания для финансовой стабилизации. Дефицит бюджета постоянно возрастал, и в смете на 1710 г. он составил полмиллиона рублей.

В 1711 г. для управления страной во время «отлучек» царя был создан Сенат. Но фактически он стал постоянно действующим центральным органом власти с обширной компетенцией. Сенат осуществлял координацию деятельности прочих органов управления, решал массу текущих вопросов, среди которых большое место занимали проблемы сбора податей и отсылки собранных средств по назначению. Сюда же поступали сообщения губернаторов о сборе налогов, ведомости о доходах и расходах. По существу Сенат стал центральным финансовым ведомством, но эти функции он осуществлял наряду с множеством других. Очевидно таким образом рождалась идея создания в системе центральных органов власти специального учреждения, ведавшего финансами, в частности, сбором налогов.

В конце второго десятилетия XVIII в. Петр I учреждает для управления страной систему коллегий, среди которых и

финансовые. Для заведования государственными доходами, расходами и выполнения контрольных функций были учреждены Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия и Ревизион-контора.

Камер-коллегия должна была стать центральным органом в части сборов налогов. Ей поручалось следить за соответствием расходов доходам, за справедливостью распределения налогов, изыскивать новые источники доходов и заниматься организацией откупов, подрядов и т.д. В Камер-коллегию должны были поступать отчеты губернаторов и других должностных лиц, позволяющие формировать ведомость о поступлении всех налогов. Но создать в лице Камер-коллегии столь важное финансовое и налоговое ведомство Петр I не успел. В последние годы его правления основное внимание уделялось введению подушной подати. Этим занимались другие учреждения, к которым и было приковано его внимание.

Новые учреждения-коллегии не создали единого финансового управления. Во-первых, помимо финансовых проблем им вменялось в обязанности решать и другие задачи, в том числе хозяйственные, во-вторых, как и прежде сохранялось специализирование сборов. Каждый сбор направлялся на финансирование определенной отрасли управления.

Создавая новые учреждения, преимущества их виделись в коллегиальном принятии решений, в четкой организации рассмотрения текущих дел ведомствами, в налаженном делопроизводстве. Однако коллегиальность не достигала желаемых результатов даже в Швеции, ей не удавалось уничтожить личный чиновничий произвол, она только маскировала его должностью президента, который и принимал все решения.

В провинциях в 1719 г. создавались специальные финансовые органы, которые назывались рентереями, в них поступали собранные налоги, отсюда они направлялись в центр. На местах вводилась должность камерира, который должен был следить за поступлением всех налогов в рентерею, составлять соответствующие приходные книги и отчеты трижды в год. Камериры и рентереи подчинялись Камер-коллегии и Штатс-контор-коллегии. Все это в полной мере отвечало идеям создания централизованного и рационально устроенного государственного аппарата. Но для полной реализации этих

идей в системе местного финансового управления у правительства Петра I не хватило ни средств, ни времени.

Непрочность системы управления, возникшей в результате административных реформ первой четверти XVIII в., осознавалась многими современниками, не исключая и самого Петра I. Наиболее уязвимым звеном оказалось местное управление, поэтому именно с него еще при жизни Петра I началось разрушение новых учреждений, завершившееся при его ближайших преемниках.

При приемниках Петра в течение всего XVIII в. основные черты государственно-хозяйственной системы оставались нетронутыми. Изменения в податной системе были связаны с развитием косвенного налогообложения, как приносящее быстрый доход, в сравнении с прямыми податями. Многие ведомства независимо друг от друга занимались взиманием налогов, специально назначенных на удовлетворение их нужд. Требования правительствующего Сената о представлении сведений, характеризующих состояние бюджета этих ведомств игнорировались¹. Предпринимались малоуспешные попытки упорядочить отчетность и управление финансовыми средствами.

До Екатерины II дошло наследство Петра Великого как финансовая система, поделенная между тремя разными коллегиями: Камер-коллегия — ведала учет и координацию государственных доходов; Штатс-контор-коллегия — ведала расходами казны и Ревизион-коллегия — занималась аудиторским контролем финансов.

Ни одна из этих коллегий толком не справлялась со своими задачами. В 1763 г. Екатерина II реорганизовала Ревизион-коллегию, удвоила ее штат, но так и не смогла получить точных цифр по доходам и расходам в государстве². В марте 1764 г. была предпринята попытка восстановить значение Камер-коллегии. Специальным указом были определены новые ее обязанности. При Камер-коллегии был учрежден особый департамент для рассмотрения запущенных

¹ Рихтер Д. Финансовое хозяйство России // Россия: Энциклопедический словарь. — Л.: Лениздат, 1991. — С. 188.

² Исабель де Мадариага. Россия в эпоху Екатерины Великой: пер. с англ. Н.А. Лужецкой. — М.: Новое литературное обозрение, 2002. — С. 486.

дел. Но деятельность Департамента и самой Коллегии оказалась «малоуспешной», и через семь лет Сенат предложил сменить весь состав коллегии с разделением ее на ряд экспедиций¹.

В 1771 г. генерал-прокурор приказал всем правительственным департаментам представить точные сведения о доходах и расходах. По мере того как вся информация собиралась в руках генерал-прокурора А.А. Вяземского, ему удалось составить полный отчет о доходах и расходах за три года, принятых за образцовые (1769, 1773, 1776-1777 гг.).

Екатерина, продолжая курс Петра I на усиление местного самоуправления, в 1775 г. издает «Учреждения для управления губерний Всероссийской империи». Вместо трехзвенного территориального деления (губерния — провинция — уезд) в России устанавливается двухзвенное деление: губерния — уезд.

Губернская реформа отразилась и на системе управления финансами. На местах для сбора податей и осуществления расходов были созданы губернские казенные палаты, которым подчинялись губернские и уездные казначейства.

В 1780 г. создан новый орган центрального управления финансами — экспедиция о государственных доходах. Через год он делится на четыре самостоятельных экспедиции: доходов, расходов, взыскания недоимок и ревизии счетов.

Восемь коллегий, ведавших сбором податей к 90-м годам упраздняются. Их функции переходят к экспедициям и казенным палатам. Коллегиальный принцип управления по отраслевой принадлежности изживает себя. Екатерина реализует новый принцип — территориальный с усилением вертикали управления.

3.3. Губернские казенные палаты

В 1775 г., в ходе реформы местных учреждений, были учреждены губернские казенные палаты. В их состав вошли все чиновники, ответственные на местах за сбор подушной подати, податей с государственных, помещичьих и дворцовых крестьян, доходов от аренды на предпринимательскую деятельность. Казенные палаты превратились в местные отделения

¹ Записка о Тобольской казенной палате... С. 11.

центральных финансовых органов. Они стали представлять в Экспедицию государственных доходов сведения обо всех поступлениях и выплатах из губернской казны.

В начале XIX в. казенные палаты становятся органами министерства финансов на местах. В их обязанности входили надзор и контроль за своевременным поступлением налогов и сборов в государственную казну. С момента учреждения и до 1837 г. казенные палаты возглавлял вице-губернатор и структура палат включала шесть отделений: хозяйственное, лесное, питейных сборов, казначейства, соляное и контрольное. Отделения возглавляли советники, которые назначались на должность и увольнялись Сенатом по представлению министра финансов. Отделения, в свою очередь, подразделялись на столы, возглавляемые начальником — столоначальником. Делопроизводство велось в канцелярии под руководством старшего делопроизводителя. В штате казенных палат могли работать чиновники по особым поручениям, вопрос о введении которых решался в каждой губернии самостоятельно.

Казенные палаты подчинялись непосредственно министерству финансов и имели значение главного распорядителя по всем финансовым делам в губерниях. Они осуществляли контроль за составлением ревизских сказок, перемещением лиц податных сословий из одного сословия в другое, следили за содержанием окладных книг, составлением и рассылкой окладных листов по сбору земских сумм, за ассигнованием всякого рода расходов по губернскому и уездным казначействам, контролировали и проверяли всякого рода поступления в казначейства сумм и сборов¹. Сбор налогов лежал на уездных полицейских управлениях.

3.4. Акцизные управления

Винные откупа, получившие массовое применение в XVIII в., представляли собой специфическую форму косвенного обложения, при котором государство предоставляло право купцам и мещанам торговать спиртными напитками. Усиление

¹ Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права // Финансы и налоги: очерки теории и политики. — М.: Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. — С. 120.

коррупции в торговле спиртными напитками и рост общественного недовольства заставили правительство пойти на упразднение винных откупов. Составленный комиссией проект Положения о питейном сборе был утвержден 4 июля 1861 года и с 1 января 1863 г устанавливал на всей территории страны переход от откупной системы к акцизной¹. Прекращалась, таким образом, отдача на откуп питейного сбора и его заменили акцизом с производимой алкогольной продукции и патентным сбором с заводов по производству изделий из вина и спирта, а также с торговых заведений по продаже алкогольных напитков.

Осуществление этой меры требовало громадной энергии и большого напряжения сил. Требовалось преодолеть сильнейшее сопротивление корпорации откупщиков этих «эксплуататоров казны и народа», состоявшей из 146 лиц, обязанных платить в год 128 млн руб. Однако при этом сами откупщики получали около 600 млн руб. Ее глава Бенардаки, вносил в год около 20 млн руб., за ним следовали 26 миллионеров, вносивших от 6 до 1 млн руб., а далее следовали средние и мелкие откупщики, вносившие каждый не менее 101 тыс. руб. В распоряжении этих генералов находилась целая армия служащих разных степеней в количестве 36 148 человек².

Взимание питейных сборов передавалось специально созданным для этого учреждениям — акцизным управлениям (губернским и окружным), находившимся в непосредственном подчинении Министерства финансов, но контроль за деятельностью которых мог осуществляться и местной администрацией (губернаторами)³.

Учитывая важность для государственного бюджета доходов от обложения спиртных напитков, правительство постаралось обеспечить независимость чиновников акцизных управлений от местной администрации, причем не только чисто в служебном отношении, но и в материальном, установив высокие должностные оклады. Так, управляющему акцизным сбором, возглавлявшему губернское акцизное управление, был установлен по должности V классный чин, который именовался

¹ См. Реформы Александра II. — М. : Юрид. лит., 1998. — С. 144.

² Джаншиев Г.А. Эпоха великих реформ: Том 2. — М.: Издательский дом «Территория будущего», 2008. — С. 357.

³ См. Положение о питейном сборе // Реформы Александра II. — М.: Юрид. лит., 1998. — С. 159-160.

статским советником. Но при этом оклад его был выше оклада чиновников одного с ним ранга других ведомств и составлял 4500 руб. (у члена судебной палаты 3500 руб.). Надзиратель акцизного сбора, возглавлявший окружное (уездное) акцизное управление, имел по должности VIII классный чин и оклад 1700 руб., соответствовавший окладу чиновника VII класса. Кроме того, при выходе на пенсию класс повышался, что дополнительно стимулировало честно дослужиться до пенсии и не подвергать себя опасности быть уволенным за взятки без права на пенсию¹.

Чиновники акцизных управлений контролировали даже прохождение службы продавцами казенных винных лавок. Окружные надзиратели представляли характеризующие сведения управляющим акцизных сборов для принятия решения о перемещении последних по службе².

К самим чиновникам акцизного ведомства имелось достаточно много претензий. Зачастую они поверхностно относились к таким важным должностным обязанностям, как ведение путевых журналов, регулярное посещение питейных заведений своего округа, составление подробных характеристик на питейные заведения³. При этом необходимо отметить, что фискальный эффект от их деятельности получался весьма значительным. Питейные акцизы обеспечивали более 30 % обыкновенных доходов бюджета и до 70% поступления всех косвенных налогов.

3.5. Податная инспекция

Налоговая реформа в начале 1880-х гг., привела к созданию новой налоговой системы. Новые налоги были ориентированы на обложение прежде всего доходов, что изменило и социальный состав налогоплательщиков. Новые налоги потребовали и новых способов их взимания. Стало ясно, что чиновники казенных палат с этой задачей справиться не

¹ Чистяков О.И., Новицкая Т.Е. Реформы Александра II // Реформы Александра II. — М.: Юрид. лит., 1998. — С. 18-19.

² ГАСО. Ф. 9. Оп. 1. Д. 13.

³ Богданов С.В. Взаимоотношение губернской администрации и финансовых структур государства во второй половине XIX века. // Управление городами: история и современность. — Тверь, 2001. — С.186.

смогут. Надзор со стороны казенных палат за торговлей и промыслами был весьма слаб и ограничивался один раз в год генеральной проверкой, которую проводили чиновники для особых поручений. Постоянный же надзор возлагался на волостных старшин и выборных торговых депутатов, которые больше заботились о частных интересах торговцев и промышленников, чем о пополнении государственной казны. Уклонение от уплаты торговых пошлин носило массовый характер¹.

Поскольку податного аппарата как такового не было сбором налогов, как уже отмечалось, занималась полиция, деятельность которой на этом поприще вызывала много нареканий. Реформирование казенных палат как основных организаторов фискальной деятельности стало очевидным.

В 1881 г. на пост министра финансов назначается Николай Христианович Бунге, в прошлом профессор Киевского университета. Н.Х. Бунге предложил учредить институт податной инспекции при казенной палате. Податные инспектора должны были выступать в качестве близких к населению чиновников финансового ведомства. Введение должности податных инспекторов должно было способствовать преобразованию системы взимания государственных доходов, освобождая от этой функции полицию.

30 апреля 1885 г. мнением Государственного совета был учрежден институт податных инспекторов. Первоначально на них возлагалась обязанность определять доходность подлежащих обложению имуществ, промыслов и торговли. По мнению И.И. Янжула, это позволило бы получить «более или менее точные материалы для суждения о прибыльности каждого торгового и промышленного предприятия и таким способом внести в раскладку новых сборов возможно большую равномерность и справедливость»².

Правовую основу деятельности податной инспекции в начале ее практической работы составили мнение Государственного совета от 30 апреля 1885 г. и Наказ министра финансов от 12 августа 1885 г.

¹ Черник Д.Г. Гражданин и налоги. — М., 1998 — С. 24.

² Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. — М.: «Статус», 2002. — С. 348.

Наказ содержал перечень обязанностей податных инспекторов. Податные инспектора должны были следить за тем, чтобы все земли были привлечены к уплате государственного поземельного налога, проверять раскладочные ведомости по налогу с недвижимых имуществ, извещать казенную палату о безвозмездном переходе имуществ, уведомлять местного мирового судью о наследствах, подлежащих оплате пошлиною, собирать сведения о составе открывающихся наследств, определять доходность и ценность различных земельных угодий и др¹.

Для работы в сфере торговли и промыслов казенные палаты выдавали податным инспекторам Открытые листы, в соответствии с которыми податным инспекторам предоставлялось право свободного входа во все торговые и промышленные заведения и места, где производится торг или промысел.

С годами деятельность податной инспекции значительно расширилась и первоначально возложенные на нее обязанности усложнились. Положение о податных инспекторах 1899 г. укрепило правовую основу деятельности инспекции, создав более твердую почву для практической работы.

Податных инспекторов специально никто не готовил. Вакансии замещались либо чиновниками самих казенных палат, либо выпускниками российских высших учебных заведений².

Деятельности податных инспекторов придавалась особая значимость, поэтому министр финансов лично осуществлял назначение их на должность и распределение по губерниям.

Серьезное внимание придавалось образовательному цензу инспекторов. Особенно когда министром финансов стал С.Ю. Витте. Он настойчиво рекомендовал принимать на службу в Министерство финансов лиц только с высшим образованием. Исключение могло допускаться лишь в отношении тех сотрудников, получивших среднее образование, которые долготейшей работой в казенных палатах приобрели значительный опыт и специальные знания. В 1899 г.

¹ ГАСО. Ф. 91. Оп. 1. Д. 67. Л. 13.

² ГАРФ. Ф. 6996. Оп. 1. Д. 264. Л. 9-14.

рекомендация министра приобрела силу закона в принятом «Положении о податных инспекторах и их помощниках»¹.

Податным инспекторам изначально был предан высокий общественный статус. По «Табелям о рангах» они были чиновниками VI класса, что соответствовало должности армейского полковника. Имея высшее образование, податной инспектор мог через три года работы получить орден Анны III степени, в то время как чиновник такого же служебного уровня других ведомств мог претендовать только лишь на орден Станислава III степени².

Денежное содержание в начальный период становления (1885 г.) определялось для начинающих в размере 1 500 руб. в год, для опытных сотрудников — 1800 руб. В 1917 г. оно составляло 3 000 руб. в год и складывалось из жалования в сумме 1200 руб., столовых — 1200 руб. и квартирных денег — 600 руб. Выплачивались и весьма солидные премиальные.

Вопросы для самоконтроля

1. Кем и как осуществлялся сбор налогов в Древней Руси?
2. Охарактеризуйте систему органов центрального отраслевого управления, которую составляли приказы, ведавшие сбором налогов.
3. Назовите податно-финансовые учреждения периода правления Петра I.
4. Назовите петровские коллегии, которые ведали финансовыми делами и дайте им характеристику.
5. Какие шаги были предприняты Екатериной II по реформированию системы центральных и местных органов налогового контроля?
6. Какая роль отводилась губернским казенным палатам в сфере налогообложения?
7. Охарактеризуйте деятельность акцизных управлений в сфере налогообложения алкогольной продукции.

¹ Податная Инспекция в России (1885-1910гг.). — С.-Петербург, 1910. — С. 34-35.

² Государственная налоговая служба. / Авторский коллектив. — Н. Новгород, 1995. — С.12.

8. Чем было вызвано учреждение податной инспекции?

9. Какие правовые акты составляли основу деятельности податной инспекции?

Тесты

1. Какие фискальные учреждения были созданы царем Иваном Грозным?

- а) коллегии;
- б) чети;
- в) приказы;
- г) земские избы.

2. В какой период в Московском государстве происходит формирование системы органов отраслевого управления «приказов»?

- а) XVI-XVII вв.;
- б) XV-XVI вв.;
- в) XVII-XVIII вв.;
- г) XIV-XV вв.

3. Какой первый финансовый орган был учрежден Петром I?

- а) Камер-коллегия;
- б) Ижорская канцелярия;
- в) Бурмистерская палата;
- г) Сенат.

4. Какое финансовое учреждение было создано Екатериной II?

- а) Камер-коллегия;
- б) Ревизион-коллегия;
- в) Казенная палата;
- г) Министерство финансов.

5. В каком году были учреждены Екатериной II губернские казенные палаты?

- а) в 1740 г.;
- б) в 1802 г.;
- в) в 1724 г.;
- г) в 1775 г.

6. Кто возглавлял губернские казенные палаты до 1837 г.?

- а) управляющий;
- б) вице-губернатор;
- в) президент;
- г) руководитель.

7. Какое подразделение было учреждено во второй половине XIX столетия для контроля за своевременной и полной уплатой питейного акциза?

- а) Податная инспекция;
- б) Акцизное управление;
- в) Главное управление неокладных сборов и казенной продажи питей;
- г) Податное присутствие.

8. По чьей инициативе была учреждена податная инспекция в конце XIX столетия?

- а) А.А. Рихтера;
- б) Н.Х. Бунге;
- в) И.А. Вышнеградского;
- г) Д.А. Толстова.

9. Какого класса чин по номенклатуре гражданских чинов присваивался податному инспектору?

- а) VIII — коллежский ассессор;
- б) VI — коллежский советник;
- в) IV — действительный статский советник;
- г) VII — надворный советник.

Р а з д е л II

ТЕОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Глава 4

ОБЩИЕ И ЧАСТНЫЕ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

4.1. Понятие налоговой теории

Временный и чрезвычайный характер налогов в государствах средневековья породил соответствующий бессистемный, случайный характер теоретических изысканий в области налогообложения. Практика налогообложения опережала финансовую науку, которая не смогла подготовить общественное мнение относительно справедливости взимания налогов. Правительства государств столкнулись с негативным отношением населения к налогам, и стремлением уклониться от их уплаты. Поэтому финансовая наука, отвечая нуждам государства, взялась за теоретическое обоснование налогов¹.

Постепенный переход европейских государств к практике использования регулярных и всеобщих налоговых платежей в XVII-XVIII вв. потребовал от науки осмысления такого сложного финансового понятия, как налог. Появились общие и частные налоговые теории, под которыми понимается определенная система научных знаний о сущности и природе, месте и роли налогов в экономической, социальной и политической жизни общества.

К общим налоговым теориям относятся учения, объектом исследования которых является природа и экономическая сущность налога и налогообложения в целом. Предметом исследования общих налоговых теорий выступают общественные отношения, складывающиеся между экономическими субъектами и государством в процессе установления и взимания налогов. К общим теориям относятся:

1. *Теория обмена и ее разновидности;*
2. *Классическая теория налогов;*
3. *Теория налога как жертвы;*

¹ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2001. — С. 76.

4. Теория удовлетворения коллективных потребностей и др.

Эти теории явились первыми общими налоговыми теориями. Их единой методологической платформой служили возмездно-договорные отношения в налогообложении. Различия проявлялись в обосновании характера этого обмена и стоимости услуг государства.

На некоторых из них мы остановимся подробнее.

4.2. Теория обмена и ее разновидности

Одной из первых общих налоговых теорий стала теория эквивалентного обмена. Она зародилась в условиях средневекового финансового хозяйства. Эта теория строилась на признании возмездного характера налогообложения и взгляде на налоговые отношения как результат соглашения между гражданами и государством. Сущность налогов в данной теории определялась как эквивалентная плата граждан за услуги по охране границ, поддержанию правопорядка, отправлению судопроизводства и т.п.

Налоговый платеж в обмен на покупку государственных услуг воспринимался учеными Средневековья как акт свободного волеизъявления людей, результат которого эквивалентен.

Атомистическая теория налогов (теория «общественного договора») возникла в эпоху Просвещения в XVII-XVIII вв. во Франции. Ее основоположниками были французские просветители С. Вобан (1633-1707) и Ш. Монтескье (1689-1755). Они считали, что налог является результатом договора между гражданами и государством, на основе которого подданные вносят государству плату за охрану, защиту и иные предоставляемые государством услуги. При этом уплата налогов и пользование услугами являются обязательными. Этот договор в отличие от теории эквивалентного обмена не является актом свободного волеизъявления граждан, он уже имеет черты обязательности. Т.е. уплата налогов в обмен на пользование услугами государства является обязательным актом. Кроме того, данный обмен не является полностью эквивалентным, но все же он взаимовыгоден для обеих сторон. Выгода определяется экономией на издержках, поскольку самозащита для каждого

гражданина обошлась бы несравнимо дороже по сравнению с уплатой налога как платой за обеспечение этой защиты государством.

Параллельно с теорией «общественного договора» разрабатывалась теория «фискального договора», по-своему объясняющая сущность и смысл обложения. В соответствии с первой теорией люди объединились в государства для охраны жизни, свободы и имущества каждого. На основании второй теории жители государства для охраны имущества и за эту охрану «отдают часть своего имущества, чтобы быть уверенными в другой части и свободно пользоваться ею»¹. Авторы этой теории — английский философ Т. Гоббс (1588-1679), французские мыслители Вольтер (1694-1778) и О. Мирабо (1749-1791). Ими сущность налога определялась как цена, которую каждый гражданин уплачивает из своего имущества, для того чтобы получить охрану остальной его части и спокойно пользоваться ею. В этом положении мы видим проявление возмездного обмена обязанностями между подданными и государством, обмена не обязательно эквивалентного, но выгодного.

Положения данной теории были одобрены правительственными кругами. Национальное собрание Франции в XVIII в. объявило налог «общим долгом всех граждан и ценой тех выгод, которые доставляет им общество».

Следует обратить особое внимание на то, что если в теориях эквивалентного обмена и «общественного договора» налог имеет статус платы граждан за оказываемые им государственные услуги и получаемые выгоды, то в теории «фискального договора» налог уже приобретает статус цены этих услуг и выгод для граждан.

Такое изменение статуса налога является далеко не случайным. Несмотря на присутствие эквивалентности в той или иной мере во всех теориях обмена, категория «платы» более подходит к неполностью эквивалентным отношениям, в то время как категория «цены» более применима к эквивалентным отношениям обмена как состояния рыночного равновесия величины налогов и полученных от государства благ (выгод).

¹ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. — М. : Финансы и статистика, 2001. — С. 78.

В XVIII в. возникает идея восприятия налога как страховой премии, которая во второй половине XIX в. материализуется в виде теории налога как страховой премии.

Ее авторами стали французский государственный деятель А. Тьер (1797-1877) и английский экономист Дж. Мак-Куллох (1789-1864). Суть теории заключалась в том, что общество образует своеобразную страховую компанию, в которой каждый должен платить налоги пропорционально своему доходу или имуществу, поскольку издержки охраны и защиты должны распределяться по сумме охраняемой собственности.

Следует отметить, что положение о привязке налога к размеру дохода или стоимости имущества имело крайне важное значение для последующего обоснования принципа справедливости налогообложения.

Таким образом, граждане сообразно величине своих доходов (стоимости имущества) страхуют свою собственность от всякого риска, который может помешать в их владении и пользовании этой собственностью.

Идеи страхования вполне применимы для понимания природы отдельных налогов, предусматривающих компенсационные механизмы при наступлении страховых случаев.

В современной налоговой системе России еще недавно идея страхования была воплощена в конструкции единого социального налога, имеющего такие компенсационные механизмы в части обеспечения страховой медицины, страховой и накопительной частей трудовой пенсии, социального страхования.

4.3. Классическая теория налогов

Основой данной теории принято считать работы английских экономистов А. Смита (1723-1790) и Д. Рикардо (1772-1823). Основоположники классической школы исследовали налоги в рамках разработанной ими теории трудовой стоимости и цены.

А. Смит первым вплотную подошел к обоснованию положения, согласно которому стоимость, а следовательно, и цена любого товара складывается не только из затрат труда, но и

прибыли, процента на капитал и земельной ренты, т.е. определяется совокупностью издержек производства. Наряду с фактором «труд» в образовании доходов в товарно-капиталистическом производстве участвуют уже и фактор «капитал», создающий доход в форме прибыли, и фактор «земля», образующий доход в форме ренты. Соответственно, уплату налогов следует возлагать не на какой-либо определенный класс, как это предлагали физиократы, а на все факторы, создающие доход на труд, капитал, землю.

Центральное место в исследовании А. Смита занимает концепция экономического либерализма, согласно которой рыночные законы как «невидимая рука» рынка наилучшим образом могут воздействовать на развитие экономики. Частный интерес «экономического человека» выше общественного. А. Смит выступает против вмешательства государства в экономику как регулятора экономических процессов, отводя ему роль исключительно «ночного сторожа», призванного исполнять лишь функции внешней и внутренней защиты страны, отправления правосудия, устройства и содержания общественных учреждений. Эти функции должны финансироваться за счет разных доходов. Расходы на общественную оборону, верховную власть должны покрываться общими сборами, т.е. налогами. Все остальные государственные расходы, связанные с отправлением правосудия, с содержанием общественных заведений и работ, учреждений общественного образования и религиозного воспитания должны оплачиваться целевыми пощинами и сборами, взимаемыми с пользователей данных общественных благ и государственных услуг.

Таким образом, «классики» разграничивали налоговые и неналоговые платежи (сборы, пощины) в зависимости от направления расходования поступающих от них средств. Такое разграничение основывалось на популярной в то время, но ошибочной смитовской концепции производительного труда.

Согласно этой концепции весь труд разграничивается на производительный, увеличивающий «стоимость материалов, которые он перерабатывает», и непроизводительный — услуги, которые «исчезают в самый момент их оказания». К последним как раз относятся все государственные услуги, финансируемые за счет налогов и сборов. Почти все экономисты классической

школы безоговорочно приняли смитовское разграничение труда и непроизводительный характер государственных услуг. Отсюда столь негативное отношение к восприятию налога как «неизбежного зла».

Следует признать, что гораздо большей удачей А. Смита является разработка фундаментальных принципов налогообложения: справедливости, определенности, удобства, экономии получивших впоследствии название «декларации прав налогоплательщика». В данном вопросе он был пионером.

4.4. Теория налогов Д. Кейнса

На почве несогласия с классической экономической теорией и как ответная реакция науки на Великую депрессию 30-х гг. XX в. родилась теория государственного регулирования экономики, в которой государственным расходам и налогам отводилась основная роль.

Английский экономист Дж. М. Кейнс (1883-1946 гг.), стал родоначальником этой теории. Заслуга Дж. Кейнса и его последователей состоит в том, что они заложили основы теории государственного налогового регулирования, которая до сих пор не потеряла своей практической значимости при разработке стратегических направлений налоговой политики развитых стран.

В работе «Общая теория занятости, процента и денег» (1936 г.) Дж. Кейнс отвел налогам центральное место в системе государственного регулирования экономики страны в целях обеспечения ее равномерного и антициклического развития.

Главный посыл его теории состоял в том, что система рыночных экономических отношений не является совершенной и саморегулируемой. Наибольшую занятость и максимальный экономический рост позволяет обеспечить только активное вмешательство государства в экономику. Эффективность этого вмешательства будет определяться возможностями изыскания средств для увеличения государственных инвестиций, достижения полной занятости населения, перспективами снижения процентной ставки по кредитным ресурсам. В качестве основных мер такого вмешательства Кейнс выделил манипулирование налогами. Он сформулировал рецепты бюджетной и налоговой политики для предотвращения

цикличности развития экономики и обеспечения большей равномерности ее развития.

Основной рецепт по Кейнсу, — использование налогов как «встроенных стабилизаторов» экономики, которыми необходимо активно манипулировать. В период экономической рецессии следует снижать налоги, предоставлять большее количество льгот, формировать соответствующие налоговые режимы. Это должно приводить к повышению инвестиционной активности и оживлению экономического производства. В период экономического подъема, следует повышать налоги, сокращать льготы и соответствующие режимы. Это будет приводить к обратному эффекту — сдерживанию роста инвестиционной активности и предотвращению наступления в дальнейшем кризиса перепроизводства.

Важной задачей налоговой системы должно являться ограничение эффективного спроса в период экономического подъема и стимулирование этого спроса при экономическом спаде. Принцип стабильности налоговой системы, по Кейнсу, не столь значим — он вторичен по отношению к принципу подвижности.

Основной вклад Кейнса в теорию налогообложения заключается именно в том, что он обосновал значимость регулирующей функции налогов. Кроме того, он вскрыл позитивную роль налогов, позволяющую посредством налогообложения воздействовать на перераспределение ресурсов в экономике.

Эффективность кейнсианской теории зависела от полярности циклов развития экономики. Чем резче переходы от бума к кризису, тем выше регулятивный эффект такой налоговой политики, и наоборот. Несмотря на высокий прикладной потенциал кейнсианской теории налогового регулирования, в конце 50-х — начале 60-х гг. она стала давать сбои по причине выравнивания экономического развития западных стран по циклам.

В середине 50-х годов XX в. на базе кейнсианской теории стали оформляться различные школы, разрабатывающие некейнсианскую доктрину государственного регулирования экономики.

4.5. Теория монетаризма

Костяк американского неолиберального направления составила чикагская школа, основателем которой считается Ф. Найт, а ее теоретическим и идейным вдохновителем — нобелевский лауреат М. Фридмен, с именем которого и связывают оформление в 50-х годах XX в. теории монетаризма. Существен вклад в развитие этой теории и другого нобелевского лауреата Дж. Стиглера.

Методологическая новизна данной теории состоит в обосновании возможности государственного регулирования экономики исключительно посредством жесткой денежно-кредитной политики, ограничивающей темп роста количества денег в экономике в соответствии с темпом роста реального валового продукта и стимулирующей снижение банковских процентных ставок.

Если у Кейнса главным являлось сокращение уровня безработицы и предотвращение цикличности экономического развития, то у Фридмена на передний план выдвигается проблема удержания нормального уровня инфляции посредством достижения соответствия между спросом на деньги и их предложением.

По мнению монетаристов, регулирование экономики можно осуществлять через денежное обращение путем манипулирования количеством денег и банковскими процентными ставками. Через налоги предлагается воздействовать на денежное обращение, используя их как инструмент изъятия излишнего количества денег (у кейнсианцев — излишних сбережений).

В теории монетаризма налоговое регулирование хотя и заявлено одним из факторов денежного рычага государственного регулирования экономики, но отнюдь не самым важным.

Государство, повышая налоги, может изымать избыточную массу денег из экономики и, соответственно, понижая налоги, увеличивать денежную массу в экономике. Налоги у Фридмена — это всего лишь один из инструментов воздействия на объем денежной массы, в отличие от кейнсианства, где налоги, уменьшая частные сбережения, трансформируют их в государственные инвестиции.

Монетарная модель была впервые апробирована в экономической политике республиканского правительства США в период президентства Р. Никсона в 1969— 1970 гг.

Мировая практика пока еще не дала сколько-нибудь существенных положительных результатов его применения в чистом виде, без сочетания с другими подходами. Россия тому пример. В начале 90-х гг., экономическая политика России, «шоковая терапия Гайдара», включала политику налогов и налогового сдерживания роста прибыли и заработной платы, негативные последствия которой до сих пор дают о себе знать.

Негативные последствия жесткой денежно-кредитной политики в России оказались настолько неожиданными, что даже руководство Мирового банка, в частности Дж. Стиглиц, признали недееспособность применения в чистом виде монетарных рецептов к условиям экономики переходного типа.

4.6. Теория единого налога

В отличие от общих налоговых теорий частные касаются лишь отдельных аспектов налогообложения. Из всего многообразия мы рассмотрим три частные теории: единого налога, пропорционального и прогрессивного налогообложения, прямого и косвенного налогообложения.

Теория единого налога имеет глубокие исторические корни начиная с У. Петти, Ф. Кенэ, А. Тюрго и других мыслителей и экономистов прошлого. Она обычно появлялась тогда, когда налоговый гнет становился особенно тяжелым. Единый налог — это единственный (или основной) налоговый платеж в казну за какой-либо один объект налогообложения: землю, расходы, недвижимость, доход и т.п.

Установление такого налога взамен всех (или большинства существующих налогов) представлялось как благо, устраняющее недостатки прежнего пути развития общества. В нем виделась финансовая мера, которая создает условия для повышения благосостояния граждан, предотвращения кризисов перепроизводства, обеспечения экономического роста в стране.

Считается, что именно в теории единого налога впервые отчетливо прозвучала идея справедливости в налогообложении. В ее основе лежит разумная мысль о том, что поскольку все налоги в конечном счете уплачиваются из одного источника —

дохода, единый налог представляется более целесообразным и простым, нежели множество отдельных налогов.

Популярность теорий единого налога в обществе не уменьшается и объясняется доходчивостью до всех слоев общества ожидаемых преимуществ, связанных с практической реализацией данной новации.

Рассмотрим истоки формирования данных теорий. К таковым следует отнести в первую очередь теорию единого акциза.

Данную теорию сформулировал У. Петти в «Трактате о налогах и сборах» (1662). Посредством ее реализации он собирался привнести справедливость в налогообложение, обеспечив вовлечение в данный процесс привилегированных сословий, освобожденных от прямого обложения.

Необходимость единого налога в форме акциза (т.е. предлагая облагать исключительно потребление) он обосновывал следующим образом. Во-первых, справедливость требует, чтобы каждый платил в соответствии с тем, что он действительно потребляет. Такой налог никому не навязывается насильно, и его легко платить тому, кто довольствуется предметами первой необходимости. Во-вторых, этот налог подвигает к бережливости, что является единственным способом к обогащению народа. В-третьих, никто не уплачивает налог дважды за одну и ту же вещь, поскольку ничто не может быть потреблено более одного раза.

В начале XVIII в. С. де Вобан сформулировал теорию королевской десятины, предлагая ввести единый налог в размере от 5 до 10% на доходы от земледелия, промыслов и всех других источников. Но при этом он искажал идею единого налога, предлагая сохранить наряду с королевской десятиной также таможенные пошлины и некоторые налоги на обращение.

Во второй половине XVIII в. физиократы исходя из посыла о производительности только земледельческого труда пришли к выводу, что чистый доход получается исключительно от земледелия. Ф. Кенэ и А. Тюрго предложили теорию единого поземельного налога. По их мнению, следует заменить все подати единым поземельным налогом, который должен определяться на основании кадастра и соотноситься с производительностью земли. По расчетам Ф. Кенэ, данный налог должен составлять $2/7$ земельного дохода. Все остальные

налоги, по мнению физиократов, излишни, поскольку они в конечном итоге перелажаются на чистый доход от земли.

В середине XIX в. значительную популярность приобретали также другие предложения о формировании налоговых систем на основе единого налога: на капиталы, на доходы или на расходы (потребление).

С теорией единого прогрессивно-подходного налога выступили французский мыслитель В. Мирабо (1715-1789) и немецкий экономист К. Маркс (1818-1883).

В. Мирабо в конце XVIII в. предлагал взимать единую поголовную подать с изменением окладов по степени зажиточности плательщиков. К. Маркс в 1848 г. в «Коммунистическом манифесте» представил прогрессивно-подходный налог не как единый налог, заменяющий все прочие налоги (он не рассматривал возможность вытеснения им массы других налогов), а в первую очередь как средство конфискации капиталов, социализации общества и ликвидации капитализма.

Данная теория, выдвинутая в 1866 г. немецким экономистом Э. Пфейффером, была не менее популярной. По мнению ее автора, единый налог должен быть соразмерен сумме расходов граждан. Чем больше расходы, тем больше должен быть налог. Такой налог, по Пфейфферу, будет не только более справедливым, нежели обложение доходов (подходный), но и экономически более целесообразным. Ведь обложение расходов снижало бы потребление и, соответственно, увеличивало сбережение.

В 1921 г. американский конгрессмен О.Л. Миллс даже вносил предложение в конгресс о введении единого налога на расходы, который должен был охватить все расходы граждан на личное содержание и расходы семьи в течение года. При обложении из общей суммы расходов должны вычитаться расходы связанные с производством, капитальные вложения, медицинские расходы, страховые платежи.

4.7. Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения

Налоги выступают формой принудительного изъятия государством части доходов граждан. Установление налогов

всегда сопряжено со столкновением групповых политических и социальных интересов через интерес экономический. Наиболее отчетливо это проявляется при решении вопроса о методах налогообложения — пропорциональном или прогрессивном. До сих пор не найден однозначный ответ на вопрос о том, какой из них более справедливый. Пропорциональное налогообложение предполагает применение неизменных налоговых ставок вне зависимости величины налоговой базы. Прогрессивное налогообложение основано на применении возрастающих налоговых ставок при увеличении налоговой базы (обычно дохода). Состоятельным слоям населения выгодны пропорциональные и не выгодны прогрессивные налоги. Малоимущее население больше устраивает прогрессивное налогообложение, если высокие прогрессивные налоги с богатых граждан перераспределяются через бюджетную систему в пользу бедных.

Пропорциональное налогообложение всегда находило поддержку среди состоятельных граждан. Защитники пропорционального налогообложения (Дж. Локк, П. Леруа-Болье, Р. Стурм и др.) доказывали справедливость такого налогообложения с позиций его экономической эффективности.

Сторонники прогрессивного налогообложения (А. Смит, Ж. Руссо, Ж.-Б. Сэй, а также К. Маркс и другие социалисты) считали его более справедливым в социальном аспекте. Увеличение налоговых ставок по мере роста дохода налогоплательщиков, по их предоставлению, смягчает неравенство в обществе и позволяет осуществить социальную поддержку малоимущих граждан.

Однозначно ответить на вопрос, какое налогообложение — прогрессивное или пропорциональное — лучше и справедливее — сложно. С экономической точки зрения более справедливо и экономически эффективно пропорциональное налогообложение. С социальной точки зрения, особенно в условиях резкой полярности доходов различных групп населения (к примеру, в современной России), более справедливо эффективно-прогрессивное налогообложение.

Правительства при решении проблемы выбора между методами налогообложения и определения конкретного уровня прогрессии исходят из сложившейся экономической, политической и социальной ситуации, а также из принятой

концепции социально-экономического развития общества и налоговой политики.

Несомненно то, что необходимо рационально использовать на практике все положительные стороны и пропорционального, и прогрессивного налогообложения, т.е. комбинировать их с учетом конкретной долгосрочной ситуации в стране.

В скандинавских странах налоговые системы длительное время строились на социал-демократической концепции налогообложения, суть которой — установление социальной справедливости в обществе путем применения высокопрогрессивной шкалы ставок подоходных налогов. В результате достигнут один из самых высоких в мире уровней жизни среднего класса, составляющего основу общества.

И все же эта теория оказалась уязвимой в современной хозяйственной практике. Чрезмерное перераспределение доходов привело к снижению предпринимательской, инвестиционной и трудовой активности. Поэтому в 90-х гг. правительство Швеции вынуждено было провести налоговую реформу, частью которой стало смягчение прогрессивности налоговой системы.

Россия в начале XXI в. пошла по другому пути. Была отменена прогрессивная шкала ставок налога на доходы физических лиц, и он стал пропорциональным. Это было сделано в целях легализации доходов для налогообложения организациями и физическими лицами в условиях, когда «теневые», полуполюгальные и иные незаконные способы оплаты труда и вывоза доходов за границу приняли массовый, чрезвычайный характер. Первые фискальные результаты такой налоговой политики в целом оказались неплохими (увеличились поступления этого налога в бюджет). Но нельзя забывать, что пропорциональный личный подоходный налог социально неэффективен и затрудняет решение важных социальных задач, которых в России накопилось немало.

Во всех развитых странах личные подоходные налоги — прогрессивные.

Вопросы же о том, какой должна быть их прогрессия, какие следует установить качественные характеристики и количественный уровень шкалы прогрессивных ставок, решаются индивидуально на правительственном уровне.

4.8. Теория прямого и косвенного налогообложения

Деление всех налогов на прямые и косвенные было предложено физиократами Ф. Кенэ и А. Тюрго в XVIII в. Эволюция теории деления налогов и налогообложения на два самостоятельных типа отражена в трех основных концепциях.

Представители первой считали, что различия налогов следует искать в условиях переложения налогового бремени на потребителя. Те налоги, которые непосредственно падают на налогоплательщика и не могут быть переложены на потребителя путем включения их в продажные цены товаров, следует считать прямыми. Остальные налоги являются косвенными.

Другая концепция сводится к административному признаку классификации налогов. Согласно этой теории прямые налоги взимаются посредством именных списков и кадастров, косвенные же налоги связаны только с продажными ценами, т.е. прямые налоги имеют отношение только к доходам и имуществу, а косвенные — к ценам на потребляемые товары.

С точки зрения развития теории налогов, вторая концепция мало чем отличается от первой, разве что формально.

Третья концепция сводится к классификации налогов, основанной на том, что прямые налоги взимаются непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика по принципу его платежеспособности. При косвенном обложении платежеспособность определяется опосредованным путем исходя из величины расходов данного физического лица. Прямыми считались те налоги, в основу которых положены показатели длительной платежеспособности налогоплательщика (доход, имущество), косвенное же обложение зависит от временной (случайной) платежеспособности и проявляется в определенном построении расходного бюджета плательщика.

Таким образом, любой подход к проблеме деления налогов на косвенные и прямые приводит к выводу о том, что косвенным налогам присущи, по крайней мере, два отличительных признака: несовпадение конечного источника уплаты налога и объекта налогообложения и переложение на законном основании налогового бремени через цены.

Косвенные налоги содержат в себе такой важнейший отличительный признак, заложенный в самом механизме данного типа налогообложения, как переложение налогового бремени первоначальным плательщиком на потребителей его продукции путем законного повышения продажных цен в виде надбавок к ним или включения налогов в ценообразующие издержки.

И.И. Янжул один из первых дал наиболее четкое определение прямых и косвенных налогов в своем труде «Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах»: «Наиболее общепринятое разделение налогов на прямые и косвенные представляет и наибольшее затруднение для точного определения этих понятий и для правильного распределения между ними отдельных видов обложения». Далее он говорит, что «в общежитии, а также в некоторых учебниках, преимущественно английских и французских, прямым налогом называется такой налог, который уплачивается непосредственно тем лицом, которое государство имело в виду обложить; косвенным же налогом называется сбор, уплачиваемый лицами, которые, по предположению финансового закона, не несут его на себе, а переносят на других лиц, являющихся этим косвенным путем действительными плательщиками налога»¹. Такое деление, по мнению Янжула, не приводит к точному разграничению между этими двумя группами налогов. И он, говоря о немецких ученых, которым свойственно стремление к строгому и точному классифицированию, приводит, как ему кажется, «одну из более оригинальных и удачных попыток» немецкого ученого Гофмана из его сочинения «Учение о налогах», в котором он дает следующее определение: «прямые налоги суть те, которые падают на владение, в чем бы последнее ни выражалось, будет ли это вещь или право, или какое-либо личное качество; налоги же косвенные суть те, которые падают на действие. Я владею землей, и на меня падает прямой налог — поземельный, владею имуществом и плачу прямой налог — подоходный, и т.п.; я курю табак, т.е. совершаю известное действие, и плачу налог косвенный; то же самое при употреблении вина, сахара, соли и

¹ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. — М. : Статут, 2002. — С. 266.

пр.»¹. Вместе с тем и это определение не лишено недостатков, которые приводит в своей работе Янжул, поэтому он считает лучше руководствоваться старым установившимся определением, формулируя его более точно. Оно менее изящно по внешнему оформлению, но более отражает внутреннее содержание, устанавливая различия налогов на твердых принципах. Итак, «если мы обратим внимание на действия государства при обложении, на способы организации его, принятые с целью согласовать податное бремя с налогоспособностью его, то мы увидим, что они могут быть двойного рода. В одной группе налогов государство старается непосредственно исследовать и определить податную способность каждого из плательщиков и прибегает для этой цели к оценке податного объекта, к кадастру. Такие налоги, в которых государство направляет требование к известному лицу, и с целью соразмерить это требование с налогоспособностью лица, оценивает с помощью кадастра его имущество и доходы, составляет первую категорию налогов; они могут быть названы оценочными и соответствуют прямым налогам. Вторую категорию налогов составят те, в которых государство не считает нужным прибегать к кадастру, ибо, по его мнению, сами действия плательщика дают возможность определить его податную способность. Государство предполагает, что потребление плательщиком известного предмета есть признак существования в его доходе налогоспособных частей, и ставит налог в зависимость от этого потребления; они вполне соответствуют налогам косвенным»².

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы предпосылки возникновения налоговых теорий?
2. В чем отличие общих налоговых теорий от частных?
3. В чем суть различий в теориях обмена?
4. В чем заключаются основные положения классической теории налогов?

¹ Янжул И.И. Указ. соч. — С. 267.

² Янжул И.И. Указ. соч. — С. 267.

5. Какая роль налогам отводится в кейнсианской концепции государственного регулирования экономики?
6. Каковы основные положения неолиберальной концепции государственного регулирования экономики?
7. Какие обоснования несостоятельности теории единого налога сформулированы в финансовой науке?
8. В чем суть теории пропорционального и прогрессивного налогообложения?
9. Охарактеризуйте разграничивающие признаки прямого и косвенного налогообложения.

Тесты

1. К какому периоду большинство исследователей относят зарождение финансовой науки?

- а) XVI-XVII вв.;
- б) XV-XVI вв.;
- в) XVII-XVIII вв.;
- г) XIV-XV вв.

2. С каким периодом связывают появление первых налоговых теорий?

- а) XVI-XVII вв.;
- б) XV-XVI вв.;
- в) XVII-XVIII вв.;
- г) XIV-XV вв.

3. Какая из нижеприведенных теорий относится к общим налоговым теориям?

- а) теория обмена;
- б) теория единого налога;
- в) теория переложения налогов;
- г) теория прямого и косвенного налогообложения.

4. Какая из названных теорий относится к частным теориям налогообложения?

- а) теория эквивалентного обмена;
- б) теория налога как страховой премии;
- в) теория пропорционального и прогрессивного налогообложения;
- г) классическая теория налогообложения.

5. Одним из основоположников какой теории принято считать А. Смита?

- а) теории налога как «наслаждения»;
- б) теория налога как страховой премии;
- в) теория пропорционального и прогрессивного налогообложения;
- г) классическая теория налогообложения.

6. Чьи труды, кроме А. Смита, как принято считать, легли в основу классической теории налогообложения?

- а) теории налога как «наслаждения»;
- б) теория налога как страховой премии;
- в) теория пропорционального и прогрессивного налогообложения;
- г) классическая теория налогообложения.

7. Какая теория лежит в основе современного налогообложения большинства экономически развитых стран?

- а) теории монетаризма;
- б) сочетание теорий неоклассической и неокейнсианской;
- в) кейнсианская теория;
- г) классическая теория.

8. Какой из принципов налогообложения не был сформулирован А. Смитом?

- а) справедливости;
- б) эластичности;
- в) определенности;
- г) удобства.

9. Один из принципов налогообложения, сформулированный Адамом Смитом:

- а) принцип экономии;
- б) принцип срочности;
- в) принцип эластичности;
- г) принцип достаточности.

Глава 5

КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ, ФУНКЦИИ И ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

5.1. Понятие налога и сбора

В настоящее время налог имеет законодательно установленное содержание. Согласно 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 муниципальных образований. Таким образом, нормативное определение налога содержит следующие юридические признаки:

- 1) обязательность;
- 2) безвозвратность и индивидуальная безвозмездность;
- 3) денежный характер;
- 4) публичное предназначение.

Рассмотрим каждый из вышеназванных признаков.

Обязательный характер — означает юридическую обязанность налогоплательщиков перед государством. Налог устанавливается государством в одностороннем порядке, без заключения договора с налогоплательщиком и взыскивается в случае уклонения от его уплаты в принудительном порядке.

Уплата налогов является важнейшей обязанностью каждого гражданина. Статья 57 Конституции РФ установила обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Следовательно, налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения налоговой обязанности.

Обязательность уплаты служит одним из главных критериев, отличающих налоги от иных видов доходов бюджетов, установленных ст. 41 Бюджетного кодекса РФ.

Безвозвратность и индивидуальная безвозмездность — второй юридический признак. Налоговые платежи не возвращаются обратно к налогоплательщику в виде тех же денежных сумм. Налоги передаются государству в собственность и юридически государство ничем не обязано конкретному гражданину за уплату налогов. Налогоплательщик

не имеет прямой личной заинтересованности в уплате налогов, поскольку, добросовестно уплатив налог, он не получает от государства дополнительных субъективных прав. Но налогоплательщик получает от государства публичную пользу, «общее благо», отвечающее его частным интересам. Государство, действуя в интересах всего общества, реализует различные внутренние и внешние функции: социальную, экономическую, политическую, правоохранительную, военную и т.д.

Конечный результат деятельности государства распространяется на всех членов общества независимо от тех сумм налогов, которые каждый из них уплачивает. Следовательно, уплата налога дает налогоплательщику право на равный доступ к общественным благам.

Денежный характер — выражается в том, что налог взимается посредством отчуждения денежных средств. В современных условиях все налоговые платежи уплачиваются только в денежной форме. Уплата налога производится в наличной или безналичной формах в валюте Российской Федерации. В исключительных случаях иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Публичное предназначение — выражается в том, что с древнейших времен налоги взимаются для обеспечения деятельности государства и его органов. Современные государства для пополнения своей казны используют и другие виды поступлений и платежей. Но на первое место среди них по своему значению и объему выступают налоги. В России налоговые платежи составляют более 80% доходной части федерального бюджета.

Налоги необходимо отличать от сборов и пошлин.

Юридическое содержание налогов и сборов не является тождественным. Одно из существенных различий между ними заключается в признаке возмездности.

Сборы взимаются за оказание определенных услуг. В статье 8 НК РФ определяет и разграничивает понятия «налог» и «сбор».

Сбор — это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов

государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Понятие сбора включило в себя и понятие пошлины. Пошлина отнесена к разновидности сбора. Государственная пошлина — это обязательный и действующий на всей территории Российской Федерации сбор, взимаемый за совершение юридически значимых действий либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами.

Пошлина взимается в качестве материальной компенсации государству за пользование государственным имуществом или выполнение юридически значимых действий, например принятие дела к судебному рассмотрению, регистрация актов гражданского состояния, совершение нотариальных действий.

Налог и сбор имеют как общие, так и отличительные признаки.

К общим признакам относятся обязательность уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды, возможность принудительного способа изъятия, осуществление контроля единой системой налоговых органов.

Налог и сбор четко отграничиваются друг от друга по ряду юридических характеристик.

По значению. Налоговые платежи являются основным источником образования бюджетных доходов. Остальные виды обязательных платежей имеют меньшее значение.

По цели. Цель налогов — удовлетворение публичных потребностей государства или муниципальных образований. Цель сборов — удовлетворение только определенных потребностей или затрат государственных (муниципальных) учреждений.

По характеру обязанности. Уплата налога является четко установленной Конституцией РФ обязанностью плательщика. Сбор характеризуется определенной добровольностью.

По периодичности. Налогам свойственна определенная периодичность. Сбор обычно носит разовый характер и его уплата происходит без определенной системы.

5.2. Функции налога

Одной из наиболее сложных проблем теории налогообложения является определение состава функций, реализуемых налогами. Вопрос о роли и функциях налогов всегда был и продолжает оставаться предметом острейшей научной полемики. Выполняют ли налоги исключительно фискальную функцию или им присущ многофункциональный характер? Аргументация ответов на этот вопрос и составляет стержень данной полемики.

Функции любой экономической категории раскрывают ее сущность и внутреннее содержание, выражают общественное назначение данной категории.

Функции налогов выражают общественное назначение налогообложения не только как способа мобилизации финансовых ресурсов, но и как средства государственного регулирования экономики, как основы перераспределительных отношений в процессе создания общественного богатства.

Роль налогов проявляется в их функциях фискальной регулирующей, распределительной и контрольной.

Фискальная функция (от латинского *fiscus* — государственная казна) является главной функцией налогов. Она отражает фундаментальное предназначение налогообложения — изъятие посредством налогов части доходов организаций и граждан в пользу государства с целью создания материальной основы для реализации им своих функциональных обязанностей.

Фискальная функция присутствует во всех налогах в любой налоговой системе. Она была единственной на ранних этапах налогообложения. Ныне ее значение не только не ослабло, но продолжает в условиях развития рыночных отношений возрастать.

Эффективность фискальной функции характеризует показатель роста налоговых поступлений при неизменяющемся составе и неизменных ставках налогов, т.е. за счет роста баз

налогообложения, увеличения числа плательщиков и объектов обложения.

Регулирующая функция проявляется через комплекс мероприятий в сфере налогообложения, направленных на усиление государственного вмешательства в экономические процессы для предотвращения спада производства, для стимулирования роста производства и научно-технического прогресса, для регулирования спроса и предложения, объема доходов и сбережений населения, для регулирования объема инвестиций. Значение данной функции существенно усилилось после открытия Джоном Кейнсом новых регулирующих возможностей налогов.

Суть регулирующей функции налогов состоит в том, чтобы посредством налогообложения воздействовать на экономическое поведение хозяйствующих субъектов и граждан: их стремление к потреблению, сбережениям, инвестициям.

Распределительная (социальная) функция выражает социально-экономическую сущность налога как особого инструмента распределительных и перераспределительных отношений. Эта функция обеспечивает решение ряда социально-экономических задач, находящихся за пределами рыночного саморегулирования. Налоги позволяют перераспределять общественный продукт между различными категориями населения с целью снижения социального неравенства и поддержания социальной стабильности в обществе. Наименее обеспеченные слои населения могут платить самый минимум налогов или вообще их не платить на законных основаниях, но при этом пользоваться значительным объемом услуг (образование, здравоохранение, социальная защита).

Контрольная функция налогов заключается в обеспечении государственного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, за источниками доходов и их легитимностью, за направлениями расходов.

Сущность контроля — оценка соответствия размеров налоговых обязательств и налоговых поступлений, т.е. своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих обязанностей. Контроль является важным фактором, препятствующим уклонению от уплаты налогов и развитию

теневому сектору экономики. Через эту функцию обеспечивается контроль над налоговыми потоками, определяется необходимость реформирования налоговой системы.

5.3. Классификация налогов

К началу XX в. в финансовой науке возобладала идея сосуществования множества налоговых классификаций, использование которых должно определяться теми или иными целями анализа. Попытки разработки универсальных классификаций остались в прошлом.

Проблема обоснованного разбиения налогов по различным классифицирующим признакам стала актуальной в России в начале 1990-х гг.

Классификация налогов призвана иметь не только сугубо теоретическое, но и важное практическое значение. В прикладном аспекте та или иная классификация должна позволять проводить укрупненный анализ налоговой системы, устанавливать сходства и различия групп налогов, соотносить их с определенными источниками покрытия, группами объектов и субъектов обложения, оценивать тяжесть обложения по разным группам объектов и субъектов, проводить международные сопоставления, ведь налоговые системы разных стран существенно различаются и прямые сравнения по всему перечню налогов просто не осуществимы и др.

Такой комплекс задач не по силам какой-либо одной классификации. Каждая из них призвана наилучшим образом решать свою задачу. Следовательно, обоснованным будет следующее определение. Классификация налогов — это обоснованное распределение налога и сборов по определенным группам, проведенное на основании определенного разграничивающего признака и обусловленное целями (задачами) систематизации и сопоставлений.

Из данного определения вытекают два важных требования к любой классификации. Во-первых, в основе разработки каждой налоговой классификации должен лежать конкретный классифицирующий признак, будь то способ взимания, принадлежность к определенному уровню управления, субъект, предмет, способ или источник обложения,

характер применяемой ставки, назначение налоговых платежей, либо какой-то иной признак. Во-вторых, каждая классификация должна служить определенным практическим или научным целям (задачам), т.е. должна быть востребована теорией или практикой обложения. Группировка налогов, не соответствующая этим требованиям, не может иметь статус классификации.

Рассмотрим классификацию налогов по ряду признаков.

По субъекту уплаты в налоговой системе России преобладают налоги, уплачиваемые юридическими лицами. Из 14 видов налогов юридическими лицами уплачиваются — 9 налогов, юридическими и физическими лицами — 3 вида налогов и физическими лицами — 2 вида налогов.

Специфика структуры российской налоговой системы в части субъекта уплаты налогов характеризуется следующими обстоятельствами. Во-первых, низким жизненным уровнем абсолютного большинства населения Российской Федерации и вызванной этим недостаточной налоговой базой. Во-вторых, в структуре населения страны высокий удельный вес занимают лица предпенсионного и пенсионного возраста, доходы которых объективно ниже доходов остальной части населения. В-третьих, существенную роль играет и созданная в стране система уклонения от уплаты налогов, используемая преимущественно лицами, имеющими наиболее высокий уровень доходов. В результате этого отсутствует реальная налоговая база налогоплательщиков — физических лиц. При этом важно подчеркнуть, что в России степень сокрытия личных доходов значительно выше, чем доходов корпораций.

В зависимости от формы налогообложения налоги подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые (подходно-имущественные) — налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником (налог на прибыль налог на доходы физических лиц и др.).

Косвенные (на потребление) — налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ, определяемые размером потребления, включаемые в виде надбавки к цене товара и уплачиваемые потребителем (акцизы, налог на добавленную стоимость и др.).

При косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара (работ, услуг), являющийся как бы посредником между государственной казной и потребителем товара. Реальным же плательщиком налога является потребитель.

В зависимости от территориального уровня в российской налоговой системе налоги относятся к федеральному, региональному и местному уровням.

Федеральные налоги устанавливаются и вводятся в действие федеральным органом представительной власти — Федеральным Собранием РФ (перечень в ст. 13 НК РФ). Перечень федеральных налогов и их ставки являются едиными на всей территории РФ и не могут быть изменены органами субъектов РФ или местного самоуправления. Согласно п. 2 ст. 12 НК РФ федеральные налоги устанавливаются непосредственно НК РФ;

Налоги субъектов РФ устанавливаются НК РФ, но вводятся в действие законодательными органами субъектов РФ и обязательны к уплате только на территории соответствующего субъекта РФ (налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог) (перечень в ст. 14 НК РФ).

Местные налоги также устанавливаются НК РФ, но вводятся в действие представительными органами местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующего муниципального образования (земельный налог, налог на имущество физических лиц) (перечень в ст. 15 НК РФ).

В зависимости от применяемых ставок налоги подразделяются на прогрессивные, регрессивные и пропорциональные. В отличие от других стран в российской налоговой системе весьма редко используется прогрессивное налогообложение. Прогрессивные ставки применяются в отношении лишь отдельных налогов, не играющих существенной фискальной или регулирующей роли.

Первые десять лет в налоговой системе России обложение доходов физических лиц строилось на основе прогрессивных ставок, при этом диапазон прогрессии в отдельные годы достигал от 12 до 45%. Начиная с первого года нового тысячелетия, в России установлена практически единая

ставка налогообложения в размере 13%, и только для отдельных видов доходов применяется пропорциональная ставка в 30%, а для нерезидентов России — с отдельных полученных на российской территории доходов налог уплачивается по ставке в 35%. Прогрессивное же налогообложение применяется практически в двух случаях. Во-первых, при налогообложении имущества физических лиц, когда ставки налога возрастают в зависимости от стоимости принадлежащего гражданам недвижимого имущества. Во-вторых, прогрессивные ставки применяются при налогообложении транспортных средств в зависимости от мощности двигателя.

Регрессивное налогообложение возникло в России с принятием НК РФ и начало действовать с 2001 г. только в отношении единого социального налога. По данному налогу ставка уменьшается по мере возрастания размера денежных выплат и других форм компенсаций работникам организации.

Введение регрессивных ставок было вызвано необходимостью стимулирования работодателей в части реального отражения производимых работникам выплат и ликвидации получивших широкое распространение в стране теневых форм выплаты заработной платы и других вознаграждений работникам.

В российской налоговой системе преимущественно устанавливаются и применяются пропорциональные ставки налогообложения. При данном налогообложении ставка действует в одинаковом проценте к объекту обложения, т. е. без учета изменений его величины. Такие ставки применяются в отношении НДС, акцизов, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль.

5.4. Принципы налогообложения

Принципы налогообложения — это основополагающие правила и положения, применяемые в сфере налогообложения. Они должны служить своего рода системой координат, в рамках которой должна развиваться налоговая система и быть основополагающим вектором, задающим направление развития этой системы. Теоретически обоснованные принципы должны давать практике налогообложения ясные ответы

(рекомендации) на главные вопросы: кто, как, сколько и из какого источника должен платить налоги?

У истоков формирования универсальных принципов налогообложения стояли не юристы, а классики экономической науки. В 1776 г. А. Смит в своем главном труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» обосновал четыре «максимы обложения», так он называл принципы, сохраняющие актуальность и по сей день. К ним автор отнес: принцип справедливости — все подданные государства обязаны участвовать в поддержке государства сообразно своей платежеспособности; принцип определенности — налог должен быть установлен таким образом, чтобы каждый налогоплательщик точно знал, какие налоги, когда и в каком размере он должен платить; принцип удобства — каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для налогоплательщика; принцип экономии — расходы по взиманию налогов не должны быть больше, чем сами налоговые поступления.

В настоящее время в учебной литературе принципы налогообложения не имеют единой интерпретации. В составе принципов и их содержания отсутствует единообразие, что отчасти объясняется достаточно непродолжительным периодом поиска их нового контекста.

Но большинство авторов склоняется к такой классификации принципов, где выделяются три группы согласно признаку функциональности (см. табл. 1): экономические принципы, представляющие собой базисные положения, касающиеся целесообразности и оценки налогообложения как экономического явления; юридические принципы, которые представляют собой основные начала и исходные направления, определяющие формирование налогового права и правоприменительной практики; организационные принципы, определяющие основные идеи и руководящие положения, согласно которым осуществляются построение, структурное взаимодействие и развитие налоговой системы страны.

Таблица 1

Принципы налогообложения

<i>Экономические</i>	<i>Юридические</i>	<i>Организационные</i>
Принцип справедливости	Принцип нейтральности	Принцип единства налоговой системы
Принцип эффективности	Принцип установление налогов законом	Принцип подвижности (эластичности)
Принцип соразмерности	Принцип отрицания обратной силы налогового закона	Принцип стабильности
Принцип учета интересов	Принцип приоритетности налогового законодательства	Принцип налогового федерализма
Принцип множественности	Принцип наличия всех элементов налога в законе	Принцип гласности
		Принцип одновременности обложения

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите юридические признаки налога. Дайте каждому характеристику.
2. Назовите общие и отличительные признаки налога и сбора.
3. Дайте характеристику функциям налога.
4. Какое значение имеет классификация налогов?
5. Назовите признаки, по которым осуществляется классификация налогов.
6. Назовите принципы налогообложения, сформулированные А. Смитом.
7. Что собой представляют современные принципы налогообложения?

Тесты

1. Налоговый кодекс РФ определяет налог как:

- а) обязательный индивидуальный возмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц;
- б) обязательный индивидуальный безвозмездный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц;
- в) обязательный индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц;
- г) обязательный индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с индивидуальных предпринимателей.

2. В соответствии с налоговым кодексом РФ сбор – это:

- а) взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами юридически значимых действий;
- б) обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами юридически значимых действий;
- в) обязательный взнос, взимаемый только с организаций, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами значимых действий;

г) обязательный взнос, взимаемый с организаций и индивидуальных предпринимателей.

3. Какое понятие не относится к юридическим признакам налога:

- а) обязательность;
- б) публичное предназначение;
- в) товарный характер;
- г) денежный характер.

4. Функцией налога не является:

- а) фискальная;
- б) регулирующая;
- в) контрольная;
- г) планирующая.

5. В налоговой системе России преобладают налоги уплачиваемые:

- а) юридическими лицами;
- б) физическими лицами;
- в) индивидуальными предпринимателями;
- г) юридическими и физическими лицами в равной степени.

6. Какая шкала налогообложения не применяется в налоговой системе Российской Федерации:

- а) прогрессивная;
- б) пропорциональная;
- в) интенсивная;
- г) регрессивная.

7. Какой группы принципов нет в налоговой системе Российской Федерации?

- а) экономических;
- б) юридических;
- в) финансовых;
- г) организационных.

8. Какой уровень налогообложения отсутствует в налоговой системе Российской Федерации?

- а) федеральный;
- б) краевой;
- в) субъектов федерации;
- г) местный.

Глава 6

ЭЛЕМЕНТЫ ЮРИДИЧЕСКОГО СОСТАВА НАЛОГОВ

6.1. Понятие элементов юридического состава налога

Налог — это сложная система отношений, включающая ряд взаимодействующих составляющих, каждая из которых имеет самостоятельное юридическое значение. Эти составляющие называются элементами налога.

Согласно п. 6 ст. 3 Налогового кодекса РФ «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения». Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной.

Неполнота, нечеткость или двусмысленность закона о налоге могут привести к возможности уклонения от уплаты налога на законных основаниях или к нарушениям со стороны налоговых органов, т.е. к расширительному толкованию положений закона. Если законодатель не установил или не определил хотя бы один из элементов, то налогоплательщик получает право не уплачивать налог.

Хотя структура налогов различна и число налогов велико, элементы налогообложения имеют универсальное значение. Те элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называют существенными элементами закона о налоге. Налоговое законодательство на различных этапах своего развития предусматривало различные элементы налога, при наличии которых последний считался законно установленным.

Налог считается установленным лишь в том случае, если определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Согласно ст. 17 НК РФ к элементам налогообложения относятся следующие:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Эти основные (обязательные) элементы налога составляют первую группу и всегда должны быть указаны в

законодательном акте при установлении налогового обязательства.

Во вторую группу входят факультативные элементы, которые не обязательны, но могут быть определены законодательным актом по налогам. К ним относятся порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога; ответственность за налоговые правонарушения; налоговые льготы и др.

Представительные органы власти субъектов РФ (местного самоуправления), устанавливая региональные или местные налоги и сборы, определяют в нормативных и правовых актах как основные, так и факультативные элементы налогообложения (ст. 12 НК РФ):

- налоговые льготы;
- налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ;
- порядок и сроки уплаты налога;
- формы отчетности по данному региональному или

местному налогу.

Третью группу составляют дополнительные элементы налогов, которые не предусмотрены в обязательном порядке для установления налога, но в какой-либо форме должны присутствовать или присутствуют при установлении налогового обязательства:

- предмет налога;
- масштаб налога;
- единица налога;
- источник налога;
- налоговый оклад;
- получатель налога.

Каждый элемент этих трех групп несет конкретную юридическую нагрузку и играет определенную роль для обеспечения возможности уплаты налога. Отсутствие хотя бы одного элемента может значительно затруднить или усложнить налоговое производство, сделать невозможным уплату налога. Поэтому закон о налоге должен содержать всю совокупность элементов, а не только те, которые перечислены в ст. 17 НК РФ.

Теоретическое обоснование источника налогообложения позволяет рассмотреть юридические аспекты налога, его элементы: понятие объекта и источника обложения, субъекта и

носителя налога. В начале XX в. эти вопросы были четко разработаны финансовой наукой и утверждены в законодательном порядке. Предмет, на который падает налог, называется объектом обложения; в подоходном налоге объектом будет доход, в поземельном — земля, в промысловом — предприятия, в соляном — соль и т.д. Источником обложения является чистый доход как разность между валовым доходом и издержками производства.

Масштабом обложения называется та единица, которая кладется в основу измерения налога; в промысловом налоге масштабом может быть оборот предприятия или его прибыль, или его капитал, или количество рабочих и станков, или величина помещения, или плата за него и т.д.

Единицей обложения называется сама мера, с которой исчисляется налог: со столько-то десятин — столько-то, с каждого окна (подомовый налог), с каждой сотни рублей. Разница между масштабом и единицей обложения заключается в том, что в масштабе единица измерения берется как принцип (в промысловом налоге, например, сбор со станка, а не с рабочего, не с дохода, не с капитала и т.д.), единица обложения берется как мера (с каждого станка столько-то). Субъект налога — лицо, которое вносит налог. Субъект или плательщик налога не всегда является действительным носителем его, ибо часто он перекладывает налог на других, иногда это переложение прямо имеется в виду, и государство, которое формально берет налог с данного лица, зная и даже имея в виду, что в действительности налог падает на других лиц; например, облагая ввозной пошлиной керосин и собирая эту пошлину за импортера, государство знает, что налог будет переложено на потребителей керосина.

К концу XX в. понятия о главных элементах налога не претерпели изменений, но с учетом фактора времени появились новые объекты обложения, ушли в прошлое старые (например, подомовый налог), в связи с чем изменились и единицы обложения.

Через элементы в законах о налогах, собственно, устанавливается вся налоговая процедура, в частности порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и другие условия налогообложения. Необходимо подчеркнуть, что само понятие

каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всеми странами мира.

6.2. Субъект и объект налогообложения

Субъект налога (налогоплательщик) — это юридическое или физическое лицо, на которое по закону возложена обязанность платить налог. В данном случае необходимо отличать понятие субъекта налогообложения от понятия носителя налога. В некоторых случаях налог может быть переложено плательщиком (субъектом) налога на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком или носителем налога.

Объект налогообложения — это предмет, подлежащий налогообложению. В этом качестве выступают различные виды доходов: прибыль, добавленная стоимость, стоимость реализованных товаров, работ и услуг и т.д.

Необходимо подчеркнуть неразрывную связь объекта обложения с всеобщим исходным источником налога — валовым внутренним продуктом, поскольку вне зависимости от конкретного источника уплаты каждого налога все объекты обложения представляют собой ту ли иную форму реализации ВВП.

Единица обложения (масштаб налога) представляет собой определенную законом количественную меру измерения объекта обложения. Для обеспечения принципа равенства и справедливости распределения налогового бремени единица обложения выражается в различных формах. Поэтому она зависит от объекта обложения и может выступать в натуральной или в денежной форме (стоимость, площадь, вес, объем товара и т.д.).

Стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения представляет собой налоговую базу, которую составляет выраженная в облагаемых единицах только та часть объекта налога, к которой по закону применяется налоговая ставка.

6.3. Налоговая ставка и налоговый период

Налоговая ставка — важнейший элемент налога и налогообложения, имеющий принципиальное значение для выполнения налогами своей регулирующей роли.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

В зависимости от предмета (объекта) налогообложения налоговые ставки могут быть твердыми (специфическими) или процентными (адвалорными).

Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения независимо от размеров доходов или прибыли. Указанные ставки применяются обычно при обложении земельными налогами, налогами на имущество. В российском налоговом законодательстве такие ставки нашли широкое применение в обложении акцизным налогом.

По мнению ряда экономистов, твердые ставки являются одной из форм льготного обложения. Действительно, в условиях инфляции для тех, кто эффективно использует объект обложения, твердые ставки уменьшают уровень налогообложения. Однако верно и обратное утверждение, согласно которому при использовании твердых ставок в период экономического спада отсутствие взаимосвязи с реальными доходами экономических субъектов может привести к их разорению и банкротству.

Процентные ставки устанавливаются к стоимости объекта обложения и могут быть пропорциональными, прогрессивными и регрессивными,

Пропорциональные ставки действуют в одинаковом проценте к объекту обложения. Примером пропорциональной ставки могут, служить, в частности, установленные российским законодательством ставки налогов на прибыль, на добавленную стоимость, на доходы физических лиц.

Прогрессивные ставки построены таким образом, что с увеличением стоимости объекта обложения увеличивается их размер. При этом прогрессия ставок налогообложения может быть простой и сложной. В случае применения простой прогрессии налоговая ставка увеличивается по мере роста всего объекта налогообложения. При применении сложной ставки происходит деление объекта налогообложения на части, каждая последующая часть облагается повышенной ставкой.

Регрессивные ставки налогов уменьшаются с увеличением дохода. В российском налоговом законодательстве указанные ставки установлены по введённому с 2001 г. единому социальному налогу.

Налоговые ставки в нашей стране по федеральным налогам установлены Налоговым кодексом Российской Федерации. Ставки региональных и местных налогов устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. При этом ставки региональных и местных налогов могут быть установлены этими органами лишь в пределах, зафиксированных в федеральном законе по каждому виду налогов.

Сумма налогового платежа может рассчитываться в следующем порядке (порядок исчисления налога): самостоятельно налогоплательщиком, налоговым агентом или налоговым органом. Самостоятельно налогоплательщик исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки с учетом имеющихся налоговых льгот. Исчисление сумм, подлежащих уплате, производится по каждому налогу отдельно. В случаях, предусмотренных законодательством, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. Например, налог на доходы физических лиц исчисляет налоговый агент, т. е. организация, начисляющая и выплачивающая доход, а налог на имущество физических лиц — налоговый орган. Налоговые органы высылают налогоплательщику соответствующее уведомление.

Налоговый период — календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Это может быть календарный год, месяц, квартал. В правовом отношении важно определение сроков уплаты налога, которые тесно связаны с налоговым периодом.

Сроки уплаты — это истечение периода времени или указание на событие, которое должно произойти, календарные даты, установленные законодательным актом о налогах и с которыми связаны окончание расчетов налогоплательщика по налогу.

6.4. Порядок исчисления и уплаты налогов и сборов

Порядок исчисления и уплаты налогов и сборов — это технические приемы исчисления и внесения налогоплательщиком или налоговым агентом суммы налога в соответствующий бюджет (при федеративном государственном устройстве). Налог может уплачиваться в порядке:

— единовременного платежа в течение определенного периода времени после окончания налогового периода;

— единовременного платежа, не позднее или одновременно с подачей декларации;

— авансовыми платежами в течение всего налогового периода и соответствующей доплатой (или возмещением) в течение определенного количества времени после окончания налогового периода.

Порядок уплаты налога имеет следующие составные элементы: определение лица, которое должно уплачивать налог в бюджет; способ, форма и сроки уплаты налога.

Лицом, которое уплачивает налог, может быть либо сам налогоплательщик, либо лицо, исполняющее обязанности налогоплательщика (как правило, его структурное подразделение), либо налоговый агент.

Форма уплаты налога определяется как денежная, натуральная, комбинированная (денежно-натуральная). Различают также наличную и безналичную формы уплаты налога (сбора). Кроме этого, можно еще говорить о механизме уплаты налога, поскольку существуют такие варианты, как внесение платежей через уполномоченный банк, кассу сборщика налога, приобретение акцизных марок, внесение на депозит предусмотренных сумм, залогом имущества и т. д.

Существуют три основных способа исчисления и, соответственно, уплаты налога:

1) самостоятельно налогоплательщиком (по декларации);

2) налоговым агентом (у источника дохода);

3) кадастровый (по извещению налогового органа).

Уплата налога по декларации предполагает, что налогоплательщик обязан представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов,

налоговых льготах и исчисленной сумме налога и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация составляется как физическими, так и юридическими лицами. При этом способе уплаты налогоплательщик сначала получает доход, а лишь потом исчисляет и уплачивает в бюджет налог.

Уплата налога у источника дохода означает, что налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией предприятия или предпринимателем, производящим выплату. При этом способе сначала уплачивается налог, а затем налогоплательщик получает свой доход. Таким образом, уплачивается налог на доходы физических лиц: бухгалтерия организации, в которой работает физическое лицо, начисляет заработную плату, удерживает из нее налог на доходы физического лица и лишь после этого выплачивает работнику причитающуюся ему денежную сумму.

Уплата налога по извещению налогового органа чаще всего встречается по имущественным налогам в отношении владения землей, недвижимостью, при переходе имущества по наследованию и дарению и др., в том числе на основе разработанных кадастров. В литературе применяется и непосредственно термин кадастровый способ уплаты налога, который прямо предполагает использование кадастра. Кадастр — это реестр, который содержит перечень типичных объектов (земель, домов и т. п.), классифицируемых по внешним признакам, и устанавливает среднюю доходность объекта обложения. К внешним признакам относятся, например при земельном налоге, размер участка, количество скота и др. При кадастровом способе исходят из того, что внешние признаки объектов соответствуют их известной доходности. Величина уплачиваемого налога не связана с реальной доходностью облагаемого объекта. В связи с этим и момент уплаты налога никак не связан с моментом получения дохода. В этом состоит одна из особенностей кадастрового способа уплаты налога.

Сроки уплаты налога устанавливаются законом по каждому налогу. По налогам, которые уплачиваются регулярно, сроки уплаты, как правило, определяются календарной датой. Сроки уплаты разовых налогов определяются истечением времени со дня события, которое обуславливает обязанность уплатить налог. Периодом времени может быть календарный

год, квартал, месяц, декада и т. д. Уплата налога может быть и приурочена к какому-либо событию или действию.

Налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить налог в срок или досрочно. В случае неуплаты или несвоевременной уплаты налогов невнесенная в бюджет сумма налоговых платежей считается недоимкой, подлежащей взысканию в установленном законом порядке.

Понятие налогов неразрывно связано с таким элементом налогов, как налоговые льготы.

6.5. Налоговые льготы

Налоговые льготы как элемент налогообложения — это изменения любого элемента налога, уменьшающие величину налогового платежа или изменяющие срок уплаты налога в пользу налогоплательщика. С правовой точки зрения налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества перед другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (ст. 56 НК РФ).

Налоговые льготы не являются обязательными элементами налогообложения, а относятся к понятию «факультативный элемент налогообложения». Есть налоги, которые исчисляются без применения льгот. Но если льготы устанавливаются, они должны соответствовать конституционным требованиям. Основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам не могут носить индивидуальный характер.

Налоговые льготы призваны способствовать решению задач, стоящих перед обществом на конкретном этапе экономического развития. По экономическому содержанию налоговые льготы могут стимулировать инвестиции, развитие научно-технического прогресса, способствовать проведению природоохранных мер, расширению производства экспортной или иной продукции, развитию малого и среднего предпринимательства и т. д. Налоговые льготы нередко направлены на рациональное использование природных ресурсов, сохранение экологии. Большую роль налоговые льготы

призваны играть и в выполнении государством социальной функции.

Наконец, при определенных обстоятельствах налоговые льготы могут означать перераспределение налогового бремени, если, например, одновременно с расширением льгот увеличивается основная налоговая ставка по тому же налогу.

Действенность налоговых льгот достигается благодаря их гибкости в результате многообразия и постоянной вариативности; высокому потенциалу воздействия на интересы и, следовательно, на поведение налогоплательщиков; ярко выраженной адресности и строгой целевой направленности. Налоговые льготы фактически означают косвенное финансирование путем обеспечения условий для увеличения доходов в будущем благодаря увеличению финансовых ресурсов, направляемых в производство, а также путем уменьшения потенциальных расходов бюджета (например, на капитальные вложения).

Таким образом, налоговые льготы выступают важнейшим инструментом реализации регулирующей функции налогов. Тем не менее их количество и объемы не должны приводить, с одной стороны, к существенным бюджетным потерям, а с другой — к нарушению равенства и справедливого отношения к налогоплательщикам.

Налогоплательщики вправе самостоятельно (за исключением налогового кредита) использовать льготы при наличии оснований, установленных законодательными и иными нормативными актами о налогах, в течение всего периода их действия с момента возникновения этих оснований.

Об использовании льгот налогоплательщик обязан заявить налоговому органу при представлении деклараций и расчетов по налогам, а также предъявить документы, обосновывающие право на льготу.

Налоговые льготы можно классифицировать по таким критериям, как широта охвата субъектов налогообложения, временной период, ограничения в объеме предоставления, направленность на тот или иной элемент налогообложения.

По широте охвата субъектов налогообложения налоговые льготы могут быть общими (предоставляться всем плательщикам налога или сбора) и специальными,

распространяющимися на отдельные группы налогоплательщиков.

К числу специальных льгот относятся налоговые кредиты как прогрессивная форма налоговых льгот.

По временному периоду налоговые льготы различают как предоставляемые на постоянной основе и временной основе.

По ограничению в объеме предоставления:

— лимитированные (устанавливается определенный предел от налоговой базы);

— нелимитированные.

Лимитированные скидки делят на прямые (например, до 2002 г. освобождались 5% прибыли, направленной на благотворительные цели) и косвенные (действующие при определенных условиях, например, от обложения НДС освобождаются научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, осуществляемые бюджетными организациями).

В зависимости от направленности на тот или иной элемент налога:

— налоговые освобождения (направлены на налогоплательщика);

— налоговые изъятия (направлены на объект), т. е. отдельные части объекта налогообложения изымаются из налогообложения;

— налоговая скидка (направлена на налоговую базу). В отдельных случаях налоговая база уменьшается на сумму фактически произведенных расходов (расходы на благотворительность);

— пониженная ставка (направлена на налоговую ставку). Применение данной льготы может осуществляться в зависимости от вида дохода (по государственным ценным бумагам), от категории налогоплательщика (пенсионеры, использование труда инвалидов);

— изменение сроков уплаты налога (направлено на срок уплаты). Можно выделить рассрочку, отсрочку, инвестиционный налоговый кредит, а также полное освобождение от уплаты налога (налоговые каникулы).

Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок. Срок уплаты налога может быть изменен в

отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога.

Перечисленные формы налоговых льгот могут проявляться в их многочисленных разновидностях. В действующем налоговом законодательстве предусмотрены следующие формы налоговых льгот: необлагаемый налогом минимум; изъятие из обложения определенных элементов объекта налога; освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков; снижение налоговых ставок.

При уменьшении налоговой базы на установленный в законодательном порядке необлагаемый минимум под необлагаемым минимумом понимается наименьшая часть объекта налогообложения, полностью освобождаемая от обложения. Эта льгота наиболее характерна для подоходного налога с физических лиц. Уменьшение налоговой базы может достигаться путем вычета из налоговой базы некоторых видов доходов. Например, в ряде стран на несколько лет освобождаются от налогов доходы от использования изобретения в результате покупки лицензии.

Налогоплательщик, имеющий право применять льготу, может отказаться от ее применения и уплачивать полные суммы налогов и сборов. Например, это может быть экономически обоснованно при получении права на вычеты по налогу на добавленную стоимость.

Вопросы для самоконтроля

1. Охарактеризуйте понятия «объект налогообложения» и «налоговая база».
2. Назовите виды налоговых ставок.
3. Какие существуют способы уплаты налогов?
4. Какова роль льгот в выполнении налогами регулирующей функции?
5. Приведите классификацию налоговых льгот.
6. Какие формы налоговых льгот наиболее эффективны с точки зрения воздействия на интересы налогоплательщиков?

Тесты

1. Что представляет собой налоговая ставка?

- а) размер налога на единицу налогообложения;
- б) размер налога на налогооблагаемую базу;
- в) величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы;
- г) размер налога, подлежащий уплате за календарный месяц.

2. В какой срок налоговый орган должен направить налогоплательщику налоговое уведомление, когда исчисление сумм налога осуществляется налоговым органом?

- а) не позднее 5 дней до наступления срока платежа;
- б) не позднее 30 дней до наступления срока платежа;
- в) не позднее 10 дней до наступления срока платежа;
- г) не позднее 15 дней до наступления срока платежа.

3. Когда возникает обязанность по уплате налога, если расчет налоговой базы производился налоговым органом?

- а) через 15 дней после направления налогового уведомления налогоплательщику;
- б) через 2 дня после получения налогового уведомления налогоплательщиком;
- в) через 5 дней после получения налогового уведомления налогоплательщиком;
- г) с момента получения налогового уведомления налогоплательщиком.

4. Что понимается под налоговым периодом?

- а) календарный год, квартал, месяц, декада;
- б) календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база;
- в) любой период времени применительно к отдельным налогам;
- г) год или квартал по согласованию с налоговыми органами и в соответствии с учетной политикой организации.

5. Что представляет собой налоговая база?

- а) стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения;

б) только стоимостную характеристику объекта налогообложения;

в) стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения, учитываемую по правилам бухгалтерского учета;

г) стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения, находящегося на территории Российской Федерации.

Р а з д е л III

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА

Глава 7

СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

7.1. Понятие налоговой системы

Понятие «налоговая система» в современных условиях часто отождествляется с понятием «система налогов и сборов». Во многом это объясняется тем, что Налоговый кодекс не содержит, а соответственно, и не раскрывает этого понятия.

На этапе построения налоговой системы России в 1990-х годах данный термин имел законно установленный статус. Понятие «налоговая система» было впервые введено Законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Согласно ст. 2 данного Закона «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее — налоги), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему». Таким образом, законодатель отождествлял один из элементов системы (налоги, сборы, пошлины) с самой налоговой системой. Не случайно поэтому данное законодательное определение «налоговой системы» с момента своего официального опубликования постоянно подвергалось критике. В качестве альтернативы предлагалось множество других определений, основными отличиями которых являлись: более расширенное толкование данного понятия и стремление определить совокупность налоговых платежей в качестве важного, но лишь одного из входящих в налоговую систему элементов.

На самом деле налоговая система — это основанное на определенных принципах целостное единство основных ее элементов, находящихся друг с другом в тесной взаимосвязи и взаимозависимости. Такими элементами являются нормативно-правовая база сферы налогообложения, совокупность налогов и сборов, плательщики налогов и сборов, налоговые администрации.

Функционирование налоговой системы объективно должно характеризоваться проявлением наиболее значимых функциональных взаимосвязей между ее элементами. Налогоплательщики оказывают воздействие на другие элементы налоговой системы, в частности обжалуют решения налоговых администраций через избирательное право и судебную систему, косвенно влияют на нормативно-правовую базу. Налоговые администрации оказывают влияние на нормативно-правовую базу, выявляя в процессе функционирования несоответствия и нестыковки в налоговом законодательстве, а также оказывают существенное трансформирующее воздействие на всю налоговую систему.

Факторы внешней среды также оказывают на налоговую систему заметное влияние. Это означает, что налоговая система является не замкнутой (закрытой), а открытой системой, т.е. она не является полностью автономной в реализации своих функций.

Внешней средой налоговой системы является множество других, сопряженных с нею систем (бюджетная, пенсионная, правоохранительная, судебная, таможенная и др.), оказывающих на нее влияние и получающих от нее сигналы управляющего воздействия. Следовательно, налоговую систему невозможно рассматривать изолированно, в отрыве от взаимодействия сопряженных систем, она подвержена постоянному изменению под действием как внутри-, так и внешнесистемных факторов (воздействий), т.е. является не статичной, а динамичной системой.

7.2. Этапы создания налоговой системы Российской Федерации

В развитии налоговой системы Российской Федерации можно выделить несколько основных этапов.

Первый этап можно было бы назвать этапом борьбы РСФСР (входившей в состав СССР) за обладание финансовым суверенитетом, за право иметь собственную финансовую базу и независимые от союзного центра собственные налоговые поступления.

Во второй половине 1980-х гг. появились первые признаки формирования налоговой системы СССР. Этому

способствовало начало образования предприятий других форм собственности акционерных, с участием иностранного капитала, совместных и др. Началось постепенное изменение экономического строя общества.

С 1 января 1991 г. был введен в действие Закон СССР от 14 июня 1990 г. «О налогах с предприятий, объединений и организаций», в соответствии с которым были установлены следующие общесоюзные налоги:

- налог на прибыль;
- налог с оборота;
- налог на экспорт и импорт;
- налог на фонд оплаты труда колхозников;
- налог на прирост средств, направляемых на потребление;
- налог на доходы и др.

РСФСР (входившая в состав СССР), принявшая Декларацию о государственном суверенитете, стала вести борьбу с центральными органами власти СССР за обладание финансовым суверенитетом, за право иметь собственную финансовую базу и независимые от союзного центра собственные налоговые поступления. На территории РСФСР была установлена «одноканальность» сбора налогов, т.е. суммы налоговых поступлений предварительно централизовывались в российском бюджете, а затем часть из них перечислялась в союзный бюджет на согласованные расходы.

Для налогоплательщиков, перешедших в российское подчинение, устанавливались более льготные условия налогообложения. Этот этап закончился с распадом СССР. Данный период не мог оказать влияния на формирование собственной российской налоговой системы, поскольку в это время решались не столько экономические и финансовые задачи, сколько политические проблемы. Между тем с определенной долей оптимизма можно все же утверждать, что российская налоговая система берет свое начало в недрах начавшихся формироваться в конце 1980-х гг. советской системы налоговых отношений.

Второй этап, который можно с полным правом назвать действительно этапом в формировании российской налоговой системы — это этап становления. Основы существующей в настоящее время российской налоговой системы были

заложены в конце 1991 г. принятием Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и соответствующих законов по конкретным видам налогов, которые вступили в действие с 1 января 1992 г. Принятием этих законов в России и было положено начало созданию налоговой системы РФ.

Однако созданная в спешном порядке налоговая система, в которой одновременно был зафиксирован весь возможный перечень налогов, сборов и иных обязательных платежей, путем масштабного заимствования западных конструкций различных налогов и попыток их взаимоувязки в единой российской системе имела серьезные промахи.

Сформированная трехуровневая система из ограниченного количества федеральных, но неограниченного числа региональных и местных налогов и сборов изначально не могла быть совершенной.

Невысокая эффективность функционирования этой системы на первом этапе была предопределена отсутствием отечественного опыта и соответствующих научных разработок, низким уровнем налоговой культуры и ответственности плательщиков, слабостью государственной власти и местного самоуправления. В полной мере ею не реализовывалась даже фискальная (не говоря уж об иных) функция налогообложения.

Следующий этап развития налоговой системы можно характеризовать как этап неустойчивого налогообложения. Не случайно на протяжении последующих лет экономических реформ в законодательство о налогах ежегодно, а нередко и по несколько раз в год вносились многочисленные поправки. Но они решали лишь отдельные узкие вопросы, не затрагивая основных положений построения налоговой системы. К сожалению, вносимые законодательные изменения были не всегда обоснованными. Так, в декабре 1993 г. предоставлением права региональным и местным органам вводить неограниченное число новых налогов был нарушен один из важнейших принципов построения налоговой системы — принцип ее единства.

Дальнейшее развитие российской налоговой системы представляло собой этап подготовки налоговой реформы. Начиная с 1996 г. последовательно сокращалось число налоговых льгот исключительного характера, отменялись

отдельные налоги, которые искажали суть налоговой системы. Был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по установлению неограниченного числа новых налогов. Одновременно осуществлялась разработка Налогового кодекса и шла подготовка к его принятию.

Следующий этап развития налоговой системы — это этап реформирования. Можно считать, что он начался в 1998 г. когда была принята первая или так называемая Общая часть Налогового кодекса РФ. Суть этого этапа состояла в переходе к активному и целенаправленному реформированию налоговой системы. В 1998 г. Правительство РФ остановилось на проекте эволюционного совершенствования налоговой системы, предложенном Минфином, который и был положен в основу разработки Налогового кодекса (НК РФ), первая часть которого была введена в действие с 1 января 1999 г.

Одним из основных направлений реформирования стало существенное ограничение ранее предоставленных практически безграничных полномочий региональных и местных уровней управления в сфере установления новых налогов и сборов, распределения налоговых доходов между бюджетами различных уровней.

Самым значимым результатом этого направления стал закрытый перечень региональных и местных налогов, за рамки которого налоговая инициатива соответствующего уровня уже не могла выходить. Таким образом, субъекты РФ и органы местного самоуправления утратили возможность введения налогов или сборов сверх перечня, установленного Налоговым кодексом.

Очередной этап: 2001 г. — по настоящее время. Суть данного этапа состоит в кодификации исчерпывающего перечня налогов и сборов современной России. Последовательность кодификации представлена в табл. 2.

Таким образом, за пять лет формирования части второй НК РФ были кодифицированы 14 налогов и 4 специальных налоговых режима. Определен окончательный состав федеральных, региональных, местных налогов и сборов. Вне рамок НК РФ остался только один местный налог — на имущество физических лиц

В целом формирование второй части, несмотря на ежегодно вносимые изменения, можно считать практически завершенным. НК РФ стал единым системным документом, регламентирующим всю совокупность налоговых отношений в Российской Федерации.

Таблица 2

**Последовательность введения в действие глав
части второй НК РФ**

<i>Сроки введения в действие</i>	<i>Главы НК РФ</i>
С 1 января 2001 г.	<p>Четыре главы: Глава 21. Налог на добавленную стоимость Глава 22. Акцизы Глава 23. Налог на доходы физических лиц Глава 24. Единый социальный налог</p>
С 1 января 2002 г.	<p>Четыре главы: Глава 25. Налог на прибыль организаций Глава 26. Налог на добычу полезных ископаемых Глава 26.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) Глава 27. Налог с продаж (отменен с 1 января 2004 г.)</p>
С 1 января 2003 г.	<p>Три главы: Глава 26.2. Упрощенная система налогообложения Глава 26.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности Глава 28. Транспортный налог</p>
С 1 января 2004 г.	<p>Четыре главы: Глава 25.1. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов Глава 26.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции Глава 29. Налог на игорный бизнес Глава 30. Налог на имущество организаций</p>
С 1 января 2005 г.	<p>Три главы: Глава 25.2. Водный налог Глава 25.3. Государственная пошлина Глава 31. Земельный налог</p>

С 2006 г. налоговая система включает в себя уже только 18 налоговых платежей. Данная цифра ни в коем случае не является отображением реального числа налогов, уплачиваемых юридическими и физическими лицами. Их количество существенно ниже за счет включения в эту систему специальных налоговых режимов, заменяющих уплату целого ряда налогов, а также некоторых налогов, связанных с объектами налогообложения, характерными только для отдельных видов деятельности.

7.3. Нормативное правовое обеспечение налогообложения в России

Изучением нормативно-правовой базы сферы налогообложения занимается налоговое право.

Налоговое право это подотрасль финансового права, совокупность правовых норм которой регулирует общественные отношения в сфере налогообложения. Нормы налогового права содержатся в нормативных правовых актах, которые образуют взаимосвязанную совокупность источников налогового права. Источники налогового права обеспечивают наполнение нормативно-правовой базы сферы налогообложения. Взаимосвязанность этих источников обеспечивается определенной иерархией, выстроенной по их юридической силе (табл. 3).

Таблица 3

Источники нормативно-правовой базы налогообложения

<i>Убывание юридической силы</i>	1	Конституция РФ
	2	Решения Конституционного суда РФ
	3	Федеральные конституционные законы
	4	Специальное налоговое законодательство
	5	Федеральные законы, содержащие отдельные нормы налогового права
	6	Подзаконные нормативные правовые акты по отдельным вопросам налогообложения
	7	Решения Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного суда РФ

Конституция РФ — наиболее важный источник, определяющий конституционные основы налогообложения, магистральные направления построения налоговых правоотношений. Конституция РФ непосредственно содержит некоторые нормы налогового права и отдельные концептуальные положения, в соответствии с которыми устанавливаются принципы налогообложения, формируется налоговая политика.

Решения Конституционного суда РФ (КС РФ) второй по правовой силе источник, который занимается толкованием Конституции РФ, т.е. разъясняет смысл конституционных норм, формулируя при этом свою правовую позицию. Правовая позиция Конституционного суда РФ — это прецедент толкования конституционной нормы, выраженный в мотивированной части постановления и обладающий нормативно-правовым значением. Правовая позиция КС распространяется не только на конкретных участников конституционного спора, она адресована неограниченному кругу лиц, имея для них императивный (обязательный) характер.

Федеральные конституционные законы, устанавливающие нормы налогового права, также имеют приоритет перед нормами, устанавливаемыми законодательством о налогах и сборах. Таких норм в целом не так много, например ст. 15 Федерального конституционного закона от 17 декабря 1997 г., № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» определяет полномочия Правительства РФ по разработке направлений налоговой политики, а ст. 3 Федерального конституционного закона от 10 октября 1995 г. № 2-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» вводит норму, согласно которой на референдум не могут выноситься вопросы введения, изменения и отмены федеральных налогов и сборов.

Специальное налоговое законодательство включает законодательство РФ о налогах и сборах, состоящее из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, законодательство субъектов РФ о налогах и сборах, и нормативные правовые акты органов муниципальных образований о местных налогах.

Основным документом законодательства РФ о налогах и сборах является Налоговый кодекс РФ (НК РФ). Ему

должны соответствовать федеральные законы о налогах и сборах, законы субъектов Федерации и законодательные акты органов местного самоуправления.

Федеральные законы, которые содержат отдельные нормы налогового права направлены на регулирование в первую очередь не налоговых, а иных правоотношений, но тем или иным образом устанавливают отдельные нормы налогового права. В частности это Уголовный кодекс, Таможенный кодекс, Бюджетный кодекс, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и ряд других законов.

Подзаконные нормативные правовые акты по отдельным вопросам налогообложения состоят из группы актов органов общей компетенции. Эти акты в соответствии с НК РФ не включаются в состав законодательства о налогах и сборах. К таким актам относятся Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, подзаконные нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ, подзаконные нормативные правовые акты органов местного самоуправления.

Вопрос о том, следует ли рассматривать решения Верховного суда РФ и Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ) в качестве источников правового регулирования сферы налогообложения, является дискуссионным.

С юридической точки зрения данные решения адресованы в первую очередь участникам судебного и арбитражного спора, т.е. они не являются правовой нормой для иных субъектов, обязательной для исполнения. Вместе с тем нельзя не признать, что решения ВС РФ и ВАС РФ оказывают существенное влияние на практику применения и совершенствования нормативно-правовой базы сферы налогообложения.

7.4. Классификации налоговых систем

На становление и развитие налоговой системы оказывают влияние различные факторы уровень экономического развития государства, общественно-экономическое устройство общества, господствующая в обществе экономическая доктрина.

Сложившееся сочетание тех или иных факторов приводит к отличиям налоговых систем, которые можно классифицировать по конкретным показателям, к наиболее важным из которых следует отнести показатели налогового бремени, соотношения прямого и косвенного налогообложения, уровень централизации налоговых полномочий, уровень неравенства доходов после их налогообложения.

Классификации налоговых систем в зависимости от этих показателей представлены в табл. 4.

Таблица 4

Основные классификации налоговых систем

Факторы, влияющие на классификацию налоговых систем	Налоговые системы		
<i>Уровень налоговой нагрузки</i>	Либерально-фискальные	Умеренно фискальные	Жестко фискальные
<i>Доля косвенного налогообложения</i>	Подходные	Умеренно косвенные	Косвенные
<i>Уровень централизации налоговых полномочий</i>	Централизованные	Умеренно централизованные	Децентрализованные
<i>Уровень неравенства доходов после налогообложения</i>	Прогрессивные	Регрессивные	Нейтральные

В зависимости от уровня налоговой нагрузки на экономику страны выделяют либерально-фискальные, умеренно фискальные и жестко фискальные налоговые системы.

Либерально-фискальные налоговые системы обеспечивают налоговые изъятия с учетом платежей социального характера ориентировочно до 30% от ВВП. К этой группе относятся налоговые системы США, Австралии, Португалии, Японии и большинство стран Латинской Америки;

Умеренно фискальные налоговые системы имеют уровень налогового бремени от 30 до 40% ВВП. Данную группу составляют налоговые системы большинства стран, в частности: Швейцарии, Германии, Испании, Греции, Великобритании, Канады и России;

Жестко фискальные налоговые системы позволяют перераспределять посредством налогов более 40% ВВП. Такой уровень изъятий обеспечивают налоговые системы Норвегии, Нидерландов, Франции, Бельгии, Финляндии, Дании и Швеции.

В зависимости от доли косвенного налогообложения налоговые системы можно подразделить на подоходные, умеренно косвенные и косвенные.

В подоходных налоговых системах делается основной акцент на обложении доходов и имущества. Доля поступлений от косвенных налогов в них не превышает 35% совокупных налоговых доходов. К этой группе относятся налоговые системы большинства англосаксонских стран: США, Канады, Великобритании, Австралии.

Умеренно косвенные налоговые системы равномерно распределяют налоговую нагрузку на обложение доходов и потребления. Доля косвенных налогов составляет от 35 до 50% от совокупных налоговых доходов. Данную группу составляют налоговые системы развитых стран Европы: Германии, Франции, Италии и др.

В косвенных налоговых системах, делается основной акцент на обложение потребления. Косвенные налоги обеспечивают более 50% совокупных налоговых доходов. Подобный уровень косвенного обложения характерен для налоговых систем развивающихся стран, например Аргентины, Бразилии, Мексики, Индии, Пакистана. К этой же группе относится и налоговая система России.

В зависимости от уровня централизации налоговых полномочий налоговые системы можно разделить на централизованные, умеренно централизованные и децентрализованные.

Централизованные налоговые системы наделяют федеральный уровень управления подавляющим большинством налоговых полномочий. В них доля поступлений налоговых доходов в федеральный бюджет составляет более 65% консолидированных налоговых поступлений. Такой уровень централизации присущ налоговым системам Франции, Нидерландов, Австрии и России.

В умеренно централизованных налоговых системах все уровни управления наделяются значимыми налоговыми полномочиями. Доля налоговых доходов федерального уровня составляет от 55 до 65% консолидированных налоговых поступлений. Данную группу представляют налоговые системы Австралии, Германии, Индии.

Децентрализованные налоговые системы, наделяют нижестоящие уровни управления более значимыми налоговыми полномочиями. Доля налоговых доходов федерального уровня составляет до 55% от консолидированных налоговых поступлений. К этой группе относятся налоговые системы США, Канады, Дании.

В зависимости от уровня экономического неравенства доходов после их налогообложения налоговые системы подразделяются на прогрессивные, регрессивные и нейтральные,

В прогрессивных налоговых системах после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, сокращается. Данную группу составляют налоговые системы большинства стран.

В регрессивных — экономическое неравенство налогоплательщиков после уплаты налогов возрастает. Примеры построения таких налоговых систем нам не известны.

В нейтральных — после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, остается неизменным. К данной группе можно отнести налоговую систему России.

Таким образом, российскую налоговую систему можно классифицировать как умеренно фискальную, косвенную, централизованную, нейтральную.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятия налоговой системы. Какие основные элементы в ней можно выделить?
2. Какие факторы влияют на развитие налоговой системы?
3. Какие основные этапы в становлении российской налоговой системе можно выделить?
4. Охарактеризуйте этап становления налоговой системы Российской Федерации. Назовите его основные достоинства и недостатки.
5. Дайте характеристику этапу неустойчивого налогообложения.
6. Охарактеризуйте этап подготовки налоговой реформы.
7. Чем характеризуется современный этап развития налоговой системы — этап реформирования?
8. Охарактеризуйте нормативную правовую базу сферы налогообложения.
9. Какие факторы влияют на становление и развитие налоговой системы?
10. Назовите признаки, которые лежат в основе классификации налоговых систем.

Тесты

1. **К основным началам законодательства о налогах и сборах относится:**

- а) справедливый порядок предоставления налоговых кредитов;
- б) привлечение к уголовной ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- в) каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы;
- г) научный подход при установлении элементов налога.

2. **Какой налог относится к региональным налогам?**

- а) водный налог;
- б) земельный налог;
- в) транспортный налог;

г) налог на имущество физических лиц.

3. **Не является элементом налоговой системы:**

- а) нормативно-правовая база сферы налогообложения;
- б) состав налога;
- в) система налогов и сборов;
- д) налогоплательщики.

4. **Какой налог относится к федеральным налогам?**

- а) налог на имущество физических лиц;
- б) водный налог;
- в) транспортный налог;
- г) земельный налог.

5. **Какой налог относится к местным налогам?**

- а) земельный налог;
- б) транспортный налог;
- в) водный налог;
- г) налог на игорный бизнес.

6. **Какие налоги обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации?**

- а) федеральные налоги и сборы;
- б) налоги и сборы субъектов Российской Федерации;
- в) местные налоги и сборы;
- г) все налоги.

7. **Местные налоги и сборы обязательны к уплате на территории:**

- а) муниципальных образований;
- б) субъектов РФ;
- в) муниципальных образований и субъектов РФ;
- г) экономических районов Российской Федерации.

8. **Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах составляют:**

- а) приказы и письма Федеральной налоговой службы;
- б) инструкции и указания Министерства финансов РФ;
- в) Налоговый кодекс и федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с ним;
- г) Налоговый кодекс, федеральные законы и инструкции Министерства финансов РФ.

9. **Имеют ли право местные органы власти вводить дополнительные, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ, налоги?**

- а) не имеют;
- б) да, но по согласованию с вышестоящими органами власти;
- в) да имеют;
- г) да, в пределах полномочий, предусмотренных Налоговым кодексом.

Глава 8

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

8.1. Понятие налогового администрирования

Налоговое администрирование является одним из важнейших элементов налоговой системы, но до сих пор это понятие, не имеет законодательного толкования. В Налоговом кодексе РФ, в нормативных правовых актах сущность налогового администрирования не раскрывается.

Следует отметить, что среди российских экономистов и юристов до сих пор отсутствует единый взгляд на понятие налогового администрирования.

В октябре 2005 г. в Финансовой академии при Правительстве РФ прошел круглый стол с повесткой дня «Актуальные проблемы теории и практики налогового администрирования в Российской Федерации».

В его работе приняли участие представители законодательной и исполнительной власти, юридических и аудиторских компаний, бизнеса, а также российские ученые. В процессе обсуждения проблем, связанных с налоговым администрированием, давались определения данной дефиниции.

Управляющий партнер юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры» С.Г. Пепеляев в своем выступлении отметил, что налоговое администрирование — это не только инструмент реализации налоговой политики, но и сама налоговая политика.

Председатель Экспертного совета Комитета по бюджету и налогам Государственной Думы РФ М.Ю. Орлов определил налоговое администрирование как деятельность уполномоченных органов власти, связанную с осуществлением функций налогового контроля и привлечения к ответственности за налоговые правонарушения виновных лиц.

Заведующая кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ Л.И. Гончаренко отметила, что широкий диапазон содержания налогового администрирования: от управления налоговой системой и налогообложением в целом (наиболее широкое понимание) до

деятельности налоговых органов по контролю за правильностью исчисления и уплатой налоговых платежей (более узкое понимание) обусловлен относительной новизной данного понятия для российской теории налогов и налогообложения. В ее понимании налоговое администрирование — это определяющая часть управления налоговой системой, внутренний фактор ее развития.

В целом же большинством экономистов и юристов налоговое администрирование в основном рассматривается как деятельность налоговых органов по осуществлению контроля за соблюдением налогового законодательства.

В учебной литературе налоговое администрирование разными авторами представляется по-разному. По мнению А.И. Пономарева и Т.В. Игнатовой¹, налоговое администрирование — это деятельность уполномоченных органов власти и управления, направленная на исполнение законодательства по налогам и сборам, обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля. О.А. Миронова и Ф.Ф. Ханафеев налоговое администрирование рассматривают как систему управления налоговыми отношениями, которая координирует деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики². По мнению И.А. Майбурова, налоговое администрирование — это процесс управления налоговым производством, реализуемым налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

На наш взгляд, именно это определение ближе всего к сущностному пониманию налогового администрирования. В этом случае предметом налогового администрирования является налоговое производство, объектом — процесс управления этим производством, а субъектами — налоговые и иные органы, именуемые налоговыми администрациями.

8.2. Функции налогового администрирования

¹ Пономарев А. И., Игнатова Т. В. Налоговое администрирование в Российской Федерации : учеб. пособие. — М. : Финансы и статистика, 2006. — С. 20.

² Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. Налоговое администрирование: учеб. пособие. — М. : Омега-Л, 2005. — С. 33.

Функция представляет собой внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений. В нашем случае в качестве объекта выступает налоговое администрирование, рассматриваемое в системе отношений в сфере налогообложения.

Налоговому администрированию присущи четыре основные функции (табл. 5): планирования, контролирования, регулирования и принуждения. Для каждой функции характерен свой инструментарий реализации, т.е. совокупность способов, приемов и методов достижения поставленных перед нею целей. Кроме того, каждая функция отличается специфичным составом органов, разрабатывающих и реализующих этот инструментарий.

Таблица 5

Основные функции налогового администрирования

<i>Функции налогового администрирования</i>	<i>Налоговые администрации, реализующие данную функцию</i>		
Планирования	Налоговые органы	Финансовые органы	
Контролирования	Налоговые органы	Таможенные органы	Органы внутренних дел
Регулирования	Налоговые органы	Финансовые органы	Таможенные органы
Принуждения	Налоговые органы	Таможенные органы	Органы внутренних дел

Дадим краткую характеристику функциям налогового администрирования с позиций основных задач и применяемого инструментария.

Функцию налогового планирования реализуют финансовые и налоговые органы. Основной целью налогового планирования является обеспечение обоснованных качественных и количественных параметров заданий по формированию доходной части бюджетов разных уровней. Основными формами являются стратегическое и текущее налоговое планирование. Основные методы налогового планирования: косвенные, основанные на прогнозировании экономических валовых показателей; прямые, основанные на

прогнозировании налоговых баз по всему перечню налогов; упрощенные, основанные на экстраполяции существующих трендов.

Функцию налогового контроля реализуют налоговые органы, а в отдельных случаях, предусмотренных НК РФ, также таможенные органы и органы внутренних дел. Основной целью этой функции является обеспечение такого уровня налогового производства, при котором исключаются или сводятся к минимуму нарушения законодательства о налогах и сборах, а также обеспечиваются выявление и предупреждение этих нарушений. Основными формами налогового контроля являются налоговые проверки (камеральные и выездные), контроль за своевременным поступлением платежей, осмотр и обследование помещений, используемых для извлечения дохода, проверка данных учета и отчетности, получение объяснений налогоплательщиков, учет налогоплательщиков, учет объектов налогообложения и др. Основные методы — предварительный, текущий и последующий налоговый контроль.

Функцию налогового регулирования реализуют финансовые, налоговые, а в некоторых случаях и таможенные органы. Основной целью этой функции является достижение компромисса между интересами государства и экономическими интересами налогоплательщиков. Фискальные интересы государства в свою очередь также неоднородны и требуют нахождения компромисса между интересами Федерации, субъектов Федерации и местного самоуправления. Основными здесь являются формы налогового стимулирования и дестимулирования, налогового льготирования, распределения налоговых поступлений между различными уровнями бюджетов. Регулируются: соотношение прямого и косвенного налогообложения; соотношение федеральных, региональных и местных налогов; масштаб и направленность предоставления налоговых льгот и преференций; состав налогов, объекты налогообложения, налоговые ставки, способы исчисления налоговой базы, порядок и сроки уплаты налогов.

Функцию принуждения реализуют налоговые, таможенные и органы внутренних дел. Кроме того, в реализации этой функции задействованы иные органы государства, не являющиеся налоговыми администрациями. В первую очередь это прокуратура, судебная система, система

исполнения наказаний. Основной целью этой функции является обеспечение обязательного исполнения всеми субъектами законодательства о налогах и сборах, в том числе принудительного исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, и неотвратимость наказания за уклонение от их исполнения. Основными формами принуждения являются ответственность за нарушение законодательства: налоговая, административная и уголовная. К основным методам можно отнести добровольное и принудительное исполнение выявленного нарушения законодательства.

8.3. Методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков

Методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков могут быть достаточно разнообразными, но укрупненно можно выделить три основных типа методов: административного принуждения, регулируемых альтернатив, дружественного партнерства. Соотношение между ними и масштабы их развития определяются проводимой налоговой политикой и качественным состоянием контрольной деятельности.

К методам административного принуждения относятся применение налоговых санкций, арест банковских счетов, арест имущества налогоплательщика и т.д.

Введение в действие Налогового кодекса способствовало распространению другого типа методов налогового администрирования, а именно – метода регулируемых альтернатив. В соответствии с этим методом налогоплательщикам предоставлена свобода выбора между разрешенными законом разными вариантами юридической формы ведения деятельности, порядка ведения и составления учета и отчетности, способа исполнения обязательства по уплате налога, применения или отказа от налоговых льгот и т.д. Однако после выбора того или иного поведения оно становится обязательным для налогоплательщиков и исходным при проверке налоговыми органами.

Метод дружественного партнерства не так давно считался неприемлемым в российской практике из-за

недостаточного уровня налогового администрирования, состояние которого и отражается прежде всего на характере взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов. Пока этот метод имеет узкое применение. Для построения более масштабных отношений партнерства требуются разработка и законодательное установление процедуры согласования спорных или отсутствующих в действующем законодательстве положений.

В самом общем виде данная процедура в некоторых зарубежных законодательствах по налогам состоит в следующем. Налогоплательщик посылает запрос в налоговый орган на предварительное разъяснение положений налогового законодательства. Полученное разъяснение имеет определенную законом юридическую силу. Учитывая содержание разъяснения, налогоплательщик либо строго следует ему и рассчитывает на правовую защиту при налоговых проверках, либо имеет право в судебном порядке оспаривать его до наступления события (проведения операции или проверки налогового органа).

8.4. Факторы формирования системы налогового администрирования

В конце XX в. в России были осуществлены мероприятия, которые привели к изменению политической ситуации в стране и положили начало переходу к рыночной экономике. Возникла необходимость в создании налоговой системы, которая могла бы обеспечить государство необходимыми финансовыми средствами. Для этого потребовалось проведение налоговой реформы.

Основным инструментом решения указанной задачи стала налоговая политика государства. В силу своей природы государственная налоговая политика является, во-первых, фактором формирования налоговой системы, во-вторых, фактором формирования налогового администрирования, создающего условия для функционирования налоговой системы. Необходимо отметить, что влияние налоговой политики на формирование налогового администрирования имеет определяющее значение. Данный фактор относится к разряду объективных факторов.

Другим объективным фактором, влияющим на формирование налогового администрирования, выступает социально-экономический фактор. На современном этапе социально-экономического развития страны актуальны следующие направления: развитие России как социального государства; создание инновационной экономики; увеличение валового внутреннего продукта; повышение уровня жизни населения. Решение поставленных задач может быть обеспечено путем создания благоприятного налогового климата, равных условий для добросовестной конкуренции.

Влияние политического (налоговой политики) и социально-экономического факторов способствует появлению правового фактора. Данный фактор придает налоговому администрированию заданное законом направление, координирует его действия при изменениях в политической и социально-экономической сферах. Правовой фактор находит свое выражение в нормативно-законодательной базе, регулирующей налоговые отношения.

Под влиянием политического и социально-экономического факторов формируется также институциональный фактор. Институциональный фактор находит свое выражение в составе субъектов налогового администрирования, их взаимодействии, в организационной структуре и в обеспечении реализации их стратегии в области налогового администрирования. Институциональный фактор также влияет на формирование технологии налогового администрирования, на баланс взаимодействия участников налоговых отношений, на создание эффективной модели налогового администрирования. Кроме того, он способствует созданию и оптимизации условий для функционирования каждого из элементов налогового администрирования.

В силу своей природы правовой и институциональный факторы являются субъективными факторами, формирующими налоговое администрирование.

8.5. Принципы функционирования налогового администрирования

Под влиянием институционального фактора определились основные принципы функционирования налогового администрирования.

Принцип единства, который предусматривает единообразное применение налогового законодательства всеми субъектами налогового администрирования. Нарушение принципа приводит к произвольному применению законодательных норм субъектами налогового администрирования, что влечет за собой ухудшение качества налогового администрирования и уменьшение собираемости налогов.

Принцип независимости по отношению к объектам администрирования предполагает, что субъекты налогового администрирования должны быть независимы от тех налогоплательщиков, которых они администрируют, чтобы на их деятельность не могло быть оказано никакого постороннего влияния. В связи с этим характерной чертой субъектов налогового администрирования является то, что объекты администрирования не находятся в их непосредственной организационной подчиненности.

Принцип действенности предполагает, что в своей деятельности субъекты налогового администрирования должны опираться на исходные фактические материалы, проводить глубокий анализ и доскональную проверку правильности и своевременности уплаты налоговых платежей в бюджет, принимать конкретные меры по результатам проверок.

В соответствии с принципом правомочности субъекты налогового администрирования обязаны осуществлять действия в пределах своих полномочий и в соответствии с уровнем компетенции, установленным законодательством, не допускать решение их должностными лицами какого-либо вопроса по собственному усмотрению.

От степени соблюдения основных принципов субъектами налогового администрирования зависит эффективность их деятельности, а также принимаемых решений.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятию налогового администрирования.

2. Кто относится к субъектам налогового администрирования?
3. Как соотносятся налоговое администрирование и налоговый контроль?
4. Охарактеризуйте основные функции налогового администрирования.
5. Какие органы, участвуют в реализации функций налогового администрирования?
6. Назовите основные методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, используемых в мировой практике налогообложения.
7. Назовите факторы формирования налогового администрирования.
8. Какие основные принципы лежат в основе налогового администрирования?

Тесты

1. Какие органы не осуществляют налоговое администрирование?

- а) налоговые органы;
- б) таможенные органы;
- в) финансовые органы;
- г) органы государственной безопасности.

2. Какое понятие не относится к функциям налогового администрирования?

- а) планирование;
- б) контролирование;
- в) регулирование;
- г) учет.

3. Какой принцип не относится к основным принципам налогового администрирования?

- а) единства;
- б) действенности;
- в) самостоятельности;
- г) правомочности.

4. Какие органы не участвуют в реализации функции регулирования налогового администрирования?

- а) налоговые органы;

- б) финансовые органы;
- в) органы внутренних дел;
- г) таможенные органы.

5. Какие органы не участвуют в реализации функции контролирования налогового администрирования?

- а) налоговые органы;
- б) финансовые органы;
- в) органы внутренних дел;
- г) таможенные органы.

6. Какие органы не участвуют в реализации функции принуждения налогового администрирования?

- а) налоговые органы;
- б) финансовые органы;
- в) органы внутренних дел;
- г) таможенные органы.

7. В каком качестве выступает налоговое право в правовой системе России?

- а) института административного права;
- б) подотрасли финансового права;
- в) отрасли права;
- г) подотрасли гражданского права.

8. Какой метод не характерен во взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков?

- а) административного принуждения;
- б) регулируемых альтернатив;
- в) дружественного партнерства;
- г) договорной.

Глава 9

ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

9.1. Состав и структура налоговых органов

До принятия части первой Налогового кодекса РФ в нормативных правовых актах понятие «налоговый орган» применялось как собирательное обозначение органов налоговой службы, налоговой полиции, таможенных органов.

В 1999 г., когда вступила в силу первая часть Налогового кодекса РФ, законодатель установил, что налоговыми органами являются Министерство по налогам и сборам и его территориальные подразделения.

В 2004 г. в соответствии с Указом Президента от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» в системе и структуре федеральных органов исполнительной власти были проведены изменения, затронувшие и налоговые органы. ФНС России и ее территориальные органы стали правопреемником Министерства по налогам и сборам РФ и Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству.

ФНС России была передана функция упраздненной службы по финансовому оздоровлению и банкротству, связанная с представлением интересов Российской Федерации в процедурах банкротства.

В настоящее время в соответствии со ст. 30 Налогового кодекса РФ к налоговым органам относятся федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов и его территориальные подразделения – Федеральная налоговая служба (ФНС России), которая входит в состав Министерства финансов РФ.

Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» и приказом Минфина России от 9 августа 2005 г. № 104н «Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» была установлена структура ФНС России и ее территориальных налоговых органов, которые имеют собственную трехуровневую структуру построения (табл. 6):

Трехуровневая схема построения налоговых органов

Центральный аппарат ФНС России			
<i>Управления ФНС России по субъекту РФ</i>		<i>Межрегиональные инспекции ФНС России</i>	
Межрайонные инспекции ФНС России	Инспекции ФНС России по районам	Инспекции ФНС России по районам в городах	Инспекции ФНС России по городам без районного деления

В состав территориальных налоговых органов ФНС России входят Управления по субъектам РФ, межрегиональные инспекции, инспекции по районам, городам, городам без районного деления, межрайонные инспекции. С 2000-х гг. построение налоговых органов в России осуществляется одновременно по двум принципам: территориальному и отраслевому.

Традиционное территориальное построение налоговых органов в начале 1990-х гг. осуществлялось в соответствии с административно-территориальным устройством, принятым в России.

В ходе реформирования налоговой системы и налоговых органов в начале 2000-х гг. были образованы межрегиональные и межрайонные инспекции.

Межрегиональные и межрайонные инспекции были сформированы для координации деятельности нижестоящих налоговых органов и для администрирования отдельных категорий налогоплательщиков по отраслевому признаку. К таким категориям относятся крупнейшие и крупные налогоплательщики, деятельность которых выходит далеко за рамки отдельно взятой территории, контролируемой какой-либо одной инспекцией, что обуславливает целесообразность администрирования их соответственно на межрегиональном либо межрайонном уровнях.

Критерии отнесения к разным категориям налогоплательщиков, администрируемых различными инспекциями, основываются, во-первых, на показателях их финансово-экономической деятельности за отчетный год, во-

вторых, на отношениях взаимозависимости между организациями.

Показателями финансово-экономической деятельности в соответствии с приказом МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3—30/290 являются:

1) суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов;

2) суммарный объем выручки от продажи товаров (работ, услуг) (ф. № 2 годовой бухгалтерской отчетности) и операционных доходов (строки 060-070);

3) сумма оборотных и внеоборотных активов (ф. № 1 годовой бухгалтерской отчетности, строка 300).

Организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности рассматриваются как взаимозависимые. Они также относятся к соответствующей категории налогоплательщиков и подлежат администрированию на уровне, соответствующем уровню администрирования взаимозависимого с ним налогоплательщика.

Создание межрайонных инспекций способствовало оптимизации структуры низового звена ФНС России, направленной на сокращение расходов по содержанию налоговых органов на местах.

Таким образом, традиционная структура налоговых органов дополнилась еще одной организационной ветвью.

Вторая ветвь построения налоговых органов и в определенной степени вторая архитектурная вертикаль управления созданы для повышения эффективности налогового администрирования налогоплательщиков, обеспечивающих наиболее значимые налоговые поступления. Эти органы призваны в современных условиях противопоставить объективно нарастающей тенденции вертикальной интеграции крупнейших налогоплательщиков в различные холдинги, финансово-промышленные группы, вертикально интегрированные компании адекватное, вертикально интегрированное налоговое администрирование.

Кроме того, ФНС России имеет в своем подчинении ряд структур, реализующих научно-исследовательские, учебно-методические, информационно-аналитические задачи,

актуальные для совершенствования теории и практики налогового администрирования.

К ним относятся: Главный научно-исследовательский вычислительный центр (ГНИВЦ); Государственный научно-исследовательский институт развития налоговой системы (ГНИИРАНС); учебно-методические центры — УМЦ (их в настоящее время пять); печатные издания (Российский налоговый курьер, Налоговая политика и практика, Вестник регистрации).

9.2. Правовая основа деятельности ФНС России

Законодательством РФ установлен порядок, согласно которому функции федерального органа исполнительной власти, руководство деятельностью которого осуществляет Правительство РФ, определяются Постановлением Правительства РФ. Положение о Федеральной налоговой службе утверждено Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506

ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления налогов, за полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов в соответствующий бюджет, за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной и табачной продукции, за соблюдением валютного законодательства в пределах компетенции налоговых органов.

Причем основная функция ФНС России обеспечение контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Кроме того, ФНС России дополнительно осуществляет функции регистрирующего органа (государственная регистрация юридических и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и фермерских хозяйств), органа лицензирования и контроля (над производством и оборотом спирта и алкогольной продукции, табачных изделий, игорного бизнеса и др.), уполномоченного органа государства в делах о банкротстве.

ФНС осуществляет свою деятельность непосредственно через свои территориальные органы в тесном взаимодействии с

другими федеральными органами исполнительной власти и иными организациями.

ФНС и территориальные органы при осуществлении налогового администрирования руководствуются Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, Налоговым кодексом РФ Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»,. Кроме того, они руководствуются нормативными правовыми актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина России, органов власти субъектов Федерации и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Финансирование расходов на содержание центрального аппарата ФНС России и ее территориальных органов производится за счет средств федерального бюджета, предусматриваемых на государственное управление.

ФНС находясь в ведении Минфина и по его поручению принимает участие в разработке проектов законодательных актов о налогообложении, составляет планы, прогнозы налоговых поступлений для включения их в проекты бюджетов на предстоящий период, осуществляет учет поступления налогов в бюджетную систему РФ, составляет отчеты о ходе налоговых поступлений и представляет доклады о них Минфину и Правительству РФ.

9.3. Полномочия ФНС России

ФНС России осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности:

1) осуществляет контроль и надзор: за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов, сборов и иных обязательных платежей в соответствующий бюджет; представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции; выделением и использованием квот на закупку этилового спирта, произведенного из пищевого и непищевого сырья; фактическими объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

проведением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями; соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения; полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей; проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей;

2) выдает в установленном порядке лицензии (разрешения) на производство, хранение и оборот этилового спирта и оптовую реализацию алкогольной продукции, на производство табачных изделий, на учреждение акцизных складов и на проведение всероссийских лотерей;

3) проводит государственную регистрацию юридических и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

4) регистрирует в установленном порядке договоры коммерческой концессии и контрольно-кассовую технику;

5) ведет в установленном порядке учет всех налогоплательщиков и все виды государственных реестров (выданных лицензий, Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков);

6) бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, о правах и обязанностях налогоплательщиков, о полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

7) осуществляет в установленном законодательством РФ порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;

8) принимает решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней;

9) устанавливает (утверждает) форму налогового уведомления, форму требования об уплате налога, форму заявления и уведомления о постановке на учет в налоговом органе, форму справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога и др.;

10) представляет интересы Российской Федерации по обязательным платежам и денежным обязательствам;

11) осуществляет проверку деятельности юридических лиц, физических лиц, крестьянских хозяйств;

12) обеспечивает защиту сведений, составляющих государственную тайну;

13) организует прием граждан;

14) организует профессиональную подготовку работников центрального аппарата и территориальных органов ФНС России;

15) взаимодействует с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями.

ФНС России свойственно осуществление не только функций контрольного характера, но и полномочий, направленных на совершенствование финансовой деятельности государства в целом.

В пределах своей компетенции ФНС России:

1) подготавливает предложения по совершенствованию налоговой политики, планированию налоговых поступлений, развитию налогового законодательства в Российской Федерации, развитию валютного законодательства и законодательства в области производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;

2) участвует в переговорах о заключении межправительственных соглашений об исключении двойного налогообложения доходов.

Налоговые органы в числе прочих полномочий обязаны защищать финансовые интересы государства.

Налоговым органам предоставлено право возбуждать процедуру о восстановлении нарушенных прав государства в финансовой сфере посредством искового судопроизводства.

В целях единообразного применения налогово-правовых норм на всей территории Российской Федерации налоговые органы издают методические указания, приказы и инструкции, регулирующие деятельность территориальных налоговых органов.

Методические указания, приказы и инструкции не относятся к нормативным документам, поэтому не имеют обязательной юридической силы для участников налоговых правоотношений.

ФНС России и ее территориальные подразделения проводят разъяснительную работу в отношении применения законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов.

9.4. Организация деятельности ФНС России

Федеральную налоговую службу возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ по представлению Министра финансов РФ.

Руководитель Федеральной налоговой службы несет персональную ответственность за выполнение возложенных на Службу задач и функций, имеет заместителей, количество которых устанавливается Правительством РФ, назначаемых на должность и освобождаемых от должности Министром финансов по его представлению.

Руководитель Федеральной налоговой службы представляет Министру финансов:

- проект положения о Службе;
- предложения о предельной численности и фонде оплаты труда работников центрального аппарата и территориальных органов Службы;
- предложения о назначении на должность и освобождении от должности заместителей руководителя Службы;
- предложения о назначении на должность и освобождении от должности руководителей территориальных органов Службы по субъектам РФ;
- проект ежегодного плана и прогнозные показатели деятельности Службы, а также отчет об их исполнении;
- предложения по формированию проекта федерального бюджета в части финансового обеспечения деятельности Службы;

Руководитель Федеральной налоговой службы утверждает структуру и штатное расписание центрального аппарата, смету расходов на ее содержание в пределах утвержденных на соответствующий период ассигнований, численность и фонд оплаты труда работников территориальных органов Службы, а также смету расходов на их содержание.

Финансирование расходов на содержание центрального аппарата и территориальных органов Федеральной налоговой службы осуществляется за счет средств, предусмотренных в федеральном бюджете.

9.5. Центральный аппарат ФНС России

Центральный аппарат выполняет контрольно — распорядительные и методологические функции. Функции центрального аппарата реализуются через внутренние подразделения — управления ФНС России. В рамках решения поставленных задач управления Центральным аппаратом ФНС России изучают и анализируют практику применения действующего налогового законодательства на местах, с учетом отечественного и зарубежного опыта ведут разработку актуальных аспектов налоговой политики, разрабатывают инструкции, методические рекомендации о порядке исчисления и взимания того или иного вида налога.

Состав и структуру управления утверждает руководитель Службы.

Состав подразделений ФНС определяют основные и вспомогательные виды деятельности, а также функциональность, т.е. однотипность выполняемых процедур налогового администрирования.

К основным видам деятельности относятся: руководство службой и территориальными органами, работа с налогоплательщиками — организациями и физическими лицами, информационная работа с внешними организациями, информатизация налоговой работы, выявление и пресечение нарушений налоговой дисциплины, сбор недоимок, аналитическая и статистическая работа, правовое обеспечение налогового администрирования, хранение бумажных документов.

К вспомогательным видам относятся административно-хозяйственная, финансовая, обеспечение ведомственного режима.

Каждый из вышеназванных видов деятельности включает в себя конкретный набор функций и рассматривается как функциональный блок.

Структура центрального аппарата ФНС России неоднократно видоизменялась исходя из задач, которые ставились в качестве приоритетных направлений его деятельности и необходимости повышения эффективности налогового администрирования.

1 февраля 2008 года была проведена очередная реорганизация структуры центрального аппарата. Вместо 22 управлений создано семь. Это управление налогообложения, контрольное управление, аналитическое управление, правовое управление, административное управление, управление информатизации, управление обеспечения.

Рассмотрим, какие задачи решает каждое управление.

Управление налогообложения занимается администрированием всех налогов с юридических и физических лиц. В функции управления входит организация, руководство и координация деятельности налоговых органов по администрированию важнейших налогов: НДС, акцизов, налога на прибыль организаций, единого социального налога, НДФЛ и др.

Контрольное управление призвано обеспечить единые правила методологического и организационного обеспечения налоговых проверок и других форм налогового контроля.

Аналитическое управление должно способствовать повышению уровня аналитической работы в налоговых органах, в том числе методическими рекомендациями по выбору объекта выездных налоговых проверок.

Правовое управление осуществляет юридическое сопровождение принимаемых ФНС нормативных актов, обеспечивает соответствие нормативных актов ФНС законодательству, осуществляет урегулирование налоговых споров, рассматривает жалобы налогоплательщиков на действия налоговых органов и их должностных лиц в досудебном порядке.

Управление информатизации призвано обеспечить переход налогового администрирования на новые информационные технологии, основанные на электронной обработке данных, поступающих в налоговые органы, введение дополнительных компьютеризированных рабочих мест налоговых инспекторов.

Административное управление и управление обеспечения создают условия для функционирования центрального аппарата и в целом системы налоговых органов. Административное управление ведет делопроизводство, издает приказы, распоряжения.

Управление обеспечения осуществляет финансовое и материально-техническое обеспечение потребностей ФНС, капитальное строительство, снабжение и др.

Внутренняя структура вышеперечисленных управлений включает отделы, отделения и группы.

9.6. Межрегиональные налоговые инспекции, их компетенция

Особое место в системе ФНС России отводится межрегиональным налоговым инспекциям, которые работают с наиболее сложными в плане налогового администрирования налогоплательщиками.

Первые межрегиональные инспекции были созданы в 1999 г. К ним относились: межрегиональная государственная налоговая инспекция по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков, межрегиональная государственная налоговая инспекция по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг и межрегиональная налоговая инспекция по контролю за алкогольной и табачной продукцией. Все они находились в непосредственном подчинении МНС России.

Инспекция по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков была создана для осуществления целенаправленного налогового контроля проблемных налогоплательщиков.

Инспекция по контролю за алкогольной и табачной продукцией — для осуществления целенаправленного государственного контроля за производством и оборотом этилового спирта из всех видов сырья, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции.

Инспекция по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг — для осуществления целенаправленного налогового контроля за деятельностью налогоплательщиков в сфере малого бизнеса и оказания услуг.

В настоящее время в непосредственном подчинении ФНС России находится 19 межрегиональных инспекций.

Сегодня мы имеем межрегиональные инспекции трех типов:

— специализированные по крупнейшим налогоплательщикам (девять);

- функциональной (предметной) компетенции (три);
- по федеральным округам (семь).

Назначение межрегиональных инспекций — повысить эффективность налогового администрирования налогоплательщиков отраслей экономики и сфер деятельности, являющихся в части налоговых поступлений бюджетообразующими. К таким относятся нефтяной и газовый комплекс, электроэнергетика, транспорт и связь, металлургия и машиностроение и некоторые другие.

Создание налоговых инспекций, специализированных по отраслям хозяйства, соответствует международной практике развития налоговых органов.

9.7. Налоговые органы в субъектах РФ

Центральное место среди территориальных налоговых органов занимают управления Федеральной налоговой службы. Правовую основу деятельности этих подразделений составляет Положение об Управлении Федеральной налоговой службы по субъекту РФ, утвержденное приказом Министерства финансов РФ 9 августа 2005 г. N 101н.

Положением определены направления деятельности управлений, их место в системе налоговых органов, подчиненность, осуществляемые функции.

Управления ФНС по субъектам РФ наделены полномочиями по контролю и надзору за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, а также за полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему соответствующих территорий налогов и сборов.

В соответствии с Положением управления в своей деятельности руководствуются нормативными правовыми актами в сфере налогообложения.

Управление возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Министром финансов РФ по представлению руководителя ФНС России. Руководитель несет персональную ответственность за выполнение возложенных на Управление задач и функций, представляет на утверждение в ФНС России структуру Управления и смету доходов и расходов на его содержание, представляет в ФНС России проект ежегодного плана и

прогнозные показатели деятельности Управления, а также отчеты об их исполнении.

Состав и внутренние подразделения (отделы) устанавливаются исходя из задач и функций, выполняемых УФНС России по субъектам РФ:

- осуществление государственной регистрация лиц, в отношении которых установлен специальный порядок регистрации;

- ведение регионального раздела информационного ресурса: Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ); Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) и Единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН);

- учет и отчетность поступлений налогов и сборов на территории субъекта РФ;

- принятие решения об изменении срока уплаты налогов;

- осуществление возврата и зачета излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и других налоговых платежей;

- контроль деятельности нижестоящих налоговых органов, в том числе функции по отмене решений нижестоящих инспекций;

- проведение выездных (повторных выездных) проверок налогоплательщиков;

- бесплатное информирование налогоплательщиков о действующих налогах, сборах, законодательстве о налогах и сборах;

- методическое обеспечение налогового администрирования, осуществляемого нижестоящими инспекциями;

- юридическое сопровождение налогового администрирования, осуществляемое управлением и нижестоящими инспекциями и другие функции.

При создании функциональных внутренних подразделений — отделов за основу, как правило, берется структура ФНС России.

9.8. Место территориальных инспекций в системе налоговых органов

Инспекции ФНС России по району, району в городе, городу без районного деления, инспекция межрайонного уровня находятся в непосредственном подчинении Управлений ФНС России по субъектам РФ и им подконтрольны.

Инспекцию возглавляет руководитель, назначаемый на должность приказом ФНС России. Структура инспекции утверждается Управлением ФНС России по субъектам РФ. На нее возложены задачи по непосредственной работе с налогоплательщиками на администрируемой территории.

В ее функции входит государственная регистрация и учет юридических и физических лиц (налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов).

Инспекции осуществляют прием налоговых деклараций и других форм отчетности, проводят проверки их достоверности, контролируют правильность, полноту и своевременность внесения в бюджет налогов (сборов) и других обязательных платежей, применяют меры, в том числе санкции по пресечению фактов нарушения законодательства РФ по налогам и сборам.

Инспекции ведут оперативно-бухгалтерский учет налоговых поступлений по каждому налогоплательщику и виду налогов (сборов), подлежащих уплате и фактически поступивших в бюджетную систему РФ; взыскивают недоимки; осуществляют представление интересов государства в делах о банкротстве, бесплатное информирование налогоплательщиков о действующих налогах, сборах, законодательстве о налогах и сборах, регистрацию контрольно-кассовых машин (ККМ) и контроль применения законодательства о ККМ.

Структура инспекции устанавливается на основе типовой. Типовая структура инспекции по району, району в городе и городу без районного деления, утвержденная в 2002 г., устанавливает обязательное выделение блоков для работы с налогоплательщиками, контрольной работы, информационно-аналитической работы и общего обеспечения.

Первый блок предусматривает создание отделов по учету налогоплательщиков, приему налоговой отчетности и информированию налогоплательщиков.

Во второй блок входит отдел по контролю налогообложения физических лиц, в нем выделяются подотделы налогообложения доходов физических лиц, единого социального

налога, местных и прочих налогов с физических лиц, выездных проверок. В этом же блоке находится отдел налогообложения юридических лиц, имеющий подотделы камеральных проверок юридических лиц, планирования выездных проверок, проверок юридических лиц, взыскания задолженности юридических лиц, контроля производства и оборота алкогольной и табачной продукции и применения ККМ.

Третий блок содержит отделы налоговой статистики, автоматизации информационных систем, ввода данных, а также системного и технического обеспечения.

К отделам общего обеспечения относятся юридический, финансовый, работы с персоналом, хозяйственный и общий (т.е. канцелярия).

В Управлениях ФНС России по субъекту РФ находятся межрайонные инспекции, непосредственно им подчиненные.

На межрайонном уровне функционируют инспекции ФНС России двух видов: как территориальные налоговые органы, созданные на базе объединения двух (и более) инспекций по районам (району и городу) и как специализированные по отраслям экономики и сферам деятельности.

Специализированные инспекции межрайонного уровня функционируют в ряде регионов России. Их назначение — налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, работающих в отраслях экономики и сферах деятельности, которые не охвачены на федеральном уровне.

В зависимости от особенностей каждого субъекта РФ количество инспекций варьируется в широких пределах.

Слияние малочисленных инспекций ряда соседних районов позволило создать территориальные инспекции межрайонного уровня. Однако процесс укрупнения налоговых органов, их слияния привел к тому, что в ряде районных центров и городах налоговые инспекции были упразднены, в результате налоговые инспекции отделились от налогоплательщиков, в ряде случаев на значительные расстояния.

Для того чтобы не ухудшалось качество обслуживания налогоплательщиков, приказом МНС России от 10 августа 2004 г. № САЭ-3-27/468(а) установлено, что в случае, если налоговые

инспекции будут находиться на значительном отдалении от места нахождения налогоплательщиков (при отсутствии регулярного ежедневного транспортного сообщения, при удаленности до 150 км), следует создавать территориально обособленные рабочие места (ТОРМ) в административных центрах муниципальных образований.

Их назначение – работа с налогоплательщиками, информирование их о действующем налоговом законодательстве, предоставление налогоплательщикам форм документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, прием налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности, выдача справок юридическим и физическим лицам о состоянии расчетов с бюджетом по их письменным заявлениям.

Однако анализ показывает, что функции ТОРМ ограничены главным образом получением заявлений от налогоплательщиков, выдачей им справок о состоянии расчетов с бюджетом и приемом налоговой отчетности. Принятые от налогоплательщика документы затем пересылаются в налоговую инспекцию соответствующего района (города). Камеральные и выездные налоговые проверки ТОРМ не проводят.

Таким образом, по наиболее существенным вопросам налогоплательщики вынуждены обращаться в налоговые инспекции, так как именно там принимаются решения по результатам как камеральных, так и выездных налоговых проверок. Территориальная отдаленность инспекции от налогоплательщика, несомненно, отрицательно сказывается на качестве налогового администрирования, отдаляет реализацию задачи превращения налоговых органов не только в сервисный центр обслуживания налогоплательщиков, но и эффективный орган налогового контроля.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы принципы построения налоговых органов в России?
2. Какие законодательные акты регламентируют полномочия налоговых органов, их права и обязанности?
3. Какие функции выполняет центральный аппарат ФНС России в целом и по отношению к нижестоящим налоговым органам в частности?

4. Кем утверждается структура центрального аппарата ФНС России?

5. Какие подразделения (управления) центрального аппарата выполняют основные функции по налоговому администрированию?

6. Какие виды межрегиональных инспекций содержатся в структуре ФНС России?

7. В каких сферах экономической деятельности создаются межрегиональные инспекции?

8. Какими критериями руководствуются при создании межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам?

9. Какова структура территориальных органов ФНС России?

10. Какова роль межрайонных инспекций?

11. В чем отличие межрегиональных инспекций от межрайонных?

Тесты

1. К налоговым органам относятся:

- а) Федеральная таможенная служба;
- б) Федеральная налоговая служба;
- в) Федеральная служба по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями МВД России;
- г) Министерство финансов РФ.

2. Основная задача налоговых органов:

- а) увеличение собираемости налогов;
- б) пресечение налоговых преступлений;
- в) контроль соблюдения законодательства о налогах и сборах;
- г) пресечение налоговых правонарушений.

3. Кто утверждает структуру центрального аппарата ФНС России?

- а) Президент РФ;
- б) Председатель Правительства РФ;
- в) Минфин России;
- г) руководитель ФНС России.

4. К сфере компетенции Федеральной налоговой службы относится:

- а) разработка проектов законов о налогах;
- б) представление интересов государства в делах о банкротстве;
- в) разработка методических указаний о порядке применения законодательства о налогах и сборах;
- г) проведение оперативно-розыскных мероприятий по выявлению лиц, уклоняющихся от постановки на учет в налоговых инспекциях.

5. Кем назначается руководитель ФНС России?

- а) Президентом РФ;
- б) Правительством РФ;
- в) Министром финансов;
- г) Председателем Счетной палаты РФ.

6. Что является функцией центрального аппарата ФНС России?

- а) проведение выездных налоговых проверок налогоплательщиков;
- б) разработка методических рекомендаций для налоговых органов;
- в) выработка налоговой политики государства;
- г) предупреждение и выявление коррупции в налоговых органах.

7. Территориальными налоговыми органами являются:

- а) финансовые органы субъектов РФ;
- б) территориальные управления Федерального казначейства;
- в) управления ФНС России по субъектам РФ;
- г) агентства ФНС России по субъектам РФ.

8. Какая структура лежит в основе районной налоговой инспекции?

- а) индивидуальная;
- б) единая для всех структурных подразделений ФНС России;
- в) типовая, утвержденная ФНС России;
- г) типовая, утвержденная Минфином.

9. В состав какого органа входит межрайонная налоговая инспекция?

- а) инспекции ФНС России по городу;
- б) финансового органа субъекта РФ;
- в) межрегиональной инспекции;
- г) управления ФНС России по субъекту РФ.

10. Функция инспекций ФНС России по районам, районах в городах городам без районного деления:

- а) разработка и утверждение форм отчетности о проделанной работе;
- б) постановка на учет налогоплательщиков-организаций и физических лиц;
- в) предоставление налогоплательщикам платной информации о действующих налогах и сборах;
- г) консультирование налогоплательщиков.

11. Налоговые инспекции по районам (городам) имеют следующее наименование:

- а) государственные налоговые инспекции по району (городу);
- б) инспекции ФНС России по району (городу);
- в) инспекции МНС России по району (городу);
- г) налоговые инспекции финансовых отделов районов (городов).

12. В чьи полномочия входит разработка проектов федеральных законов, актов Президента и Правительства РФ по вопросам налоговой политики?

- а) Федеральной налоговой службы;
- б) Министерства финансов РФ;
- в) Правительства РФ;
- г) Администрации Президента.

13. Кто наделен правом давать налогоплательщикам письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах?

- а) Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы;
- б) Министерство финансов РФ и его структурные подразделения на местах;
- в) Министерство юстиции РФ;
- г) Федеральное казначейство.

Глава 10

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

10.1. Понятие налоговой политики

Прежде чем говорить о налоговой политике государства, остановимся на более широком понятии «финансовая политика», составным элементом которой и является налоговая политика.

Под финансовой политикой понимают комплекс мероприятий государства, направленных на мобилизацию финансовых ресурсов, их распределение и использование на основе финансового законодательства.

Финансовая политика является средством осуществления социально-экономической политики государства и выполняет вспомогательную роль.

Финансовая политика состоит из следующих главных компонентов:

- налоговой политики;
- бюджетной политики;
- денежно-кредитной политики;
- ценовой политики;
- таможенной политики;
- социальной политики;
- инвестиционной политики;
- политики в области международных финансов.

Важнейшая часть финансовой политики — налоговая политика. Она должна строиться на компромиссе интересов государства и налогоплательщиков — физических и юридических лиц. Интересы государства базируются на принципе достаточности налогообложения. Налоги должны обеспечивать поступление в бюджет такого объема ресурсов, который является достаточным для выполнения принятых на себя государством обязанностей. Одновременно налогообложение не должно подрывать мотивацию к эффективной и легитимной деятельности участников материального производства. Налоговые отношения, как и всякие другие общественные отношения, должны воспроизводиться, и государство не должно угнетать источники

и мотивы такого воспроизводства. Налогообложение не должно носить конфискационного характера. Только рост национального богатства, выражающийся в том числе в повышении индивидуальных доходов, способен обеспечить стабильное увеличение налогооблагаемой базы.

Содержание налоговой политики необходимо рассматривать как организационно-финансовую категорию, т.е. как категорию государственного управления налоговым процессом, но основанную на объективных налоговых отношениях. Налоговая политика хотя и является управленческим понятием, но должна в полной мере учитывать объективные рыночные и налоговые законы и закономерности. В противном случае вряд ли можно рассчитывать на то, что проводимая государством налоговая политика будет эффективной. Налоговая политика представляет собой комплекс стратегических и тактических мер в области управления налоговым процессом, проводимых государством в составе общей экономической политики и направленных на максимально возможную реализацию ценовой, фискальной, регулирующей и контрольной функций налогов в целях достижения определенного на данном этапе экономически или социально значимого эффекта (результата).

Как мы видели ранее в XX в. наблюдалось усиление регулирующей роли государства в развитии экономики, сопровождавшееся беспрецедентным увеличением государственных расходов и доли финансов, перераспределяемых посредством налогов.

Вместе с тем реализация новой роли государства в экономике в настоящее время уже немыслима без научно обоснованной, понятной простым налогоплательщикам и поддерживаемой ими государственной налоговой политики.

Выборы выигрывает и проигрывает налоговая политика — вот азбучная истина любых президентских и парламентских выборов второй половины XX в., игнорирование которой дорого обходится политикам. Дж. Буш (старший) был избран Президентом США на волне популярности своего лозунга: «Следите за моими губами: новых налогов не будет», но впоследствии лишился президентства, не сумев сдержать обещания. Маргарет Тэтчер лишилась поста премьер-министра

не в последнюю очередь из-за того, что настаивала на введении подушного налога. Таковы современные реалии.

Что же такое «налоговая политика государства». Несмотря на безусловную значимость, данное понятие не имеет в нашей стране законодательного признания и обоснования. Этот термин не встречается ни в арсенале налогового, ни бюджетного законодательства. Позиция ученых противоречива и проявляется в наличии двух подходов, определяющих границы или сферы влияния налоговой политики. Более узкий подход характеризует налоговую политику как систему мероприятий, проводимых государством в области налогов и сборов. В этом случае налоговая политика государства рассматривается исключительно как составная часть его фискальной политики. Более широкий подход базируется на рассмотрении не только фискальной, но и значимой экономической сущности налогов. В этом ракурсе «налоговая политика — это составная часть экономической политики государства, направленная на формирование налоговой системы, обеспечивающей экономический рост, способствующей гармонизации экономических интересов государства и налогоплательщиков с учетом социально-экономической ситуации в стране. При таком подходе налоговая политика выступает не только частью фискальной политики, но и значимым орудием экономической политики. В последние десятилетия развитые страны, проводя налоговую политику, стали активно вмешиваться в функционирование рынка, регулировать рост производства, способствовать приоритетному развитию отдельных отраслей, влиять на инвестиционную политику и структурную перестройку экономики.

Но и такое расширенное понимание налоговой политики сегодня уже не признается адекватным современной роли налогов в постиндустриальном обществе. Исходя из социально-экономической сущности налогов, налоговая политика должна выступать частью общей государственной социально-экономической политики. Такая налоговая политика должна способствовать не просто экономическому росту, а в первую очередь содействовать социально-экономическому прогрессу общества. В этом ракурсе обоснованным будет переход к следующему ее пониманию. Налоговая политика — это

составная часть социально-экономической политики государства, ориентированная на формирование такой налоговой системы, которая будет стимулировать накопление и рациональное использование национального богатства страны, способствовать гармонизации интересов экономики и общества и тем самым обеспечивать социально-экономический прогресс общества.

10.2. Эффективность налоговой политики

Еще более завуалировано восприятие того, какую налоговую политику следует считать эффективной. Уже в самом подходе к обозначению такой политики нет научного единообразия. Ее зачастую называют здоровой, справедливой, рациональной, оптимальной налоговой политикой.

Но вся сложность не в терминологических различиях. Проблема гораздо глубже. Суть проблемы выражается не только в разных подходах к пониманию эффективности в налогообложении, но и в более сложной дилемме между реализацией в налоговой политике приоритета эффективности или справедливости. Именно в непонимании или в игнорировании этой дилеммы, в нежелании поиска компромисса между эффективностью и справедливостью, зачастую кроется несостоятельность многих подходов к обоснованию того, какая же налоговая политика может быть признана эффективной.

Недостаточно полным следует признать утверждение о том, что эффективной может быть только та налоговая политика, которая стимулирует накопления и инвестиции, способствует экономическому росту. Более аргументированным можно считать, что главное в эффективной налоговой политике государства — это нахождение в каждый период развития общества оптимального соотношения экономической эффективности и социальной справедливости.

Очевидно следует говорить об эффективной налоговой политике как об искусстве нахождения компромисса между эффективностью и справедливостью в налогообложении, понятном и принимаемым большинством налогоплательщиков. Поэтому обоснованным видится следующее определение, созвучное с концепцией оптимальной структуры

налогообложения. Эффективная налоговая политика — это налоговая политика, ориентированная на максимизацию общественного благосостояния и при этом наилучшим образом отображающая интересы общества в нахождении компромисса между реализацией принципов эффективности и справедливости в налогообложении.

При анализе любой налоговой политики необходимо различать такие понятия, как субъекты и объекты налоговой политики, цели, методы и ее формы.

10.3. Субъекты и цели налоговой политики

Субъектами государственной налоговой политики являются различные уровни управления, обладающие налоговыми полномочиями и имеющие возможность воздействовать на экономические интересы налогоплательщиков. Субъектами налоговой политики выступают государственные законодательные и исполнительные органы власти, имеющие непосредственное отношение к налоговому процессу, налоговому регулированию и контролю.

Состав субъектов определяется типом государственного устройства (унитарным, федеративным) и дифференциацией уровней управления. В Российской Федерации такими субъектами являются уровни управления: федеральный, региональный и местный.

Объектом налоговой политики выступает весь налоговый процесс в широком его понимании, т.е. включающий в себя и налоговое право, и налогообложение, и налоговую систему, и налоговый механизм. Последние, в свою очередь, выступают одновременно частными объектами, элементами и средствами реализации налоговой политики. Такие сложные взаимосвязи обусловлены многогранностью налоговой политики.

Одной из главных целей налоговой политики является повышение эффективности налогообложения.

Основные задачи современной налоговой политики Российской Федерации состоят в следующем:

— дальнейшее совершенствование отечественного налогового законодательства в целях оптимизации налоговой базы и снижения уровня неплатежей;

- оптимизация налоговых льгот и преференций;
- более жесткий контроль за постановкой налогоплательщиков на учет;
- рационализация налогового администрирования;
- реструктуризация в обоснованных случаях задолженности по платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды.

Выбор конкретных форм и методов определяется целями, которые ставит перед собой государство, разрабатывая и реализуя налоговую политику. Среди них выделяют следующие группы целей: фискальные, экономические, социальные, экологические и международные.

Фискальные цели предусматривают направление части создаваемого национального продукта в бюджетную систему и во внебюджетные фонды, необходимой для выполнения соответствующими уровнями управления возлагаемых на них функций.

Экономические цели служат обеспечению эффективного участия государства в регулировании экономики, поддержанию темпов экономического роста, устранению структурных диспропорций общественного воспроизводства, стимулированию инвестиций.

Социальные цели служат сглаживанию неравенства в уровнях доходов различных групп населения, повышению социальной защищенности малоимущих слоев населения, стимулированию инвестиций в развитие человеческого потенциала.

Экологические цели служат охране окружающей среды и обеспечению рационального природопользования, созданию компенсационного механизма за пользование природными ресурсами, стимулированию инвестиций в сохранение природного капитала для будущих поколений.

Международные цели служат устранению практики двойного налогообложения, ликвидации возможностей ухода от налогообложения, гармонизации таможенного обложения.

Фискальные цели всегда являются основными. Другие цели, хотя и крайне значимые для государства, имеют второстепенный характер. Это вызвано тем, что фискальная функция является основной в налогообложении, а все остальные — вторичными.

Указанные второстепенные цели являются основными в соответствующих видах политики, проводимой государством, а именно социальной, экономической, экологической и внешней, для которых налоговая политика — лишь один из методов их реализации, причем косвенных.

Объективность дифференциации целей на основную и второстепенные нередко приводит к проявлению двойственного характера налоговой политики, когда приоритетная реализация каких-либо целей происходит в ущерб другим. Например, приоритетная реализация экономических целей налоговой политики за счет значительного снижения налогового бремени на экономику приводит к ущемлению фискальных целей. Ликвидация прогрессивного налогообложения доходов населения способствует реализации экономических и фискальных целей в ущерб социальным. Увеличение налоговых платежей экологической направленности способствует реализации экологических и фискальных целей, но при этом снижает ценовую конкурентоспособность продукции, т.е. ущемляет экономические и международные цели. Таких примеров противоречивости целей множество.

Устранение двойственного характера, т.е. формирование непротиворечивой налоговой политики, — крайне сложная, а подчас практически невыполнимая задача. Это тот долгосрочный ориентир, к которому должно стремиться государство, разрабатывая концепцию налоговой политики.

Концепция (доктрина) налоговой политики — это принципиальная система взглядов на архитектуру построения налоговой системы страны, на направление ее совершенствования и реформирования.

Стратегия налоговой политики — это совокупность ее перспективных целей и принципиальных способов решения долгосрочных задач, связанных с построением или реформированием налоговой системы страны в русле выработанной концепции. Стратегия разрабатывается на длительную перспективу и по сути является воплощением концепции налоговой политики. Стратегия налоговой политики определяется Президентом РФ, Федеральным Собранием и Правительством РФ.

Тактика налоговой политики — это совокупность ее текущих целей и способов решения кратко- и среднесрочных

задач, связанных с управлением налоговой системой, совершенствованием отдельных ее элементов в русле выработанной стратегии. Тактика налоговой политики должна быть органично увязана со стратегией и должна являться механизмом реализации выбранной концепции и стратегии. Тактика налоговой политики определяется Правительством РФ, профильными министерствами и федеральными агентствами, представительными органами субъектов РФ и местного самоуправления.

10.4. Модели налоговой политики

В зависимости от целей налоговой политики, используют ту или иную модель этой политики. Модель налоговой политики — это апробированный в практике ряда стран и доказавший свою результативность образец, тип налоговой политики, который может использоваться другими странами в качестве аналога. В мировой практике на сегодняшний день сложились три основные модели налоговой политики:

- максимальных налогов;
- экономического развития;
- разумных налогов.

Модель политики максимальных налогов характеризуется практикой установления максимального числа налогов и повышения их ставок, сокращения числа льгот, приводящей к увеличению налогового бремени на экономику. Эта модель используется, как правило, в двух случаях. Во-первых, она популярна в чрезвычайные периоды (экономических кризисов, военных действий), когда необходимо существенно повысить мобилизацию финансовых ресурсов в государственный бюджет, увеличить объем государственных закупок и инвестиций в определенные сектора экономики военного назначения, уменьшая при этом социальные расходы. Приоритетом в данном случае являются фискальные цели, остальные — второстепенными. Подобная политика проводилась в России в начале 90-х годов. Во-вторых, эта политика находит применение и в мирное время в отсутствие кризисов, например, в развитых странах Скандинавии, когда высокий уровень налоговой нагрузки сопровождается беспрецедентно высокими социальными

расходами. В такой политике в качестве приоритетных выступают уже фискальные и социальные цели.

Модель политики экономического развития характеризуется практикой установления минимальной налоговой нагрузки на экономику. Снижение налоговых доходов бюджета сопровождается сокращением государственных инвестиций и значительным уменьшением социальных расходов. Подобной модели придерживались Германия и Япония в период послевоенного восстановления экономики. В 80-е годы XX в. данная модель эффективно использовалась в США администрацией Р. Рейгана («рейганомика»). В последнее десятилетие ее успешно реализуют страны, осуществляющие экспансию на мировые рынки, в частности Китай, Индия, Бразилия, Мексика и др. Приоритетными в данной политике выступают экономические цели.

Модель политики разумных налогов является определенным компромиссом между двумя вышеупомянутыми моделями и характеризуется достаточно сбалансированным уровнем налоговой нагрузки, позволяющей не подавлять развитие экономики и при этом поддерживать значимый объем социальных расходов. Такая политика используется в основном высокоразвитыми странами (США, Великобритания, Канада и др.), уже достигнувшими пределов традиционного экономического роста. Приоритетность целей данной политики рассредоточена между фискальными, экономическими и социальными целями.

10.5. Методы налоговой политики и механизм ее реализации

Метод налоговой политики — это используемый прием (способ) практического решения поставленной цели налоговой политики. Из арсенала современной мировой практики можно выделить следующие методы налоговой политики:

— регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения;

— регулирование соотношения федеральных, региональных и местных налогов;

— регулирование отраслевой налоговой нагрузки, перенос нагрузки с одних категорий налогоплательщиков на других;

— регулирование соотношения пропорциональных и прогрессивных ставок налогов и степени их прогрессии;

— регулирование масштаба и направленности предоставления налоговых льгот и преференций, вычетов, скидок и изъятий из налоговой базы;

— регулирование состава налогов, объектов налогообложения, налоговых ставок, способов исчисления налоговой базы, порядка и сроков уплаты налогов.

Поставленная цель может достигаться альтернативным или параллельным применением определенных методов с приданием им соответствующей направленности. Например, одна из социальных целей — сглаживание неравенства в уровнях доходов различных групп населения может решаться либо отказом от «плоской шкалы» и увеличением прогрессии ставок подоходного налога, либо переносом налоговой нагрузки с доходов населения на его потребление, т.е. увеличением доли косвенного налогообложения, либо увеличением числа налоговых льгот, вычетов, различных изъятий, ориентированных на население с низкими доходами, и т.д.

Чтобы сделать правильный выбор в пользу того или иного метода, необходимо сначала оценить эффективность применения каждого метода и далее на основе сравнительного анализа аргументированно сделать этот выбор. Как оценить эффективность какого-либо метода налоговой политики? Дать ответ на этот вопрос очень сложно. Данная проблема характеризуется теоретической и практической непроработанностью.

Понятие «оценка эффективности» какого-либо метода не находит в литературе однозначного толкования. В основном для ее оценки используются два методологических подхода. Первый — характеризует результативность какого-либо метода как степень достижения поставленной цели, т.е. отнесение фактически полученного эффекта к его предварительно заданной величине. Второй — характеризует уровень отдачи затраченных для реализации какого-либо метода ресурсов, т.е. отнесение суммы эффекта к общей сумме затрат всех видов

ресурсов, показывающий, какая сумма затрат была потрачена на получение единицы эффекта.

По мнению наших специалистов, более пригоден первый подход через оценку результатов и их соответствия поставленным целям. Но надо заметить, что процедура анализа правильности декларируемых целей, приемлемости выбираемой модели и оценки эффективности используемых методов до сих пор не стала обязательным элементом российской налоговой политики. Причина в том, что в реформировании нашей налоговой системы сохраняется ориентация на сам процесс как самодостаточный элемент налоговой политики, а не на конечный результат.

Реализация государственной налоговой политики осуществляется через налоговый механизм. Фундаментом для построения налогового механизма является налоговое законодательство, устанавливающее конкретных субъектов, ответственных за реализацию функций управления налоговой системой страны, совокупность налогов и сборов, субъектный состав налоговых правоотношений, конкретные алгоритмы реализации функций этого механизма.

Данные функции и их содержание обуславливаются сущностью и функциями налогов. Они ориентированы на обеспечение функционирования налоговой системы.

Вопросы для самоконтроля

1. Какое место занимает налоговая политика в финансовой политике государства?
2. Что представляет собой налоговая политика государства?
3. Что является основной целью налоговой политики государства?
4. Какие цели преследует государство, проводя ту или иную налоговую политику.
5. Какие модели налоговой политики вы знаете? Дайте краткую характеристику каждой из них.
6. В чем состоит эффективность налоговой политики?

7. Назовите методы осуществления налоговой политики.

Тесты

1. **На кого возложено проведение единой налоговой политики государства?**

- а) Федеральную налоговую службу;
- б) Министерство финансов РФ;
- в) Федеральное казначейство;
- г) Правительство РФ.

2. **Что представляет собой налоговая политика государства?**

- а) комплекс мер по финансовому оздоровлению экономики;
- б) систему мер в области налогообложения;
- в) систему мероприятий, проводимых государством в области финансов;
- г) налоговый механизм регулирования экономики.

3. **В чем выражается налоговая доктрина государства?**

- а) в научно обоснованной концепции государства в области налогообложения;
- б) в системе мер, осуществляемых государством в области налогообложения;
- в) в системе законодательных и нормативных актов по налогам;
- г) в системе мер государства в области урегулирования налоговых отношений с другими странами.

4. **Что представляет собой механизм реализации налоговой политики?**

- а) систему льгот по налогам и сборам;
- б) правила учета и постановки на учет налогоплательщиков;
- в) систему форм и методов управления налоговой системой;
- г) совокупность налогов и сборов.

5. **Что представляет собой государственное регулирование в условиях рынка?**

а) управление региональной и отраслевой экономикой из единого центра;

б) регулирование государством процессов, происходящих в экономике, путем использования преимущественно финансовых рычагов (в частности налоговой системы);

в) выработка государством стратегических направлений развития налоговой системы;

г) система, предусматривающая плановое развитие не только экономики, но и всего общества.

6. Что является механизмом налогового регулирования экономики?

а) система форм и методов государственного регулирования экономики;

б) государственное регулирование экономики посредством применения элементов налога;

в) государственное регулирование экономики путем использования различных форм и методов налогообложения, исходя из сложившихся обстоятельств;

г) расчет суммы налогов, необходимой для государства за отчетный период.

ГЛОССАРИЙ

Акцизы. Косвенные налоги, включаемые в цену товаров (работ, услуг).

Государственный внебюджетный фонд — фонд денежных средств, образуемый вне федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ и предназначенный для реализации конституционных прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, социальное обеспечение в случае безработицы, охрану здоровья и медицинскую помощь.

Государевы прибыльщики — должность в финансовом ведомстве. Государевы прибыльщики были обязаны по указу «сидеть и чинить государю прибыли». Они выискивали статью дохода, не использованную казной. (Конец XVII — первая четверть XVIII в.)

Губернский казначей. 1775-1917. Должностное лицо, ответственное за сбор и хранение государственных денежных средств в губерниях. Должность учреждена в 1775. С 1865 возглавлял губернское казначейство.

Данщик — должность в ведомстве казначея. Основной функций данщика являлся сбор прямых податей и государственных налогов (середина XV — середина XVI вв.).

Земская изба — местное учреждение по управлению посадским населением. Земские избы действовали в городах, слободах и крупных торгово-промысловых селах России. Все земские избы до 1708 г. подчинялись Бурмистерской палате (Ратуше). Земские избы осуществляли: контроль за назначением и деятельностью земских старост, кабацких и таможенных бурмистров, лиц по раскладке податей и повинностей, сборов с посадского населения всех видов налогов и пошлин; обеспечение доставки собранных денег по назначению; организацию откупов, подрядов и отдачи с «торгу» оброчных статей и другие полномочия (1699 — 1719 гг.).

Инвестиционный налоговый кредит — льгота, предусматривающая изменение срока уплаты налога при наличии соответствующих оснований и предоставляющая возможность налогоплательщику в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Источники налогового права – взаимосвязанная совокупность нормативных правовых актов, в которых содержатся нормы налогового права.

Казна – совокупность финансовых ресурсов централизованного государства.

Казначей – должность при великокняжеском дворе, дающая право на членство в Думе. Казначейми назначались лица, близкие великим князьям и хорошо знавшие финансовые вопросы и вопросы внешнеполитических сношений Русского государства. Казначей руководил всей текущей работой казны, которая, будучи частью дворцового аппарата, одновременно выполняла ряд обще-государственных функций: была центральным финансовым ведомством, государственным архивом, участвовала в организации дипломатической службы и вооруженных сил (середина XV — середина XVI вв.).

Камер-коллегия – центральное финансовое учреждение. По регламенту 1719 г. Камер-коллегия должна была руководить сбором всех доходов, вводить (с разрешения Сената) новые налоги, следить за расходной частью бюджета и вообще способствовать улучшению финансового положения страны, развитию ее производительных сил. Кроме того, она должна была участвовать в ревизии доходов и расходов (совместно со Штатс-конторой и Ревизион-коллегией), отдавать сборы налогов на откуп, предоставлять подряды на поставку в казну провианта и пр. (1717, 1721-1784, 1797-1801 гг.).

Камерир – лицо, в ведении которого находились сбор и учет денег. По регламенту Камер-коллегии утвержденному в декабре 1719 было создано 5 камерных контор во главе с камерирами которые должны были быть «искусны в счетных делах». Камерир ведал всеми сборами в губернии или провинции, устанавливал и раскладывал подати. Камерир подписывал переписную книгу, которую вели земские комиссары, где отмечались все угодья, деревни, дворы. На основании этой книги камериры взимали соответствующие налоги. (1719 — начало XIX в.).

Камерирская контора – местное учреждение специального управления в городах-центрах провинций. Состояло в ведении Камер-коллегии, назначавшей руководителей конторы камериров. Непосредственно подчинялось провинциальным канцеляриям. Имело в своем

подчинении земских комиссаров, провиантмейстеров и рентмейстеров, являясь таким образом главным органом финансового управления в провинции. Камерирские конторы осуществляли контроль за сбором прямых и косвенных налогов, пошлин, за ведением хозяйства на казенных землях, за правами владения имениями и другие полномочия (1719-1727 гг.).

Кейнсианство – экономическое учение середины XX в. о необходимости и значимости государственного регулирования экономики посредством активного использования государством методов налоговой, бюджетной и денежно-кредитной политики, согласно которому целенаправленное использование этих методов позволит стимулировать эффективный спрос и предотвратить цикличность развития экономики.

Классификация налогов. Обоснованное разнесение налогов и сборов по группам, произведенное на основании определенного разграничивающего (классифицирующего) признака и обусловленное целями (задачами) систематизации и сопоставлений.

Классификация налоговых систем – обоснованное разнесение налоговых систем разных стран по группам, произведенное на основании определенного разграничивающего (классифицирующего) признака и обусловленное целями (задачами) их сравнения. Выделяют классификации в зависимости от: уровня налоговой нагрузки; доли косвенного налогообложения; уровня централизации налоговых полномочий; уровня неравенства доходов после обложения.

Классическая политическая экономия – экономическое учение XVIII-XIX вв. о целесообразности абсолютного невмешательства государства в функционирование механизмов рыночной саморегуляции, согласно которому объективные экономические законы как «невидимая рука» рынка наилучшим образом будут обеспечивать развитие экономики.

Коллежский асессор – гражданский чин VIII класса «Табели о рангах». До 1845 г. с чином коллежского асессора связывалось получение права на потомственное дворянство, но после повышения его с VIII до V класса чин давал право только на личное дворянство (1717-1917 гг.).

Коллежский советник – гражданский чин VI класса «Табели о рангах». Чин коллежского советника присваивался лицам, занимавшим различные должности, соответствовавшие VI классу. В центральных учреждениях коллежские советники могли занимать должности начальников отделений, прокуроров, обер-секретарей Сената. В чине коллежского советника мог быть утвержден уездный предводитель дворянства после двух лет своей службы (1717-1917 гг.).

Концепция (доктрина) налоговой политики – принципиальная система взглядов на архитектуру построения налоговой системы страны, на направление ее совершенствования или реформирования.

Косвенные налоги – налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавки к цене или тарифу. Конечным плательщиком — носителем налога выступает потребитель, который приобретает товары по повышенным ценам, включающим косвенные налоги.

Курбатов Алексей Александрович – первый известный прибыльщик, который предложил использование «орленой» (гербовой) бумаги, указ о чем состоялся 23 января 1699 г.

Методы налогового контроля – методические приемы изучения объекта контроля и способы практического осуществления форм налогового контроля, применяемые субъектами контроля. Выделяют общенаучные и эмпирические методы, а также документальные, фактические, расчетно-аналитические и информативные методы.

Монетаризм – экономическое учение середины XX в., которое обосновывало возможность государственного регулирования экономики исключительно посредством жесткой денежно-кредитной политики, ограничивающей темп роста количества денег в экономике в соответствии с темпом роста реального валового продукта.

Налог – важнейшая экономико-правовая категория, под которой понимается обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоговая база – обязательный элемент, характеризующий количественное выражение объекта налогообложения, к которому применяется налоговая ставка.

Налоговая декларация – декларирование (официальное заявление установленной формы) налогоплательщиком объекта налогообложения, налоговой базы, примененных налоговых льгот и других данных, связанных с исчислением и уплатой налогового оклада, а в отдельных случаях и с зачетом или возвратом средств из бюджета.

Налоговая льгота – предоставление налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков (плательщикам сборов) исключительных преимуществ, включая возможность не уплачивать налог (сбор) или уплачивать их в меньшем размере, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика (плательщика сбора).

Налоговая нагрузка номинальная – показатель, характеризующий отношение суммы начисленных налогов и сборов к величине произведенного общественного продукта (добавленной стоимости, дохода).

Налоговая нагрузка реальная – показатель, характеризующий отношение суммы фактических поступлений налогов и сборов к величине произведенного общественного продукта (добавленной стоимости, дохода).

Налоговая политика – составная часть социально-экономической политики государства, ориентированная на формирование такой налоговой системы, которая будет стимулировать накопление и рациональное использование национального богатства страны, способствовать гармонизации интересов экономики и общества и тем самым обеспечивать социально-экономический прогресс общества.

Налоговая система – основанное на определенных принципах целостное единство основных ее элементов, находящихся друг с другом в тесной взаимосвязи и взаимозависимости. Такими элементами являются: нормативно-правовая база сферы налогообложения; система налогов и сборов; плательщики налогов и сборов и система налогового администрирования.

Налоговое администрирование – процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими

определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Налоговое обязательство – налоговое правоотношение, в силу которого налогоплательщик обязан выполнить все необходимые требования по правильному исчислению, полной и своевременной уплате налогового оклада, а государство в лице уполномоченных органов вправе требовать от него исполнения данного обязательства.

Налоговое производство – совокупность законодательно установленных приемов, способов и методик, определяющих порядок добровольного исполнения налогового обязательства налогоплательщиком, и полномочий налоговых администраций по контролю, регулированию и принуждению налогоплательщиков к исполнению этого обязательства.

Налоговые администрации – государственные налоговые и иные органы, которым на законодательной основе предоставлены определенные властные (административные) полномочия в отношении налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов.

Налоговый контроль – комплекс мероприятий, реализуемый налоговыми администрациями, по проверке законности и обоснованности действий налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и иных лиц в целях обеспечения ими полноты, правильности и своевременности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также исполнения ими иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Налоговый период – обязательный элемент, характеризующий срок, по истечении которого завершается процесс формирования налоговой базы и определяется конечный размер налогового обязательства.

Недоимка – сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством срок.

Неокейнсианство – экономическое учение второй половины XX в. о необходимости и значимости государственного регулирования экономики посредством параллельного манипулирования налогами и государственными инвестициями, обосновывающее целесообразность дальнейшего

увеличения налогов для трансформации их в государственные инвестиции.

Неолиберализм – экономическое учение XX в., альтернативное кейнсианству, о необходимости либерализации экономики. Выступает против активного вмешательства государства в регулирование экономики, отстаивает наличие «естественного порядка», способность рыночной системы к саморегулированию.

Нормы налогового права – законодательно установленные правила регулирования налоговых правоотношений, согласно которым субъекты этих отношений как носители определенных прав и обязанностей должны следовать в своей деятельности под угрозой наступления для них правовых негативных последствий.

Объект налогообложения – обязательный элемент, характеризующий юридический факт (действие, событие, состояние) по отношению к предмету налогообложения, который обуславливает возникновение обязанности субъекта по уплате налога.

Окружное акцизное управление – местное финансовое учреждение, образованное в округе из одного или нескольких уездов по «Положению о питейном сборе» от 4 июля 1861 г. Важнейшая функция акцизных управлений состояла в обеспечении доходов казны за счет акциза со спиртных напитков, причем окружные акцизные управления должны были вести дела о нарушениях закона о питейном сборе (1861, 1862-1918 гг.).

Переложение налога – процесс перенесения бремени уплаты налога с юридического плательщика на иных лиц (носителей налога), осуществляемый через соответствующее повышение продажных цен (переложение вперед — на покупателей) или снижение покупных цен (переложение назад — на поставщиков).

Подати – в России до середины XIX в. название различных денежных налогов с населения. Социальные группы населения, платившие подати, назывались податными сословиями. Во второй половине XIX в. подати были заменены системой налогов, охватывавшей все население России.

Податные сословия – в России XVIII — первой половины XIX вв. группы населения (крестьяне и мещане),

платившие подушную подать, подвергавшиеся телесным наказаниям, выполнявшие рекрутскую и другие натуральные повинности.

Податной инспектор – должность чиновника финансового ведомства. Введена при губернских казенных палатах согласно мнению Государственного Совета, утвержденному Александром III 30 апреля 1885 г. на всей территории Российской империи, за исключением Восточной Сибири, Дальнего Востока и некоторых районов Средней Азии, Казахстана и Закавказья. (1885-1917 гг.).

Подворное обложение – в России XVII — начала XVIII вв. система раскладки прямых налогов на податное население. Сменило посошное обложение. Правительство определяло сумму налога, городские и сельские общины распределяли ее на каждый двор. Заменено подушной податью.

Подушная подать – в России XVIII — XIX вв. основной прямой налог. Облагались все мужчины податных сословий независимо от возраста и от величины дохода и имущества. Введен Петром I в 1724 г.. Постепенно путем исключения из обложения зажиточных слоев населения она превращается в чисто крестьянский налог, сбор которого вела крестьянская община, а поступление гарантировалось круговой порукой.

Помощник податного инспектора – должность чиновника финансового ведомства. Введена согласно мнению Государственного Совета, утвержденному Николаем II 6 января 1897 г. (1897-1917 гг.).

Порядок исчисления налога – обязательный элемент, характеризующий законодательно установленную методику исчисления налогового оклада. Существуют две основные методики исчисления: некумулятивная (обложение налоговой базы предусматривается по частям) и кумулятивная (исчисление налога производится нарастающим итогом с начала налогового периода с определением итоговой суммы по его окончании).

Приказ Большой казны – центральное государственное учреждение, одно из основных финансовых ведомств России XVII в. Заведовал приобретением и хранением драгоценных металлов в монете и других изделиях, а также чеканкой из них монеты. Заведовал сбором прямых налогов с посадского населения и управлял его казенными мануфактурами и

угодьями. С 1680 г. заведовал таможенными и кабацкими сборами (1622-1718 гг.).

Принципы налогообложения – основополагающие идеи, правила и положения, применяемые в сфере налогообложения.

Принципы налогообложения классические – четыре максимы налогообложения: справедливости, определенности, удобства и экономии налогообложения, предложенные в рамках классической налоговой теории А. Смитом, впоследствии названные «Великой хартией вольностей плательщика».

Принципы налогообложения организационные – группа современных принципов, представляющих собой основные идеи и руководящие положения, согласно которым осуществляются построение, структурное взаимодействие и развитие налоговой системы страны (их еще называют организационными принципами налоговой системы): единства, подвижности (эластичности), стабильности налоговой системы страны, налогового федерализма, гласности, одновременности обложения.

Принципы налогообложения экономические – группа современных принципов, представляющих собой сущностные, базисные положения, касающиеся целесообразности и оценки налогообложения как экономического явления: справедливости, эффективности (экономичности), соразмерности налогообложения, учета интересов налогоплательщиков, множественности налогов.

Принципы налогообложения юридические – группа современных принципов, представляющих собой основные начала и исходные направления, определяющие формирование налогового права и правоприменительной практики: нейтральности, установления налогов законами, отрицания обратной силы налогового закона, приоритетности налогового законодательства, наличия всех элементов налога в законе.

Прогрессивное налогообложение – обложение, предполагающее применение возрастающих налоговых ставок при увеличении налоговой базы, т.е. возрастание доли налога (налогового бремени) в стоимостной или иной оценке налоговой базы по мере роста последней, при этом сумма налога

возрастает прогрессивно по отношению к увеличению налоговой базы.

Пропорциональное налогообложение – обложение, предполагающее применение неизменных налоговых ставок вне зависимости от величины налоговой базы, т.е. неизменность доли налога (налогового бремени) в стоимостной или иной оценке налоговой базы (облагаемого дохода, добавленной стоимости, имущества и т.п.), при этом сумма налога возрастает пропорционально по отношению к увеличению налоговой базы.

Промысловый налог – прямой налог на промышленные, торговые и кустарные предприятия. Введен в России в конце XVIII в. в форме гильдейского сбора с объявленных («по совести») капиталов купцов. Ставка сбора составляла 1 % от объявленного капитала.

Прямые налоги – налоги, взимаемые государством непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика. Исторически наиболее ранняя форма обложения. Первыми возникли такие прямые налоги, как поземельный, подушный, подомовый, позднее — налоги на ценные бумаги. До начала XX в. прямые налоги занимали небольшое место в доходах государственных бюджетов, которые базировались на обложении косвенными налогами товаров массового потребления.

Ревизион-коллегия – центральное учреждение, подчиненное Сенату, унаследовавшее от Ближней канцелярии функции финансового контроля за сбором и расходованием государственных средств. (1717-1722; 1725-1809 гг.).

Регрессивное налогообложение – обложение, предполагающее применение убывающих налоговых ставок при увеличении налоговой базы, т.е. уменьшение доли налога (налогового бремени) в стоимостной или иной оценке налоговой базы по мере роста последней. При этом сумма налога возрастает регрессивно по отношению к увеличению налоговой базы.

Сбор – обязательный, индивидуально возмездный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами с целью получения ими от уполномоченных органов и должностных лиц юридически значимых действий.

Специальный налоговый режим – особый порядок налогообложения и (или) особый вид федерального налога,

переход на исчисление и уплату которого освобождает налогоплательщика от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов.

Таможенные пошлины – как правило, это косвенные налоги, облагающие соответственно ввоз, вывоз или транзит товаров через таможенную границу страны. В настоящее время в нашей стране таможенные пошлины являются неналоговым обязательным платежом, взимаемым таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию или вывозе товара с этой территории и являющимся неотъемлемым условием его ввоза или вывоза.

Теории единого налога – группа частных налоговых теорий XVII-XIX вв., обосновывающих целесообразность замены множества налогов единственным (исключительным) налогом с какого-либо одного объекта налогообложения (земли, недвижимости, расходов и т.п.).

Теории переложения налогов – группа частных налоговых теорий XVIII-XX вв., обосновывающих направления переложения бремени уплаты налогов с юридических на фактических плательщиков в процессе обмена товаров (услуг).

Теории прогрессивного налогообложения – группа частных налоговых теорий XVIII-XX вв., обосновывающих экономическую целесообразность и социальную справедливость применения прогрессии при налогообложении доходов и имущества.

Теории пропорционального налогообложения – группа частных налоговых теорий XVII-XIX вв., обосновывающих экономическую целесообразность и социальную справедливость применения исключительно пропорционального налогообложения.

Теории прямого и косвенного налогообложения – группа частных налоговых теорий XVIII-XX вв., обосновывающих различия, преимущества и недостатки прямых и косвенных налогов.

Теория налога как «жертвы» – общая налоговая теория XIX в., определяющая сущность налога как односторонней жертвы граждан, идущей в пользу государства или иной общественно-принудительной единицы, без получения ими какого-либо встречного эквивалента.

Теория налога как «наслаждения» – общая налоговая теория начала XIX в., определяющая сущность налога как

обязательного эквивалентного платежа гражданам государству за предоставление услуг общественного характера, являющегося ценой, которую каждый гражданин уплачивает за получаемое им наслаждение от извлечения общественных выгод.

Теория налога как страховой премии – общая налоговая теория второй половины XIX в., определяющая сущность налога как обязательного эквивалентного страхового платежа граждан для финансирования затрат государства по предотвращению риска наступления страхового случая, уплачиваемого гражданами пропорционально величине доходов (стоимости имущества).

Теория налоговая – система обобщенных положений и научных взглядов на сущность и природу налогов, их роль и значение в экономической, социальной и политической жизни общества.

Теория налоговая классическая – общая налоговая теория XVIII-XIX вв., определяющая сущность налога как обязательного индивидуально эквивалентного платежа индивида государству, осуществляемого с целью покрытия расходов государства на общественную оборону и поддержание достоинства верховной власти, взимание которого должно осуществляться с соблюдением принципов справедливости, определенности, удобства и экономии.

Теория налогового предела – частная налоговая теория XVIII-XX вв., обосновывающая способы исчисления и границы тяжести налогового бремени, выше которых налоги начинают дестимулировать развитие экономики.

Теории налоговые общие – учения, объектом исследования которых является природа и экономическая сущность налога и налогообложения в целом, а предметом исследования выступает обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами и государством в процессе установления и взимания налогов.

Теории налоговые частные – учения, объектом исследования которых является какой-либо отдельный проблемный аспект налогообложения, а предметом исследования выступает обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами и государством в процессе реализации данной проблемы.

Теория общественного (публичного) договора – общая налоговая теория XVII-XVIII вв., определяющая сущность

налога как обязательной платы граждан за пользование государственными услугами, являющейся результатом взаимовыгодного договора между гражданами и государством.

Теория удовлетворения коллективных потребностей – общая налоговая теория конца XIX–начала XX вв., определяющая сущность налога как принудительного сбора, взимаемого государством в силу права верховенства, без какого-либо эквивалента со стороны государства и идущего на покрытие неделимых коллективных потребностей.

Теория «фискального» договора – общая налоговая теория XVII–XVIII вв., определяющая сущность налога как обязательного платежа граждан государству за предоставление защиты общественного порядка, являющегося ценой, которую каждый гражданин уплачивает из своего имущества, для того чтобы получить охрану остальной его части.

Теория эквивалентного обмена – общая налоговая теория XVI в., определившая сущность налога как эквивалентной платы граждан за покупаемые у государства услуги общественного характера, являющейся результатом соглашения между гражданами и государством.

Штатс-контор коллегия (Штатс-контора) – (с 1719 по 1723 гг. — Штатс-контор коллегия) – центральное финансовое учреждение. В соответствии с регламентом Штатс-контор коллегия должна была управлять и надзирать «над всеми» государственными расходами по смете (штату), утвержденной царем. Для выполнения этой функции требовалось, чтобы Штатс-контор-коллегия устанавливала общие показатели государственного расходного бюджета и составляла отдельные сметы и штаты на придворное ведомство (кроме тайных и кабинетных расходов), на каждую коллегию, на армию и флот, на каждую губернию и отдельную провинцию, на церковь, школы, госпитали и т.п. (1717-1780 гг.).

Элементы налогообложения обязательные – совокупность регламентированных налоговым законодательством данной страны слагаемых налогового обязательства, определяющих порядок исчисления и уплаты налога, без раскрытия которых это обязательство не может считаться установленным. В нашей стране к таковым относятся: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Элементы налогообложения факультативные – совокупность дополнительных слагаемых налогового обязательства, раскрытие которых при установлении налога возможно, но отсутствие которых не может приводить к ситуации, когда это обязательство будет считаться не установленным. К таковым относятся: налоговые льготы и основания для их применения, порядок возмещения налога, отчетный период, налоговая декларация, налоговый учет, получатель налога и др.

Эффективная налоговая политика – налоговая политика, ориентированная на максимизацию общественного благосостояния и при этом наилучшим образом отображающая интересы общества в нахождении компромисса между практической реализацией принципов эффективности и справедливости в налогообложении.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Агапова, И. И. История экономических учений : учеб. пособие / И. И. Агапова. — М. : Экономистъ, 2007.

Алиев, Б. Х. Теория и история налогообложения : учеб. пособие. / Б. Х. Алиев, А. М. Абдулгалимов, М. Б. Алиев. — М. : Вузовский учебник, 2008.

Барулин, С. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие. / С. В. Барулин. — М.: Экономистъ, 2006.

Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ.

Воейков, М. И. Политико-экономическое эссе /М. И. Воейков. — М. : Наука, 2004.

Гензель, П. П. Налогообложение в России времен нэпа (избранные статьи). / П. П. Гензель. — М. : Общество купцов и промышленников России, 2006.

Гражданский кодекс Российской Федерации : часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ; часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ; часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ; часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ.

Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах в Российской Федерации».

Захаров, В. Н. История налогов в России. IX — начало XX в. / В. Н. Захаров, Ю. А. Петров, М. К. Шацко. — М. : Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2006.

Захарьин, В. Р. Все изменения в налогообложении с 1 января 2007 года. / В. Р. Захарьин. — М. : Омега-Л, 2007.

История налоговой политики России : конец XIX, XX и начало XXI столетия / отв. ред. И. В. Караваева. — М. : Наука, 2008.

История финансового законодательства России : учеб. пособие. — М. : ИКЦ «МарТ», 2003.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ.

Колчин, С. П. Налоги и налогообложение : учеб. пособие. / С. П. Колчин. — М. : Вузовский учебник, 2008.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный) : учеб. пособие. / составитель и автор комментариев С. Д. Шаталов. — М. : МЦФЭР, 2005.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) : учеб. пособие. — 2-е изд., перераб. и доп./ составитель и автор комментариев С. Д. Шаталов. — М. : МЦФЭР, 2005.

Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.

Коровкин, В. В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В. В. Коровкин. — М. : Экономистъ, 2006.

Красницкий, В. А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования. / В. А. Красницкий. — М. : Финансы и статистика, 2008.

Красницкий, В. А. Организация и методика налоговых проверок : учеб. пособие. / В. А. Красницкий. — М. : Финансы и статистика, 2005.

Крохина, Ю. А. Финансовое право России : учебник для вузов. / Ю. А. Крохина. — М. : Норма, 2007.

Кучеров, И. И. Налоговое право России : курс лекций. / И. И. Кучеров. — М. : Учебно-консультационный центр «ЮРИнфоР», 2006.

Лаппо-Данилевский, А. С. Организация прямого обложения в Московском государстве со времен смуты до эпохи преобразований. / А. С. Лаппо-Данилевский. — М. : Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2011.

Лебедев, В. А. Финансовое право : учебник. / В. А. Лебедев. — М.: Статут (серия «Золотые страницы российского финансового права России»), 2000.

Лыкова, Л. Н. Налоговая система России : общ. и особ. / Л. Н. Лыкова. — М. : Наука, 2005.

Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения : учебник для студентов вузов. / И. А. Майбуров. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Маневич, В. Е. Кейнсианская теория и российская экономика / В. Е. Маневич. — М. : Наука, 2008.

Миронова, О. А. Налоговое администрирование : учеб. пособие. / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев М. : Омега-Л, 2005.

Молчанов, С. С. Налоги за 14 дней : экспресс-курс. / С. С. Молчанов. — М. : Эксмо, 2007.

Налоги и налогообложение : учебник / под ред. Б. Х. Алиева. — М. : Финансы и статистика, 2007.

Налоги: учебник для студентов / Н.Н. Селезнева и др. — М.: ЮНИТИ ДАНА, 2008.

Налоги: Учебное пособие. — 6-е изд., перераб. и доп. / Под ред. Д.Г. Черника. — М.: Финансы и статистика, 2006.

Налоговая политика России : проблемы и перспективы / под ред. И. В. Горского. — М. : Финансы и статистика, 2003.

Налоговое администрирование : учеб. пособие / кол. авторов под ред. Л. И. Гончаренко. — М. : КНОРУС, 2009.

Налоговые процедуры : учеб. пособие / под ред. А. Н. Козырина. — М. : Норма, 2008.

Налоговый кодекс Российской Федерации : часть первая от 31.07. 1998 № 146-ФЗ; часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

Нестеров, Г. Г. Налоговый контроль: учеб. пособие. / Г. Г. Нестеров. — М.: Эксмо, 2009.

Новикова, З. Т. История экономических учений : учеб. пособие / З. Т. Новикова, В. Г. Смирнов, А. А. Чуб. — М.: Академический Проект; Гаудеамус, 2007.

Пансков, В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник. / В. Г. Пансков. — М.: Финансы и статистика, 2008.

Петухов, Н. Е. История налогообложения в России IX — XX вв. : учеб. пособие. / Н. Е. Петухов. — М.: Вузовский учебник, 2008.

Помпеев, Ю. А. История и философия отечественного предпринимательства. / Ю. А. Помпеев. — СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет культуры и искусств. 2003.

Пономарев, А. И. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации : учеб. пособие. / А. И. Пономарев. — М.: Финансы и статистика, 2009.

Пономарев, А. И. Налоговое администрирование в Российской Федерации : учеб. пособие. / А. И. Пономарев, Т. В. Игнатова. — М.: Финансы и статистика, 2006.

Попова, Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-метод. пособие. / Л. В. Попова. — М.: Дело и Сервис, 2008.

Попова, Л. В. Теория и история налогообложения : учебник / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, И. А. Маслова, М. М. Коростелкин. — М.: Дело и Сервис, 2011.

Постановление Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».

Пушкарева, В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики. / В. М. Пушкарева. — М.: Финансы и статистика, 2003.

Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие. / В. М. Пушкарева. — М.: Финансы и статистика, 2001.

Пушкарева, В. М. Налоговая система Союза ССР (1921-1930) : учеб. пособие. / В. М. Пушкарева. — М.: Вузовский учебник, 2011.

Российское законодательство X-XX веков. Т.5. Законодательство периода расцвета абсолютизма.— М.: Юридическая литература, 1987.

Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 № 61-ФЗ.

Толкушкин, А. В. История налогов в России. А. В. Толкушкин. — М.: Юрист, 2004.

У истоков финансового права. — М.: «Статут» (серия «Золотые страницы российского финансового права»), 1998.

Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ.

Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти».

Ушак, Н. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / Н. В. Ушак. — М. : КНОРУС, 2009.

Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

Финансовая система и экономика. — М. : Финансы и статистика, 2004.

Финансы и налоги : очерки теории и политики. — М. : Статут (серия «Золотые страницы российского финансового права России»), 2004.

Хайлбронер, Роберт Л. Философы от мира сего / Роберт Л. Хайлбронер; пер. с англ. И. Файбисовича. — М. : Колибри, 2008.

Химичева, Н. И. Финансовое право / Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. — М. : Норма, 2007.

Цвайнерт, Й. История экономической мысли в России. 1805-1905 / Й. Цвайнерт; пер.с нем. Л. И. Цедилина. — М. : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2008.

Черник, Д. Г. Размышление о налогах. / Д. Г. Черник. — М.: Издательский Дом ТОНЧУ, 2007.

Ядгаров, Я. С. История экономических учений : учебник. / Я. С. Ядгаров. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА — М, 2006.

Янжул. И. И. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах. / И. И. Янжул. — М. : Статут, 2002.

Ответы на тесты

Глава 1	Глава 2	Глава 3	Глава 4	Глава 5	Глава 6	Глава 7	Глава 8	Глава 9	Глава 10
1-б	1-б	1-б	1-б	1-в	1-в	1-в	1-г	1-б	1-б
2-а	2-в	2-б	2-в	2-б	2-б	2-в	2-г	2-в	2-б
3-г	3-в	3-в	3-а	3-в	3-г	3-б	3-в	3-г	3-а
4-б	4-г	4-в	4-в	4-г	4-б	4-б	4-в	4-б	4-в
5-г	5-б	5-г	5-г	5-а	5-а	5-а	5-б	5-б	5-б
6-в	6-а	6-б	6-г	6-в		6-а	6-б	6-б	6-в
7-б	7-г	7-б	7-б	7-в		7-а	7-б	7-в	
8-б	8-б	8-б	8-б	8-б		8-в	8-г	8-в	
9-а	9-б	9-б	9-а			9-а		9-г	
10-б	10-в							10-б	
11-в	11-г							11-б	
	12-б							12-б	
	13-г							13-б	
	14-а								
	15-б								
	16-а								