

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ
ДЛЯ АКАДЕМИЧЕСКОГО БАКАЛАВРИАТА

Под редакцией профессора **Г. Б. Поляка**
и доцента **Е. Е. Смирновой**

3-е издание, переработанное и дополненное

*Рекомендовано Учебно-методическим отделом высшего образования
в качестве учебника и практикума для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по экономическим направлениям*

Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru



Москва ■ Юрайт ■ 2018

УДК 336.221(075.8)
ББК 65.261.4я73
Н23

Ответственные редакторы:

Поляк Георгий Борисович — профессор, доктор экономических наук, профессор кафедры государственных и муниципальных финансов Департамента общественных финансов Финансового университета при Правительстве Российской Федерации;

Смирнова Елена Евгеньевна — доцент, кандидат экономических наук, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Рецензенты:

Юмаев М. М. — доктор экономических наук, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации;

Регент Т. М. — доктор экономических наук, профессор, декан факультета экономики, управления и финансов Российского нового университета.

Налоги и налогообложение : учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. Г. Б. Поляка, Е. Е. Смирновой. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 385 с. — (Серия : Бакалавр. Академический курс).

ISBN 978-5-534-05489-7

В учебнике изложены теоретические основы налогов и налогообложения, рассмотрены функции и роль налогов в формировании доходов бюджетов, дана подробная характеристика федеральных, региональных и местных налогов, специальных налоговых режимов, отражены последние изменения в налоговом законодательстве. Для закрепления учебного материала по каждому налогу даны тесты и задачи, включенные в практикум.

Соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования.

Для студентов, аспирантов, бакалавров экономических вузов, специалистов в области налогообложения, бухгалтеров, слушателей курсов повышения квалификации, экономических работников.

УДК 336.221(075.8)
ББК 65.261.4я73



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

ISBN 978-5-534-05489-7

© Коллектив авторов, 2014
© Коллектив авторов, 2018,
с изменениями
© ООО «Издательство Юрайт», 2018

Оглавление

Предисловие	6
Авторский коллектив	8
Глава 1 Основы теории налогов	9
1.1. Государственный (общественный) сектор экономики	9
1.2. Эволюция налогов	13
1.3. Основные концепции налогообложения	15
1.4. Налоги: основные понятия	16
1.5. Принципы налогообложения	21
1.6. Налогоплательщик и государство	26
1.7. Налоговое бремя	28
1.8. Оптимальное налогообложение	31
<i>Контрольные вопросы</i>	34
Глава 2 Становление и развитие налоговой системы России	35
2.1. Налоги Киевской Руси и в период феодальной раздробленности (IX—XV вв.)	35
2.2. Налоги в централизованном Московском государстве (XVI—XVII вв.)	37
2.3. Налогообложение в Российской империи (XVIII—XIX вв.)	39
2.4. Налоги в СССР (1917—1991)	45
<i>Контрольные вопросы</i>	52
Глава 3 Современное налоговое регулирование в России	53
3.1. Налоговая система: понятие и состав. Классификация налогов и сборов	53
3.2. Формирование налогового законодательства в Российской Федерации	59
3.3. Налоговые льготы, действующие в Российской Федерации	62
3.4. Налоговые санкции	65
3.5. Налоговый федерализм	75
<i>Контрольные вопросы</i>	77
Глава 4 Налоговая система Российской Федерации	78
4.1. Становление современной налоговой системы России	78
4.2. Налоги в бюджетной системе Российской Федерации	80
4.3. Эффективность и справедливость в налогообложении	83
<i>Контрольные вопросы</i>	86

Глава 5 Налогоплательщики и плательщики сборов, налоговые агенты, их права и обязанности	87
5.1. Налогоплательщики и плательщики сборов	87
5.2. Права и обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов	91
5.3. Налоговые агенты	93
<i>Контрольные вопросы</i>	95
Глава 6 Исполнение обязанностей по уплате налогов.....	96
6.1. Возникновение, изменение, исполнение и прекращение обязанности по уплате налога или сбора и его взыскание	96
6.2. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при ликвидации организации, реорганизации юридического лица и безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица	101
6.3. Исчисление налога, порядок и сроки его уплаты.....	103
<i>Контрольные вопросы</i>	106
Глава 7 Управление налоговой системой.....	107
7.1. Управление налогообложением.....	107
7.2. Организационная система управления налогообложением	109
7.3. Налоговое планирование.....	113
7.4. Налоговый контроль	118
7.5. Задачи банков, финансово-бухгалтерских и аудиторских служб в области соблюдения налогового законодательства	127
7.6. Налоговый аудит в системе налоговых органов РФ.....	129
<i>Контрольные вопросы</i>	131
Глава 8 Налог на добавленную стоимость	132
<i>Контрольные вопросы</i>	138
Глава 9 Акцизы.....	139
<i>Контрольные вопросы</i>	143
Глава 10 Налог на прибыль организаций	144
<i>Контрольные вопросы</i>	151
Глава 11 Налог на доходы физических лиц.....	152
<i>Контрольные вопросы</i>	166
Глава 12 Платежи за пользование природными ресурсами	167
12.1. Налог на добычу полезных ископаемых.....	167
12.2. Водный налог.....	171
12.3. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов	173
12.4. Платежи за пользование лесным фондом	175
12.5. Плата за негативное воздействие на окружающую среду	178
<i>Контрольные вопросы</i>	180
Глава 13 Государственная пошлина	181
<i>Контрольные вопросы</i>	183
Глава 14 Региональные налоги.....	184
14.1. Основные понятия.....	184

14.2. Транспортный налог	185
14.3. Налог на игорный бизнес.....	189
14.4. Налог на имущество организаций.....	191
<i>Контрольные вопросы</i>	196
Глава 15 Местные налоги и сборы.....	197
15.1. Земельный налог	197
15.2. Налог на имущество физических лиц.....	204
15.3. Торговый сбор.....	211
<i>Контрольные вопросы</i>	214
Глава 16 Специальные налоговые режимы	215
16.1. Система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	215
16.2. Упрощенная система налогообложения.....	221
16.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	230
16.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	241
16.5. Патентная система налогообложения	247
<i>Контрольные вопросы</i>	251
Глава 17 Неналоговые доходы и их роль в формировании бюджетных доходов	252
<i>Контрольные вопросы</i>	255
Глава 18 Таможенная пошлина	256
18.1. Таможенный тариф и таможенные сборы.....	256
18.2. Определение таможенной стоимости	257
18.3. Организация таможенного контроля	259
<i>Контрольные вопросы</i>	262
Глава 19 Страховые взносы.....	263
<i>Контрольные вопросы</i>	272
Глава 20 Международные налоговые отношения в условиях глобализации	273
<i>Контрольные вопросы</i>	280
Глава 21 Налоговые системы зарубежных стран	281
21.1. Налогообложение доходов физических лиц в зарубежных странах ..	281
21.2. Налогообложение прибыли организаций в зарубежных странах.....	290
21.3. Налогообложение имущества в зарубежных странах.....	293
21.4. Налог на добавленную стоимость в зарубежных странах	297
<i>Контрольные вопросы</i>	299
Практикум.....	300
Тесты.....	300
Задачи.....	333
Терминологический словарь	350
Литература	383

Предисловие

Налоги стали важным элементом экономических и финансовых отношений уже с появлением государств. Они обеспечивают государству выполнение возложенных на него сложных и важных для общества административной, оборонной, хозяйственной функций. Это предопределяет фискальную роль налогов в государстве. Изменяя объем централизуемых в бюджете финансовых ресурсов, государство влияет на экономическое поведение налогоплательщиков, тем самым проявляется регулирующая роль налогов. Налоги служат важнейшим инструментом экономической политики государства, с формированием и осуществлением которой тесно связано экономическое и социальное развитие общества.

Всем этим обуславливается значение налогов в государстве и постоянный интерес общества к проблемам налогообложения. Именно поэтому налоги и налогообложение как наука и образовательная дисциплина подготовки специалистов для национальной экономики были всегда в центре внимания экономической общественности и важной частью учебного процесса. Знание действующей в стране системы налогов, порядка их исчисления и взимания необходимо всем гражданам, поскольку каждый постоянно соприкасается с этой системой. Во многих странах ознакомление с налоговой системой начинается со школьной скамьи. Тем более эти знания необходимы студентам высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям.

Цель дисциплины «Налоги и налогообложение» — сформировать у будущих специалистов необходимые теоретические знания и практические навыки в области налогообложения.

В совокупности с другими дисциплинами базовой части профессионального цикла ФГОС ВО дисциплина «Налоги и налогообложение» обеспечивает инструментарий формирования профессиональной компетенции бакалавра.

В результате изучения дисциплины «Налоги и налогообложение» бакалавр должен:

знать

теоретические основы формирования системы налогов и налогообложения;

основные понятия, категории, инструменты и направления налоговой политики государства;

основы расчета анализа совместной системы налоговых показателей;

состав плательщиков федеральных, региональных и местных налогов РФ и элементы налогообложения;

уметь

анализировать налоговые потоки;

выявлять проблемы экономического характера при анализе налоговых ситуаций, предлагать способы их решения с учетом критериев социально-экономической эффективности;

осуществлять поиск информации, связанной с налогообложением;

выявлять расчеты и заполнять формы налоговой отчетности, используемой в Российской Федерации;

использовать международный опыт и российскую практику налогообложения юридических и физических лиц;

владеть

понятийным аппаратом в области налогообложения;

навыками применения законодательных и инструктивных материалов по налогообложению;

современными методами сбора, обработки, анализа цифровой информации;

навыками контрольных действий в налоговой сфере.

Материалы данного учебника могут быть использованы при изучении дисциплин «Финансы», «Бюджетная система Российской Федерации», «Финансы организаций», «Бухгалтерский учет», «Финансовый менеджмент».

Учебник включает в себя 20 глав, тесты, задачи и терминологический словарь.

В *главе 1* изложена эволюция налогов, основные концепции и основные понятия налогообложения.

В *главе 2* освещены налоги Киевской Руси, централизованного Московского государства, Российской империи, СССР.

В *главе 3* раскрыто современное налогообложение в России, налоговая система, налоговые льготы и санкции.

В *главе 4* описана роль налогов в бюджетной системе РФ, эффективность и справедливость в налогообложении.

Главы 5 и 6 посвящены вопросам статуса налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, исполнения обязанностей налогоплательщиков по уплате налогов, порядку начисления налога, установлению налоговых льгот.

В *главе 7* изложено управление налоговой системой, налоговое планирование, налоговый контроль.

В *главах 8—16* раскрыты вопросы налогообложения конкретными видами федеральных, региональных, местных налогов в РФ.

В *главе 17* показана роль неналоговых доходов в формировании бюджетов всех уровней бюджетной системы.

Глава 18 посвящена таможенной политике.

В *главе 19* показана роль страховых взносов в формировании государственных социальных фондов.

Глава 20 посвящена международным налоговым отношениям.

В *главе 21* описаны налоговые системы зарубежных стран.

Учебник снабжен тестами и задачами по излагаемому в учебнике вопросам.

Авторский коллектив

Г. Б. Поляк — д-р экон. наук (предисловие, гл. 2, 14, параграфы 15.1, 16.1 16.3—16.5, терминологический словарь);

Л. И. Гончаренко — д-р экон. наук (гл. 3, 5);

И. В. Горский — д-р экон. наук (гл. 1, 4, 17);

С. П. Колчин — д-р экон. наук (гл. 8—11, параграфы 12.1—12.3, гл. 13);

И. Р. Пайзулаев — д-р экон. наук (гл. 7, параграфы 12.4, 12.5, 15.1, гл. 19);

Е. Е. Смирнова — канд. экон. наук (гл. 6, параграфы 15.2, 16.2, гл. 18, 20, 21, практикум)

Глава 1

ОСНОВЫ ТЕОРИИ НАЛОГОВ

1.1. Государственный (общественный) сектор экономики

Налоги — главный источник доходов современного государства, его экономическая основа. При этом задачи, которые стоят перед государством в каждый конкретный исторический период, предопределяют необходимый для их решения объем ресурсов, т.е. налогов. В свою очередь, правильная постановка этих задач, поиск ответа на вопросы: «что должно делать государство», «каких и сколько благ производить», «почему оно обязано взять то или иное производство на себя» и т.п. — остается актуальнейшей проблемой науки и практики. Вот почему, прежде чем приступить к изучению теоретических основ налогообложения, следует ознакомиться с общими сведениями о роли государства в рыночной экономике и исторической эволюции налогов.

Слова Д. Кейнса о том, что «для государства очень важно не столько делать (чуть лучше или чуть хуже) то, что простые граждане уже и без того делают, а заниматься тем, чем в данный момент вообще никто не занимается»¹, вполне точно определяют сферу деятельности государства. Современная экономика является *смешанной*. В ней представлены элементы как рыночной, так и централизованно управляемой, «командной» экономики.

В идеальной рыночной экономике все товары и услуги добровольно обмениваются на деньги по свободным ценам. Эффективность рынка определяется такими факторами, как частная собственность, свобода предпринимательства, выбора и риска, личный интерес, конкуренция. Максимальное задействование данных факторов обеспечивает наилучшее распределение ограниченных ресурсов «невидимой рукой», или *механизмом рыночного саморегулирования*. Понятие ему впервые дал А. Смит: каждый индивид «преследует только свою собственную выгоду, и в этом случае, как и во многих других, невидимая рука направляет его к цели, которая даже частично не входила в его намерения. И для общества это не всегда плохо. Преследуя свои собственные интересы,

¹ Цит. по: Самуэльсон П., Нордхаус В. Экономика. М. : Вильямс, 2000. С. 46.

он часто способствует осуществлению цели общества даже более действенно, чем когда он действительно к этому стремится»¹.

Однако данный механизм мог бы стать идеальным при наличии двух условий — совершенной конкуренции и абсолютной информации. Нетрудно понять, что в действительности ни одно из этих условий невыполнимо. Объективно присущие современным экономическим отношениям несовершенная конкуренция и асимметричность информации порождают «провалы» рынка, его несостоятельность, несправедливость и неэффективность. Следствием «ошибок» рынка становятся такие негативные побочные эффекты, как монополизация производства, инфляция, безработица, поляризация богатства и пр.

Именно несостоятельность рынка предопределяет необходимость *вмешательства государства в экономику*. К основным видам государственной деятельности, имеющей прямое отношение к экономике, можно отнести:

- обеспечение правовой базы рыночной системы (защита собственности, закрепление контрактов, установление ответственности, поддержание конкуренции). В основе правового обеспечения экономики лежит принуждение. Это главное отличие государства от частных институтов, позволяющее, во-первых, делать то, чего рынок не делает (не хочет), а во-вторых, ограничивать или запрещать какую-то деятельность (например, производство наркотиков);
- прямое производство товаров и услуг (электроэнергия, образование и т.д.) на государственных предприятиях;
- субсидирование производства в тех областях, в которых само государство не производит и не потребляет (поддержка сельского хозяйства; льготы, в том числе «налоговые расходы»);
- перераспределение доходов (прогрессивное налогообложение, финансирование социальных программ);
- макроэкономическое регулирование (стимулирование экономического роста, воздействие на занятость, инфляцию).

Для выполнения этих и других видов деятельности государство использует определенный объем ресурсов. Находящиеся в распоряжении государства ресурсы, а также механизмы их формирования и использования определяют *общественный сектор экономики*. О масштабах государственного сектора можно судить по доле расходов бюджета в валовом внутреннем продукте (ВВП). Значения этого показателя по некоторым странам в 2015 г. представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Доля расходов бюджетов отдельных стран в ВВП

Страна	Доля расходов, %
Финляндия	57,7
Германия	55,5

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Т. 2. М. : ОГИЗ, 1935. С. 30.

Страна	Доля расходов, %
Италия	50,4
Великобритания	43,1
Япония	41,3
США	37,9
Россия	36,6
Корея	32,4

Источник: www.oecd.org; gks.ru

Однако виды и масштабы деятельности государства ничего не говорят об эффективности использования ресурсов, о том, насколько хорошо государственный сектор исправляет изъяны рынка. У государства, как и у рынка, есть свои «провалы», или «несостоятельности». Наиболее очевидными из них являются:

- ограниченность выбора — при производстве благ государство, в отличие от рынка, не способно учесть многообразие индивидуальных потребностей, и в этом смысле оно менее эффективно;
- ограниченность конкуренции государственных предприятий, что не способствует снижению издержек;
- отсутствие банкротства, что снижает стимулы к совершенствованию;
- недостаточность индивидуальной мотивации (оплата труда слабо зависит от результата);
- бюрократизация и появление «особых интересов», отличающихся от целей деятельности.

Таким образом, как рынок, так и государство имеют свои преимущества и недостатки в решении экономических задач. И если очевидно, что оборона, например, должна находиться в ведении государства, а производство домашних тапочек следует отдать рынку, то в отношении многих товаров и услуг (жилищное строительство, образование, здравоохранение и т.д.) часто бывает трудно однозначно ответить на вопрос, какой сектор более эффективен — государственный или частный?

Продукцией государственного сектора являются *общественные блага*. Для них характерны следующие признаки:

- неисключаемость (нельзя помешать людям пользоваться благом);
- несоперничество (потребление блага одним человеком не уменьшает возможности его потребления другим).

Классическим примером общественного блага служит оборона: если государство обеспечивает защиту от агрессии, то безопасностью пользуется каждый житель страны. При этом индивид, пользуясь таким благом, как национальная оборона, не мешает пользоваться им в полной мере и другим лицам. В этом состоит принципиальное отличие обще-

ственного блага от частного: я вправе никому не давать свои ботинки (исключаемость), и если я их надел, то уже никто надеть их не сможет (соперничество).

Указанные признаки общественных благ не имеют четких градаций и границ. В реальности многие блага могут производиться как в государственном, так и в частном порядке: образование, скажем, может быть предоставлено как бесплатной муниципальной школой, так и платным частным учебным заведением. Тем не менее существуют условия, позволяющие в некоторых случаях сделать вывод об эффективности той или иной формы производства блага.

Уяснить характер общественного и частного производства поможет следующий пример.

Представим, что в Москве вдруг исчезли светофоры. Ясно, что автомобилисты, пассажиры и пешеходы понесут в этом случае колоссальные потери благосостояния (время, силы, средства, нервы). Как мог бы решить проблему восстановления светофоров частный рынок?

Естественно предположить, что каждый участник дорожного движения должен внести в некий фонд восстановления светофоров (или иного регулирования движения) сумму, соответствующую своей потребности в «услугах» светофоров. Нетрудно догадаться, что реализация этой идеи столкнется с массой практических затруднений, два из которых имеют самостоятельное значение для понимания роли государственного сектора и заслуживают особого рассмотрения.

Одно из них состоит в том, что люди не склонны оплачивать блага, которые они могут получить даром. Это так называемая *проблема «зайца»* («безбилетника», «нахлебника», *free-rider*). Светофор как благо обладает свойством неисключаемости: нельзя помешать людям пользоваться светофором без того, чтобы вообще запретить им выходить на улицу. Проблема «зайца», неплательщика — одна из очень важных в понимании социальной организации вообще и общественного сектора в частности.

Другое затруднение, тесно связанное с «безбилетником», состоит в следующем: добровольные сделки, на которых зиждется частный рынок, имеют так называемые *транзакционные издержки*, т.е. издержки, возникающие в процессе ведения переговоров и контроля за выполнением соглашений. Такие издержки включают в себя не только расходы на поиск информации, наем юристов, переводчиков и т.д., но и издержки по исключению неплательщика.

В случае с нерегулируемым дорожным движением даже невозможно вообразить все виды и объемы издержек, с которыми столкнется человек, решивший проехать из одного конца города в другой, ведь он должен будет провести тысячи «переговоров» с разными людьми. Но если кто-то в частном порядке поставит на перекрестках светофоры, сколько сил и средств он должен будет затратить на контроль (взимание платы с каждого участника движения у каждого светофора) для возмещения своих расходов на их установку! Его транзакционные издержки будут неисчислимы.

Если транзакционные издержки производства блага велики (как в случае со светофорами), то частный рынок не станет заниматься этим, и следовательно, такое производство должно будет взять на себя государство.

Еще одним весьма убедительным примером деятельности государства по снижению транзакционных издержек является метрология, позволяющая нам при походе в магазин не брать с собой весы.

Рассмотренные выше подходы позволяют в ряде случаев решать вопрос относительно эффективности той или иной формы производства отдельных благ и, соответственно, вмешательства государства в экономику.

1.2. Эволюция налогов

Исторически налог ведет свое происхождение от дани, которую платили побежденные народы. В Евангелии от Матфея (гл. 17) есть такой диалог: «Иисус <...> сказал: как тебе кажется, Симон? Цари земные с кого берут пошлины или подати? с сынов ли своих, или с посторонних? Петр говорит Ему: с посторонних. Иисус сказал ему: итак сыны свободны».

Свобода «сынов» — вот принцип жизни Древнего мира, где дань платил побежденный, раб, не являющийся полноправным гражданином государства. Налоги несовместимы с духом свободного человека.

Доходы древнегреческих государств складывались из многих источников: платежей союзников за защиту, ввозных и вывозных пошлин, арендной платы за пользование государственным имуществом (землей, рудниками) и др. Прямые налоги с граждан не взимались. Лишь в особых случаях граждане облагались налогом по принципу «все поровну». Более того, излишки доходов государства направлялись в пользу граждан, которые считали подобное перераспределение своим естественным правом. Известен, например, греческий *феорикон* (театральные деньги) — раздача государственных денег бедным.

В доимператорском Риме главные доходы приносили государственное имущество и таможенные пошлины. В случае войны взимался общеполитический налог — *трибут*. Граждане обязаны были декларировать свое имущество перед цензором: от размеров имущества зависели право голоса и воинская обязанность. Заслуживает внимания существовавшая в то время связь между правами и обязанностями граждан. Если гражданин не являлся по вызову цензора, он ставил себя в положение банкрота, у которого не было обязанностей перед государством. Но тогда он лишался и своих гражданских прав!

В Риме императорской эпохи с ростом потребности в средствах трибут сменил введенный Августом высокий налог на наследство (по некоторым расчетам, сумма этого налога, уплаченного двумя-тремя поколениями римских граждан, равнялась полной стоимости их имущества).

Эта утрата связи налогов с народными интересами в определенной мере стала одним из признаков упадка Рима.

Таким образом, уже в Древнем мире имелись достаточно развитые методы обложения, но как замечает отечественный исследователь финансов П. П. Гензель, у народов древности податная система есть только признак рабства или следствие крайнего деспотизма. Отличительной особенностью налогов того времени является также *натуральная форма обложения*.

Обратим внимание на то, что «налоговая свобода сынов» Античной эпохи в большей степени относится к так называемому прямому налоغوобложению. Иначе обстояло дело с пошлинами и прочими косвенными сборами, которые взимались с торговцев и купцов, с заходивших в порты судов, у городских ворот и на рынках. Но это касалось, как правило, иноземцев или же иноземных товаров, иначе говоря, импортируемых товаров и услуг. Такие косвенные налоги, т.е. налоги, взимавшиеся с товаров и услуг, во многих культурах являлись *древнейшими сборами*, память о которых сохранили исторические источники. Взимавшие эти подати лица — *мытари* не пользовались в народе любовью. В Новом Завете они неоднократно упоминаются в одном ряду с грешниками.

Феодальные отношения, прикрепление крестьян к земле сделали этих новых рабов главными плательщиками налогов. Ввиду всеобщей бедности, равного материального положения крестьян и ремесленников естественное значение приобрели *поголовные (подушные) налоги* — с очага, с семьи, с души. Дворянство и духовенство налогами не облагались. Они были свободны и служили государству не деньгами, а «кровью и молитвами».

Деление народа на *податные* и *неподатные сословия* имело место во всех европейских странах, но дольше всего оно сохранялось в России (подушный налог с сибирских крестьян был отменен только в начале XX столетия).

В Средние века широкое распространение получили *налоги на потребление*, а также таможенные пошлины, характерные для античных государств. Кроме них имелись всякого рода *акцизы*, которые носили всеобщий и уравнилельный характер. Принимая во внимание существовавший тогда порядок распределения богатства, в этом можно было бы усмотреть даже некоторую справедливость, не будь эти налоги столь обременительными. Проезд по мостам и дорогам, сукно, посуда, железо, бумага, соль и бесчисленное множество других товаров — все подлежало налоغوобложению. По словам историка де-Витта, в Голландии XVII в. на порцию рыбы, поданную в харчевне, приходилось 34 различных акциза.

Многочисленность налогов, их непомерная тяжесть, произвол и субъективность при их взимании в конечном счете привели к возникновению резкого противоречия между системой налоغوобложения и общественными интересами. По мере развития промышленности и торговли, расширения денежного обращения, дифференциации

имущества и доходов, успехов в сфере просвещения, т.е. утверждения нового, капиталистического способа производства, архаичность этой системы становилась все более очевидной. Требовалась ее реформа.

С утверждением капиталистических отношений нужда в государстве не исчезла, а следовательно, осталась и потребность в средствах, необходимых для поддержания его существования. Идеи обновления налогов, правовых начал государственного устройства и другие прогрессивные социально-экономические проекты были в ходу уже в XVII в. Однако их практическая реализация началась лишь двумя столетиями позже. Многие из тех идей лежат в основе и современных налоговых систем.

Среди требований новой эпохи — отмена поголовных налогов и налоговых привилегий, учет видов доходов при обложении. Начинают разрабатываться проблемы платежеспособности, формулируется понятие необлагаемого минимума дохода, апробируются налоги с прогрессивными ставками, устраняются территориальные различия в налогообложении. Таким образом, только к началу XIX в. налоги из источника чрезвычайного, имеющего характер дополнительный и вспомогательный, сделались обыкновенным и главнейшим государственным доходом не только в отношении суммы дохода, получаемого от них, но и в отношении социально-политических идей, которые кладутся в их основу.

1.3. Основные концепции налогообложения

Общие исторические формы государственных доходов и налогов находятся в тесной связи с развитием государства, общества, экономики. Отдельные замечания о финансах и налогах можно найти у античных авторов, но первые попытки научного осмысления налогов связываются с эпохой Средневековья. На протяжении тысячелетий налогообложение освоило множество различных способов и приемов взимания средств. Практика отбирает наиболее удачные из них, а человеческая мысль обобщает практику и обосновывает теоретические принципы обложения.

Генетическая связь налогов с государством предопределяет зависимость концептуальных взглядов на налоги от понимания места и роли государства в обществе. Разные экономические школы дают разное теоретическое обоснование налогов. Так, одними из наиболее ранних теорий стали *теории обмена*, вызванные к жизни идеями правового государства. Согласно этим теориям налог есть плата за услуги государства, покупная цена государственных благ, страховой взнос государству за пользование обеспечиваемыми им защитой и безопасностью. Появление таких теорий можно связать с реакцией против стеснительной правительственной опеки в предшествующие столетия и стремлением ограничить деятельность государства исключительно заботой

о внутренней и внешней безопасности (государство — «ночной сторож»). Эти теории смешивают налог с пошлиной, или, точнее говоря, отрицают современный налог.

Классическая экономическая теория (А. Смит, Ж.-Б. Сей, Дж. Милль) исходит из принципиальной способности свободного рынка успешно справляться с временно возникающими проблемами занятости и производства без вмешательства государства в экономику и социальную сферу. Разумеется, экономические циклы были известны уже давно, но они рассматривались как самоустраняющиеся отклонения. Соответственно налоги, как главный источник ресурсов государства, должны были быть сведены к минимуму, чтобы не отнимать средства у экономики.

В последующем многие макроэкономические теории — *монетаризм* (М. Фридман), *теория рациональных ожиданий* (Э. Лукас), *экономика предложения* (А. Лаффер), признавая в той или иной мере значение активной денежной и фискальной политики государства, также рассматривали рыночную экономику как саморегулирующуюся, а государству отводили минимальную роль. Более того, считалось, что государство своим вмешательством только подрывает макроэкономическую стабильность. Ставка на минимальное участие государства в экономике требует и минимальных налогов.

Противоположную позицию занимают сторонники *кейнсианства*, полагающие, что свободный рынок страдает врожденными пороками и лишен внутренних механизмов стабилизации. Поэтому государство может и обязано взять на себя функцию регулирования, в том числе и соответствующей налоговой политикой. Дискреционная и автоматическая фискальная политика позволяет сгладить экономический цикл.

Дж. Стиглиц, который, рассматривая проблему эффективности и справедливости в налогообложении — главную проблему налогов (она будет затронута ниже), утверждает, что «хорошая» налоговая система должна одновременно исходить из сбалансированного учета требований общественного сектора и свободного рынка. Нахождение этого баланса и составляет содержание налоговой политики, под которой понимается целенаправленная система реализуемых государством мероприятий в налоговой сфере и которая всегда находится в рамках общей социально-экономической политики¹.

1.4. Налоги: основные понятия

«Что представляют собой налоги и какие доходы государства к ним причисляются, бесспорно не установлено. Так, неудивительно, что, например, таможенные пошлины в ФРГ считаются налогами, а взносы

¹ Подробнее о налоговой политике см.: Налоговая политика государства : учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. Н. И. Малис. М. : Издательство Юрайт, 2017.

на социальное страхование — нет. В США — все наоборот»¹. Эти слова известного немецкого специалиста Д. Брюммерхоффа лишний раз подчеркивают живой развивающийся характер науки о налогах. Не случайно в литературе можно найти немало определений налога. Выделим наиболее существенные его *признаки*:

- налог взимается государством и формирует специальные фонды удовлетворения общественных потребностей;
- налог взимается не произвольно, а на основании закона;
- налог — это сбор в денежной или натуральной форме, а отнюдь не личная повинность;
- налог не является платой за какие-либо государственные услуги и не находится в индивидуально эквивалентной количественной связи с ними;
- налог — это обязательный сбор, который устанавливается государством в одностороннем порядке и при необходимости взимается принудительно.

Исходя из этих характеристик можно определить **налог** как безэквивалентный обязательный сбор, взимаемый государством на законном основании и являющийся источником формирования централизованных государственных фондов. При этом тождественны понятию «налог» исторически сложившиеся и закрепленные нормами русского языка термины «сбор», «пошлина», «платеж», «акциз».

Из приведенного определения налога следует, что регулирование налогообложения носит односторонний характер и основывается на государственно-властном принуждении. Налог редко является результатом договоренности публичной власти и налогоплательщика. Налоговые правоотношения — это специфические обязательства внедоговорного характера. В этом состоит особенность налогового права и его отличие, скажем, от права гражданского, в котором господствуют отношения добровольности и равенства сторон.

Как следует из основных признаков налога, он неразрывно связан с государством. Сущность налога заключается в обеспечении государства необходимыми средствами. «Содержание правительства» (А. Смит) или «финансовое обеспечение деятельности государства» (Налоговый кодекс РФ — далее также НК РФ) — вот бесспорное предназначение налогов. «В налогах, — очень точно заметил К. Маркс, — воплощено экономически выраженное существование государства. Чиновники и попы, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, цивильный лист и табель о рангах, — все эти сказочные создания в зародыше покоятся в одном общем семени — в налогах»².

Как ни странно, единое понимание российскими исследователями фискальной сущности налога не распространяется на толкование ими

¹ Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ.: Пионер-Пресс, 2002. С. 183.

² Маркс К. Соч. Т. 4. М.: Госполитиздат, 1968. С. 308—309.

функций налогов. Каждый автор использует свой набор функций, расширяя регулирующее действие налога до распределительного, контрольного, стимулирующего, запретительного, социального и т.д., вплоть до экологического. В такой ситуации предпочтительной выглядит позиция, согласно которой налогам вменяется только одна функция — фискальная.

Если обратиться к аналогии с деньгами, то их эффективность как стимула чрезвычайно высока, однако никому не приходит в голову вменять деньгам стимулирующую функцию. Стимулирующая роль денег вторична: они как раз и могут стимулировать (поощрять, наказывать) потому что способны быть средством платежа или сохранять стоимость. Стимулирующей функции у денег нет потому что стимулом, собственно говоря, является получение или неполучение денег (и тех благ, стоимость которых они олицетворяют), но к чему сами деньги никакого отношения не имеют.

Подобное рассуждение вполне применимо и к налогам.

Как обязательный платеж, налог «по определению», не несет в себе ничего стимулирующего. Но лишь как платеж и только потому, что он принудительный платеж, благодаря своим размерам и условиям взимания он может служить в качестве стимула. Будет ли взят налог, в каком размере, когда, как и на что будет израсходован — все это не имеет отношения к субстанции налога, хотя и является важным побудительным для плательщика фактором, т.е. стимулом. Весь стимулирующе-регулирующий набор проявления действия налогов задается конкретными параметрами налоговой системы, которая, разумеется, не может быть отождествлена с налогом как с финансовой категорией: освобождение от налога — стимул, но в самом налоге никакого стимула нет.

Особо следует подчеркнуть недопустимость сплошь и рядом встречаемой вульгаризации самого фискального смысла налога, трактуемого в качестве максимального одномоментного изъятия средств. Это принципиально неверно, ибо время существования государства не ограничивается никакими календарными, тем более налоговыми сроками, а следовательно, сохраняется и постоянная потребность в ресурсах. Таким образом, государство обязано при любой налоговой политике думать о том, что оно будет иметь завтра и всегда. Оно не может подрывать свои собственные корни.

Именно грамотно выстроенное фискальное действие налога обеспечивает постоянное и возрастающее поступление средств. Утверждать, что фискальная суть налога душист производство, уничтожает объект обложения, т.е. саму себя, или противопоставлять ей какую-либо поощряющую роль, абсурдно. Фискальная функция самодостаточна, она естественным образом находит свое воспроизводство в развитии экономики и не нуждается в «регулирующих» противовесах. Налоговая политика может быть бездарной и угнетать производство, но в этом нет вины налогов, как нет вины энергии атома в разрушительном применении ее людьми.

Изыскания отечественных исследователей в области налоговых функций, по всей вероятности, имеют целью придать некую объективность предлагаемым ими рецептам использования налогов, поэтому под эти рецепты и «открываются» новые функции. Но, как подчеркивает исследователь финансов Ф. А. Меньков, «понятие налога — что такое налог? — следует выводить из объективных данных, не смешивая с субъективными представлениями — чем должен быть налог, — которые имеются у отдельных лиц и общественных групп»¹.

В налоговой сфере употребляется определенная специфическая терминология, особое значение в которой имеют так называемые *элементы (основные характеристики) налога*. Более того, налог считается установленным тогда и только тогда, когда определены все его элементы. Перечислим важнейшие из них.

Субъект налога — лицо (юридическое или физическое), которое по закону обязано платить налог. Понятно, что налог в некоторых случаях может быть переложено формальным плательщиком (субъектом) налога на другое лицо, выступающее тем самым конечным плательщиком, или *носителем налога*. Если налог непереложим, то субъект и носитель налога являются одним лицом.

Объект налога — те предметы или явления (автомобиль, доход, сделка), которые по закону подлежат обложению. Объект налога следует отличать от *источника налога*, хотя они часто совпадают (например, налог на заработную плату из нее же и выплачивается). Объектом налога с владельца транспортных средств будет автомобиль, но источником налога может быть любой вид дохода владельца автомобиля (заработная плата, пенсия, выигрыш и т.д.).

Облагаемой единицей называется определенная количественная мера объекта обложения: стоимость, площадь или иной признак (рубль, сотая часть гектара). С облагаемой единицей соотносится так называемая единица обложения — **налоговая ставка**, выражаемая в абсолютных суммах (например, 50 коп. с лошадиной силы мощности мотора) или в процентах (13% с каждого рубля дохода).

Количественная характеристика объекта обложения в облагаемых единицах образует **налоговую базу**. Если объект обложения — автомобиль, то налоговую базу (по российскому законодательству) составит его мощность. Именно к налоговой базе, а не к объекту налогообложения применяется налоговая ставка. Если, скажем, объектом обложения является прибыль, то базу обложения составит не вся прибыль, а лишь ее часть за вычетом установленных исключений и льгот (например, расходов на природоохранные мероприятия, благотворительные цели), т.е. то, что часто называют облагаемой прибылью.

К другим элементам налога можно отнести: порядок исчисления и уплаты налога, сроки уплаты, ответственность за неуплату, порядок принудительного взыскания и т.д.

¹ Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. М. : Изд-во Ком. акад., 1924. С. 46.

Классификация налогов, их группировка в зависимости от целей анализа может вестись по самым разным признакам: *способ уплаты* — денежные и натуральные; *время действия* — обыкновенные и чрезвычайные; *уровень компетенции* — государственные и местные. Широкое применение находит деление налогов на прямые и косвенные.

Прямыми налогами облагаются непосредственно физические и юридические лица, а также их доходы, *косвенными* — ресурсы, виды деятельности, товары и услуги. Иными словами, прямой налог увязывается непосредственно с характеристиками плательщика, а косвенный — с той деятельностью, которой он занимается.

Типичными примерами прямых налогов являются налог на доходы физических лиц и налог на прибыль предприятий. К числу косвенных налогов относятся, в частности, налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, регистрационные, лицензионные и иные сборы, налог на рекламу и т.п.

Большое значение имеет разделение подоходных налогов в зависимости от доли налога в доходе. Если эта доля растет с ростом базы, то налог прогрессивный, если падает — регрессивный. Пограничный случай — пропорциональный налог.

Рассмотрим пример. Предположим, что есть налог на доходы физических лиц с «плоской» ставкой 20% и необлагаемым минимумом в 500 руб. в месяц. Сравним четыре разных месячных дохода (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Прогрессивный налог с «плоской» ставкой, руб.

Доход в месяц	Налоговая база	Сумма налога	Доля налога в доходе
1000	500	100	$100 / 1000 = 0,10$
2000	1500	300	$300 / 2000 = 0,15$
5000	4500	900	$900 / 5000 = 0,18$
10 000	9500	1900	$1900 / 10\ 000 = 0,19$

Как можно видеть, даже при одной ставке налога доля изъятия растет вместе с доходом: следовательно, налог прогрессивный. Этот пример дает возможность уяснить два важных понятия — предельной и эффективной ставки налога.

Под *предельной ставкой налога* понимается его максимальная ставка (в нашем примере налога с одной ставкой — 20%). Об *эффективной ставке* можно говорить применительно к конкретной величине дохода: например, эффективная ставка обложения дохода в 1000 руб. равна 0,1 или 10%. Понятно, что при другом подоходном налоге (другая ставка и другой минимум) эффективная ставка с дохода в 1000 руб. будет иной.

Для рассмотренного примера связь между предельной и эффективной ставками налога очень проста:

$$t_{\text{эф}} = \frac{(X - M)}{X} t,$$

где $t_{\text{эф}}$ — эффективная ставка; X — доход; M — необлагаемый минимум; t — предельная ставка.

Очевидно, что предельная ставка служит пределом для эффективной ставки при росте дохода:

$$\lim_{x \rightarrow \infty} t_{\text{эф}} = \lim_{x \rightarrow \infty} \frac{(X - M)}{X} = \lim_{x \rightarrow \infty} \frac{Xt}{X} - \lim_{x \rightarrow \infty} \frac{Mt}{X} = t.$$

В международной классификации часто используется деление налогов на три основные группы:

налоги на доход (подходные) — налог на прибыль (доход) предприятий, подоходный налог с физических лиц;

налоги на имущество (поимущественные) — земельный налог, налог на имущество предприятий, налог с владельцев транспортных средств;

налоги на потребление (косвенные) — налог с оборота, НДС, акцизы, таможенные пошлины.

1.5. Принципы налогообложения

Фундаментом теории налогов по праву считаются знаменитые четыре правила А. Смита, которые заслуживают подробного рассмотрения.

Правило равномерности гласит, что граждане каждого государства должны принимать материальное участие в поддержании правительства соразмерно доходам, которые они получают под его покровительством. Это правило называют также принципом справедливости, поскольку оно утверждает всеобщность обложения и равномерность его распределения между гражданами. Понятия «соразмерность» и «равномерность» до сих пор остаются дискуссионными и будут рассмотрены ниже.

Правило определенности (известности) требует, чтобы налог, который гражданин обязан платить, был точно определен: время, способ и сумма платежа должны быть известны налогоплательщику. В качестве комментария к этому правилу приведем мнение Ф. Нитти, считавшего неопределенность худшим из всех зол, какие только можно себе вообразить для податного законодательства.

Правило удобства гласит, что каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщиков. Практически речь идет о необходимости устранения формальностей и упрощения акта уплаты налога. Это правило требует, например, взимать налог с сельхозпроизводителя не вес-

ной, когда у плательщика и без того большие расходы на посевные работы, а осенью, после сбора и продажи урожая.

Правило экономности устанавливает, что всякий налог должен быть взимаем таким образом, чтобы из рук народа извлекалось как можно меньше сверх того, что поступает в государственную казну. Это правило рационализации налоговой системы и сокращения издержек взимания. История знает примеры, когда в казну поступало лишь 20% собираемых средств.

Налоговая теория не ограничивается этими классическими правилами. С течением времени сложился целый комплекс требований, предъявляемых к налогам со стороны производства, политики, этики и т.д. Рассмотрим наиболее важные из них, обобщенные и классифицированные А. Вагнером в четыре группы: финансовые, народно-хозяйственные (экономические), этические и методические (технические).

Финансовые принципы обложения включают в себя принципы продуктивности и эластичности.

На основании *принципа продуктивности* решаются следующие вопросы:

- выбор налога — всякий налог, издержки взимания которого велики по сравнению с его поступлениями, не должен иметь места (это требование, как можно заметить, согласуется с правилом экономности А. Смита). Не должно быть также налога, вызывающего массу злоупотреблений, бороться с которыми у финансовых органов нет ни сил, ни средств;

- единство или множественность налогов — один налог ведет к высокой ставке обложения и, следовательно, к сильнейшим уклонам; множество налогов более равномерно распределяют тяжесть обложения, но их излишество вызывает большие издержки взимания — нужен оптимум;

- высота налоговой ставки не должна достигать уровня, который сам по себе становится премией за обман и ведет к массовому уклонению (например, налог и цены на водку могут привести к росту самонаварения и снижению поступлений);

- освобождение от налога должно иметь место во всех тех случаях, когда привлечение к обложению не дает дохода и в то же время усложняет налоговую систему и повышает издержки взимания.

Принцип эластичности предполагает, что налоговая система должна иметь в своем составе один или несколько налогов, которые в момент «финансовой нужды» способны увеличить доходы государства за счет простого повышения тарифа и без экономических потрясений.

Народно-хозяйственные принципы обложения формулируют условия, при которых налоги причиняют минимальные стеснения для народного хозяйства и рекомендуют:

- а) взимать налоги с дохода, а не с производительного капитала. Принцип этот понимается не в том смысле, что объектом обложения не может быть производственное имущество, а в том, что размер

налога не должен достигать величины, приводящей к сокращению производства. Тонкость этой ситуации хорошо подметил Д. Рикардо: «Если из дохода в 1000 ф. ст. мне приходится уплачивать 100 ф. ст., то это действительно будет налог на доход, если я удовлетворяюсь расходом остальных 900 ф. ст., но если я расходую по-прежнему 1000 ф. ст., то это будет налог на капитал»¹;

б) учитывать вероятные последствия переложения налога с тем, чтобы относительно точно знать, кто же реально является его плательщиком. Теория переложения — одна из самых важных ветвей финансовой науки.

Переложение налогов приобретает разные формы, в том числе и изощренные (например, за счет снижения качества продукции). Простейший вариант — включение налога в цену производимого товара. При определенных условиях производитель может возложить налог не на покупателя, а на своего поставщика. Поучительный исторический пример в этой связи приводит Ф. А. Меньков². Пруссия установила 2%-й налог с оборота универсальных магазинов. Налог преследовал не фискальные, а социальные цели и был установлен в защиту средних и мелких магазинов, уничтожаемых конкуренцией торговых гигантов. Скромный на вид 2%-й налог с оборота равнялся 20—25% с прибыли. Немедленно за введением налога универсаги обратились с требованием ко всем своим поставщикам-фабрикантам о понижении цен на 2% (т.е. на размер налога). Последние были вынуждены подчиниться этому требованию своих крупных заказчиков, но, не желая нести налог сами, переложили его на плечи других заказчиков — мелких и средних, повысив цены за отпускаемые им товары. В итоге, благодаря процессу переложения, налог упал на тех самых мелких и средних торговцев, в защиту и в интересах которых он был введен.

Переложение совершается в процессе обмена. Обмен — это экономическая борьба, в которой плательщик налога старается перебросить налог на другое лицо, вступающее с ним в сделки. Во время обмена экономически более сильный переложит налог на более слабого. Следовательно, переложение зависит от экономической силы сторон; при обмене эта сравнительная сила и слабость определяются, как мы увидим далее, эластичностью спроса и предложения. Результатом игры сил спроса и предложения является распределение налогового бремени между производителем и потребителем.

Этические принципы обложения достаточно условны, поскольку решают проблемы налоговой справедливости. К ним традиционно относятся принципы всеобщности и уравнительности обложения.

¹ Рикардо Д. Начала политической экономии и податного обложения. М. ; Л. : Госиздат, 1929. С. 101—102.

² Меньков Ф. Указ. соч. С. 80.

Принцип всеобщности обложения осуждает всякого рода налоговые привилегии. В соответствии с ним:

- необлагаемый минимум для некоторых налогов рассматривается как исправление непропорциональности обложения (например, налогами на потребление). Кроме того, необлагаемый минимум вытекает отчасти из принципа продуктивности налога. Идея необлагаемого минимума утвердилась в XIX в. «Налоговая платежеспособность, — замечает Ф. А. Меньков, — обобщая взгляды на налоги Д. Рикардо и С. де Сисмонди, — пропорциональна чистому доходу, а не валовому, т.е. из валового дохода следует вычесть издержки производства, которые для рабочего составляют часть его заработной платы, идущую на сохранение жизни, силы и здоровья рабочего»¹;

- не подлежат освобождению от налогов государственные предприятия, дабы не ставить их искусственно в привилегированное положение и иметь налоги в качестве объективного показателя эффективности предприятий.

Принцип уравнительности обложения затрагивает четыре вопроса.

1. Должен ли уровень обложения быть одинаковым при разной платежеспособности плательщика или он должен повышаться с ее ростом (пропорциональный или прогрессивный налог)?

Упрочение принципа прогрессивности налогов опиралось на теорию предельной полезности и равенства жертвы. «Всякий измеряет величину жертвы, требуемой от него обложением по значению тех частей своего имущества, которых он лишается, благодаря уплате налога. Чем меньше доход, тем сильнее будет давать себя чувствовать тягость одной и той же налоговой нормы»².

Важные аргументы в пользу прогрессивных налогов дали исследования в области статистики семейных бюджетов, показавшие снижение доли расходов на первостепенные жизненные нужды (питание, жилье и т.д.) с ростом доходов. В прогрессии видели также средство исправления несправедливости косвенных налогов.

Принцип прогрессивности отчасти подпитывался социалистическими идеями, в соответствии с которыми прогрессии отводили роль орудия нападков на собственность. Но надо заметить, что такой вывод в большей степени использовался в пропагандистских целях: ни К. Маркс, ни теоретики финансов не преувеличивали значение налогов в преобразовании общества.

2. Должен ли уровень обложения учитывать условия налогоплательщика (реальный или личный налог)?

3. Должен ли уровень обложения быть одинаковым для разных источников дохода?

4. Допустимо ли двойное обложение?

¹ Меньков Ф. Указ. соч. С. 88.

² Эеберг К. Курс финансовой науки. СПб., 1913. С. 175.

Двойное налогообложение имеет место в тех случаях, когда один и тот же объект облагается в различных государствах или органами власти разного уровня одного государства, а также при обложении доходов акционерных обществ, где сначала облагается прибыль, а затем — выплачиваемые с нее дивиденды. Налоговые системы развитых стран учитывают возможность двойного обложения.

Методические (технические) принципы обложения устанавливают определенные правила налоговой техники, касающиеся как налогоплательщика, так и налоговых органов.

Правило определенности и известности налога говорит о том, что:

- налоговые законы должны излагаться в ясной и понятной для всех форме, в них не может быть туманных и двусмысленных формулировок. Если налог поступает одновременно в государственный и местный бюджеты, налогоплательщик должен знать, какая часть приходится на долю того и другого;
- налогоплательщик должен иметь возможность ознакомиться с законом о налогах и инструкциями по их взиманию;
- налогоплательщик должен иметь реальную возможность апелляции.
- *Правило удобства налога* заключается в том, что каждый налог, по выражению А. Смита, должен взиматься в такое время и таким способом, какие представляют для плательщика наибольшие удобства.
- *Правила обложения налогами* охватывают:
 - регистрацию объектов и субъектов обложения. Под объектом понимается облагаемый предмет (земля, заработная плата, общий доход и т.д.), а под субъектом — лицо, которое по закону обязано платить налог. Регистрация производится финансовым органом путем подачи декларации самими налогоплательщиками или третьими лицами;
 - определение платежеспособности налогоплательщика, включающее в себя четыре приема: оценку финансовым органом (его агентами); оценку по внешним признакам, указанным в законе (площадь земельного участка); декларацию налогоплательщика, предусматривающую последующий контроль; декларацию третьих лиц, предусматривающую наказание за ложные показания.

Правила взимания налогов определяют:

- формы уплаты налога: самим налогоплательщиком; третьими лицами; путем наклейки гербовых марок или употребления для актов и сделок гербовой бумаги; при регистрации сделок и юридических актов; путем фискальных монополий;
- время и сроки уплаты налога;
- привилегии фиска при взимании налогов;
- льготы налогоплательщику.

Современная финансовая наука продолжает разработку принципов налогообложения. Так, например, нобелевский лауреат Дж. Стиглиц включает в число принципов следующие два:

1) *принцип экономической эффективности*, заключающийся в требовании минимального воздействия налогов на поведение экономических агентов, минимального влияния на распределение ресурсов;

2) *принцип политической ответственности*, под которой понимается открытость налоговой системы, ее контролируемость, способность налогоплательщиков понимать действие налогов и влиять на налоговую систему.

Рассмотренные выше принципы налогообложения позволяют в известной мере судить о качестве налоговых систем и определять направление их совершенствования. Однако многие из них имеют слишком общую формулировку и не содержат рецептов практической реализации. Сколько должно быть налогов? Каковы должны быть их ставки? Как рассчитать распределение налогового бремени? На эти и другие вопросы нет однозначных ответов.

Наиболее сложными и важными остаются вопросы справедливости налогообложения: какие идеи, например, могут быть положены в основу взимания налогов? Сегодня сохраняют свое значение две теории: *теория получаемых выгод* и *теория платежеспособности*.

Первая из них, восходящая к временам А. Смита, «желает установить обложение подданных пропорционально тем выгодам и пользам, которые отдельные лица получают от государства»¹. Примером такого подхода может служить акциз на бензин, формирующий фонд строительства и ремонта дорог. Предполагается, что человек, который больше ездит по дорогам, платит и больший налог.

Вторая теория исходит из объективной способности, экономической возможности платить налоги. Область применения такого подхода значительно шире, поскольку считается, что достаточно удовлетворительными показателями платежеспособности являются доходы (подходящий налог с физических лиц, налог на прибыль), объем покупок (НДС, акцизы), имущество (налоги на имущество).

1.6. Налогоплательщик и государство

Налогообложение — это сфера, в которой непосредственно вступают во взаимоотношения налогоплательщик и государство в лице налогового органа. Между указанными субъектами налоговых отношений присутствует элемент соперничества, являющийся одновременно фактором развития налоговой системы. Это развитие должно неизбежно вести к партнерству между государством и налогоплательщиком, ибо чем лучше взаимопонимание между ними, тем выше эффективность системы налогов. Движение по пути от соперничества к партнерству во многом зависит от качества налогового законодательства, четко прописывающего все процедуры и правила поведения

¹ Эеберг К. Указ. соч. С. 173.

для участников налоговых правоотношений, и в первую очередь, — их права и обязанности.

К налогоплательщику предъявляются конкретные обязательные требования для правильного исчисления и уплаты налогов. В частности, налогоплательщик *обязан*:

- состоять на учете в налоговых органах;
- вести в установленном порядке налоговый учет (учет доходов, расходов, объектов налогообложения и т.д.), необходимый для исчисления и уплаты налогов;
- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке декларации по тем налогам, в отношении которых он является налогоплательщиком;
- своевременно и в полном объеме уплачивать налоги;
- представлять налоговым органам необходимые документы и др.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение своих обязанностей налогоплательщик несет *ответственность* в виде финансовых санкций, а должностные лица и граждане, виновные в нарушении налогового законодательства, привлекаются в установленном порядке к административной, уголовной и дисциплинарной ответственности.

Меры ответственности постоянно меняются в зависимости от времени и условий. За некоторые нарушения в соответствии с законодательством на должностных лиц и граждан налагаются административные штрафы. Соккрытие полученных доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения в крупных размерах и другие грубые нарушения налогового законодательства влекут за собой уголовную ответственность.

Обязанности и ответственность налогоплательщика действуют в неразрывной связи с его *правами*, в числе которых надо отметить:

- право пользоваться установленными законодательством льготами, знакомиться с актами проверок и давать пояснения налоговым органам;
- право на отсрочку и рассрочку налоговых платежей при определенных условиях;
- право обжалования решений налоговых органов и действий их должностных лиц в налоговых органах либо в суде. Ущерб, причиненный по вине налоговых органов, подлежит возмещению.

Налоговые органы — это органы, осуществляющие налоговый контроль, под которым понимается контроль за надлежащим исполнением налогового законодательства.

К органам налогового контроля относятся также таможенные органы. Последние осуществляют контроль в связи с перемещением товаров через границу и руководствуются не только налоговым, но и специальным таможенным законодательством. Органы налогового контроля тесно взаимодействуют между собой и с другими государственными органами.

Законодательство РФ предоставляет органам налогового контроля очень широкие права. Так, должностные лица налоговой службы вправе

проверять все документы, связанные с начислением и уплатой налогов; обследовать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода помещения; приостанавливать операции налогоплательщика по счетам в банках, налагать штрафы и т.д.

Столь широкие полномочия неизбежно таят в себе возможность определенных злоупотреблений: давление на налогоплательщика, взимание излишних сумм и т.п. В связи с этим большое значение имеет правовое регламентирование деятельности налоговой службы, расширение не только ее обязанностей, но и ответственности.

Действующее законодательство возлагает на налоговые органы решение многих задач организационного и аналитического характера: они обязаны хранить коммерческую тайну; возмещать причиненный налогоплательщику ущерб; бесплатно информировать субъекты обложения о действующих налогах, порядке и сроках их уплаты, правах и обязанностях налогоплательщиков; обеспечивать их бланками налоговых деклараций и т.д.

Взимание и уплата налога реально сопровождаются значительными издержками, которые несут как налогоплательщик, так и государство. В современной налоговой практике имеют место весьма существенные затраты на содержание налоговой службы и связанную с налогами нормотворческую деятельность, а также затраты экономических агентов (в денежной форме и в виде потерь времени), неизбежные в связи с исполнением ими налоговых обязанностей. Это затраты на ведение налогового учета, «правильное оформление» уже заключенных сделок, на реализацию процедур перечисления средств в соответствующий бюджет, на оформление налоговых деклараций и бухгалтерскую отчетность, на оплату консультаций юристов, экспертов, бухгалтеров и т.д.

Расходы на подобные консультации тем выше, чем больше вариантов поведения налогоплательщика предусматривает налоговая система, ставя его в ситуацию выбора варианта с наименьшим объемом налоговых выплат (легальная минимизация налогов). Дополнительные виды затрат связаны с судебными издержками, поскольку развитые налоговые системы, характерные для большинства стран, почти неизбежно порождают конфликты между органами налоговой администрации и налогоплательщиками, что часто приводит к необходимости судебного рассмотрения этих конфликтов.

Таким образом, громоздкие, сложные налоговые системы с большим количеством налоговых особенностей и льгот увеличивают общие издержки налогообложения, в том числе — на налоговый контроль, и ведут к росту налогового бремени.

1.7. Налоговое бремя

Как подметил Дж. Стиглиц, «экономисты используют термин “налоговое бремя” для того, чтобы указать реальных налогоплательщиков,

о которых ничего не сказано в законодательстве»¹. Само понятие «налоговое бремя» (как и его синонимы — «налоговая нагрузка», «тяжесть налогов», «податное давление») возникло одновременно с самыми ранними упоминаниями о налогах, но реальные количественные оценки налогового бремени относятся к периоду окончания Первой мировой войны, когда расчеты по межсоюзнической задолженности и репарационные платежи потребовали сопоставления общего уровня налогообложения в разных странах. Для таких межстрановых сопоставлений чаще всего и используется показатель налогового бремени.

Назовем еще две наиболее важные сферы применения этого показателя, на которые указывают многие специалисты: во-первых, урегулирование финансовых взаимоотношений между субъектами в союзных или федеративных государствах и, во-вторых, проведение финансовых (налоговых) реформ и определение высоты возможного налогообложения.

Некоторые исследователи различают понятия «бремя налогообложения» и «тяжесть налогового бремени». В первом случае имеется в виду какая-либо количественная величина налогообложения (сумма налога или его доля), во втором — действие налогового бремени или последствие обложения (потери, ущерб) в экономической и социальной сферах. Это различие важно уже потому, что позволяет видеть за одним и тем же налоговым бременем разные результаты, т.е. одна и та же сумма налогов получает разную оценку, в том числе в зависимости от того, с каких доходов она взимается и на какие цели расходуется.

Абстрагирование от этих очевидных условий приводит к неправильным и даже нелепым выводам. Так, бессмысленно сравнивать показатели налогового бремени стран с разным уровнем развития. Весьма сомнительно выглядит и «абсолютная» ценность любого сокращения государственных расходов (бремени).

Под *налоговым бременем* обычно понимают долю доходов, которые уплачиваются государству в форме налогов и платежей налогового характера. Такое определение весьма расплывчато, поскольку не уточняется, о каких доходах идет речь: это может быть национальный доход государства и доход предприятия, доход работника и доход его семьи и т.д. Однако столь общая формулировка данного понятия обусловлена реальной сложностью определяемого явления. Ведь, по сути, величина налогового бремени говорит о стоимости, цене, тяжести «содержания» государства со всеми его функциями и атрибутами для человека, предприятия, страны. И в теоретическом, и в практическом плане имеет смысл также постановка вопроса о налоговой нагрузке отдельных отраслей и территорий.

Поскольку несение «расходов по содержанию государства» есть факт объективный, естественной представляется потребность в количественной оценке этого бремени во всех его формах, т.е. встает вопрос о показателях налогового бремени.

¹ Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора. С. 386—387.

Общепризнанным показателем налогового бремени по стране в целом считается *доля налогов в ВВП*. Этот показатель широко используется на практике. Однако в обороте находится много его модификаций (доля всех обязательных платежей в ВВП, доля чистых — без социальных взносов — налогов в ВВП и др.), которые не всегда применяются корректно. Реальное свое значение столь высокоагрегированный показатель приобретает в сравнении (по разным странам или во времени), но и здесь, как уже указывалось, следует избегать формального подхода.

Нельзя в этой связи не сказать о продолжающихся до сих пор спекуляциях на тему налоговой нагрузки. С конца 1980-х гг. в полном соответствии с либеральной теорией обществу агрессивно и постоянно навязывалась идея о «теоретически доказанном» пределе налоговых изъятий. Цифры составляли около 34% ВВП (максимальной ставки американского подоходного налога), а в качестве теоретика оказался А. Лаффер, «видный представитель американской неолиберальной школы... внесший важный вклад в формирование современной теории налогового предела, автор известнейшей кривой Лаффера»¹.

Эта кривая якобы доказала зависимость между ставками налогов и объемами их поступления в бюджет. Попытка практического приложения идеи к экономике США при Рейгане провалилась, но в России по сей день «теорию» Лаффера продолжают культивировать по причине ее чрезмерного оптимизма: если уменьшить ставки, поступления возрастут. Контролируемая бизнесом информационная политика российских СМИ, ссылаясь на «теорию» Лаффера, прямо оказывала давление на налоговую политику, принуждая правительство снижать налоги. И это при том, что авторитетнейшие западные экономисты (Самуэльсон, Стиглиц, Кругман) с самого начала весьма критически отзывались о теории Лаффера.

Вот лишь один небольшой фрагмент из работы Дж. Стиглица: «На наше попечение был оставлен огромный бюджетный дефицит, который только возрастал после безумства Рейгана со снижением налогов. Эти налоговые снижения должны были самокупиться, согласно высосанной из пальца теории, называвшейся “кривой Лаффера”»².

Данные о налоговом бремени некоторых зарубежных стран приведены в табл. 1.3.

В среднем налоговое бремя стран, входящих в группу наиболее развитых — Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), в 2015 г. составило 34,4%.

В России в 2015 г., по данным Федерального казначейства, все платежи налогового характера (включая взносы в государственные социальные внебюджетные фонды и таможенные платежи) соста-

¹ Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2007. С. 480.

² Стиглиц Дж. Ревущие девяностые. С. 79

вили 24,4 трлн руб., или 30% ВВП, что на 3,4 п.п. ниже, чем в целом по странам ОЭСР. Это, в свою очередь, позволяет критически относиться к популярным либеральным заявлениям о чрезмерной налоговой нагрузке в нашей стране.

Таблица 1.3

**Доля налогов и других обязательных платежей в ВВП
развитых стран в 1970—2015 гг.,%**

Страна	1970	1980	1990	2015
Швеция	37,9	46,5	52,2	43,3
Франция	34,1	40,1	42,0	45,5
Германия	31,5	36,4	34,8	36,9
Великобритания	36,7	34,8	35,5	32,5
Италия	25,7	29,7	37,8	43,3
Канада	30,9	31,0	35,9	31,9
Швейцария	19,3	24,7	25,8	27,9
Испания	15,9	22,6	32,5	33,8
Япония	19,6	25,1	29,0	32,0
США	27,9	26,4	27,4	26,4

Источник: <http://www.oecd.org>

Важный вывод состоит также в том, что при заметном колебании налоговой нагрузки по годам и отдельным странам в целом налоговое бремя растет. Если брать длительный исторический период, то увеличение налогового бремени и государственных расходов наблюдается во всех странах без исключения, что связано с повышением роли государства в обществе и, в частности, его социальных расходов. Например, в США за столетие доля налоговых сборов в ВВП возросла с 6,2% в 1902 г. до 26,1% в 2008 г.¹

Ближайшие перспективы развития налогообложения в Российской Федерации определены в «Основных направлениях налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов», где поставлена задача «...неухудшения финансового положения граждан России», что по сути тождественно неувеличению налогового бремени в нашей стране.

1.8. Оптимальное налогообложение

Современный этап развития налоговой теории связан с концепцией, получившей название оптимального налогообложения. Она опирается

¹ Масгрейв Р., Масгрейв П. Государственные финансы: теория и практика. М. : Бизнес Атлас, 2009. С. 370.

на приличный математический аппарат¹ и использует такое понятие, как *избыточное налоговое бремя* (или *безвозвратные потери эффективности*), а критерием оптимизации выступает минимизация избыточного бремени (потерь).

Идея избыточного налогового бремени изящна и проста. При отсутствии налога люди (покупатель и продавец) добровольно вступают в сделку с максимальной для себя выгодой (пользой, эффективностью). Введение налога на сделку естественно влияет на стимулы контрагентов, заставляя их иначе оценивать сделку и смещаться из наилучшей для них точки в другую, менее эффективную. Эта потеря полезности, эффективности и есть избыточное налоговое бремя. Именно с ним связывают оценку эффективности налогообложения, поскольку оно определяет превышение совокупных потерь общества от налогов над налоговыми поступлениями правительства. Избыточное налоговое бремя показывает, насколько больше теряет экономика, чем приобретает бюджет даже при нулевых административных издержках.

Налоги оказывают влияние на поведение налогоплательщиков, искажают стимулы и приводят к безвозвратным потерям. Вызывая безвозвратные потери, налоги снижают эффективность рыночного механизма, поскольку заставляют людей руководствоваться (в большей или меньшей мере) налогами, а не истинными затратами и выгодами производства и потребления.

Понятно, что разные налоги могут в разной степени исказить стимулы. В этой связи уместен вопрос: а бывают ли неискажающие налоги?

Налоговая теория отвечает на этот вопрос положительно. Неискажающим, аккордным, или *паушальным*, будет налог, которого невозможно избежать. Например, равный подушный налог со всех лиц, достигших определенного возраста. Поскольку от такого налога невозможно уклониться, он не влияет на поведение налогоплательщика: налогоплательщик остается в том же наиболее выгодном для себя доналоговом состоянии, а следовательно, у него не возникает безвозвратных потерь.

Почему же столь эффективные паушальные налоги так редко встречаются в налоговой практике?

Дело в том, что эффективность не единственный критерий «хорошей» налоговой системы. Паушальный налог предполагает взимание одинаковой суммы и с богатых, и с бедных, что большинство людей посчитало бы несправедливым. А ведь справедливость, как отмечалось, неотъемлемый элемент налоговой системы и налоговой политики.

Теперь, когда рассмотрены искажающее действие налогов и избыточное налоговое бремя, можно обобщить понятие эффективности налогообложения: *эффективной* следует считать такую налоговую

¹ Ознакомиться с математическими расчетами по оптимальному налогообложению можно в специальной литературе. См., например, *Стиглиц Дж.* Экономика государственного сектора. М. : Изд-во МГУ ; ИНФРА-М, 1997.

систему, которая не только минимизирует административные издержки (в смысле «дешевизны» А. Смита), но и обеспечивает небольшие безвозвратные потери и незначительное избыточное налоговое бремя, минимально искажая стимулы.

Теория налогов дает не только умозрительную конструкцию безвозвратных потерь, но и формулу избыточного налогового бремени:

$$B = \frac{1}{2} t^2 P Q E, \quad (1.1)$$

где t — относительная ставка налога в цене товара; P , Q — равновесные цена (единицы товара) и объем продаж соответственно; E — эластичность спроса по цене.

Важнейшим результатом исчисления формулы (1.1) является то, что размер потерь или величина избыточного налогового бремени находится в квадратичной зависимости от ставки налога!

Концепция избыточного налогового бремени требует от реальной налоговой политики минимизации или оптимизации безвозвратных потерь. В частности, интересный результат получил английский исследователь Дж. Рамсей, решая следующую задачу: как должны строиться ставки налога на товары разной эластичности, чтобы избыточное налоговое бремя равномерно распределялось по всем товарам? В качестве критерия равномерности Рамсей взял долю безвозвратных потерь в налоговых поступлениях: она должна быть равной при обложении разных товаров.

Рамсей вывел удивительно лаконичную формулу, которая носит теперь его имя:

$$t_1 E_1 = t_2 E_2, \text{ или } \frac{t_1}{t_2} = \frac{E_1}{E_2},$$

т.е. чтобы потери были равномерны, ставки на товары должны быть обратно пропорциональны эластичностям спроса на эти товары. (Здесь t , E — ставки налога и эластичности двух товаров соответственно.)

Итак, **правило Рамсея** гласит: для того чтобы избыточное налоговое бремя более равномерно распределилось при обложении разных товаров, товар с меньшей эластичностью должен быть обложен более высоким налогом. Это чеканное правило для многих выглядит малооптимистично, если учесть, что именно товары первой необходимости имеют невысокую эластичность.

Математические методы анализа налогов дают много интересных приложений для всех сфер налогообложения — в обложении труда и внешней торговли, в области фискального федерализма, экологии и др.

Завершая краткое изложение некоторых подходов и положений налоговой теории, можно сделать следующие выводы.

За свою многовековую эволюцию налоги претерпели существенное изменение: из орудия угнетения они превратились в инструмент удов-

летворения общественных потребностей. Являясь атрибутом государственности и развиваясь вместе с государством, налоги стали главным источником государственных доходов и материальной основой укрощения рыночной стихии.

Несмотря на значительный прогресс в развитии финансовых отношений, практика последнего времени подтвердила неизбежность основных принципов налогообложения. Налоговая теория плодотворно осваивает математические методы анализа. Продолжается разработка этических проблем обложения как формы снятия наиболее острых противоречий между эффективностью и справедливостью.

Актуальными остаются задачи внедрения достижений налоговой теории в реальную налоговую политику, защиты налогов от конъюнктурных и популистских новаций, а также необходимость расширения исследований в области налогов, повышения налоговой грамотности населения.

Контрольные вопросы

1. Что такое государственный сектор экономики?
2. Что можно привести в качестве примера трансакционных издержек?
3. Каковы признаки налога?
4. Какие основные элементы налога вам известны?
5. В чем состоит разница между предельной и эффективной ставками налога?
6. В чем заключается сущность правил налогообложения А. Смита?
7. Как трактуется налоговое бремя (налоговая нагрузка)?
8. Каков уровень налогового бремени в зарубежных странах?
9. Что понимается под избыточным налоговым бременем?
10. Почему паушальные налоги не находят применения в современной практике налогообложения?
11. О чем говорит правило Рамсея?

Глава 2

СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

2.1. Налоги Киевской Руси и в период феодальной раздробленности (IX—XV вв.)

Создание и организация налоговой системы России самым непосредственным образом связаны с возникновением и развитием российского государства. Изменения в его истории оказывали влияние на формирование налоговой системы и методы налогообложения.

Кто не знает прошлого, — тот не видит будущего. При изучении любого явления надо проследить его истоки. Поэтому, приступая к изучению современной системы налогообложения России, полезно знать, как она развивалась на протяжении многих веков. Это позволяет сопоставить ее элементы, выявить их положительные и отрицательные стороны, влияние на экономические и социальные процессы, протекавшие в стране на протяжении столетий.

Экономические и социальные процессы, проходившие в VII—VIII вв. в среде восточных славян, выразившиеся в имущественном расслоении, образовании родоплеменной знати, в осознании членами племен потребности в управлении и защите от внешних врагов, в ограничении произвола знати, способствовали возникновению государственности.

В первой половине IX в. в районах Среднего Поднепровья и р. Волхов образовались союзы восточно-славянских племен во главе со своими вождями. Глава южно-славянского племенного союза по примеру хазар носил титул кагана.

Вражда племенных вождей наносила ущерб рядовым членам общин. В 862 г. для решения межплеменных споров северо-западными славянами в качестве арбитра был приглашен варяжский князь Рюрик. В том же году его родственник Олег объединил два центра восточных славян — Новгород и Киев. Таким образом, было создано древнерусское государство — Киевская Русь.

Для содержания князя, его двора и дружины были необходимы средства. Они поступали ему в виде натуральной дани со свободных общинников и жителей городов. Для сбора такой дани князь вместе с дружи-

ной в определенное время (с ноября по апрель) объезжал свои земли, т.е. совершал так называемое полюдье, — таковы были начала организации в нашей стране налогообложения и первые налоги.

Сначала действия по сбору дани и ее размер не были зафиксированы, что способствовало произволу князя и его дружины и нередко приводило к конфликтам между князем и населением. Так, в 945 г. сын Рюрика — князь Игорь — совершил полюдье по землям одного из славянских племен — древлян: собрав с них дань, он уехал, а затем вернулся и потребовал дополнительную. Возмущенные древляне решили: «Повадится волк к овцам, — перетаскает все стадо, если не убьют его. Так теперь и с нами, если не убьем Игоря, то он нас всех погубит». Собравшись, они разгромили княжескую дружину, а самого князя разорвали, привязав к наклоненным верхушкам двух деревьев, — это первые зафиксированные в российской истории летописные сведения о налогообложении в нашем государстве и о факте борьбы населения против чрезмерного изъятия налогов.

В летописи имеются сведения и о первой налоговой реформе на Руси. Ее вынуждена была осуществить жена Игоря — княгиня Ольга. Вместо полюдья она установила урок (заранее фиксируемый размер дани). Были установлены *погосты* (определенное место, куда свозилась дань). Для сбора дани назначались специальные люди — *подъезные*. Был введен *подымный налог*, его размер находился в зависимости от количества печей в доме.

В конце X в. были введены дорожная пошлина *мыт* — плата за провоз грузов по дорогам княжества, *тамга* — плата за продажу товаров, *весчее* — плата за взвешивание товаров, *восмничее* — плата за продажу сыпучих товаров, *гостиная* — плата за право иметь склады, *торговая пошлина* — плата за право устраивать рынки. После принятия на Руси христианства князь Владимир установил налог в пользу церкви — *церковную десятину* (одну десятую часть с доходов). Тем самым в X в. на Руси была создана система налогообложения и аппарат для сбора налогов.

Позже значительная доля налогов взималась мехами, — шкурки куницы и белки стали денежными единицами. Натуральные продукты, собранные в виде налогов (меха, воск, зерно, мед, сушеная рыба и др.), становились предметом экспорта. Экспортная часть собранных налогов доставлялась к черноморским, балтийским и каспийским портам и вывозилась за рубеж. На деньги, вырученные от продажи за рубежом продуктов, для ввоза в Киевскую Русь закупались оружие, ткани, вина, предметы роскоши.

Централизованная система налогообложения просуществовала недолго. В XI в. начинается дробление Киевской Руси на удельные княжества. В 1097 г. на съезде в г. Любече сыновья Ярослава Мудрого приняли решение о самостоятельном княжении уделов. В середине XII в. на Руси было 15 самостоятельных княжеств, в XIII в. их число выросло до 50, а в XIV в. — почти до 250. В каждом из них действовали свои законы, своя налоговая система.

Феодалная раздробленность, отсутствие экономических основ для содержания дееспособных воинских сил привели к ослаблению страны и захвату ее татаро-монголами. Захватив страну, татаро-монголы обложили ее данью. Для ее сбора они стали периодически проводить перепись населения. В пользу Золотой Орды собирались 14 видов налогов. Главными из них был *татарский (ордынский) выход*, который взимался с каждого лица мужского пола и головы скота. Только *царева дань* составляла 1,3 тыс. кг серебра в год.

Сбор налогов на Руси осуществляли *бесермены (бусурманы)*. Ими были главным образом мусульманские купцы из Самарканда и Бухары. Часто они облагали население дополнительными поборами, продавали неплательщиков налогов на невольничьих рынках. Все это вызывало антиатарские волнения и вынудило татар уже в XIII в. передать сбор ордынских налогов русским князьям.

2.2. Налоги в централизованном Московском государстве (XVI—XVII вв.)

Начавшийся во второй половине XVI в. процесс объединения удельных княжеств вокруг Москвы в конце XV в. завершился созданием централизованного Московского государства и освобождением страны в 1480 г. от татаро-монгольского ига. Это создало предпосылки для ускорения темпов хозяйственного развития. В сельском хозяйстве был достигнут домонгольский уровень производства. Быстро росли новые города. Развивались ремесла. Все это способствовало расширению торговли не только внутри страны, но и с зарубежными странами.

Необходимость обустройства земель Московского государства, защита их от постоянной угрозы нападения с юга и запада требовала увеличения средств, направляемых в виде налогов в государственную казну.

С освобождением Руси от татаро-монгольского ига прекратилась уплата ордынского выхода и начала складываться налоговая система Московского государства. Взимаются старые пошлины — мыт, танга, весчее, восничее. Вводится *пятно* — пошлина с купли-продажи лошадей. В конце XV в. прямым налогом стала *подать*. Условной единицей податного обложения стала *соха*, которая измерялась в четях (около 0,5 десятины).

Размер сохи зависел от качества земли и социального положения плательщика. Сельская соха была определена для служилых людей в 800 четей «доброй» земли, 1000 четей «средней» земли и 1200 четей «худоти». Для церквей и монастырей — 600, 700, 800 четей соответственно, для земель обрабатываемых крестьянами — 500, 600, 700 четей.

В единицу сохи для городской земли включалось 40 дворов «лучших торговых людей», 80 средних, 160 дворов «молодших посадских людей» и 320 «слободских людей». Размер подати достигал 20 руб. в год.

В 1679 г. вместо посошного обложения вводится *подворный налог*. Сумма налога определялась властями, а крестьянская община и посад раскладывали сумму налога между отдельными дворами.

С середины XVI столетия в Московском государстве взимался налог *положнячные деньги*. Он имел целевое назначение — для выкупа пленных и помощи им в обустройстве хозяйства после возвращения из плена. В 1679 г. этот налог был заменен на *стрелецкие деньги* — налог, предназначенный для содержания стрелецких полков.

В XVII в. нередко взимались чрезвычайные налоги, которые назывались *деньга пятая, деньга десятая, деньга пятнадцатая*. Эти налоги взимались на военные нужды в размере 20, 10 и 7% с доходов торговых людей.

Вошедшие в состав России народы Поволжья (с XV в.), а затем и Сибири (с XVII в.) платили подать в казну — *ясак*. До XVII в. этот налог уплачивался мехами, а затем деньгами. Налог взимался с мужского населения 18—50 лет (позже 16—60 лет). Этот налог взимался до 1917 г.

Косвенные налоги собирались с ряда товаров, главным образом вина, соли. Нередко в поисках дополнительных доходов власти существенно повышали косвенные налоги. Так, в 1646 г. налог на соль вырос с 5 до 20 коп. за пуд. Для населения стало невозможным заготавливать на зиму в достаточном количестве важнейший продукт питания — рыбу, что привело к Соляному бунту, следствием которого стало снижение этого налога.

За сотни лет существования винной монополии в России накопился большой опыт. В рамках винной монополии изготовление и продажа винно-водочных изделий находились в ведении государства, а доходы от этой деятельности поступали в казну. Уже в X в. была введена *медовая дань*. При Иване III (XV в.) государство взяло на себя право варить мед, пиво. Важным источником бюджетных доходов со второй половины XVI в. стали *винные откупа*, т.е. доходы от продажи алкогольных напитков. С откупщиком заключался на торгах контракт на продажу в питейном заведении (кабаке) алкогольных напитков. При этом определялись цена напитков и время их продажи. Доход от продажи поступал в казну. Откупщик же получал доход от продажи алкогольных напитков пониженной крепости (пива, меда) и продажи еды.

В XVII столетии в России действовали следующие *монополии*: соляная (производство соли), винная (производство алкогольных напитков), монетная (изготовление денег), почтовая (связь), звериная (право на добычу пушнины), поташная (производство растительной щелочи). Эти монополии были крупнейшим источником доходов государственной казны. В 1680 г. общая сумма доходов, поступивших в казну, составила 243 123 руб., в их числе косвенные налоги достигали 55%.

Специальным органом по управлению государственными финансами был Казенный приказ, созданный в конце XV в., во главе которого стоял казначей. Однако сбором государственных доходов занимались