## ЛЕКЦИЯ 1.

## Тема 1. История развития системы налогов

**План**

1. Исторический этап развития налогообложения
2. Налогообложение в СССР
3. Общие положения о системе налогов в постсоветских республиках: России

**1. Исторический этап развития налогообложения**

Налоги — одна из древнейших экономических и правовых категорий, определяющих взаимоотношение государства и налогоплательщиков. Являясь обязательными платежами в государственную казну, они представляют собой динамичную систему, развивающуюся во взаимодействии и взаимосвязи с экономическими и политическими процессами, происходящими в обществе на той или иной стадии его исторического развития.

Любому государству для реализации своих функций необходимы фонды денежных средств, основным источником формирования которых могут быть только средства, которые государство собирает со своих подданных посредством установления и взимания обязательных платежей в казну с граждан и организаций.

Указанные платежи выражают обязанность частных лиц участвовать в формировании государственных централизованных финансовых ресурсов и в совокупности выступают важнейшим звеном финансовой политики государства.

Объективная необходимость обобществления установленной государством доли частных имуществ в целях общественного потребления, т.е. процесса перераспределения доходов корпораций и частных лиц в государственную казну (публичные финансы) посредством налогов обоснована мыслителями древности.

Налогообложение возникло и развивалось вместе с государством. На самых ранних стадиях государственной организации своеобразной формой налогообложения являлось жертвоприношение, устанавливаемое неписаным законом либо традицией. Так, в Пятикнижии Моисея сказано: «...И всякая десятина на земле из семени земли и из плодов принадлежит Господу». По мере развития государства возникла «светская» десятина, которая взималась в пользу князей наряду с церковной десятиной.

Данная практика существовала в течение многих столетий: от Древнего Египта до средневековой Европы. Например, в древнегреческих государствах в VII—VI вв. до н. э. представителями знати были введены налоги на доходы в размере одной десятой или одной двадцатой части доходов, что давало возможность аккумулировать средства на содержание наемных армий, строительство храмов, укреплений и тому подобные социально значимые цели.

В Древнем Риме первоначально его граждане облагались налогами только в военное время в соответствии со своими доходами. При этом сумма налога определялась каждые пять лет избранными чиновниками-цензорами, граждане же обязывались делать цензорам заявление о своем имущественном состоянии и семейном положении. В римских колониях вводились коммунальные налоги и повинности, величина которых также зависела от размеров состояния плательщика. В случае победоносных войн налоги уменьшались либо вовсе отменялись. Коммунальные же налоги с тех, кто проживал вне Рима, взимались постоянно.

Основными налогами в Древнем Риме были такие, как поземельный и единая подушная подать для жителей провинций. Существовали также и иные налоги: с оборота, налог на наследство и т. д. Многие хозяйственные традиции Древнего Рима перешли к Византии. В ранневизантийскую эпоху до VII в. Включительно существовал 21 вид прямых налогов, а также чрезвычайные налоги на строительство флота, содержание воинских контингентов и ряд других. Чрезмерное налоговое бремя привело к сокращению налоговой базы и последующим финансовым кризисам.

Несколько позже стала складываться финансовая система Древней Руси. Основным источником доходов княжеской казны была дань, которая по сути представляла собой сначала нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог, взимаемый либо «повозом», когда она привозилась в Киев, либо «полюдьем», когда князья или княжеские дружины сами ехали за ней.

Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Так, пошлины взимались за перевоз через реку, за право иметь склады и пр. После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал «выход», взимавшийся сначала баскаками — уполномоченными хана, а затем самими русскими князьями с каждой мужской души и со скота. Кроме «выхода», было еще несколько ордынских тягот, в результате чего взимание прямых налогов в казну самого Русского государства было уже невозможным, поэтому главным источником внутренних платежей стали пошлины. Уплата «выхода» была прекращена Иваном III (1440—1505) в 1480 г., после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел «данные» деньги с черносошных крестьян и посадских людей, для определения размера которого служило «сошное письмо», предусматривавшее измерение земельных площадей и перевод полученных данных в условные податные единицы — «сохи». Соха как единица измерения была отменена лишь в 1679 г., когда единицей налогообложения стал двор. Помимо того, взимались иные налоги: «ямские», «пищальные», сборы на строительство укреплений и пр. Косвенные налоги взимались через систему откупов, главными из которых были таможенные и винные.

В середине XVII в. была установлена единая пошлина для торговых людей — 10 денег с рубля оборота. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода, однако одновременно с ним обложением населения занимались территориальные приказы, в связи с чем финансовая система России в XV—XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутана. Несколько упорядочена она была в царствование Алексея Михайловича (1629—1676), создавшего в 1655 г. Счетный приказ, деятельность которого позволила довольно точно определить государственный бюджет.

Европейские государства XVI—XVII вв. практически не имели крупного постоянного налога, поэтому периодически парламенты выдавали разрешения правителям производить взыскания и вводить чрезвычайные налоги. Плательщиками налога обычно являлись люди, принадлежащие к третьему сословию. Государство не имело достаточного количества профессиональных чиновников, и в результате сборщиком налогов становился, как правило, откупщик. В Европе практиковался метод продажи с аукциона права взимания налога. В конце XVII—XVIII вв. в европейских странах стало формироваться административное государство, создавшее чиновничий аппарат и рациональную налоговую систему.

Эпоха Петра I (1672—1725) характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов из-за многочисленных войн, крупного строительства и пр. Для пополнения казны вводились все новые налоги (гербовый сбор, подушный налог с извозчиков и т. д.). Но в то же время был принят ряд мер для обеспечения справедливости налогообложения, была введена подушная по- дать. При Петре I были образованы двенадцать коллегий, из которых четыре заведовали финансовыми вопросами.

В последней трети XVIII в. в Европе активно разрабатывались проблемы теории и практики налогообложения. В этот же период создавалась теория налогообложения. Её основоположником считается шотландский экономист и философ А. Смит. В вышедшей в 1776 г. книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» он сформулировал основные принципы налогообложения. Именно в конце XVIII в. в европейских странах закладывались основы современного государства, проводящего активную экономическую, в том числе финансовую и налоговую, политику.

На протяжении XIX в. в России главным источником доходов оставались государственные прямые (подушная подать и оброк) и косвенные (акцизы) налоги. Отмена подушной подати началась с 1882 г. Кроме государственных прямых налогов, существовали земские сборы, специальные государственные сборы и пошлины. В 80-х гг. XIX в. начало внедряться подоходное налогообложение. В период 1874—1913 гг. политические и экономические процессы, происшедшие в связи с освобождением крестьян, инициировали развитие полной рыночной экономики. Ранее не правоспособные крестьяне в этот период становятся активными участниками гражданских правоотношений, получают право продавать, покупать, заключать сделки. Располагавшиеся в одном селении, в ближайших поселках или хуторах, крестьянские хозяйства составляли «сельское общество», а органами власти были общественные сельские управления — сельские сходы. Ведению сельского схода подлежали дела, касающиеся налогообложения и взыскания налогов. Сельский староста «наблюдал за исправным отбыванием крестьянами податей и всякого рода повинностей как казенных, земских и мирских, так и оброка или сдельной повинности в пользу помещика, собирал сии подати и оброки в тех обществах, где не будет особых сборщиков».

Переход от подворного обложения без учета доходов к системе индивидуального налогообложения явился очередным шагом к индивидуальному налогообложению в зависимости от величины получаемого и имеющегося дохода. Стали вводиться новые рыночные налоги, начало которым положили земские налоги. Таким образом, период от второй половины XIX в. до 1917 г. можно рассматривать как этап налоговой реформы и становления российской налоговой системы. Оно шло медленно, многие законы внедрялись десятки лет. Большинство специалистов считают, что население страны, предприниматели (при всех трудностях и издержках) имели ясные перспективы и были достаточно свободны для любых начинаний. Налогообложение было разумным, выдержанным в духе нравственных критериев приличия, а власть и государственный аппарат не слишком обременительными.

Однако развитие России было прервано сначала Первой мировой войной, приведшей к таким неблагоприятным для экономики последствиям, как увеличение бумажно-денежной эмиссии, повышение сборов, налогов, акцизов, падение покупательной способности рубля, уменьшение золотого запаса, увеличение внутреннего и внешнего долгов и пр., а затем Февральской и Октябрьской революциями 1917 г.

Основным источником доходов казны в этот период были эмиссия и контрибуция, что отнюдь не способствовало налаживанию хозяйства. После Октябрьской революции 1917 г. теоретические основы российского налогового права и общепризнанная теория налогов были либо не востребованы, либо подвергнуты значительному извращению. В дальнейшем финансовая система советского государства продолжала эволюционировать в направлении, противоположном процессу общемирового развития, все более переходя от налогов к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны.

В условиях командной экономики стимул к «закручиванию налоговой гайки» был особенно велик. После 1917 г. эксплуатация национальных ресурсов становилась все более грабительской и все сильнее она отклонялась от лозунгов, провозглашенных революцией.

Основным доходом Советской республики были эмиссия денег, контрибуции и продразверстка. Эти налоги не носили фискального характера, а были своего рода способом классовой борьбы, формой подавления скрытых противников революции. Но когда налоговое бремя достигает определенной, кризисной точки, как это случилось в условиях командно-силового распределения ресурсов нации, чаша терпения налогоплательщиков переполняется и люди начинают возмущаться. С этим неизбежно сталкивались все правительства. Но в любом случае ни одно независимое общество не могло обойтись без сбора налогов, необходимых для финансирования расходов правительства и для исполнения им своих функций. Одним из непременных условий независимости нации является способность властей облагать своих граждан налогами.

Итак, чтобы налоговая система работала эффективно и помогала правительству решать важнейшие задачи, не будучи при этом непосильной для народа, она должна теоретически удовлетворять двум требованиям:

1. Приносить правительству необходимые доходы.

Ряд промышленно развитых государств обладают столь сложной общественной структурой, что их правительства вынуждены очень активно участвовать в общественной жизни, отзываться на такие нужды, как помощь тем гражданам, которые не способны сами заработать себе на пропитание (те же пенсионеры), содействовать приоритетным направлениям развития национальной экономики, оказывать помощь неблагополучным регионам. Кроме того, правительства этих стран обычно финансируют целый ряд экологических, коммерческих, образовательных и других программ.

2. Налоговая система должна быть справедливой. В странах со свободной рыночной экономикой налоговая система по-разному соотносится с разными социальными группами. С точки зрения теории налогообложения, она может быть устроена двумя способами.

В США, например, чем больший доход получает индивид, тем большую его долю он обязан отдать в качестве подоходного налога. Так, при заработной плате в 30 000 долл. налог составляет 10% от этой суммы. Если же заработная плата выросла до 50 000 долл., то налог увеличится до 20 или 25%. То есть чем выше доходы, тем большая их доля должна поступить государству в качестве налога. Это первый тип налоговой системы. Некоторые считают, что такой порядок несправедлив по отношению к самым богатым людям. Однако подобные теоретические взгляды в основном зависят от того, к какой группе относятся те, кто их высказывает. В США принята именно такая система, поскольку пенсионеры здесь составляют одну из самых многочисленных социальных групп. И как избиратели они представляют собой мощную политическую силу. Получая пенсии из государственных средств, они обладают достаточным влиянием, чтобы потребовать учета своего мнения при выборе системы налогообложения.

Второй тип налоговой системы, с точки зрения доходов налогоплательщика (имеются в виду личные доходы), — это пропорциональный налог: доля дохода, уплачиваемая государству в качестве налога, в этом случае не зависит от его величины. В настоящее время прогрессивные шкалы налогообложения распространены больше, чем пропорциональные, поскольку в последнем случае все люди уплачивают в качестве налогов одну и ту же долю своих доходов, независимо от того, сколько денег они зарабатывают. Это считается нежелательным. Ведь те, кто зарабатывает больше, должны платить государству и больший доход без каких-либо дополнительных усилий со стороны правительства. Этими причинами и объясняется более широкое распространение такой системы. Однако все, что было сказано о системах исчисления налогов, справедливо только в отношении подоходных налогов и никак не связано с налогами других видов.

Налогами люди недовольны всегда. И любое правительство должно помнить, что какую бы налоговую систему оно не пожелало ввести, мнение народа не изменится. Если люди считают, что их облагают несправедливыми и слишком большими налогами, они рано или поздно сами добьются изменения существующей системы налогообложения теми или иными способами.

В условиях тоталитарной экономики налоговая система развита гораздо меньше, чем в странах Запада, где существуют богатые рыночные традиции. Возможность командно-административной системы перераспределить ресурсы нации по своим последствиям для национальной экономики аналогична увеличению налогов в рыночной системе. И в том и в другом случае эта мера вызывает сокращение производительных возможностей индивида и перераспределение ресурсов через налоговую систему на нужды различных государственных программ.

Необходимое условие справедливости налоговой системы не означает, однако, что справедливая система налогов будет абсолютно подходить ко всем слоям общества. Чем меньшее число людей считают ее справедливой по отношению к себе и чем влиятельнее эти люди, тем, как правило, хуже отношение к налогам в обществе в целом. И все же государства стремятся создать более или менее разумную систему налогообложения. Но в общем это станет возможным тогда, когда те, кто способен заплатить разумные налоги на покрытие законных и осмысленных мероприятий правительства, действительно будут делать это.

В странах с развитой экономикой правительства обычно разрабатывают социальные программы, финансируя их опять-таки за счет налоговых поступлений. Это означает, что государство перераспределяет богатство от высших слоев общества к низшим. Происходит следующее: государство как бы забирает деньги у одного слоя населения и отдает их другому. До некоторой степени подобные действия справедливы. Тем не менее они способствуют образованию в обществе слоя населения, живущего за государственный счет. В демократическом обществе эти люди имеют и право голоса. Конечно же, они будут голосовать за ту политическую партию, которая пообещает сохранить подобные программы перераспределения общественного богатства. А это может привести в том числе и к смене политической власти. За последние несколько лет подобного рода проблемы оживленно дискутировались, например, в США.

Идея социальных программ появилась в экономической теории, скорее всего, с подачи английского экономиста лорда Дж. М. Кейнса. Создав теорию спроса, он сместил акценты в экономической теории, поставив во главу угла именно спрос, а не предложение. Он утверждал, что экономическая система может оставаться гибкой и здоровой лишь поскольку, поскольку в ней поддерживается надлежащий спрос. Стремясь воплотить эту идею на практике в своей экономической политике, правительства в конце концов стали отбирать деньги у тех, кто получал большие доходы, и передавать их тем, чьи доходы были невелики. Подобная политика имела целый ряд важных социальных последствий. В результате в государстве, в частности в СССР, жизнь значительной доли населения стала зависеть от государственных субсидий. Но теперь многие полагают, что современное и прогрессивно мыслящее правительство как раз не обязано стремиться к такой модели.

В условиях прогрессивной экономики люди должны вносить свою лепту в общественное благосостояние, работая производительно и платя налоги. Если же человек сам не затрачивает никаких усилий, а только получает от государства определенное содержание, то общество теряет вдвойне. Во-первых, индивид выключается из списка производительных сил национальной экономики. А во-вторых, теряется величина того пособия, которое нужно платить для поддержания жизни индивида. Таким образом, общество, стремящееся к защите своих прав и свобод, непременно должно отслеживать, каким именно образом используются собранные налоги.

**2. Налогообложение в СССР**

После Октябрьской революции налоговая политика была направлена на ослабление экономической базы буржуазии. С этой целью с буржуазии взималась контрибуция. Были приняты меры к введению подоходного налога. Однако в условиях Гражданской войны и натурализации народного хозяйства все денежные налоги были отменены и взимались в натуральной форме. С октября 1918 г. был введен ***натуральный налог.*** Ставки его исчислялись в пудах зерна, были дифференцированы в зависимости от размера посевной площади, количества членов семьи и количества голов скота. В январе 1919 г. он был заменен ***продразверсткой,***т.е. обязательной сдачей крестьянами сельскохозяйственной продукции государству. Введение продразверстки было основано на классовом принципе: максимальная норма — для кулацких хозяйств, минимальная — для бедняцких.

С новой экономической политикой и изменением государственной продовольственной политики в марте — апреле 1921 г. вместо продразверстки вводится ***продовольственный налог.***Он взимался в меньшем размере, чем продразверстка в виде определенной доли произведенной в хозяйстве продукции с учетом урожайности, количества членов семьи и количества скота. В мае 1923 г. он был заменен единым сельскохозяйственным налогом, который до 1924 г. имел натуральную форму.

Для обеспечения соответствия размеров налога доходности каждого крестьянского хозяйства была повышена прогрессия ставок. При этом учитывались не только размеры пашни, но и наличие площадей для сенокоса, количество скота, число едоков. Так, при наличии на едока 0,25 десятины налог составлял 2,1% к облагаемому доходу, при наличии 0,75 десятины — 10,5%, при наличии трех десятин — 21,2%.

В 1926 г. налогооблагаемая база этого налога была расширена. Кроме размера пашни, количества скота, сенокоса в нее включили мелкий скот, доходы от садоводства, табаководства, виноградоделия, пчеловодства и другие неземледельческие доходы. При этом для оказания помощи бедняцким хозяйствам был уставлен необлагаемый минимум. В 1928 г. льготы по налогу были расширены коллективным хозяйствам, скидка с оклада налога была увеличена до 25—30%, повышен необлагаемый минимум.

В городской местности в 1921 г. был введен ***промысловый налог.***Им облагали ненационализированные торговые и промышленные предприятия и личные промысловые занятия, приносящие доход. Этот налог состоял из ***патентного***и ***уравнительного сборов.***Патентный сбор взимался по твердым ставкам, уравнительный — в размере 3% суммы месячного оборота предприятия. В последующие годы промысловый налог был распространен на государственные предприятия и были значительно повышены его ставки. После ликвидации в 1930-х гг. частных предприятий и частной торговли этот налог был отменен.

С ноября 1922 г. вводится ***подоходно-поимущественный налог.***Он взимался с доходов физических лиц, частных акционерных обществ, а также с недвижимого имущества. Был установлен необлагаемый минимум. Ставки по налогу были построены по прогрессивной ступенчатой шкале. По этим ставкам определялось количество квот, подлежащих взиманию. Например, при доходе от 120 до 180 тыс. руб. число квот было 1,5, от 180 до 240 тыс. руб. — три квоты. Величина квоты в рублях устанавливалась законом на каждое полугодие. Обложение налогом имущества осуществлялось по такому же принципу. Вначале обложение заработной платы рабочих и служащих не предусматривалось, с января 1923 г. этот налог стал взиматься с рабочих и служащих, получающих заработную плату выше предельного разряда семнадцатиразрядной тарифной сетки.

В 1924 г. этот налог был преобразован в ***подоходный налог,***который взимался по прогрессивным ставкам и дифференцировался по четырем группам плательщиков: рабочие и служащие, работники искусств, лица, занимающиеся частной практикой, кустари и лица, имеющие доходы от работы не по найму.

В 1926 г. в Положение о подоходном налоге были внесены существенные изменения. Была введена единая система прогрессивного обложения для всех категорий налогоплательщиков и установлены ***три расписания*** ставок. В первое расписание выключились в качестве плательщиков граждане, имеющие доходы от личного труда по найму, во второе — граждане, получающие доходы от личного труда не по найму, от кустарно-ремесленных промыслов, от сдачи в наем строений, в третье — граждане, получающие нетрудовые доходы, а также частные юридические лица.

В дальнейшем подоходное обложение населения осуществлялось в соответствии с Указом Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 г., по которому все плательщики разбивались на несколько групп. Для каждой группы устанавливались свой порядок обложения, ставки налога, скидки и льготы.

Интерес представляет введенный с 1925 г. ***налог на сверхприбыль.***Цель его — не только воспрепятствовать частным предпринимателям превышать цены, установленные государственными расчетами (сумма превышения цен изымалась в бюджет), но и в конечном счете — вытеснить частника из экономики страны. Этот налог имел частично целевой характер, половина собранной суммы налога направлялась на осуществление мероприятий по борьбе с детской беспризорностью в стране.

Индустриализация страны потребовала огромных финансовых ресурсов, что в свою очередь привело к серьезным изменениям в налоговой политике и налоговой системе государства, к налоговой реформе 1930—1932 гг. Главная цель реформы состояла в обеспечении растущей потребности государства в финансовых ресурсах. Для этого были приняты меры по устранению множественности и многозвенности налоговых платежей, реорганизации платежей в бюджет государственных предприятий.

В ходе реформы примерно 60 видов налогов и сборов были объединены в два главных платежа. Государственные предприятия стали вносить в бюджет ***отчисления от прибыли***и ***налог с оборота,***а кооперативные предприятия -***подоходный налог***и ***налог с оборота.***

***Отчисления от прибыли***поступали в бюджет как конечный результат распределения прибыли государственных предприятий на их плановые мероприятия, т.е. нераспределенный остаток прибыли изымался в бюджет, соответствующий уровню власти подчиненности предприятия. Предприятия союзного подчинения вносили платежи в союзный бюджет, республиканского подчинения — в республиканский, областного подчинения — в областной, городского — в городской, районного — в районный. Таким образом, отчисления от прибыли стали важнейшим источником формирования собственных доходов всех звеньев бюджетной системы, фактором, усиливающим заинтересованность всех уровней власти в развитии подведомственных предприятий и финансовой эффективности их работы.

Согласно проведенной в 1965 г. экономической реформе платежи из прибыли стали четырех видов.

Первый вид — ***отчисления от прибыли*** вносили в бюджет предприятия, не переведенные на условия хозяйственного расчета.

Второй вид — ***плата за производственные основные фонды и нормируемые оборонные средства (плата за фонды).***Ее вносили предприятия, переведенные на хозяйственный расчет. Плата за фонды вносилась в соответствующий бюджет по нормам, выраженным в процентах к средней стоимости производственных фондов. Стоимость этих фондов оценивалась по балансовой стоимости. Нормы платы за фонды устанавливались на ряд лет.

Третий вид — ***фиксированные (рентные) платежи***вносили в бюджет предприятия, добывающие и перерабатывающие полезные ископаемые. Для добывающих предприятий фиксированные платежи устанавливались в твердой сумме (в рублях с тонны руды, нефти и т.д.), для перерабатывающих предприятий — либо в твердой сумме, либо в процентах к стоимости реализованной продукции или к прибыли. Четвертый вид — ***свободный остаток прибыли.***Он образовывался после выплаты из прибыли первоочередных платежей (платы за фонды, фиксированных платежей), процентов за банковский кредит, сумм, направляемых па образование фондов экономического стимулирования предприятий, и других плановых затрат.

Налог с оборота стал твердо фиксированным централизованным доходом государства. Он мобилизовался в бюджет либо в виде разницы между оптовой ценой промышленности и оптовой ценой предприятия на продукцию, подлежащую обложению этим налогом, либо на основании ставок в рублях и копейках с единицы измерения продукции, либо в процентах к выручке от реализации. Налог с оборота был важным инструментом государственного регулирования рентабельности продукции, предприятий. Кроме того, этот налог был основным источником регулирования территориальных бюджетов, куда он поступал по ежегодно утверждаемым нормативам отчислений в территориальный бюджет от суммы налога мобилизуемой на территории административно-территориальной единицы.

Уже в первые годы советской власти в налоговую систему страны для обеспечения доходов бюджета были введены косвенные налоги.

В период НЭП вновь были введены ***акцизы.***Главным отличием их от дореволюционной системы акцизов было государственное регулирование розничных цен и обложение в основном товаров, не являющихся товарами первой необходимости, и предметов роскоши. Акцизы в бюджет вносили предприятия. Это давало возможность государству осуществлять межотраслевые и межтерриториальные перераспределения финансовых ресурсов. С расширением государственного сектора в народном хозяйстве роль акцизов снижается, в 1930 г. они были отменены.

Кроме перечисленных выше основных налогов в налоговую систему СССР входили разного вида сборы и пошлины.

***Гербовый сбор***вновь введен Декретом ВЦИК и СНК СССР от 16 февраля 1922 г. Он уплачивался путем покупки гербовых марок и наклейки их на регистрируемые государственными органами документы или покупки гербовой бумаги, на которой излагается текст документа. В ряде случаев гербовый сбор мог вноситься наличными деньгами. От уплаты гербового сбора освобождались государственные предприятия, не платившие промысловый налог, партийные, комсомольские, профсоюзные организации, научные и культурно-просветительские организации, лица, состоящие на социальном обеспечении, и др. Он платился либо в твердых ставках с каждого вида документа (простой гербовый сбор), либо в процентах к сумме сделки, указанной в документе (пропорциональный гербовый сбор). В 1930 г. в связи с проведенной налоговой реформой гербовый сбор был отменен и вместо него и ряда других сборов и пошлин была установлена ***единая государственная пошлина.***

После Октябрьской революции пошлины были отменены. В 1920-е гг. был отменен ряд ***сборов пошлинного характера.***В их числе: судебные и нотариальные сборы, плата за регистрацию брака, за выдачу паспортов, курортный сбор, пошлина с наследства, гербовый сбор и др.

В соответствии с Указом Президиума Верховного Совета СССР от 29 июня 1979 г. "О государственной пошлине" и постановлением Совета Министров СССР "О ставках государственной пошлины" госпошлина взималась в двух формах: ***простая***(в твердых ставках платы за совершенное действие, выданный документ и др.) и ***пропорциональная***(в определенном проценте от суммы договора, иска и др.).

***Пошлина взималась:***с исковых заявлений, подаваемых в суды, в органы Госарбитража, за совершение нотариальных действий, за регистрацию актов гражданского состояния, за прописку граждан СССР, за выдачу регистрационных удостоверений на занятия кустарно-ремесленными промыслами, за выдачу разрешений на право охоты и др.

Госпошлина уплачивалась специальными пошлинными знаками (марками), либо наличными деньгами, или путем перечисления денег со счета плательщика на счет учреждения, совершившего действие или выдавшего документ.

Использовались также таможенные вывозные (экспортные) и транзитные пошлины.

***Ввозные пошлины***в СССР были введены в феврале 1922 г. Ставки этих пошлин устанавливались в процентах к цене ввозимого в страну товара. В СССР ***вывозные пошлины***в основном применялись при вывозе по разрешению Министерства культуры СССР произведений искусства, антиквариата. ***Транзитные пошлины***были незначительны, они в основном покрывали издержки по контролю за провозом через страну иностранных грузов.

Созданная в начале 1930-х гг. система налогов за 60 лет не изменилась. Лишь в годы Великой Отечественной войны в нее вошли военный налог и налог на одиноких и бездетных граждан СССР.

***Военный налог***был введен в 1942 г. Его платили граждане в возрасте от 18 лет и выше. Плательщики налога разделялись на группы: рабочие; служащие; колхозники; граждане, имеющие самостоятельные источники доходов; граждане, не имеющие самостоятельных источников доходов. Для каждой группы плательщиков были установлены особые ставки налога. Налог был отменен в 1946 г.

В 1941 г. был введен ***налог на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР.***Он взимался с граждан, достигших 20 лет и не имеющих детей. Не платили налог мужчины в возрасте от 50 лет и женщины, достигшие 45 лет. Граждане, являющиеся плательщиками и получавшие заработную плату 91 руб. и выше, вносили налог по ставке 6% с суммы заработной платы.

Состав и структуру действовавшей в 1930—1980 гг. в СССР налоговой системы характеризуют данные табл. 1. и 2.

***Таблица 1.*Состав основных доходов государственного бюджета СССР в период 1933—1989 гг., млрд руб.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Статья** | **1933** | **1940** | **1950** | **1960** | **1970** | **1980** | **1989** |
| Доходы — всего | 4,6 | 18,0 | 12.3 | 77,1 |  | 302,7 | 101,0 |
| В том числе: Налог с оборота | 2,7 | 10.1 | 23. | 31,3 | 10.1 | 01,1 | 111,1 |
| Платежи из прибыли | 0,3 | 2.2 | 1,0 | 18,6 | 54,2 | 89,8 | 115,5 |
| Подоходный налог с кооперации колхозов и предприятий общественных организации | 0,1 | 0,3 | 0,5 | 1,8 | 1,2 | 1,7 | 1.2 |
| Государственные налоги с населения | 0,3 | 0.9 | 3,6 | 5,6 | 12,7 | 24,5 | 41,7 |

***Таблица 2.*Структура основных доходов государственного бюджета СССР в период 1933-1989 гг., %**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Статья** | **1933** | **1940** | **1950** | **1960** | **1970** | **1980** | **1989** |
| Доходы — всего | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| В том числе: Налог с оборота | 58,7 | 58,9 | 55,8 | 40,6 | 31,6 | 31.1 | 27,6 |
| Платежи из прибыли | 6,5 | 12,2 | 9,5 | 24,1 | 34,6 | 29,7 | 28,7 |
| Подоходный налог с кооперации колхозов и предприятий общественных организаций | 2,1 | 1,6 | 1,2 | 2,3 | 0,8 | 0,6 | 1,0 |
| Государстве иные налоги с населения | 6,5 | 5,0 | 8,5 | 7,3 | 8,1 | 8,1 | 10,4 |

После Октябрьской революции изменение политического и экономического строя страны потребовало создания повой системы органов управления финансами. В ноябре 1917 г. в числе народных комиссаров Советского правительства был образован Народный комиссариат финансов (Наркомфин). В его составе было сформировано управление государственных доходов, главная задача которого состояла в работе по обеспечению доходами бюджетной системы страны. Внутри этого управления был образован отдел прямых налогов и пошлин, преобразованный в 1920 г. в Центральное налоговое управление.

В октябре 1918 г. декретом СПК вместо казенных палат были созданы ***финансовые отделы губернских и уездных исполнительных комитетов советов депутатов,***в составе которых организовали подотделы: прямых налогов, пошлин и косвенных налогов.

С переходом к новой экономической политике значение налоговой работы значительно возросло. Повысилась роль налогового аппарата как в центре, так' и на местах. Необходимость мобилизации всех ресурсов страны для восстановления промышленности и сельского хозяйства, для осуществления социально-культурных мероприятий выдвинула на первый план финансовую и экономическую работу. Для укрепления финансового аппарата и усиления финансовой работы на этот участок направлялись наиболее проверенные и квалифицированные кадры, шло организационное укрепление финансовой системы. Все местные финансовые органы были переданы в непосредственное подчинение Наркомата финансов. Централизация всего финансового дела в стране еще раз подчеркнула ответственную роль финансов.

С одной стороны, финансовые органы должны были мобилизовать средства для развития народного хозяйства и финансирования социально-культурных мероприятий, с другой — на них была возложена задача по ограничению развития частнокапиталистического элемента. Одним из орудий для выполнения этой задачи была налоговая система. Существовавшая в то время налоговая система содействовала развитию государственного и кооперативного секторов и ограничению частнокапиталистического элемента в экономике. Используя эту систему, финансовый аппарат обеспечивал через бюджет перераспределение национального дохода страны.

В последующие годы финансовые отделы территориальных органов власти, находясь в двойном подчинении (территориальным органам власти и наркоматам финансов союзных и автономных республик), выполняли следующие основные функции:

• организация работ по составлению и исполнению территориальных бюджетов;

• мобилизация средств в союзный, республиканский и местный бюджеты;

• анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий;

• проверка исполнения смет бюджетных учреждений;

• обеспечение денежными средствами учреждений и предприятий местного подчинения;

• постановка бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях и в учреждениях, подведомственных местным Советам.

В 1937 г. было утверждено Положение о налоговых инспекторах и ревизорах. В нем была определена структура налогового аппарата. Основным звеном его на местах была ***налоговая инспекция районного (городского) финансового отдела,***состоящая из старших и участковых инспекторов, а в сельских местностях — из налоговых агентов. В их функции входило обеспечение полного учета плательщиков, объектов обложения, размеров облагаемых платежей, предоставление налогоплательщикам предусмотренных законом налоговых льгот, проведение организационных мероприятий по своевременному и полному поступлению налогов во все звенья бюджетной системы.

Значение местных финансовых органов не ограничивалось их ролью в мобилизации средств союзного, республиканского и местного бюджетов. Местные финансовые органы являлись общественной бухгалтерией. Именно здесь анализировалась вся финансовая и хозяйственная деятельность многочисленных предприятий и организаций.

Проверяя и изучая хозяйственную деятельность предприятий, местные финансовые органы выявляли имеющиеся источники внутрихозяйственных накоплений, вели контроль за выполнением обязательств предприятий перед бюджетом, за наиболее рациональным использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов в хозяйствах.

Суть ревизий и проверок предприятий и учреждений, проводимых местными финансовыми органами, заключалась в проверке производственных и финансовых планов предприятий, денежных операций и расчетных счетов, выполнения заданий по снижению себестоимости, проверке эффективности использования основных и оборотных средств и др. Эти ревизии вскрывали причины отклонений от утвержденных заданий по производству продукции и ее себестоимости, ассортименту и качеству, определяли причины убыточности и невыполнения плана накоплений. Намечали мероприятия по устранению выявленных недостатков в работе предприятия или учреждения.

Местные финансовые органы, анализируя установленные предприятиям планы, вскрывали в них неучтенные резервы, добивались изменения плановых показателей, оказывали положительное влияние на улучшение финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций. В то же время перед ними стояли задачи не только вскрывать и использовать резервы, но и помогать планово-финансовым службам предприятий и организаций правильно организовывать финансовую работу, точно вести расчеты с бюджетами по всем видам платежей, налогов и сборов.

К середине 80-х гг. в СССР более 90% государственного бюджета формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения имели незначительный удельный вес.

Переход к рыночной экономике оказался немыслим без формирования доходной части бюджета, без налогов. В начале 90-х гг. была осуществлена широкомасштабная налоговая реформа, подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы Российской Федерации: «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г., «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г., «О налоге на добавленную стоимость» от 6 декабря 1991 г., «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г.

**3. Общие положения о системе налогов в постсоветских республиках: России**

Возникновение и развитие государства потребовали значительных государственных расходов, а следовательно, обусловили и необходимость увеличения бюджетных доходов. Возросло как количество и размер налогов, так и важность обеспечения эффективного контроля за поступлением налоговых платежей в государственную казну. В совокупности это находит отражение в таком понятии, как налоговая система государства. Налоговая система любого государства создается в целях обеспечения его финансовыми ресурсами, необходимыми для выполнения таких задач, как поддержание внешней и внутренней безопасности страны, государственное управление, развитие экономики, проведение социальной политики и др.

С целью раскрытия содержания понятия налоговой системы как целостного явления определим элементы, ее составляющие. Общепризнанным является то, что важнейшим, но не единственным, элементом налоговой системы выступает совокупность взимаемых государством с организаций и физических лиц (налогоплательщиков) различных видов налогов, сборов, пошлин как форм проявления объективных налоговых отношений. Множество (совокупность) налогов, сборов и пошлин, взаимосвязи между ними назовем системой налогов.

Поскольку организация налоговых отношений есть результат действия надстройки, государства, то характеристика налоговой системы предполагает и такой элемент, как компетенцию (права и обязанности) государственных органов (законодательных и исполнительных) в сфере налоговых отношений. В процессе деятельности законодательных и исполнительных органов власти вырабатываются принципы, формы и методы построения налогов, механизм исчисления налоговых платежей. Определение компетенций в налоговых отношениях для каждого уровня власти в федеративном государстве нередко называют налоговым федерализмом.

Отдельным элементом налоговой системы как предпосылка ее эффективности является совокупность налоговых органов, которые организуют и осуществляют работу по контролю за правильностью исчисления налоговых платежей и за полнотой и своевременностью их уплаты, а также привлекают к ответственности за нарушение налогового законодательства. Совокупность налоговых органов также нередко называют налоговой системой государства.

Налогоплательщики не являются самостоятельным элементом налоговой системы, а выступают участниками отношений, составляющих экономическую и правовую сущность налогов и сборов. Вместе с тем налогоплательщики являются субъектами, на которых в той или иной мере направлено действие всех составляющих налоговой системы.

Выделяются три крупных этапа формирования налогового законодательства, фактически соответствующих условиям становления и развития рыночных отношений в нашей стране. Первый этап — с начала 1990-х гг. до 1999 г., второй этап — с начала 2000-х гг. по 2004 г. и, наконец, третий этап — по настоящее время.

Первый этап характеризовался активным применением указов Президента РФ для решения важнейших проблем, а также принятием целого пакета налоговых законов по созданию и деятельности налоговых органов, а также по отдельным налогам и сборам. При их разработке нередко использовался зарубежный опыт, а отечественная практика реализовывалась через многочисленные подзаконные нормативные акты и прежде всего инструкции по исчислению налогов, разрабатываемые исполнительными органами. К базовым законам того времени относились:

- Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 "Об основах налоговой системы Российской Федерации", определивший принципы построения налоговой системы как совокупности налоговых органов, се структуру и состав, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов;

- Закон РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943-1 "О государственной налоговой службе РСФСР" (в ред. от 8 июля 1999 г. — Закон РФ "О налоговых органах Российской Федерации"), фактически восстановивший такой институт, как налоговые органы, а также определивший основные принципы налогового контроля;

- законы о порядке исчисления и уплаты по видам налогов и сборов.

Уже к середине 1990-х гг. стала актуальнейшей задача разработки единого кодифицированного акта — НК РФ, который должен был стать не только основным документом, обеспечивающим правовое сопровождение развития налоговой системы и ее управления, но и законом прямого действия. Предпосылками был накопившийся отечественный опыт как правового регулирования налоговых отношений, так и использования налогов как инструмента регулирования экономических процессов. Кроме того имели место многочисленные противоречия между положениями действующих законов и подзаконных актов.

С 1 января 1999 г. вступила в действие первая (общая) часть ПК РФ, в которой определены основные элементы налогообложения, принципы организации налоговой системы, общие положения о видах, порядке и целях проведения налогового контроля, права и обязанности участников налоговых отношений, налоговые правонарушения и ответственность за их совершение. Первая часть НК РФ является основой современного налогового законодательства. Все другие налоговые законы должны разрабатываться в соответствии с нормами НК РФ. Введение первой части НК РФ стало гарантией стабильности налогового законодательства, не исключающей его совершенствования в установленном законом порядке.

Вторая (специальная) часть НК РФ формировалась в течение нескольких лет и в основном была разработана к 2004 г. Отдельные главы посвящены видам федеральных, региональных и местных налогов. В них устанавливаются налогоплательщики, все элементы налогообложения по каждому налогу, как обязательные, так и факультативные, а также отчетности. Таким образом была устранена необходимость издания отдельных инструкций о порядке исчисления и уплаты налоговых платежей.

Третий этап можно назвать этапом развития налогового законодательства на основе совершенствования действующих норм путем устранения допущенных недостатков, а также внесения изменений с учетом новых экономических условий и задач. Самым значительным событием этого этапа стало принятие закона о внесении изменений в первую часть НК РФ с целью совершенствования налогового администрирования. В результате был существенно изменен характер взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, появился институт досудебного урегулирования налоговых споров. С 2013 г. вступили в действие новые нормы по налоговому контролю за применением трансфертного ценообразования, которые заменили ранее действовавшую ст. 40 НК РФ.

Согласно Конституции РФ законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, не имеют обратной силы. При улучшении положения налогоплательщиков в определяющем их статус законе устанавливаются условия применения и прошедший период, па который улучшения также распространяются. Все элементы налогов должны быть заранее известны субъектам предпринимательской деятельности.