

**Н.Е. ЗАЯЦ,
И.С. ШУНЬКО,
Е.В. НИКИТЕНКО**

*НАЛОГИ:
ВОЗНИКНОВЕНИЕ И ГЕНЕЗИС РАЗВИТИЯ*

Налоги представляют собой обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и граждан по ставкам, установленным в законодательном порядке. Существование государства предполагает разные цели, достижение которых требует определенных средств. Такие средства, способные удовлетворять общественные нужды, бывают разными и на определенном этапе в их роли начинают выступать налоги. Налоги — категория, появление которой связано с зарождением и развитием государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождалось преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги — основная форма доходов государства. Кроме сугубо фискальной функции, налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на развитие научно-технического прогресса.

Николай Емельянович ЗАЯЦ, член-корреспондент Академии аграрных наук Республики Беларусь, доктор экономических наук, проректор по учебной работе и заведующий кафедрой финансов БГЭУ;

Иван Степанович ШУНЬКО, заместитель министра финансов Республики Беларусь;

Елена Владимировна НИКИТЕНКО, аспирантка кафедры финансов БГЭУ

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов различных эпох. Ш. Монтескье (1689 — 1755) с полным основанием полагал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им.

Многие стороны современного налогообложения зародились и возникли в Древнем Риме. Во всех провинциях были созданы финансовые учреждения, проведена оценка налогового потенциала с целью более справедливого распределения налогов. Государственные чиновники были наделены правом уменьшать налог в тех случаях, когда в силу объективных причин снижалась продуктивность хозяйства. Главным источником доходов служил поземельный налог. Облагалась налогом и другая собственность. Каждый житель провинции должен был платить единую для всех подушную подать. Существовали и косвенные налоги, а именно — налог с оборота и особый налог при торговле рабами. Уже в Римской империи налоги выполняли не только фискальную функцию, но имели роль дополнительного стимулятора развития хозяйства.

В борьбе с условиями новой государственной власти возник и новый источник доходов — регалии — доходы казны, которые она брала в свое исключительное пользование, изъяв их из частного оборота, из сферы деятельности населения. В XVII в. насчитывалось до 400 различных регалий. Регалиями объявлялось то, что никому не принадлежало: найденные вещи и клады, выборочное имущество, выброшенные морем и не спасенные при кораблекрушении предметы. Отсюда вытекали крупнейшие регалии: горная, соляная, рыбной ловли, лесная, речная, морская и другие, т.е. на недра земли, леса, моря, реки, крупнейшие озера, никому не принадлежащие.

Россия в отношении регалий не отставала от Европы. Здесь существовали регалии: горная, соляная, рыбной ловли, звериной и птичьей ловли. При Петре I к регалиям прибавились табак, мед, деготь, рыбий жир, карты, кости. С уменьшением государственных земель и лесов значение регалий пропало, а взамен их возникли пошлины и налоги.

В Древней Греции существовал поимущественный налог, налог на иностранцев, экспортные и импортные таможенные пошлины, рыночные сборы и др. Все отрасли хозяйства облагались налогом: ввоз и вывоз товаров, продажи, покупки, договоры, коммерческие сделки. Действовал налог на скот, постройку плотин, подушный налог.

Для налогов при феодализме характерна их бесчисленность, непомерная тяжесть, произвол и субъективность взимания.

С утверждением капиталистических отношений потребность в налогах не исчезает. Возникает новое качество налогов: отмена поголовных налогов, справедливость в обложении, недопустимость налоговых привилегий, учет видов налогов. Встала проблема платежеспособности, определяется понятие необлагаемый минимум, устанавливаются налоги с прогрессивными ставками и т.д.

В России Петр I для содержания армии и флота резко расширил объекты обложения и ввел 30 новых налогов (земляной, трубный, с печей, с варки пива, с помола на мельницах, по случаю рождения, свадьбы, смерти и т.д.). Была введена подушная подать. В это время были учреждены особые должности — прибыльщиков, обязанностью которых было изобретение новых источников доходов казны.

В эти времена государство не имело теории налогов. Практически не существовало крупного постоянного налога, поэтому периодически вводились чрезвычайные налоги. Отношение к налогам привлекает внимание ученых и государственных деятелей. Основоположником теории налогообложения является шотландский экономист и философ Адам Смит. Он указал на четыре признака налогообложения, составления и классификации:

равномерность, когда подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу;

определенность, когда налог, который обязуется уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа — все это должно быть ясно и определено плательщику. История показывает, что для экономически развитых стран правила налогообложения применяются достаточно редко — раз в 5—10 лет в законодательном порядке;

удобство, когда каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику это удобно;

дешевизна, когда каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он удерживал из доходов народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства.

С. Милль дополнил систему А. Смита еще одним общим принципом налогообложения, который состоит в том, что налог должен взиматься с доходов, а не с капитала. Чрезвычайно важно, чтобы налогообложение не наносило ущерба национальному капиталу. Налогообложение должно быть таким, чтобы оно не превышало наиболее высоких ставок, существующих в настоящее время в развитых странах. В результате будет исключена опасность того, что налогообложение лишит страну части ее капитала.

Ни одна фискальная система не в состоянии обеспечить положение, при котором налоги выплачивались бы только за счет доходов, совершенно не затрагивая капиталов. Все налоги в определенном смысле частично выплачиваются из капитала, а в бедной стране вообще невозможно ввести ни одного налога, который не сдерживал бы роста национального богатства.

Множество объектов обложения требуют не одного, а системы налогов, поэтому необходимо их упорядочение и классификация. За основу могут приниматься различные признаки. Долгое время в теории считалось, что все налоги проистекают из трех источников: из дохода от земли, из Дохода от капитала, из дохода от труда. В соответствии с тремя источниками дохода налоги делились: на налоги с дохода земли; налога с доходов от капиталов; налоги с самих капиталов; налоги с заработной платы; налоги, падающие на три вышеупомянутых источника доходов.

В экономической литературе можно встретить классификацию налогов на натуральные и денежные. Первые использовались во времена натурального хозяйства, когда денежной массы было недостаточно. С распространением денежного хозяйства, увеличением государственных расходов натуральные сборы стали заменяться денежными.

Деление налогов на обыкновенные и чрезвычайные было вызвано необходимостью решения постоянных и текущих задач. За счет чрезвычайных налогов решались вопросы, возникающие при случайных обстоятельствах (военные действия). Обыкновенные представляли собой регулирование постоянных потребностей.

Налоги бывают либо прямыми, либо косвенными. Исторически считалось, что прямой налог — это налог, взимаемый непосредственно с лиц, в отношении которых изъятие средств является обязательным или желательным. Косвенные налоги взимаются с какого-либо лица, исходя из предположения, что оно сумеет возместить себе соответствующие затраты за счет других лиц. Прямыми налогами облагаются либо доходы, либо расходы, большинство налогов на расходы являются косвенными, но существуют «прямые» налагаемые цена изготовителя или продавца *прешур** та трррдщ, непосредственно на потребителя.

Различие между прямыми и косвенными налогами красной нитью проходит через финансовую науку и учение о налогах. Если прямые налоги в конечном счёте $\hat{\pi}$ — Да ориентируются на личную работоспособность $\hat{\pi}$

которая и является источником дохода, то косвенные остаются индифферентными, т.е. они ориентируются на вещи, а не на физических лиц. Прямые налоги как бы зависают на имеющихся в наличии товарах, на изготовлении или обмене товаров и предоставлении услуг, а также на вступлениях в договорные отношения и прочее, косвенные взимаются почти всегда с производителей, торговцев, купцов и тех, кто занимается перевозкой грузов, но в итоге они уплачиваются покупателями и потребителями.

Разграничение прямых и косвенных налогов в финансовой науке — вопрос окончательно не решенный. Исторически появились прямые налоги как простейшая и древняя форма налогообложения. Существует мнение, что большинство других налогов возникло чисто практически, вследствие нужды государства в деньгах. К прямым принадлежат подати с патентов и капиталов, поземельная подать, налог с домов и т.п. Под косвенными понимались те налоги, которые налагались на того, кто покупает товар и вместе с ценою подать. Эти налоги назывались налогами на потребление.

Наука искала все лучшую и лучшую классификацию. То она называла прямыми налогами обложение имущества, косвенными — обложение поступков, то различала налоги на производство и налоги на потребление. Однако налогами, которые относят к прямым, облагается не только имущество, но и доход; облагается не производство, а извлечение дохода на производство, тогда как само производство являлось объектом налога на потребление (обложение производства сахара, спирта, табака и др.).

Еще в 1770 г. министр финансов Франции Тэрре отдавал предпочтение косвенным налогам, потому что эти налоги взимаются постепенно и незаметно. Он исходил из целесообразности дифференциации косвенных налогов: продукты первой необходимости (зерно) должны быть от него освобождены, скот должен облагаться незначительно, вино — немного больше, грубые ткани — очень мало, а предметы роскоши — очень высоко и т.д.

Развивались и бюджеты городов России, где все большую роль начинали играть так называемые оброчные статьи. Налоги взимались с держателей плотомоев и прорубей, с перевозов, с рыбной ловли, с подвижных лодок, за запись в городскую обывательскую книгу и др. Тогда же появились и первые заемные средства в бюджетах городов и проценты со складов в банки.

Превалирующими среди доходов становятся отчисления от государственной монопольной торговли, винно-водочными изделиями. В доходах появился углезаем, но пока он не играл существенной роли. Субсидий от государства не было. Бюджеты российских городов основывались на собственных доходах.

На протяжении XIX в. главным источником доходов оставались прямые и косвенные налоги. В конце 70-х годов XIX в. возникло новое течение, которое включало в задачи налогов решение финансовых и социально-политических проблем. Социально-политическая роль налогов заключалась в воздействии на распределение национального дохода в нужном направлении. В это время в России стало внедряться подоходное налогообложение. Был установлен налог на доходы с ценных бумаг, затем государственный квартирный налог. Существовали специальные государственные сборы. Так, был введен сбор с проезда по шоссе Санкт-Петербург—Москва с последующим распространением этого сбора на 23 шоссейных дороги. Взимались сборы с пассажиров железных дорог, пароходов, с железнодорожных грузов, перевозимых с большой скоростью, сборы в морских портах.

Действовали пошлины с имущества, переходящего по наследству или по актам дарения, существовали паспортные сборы, облагались полисы по страхованию от пожара.

Среди косвенных налогов в прошлом веке крупные доходы Российскому государству давали акцизы на табак, сахар, керосин, соль, спички, осветительные нефтяные масла и ряд других товаров. Значительными были поступления от производства и торговли алкогольными напитками.

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

Спад по всей финансовой системе наступил после октября 1917 г. Основным источником доходов центральных органов власти стала эмиссия денег, а местные органы власти существовали за счет контрибуций, которые не способствовали налаживанию хозяйства.

Определенный этап в налаживании финансовой системы страны наступил после провозглашения новой экономической политики, когда были сняты запреты на торговлю, на местный кустарный промысел, появились иностранные концессии. Была разработана система налогов, займов, кредитных операций, приняты меры по укреплению денежной единицы.

Особенностью является то, что опыт 20-х годов показал, что нормальное налогообложение возможно лишь при определенном построении отношений собственности, которые обеспечивали бы правовую обособленность предприятий от государственного аппарата управления. Это обособление необходимо было не только для создания новой системы налогообложения, но и нормального механизма распределения капитала между отраслями и предприятиями для формирования рынка капиталов.

Финансовая система во время нэпа имели много специфических особенностей, но тем не менее она отталкивалась от налоговой системы дореволюционной России как исходного пункта и воспроизводила ряд ее черт. Однако складывающаяся система налогообложения характеризовалась отсутствием данных для определения финансового положения различных категорий налогоплательщиков, что предопределило упрощенные способы обложения. В 1923—1925 гг. существовали такие виды налогов:

прямые налоги: сельскохозяйственный, промысловый, подоходно-имущественный, рентные налоги, гербовый сбор и другие аналогичные пошлины, наследственные пошлины;

косвенные налоги: акцизы, таможенное обложение.

Акцизы были установлены на продажу чая, соли, табачных изделий, спичек, нефтепродуктов и некоторых других потребительских товаров.

Прямые налоги выполняли функции перераспределения накапливаемых в процессе хозяйствования капиталов и одновременно они становились существенным фактором роста доходов бюджета. В 1922—1923 гг. прямые налоги составляли примерно 43 % всех налоговых поступлений в бюджет, в 1923—1924 гг. - 45 %, в 1924—1926 гг. - 82 %.

Сельскохозяйственный налог уплачивало крестьянство, которое по выбору могло вносить его либо натурой, либо деньгами. С 1924 аналоги стали приниматься только в денежной форме. Следует особо отметить, что развитие народного хозяйства, доходы госбюджета формировались в основном за счет доходов крестьянства. В 1923—1924 гг. сельхозналог дал около половины всех налоговых поступлений или около четверти всех денежных поступлений в бюджет.

Важнейшими видами обложения в городе были промысловый и подоходно-имущественный налоги. Промысловый налог распространялся на частные, государственные и кооперативные предприятия. Фактически платежи государственных предприятий имели формальный характер, поскольку вся их прибыль распределялась централизованно. Промысловым налогом облагались торговые и промышленные предприятия, а также единоличные ремесла. В состав промыслового налога входили уравни-

тельный сбор и патентный налог. Стоимость патента варьировалась в зависимости от вида занятий и географического положения региона. Величина уравнительного налога равнялась 1,5 % торгового оборота.

Уравнительный сбор тоже не всегда был равен 1,5 %. В пищевой промышленности он составлял от 1,5 до 2 %, на предметы роскоши — от 2 до 6 %.

Уравнительный сбор представлял собой по сути дела налог с оборота, позволяющий относительно равномерно облагать все товары, улавливать и аккумулировать в бюджете излишки доходов.

В общемировой практике налог с оборота в конечном счете эволюционировал в налог с добавленной стоимости. В экономике бывшего СССР эволюция была обратной — в сторону сближения налога с оборота с акцизами — определенной фиксированной надбавкой к цене товара в пользу государственной казны.

Другим важнейшим прямым налогом был подоходно-поимущественный, состоящий из двух самостоятельных частей: подоходного и поимущественного обложения. Облагались этим налогом городские жители, получившие ежегодный доход в пределах установленного уровня и обладавшие имуществом в пределах установленного лимита. Им облагались как физические, так и юридические лица: акционерные общества, товарищества и т.п. Поимущественное обложение затрагивало не только предметы обихода, роскоши, но и производственное оборудование частных акционерных предприятий, запасы сырья, товаров и т.д. Поимущественное обложение представляло собой прежде всего налог на капитал. Государственные предприятия освобождались от поимущественного обложения.

Поимущественное обложение прогрессивно возрастало по мере увеличения размера имущества. В результате всякое слияние капиталов — создание товариществ, акционерных обществ вело к удвоению и утроению обложения. По сути дела дважды облагались и доходы участников акционерных обществ: сначала как совокупный доход, а затем как выплаченные дивиденды.

Определенное значение в финансовой системе нэпа имел рентный налог с городских и других земель, изъятых из сельскохозяйственного оборота. Рентный налог в городах состоял из двух частей: основной и дополнительной ренты. Основная рента взималась в размере средней доходности сельскохозяйственных угодий в данной местности. Она таким образом отражала и компенсировала потери от выпадения земель из сельскохозяйственного оборота.

Дополнительная рента с городских земель взималась в зависимости от доходности строений, возведенных на этой земле, она варьировалась в зависимости от местонахождения участка (в центре города она повышалась) и была, как правило, в несколько раз выше ренты основной.

В практике 30 — 80-х годов аналога рентному налогу не было, хотя оно мог бы воспрепятствовать бесхозяйственному отношению к земле.

Существенным элементом налоговой системы нэпа был гербовый сбор, которым облагались не только услуги, оказываемые гражданам, но и внутрихозяйственный оборот документов. Гербовый сбор был призван рационализировать и минимизировать документооборот внутри народного хозяйства.

Первенствующую роль в бюджетной мобилизации средств играли налоги и сборы. Основными налогами являлись акцизы и промысловый налог. В 1926 г. в дополнение к подоходному налогу был введен налог на сверхприбыль. Этим налогом облагался прирост прибылей частных торговцев и промышленников по сравнению с предыдущим годом. В 1927 г. сверхприбыль стала определяться как превышение нормативно-установленной прибыли. Размеры изъятия (6 — 50 %) зависели от отношения

сверхприбыли к "нормальной". Подобный налоговый гнет толкал частных предпринимателей на путь быстрой наживы, спекуляции, препятствовал рациональной концентрации и накоплению капитала даже на самом низком уровне. Дальнейшее уменьшение поступлений отражало вытеснение частного капитала из всех отраслей хозяйства.

В дальнейшем финансовая система нашей страны изменялась в направлении, противоположном процессу общемирового развития. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны. Полная централизация денежных средств и отсутствие какой-либо самостоятельности предприятий в решении финансовых вопросов лишали хозяйственных руководителей всякой инициативы и постепенно подводили страну к финансовому кризису.

Реформа 1930 г. положила конец налоговой системе нэпа. Основные направления этой реформы сводились к следующему. Во-первых, акциз и промысловый налог сливались в единый налог с оборота. Во-вторых, налоги, уплачиваемые государственными предприятиями, консолидировались в единый платеж — отчисления от прибыли. В ходе реформы исчезли такие важнейшие формы налогообложения, как рента с городских земель, гербовый сбор с внутрихозяйственных операций. Цель налоговой реформы — уничтожить множественность платежей.

Согласно этой реформе были сохранены три основных платежа с частного сектора — подоходный налог; налог на сверхприбыль, промысловый налог. В подоходном налоге были унифицированы три ранее существовавших платежа (в том числе квартирный налог); в промысловом налоге — 32 платежа (в том числе 12 акцизов). Взамен ряда мелких платежей пошлинного характера (судебные пошлины, нотариальные сборы и др.) была установлена единая государственная пошлина.

В 1931 г. дополнительно к сельскохозяйственному налогу был введен единовременный налог с единоличных хозяйств.

Большие изменения были произведены в системе налога с оборота в 1938—1940 гг. До этого времени система ставок характеризовалась их чрезмерной дробностью. Громоздкая и часто менявшаяся система ставок мешала полному и своевременному поступлению налоговых сумм, загромождала контроль за деятельностью организаций. Поэтому система ставок налога с оборота была коренным образом перестроена и резко сокращено число ставок.

Все предприятия и организации потребительской кооперации и общественные организации, не занимающиеся производственной и торговой деятельностью, должны уплачивать подоходный налог.

В последующие десятилетия налоговая система не претерпела существенных изменений. Кризис разразился на рубеже 80—90-х годов. Его возникновению способствовал и ряд других объективных и субъективных факторов.