

УДК 336.201

ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ИСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

*Е. А. ЕРЕМЕНКО,
магистрант кафедры финансового права
E-mail: evgeniya_erehenko@mail.ru
Национальный исследовательский университет
«Высшая школа экономики»*

В статье отмечается, что принципы налогового права постоянно находятся в поле зрения исследователей. Изучение этих принципов требует обращения к истории налогообложения и теории финансово-правовой науки. Проведен краткий историко-теоретический анализ аксиом налогового права — классических принципов налогообложения.

Ключевые слова: принципы налогообложения, налоги, история налогообложения.

В древности налоги были весьма неразвиты: правители государств отдавали предпочтение другим источникам доходов. Профессор И. И. Янжул (1846—1914) выделял две основные причины этого:

- слабость правительственной власти;
- неразвитость денежного хозяйства.

Налоги собирались обыкновенно с рабов и неполноправных жителей государства. В отношении полноправных граждан налог рассматривался как чрезвычайная мера, а его внесение считалось чуть ли не позором [12]. Налогообложение в Древнем мире не основывалось на определенных правовых принципах. Налоги носили произвольный и случайный характер.

Как отмечает профессор И. И. Тарасов (1849—1929): «... античное государство могло брать, что хотело, где хотело и сколько хотело, а где фактически оно держалось меры, это происходило единственно ради целесообразности или потому, что потерпели бы сами налагающие подати» [11].

В государственных доходах античных государств преобладали частноправовые источники.

В средние века налогообложение получило малое развитие. Случайность и неопределенность на-

логов не позволяли им достигать в доходах бюджетов достаточной высоты по сравнению с доменами и государственными промыслами. Неравномерность в распределении податного бремени, разделение населения на податные и неподатные сословия характерны для средневековых партимониальных государств [12].

Воззрения на налоги, основанные на социально- или общественно-правовых началах, начинают развиваться только в конце Средневековья: налоги стали приобретать определенное назначение, сохраняя временный характер (случайность).

В новое время налоги начали приобретать все более и более постоянный характер. Усилившийся рост государственных потребностей сопровождался истощением частноправовых источников государственных доходов. Итогом хозяйственной жизни Запада сделалось исключительно широкое развитие систем общественно-правовых или принудительных источников дохода: налогов и пошлин [12].

История возникновения налогов на Руси повествует о сложной системе податных обязанностей с отсутствием обоснованных критериев налогообложения. Налогообложение устанавливалось в отношении податных классов. Как свидетельствуют летописи: «... бояре творяху бо себе легко, а меньшим зло» [11]. Взимание налогов осуществлялось из практической нужды государства в материальных средствах. Оно не пренебрегало правилом «брать все, что возможно»:

- в натуральной форме;
- деньгами;
- в форме лично-предметных натуральных повинностей.

Налоги не были развиты, а главный источник государственных доходов составляли домены. Среди налогов первое место отводилось даням, взимаемым первоначально с покоренных племен. Князю, принимающему власть, подносились «дары» и «поклоны».

Как указывает В. И. Сергеевич (1832—1911) в своем курсе лекций по древней истории русского права, всякий налог первоначально возникает в форме откупа, платы за мир и спокойствие сильным соседям с тем, чтобы они не воевали, не нападали.

Постепенно добровольные приношения становятся обязательными. Дань и дар близко подошли друг к другу, слившись в подать [5]. Представление об обязательности постоянных взносов в казну князя у народа вырабатывается, когда ордынский выход начинают собирать московские князья [11]. С 1504 г. дань переходит в доход московского князя, превратившись в целевой налог по сношениям с ордой [5].

До образования Московского государства налоги были только средством обогащения князя, заботившегося лишь о временных выгодах.

Понятно, что до тех пор, пока общественно-государственный строй формировался по сословному принципу — с установлением прав, привилегий и изъятий для каждого сословия, нельзя было вести речь о принципах налогообложения как принципах налогового права. Лишь в эпоху абсолютизма произвольные поборы превращаются в постоянные подати, устанавливаемые по праву одной лишь волей абсолютного монарха [11]. В это время и начинается исследование принципиальных вопросов налогообложения, как точно подмечает К. С. Бельский, в лоне экономических сочинений [2].

В то время в петровской России крестьянин И. Т. Посошков (1652—1726) в своем сочинении «О скудости и богатстве» одной из причин «скудости» государства назвал неупорядоченное и непродуманное податное обложение. Он предлагал взимать налоги со всех, кроме духовенства, с учетом имущественного положения налогоплательщиков. Худой тот сбор, писал Посошков, который казну царю собирает и людей разоряет [2].

Существовавшая податная система была крайне разорительна для крестьян. При Петре I введение подушной подати окончательно установило различие податных и неподатных классов населения. Исключение составляли чрезвычайные налоги, которые должны были уплачиваться всеми классами.

Критика Посошкова не обходит стороной и соляную монополию. Он рекомендует ввести один главный и общий налог в форме десятины в пользу церкви и в пользу царской казны. Десятина в пользу церкви должна отделяться от всех предметов, потребляемых плательщиками. Десятину же в пользу царской казны следует отделять от всех предметов, идущих на продажу. На землю и на двор этот налог должен падать так, чтобы «...никто лице даром на земле царской не жил» [11].

Профессор И. Т. Тарасов в работе «Очерк науки финансового права» писал, что взимание и доставление податей не были сначала определены общими правилами. Со времен окончательного закрепощения крестьян высшими мерами взыскания и принуждения были установлены продажа имущества и военная экзекуция. Главным же обеспечением уплаты податей при общинном землевладении являлась круговая порука [11].

Во время господства абсолютизма в России произошел ряд изменений в податной системе посредством отмены некоторых прежних налогов и установления новых. Причем, как указывал И. Т. Тарасов, нередко их называли пошлинами, хотя на самом деле они были налогами на потребление или акцизами (известны бородовая пошлина, пошлина за ношение русского платья, пошлина на гробы) [11].

Вопрос о принципах налогообложения возник в XVIII в. в связи с тем, что ученые впервые взглянули на роль финансов в жизни государства как с точки зрения интересов государства, так и с точки зрения интересов граждан. В это время появляется работа А. Смита «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776), где сформулированы четыре правила взимания налогов, которые и определили основные принципы налогообложения. Во главу этих принципов были поставлены прежде всего интересы налогоплательщика.

Нужно сказать, что о принципах налогообложения рассуждали еще физиократы. А. Смит не был первым ученым, поднявшим вопросы равномерности в обложении, точного определения налога, удобства его взимания и возможно меньших расходов при взимании налогов. За несколько лет до него эти требования уже сформулировали его предшественники: Мирабо (1776), Юсти (1766), Вери (1771) [5].

Рассматривая проблему налогообложения, Мирабо полагал, что оно обязано отвечать трем требованиям:

— налоги должны падать на источники дохода;
— они должны быть пропорциональны доходам;
— издержки по взиманию их должны быть минимальными [13].

Тем не менее принято считать, что именно А. Смитом впервые были четко и ясно сформулированы основные принципы налогообложения, которые впоследствии названы «великой хартией вольностей плательщика» и «декларацией прав плательщика» [5].

Смит сформулировал следующие основные четыре правила, давшие начало развитию новой политики налогов.

1. Подданные государства должны по возможности, соответственно своим способностям и силам участвовать в содержании правительства, т. е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства.

2. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа — все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица.

3. Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда их плательщику должно быть удобнее всего платить его.

4. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству [9].

Первый принцип в системе Адама Смита представляет собой воплощение справедливости в политике налогов. Значение этого принципа трудно переоценить: он охватывает собой всю систему принципов налогообложения, оказывая непосредственное влияние на нее.

Долгое время данный принцип соотносился с равномерным налогообложением, являющимся наиболее справедливым с точки зрения естественного права, господствовавшего во время разработки учения А. Смита.

Так, русский ученый Н. И. Тургенев (1789—1871), вдохновленный идеями А. Смита, заключал, что «...налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности; жертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, т. е. его доходу. Все граждане пользуются выгодами общества, следственно, все должны споспешествовать сохранению оно» [10].

Но уже в 1887 г. А. А. Исаев (1851—1924), профессор Демидовского юридического лицея в Ярославле, отстаивая идею прогрессивного налогообложения, отмечал, что «...беглые замечания о полезности прогрессивно большего обложения богатых мы встречаем еще у Адама Смита» [11].

Действительно пропорциональность налогообложения соответствовала существовавшим во времена А. Смита социально-экономическим условиям. Вместе с тем с практической точки зрения Смитом допускались некоторые отступления от пропорционального налогообложения. На это обращал внимание и С. И. Иловайский [3].

Второе положение Адама Смита получило название «принцип определенности налогообложения». По заключению Н. И. Тургенева: «...неопределенность в платеже налогов доходила до высочайшей степени в средних веках, была всегда неразлучна с существованием рабства и исчезала по большей части вместе с оным» [10]. Анализируя данный принцип, А. А. Исаев приходит к выводу, что «...податная система должна отличаться возможно большей простотой». Он также указывает на то, что язык правовых актов, устанавливающих подати и разъясняющих их применение, «...должен быть точен, удобопонятен, дабы не вызывать недоумений» [11].

По мнению С. Г. Пепеляева, Адам Смит оценивал принцип определенности не с точки зрения гарантии бюджетных поступлений, а с позиции обеспечения независимости, самостоятельности плательщика. Действительно, в отношении определенности налога Смитом отмечено следующее: «Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку» [9].

Третье правило касается техники налогообложения и именуется принципом удобства налогообложения. В отношении собирания налогов в удобнейшее время Н. И. Тургенев отмечал: «Пренебрежение сего правила не принесет никакой пользы правительству, для народа же может быть весьма пагубно» [10]. Этот принцип одинаково значим как для государства, так и для налогоплательщика. Говоря об удобстве взимания налогов, А. А. Исаев заключал, что «...контроль над плательщиками не должен содержать мероприятия, полезность кото-

рых сомнительна и которые служат только к обременению граждан». Также из данного принципа он выводил необходимость рассрочки уплаты налога для малоимущих налогоплательщиков [11].

На взгляд автора, точка зрения, высказанная А. А. Исаевым в отношении удобства собирания налогов, сохраняет актуальность и в настоящее время.

Четвертый принцип — принцип экономии (эффективности) касается издержек взимания налогов и призывает к достижению наибольшего результата с наименьшими усилиями. Его значение трудно переоценить. История налогообложения показывает, что порой издержки от взимания налогов не только могли быть равны собираемому доходу, но даже превышать его [10].

Исследователь А. А. Исаев видел возможность достижения экономии при возможном упрощении системы (имеется в виду система налоговых органов), а также в устранении излишних формальностей в системе актов финансового управления [11].

В своем учебнике финансового права С. И. Иловайский приводит систему принципов Вильгельма Рошера, упростившего податные принципы Адама Смита, соединив третий и четвертый принципы в один. В результате преобразований Рошера все принципы налогообложения оказались сведены в три группы:

- 1) чтобы налоги были справедливы;
- 2) чтобы при их организации был соблюден порядок;
- 3) чтобы податная политика была хозяйственна [3].

Правила Адама Смита были дополнены благодаря немецкому ученому А. Вагнеру. Вагнер предложил 9 принципов налоговой политики, разделив их на 4 группы.

Эти принципы в изложении А. А. Никитского выглядят следующим образом [6].

Первая группа — «финансовые начала»: достаточность обложения и его подвижность.

Вторая группа — «народнохозяйственные начала»: выбор источника обложения, т. е. решение вопроса — должен ли быть источником обложения только доход отдельного лица или его капитал, народный доход или народное имущество, следует ли (и как) различать здесь точку зрения народного и частного хозяйств.

Третья группа — «начала справедливости»: общность и равномерность.

Четвертая группа — «начала налогового управления»: определенность обложения, удобство для плательщика при уплате налога, вопрос о возможно меньших издержках по взиманию налогов.

В отличие от классификации А. Смита в системе А. Вагнера первое место принадлежит принципам достаточности и подвижности (эластичности) налогообложения, т. е. в первую очередь должны учитываться интересы государства. Под достаточностью налогов понимается доставление с помощью них средств для покрытия расходов государства. Подвижность (эластичность) налогов означает их свойство, приводящее к увеличению налогов по мере увеличения расходов государства, т. е. «... система налогов должна включать в себя и такие подвижные налоги, которые легко было бы увеличивать в случае нужды». По словам А. Вагнера, если обложению не хватает требуемой подвижности, то финансовые потребности государства могут быть покрыты только заключением займа, так как остро растущие хронические дефициты неизбежное следствие в этом случае [6].

По мнению В. Г. Яроцкого, первому требованию более удовлетворяют прямые налоги, второму — косвенные. Прямые налоги более определенны, но менее подвижны. Косвенные налоги возрастают с расширением потребления, т. е. с увеличением народного благосостояния. Требованию подвижности удовлетворяют также пошлины, поступление которых увеличивается по мере увеличения гражданского оборота [13].

В своих работах А. Вагнер ввел в систему принципов налогообложения так называемые «народнохозяйственные» — экономические принципы.

Впервые разработкой вопроса экономической природы налога занялась классическая школа в лице А. Смита и Д. Рикардо. Отталкиваясь от теории непроизводительности государственных услуг, А. Смит устанавливал связь налогов с каждой отдельной категорией дохода: на ренту, доход и труд. Представители классической школы выступали за отклонение налогов от капитала, считая, что налогообложение капитала приведет к сокращению доходов.

Вагнер выдвинул три основных вида источников налогов:

- а) доход (разделив его на доход в объективном смысле и доход в субъективном смысле);
- б) капитал;
- в) потребление.

Таким образом, А. Вагнер (как и другие представители социально-политической школы) допускал налогообложение капитала с целью более равномерного распределения имущества в государстве. По мнению С. И. Иловайского, такое требование не должно входить в податную политику, главное назначение которой — доставление казне нужных ей средств при наименьшем обременении народа [3].

В отношении принципа справедливости А. Вагнер считал основными требования общности и равномерности налогов. Подобные требования были высказаны и А. Смитом — с обязательным учетом фактической способности к уплате налога «...соответственно своей способности и силам».

Что касается принципов управления налогами, то у А. Вагнера (как и у А. Смита) они сводятся к трем требованиям:

- определенность;
- удобство;
- дешевизна взимания.

По мнению И. Х. Озерова (1869—1942), Вагнер выдвинул четыре фактора, влияющие на развитие налоговых систем:

- 1) организация народного хозяйства и промышленности;
- 2) политический строй;
- 3) хозяйственные группы;
- 4) социальные группы (особенно отношения между «владеющими» и «не владеющими»), а также организация военной защиты).

Являясь сторонником социально-политического воззрения в финансовой науке, Вагнер видит в налоге орудие социальных реформ [7].

Как уже отмечалось, в системе А. Смита во главу угла поставлены интересы налогоплательщика, в системе А. Вагнера — интересы государства. Смит выступал за минимизацию государственного вмешательства в экономику: в основе его системы лежат либеральные идеи свободы личности и неприкосновенности собственности. Система А. Вагнера — уже следствие исторического перехода к идее повышения роли государства в экономике. Поэтому она строится на так называемой «теории коллективной потребности». Принципы налогообложения стали представлять собой систему, которая учитывала интересы и налогоплательщиков, и государства — с приоритетом последнего [8].

Обозначенные принципы налогообложения для своего времени носили чисто теоретический характер. Директор Демидовского юридического лица

в Ярославле М. Н. Капустин (1828—1899) в связи с этим отмечал: «Только в XIX веке окончательно утвердилось начало равенства налогов, всеобщая обязанность уплаты их; различие между податными и неподатными классами исчезло совершенно. Налоги признаны необходимым условием для каждого, пользующегося выгодами государственной жизни, без различия иностранцев от подданных; они выделились из личной службы государству, представляющей собою политическое право» [4].

Как указывает В. М. Пушкарева, внедрение принципов налогообложения в финансовую практику произошло более чем через сто лет, после окончательного формирования финансовой науки как самостоятельной сферы знаний [8].

Разработанные в экономической и финансовой теории принципы выдвинули требования справедливости налогообложения, эффективности налоговой системы и ее простоты.

Распространившиеся в России в первых десятилетиях XIX в. идеи Адама Смита оказали значительное влияние на развитие ее финансовой мысли. Представители финансовой науки имперского периода разрабатывали положения основных принципов налогообложения в своих трудах. В 1818 г. выходит работа Н. И. Тургенева «Опыт теории налогов». Она с восторгом воспринимается в научном сообществе.

Во второй главе этого труда Н. И. Тургенев раскрывает положения основных принципов налогообложения Адама Смита и формулирует новый принцип, называя его общим правилом при взимании налогов: «Налог должен всегда быть взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались» [10].

После отмены крепостного права в Московском, Казанском, Петербургском, Новороссийском университетах образуются кафедры финансового права. Это не могло не оказать влияния на развитие отечественной науки финансового права. Ученые российских императорских университетов в своих работах не обходили стороной и принципиальные вопросы налогообложения.

В последней трети XIX в. издаются многочисленные сочинения по финансовому праву: И. Е. Горлова «Теория финансов» (1841), М. Н. Капустина «Чтения о политической экономии и финансах» (1879), В. А. Лебедева «Финансовое право» (1882—1886), И. Т. Тарасова «Очерк науки

финансового права» (1883), А. А. Исаева «Очерк теории и политики налогов» (1887), В. Г. Яроцкого «Финансовое право» (1888), Д. М. Львова «Курс финансового права» (1888), И. И. Янжула «Основные начала финансовой науки» (1890), Л. В. Ходского «Основы государственного хозяйства. Пособие по финансовой науке» (1894), С. И. Иловайского «Определение, содержание и значение науки финансового права» (1887).

Авторы этих работ дают собственную оценку зарубежному опыту, критически подходя к теоретическим вопросам налогообложения, делая собственные выводы и внося предложения.

Например, обобщая исследования А. Смита, А. Вагнера и В. Рошера, профессор Новороссийского университета С. И. Иловайский заключал, что при установлении налогов следует руководствоваться правовыми началами. Он призывал всегда опираться на начала справедливости, порядка и хозяйственности [3].

В советский период принципы налогового права отдельно не исследовались, поскольку для советской власти налоги являлись инструментом буржуазной экономики (особенно в начальный период существования СССР). Коммунистическая партия ставила целью построение первого в мире государства без налогов, хотя все попытки полностью ликвидировать их оказались безуспешными. Реальная система налогов существовала только в отношении налогов с населения и сельскохозяйственных организаций. Предприятия социалистического хозяйства не облагались налогами в их юридико-экономическом смысле, а лишь перечисляли определенные средства из прибыли и оборота собственнику — государству.

Специалисты в области финансового права отмечают, что вплоть до 1990-х гг. вопрос о принципах финансового права либо не ставился вовсе, либо имел исключительно идеологический характер [1]. Учеными советского периода исследовались

принципы финансовой деятельности государства (Е. А. Ровинский), принципы построения системы советского финансового права (Р. О. Халфина). Рассматривая отраслевые принципы финансового права, они конкретизировали общеправовые принципы в соответствии с предметом правового регулирования финансового права.

Итак, российскими учеными за прошедшие столетия была проделана значительная работа, чтобы выработать теоретические основы, положенные в основу современной налоговой системы.

Список литературы

1. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации / под ред. А. Н. Козырина. М. 2009.
2. *Бельский К. С.* Финансовое право. М. 1994.
3. *Иловайский С. И.* Учебник финансового права. Одесса. 1904.
4. *Капустин М. Н.* Чтения о политической экономии и финансах. Ярославль. 1879.
5. *Кулишер И. М.* Очерки финансовой науки. Петроград. 1919.
6. *Никитский А. А.* Основы финансовой науки и политики. М. 1909.
7. *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки: учение об обыкновенных доходах. М. 1905.
8. *Пушкарева В. М.* История финансовой мысли и политики налогов. М. 2005.
9. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М. 1935.
10. У истоков финансового права. М. 1998.
11. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М. 2004.
12. *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М. 2002.
13. *Яроцкий В. Г.* Финансовое право: лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. Санкт-Петербург. 1898.