

ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Линовицкий Ю.А.

ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В ПЕРИОД С ДРЕВНЕЙ РУСИ ДО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

***Аннотация:** В статье проведен обзор истории развития института налогового контроля с Древней Руси вплоть до преобразований 90-х гг. XX в.. В рамках исследуемой темы на различных этапах истории Российского государства отмечаются наиболее значимые аспекты становления системы налогового контроля. Например, влияние татаро-монгольского ига на систему налогообложения; создание коллегий и института фискалов при Петре I; учреждение должности податных инспекторов при Александре III. Актуальность темы состоит в изучении источников современной системы налогового контроля в РФ с целью более эффективного проведения последующих реформ.*

***Ключевые слова:** Налоги и налогообложение, Налоговый контроль, налоговые органы, методика сбора налогов, татаро-монгольское иго, Петр I, Александр III, фискалы, податный инспектор, Наркомфин*

Современная система налогового контроля в РФ во многом сформировалась в результате многовековой отечественной практики. В отдельные периоды истории России можно выявить прообразы методик осуществления налогового контроля: ведение реестра налогоплательщиков и объектов налогообложения, создание регламента по взиманию налогов и сборов, порядок взаимодействия налогоплательщика и сборщика налогов, взаимодействие с иными органами государственной власти с целью обеспечения полноты и своевременности поступления налоговых платежей.

На Руси первые упоминания о контроле за сбором налогов относятся к концу IX в. Князья либо лично принимали участие в сборе дани при объезде подвластных территорий, либо снаряжали княжескую дружину. Такая поездка именовалась «полюдьем». Позднее были установлены определенные места, куда представители племен привозили дань («повоз»).

Однако личное участие князя в сборе налогов, помимо того, что занимало много времени, было также небезопасным. Кроме того, отсутствие четкой системы налогообложения вызывало протест у населения. В 945 г. налогоплательщики, возмущен-

ные повторным сбором дани, убили князя Игоря. В ответ на убийство княгиня Ольга отомстила убийцам князя, но осознала необходимость введения централизованной упорядоченной системы налогообложения. Именно благодаря ей были установлены разумные уроки – постоянные величины налоговых ставок, определены погосты – места сбора налоговых платежей во главе с посадниками (главой местного органа власти). Как видно, постепенно происходил переход к регламентированному сбору податей и зарождалась будущая структура налогового аппарата.

В период IX—XIII вв. вводится понятие вирники (от названия основного дохода княжеской казны – вира). Население самостоятельно собирало для князя виру, а в установленные сроки князь посылал своих уполномоченных людей (вирников) для получения всей суммы сбора. Устав князя Ярослава о вирных уроках подробно определял вирное устройство, содержание вирника, предписания того, в какой срок происходит сбор виры, и др.. Данная тщательность в методике сбора указывает на значительную степень развития системы сбора податей.

Значимую роль в упорядочивании системы сбора налогов сыграло татаро-монгольское иго. Довольствуясь первое время периодическими грабежами и набегами, татары вскоре переходят к более организованному сбору дани, для чего проводятся специальные переписи податного населения. Данные переписи служили своего рода инструментом налогового прогнозирования по поступлениям дани, а также отслеживали налоговый потенциал.

В этот период дань с подвластных земель собиралась с помощью уполномо-

ченных военно-полицейских отрядов хана – баскаков. Расположившиеся на всей территории Руси баскаки держали в повиновении население и контролировали сбор дани. В скором времени в результате злоупотребления полученной властью указанные отряды были объявлены пережитком военного времени, регалии и удостоверения были изъяты, и над ними произвели тотальную расправу.

К этому времени также приходится появление откупщиков или пошлинных людей. Богатые мусульманские купцы из Бухары, Хорезма, Персии, так называемые бесермены, выкупали за определенную плату право на взимание дани с податного населения с последующей передачей собранных сумм в казну Золотой Орды. Однако деятельность откупщиков была бесконтрольна, результатом чего стало развитие коррупции и злоупотребление полученной властью. Отсутствие учета плательщиков и подробной методики расчета дани способствовали завывшению откупщиками собранных сумм. Народные восстания в 1262 г. привели к отмене откупов и упразднению института бесерменов.

В период правления великого князя Ивана Калиты сбор дани с территорий переходит в ведение русских удельных князей, татары лишь определяют сумму дани. Куликовская битва 1380г., одной из причин которой стали непомерные размеры дани, стала первым шагом на пути освобождения русских земель от ордынской зависимости. Выплаты дани Золотой Орде прекращаются с 1480 г. после стояния на р. Угре, тем не менее, отработанная на практике методика сбора продолжает функционировать и с осво-

бождением от татаро-монгольского ига. Дань становится податью и взимается на регулярной основе.

После освобождения от татаро-монгольского ига деятельность Ивана III характеризуется упорядочением налоговой системы. В 1490-1504 гг. проводятся описи податных объектов в Белозерской, Тверской, Костромской и Вологодской землях. Кроме того, особую историческую ценность имеет древнейшая переписная окладная книга Вотской пятины Новгородской земли с подробным описанием всех погостов (погост – сельский податный округ в Древней Руси). По каждому погосту было описание, какие земли, в каком размере, кому принадлежат, что облегчало порядок расчета обложения податью. Данная книга постоянно обновлялась, поэтому изменения собственников земель постоянно фиксировалось. С воцарением Иоанна IV Грозного, а затем Михаила Федоровича Романова данный способ расчета подати не утратился и был воплощен в писцовых книгах.

При определении податей и повинностей большую роль играли мирские (общинные власти) – старосты и сотские, избираемые из лучших (богатых) людей сроком на 1 год. Однако, богатые и влиятельные члены общины нередко попадали в состав выборных людей, что приводило к неравномерной раскладке податей и повинностей. Тем не менее, использование органов местного самоуправления для пополнения казны позволяло экономить в расходах на содержание собственных чиновников, гарантировало поступление твердой суммы налогов и обеспечивало сбор всех податей с городов и окружающих жителей.

В 1555 г. вводятся четвертовые деньги, представлявшие собой подать, взимающуюся с податного населения для содержания четей — центральные правительственные учреждения XVI—XVII вв., ведавшие сбором разного вида податей (оборонные, стрелецкие, ямские, полоняничные деньги, таможенные и кабацкие пошлины).

Однако неразрешенными оставались вопросы множественности податей и разнообразия их размеров. Не отличались особой организованностью и органы сбора податей. Помимо рассмотренных выше, на Руси в эти периоды наблюдаются следующие формы сборщиков: осьменики (сборщики пошлин в Киеве в XII в.), таможенники (сборщик торговых пошлин в XIII в.), мытники (помощники таможенников), пошлинники. Все это говорит об отсутствии единой и централизованной налоговой системы на всей территории Московского государства.

Большое значение для развития системы сбора податей имела отмена кормлений. Еще в период татаро-монгольского нашествия в XIV в. на Руси сложилась практика сбора податей с помощью института «кормления»: в качестве вознаграждения за хорошую службу наместники (назначались в города) или волостители (назначались в сельскую местность) получали права на управление территорией, в чьи обязанности входило сбор дани и податей с населения. Но уже к концу XIV в. произвол наместников приводит к пересмотру управления на местах. Наместники получают указания, как с кого собирать подати, а население имеет право челобитья, обжаловать злоупотребления со стороны наместников. В результате сборы утрачивают характер личных доходов на-

местников и становятся государственными доходами.

После Смутного времени, в период которого налоговая система пережила значительный упадок, все действия царской династии Романовых характеризуются усилением контроля за сбором податей и ответственности за уклонение от уплаты податей. Появляются Сыскные приказы, главная роль которых – контроль над царскими чиновниками, следящими за поступлением податей, а также пресечение должностных преступлений.

В это же время институт кормлений и наместников заменяет система приказов, выполняющих функции сборщиков податей. Сбор большинства прямых податей находился в ведении общегосударственного Приказа большого прихода. Также существовали специализированные приказы: Приказ большого двorca по сбору податей с царских земель; Приказ большой казны по сбору податей с городских промыслов; Печатный приказ по сбору пошлин за скрепление актов государственной печатью; Казенный патриарший приказ по сбору податей с церковных и монастырских земель. Кроме того, отдельные функции в области налогообложения выполняли Стрелецкий, Посольский, Ямской, Сибирский, Хлебный, Оружейный приказы.

Большая система приказов, которая существовала в тот период, осложняла контроль за использованием полученных средств. В 1655 г. по указу царя Алексея Михайловича была учреждена Счетная палата, в обязанности которой входил анализ приходных и расходных книг, контроль за фискальной деятельностью приказов, а также за исполнением доходной

части бюджета, что позволило определить структуру государственного бюджета.

В период Петра I особое внимание следует уделить институту фискалов, причинами создания которого были рост расходов и неудовлетворительное состояние местных администраций.

Создание института фискалов происходит практически одновременно с организацией Сената. Указом «О поручении Правительствующему Сенату положения об устройстве государственных доходов с предписанием как возможно собирать налоги и учинить фискалов во всяких дел» в каждой губернии вводились должности податных комиссаров, которым были подотчетны податные сборщики. Структура фискалов была закреплена непосредственно за Сенатом, таким образом, местные власти не могли оказать на фискалов никакого влияния, тогда как фискалы со своей независимостью имели доступ ко всему, что в свою очередь могло приводить к значительным злоупотреблениям.

Однако, постепенно сокращая работу в сфере финансов и уделяя все больше внимания правоохрательным вопросам, институт фискалов начинает выполнять обязанности, которые пересекаются с деятельностью прокуратуры, и к 1719 г. полностью утрачивает статус органа в области финансового контроля. Таким образом, в период с 1711 г. по 1719 г. институт фискалов можно рассматривать как первый в России легально установленный централизованный государственный орган, важнейшей функцией которого был финансовый контроль, совмещавший в себе черты налогового контроля.

Необходимо отметить, что при Петре I помимо реформ в налоговой сфере про-

исходили преобразования в экономике, политике, образовании, общественной жизни и иных сферах. Все действия были направлены на укрепление Российского государства и приобщение к европейской культуре.

В конце XVII – начале XVIII вв. в структуре финансовых органов проведена реорганизация с целью централизации взимания податей и ведения строгого контроля за их поступлением. Вместо многочисленных приказов, ведавших доходами и расходами, учреждаются финансовые коллегии: Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Ревизион-коллегия. Они представляли собой органы отраслевого управления, за которыми закреплялись определенные полномочия, за Штатс-контор-коллегией – учет расходов, за Ревизион-коллегией – контроль за расходованием.

В обязанности Камер-коллегии согласно регламенту от 1719 г. входило «надзирание и правление над окладными и неокладными приходами». На местах Камер-коллегия была представлена земским комиссаром (сбор и учет доходов), камериром (передача собранных доходов рентмейстеру) и рентмейстером. В последние годы существования Камер-коллегия теряла значение налогового органа и в результате превратилась в контору по винному откупу, что было предсказуемо, так как с самого начала своей деятельности Камер-коллегия не стала центральным органом в сфере налоговой политике государства, все высшие права принадлежали Сенату.

Необходимо отметить, что структура налогового аппарата, заимствованная Петром I у Швеции, не соответствовала

русским традициям и порядкам. По мнению Н.К. Бржеского: «пересаженная на чужую почву, хотя и в несколько измененном виде, налоговые органы уже на первых порах потребовали значительных отступлений от первоначальных предположений законодателя. Закон, прежде всего, нуждался в исполнителях, а их-то не было».

Последующие значительные преобразования в сфере налогового контроля происходят в XIX в. В течение нескольких лет после учреждения Министерства финансов в структуре создается Департамент податей и сборов, взимавший прямые и косвенные налоги с населения. Но сосредоточение прямых и косвенных налогов (по официальной терминологии — окладных и неокладных сборов) в одном Департаменте постепенно становилось малооправданным, и в 1863 г. Департамент был разделен на два самостоятельных: окладных и неокладных сборов. В мае 1896 г. Департамент неокладных сборов преобразован в Главное управление неокладных сборов и казенной продажи питей. На территориальном уровне вопросы налогообложения находились в ведение казенных палат, подчиненных Министерству финансов.

По прошествии более 150 лет с момента смерти Петра I и попытки создания органа налогового контроля в конце XIX в. в царствование Александра III при министре финансов Н.Х. Бунге проводится реформа налоговой службы. В 1885 г. учреждается институт податных инспекторов, который в силу возложенных на него полномочий рассматривается как специализированный государственный орган в сфере сбора податей. Назначение на должность и рас-

пределение податных инспекторов осуществлялось на основании указа министра финансов. С их учреждением наблюдение за правильностью исчисления и поступления податей отошло полностью в ведение казенных палат.

Податные инспектора назначались в губерниях и уездах и уже к 1902 г. число таких участков достигло 500, а затем увеличилось до 800. По объему предоставленных прав податных инспекторов можно сопоставить с нынешними налоговыми органами.

В обязанности податных инспекторов входило:

- выявление подлежащих обложению доходов с недвижимости и других объектов и их оценка;
- заведование пошлинами по безвозмездному переходу имущества;
- наблюдение за правильностью торговли, торговых сборов и ценами по важным товарным группам;
- участие в качестве чиновника Казенной палаты в генеральных проверках торговли;
- контроль за правильным взиманием налогов на своих участках;
- руководство за деятельностью уездных податных присутствий.

В обязанности Казенной палаты входил контроль за прямыми налогами и большинством косвенных налогов, а ведение акцизными сборами было передано Губернскому окружному акцизному управлению. В таком виде система налогов органов сохранилась до 1917 г.

Практически сразу же после Октябрьской революции 1917 г. Декретами Совета Народных Комиссаров упраздняются финансовые органы царской России,

ликвидируются казенные палаты и институт податных инспекторов, происходит отказ от существовавшей ранее налоговой системы в пользу продовольственной разверстки, заменившей в 1921 г. натуральным налогом.

С возвратом в 1922 г. к денежным налогам (акцизы, промысловый и подоходно-поимущественные налоги) возникает необходимость в восстановлении системы их исчисления и сбора. В связи с этим, «Положением о взимании налогов и сборов» от 14.07.1922г. утверждается структура финансовых отделов, действующая по всей стране, на местах учреждаются должности финансовых инспекторов, их помощников и финансовых агентов.

Сохранившиеся исторические очерки указывают на высокий уровень проведения налоговых проверок. Так, финансовых инспекторов при изучении торговых книг в целях налогообложения предостерегают от осуществления проверок, заключающихся лишь в установлении совпадений записей в различных книгах, и указывают на необходимость широкого охвата всего материала.

Налоговые органы наделяются широкими полномочиями по проведению проверок: право на опись, арест и продажу с публичного торга принадлежащих недоимщику имущества и строений; взыскание на суммы, причитающихся недоимщику от третьих лиц или находящихся на счетах в кредитных учреждениях.

Создание налоговых органов на местах и наделение их широкими полномочиями привело, с одной стороны, к усилению контроля за взиманием налогов, а с другой стороны, к самочинному введению не предусмотренных законом налогов, с

чем Наркомфину приходилось вести постоянную борьбу. Для усиления борьбы с налоговыми преступлениями в декабре 1922г. Наркомфин рассылает в губернские и уездные прокуратуры циркуляр об усилении борьбы с взятками налоговых работников.

В ходе проведения кардинальной налоговой реформы 30-х г. создается система областных, районных и городских налоговых инспекций. В обязанности сотрудников инспекций – экономистов – входит изыскание дополнительных источников доходов, ведение реестра налогоплательщиков, выработка предложений по повышению собираемости налогов.

Следующие крупные преобразования в сфере налогового контроля относятся к периоду Н.С. Хрущева. В 1959 г. налоговые инспекции были объединены с инспекциями государственных доходов. После их объединения налоговые участки стали называться территориальными, функции налоговых инспекторов стали выполнять инспекторы по государственным доходам. Ежегодно на начало года финансовые органы на основании налоговых списков рассчитывали и рассылали уведомления о сумме и сроках уплаты налогов.

Порой в качестве сборщиков налогов привлекались организации, которые производили выплату заработной платы рабочим и служащим, а также другие предприятия и учреждения при иных выплатах. Установленная система налоговых органов практически без изменений сохранялась вплоть до перестройки.

Преобразования в эпоху перестройки, активно начавшиеся с 1990г., затронули не только идеологическую и политическую стороны государств, но

обозначили необходимость пересмотра экономических основ. С переходом к рыночным механизмам экономики актуальным стал вопрос преобразования системы налогообложения в соответствии с возникающими требованиями и условиями. В этот период наблюдается становление налоговой системы РФ, определяется налоговая политика государства, происходит реорганизация налоговых органов, определены направления их взаимодействия с другими государственными органами.

Подводя итоги исторической ретроспективе, можно отметить следующее:

- Первоначально сбор налогов и связанный с этим контроль возлагался на лиц, которые выполняли и иные функции, не связанные ни с финансовыми, ни с налоговыми отношениями. Постепенно полномочия по сбору налогов переходят в ведение местных органов власти (например, староста), а затем взиманием занимаются финансовые органы на местах. Со временем в структуре финансовых органов выделяются отдельные подразделения, выполняющие функции налоговых органов. Естественным развитием налоговых органов стало разделение финансового и налогового ведомств в самостоятельные органы исполнительной власти. Таким образом, на всем протяжении развития системы налогового контроля налоговые органы всегда стремились к обособлению в качестве специализированной структуры.
- Возникающие на разных этапах развития государства методы и формы налогового контроля проходили есте-

ственный отбор на практике. В результате зарекомендовавшие себя стали постоянным инструментарием налоговых органов в осуществлении их работы и стали прообразом современных форм и методов налогового контроля.

11. Налоговый процесс в первые годы НЭПа. Сиботина И.В. // Налоги и налогообложение. Май, 2007.
12. Основные вехи новейшей истории налоговых органов. Тимошенко В.А. // Налоговый вестник. № 9, 2000.

Библиография:

1. Бржеский Н.К. Недоимочность и круговая порука сельских обществ. – СПб.: 1897.
2. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. Пансков В.Г., Князев В.Г. – М.: МЦФЭР, 2003. – 336 с.
3. Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2004. – 591 с.
4. Налоговые преступления: учеб. пособие / О.Ш. Петросян, Ю.А. Артемьева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. – 191 с.
5. Петухова Н.Е. История налогообложения в России IX-XX вв.: Учеб. пособие. – М.: Вузовский учебник, 2009. – 416 с.
6. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. М.: Статут, 1998. – 432 с.
7. Толкушкин А.В. История налогов России. – М.: «Юристъ», 2001. – 432 с.
8. Черник Д. Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебное пособие для вузов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 422 с.
9. Институт фискалов – первый в России орган финансового контроля. Назаров В.Н. // Финансовое право. №1, 2008.
10. История налоговых органов в России. Дементьев И. В. // Вестник ВГУ. Серия Право. № 1, 2008.

References (transliteration):

1. Brzheskiy N.K. Nedoimochnost' i krugovaya poruka sel'skih obschestv. – SPb.: 1897.
2. Nalogi i nalogooblozhenie: Uchebnik dlya vuzov. Panskov V.G., Knyazev V.G. – M.: MCFER, 2003. – 336 s.
3. Nalogovoe pravo: Uchebnik / pod red. S.G. Pepelyaeva. – M.: Yurist', 2004. – 591 s.
4. Nalogovye prestupleniya: ucheb. posobie / O.Sh. Petrosyan, Yu.A. Artem'eva. – M.: YuNITI-DANA: Zakon i pravo, 2009. – 191 s.
5. Petuhova N.E. Istoriya nalogooblozheniya v Rossii IX-XX vv.: Ucheb. posobie. – M.: Vuzovskiy uchebnik, 2009. – 416 s.
6. Turgenev N. I. Opyt teorii nalogov // U istokov finansovogo prava. M.: Statut, 1998. – 432 s.
7. Tolkushkin A.V. Istoriya nalogov Rossii. – M.: «Yurist'», 2001. – 432 s.
8. Chernik D. G., Pochinok A.P., Morozov V.P. Osnovy nalogovoy sistemy: Uchebnoe posobie dlya vuzov. – M.: Finansy, YuNITI, 1998. – 422 s.
9. Institut fiskalov – pervyy v Rossii organ finansovogo kontrolya. Nazarov V.N. // Finansovoe pravo. №1, 2008.
10. Istoriya nalogovyh organov v Rossii. Dement'ev I. V. // Vestnik VGU. Seriya Pravo. № 1, 2008.

Теория и история налогообложения

11. Nalogovyy process v pervye gody NEPa. Sibotina I.V. // Nalogi i nalogooblozhenie. May, 2007.
12. Osnovnye vechi noveyshey istorii nalogovyh organov. Timoshenko V.A. // Nalogovyy vestnik. № 9, 2000.