

ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

М.Ш. Рысалиева – канд. экон. наук, доцент

Со времени возникновения государства именно налоги становятся необходимым звеном экономических отношений в рамках различных способов производства. В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения своих функций по удовлетворению потребностей ему требуется определенная сумма денежных средств, которые могут быть собраны только посредством налогов.

Ключевые слова: налоговая система; налоговая реформа; налогообложение.

Со времени возникновения государства именно налоги становятся необходимым звеном экономических отношений в рамках различных способов производства. В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения сво-

их функций по удовлетворению потребностей ему требуется определенная сумма денежных средств, которые могут быть собраны только посредством налогов. Исходя из этого, минимальный размер налогового бремени определяется суммой расходов государства на исполнение

минимума его функций: управление, оборона, суд, охрана порядка, – чем больше функций возложено на государство, тем больше оно должно собирать налогов.

Рассмотрим отдельные этапы развития налоговой системы Древнего Рима как одной из самых первых организованных налоговых систем мира, многие стороны которой находят отражение и в современном налогообложении.

На ранних этапах развития Римского государства налоговые механизмы использовались исключительно для финансирования военных действий. В мирное время налоги в Риме не взимались. Пока Рим оставался городом-государством, все общественные расходы покрывались путем сдачи в аренду общественных земель. Аппарат государства содержал себя сам, а расходы на управление городом и государством были минимальными. Главную статью расходов составляло строительство общественных зданий, эти расходы покрывались за счет сдачи в аренду общественных земель. Избираемые магистранты (данная должность была чрезвычайно престижна), не только безвозмездно исполняли свои обязанности, но еще и вносили на общественные нужды собственные средства на добровольной основе, считая это почетным.

В военное время и других экстренных случаях граждане Рима облагались налогом от своего имущества, для этого раз в пять лет они подавали избраным чиновникам-цензорам заявление о своем имущественном и семейном положении, на основании которых определялась сумма налога (ценз). Как мы видим, уже тогда складывались основы декларации о доходах.

В то же время в древнем мире имелось и серьезное противодействие прямому налогообложению. В Афинах, например, считалось, что свободный гражданин не должен платить налогов. Личные налоги считались носящими на себе печать рабства, и полноправные граждане полагали их унижительными для себя. Они предпочитали получать дань с побежденных врагов. Другое дело – добровольные пожертвования. Но когда предстояли крупные расходы, то совет или народное собрание города устанавливали процентные отчисления от доходов.

В случае победоносных войн налоги снижались, а порой государственный налог отменялся совсем. Необходимые средства обеспечивались контрибуцией завоеванных земель. Как пишет Т. Моммзен, при правлении Л.К. Суллы в Риме "...граждане не платили уже никаких налогов, и единственные доходы, которые государство по-

лучало здесь, оно извлекало из отдачи в аренду оставшихся у него земельных участков, из сборов таможенных и некоторых немногочисленных налогов на роскошь"¹.

Постепенно Рим превращался в империю, в состав которой входили провинции. Жители провинций были подданными империи, но не пользовались правами граждан и были обязаны платить налоги, что было свидетельством их зависимого положения. Отдельные государства и общины были обложены по-разному, например, города и земли, оказывавшие упорное сопротивление римским легионам, после завоевания облагались более высокими налогами. Кроме того, римская администрация часто сохраняла местную систему налогов. Изменялось лишь ее направление и использование, например, в таких римских провинциях, как Испания и Македония, важным источником доходов стали десятинные налоги с рудных и соляных копей.

Таким образом, помимо существовавших ранее общегосударственных налогов, появились местные (коммунальные) налоги. Однако единой налоговой системы в тот период не существовало, так как не было государственных финансовых органов, которые могли бы профессионально устанавливать и взимать налоги, поэтому широко практиковалась система отдачи на откуп взимания налогов. Образовался целый особый класс лиц, занимавшихся специально откупам, которые сильно эксплуатировали плательщиков податей. Слабой стороной римских налогов были злоупотребления, практиковавшиеся при распределении и взимании налогов.

Развитие государственных институтов Рима объективно привело к преобразованиям налоговой системы, которые начал Юлий Цезарь. Прежде всего, были снижены налоги, чтобы государство могло получать их непосредственно, не прибегая к помощи откупщиков, был отменен откуп по прямым налогам, кроме косвенных налогов. Суммы налогов для каждой общины были четко определены, а сбор налога был возложен на саму общину.

Кардинальную налоговую реформу провел император Август Октавиан, в результате которой появился самый первый всеобщий денежный налог, так называемый "трибут". В Римской империи была сформирована особая казна-фиск. Контроль над сбором налогов стали осуществлять специально созданные во всех провинциях

¹ Моммзен Т. История Рима. – СПб.: Лениздат, 1993. – С. 176–177.

финансовые учреждения, так называемые филиалы фиска. Был установлен строгий государственный контроль за деятельностью откупщиков и значительно уменьшены их услуги. Была проведена оценка налогового потенциала провинций с целью более справедливого распределения налогов и увеличения их отдачи, то, что в современной налоговой практике называется оценкой налоговых возможностей регионов. С этой целью были составлены карты провинций, уточнено местонахождение городов, проведены обмеры каждой городской общины с ее земельными угодьями, составлены кадастры недвижимости по каждому городу, проведена перепись населения, содержащая данные о землевладельцах (возраст и пол всех членов семьи). Переписью руководили наместники провинций совместно с прокурорами, возглавлявшими финансовые учреждения провинций. Налоговые документы хранились в финансовом органе и служили базой для последующих переписей имущественного состояния.

Все это создало объективную основу для сбора налогов. Каждый житель провинции должен был платить единую для всех подушную подать и был обязан в определенный день представить властям общины свою декларацию. Основным источником доходов в римских провинциях служил поземельный налог. В среднем его ставка составляла одну десятую доходов с земельного участка. Чиновник, контролирующий проведение ценза, имел полномочия уменьшить налог в тех случаях, когда в силу объективных причин снижалась продуктивность хозяйства, например: если часть виноградных лоз погибла или засохла маслины, то они в ценз не включались. Но, если владелец земли вырубил виноградные лозы или оливковые деревья, то ему приходилось привести уважительные причины, по которым он это сделал, в противном случае – выкорчеванные деревья включались в ценз.

Налогам облагались также недвижимость, рабы, живой инвентарь и иные ценности. Помимо прямых налогов, появились и косвенные налоги, такие, как: налог с оборота – 1%, налог при торговле рабами – 4%, налог на освобождение рабов – 5% от их стоимости, акциз на соль, который платили только жители провинций и другие. В торговле широкое распространение получили таможенные сборы и налоги на продажу определенных видов товаров, пошлина на продажу товаров (10–12%), т.е. уже в глубокой древности существовало подразделение налогов на прямые и косвенные.

Были введены налоги на оснащение армии, налог на рекрутов (заплатившие освобождались от воинской повинности) и налог с наследства, которым облагались лишь граждане Рима по ставке 5%. Данный налог носил целевой характер, так как полученные средства направлялись для пенсионного обеспечения профессиональных солдат, причем ближайшие родственники солдат освобождались от этого налога. Таким образом, в Римской империи налоги начали выполнять не только фискальную, регулирующую, но и стимулирующую функции, так как население вносило налоги деньгами и вынуждено было производить излишки продукции, тем самым развивая рынок и товарно-денежные отношения, углубляя процесс разделения труда урбанизации.

Следует отметить, что в Древнем Риме и других отдельных древних государствах еще до нашей эры были сформированы классические налоговые системы, внешне мало отличающиеся от современных (касательно механизма сбора и контроля).

Так, в Древнем Риме было около двух тысяч налоговых платежей, причем многие принципы определения объектов налогообложения, подходы по установлению тех или иных налоговых сборов актуальны и сегодня. Поражают своей схожестью и сами налоги, например: пошлины ввозные и вывозные (таможенные пошлины); налог на вино, пшеницу, огурцы, мыло (акцизы на отдельные группы товаров); сбор на воздвижение статуй (налог на рекламу); дорожная пошлина (налог за пользование автомобильными дорогами); квартирный налог (налог на имущество) и т.д.

Существует множество интересных и поучительных примеров исторического развития и становления налоговых систем, которые можно было бы привести и по другим странам. Однако эта тема дополнительного исследования не затрагивается в данной статье, отметим лишь, что отдельные вопросы исторического развития налогов рассмотрены во многих публикациях.

В целом в развитии форм и методов взимания налогов можно выделить три основных периода, отличающихся определенными признаками и особенностями.

Начальный период развития налогообложения включает хозяйственные системы Древнего мира до начала Средних веков, отличается неразвитостью и случайным характером налогов. Налоги существовали в виде бессистемных платежей и носили преимущественно натуральную

форму, а механизмы их взимания находились лишь в зачаточном состоянии.

Налоговые платежи Древнего мира отдаленно напоминали ныне существующие налоги в их современном понимании. Это были, скорее, квазианалоги, наряду с другими источниками государственных доходов: военная добыча, домены (доходы от государственного имущества), регалии (отдельные отрасли производства и виды деятельности, изъятые в пользу государства). Квазианалоги представляли собой переходную ступень к налогам.

С дальнейшим развитием и укреплением товарно-денежных отношений налоги постепенно начинают взиматься в денежной форме.

Государство, не имея своего финансового аппарата для определения и сбора налогов, определяло лишь общую сумму средств, которую желает получить, а сбор налогов поручало городу или общине. Очень часто сбор налогов отдавался на откуп, т.е. оно прибегало к помощи откупщиков, деятельность которых практически не контролировалась. Откупщики выкупали установленные налоги у государства, внося сумму налога в казну полностью. Затем, заручившись государственными полномочиями и применяя принуждение посредством помощников и суботкупщиков, откупщик осуществлял сбор налога с населения, учитывая и свою прибыль, которая достигала около одной четверти от цены откупа. Естественно, что народ ненавидел откупщиков, страдала и казна государства.

В результате отсутствия четких правил в налогообложении и безнаказанности откупщиков страдали как местное население, так и государственная казна. Обычными явлениями стали коррупция, злоупотребления властью, а в провинциях царил полный произвол. Результатом этого был экономический кризис, разразившийся в I в. до н.э.

В целом данный этап развития налогообложения характеризовался огромным количеством налогов. Государство устанавливало великое множество налогов, при этом сбор самих налогов отдавался на откуп. Известный церковный деятель и философ Фома Аквинский называл налоги “законенной и дозволенной формой грабежа”. Вся система вызывала много недовольств и нареканий у подданных государства, и система держалась благодаря силе принуждения и освобождению от налогов главных опор власти – аристократии и жречества, а позже духовенства и дворянства.

На втором этапе (XVI – начало XIX вв.) налоги окончательно становятся ведущим источ-

ником доходной части бюджетного устройства. В этот период происходит формирование первых налоговых систем, включающих прямые и косвенные налоги. Возникает сеть государственных учреждений, в том числе фискальных, и государство берет часть функций на себя: устанавливает квоту обложения, наблюдает за процессом сбора налогов и т.д. Особую роль в формировании доходов государства играли акцизы, взимаемые у городских ворот со всех ввозимых и вывозимых товаров, поземельный, подушный и подоходный налоги. Поскольку практически не существовало крупного постоянного налога, парламенты периодически выдавали разрешения правителям производить взыскания и вводить чрезвычайные налоги. Роль откупщиков налогов в этот период была достаточно велика, так как государство еще не имело достаточного количества профессиональных чиновников, которые могли бы профессионально устанавливать и взимать налоги, хотя были значительно уменьшены услуги откупщиков и их деятельность уже контролировалась государством.

Проблема справедливости налогообложения стояла очень остро и привлекала внимание многих ученых и государственных деятелей того времени. Так, Ф. Бэкон в книге “Опыты или наставления нравственные и политические” писал: “Налоги, взимаемые с согласия народа, не так ослабляют его мужество; примером тому могут служить пошлины в Нидерландах. Заметьте, что речь у нас идет не о кошельке, а о сердце. Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа”.

Развитие демократических процессов в европейских странах нашло свое отражение в вопросах установления и введения налогов. Например, в Англии в “Великой хартии вольностей” (1215 г.) было впервые установлено, что налоги вводятся только с согласия нации: “Ни щитовые деньги, ни пособия не должны взиматься в королевстве нашем иначе, как по общему совету королевства нашего”¹. Данный принцип был повторен и в 1648 г., а уже в 1689 г. был окончательно закреплен за представительными органами власти: утверждать все государственные расходы и доходы.

Во Франции парламент стал утверждать бюджет и налоги только в 1791 г. после Вели-

¹ Пушкарёва В. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: Инфра-М., 1996. – С. 59.

кой французской революции. Во Франции также принимались меры для обеспечения справедливости налогообложения. Так, в 1770 г. министр финансов Франции А. Тэрре писал: “Я больше стараюсь добиться равенства в распределении налога, чем точной уплаты десятины”.

Именно на втором этапе развития налогообложения начинает формироваться и научная теория налогообложения, основоположником которой является шотландский экономист и философ Адам Смит (1723–1790 гг.). В своей работе “Исследования о природе и причинах богатства народов” он впервые сформулировал принципы налогообложения, ставшие классическими, дал определение налоговым платежам и обозначил их роль и место в финансовой системе государства, а также отметил, что налоги для налогоплательщика есть показатель свободы, а не рабства.

И, наконец, третий, современный этап начинает свою историю в XIX веке, когда государство берет на себя все функции установления и взимания налогов, поскольку правила обложения были уже выработаны. Региональные органы власти, местные общины играют роль помощников государства, имея ту или иную степень самостоятельности. Данный период отличается уменьшением количества налогов и большим значением права при их установлении и взимании.

Постепенно в обществе, наряду с развитием финансовой науки, происходит становление

научно-теоретических воззрений на природу, проблемы и методики налогообложения. Во второй половине XIX в. многие государства предприняли попытки воплотить научные воззрения на практике. Необходимо отметить, что ни одна экономическая школа, ни одна финансовая теория не обошли своим вниманием вопросы фискалитета. Однако, как отмечает В. Пушкарева, венцом финансовой науки явились налоговые реформы, проведенные после Первой мировой войны, полностью обоснованные научными принципами налогообложения. Именно тогда была заложена конструкция современной налоговой системы¹.

В то же время следует признать, что человечество до сих пор не придумало идеальной налоговой системы. Экономическая мысль не выработала до настоящего времени единого толкования понятия налога, независимо от политического и экономического строя общества, от природы и задачи государства. Финансовая наука и поныне не может однозначно ответить на многие налоговые вопросы, а постоянные налоговые реформы практически во всех развитых странах свидетельствуют о перманентном процессе создания справедливой, соразмерной и обоснованной системы налогообложения.

¹ Пушкарева В. Указ. соч. – С. 74.