**Лекция 1. История возникновения и развития налогообложения**

**1.1. Основные этапы развития налогообложения**

Налоги являются одним из древнейших финансовых институтов. Они возникли одновременно с государством. В развитии налогообложения всех государств принято выделять следующие основные периоды:

IV в. до н. э. – V в. н. э. – появляются налоги, начинает складываться механизм их взимания. Вначале они носят нерегулирующий характер, взимаются по мере необходимости в натуральной форме. По мере увеличения государственных расходов, налоги начинают взиматься в денежной форме, и регулярно увеличивается их размер. Постепенно они становятся основным источником доходов государства.

V–XVIII вв.: существуют определенные налоговые системы, которые запутаны и развиты крайне слабо. Налоги вводятся на определенный период в связи с необходимостью финансирования целевых затрат – взимаются одновременно, когда в казне заканчиваются средства. Большое внимание уделяется косвенному налогообложению, впервые вводятся акцизы с ввозимых и вывозимых товаров. Но сбор налога на данном этапе – вид предпринимательской деятельности: право сбора налога выкупается у государства отдельными гражданами. Налог становится главным источником формирования государственной казны.

Конец XVIII – конец XIX в.: происходит процесс юридизации налога, формируются принципы налогообложения, и предпринимается попытка сформулировать определения налогового платежа, происходят споры о месте налогов в системе государства. К середине XIX в. Число налогов увеличено, и большое значение придается соблюдению юридической формы при введении и взимании налогов. Разрабатываются теоретические основы налогообложения. Налоги стали устанавливаться исходя из принципа всеобщности.

С начала XX в. – становление конструкций современных налоговых систем, основанных на научных принципах налогообложения. Ведущее место занимает прямое налогообложение. Данный этап характеризуется непрекращаемыми налоговыми реформами, направленными на поиски оптимальной налоговой системы.

Необходимо отметить, что политические и экономические изменения неизбежно приводили и к изменению систем налогообложения. Процесс эволюции налогообложения условно можно разделить на **2 этапа**:

1) акты о налогообложении, обеспечивающие защиту и признание прав только государства, основные принципы налогообложения – общеобязательность и безусловность, нормативные акты фиксируют право государства на изъятие определенной части собственности своих подданных по случаю возникшей необходимости;

2) акты о налогообложении начинают защищать права и интересы не только государства, но и обязанных лиц. На смену принципу безусловности приходят принципы законности, соблюдение прав налогоплательщика, соразмерности налогового бремени, справедливости.

**1.2.Основные учения о налогообложении**

Формирование основных налоговых теорий в качестве научных концепций происходит, начиная с XVII в. Именно в этот период они стали именоваться как общая теория налогов, основные направления которой складывались под непосредственным воздействием экономического и политического развития общества.

Налоговые теории подразумевают определенную систему научных знаний о сущности и значении налогов, т. е. различные варианты моделей налогообложения в государстве в зависимости от признания за налогами того или иного назначения. Существуют также частные налоговые теории, которые теоретически обосновывают установление и налоговый режим отдельных налогов либо отдельных аспектов налогообложения.

**Кроме того**, в XVIII–XIX вв. возникает необходимость создания налоговой идеологии, государству становится необходимым обосновать для налогоплательщика целесообразность взимания налогов. В этот период начинают формироваться различные теории налогообложения.

Группа **общих теорий**, обосновывающих целесообразность уплаты налогов:

– **теория публичного договора** (Спиноза, Гоббс, Руссо, Радищев): налог – результат договора между гражданином и государством, согласно которому гражданин платит определенную плату государству за охрану, защиту и другие услуги;

– **атомистическая теория**(Монтескье, Себастьян Ле Претр де Вобан): налог – плата за услуги (реальные и абстрактные: право жить в цивилизованном обществе);

– **теория удобств** (Жан Симонд де Сисмонди): налог – цена, уплачиваемая гражданином за полученные им наслаждение от общественного порядка, справедливого правосудия, обеспечения свободы личности и права собственности.

– **теория страхования** (Адольф Тьер, Э. де Жирардер, Джон Рамсей МакКуллох): налог – это страховой платеж, который уплачивается подданными государству на случай наступления какого-либо риска. Смысл такого налога – обеспечить финансирование затрат правительства по обеспечению обороны и правопорядка.

– **теория налогового нейтралитета** (Адам Смит, Д. Риккардо): налог – финансирование государственных расходов, роль налогов должна ограничиваться пополнением государственной казны, использование налогов для регулирования экономики невозможно;

– **кейнсианская теория** (Дж. Кейнс): налог – главный рычаг регулирования экономики, непременное слагаемое успешного развития экономики;

– **теория жертвы** (Б. Г. Мильгаузен): налог – пожертвование подданных своему государству.

**Возникновение и развитие системы налогообложения в России.**

1. В древнеславянском государстве (конец IX в.) основным источником доходов казны стала дань — прямой налог (подать), собираемый с населения.
2. По мере роста и усиления Киевского феодального государства единицей обложения данью в Киевской Руси стал «дым», определявшийся количеством печей и труб в каждом домохозяйстве. Обложение «по дыму» известно с давних времен (сохранялся в России до XVII в). Дань платили предметами потребления (мехами и пр.) или деньгами.
3. Дань взималась двумя способами: «повозом» и «полюдьем». Под «повозом» понималась система привоза дани князю, а под «полюдьем» — система сбора дани путем снаряжения экспедиций. Первоначально дань собиралась при личном участии князя и его дружины, позднее устанавливались места сбора дани и лица, ответственные за ее сбор.
4. Во времена *Золотой Орды* (1243—1480) появились различного рода подати и сборы с податного населения. Известно 14 видов «ордынских тягостей», из которых главными были: «выход» («царева дань»), налог непосредственно монгольскому хану; торговые сборы («мыт», «тамка»); взносы на содержание монгольских послов («корм») и др. В XIII в. дань взималась в пользу ханов Золотой Орды ( *выход ордынский*), платили ее князья начиная с Ярослава Всеволодовича (1191—1246), в 1236—1238 гг. княжил в Киеве, с 1238 г. — великий князь Bлaдимиpский) более 200 лет. В 1257 г. для сбора дани татарскими численниками были проведены первые переписи населения (Суздальской, Рязанской, Муромской, Новгородских земель). Выход взимался с каждой души мужского пола и со скота.
5. В XIV—XV вв. помимо ордынской дани со свободного населения взималась дань, которая направлялась прямо в княжескую казну — в виде натуральных сборов.
6. В XV—XVI вв. существовала пошлина за право продажи алкогольных напитков — *яеуся*.
7. С конца X в. взималась *дорожная пошлина* (сначала в пользу Золотой Орды, затем — князей и монастырей). Взималась в виде *мыта* (на перевозимые товары), *годовщины* (с торговых людей), *мостовщины* и *перевоза* (на людей и товары). Многочисленные дорожные пошлины были отменены только в 1654 г., а мостовщина и перевоз — в 1753 г.
8. Со второй половины XVI в. налоги и сборы взимались в денежной форме. В военное время вводили чрезвычайные налоги: *пищальные* деньги предназначались на покупку огнестрельного оружия, *емчужные* — на изготовление пороха, *полоняничные* взимались для выкупа полоняников — людей, захваченных в плен татарами и турками, совершавшими частые набеги на южные территории. В 1679 г. полоняничные деньги вошли в состав *стрелецких* денег, представлявших собой налог на содержание стрелецкого войска.

## **Налоговая реформа Петра I (XVIII в.)**

1. Для покрытия дополнительных расходов Петр Великий ввел чрезвычайные налоги: *деньги драгунские, рекрутские, корабельные, подать на покупку драгунских лошадей*. Вводятся *прибыльщики* — чиновники, которые должны «сидеть и чинить государю прибыли», придумывать новые виды податей. По инициативе прибыльщиков были введены: *подушная подать; гербовый сбор; налоги с постоялых дворов; налоги с пеней; налоги с плавных судов; налоги с арбузов; налоги с орехов; налоги с продажи съестного; налоги с найма домов; ледокольный налог и др*.

В ходе реформы подворное налогообложение было заменено *подушной податью*, введены новые виды налогообложения — *горная подать, гербовые сборы, пробирная пошлина, знаменитый налог на бороды*. Реформирована организационная система сбора налогов: финансовые приказы заменены финансовыми коллегиями. Были заложены основы системы местного самоуправления и местных налогов и сборов. В эпоху Петра I широкое развитие получила система взимания налогов через *откупщиков*.

## **Налоговые реформы первой половины XIX — начала XX в.**

1. При Александре I (1777—1825, император с 1801 г.) изменения в акты законодательства вносились в части следующих фискальных сборов и налогов: *оброчный сбор; гильдейский сбор; пошлина с наследств; горная подать; гербовый сбор; питейный сбор*.

Вводились новые обязательные платежи, например *процентный сбор с доходов от недвижимого имущества; кибиточная подать; попудный сбор с меди*.

Существенному пересмотру подвергалась система земских денежных и натуральных повинностей. Была реформирована система организации сбора налогов.

В связи с проведением крестьянской реформы 1861 г. была изменена система сбора *промыслового налога*, введено налогообложение земли, введены *подомовый налог, земские налоги и сборы*. Указом от 1 января 1863 г. *винные откупа* заменены акцизными сборами со спиртных напитков ( *винным акцизом*).

Важнейшими источниками государственной казны стали: *подушный налог*; *питейный и таможенный сборы*; *соляной налог* (в 1862 г. введен акциз на соль); *акциз на дрожжи* (введен в 1866 г.); *акциз на керосин* (введен в 1872 г.); *акциз на табак*.

## **Налоги Советской России в эпоху «военного коммунизма», налоговая система во время нэпа в 1922—1929 гг.**

1. Основными источниками доходов бюджета в первые годы советской власти были *эмиссия бумажных денег и контрибуции*, т.е. принудительные денежные или натуральные поборы.

Одним из первых изменений налогового законодательства после Октябрьской революции стало принятие Декрета Совета Народных Комиссаров (Совнарком, СНК) от 24 ноября (7 декабря) 1917 г. «О взимании прямых налогов», устанавливавший налог на прирост прибылей с торговых и промышленных предприятий и доходов от личных промыслов». Декретом предусматривались твердые сроки уплаты налога и санкции за просрочку платежей или уклонение от уплаты «вплоть до расстрела».

1. 30 октября 1918 г. введен *единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог* с целью «изъять у паразитических и контрреволюционных элементов денежные средства и обратить их на неотложные нужды революционного строительства и оборону страны».

Взимался этот налог по раскладочной системе: общая сумма налога раскладывалась по губерниям, городам, уездам и волостям, а затем — по плательщикам. Согласно декрету эта раскладка должна была «производиться таким образом, чтобы всей своей тяжестью налог пал бы на богатую часть городского населения и богатых крестьян». Городская и деревенская беднота полностью от уплаты налога освобождалась. Впрочем, экономический и политический эффект налога был невелик — вместо 10 было собрано около 1,5 млрд. руб.

1. Новая экономическая политика (НЭП) начала осуществляться в 1921 г. В число основных мероприятий нэпа входили: разрешение частной торговли, мелких частных предприятий, аренды мелких промышленных предприятий и земли под строгим контролем государства; замена натуральной заработной платы денежной.

Переход к нэпу обусловил возрождение налоговой системы, повторившей в общих чертах налоговую систему дореволюционной России. В этот период снова взимались: *промысловый налог; подворный налог; военный налог; квартирный налог; налог с наследств и дарений; акцизы; пошлины; гербовый сбор*.

Вместе с тем были введены новые налоги: *единый натуральный; сельскохозяйственный; подоходно-поимущественный; налог на сверхприбыль; сбор на нужды жилищного и культурно-бытового строительства*.

Кроме того, введен ряд «классовых налогов»: *индивидуальное обложение кулацких хозяйств сельскохозяйственным налогом, налог на сверхприбыль, трудгужналог*.

## **Налоговая реформа 1930—1932 гг.**

1. В соответствии с постановлением ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г. в СССР была проведена кардинальная *налоговая реформа*. В ходе этой реформы была полностью отменена система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были закреплены в двух основных платежах — *налоге с оборота* и *отчислениях от прибыли*. Были объединены некоторые налоги с населения, а значительное их число отменено.

Вся прибыль промышленных и торговых предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства. Таким образом, доход государства формировался не за счет налогов, а за счет прямых изъятий валового национального продукта, производимого на основе государственной монополии. В результате налоги и налогообложения во многом утратили значение для бюджета.(предприятия не частные, а гос. – прибыль соотв. Тоже гос.)

## **Изменения в налоговом законодательстве СССР в 1941—1965 гг.**

1. Во время войны действовала система обязательных платежей из прибыли государственных предприятий, установленная в предвоенный период. Но в связи с дополнительными потребностями бюджета указами Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. и 8 июля 1944 г. введены новые налоги и сборы с населения: *налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР; военный налог; сбор с владельцев скота; сбор за регистрацию охотничье-промысловых собак*.

Самый экзотический из применявшихся в СССР налогов — на холостяков, одиноких и малосемейных граждан — был введен с целью мобилизации дополнительных средств на оказание помощи многодетным матерям. Он был призван способствовать росту населения страны. Этот налог не имеет аналогов в истории и, кроме СССР, был установлен только в Монголии. Изначально налог вводился как временный, но просуществовал до начала 1990-х годов.

1. Впоследствии в акты налогового законодательства были внесены существенные изменения в части *подоходного и поимущественного налогообложения физических лиц; сельскохозяйственного налога; единой государственной пошлины; сбора на нужды жилищного и культурно-бытового строительства; налога с доходов от демонстрации кинофильмов* и др.

Кстати, налогообложение киноиндустрии впервые было введено еще в царской России. Таков был результат бурного успеха первого российского полнометражного фильма «Осада Севастополя». Картина была показана членам императорской семьи и произвела столь внушительное впечатление, что император вечером того же дня повелел обложить «синематограф» налогом.

## **Становление налоговой системы современной России**

1. *Основы налоговой системы и система налогового законодательства Российской Федерации* формировались в октябре — декабре 1991 г.

Законами Российской Федерации от 11 и 18 октября 1991 г. были установлены земельный налог и налоги, зачисляемые в дорожные фонды. 6—7 декабря 1991 г. приняты законы о налоге на добавленную стоимость, об акцизах, о подоходном налоге с физических лиц и др.

1. В 1998 г. принята первая часть Налогового кодекса РФ, в 2000 г. — отдельные главы второй. В настоящее время продолжается совершенствование налогового законодательства Российской Федерации, процесс его кодификации: принимаются новые главы части второй НК РФ, которые заменяют законы 1991 г. о соответствующих налогах.

**Принципы налогообложения:**

Первые такие принципы были сформулированы Адамом Смитом, который в своем труде «Исследование о природе и причинах богатства народов», изданном в 1776 г., впервые сформулировал четыре основных принципа налогообложения.

***Принцип равенства и справедливости:***все граждане обязаны участвовать в формировании финансов государства соразмерно получаемым доходам и возможностям.

***Принцип определенности:***налог, который должен уплачивать каждый, должен быть точно определен, определено время его уплаты, способ и размер налога должны быть ясны и известны как самому налогоплательщику, так и всякому другому.

***Принцип экономности:***должна быть обеспечена максимальная эффективность каждого конкретного налога, выражаемая в низких издержках государства на сбор налогов и содержание налогового аппарата. Иными словами, административные расходы по управлению налоговой системой и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными.

***Принцип удобства:***каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие удобны для налогоплательщика. Это означает устранение формальностей и упрощение акта уплаты налогов.

Сформулировав и научно обосновав эти принципы, Адам Смит заложил фундамент (начало) теоретической разработки принципиальных основ налогообложения.

Немецкий экономист Адольф Вагнер расширил перечень ранее предложенных принципов, изложив их в девяти основных правилах, объеденных в четыре группы.

Финансовые принципы:

* достаточность налогообложения, т.е. налоговых поступлений должно быть достаточно для покрытия государственных расходов;
* эластичность, или подвижность, налогообложения, т.е. государство должно иметь возможность вводить новые и отменять действующие налоги, а также варьировать налоговые ставки.

Экономике-хозяйственные принципы:

* надлежащий выбор объекта налогообложения, т.е. государство должно иметь возможность устанавливать объект налогообложения;
* разумность построения системы налогов, считающейся с последствиями и условиями их предложения.

Этические принципы:

* всеобщность налогообложения;
* равномерность налогообложения.

Принципы налогового администрирования:

* определенность налогообложения;
* удобство уплаты налогов;
* максимальное уменьшение издержек взимания.

Таким образом, в теории налогообложения была заложена основа системы принципов налогообложения, сочетающей в себе интересы как государства, так и налогоплательщиков.

***Принцип эффективности.***Суть этого принципа заключается в том, что налоги не должны мешать развитию производства, одновременно содействуя проведению политики стабилизации и развитию экономики страны. Эффективная налоговая система должна стимулировать экономический рост, хозяйственную активность граждан и организаций.

***Принцип соразмерности налогов.***Этот принцип заключается в соотношении наполняемости бюджета и последствий налогообложения. При установлении налогов и определении их основных элементов должны учитываться экономические последствия как для бюджета, так и для перспективного развития национальной экономики и воздействия на хозяйственную деятельность налогоплательщиков.

***Принцип множественности.***Множественность налогов позволяет создавать предпосылки для проведения государством гибкой налоговой политики, в большей мере принимать во внимание платежеспособность налогоплательщиков, выравнивать налоговое бремя, воздействовать на потребление и накопление и др. Практическое применение данного принципа должно строиться на разумном сочетании прямых и косвенных налогов. Для реализации этого принципа нужно использовать все разнообразие видов налогов, позволяющее учитывать как имущественное положение налогоплательщиков, так и получаемые ими доходы.

Ко второму направлению относятся организационные принципы налогообложения.

***Принцип универсализации налогообложения.***Его суть заключается в том, что нельзя допускать установления дополнительных налогов, повышенных или дифференцированных ставок налогообложения в зависимости от форм собственности, организационно-правовых форм организаций, их отраслевой принадлежности, гражданства физического лица, а также должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов вне зависимости от источников или места образования дохода.

***Принцип удобства и времени взимания налога для налогоплательщика.***Исходя из этого принципа при введении любого налога нужно устранить все формальности: акт уплаты налога должен быть максимально упрощен; уплачивает налог не получатель дохода, а организация, в которой он работает, налоговый платеж должен приурочиваться ко времени получения дохода. Согласно этому принципу наилучшими являются налоги на потребление, когда уплата налога осуществляется одновременно с покупкой товара.

***Принцип разделения налогов по уровням власти.***Этот принцип, имеющий исключительное значение, особенно в условиях федеративного государства, должен быть закреплен законом. Он устанавливает, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления налоговых льгот, ставок налогов и других элементов налогообложения.

***Принцип единства налоговой системы.***Исходя из этого принципа нельзя устанавливать налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны. В связи с этим недопустимы налоги, которые прямо или косвенно ограничивают свободное перемещение в пределах территории страны товаров, работ и услуг или финансовых средств; нельзя как-то иначе ограничивать осуществление не запрещенной законом экономической деятельности физических и юридических лиц или создавать препятствия на ее пути.

***Принцип гласности.***Это требование официального опубликования налоговых законов, нормативных актов, затрагивающих налоговые обязанности налогоплательщика. Исходя из этого принципа государство обязано информировать налогоплательщика о действующих налогах и сборах, давать разъяснения и консультации о порядке исчисления и уплаты налогов.

***Принцип одновременности.***В нормально функционирующей налоговой системе не допускается обложение одного и того же объекта несколькими налогами. Иными словами, один и тот же объект может облагаться налогом только одного вида и только один раз за определенный законодательством налоговый период.

***Принцип определенности.***Без соблюдения этого принципа невозможна рациональная и устойчивая налоговая система. Данный принцип означает, что налоговые законы не должны толковаться произвольно, а налоговые законы должны быть законами прямого действия, исключающими необходимость издания поясняющих их инструкций, писем, разъяснений и других нормативных актов. Вместе с тем налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся социально-экономическим условиям, должна существовать возможность ее уточнения с учетом изменений политической и экономической конъюнктуры.

Третье направление — юридические принципы налогообложения.

***Принцип законодательной формы установления.***Этот принцип предусматривает, что налоговое требование государства о необходимости заплатить налог и обязательство налогоплательщика должны следовать из закона, значит, налоги не могут быть произвольными. Нельзя допускать установления налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами их конституционных прав. Но поскольку налогообложение всегда означает определенное ограничение прав, при установлении налогов нужно принимать во внимание то, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, обеспечения обороноспособности и безопасности государства.

***Принцип приоритетности налогового законодательства.***Его суть заключается в том, что акты, регулирующие отношения в целом и не связанные с вопросами налогообложения, не должны содержать норм, устанавливающих особый порядок налогообложения. Это означает, что если в неналоговых законах присутствуют нормы, касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, когда они соответствуют нормам, содержащимся в налоговом законодательстве.

В российской экономической литературе нередко выделяют еще один принцип налогообложения, а именно ***научный подход к формированию налоговой системы.***Суть этого принципа авторы видят в том, что величина налоговой нагрузки на налогоплательщика должна позволять ему иметь доход после уплаты налогов, обеспечивающий нормальную жизнедеятельность. Недопустимо при определении ставок налога исходить из сугубо сиюминутных интересов пополнения государственной казны в ущерб развитию экономики и интересам налогоплательщика.

Отметим, что использование любого принципа налогообложения требует серьезного научного подхода и анализа. Применение всей системы принципов либо отдельно взятого принципа не является общепринятым в мировой теории и практике. Вместе с тем существуют принципы, которые неоспоримы и признаются в качестве аксиомы. Исторически основополагающими принципами, которые должны быть заложены в основу любой налоговой системы, являются принципы, разработанные Адамом Смитом и Адольфом Вагнером.

Некоторые принципы, такие как множественность налогов, удобство, экономность, достаточно легко выполнимы. Абсолютное же следование другим принципам, например, принципам равенства и справедливости, соразмерности, невозможно, но государство должно стремиться к их соблюдению при построении эффективной налоговой системы.