Репин Иван Андреевич. История правового регулирования налоговых отношений в России в IX – начале ХХ в.: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.01 / Репин Иван Андреевич;[Место защиты: Нижегородская академия МВД России].- Нижний, 2015.- 176 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретико-методологические основы исследования истории правового регулирования налоговых отношений в россии в IX - начале XX в 12**

1. Правовое регулирование налоговых отношений: понятие, сущность, содержание 12

2. Источники изучения истории правового регулирования налоговых отношений в России в IX - начале XX в 32

**Глава 2. Исторические особенности правового регулирования налоговых отношений в россии В IX - начале XX в. на различных этапах развития 53**

1. Генезис правовых норм, регулировавших общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов на Руси в IX - XIV вв 53

2. Развитие налоговых отношений в России в XV - XVII вв 70

3. Реформирование сферы налоговых правоотношений в Российской империи в XVIII в 87

4. Формирование эффективной системы правового регулирования налоговых отношений России в XIX - начале XX в 103

Заключение 130

Список литературы

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** С глубокой древности и до настоящего времени налоги представляют собой неотъемлемый и значимый компонент государственной сферы жизни общества. Как известно, право сбора налогов является одним из признаков государства.

С одной стороны, за длительную историю человечества в целом и многовековую историю России в частности накопился богатый опыт правового регулирования налоговых отношений. С другой стороны, правовое регулирование налоговых отношений в Российской Федерации характеризуется наличием многочисленных проблем. В первую очередь это обусловлено тем, что налоговая реформа, начавшаяся более десяти лет назад, до сих пор остается незавершенной. Конечно, в течение этого периода в развитии отечественной налоговой сферы произошло множество позитивных изменений. Вместе с тем, появились и некоторые негативные тенденции (например, повышение налоговых ставок, введение новых налогов), которые подвергают сомнению эффективность всей налоговой реформы.

Успех проведения современных преобразований в налоговой сфере во многом зависит от того, насколько реформаторы учитывают богатый исторический опыт развития отечественного налогообложения. Изучение истории правового регулирования налоговых отношений в России, воссоздание целостной картины их эволюции имеют особую значимость, так как способствуют более глубокому осознанию сущности данного института. Обобщение исторического опыта регулирования налоговых отношений в дореволюционной России, анализ его эффективности, выявление положительных и отрицательных сторон могут быть полезны для совершенствования законодательства, регламентирующего эту сферу в современной России.

Таким образом, историко-правовое исследование правового регулирования налоговых отношений в России в IX - начале XX в. является актуальным и в научно-теоретическом, и в практическом плане.

**Степень научной разработанности темы исследования.** Отдельные аспекты правового регулирования налоговых отношений вызывали и продолжают вызывать интерес исследователей. Следует разделить все работы такого рода на три группы: 1) труды, написанные современниками событий и посвященные анализу актуальной в конкретно-исторический период налоговой системы; 2) работы историко-правового характера, авторы которых целенаправленно рассматривают именно ретроспективный аспект эволюции налоговой системы России в целом или отдельных налогов; 3) работы сравнительно-правового характера, написанные в рамках методологии хронодискретного моногеографического сравнительного правоведения, а также работы, в которых последовательно излагаются вопросы истории и современности отечественного налогообложения.

Первая группа исследований налоговых отношений в России по хронологическому принципу может быть подразделена на две подгруппы: а) дореволюционные работы; б) современные работы. К первой подгруппе относятся труды дореволюционных исследователей российских налогов и системы налогообложения в целом, финансов, денежного обращения А.А. Алексеен-ко, С.С. Антонова, Н.А. Ачадова, СИ. Илловайского, И.М. Кулишера, М.Ф. Лучинского, В.А. Незабитовского, И.Х. Озерова, А.П. Погребинского, М.Я. Соболева, Н.И. Тургенева, М.И. Фридмана, И.И. Янжула. Во вторую подгруппу входят диссертации и монографии современных авторов А.В. Анджаева, Т.Н. Затулиной и Н.М. Чепурновой, Н.Н. Злобина, М.Ю. Ковалевской, И.Г. Кузьмина, И.И. Кучерова, С.Г. Олейниковой, А.К. Саркисова, Т.Г. Скорик, И.И. Соловьева, Г.В. Петровой, Д.Г. Черника, СИ. Улезько и др., в которых содержится информация, позволяющая уточнить понятие, сущность и содержание правового регулирования налоговых отношений.

Вторая группа исследований представляет для нашей работы наибольший интерес. В работах В.М. Чибинева была предпринята попытка изучения налоговых отношений в контексте эволюции государственно-правовой системы России с IX по XX вв. Более узкие хронологические рамки были избраны для изучения А.А. Свистуновым и Д.Б. Рязанцевым. Предметом исследо-

5 вания первого из названных авторов стала налоговая система России в IX-XVII вв., второго - во второй половине XIX - начале XX в.

Истории налогов в России в целом были посвящены работы В.А. Тимошенко, Н.Е. Петухова, а также два коллективных труда (В.Н Захарова, Ю.А. Петрова, М.К. Щацилло и А.Б. Паскачева, В.А. Кашина, М.Р. Бобоева, А.С. Колесникова). Организационно-правовые основы деятельности налоговых органов в Российском государстве исследовались P.M. Цыгановым, история становления налогового дела и налоговой политики в России -А.Г. Молчановым, история финансовой мысли и политики налогов -В.М. Пушкаревой, проблемы теории и истории налогообложения -И.А. Майбуровым, М.Е. Косовым и Н.В. Ушак.

Более узкие либо хронологические, либо территориальные, либо предметные рамки в исследовании отечественных налогов были установлены в диссертациях, монографиях, учебных пособиях и статьях ряда других ученых. Так, в разных работах Е.С. Кравцовой изучалась история сбора налогов в Курской губернии, российской провинции и в целом в России на рубеже XIX-XX столетий. При этом следует отметить, что кандидатская и докторская диссертации, а также прочие исследования Е.С. Кравцовой носят не ис-торико-правовой, не юридический, а исключительно исторический характер.

Вопросы, связанные с контрольными полномочиями финансовых органов России в сфере налогов и сборов в XVII-XIX вв., изучались М.В. Сол-датченко, различные виды отечественных налогов в период до XIX в. -С.А. Козловым и З.В. Дмитриевой (исследование этих авторов так же, как и Е.С. Кравцовой, носит не юридический, а исторический характер). Ю.В. Сорокиной анализировалась система правового регулирования финансовых отношений в России в XVIII-XX вв. Е.В. Сапиловым было обращено внимание на проблему государственных доходов, расходов и налогов в Российской империи в 1898-1914 гг. Региональным аспектам налогообложения крестьянства в России (на материалах Среднего Поволжья) во второй половине XIX -первой половине XX в. были посвящены работы О.И. Марискина.

Третья группа работ представлена статьями Е.О. Шкарина и Е.В. Иваню-тиной, в которых авторы проводят сравнительно-правовое исследование института налогообложения в России во второй половине XIX - начале XX в. и конце XX - начале XXI в. и, как того требует методология хронодискретного моно-географического сравнительного правоведения, исходя из указанного сравнения, предлагают ряд рекомендаций по совершенствованию действующего российского законодательства. Кроме того, в современной литературе имеется ряд исследований, в которых изложение материала по интересующей нас проблематике идет от истории к современности (например, работы И.В. Архипкина, С.Г. Верещагина, И.Н. Куксина, Т.Н. Пастушенко, О.В. Сиполс и др.).

Проанализировав степень научной разработанности проблематики диссертации, можно сделать вывод, что до настоящего времени в юридической литературе не имеется исследований, в которых бы проводился комплексный историко-правовой анализ правового регулирования налоговых отношений в России в IX - начале XX в.

Таким образом, хронологические рамки исследования охватывают весь дореволюционный период отечественной истории с момента образования Древнерусского государства с центром в г. Киеве (IX в.) до создания Советского государства в 1917 г.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в различные исторические периоды в налоговой сфере в России в IX - начале XX в.

Предметом исследования выступают нормативные правовые акты, в совокупности представлявшие основу государственного воздействия на общественные отношения, связанные с процессом установления, введения и взимания налогов в России в IX - начале XX в., а также практика применения этих нормативных актов.

**Цель исследования** - выявить исторические особенности, тенденции и закономерности правового регулирования налоговых отношений в России в IX - начале XX в.

7 Для достижения поставленной цели исследования в работе решается комплекс взаимосвязанных **задач:**

уточнить смысл и содержание категорий: «правовое регулирование», «налоговые отношения», выявить сущность обозначаемых ими явлений;

разработать периодизацию истории правового регулирования налоговых отношений в России в IX - начале XX в.;

выявить совокупность нормативных правовых актов, представлявших основу государственного воздействия на общественные отношения, связанные с процессом установления, введения и взимания налогов в России в IX -начале XX в.;

охарактеризовать этап генезиса правовых норм, регулировавших общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов на Руси (IX-XIV вв.);

определить особенности развития налоговых отношений в условиях формирования русского централизованного государства и становления абсолютизма (XV-XVII вв.);

оценить результаты реформирования сферы налоговых правоотношений Российской империи в период активного развития абсолютизма (XVIII в.);

установить специфику налоговых отношений в России в XIX - начале XX в.;

- обосновать необходимость учета исторических особенностей, тен
денций, закономерностей, положительных и отрицательных результатов раз
вития налоговых отношений в процессе совершенствования законодательст
ва, регламентирующего налоговую сферу в современной России.

Цель и задачи предопределили структуру диссертационного исследования. Работа состоит из введения, двух глав, включающих в общей сложности шесть параграфов (два и четыре параграфа соответственно), заключения и списка литературы.

**Научная новизна работы** заключается в том, что она является одной из первых, в которой осуществлен комплексный анализ исторических осо-

8 бенностей, тенденций и закономерностей правового регулирования налоговых отношений в России в IX - начале XX в.

Также научная новизна исследования заключается в следующем:

выявлены теоретико-методологические основы исследования правового регулирования налоговых отношений в изучаемый период;

установлена совокупность нормативных правовых актов, регулировавших налоговые отношения в России в IX - начале XX в.;

уточнены смысл и содержание категорий «правовое регулирование», «налоговые отношения», определена сущность обозначаемых ими явлений;

предложена авторская периодизация истории правового регулирования налоговых отношений в России в IX - начале XX в.;

охарактеризована специфика правового регулирования отечественных налоговых отношений в различные исторические периоды;

обоснована необходимость учета исторических особенностей, тенденций, закономерностей, положительных и отрицательных результатов развития налоговых отношений в процессе совершенствования законодательства, регламентирующего налоговые отношения в Российской Федерации.

**Теоретическая и практическая значимость работы.** Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что сформулированные в нем положения и выводы уточняют и расширяют объем научной информации об особенностях становления и развития налоговых отношений и налоговой системы в России в IX - начале XX в. Автор по-новому интерпретировал отдельные факты, касающиеся развития налоговых отношений в дореволюционный период российской истории, получил некоторые новые данные и обобщил материалы исторических источников по изученной проблематике, что в совокупности дало приращение новых знаний в сфере истории правового регулирования налоговых отношений в России.

Практическая значимость диссертации состоит в том, что сформулированные в ней теоретические положения и выводы могут способствовать более глубокому пониманию истории правового регулирования налоговых от-

9 ношений в России современным правоприменителем и выработке на основе исторического опыта практических рекомендаций по совершенствованию действующего законодательства в сфере налогообложения.

Материалы диссертации могут быть использованы в образовательных учреждениях высшего профессионального образования России при чтении лекций и проведении семинарских и практических занятий по истории государства и права России и налогового права, а также при написании учебных пособий, дипломных и курсовых работ по этим учебным дисциплинам.

**Методология и методы диссертационного исследования.** Методологической основой диссертации является сочетание исторического подхода и всеобщего диалектического метода познания, позволяющее в совокупности рассматривать явления историко-правовой реальности в их эволюции, взаимосвязи и взаимообусловленности. Кроме этого, работа базируется на общенаучных приемах познания (анализ, синтез, сравнение, индукция, дедукция) и частнонаучных методах. Так, формально-юридический метод в сочетании с хронологическим позволили последовательно проанализировать развитие налогового законодательства в России с IX до начала XX в.

**Положения, выносимые на защиту:**

1. Правовое регулирование налоговых отношений представляет собой совокупность финансово-правовых норм, посредством которых государство оказывает воздействие на общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, используя при этом совокупность методов, главным образом, императивного характера, но с элементами диспозитивности.
2. История правового регулирования налоговых отношений в России в IX - начале XX в. делится на четыре качественно отличающиеся друг от друга периода развития: 1) IX-XIV вв. - период генезиса правовых норм, регулировавших общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов на Руси; 2) XV-XVII вв. - период развития налоговых отношений в условиях формирования Русского централизованного государства и становления абсолютизма; 3) XVIII в. - период реформирования сферы нало-

10 говых правоотношений в Российской империи в период активного развития абсолютизма; 4) XIX - начало XX в. - период создания стройной и рациональной системы правового регулирования налоговых отношений Российской империи.

1. Правовое регулирование налоговых отношений с первых дней существования государства является необходимой для него мерой, которая обусловливается спецификой характера налоговых отношений, заключающейся в сочетании публично-правовых и частноправовых интересов. По этой причине налоговые отношения изначально являются конфликтными.
2. В Российском государстве неоднократно предпринимались попытки масштабного реформирования налоговой сферы, направленные на введение оптимальных критериев измерения налоговой платежеспособности населения; становление такой совокупности налогов, которая способствовала бы решению государственных задач и справедливо была оценена налогоплательщиками; создание совершенной системы государственных органов, взимающих налоги; выработку механизма контроля за их деятельностью. Однако, ни одна из них не привела к созданию налоговой системы, полностью удовлетворяющей интересам и государства, и общества.
3. На протяжении всех периодов развития правового регулирования налоговых отношений в дореволюционной России наблюдался произвол органов государственной власти и местного самоуправления, уполномоченных на сбор налогов; распространение жестких мер изъятия средств, вымогательства и злоупотреблений с их стороны. Порядок сбора налогов никогда фактически не строился на принципах справедливости, пропорциональности, равномерности. Нормативные правовые акты не предусматривали механизма и гарантий защиты интересов и прав налогоплательщиков. Все это привело к тому, что в России никогда не было доверия между субъектами налоговых отношений.
4. Неудачи налоговых реформ, проведенных в России, были обусловлены тем, что нормы, регулировавшие налоговые отношения, формировались

под влиянием актуальных для того или иного периода развития финансовых потребностей страны и не учитывались дальнейшие перспективы.

**Степень достоверности** диссертации обусловливается избранной методологией научного исследования, апробацией материалов работы в публикациях и учебном процессе, выступлениях на научно-практических конференциях, использованием широкого круга научной литературы и нормативных правовых актов. Работа базируется более чем на сорока дореволюционных нормативных правовых актах, регулировавших налоговые отношения в IX - начале XX в.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и выводы диссертационного исследования обсуждались на заседании кафедры теории и истории государства и права Нижегородской правовой академии, используются в учебном процессе Нижегородской правовой академии при проведении занятий по истории государства и права России; докладывались на пяти международных научно-практических конференциях: «Человек и общество в противоречиях и согласии» (Н. Новгород, 2011, 2013 гг.), «Студенческий гений - 2012» (Н. Новгород, 2012 г.), «Студенческий гений - 2013» (Н. Новгород, 2013 г.), «Студенческий гений - 2015» (Н. Новгород, 2015 г.) и отражены в десяти опубликованных работах автора (в том числе, в четырех - в ведущих рецензируемых журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ) общим объемом 4,45 п. л.

## Правовое регулирование налоговых отношений: понятие, сущность, содержание

Специфика налоговой ответственности состоит в том, что ее состав образуют равнозначные, самостоятельные институты различных отраслей права. Поэтому правовая охрана механизма налоговых отношений обеспечивается различными отраслями права: финансовым, уголовным, административным и таможенным. В силу этого налоговая ответственность по праву относится к межотраслевым правовым институтам36.

Современное законодательство и юридическая наука уделяют достаточно внимания вопросам неисполнения налоговой обязанности и ответ-ственности за нее . Однако, объективное понимание данного элемента налоговых отношений и выявление особенностей государственной политики в сфере борьбы с неуплатой налогов невозможны без обращения к историческому опыту развития изучаемого института.

Ответственность за уклонение от уплаты налогов появилась одновременно и развивалась параллельно с налоговой системой любого государства. Исследователи справедливо характеризуют проблему преодоления нежелания определенных групп населения или отдельных лиц часть своего имущества или принадлежащие им ценности отдавать государству в качестве налога как вечную .

В целях охраны своих интересов государство всегда стремилось пресечь подобные действия налогоплательщиков, боролось с лицами, не желавшими платить налоги, устанавливая ответственность за несоблюдение правил в области налогообложения . Конечно, на различных этапах развития налоговых отношений степень общественной опасности налоговых правонарушений оценивалась по-разному. В результате, ответственность за уклонение от уплаты налогов варьировалась от жестоких мер уголовного наказания (каторжные работы, лишение свободы на продолжительный срок, конфискация имущества и др.) до более либеральных мер административного воздействия.

Причем, обобщая результаты исторического развития этой сферы налоговых отношений, исследователи выявили ряд закономерностей. Например: 1) зависимость налоговой ответственности от уровня экономического развития общества: «при улучшении благополучия общества снижается налоговое бремя со стороны государства и становится более либеральным уровень ответственности за уклонение от уплаты налогов, а при снижении благополучия общества увеличивается налоговый «пресс» и ужесточается ответственность»40; 2) несвоевременный характер норм, регулировавших сферу налоговой ответственности: «уголовное законодательство... всегда устремлялось в погоню за изменениями налоговой системы страны и нередко значительно отставало от ее развития. Как только изменялась налоговая система, так сразу же появлялись новые способы и формы уклонения от уплаты налогов, а законодатель стремился устранить «пробелы»41.

Несомненно, что в настоящее время нормы налоговой ответственности сформулированы более четко и конкретно, чем в предшествующие исторические периоды. В частности, нормативные правовые акты, устанавливая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, указывают, что в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями: а) справедливости, которое предполагает дифференцированное уста новление налоговых санкций с учетом характера налогового правонаруше ния, степени его общественной опасности; б) соразмерности, в соответствии с которым денежное взыскание должно быть соразмерно содеянному, т.е. должно налагаться с учетом при чиненного государству или муниципальному образованию вреда; в) однократности применения мер юридической ответственности, со гласной которому никто не может быть наказан дважды за одно и то же пра вонарушение; г) учета личности виновного, характера вины, обстоятельств, смягча ющих и отягчающих ответственность и иными конституционными принци 42 пами .

Перечисленные принципы были сформулированы в результате длительного процесса исторического развития налоговых отношений. Однако и в настоящее время их реализация не всегда носит совершенный характер. Современное законодательство не предусматривает достаточных механизмов и гарантий защиты интересов налогоплательщиков. Острые проблемы остаются нерешенными на протяжении длительного времени. Среди них: справедливое распределение налоговых взносов между гражданами и группами соразмерно их возможностям; социальная защита и помощь при налогообложении нуждающимся в ней группам населения; установление ограничений на общий объем налогов, взимаемых с определенной категории налогоплательщиков; закрепление в налоговом законодательстве гарантий, прав, свобод и экономических интересов субъектов налоговых отношений; установление разумных видов и величины ответственности за налоговые правонару 43 шения . Обозначенные проблемы усугубляют и без того сложный характер налоговых отношений, являясь причиной конфликтов.

На протяжении всего периода развития сфера налоговых отношений характеризуется как одна из самых сложных, неоднозначных и противоречивых. Исторический опыт свидетельствует о том, что во все времена налоги использовались для принудительного подчинения интересов «простого люда» интересам суверена (вождя, короля, царя и т.п.), а позже - государственно-властным интересам44.

Диаметрально противоположные интересы субъектов налоговых отношений являются причиной острых разногласий. В научной литературе справедливо отмечается, что в любую систему налогообложения изначально заложен конфликт двух уровней: 1) социальный, вызванный необходимостью отдавать часть своего дохода государству и 2) политический, обусловленный правом государства применять силу при взимании налогов45.

## Источники изучения истории правового регулирования налоговых отношений в России в IX - начале XX в

Следует отметить, что необходимость ведения учета налоговых отношений осознавалась достаточно высоко в этот период времени, несмотря на трудоемкий характер данного процесса, требовавший определенного уровня квалификации и подготовленности лиц, выполнявших подобную работу. Это доказывает наличие писцовых книг. Они носили многофункциональный характер: фиксировали размер и количество земельных участков; указывали состав их владельцев; закрепляли право на владение землей; регистрировали

Я изменения в землевладении . Кроме того, они выполняли и фискальные функции: в них фиксировалось податное население, отражалось описание и оценочная характеристика сельскохозяйственных и промысловых угодий, деревень и т.д.184 В научной литературе нет однозначного мнения о роли и месте писцовых книг среди источников права. Однако большинство исследо Незабитовский В.А. О податной системе в Московском государстве со времени установления единодержавия до введения подушного оклада Петром Великим // Собрание сочинений / Под ред. Проф. Романовича - Славатинского. Киев. 1884. С. 6 - 12. Налоговое право России: учебник / Под ред. Ю.А. Крохиной. М., 2008. С. 3.

Лужецкая Т.С. Историческое развитие налоговой системы России в дореволюционный (1917 г.) период // Проблемы теории и юридической практики в России. Материалы 5-й Международной научно-практической конференции молодых ученых, специалистов и студентов. 16-17 апреля 2008 г. Самара, 2008. Ч. 3. С. 102. вателей склоняются к мнению, что писцовые книги являются не просто достоверным источником права, но и основой государственного фиска. На наш взгляд, их значение состоит в том, что они: во-первых, создавали объективные представления о материальных ресурсах государства; во-вторых, свидетельствовали о населении, подлежащем налогообложению; в-третьих, способствовали упорядочиванию налоговых отношений.

В этот период времени продолжает формироваться система косвенного налогообложения. Ее развитие осуществлялось по двум направлениям: 1) взимание ранее установленных сборов: вес, мера, мыт и др.; 2) введение новых сборов. Появление новых косвенных налогов в научной литературе обосновывается развитием товарно-денежных отношений, увеличением чис-ла городского населения и ростом крупных земледельческих хозяйств . В частности: а) значительно расширилась совокупность торговых пошлин: поворот ная (за ввоз товаров в гостиный двор), гостиная (за помещение товара в гос тином дворе), подрядная (за покупку товара), явка (за объявление о прибытии товара), роговая (при продаже скота) и др.; б) с активизацией иностранной торговли появились таможенные сборы. Первое время они носили пошлинный характер и опирались на пользование амбарами, в которые купцы должны были складывать товары, а также с ак цизами, ведущими свое начало из, так называемых, сеньориальных баналите тов (общинная мельница, пресс для выжимания вина и т.д.), принадлежавших феодалу. За пользование ими крестьяне платили определенное вознагражде ние. Впоследствии амбары стали только предлогом для взимания сборов, охватывали уже проезд по местам, мимо речных застав и т.д., а баналитеты из рук помещиков перешли к монархам186; Скорик Т.Г. Историческое и логическое в развитии налоговой системы России. Дис. ... канд. экон. наук. Волгоград, 2002. С. 51. Кузьмина И.Г. Развитие системы налогообложения в России: Дис. ... канд. экон. наук. Спб., 1994. С. 62. в) в целях пополнения государственной казны были введены соляной, кабацкий сборы и др.187

Отличительной особенностью развития налоговых отношений в этот период времени было преобладание косвенных налогов над прямыми. Так, например, согласно свидетельствам, в рядовых северных городах Двине, Кевроле и Мезени таможенный и кабацкий сборы в годы после смуты давали две трети обыкновенных денежных поступлений ; в Нижнем Новгороде -около 90-93% поступлений; в Новгороде Великом - 67-69%189.

Появление такого большого количества косвенных налогов исследователи связывают с развитием товарно-денежных отношений в русском государстве, увеличением городского населения и ростом крупных земледельческих хозяйств190.

Для этого периода развития налоговых отношений характерно наличие большого разнообразия местных налогов. Так, на местах по вступлении в должность наместников и волостелей население платило им «въезжие» и трижды в год «корм». За осуществление правосудия наместники получали с населения судебные пошлины. Проанализировав порядок сбора местных налогов, исследователи пришли к выводу о неэффективности этой системы, которая была вызвана недобросовестностью уполномоченных лиц: «люди, допущенные к сбору денег, слишком часто оставляли значительную их часть в своем распоряжении»191.

Такое положение было обусловлено политикой центральных органов власти, разрешавших в случае возникновения необходимости местным органам устанавливать отдельный налог в данной местности для удовлетворения конкретной потребности. На основании этого исследователи справедливо отметили, что в России в XVI - XVII в. отсутствовала единая система местных налогов и сборов192.

В XV в. население, подлежащее налогообложению, стали называть «тяглое» . Этимология данного термина восходит к слову «тягло» - это система денежных и натуральных государственных повинностей в русском государстве XV - XVIII в. Слово «тягло» в свою очередь происходит от глагола «тянуть», что означает обязанность платить налоги и отправлять повинности194. Тяглом также назывался и поземельный участок или имущество, соразмерно которому лицо вносило тяжести195. Тяглое население образовывали: во-первых, крестьяне, которые платили так называемое полное тягло (частновладельческие и черносошные, со второй половины XVII в. - бобыли и халупники, а с начала XVIII в. - холопы); во-вторых, посадские люди -население, жившее в городах на государевой земле, занятое торговлей, ремеслом и промыслами.

Существовали лица, которые освобождались от налогообложения. К ним относились: 1) представители духовенства; 2) лица, находившиеся на государственной службе; 3) часть представителей купечества - русские и иностранные гости, а также люди, входившие в состав гостиной и суконной сотен.

Кроме того, существовали устанавливаемые специальными грамотами так называемые «привилегии», которые освобождали плательщиков земельного налога от различных податей и повинностей. Налоговые льготы могли даваться на определенный срок или быть бессрочными. Кроме того, льгота могла заключаться в освобождении от отдельных податей. Например, тарханные грамоты могли дать освобождение от окладных сборов (к ним относились подати и повинности) и от неокладных сборов (к ним относились пошлины)196.

Политическое объединение русских земель повлекло за собой необходимость создания единой системы органов, взимавших налоги. Главным элементом механизма российского государства в этот период стали приказы -административно-судебные учреждения центрального и местного управления в Московском государстве .

Приказы, реализовывавшие задачи внутренней политики, были разделены на две ветви: с общегосударственной и областной компетенцией. Сбором большинства прямых налогов занимался Приказ большого прихода. Наряду с ним существовали и другие приказы, специализировавшиеся на сборе отдельных видов налогов: так, Приказ большого дворца ведал сбором налогов с царских земель; Приказ большой казны ведал сбором налогов с городских промыслов; Печатный приказ занимался сбором пошлины за скрепление актов государственной печатью; Казенный патриарший приказ собирал налоги с церковных и монастырских земель и др. Отдельные функции в области налогообложения выполняли и другие приказы, которым было предоставлено право самим собирать доходы с предписанных к ним городов для покрытия издержек по их специальным нуждам.

## Развитие налоговых отношений в России в XV - XVII вв

Капитализация общественно-политического строя, под влиянием которой находилось большинство стран в XIX в., повлекла за собой серьезные изменения в формирующиеся налоговые системы этих государств. К их числу относилась и Российская империя.

Масштабные преобразования начались лишь во второй половине XIX столетия, когда быстрый рост государственных потребностей и переход страны от прежнего натурального хозяйства к денежному вызвал неизбежность широкого развития налогов и податей как средство пополнения каз Новизна данных преобразований заключалась в том, что они были проведены с учетом и на основе тщательно подготовленной теоретической базы. До XIX в. финансовая практика руководствовалась лишь потребностями казны. Устанавливая тот или иной вид налога, государство не задавалось вопросом: что и как облагать? Научно сформулированных принципов налогообложения не существовало, а, следовательно, они не находили своего отражения и в юридических актах, не воплощались на практике. Соответственно, налогообложение строилось на основе несправедливого, субъективного, научно необоснованного подхода властей к установлению налогов как основных источников государственных доходов .

При написании данного параграфа использовались ранее опубликованная работа диссертанта: Репин И.А. Формирование эффективной системы правового регулирования налоговых отношений в России во второй половине XIX - начале XX в. // Студенческий гений - 2015 : сборник статей по материалам XIII Международной научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых (21 мая 2015 г.). - Н. Новгород, 2015.-С. 455-461.

Проведенное исследование четко доказывает, что в России IX - XVIII столетий налоговая политика еще не основывалась на принципах экономической теории. Причину сложившегося положения исследователи объясняют тем, что русские мыслители не могли создать собственную фундаментальную базу, поскольку Российская империя была скована, во-первых, крепостным строем и, во-вторых, сильной абсолютной властью. При построении налоговых отношений, как правило, за основу принимали методологию западных научных школ. Никогда величина обобществляемых средств через налоги не соизмерялась с экономико-финансовыми возможностями непосредственных производителей. Установление и сбор налогов всегда носили характер ярко выраженного императивного абсолютизма .

Становление российской финансовой науки исследователи традиционно связывают с началом XIX в. Хотя первые работы в этой области появились еще в XVIII в. Их авторами были А. Поленов, А. Нарышкин, С. Десниц-кий. Кроме этого, в конце XVIII в. был выпущен ряд экономических работ А.Н. Радищева. Среди них: «Письмо о китайском торге», «Записка о податях Петербургской губернии» и неоконченная рукопись «Торговля» . Достоинство этих работ состоит в том, что в них впервые предприняты попытки исследовать сущность налогов, их природу; классифицированы виды налогов на прямые и косвенные, налоги с городского и сельского населения; охарактеризованы их особенности. Практическая направленность работ А.Н. Радищева заключалась в его предложении установить дифференцированную величину налога, исходя из реальных экономических условий отдельных регионов страны.

В 1810 г. Государственным Советом России была утверждена программа финансовых преобразований государства которого выступил выдающийся русский экономист и государственный деятель М.М. Сперанский. Данный документ предусматривал внесение существенных изменений в существующую налоговую систему на основе главного постулата, не утратившего своей актуальности и в настоящее время: «Сокращение издержек должно быть основано на том правиле, чтобы все необходимые издержки сохранить, полезные отложить, а излишние вовсе прекратить» (полезные издержки - это те, без коих разные части управления хотя и могут обойтись и не остановится в своем действии, но без коих потерпят лог некоторое временное затруднение и умножат заботу их начальства»).

В целях осуществления намеченных преобразований предполагалось: во-первых, заменить оброчную подать поземельной; во-вторых, пересмотреть городские подати (за исключением подушной) в соответствии с оценкой недвижимого имущества; в-третьих, ввести законодательное регулирование пошлин. Вообще изменению законодательной основы налогообложения М.М. Сперанский уделял особое внимание. Исследователи подчеркивают, что именно в этой работе впервые были сформулированы и другие правила налогообложения . По мнению ученого, «доходы бывают правильными, когда они на осушают источников внутреннего богатства; когда распределяются уравнительно; когда не прикасаются к капиталам, для произведения нужным, но отделяются от чистых прибытков; когда образ взимания их для пра-вительства дешев, а для частных людей непритеснителен» (ст. 101) .

В 1818 г. в России появилась работа в области налогообложения «Опыт теории налогов», автором которого был русский экономист Н.И. Тургенев. Это произведение по праву признано одной из значительных научных работ первой половины XIX в., в которой содержится теоретическое исследование основ налоговой и денежной системы России того периода.

В трактовке налогов Н.И. Тургенев придерживался «теории жертвы» концепции, которая исходит из идеи принудительного характера налога . Исследуя природу налогов, он рассматривал их в качестве «пожертвований на общую пользу», как «средства к достижению цели общества или государства, т.е. той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в обществе, или при составлении государств». Подчеркивая роль налогов, ученый последовательно проводил мысль о том, что налоги служат признаком образованности государства и просвещенности народа. Необходимость нало 9Я0 гов автор связывал с самой возможностью существования общества .

Достоинство работы Н.И. Тургенева в том, что в ней впервые было основательно разработано учение о принципах налогообложения. Принципы налогообложения - это основополагающие и руководящие идеи, которые осмысливаются и обосновываются учеными-финансистами и юристами в процессе исторического формирования налоговой системы290. Без них невозможно нормальное функционирование налоговой системы. Они нацеливают все элементы налоговой среды на максимально продуктивный результат, который может быть принят обеими сторонами налогового процесса: субъек 9Q1 тами сфер «бизнес» и «бюджет» . К числу универсальных принципов налогообложения, признанных мировой и отечественной наукой, относятся: принцип справедливости, законности, платежной достаточности, всеобщности, равномерности, обеспечения единства налоговой политики на всей тер 9Q9 ритории страны и др.

## Формирование эффективной системы правового регулирования налоговых отношений России в XIX - начале XX в

Важную роль в формировании отечественной системы налогов сыграл период правления Петра I: его активная реформаторская деятельность, направленная на усиление роли государства в развитии экономики страны, не могла не затронуть и сферу налоговых отношений.

Преобразования Петра I были направлены в первую очередь на изменение самого принципа формирования доходов государственного бюджета: теперь увеличение налогов было ориентировано на удовлетворение экономических потребностей государства. В целях создания мощного конкурентоспособного государства политика императора в налоговой сфере была направлена на увеличение ставок уже существовавших налогов; введение новых сборов (например, налог с продажи съестного, драгунские, рекрутские, корабельные налоги, подать на покупку драгунских лошадей и др.); на изъятие в пользу государства некоторых церковных сборов.

Процесс реформирования сферы налоговых отношений в период правления Петра I автор условно разделяет на два этапа. На первом этапе (рубеж XVII - XVIII вв.) были предприняты попытки расширения источников пополнения государственной казны за счет: 1) увеличения количества косвенных налогов; 2) поднятия налоговых ставок по всем видам государственных сборов; 3) расширения числа налогоплательщиков. Они внесли определенные инновации в механизм реализации налоговых правоотношений, но не смогли решить главной проблемы - пополнение казны. Податная система строилась на прежних принципах, сохраняя серьезные недостатки. Важнейшими среди них были: неопределенность единого общего объема поступлений в казну; преобладание чрезвычайных сборов; отсутствие точных критериев распределения налогов.

Обобщая итоги преобразовательной деятельности Петра I, следует отметить и некоторые негативные последствия проведенных преобразований, которые выразились в следующем: 1) истощение платежных масс податного населения; 2) инертность в развитии системы взимания обязательных платежей; 3) произвол сборщиков, распространение вымогательства и злоупотреблений в чиновничьей среде; 4) рост недоимок.

Несмотря на это, проводимая Петром I политика вывела страну на новый более цивилизованный уровень налоговых отношений, которые приобрели все более стабильный характер: во-первых, были упорядочены многочисленные налоги; во-вторых, заложены основы формирования единой централизованной системы финансовых органов российского государства; в-третьих, предпринята попытка введения принципов законности, коллегиальности, единства и централизации в управлении финансами.

Преемники Петра I не внесли каких-либо серьезных изменений в отечественную систему налогов: подушная подать продолжала занимать важное место среди государственных налогов; большая часть государственных налогов приходилась на прямые налоги, несмотря даже на то, что их доля в общей массе поступлений в бюджет, по мнению исследователей, ко второй половине XVIII в. несколько снизилась. Во время правления Екатерины II были созданы важные предпосылки для дальнейшего развития налоговых отношений. В частности была проведена реформа налогообложения городского населения, в соответствии с которой в налогооблагаемую базу попали купеческие капиталы. Кроме того, Екатериной II были предприняты меры по введению принципа прогрессивного налогообложения. Определенные мероприятия были проведены Екатериной и в плане изменения порядка сбора налогов. В частности, были предприняты попытки совершенствования системы управления государственными финансами в целом и поступления налогов в частности.

Главной особенностью развития налоговых отношений в XVIII в. является приобретение институтом ответственности за нарушения в налоговой сфере более определенных очертаний. Развитие налоговых отношений в этот период осуществлялось в соответствии с теми идеями, которые были заложены первым русским императором. При установлении налогообложения учитывались лишь финансовые потребности государства. Русские императоры не делали различий между казенными и собственными доходами. Несмотря на предпринятые попытки, четкие, обоснованные правила налогообложения еще отсутствовали. Следовательно, порядок сбора налогов не учитывал принципов справедливости, равномерности, пропорциональности и др., а сама налоговая система не отличалась совершенным характером.

Тем не менее, в этот период, особенно во время правления Екатерины II, были созданы важные предпосылки для последующего перехода к более рациональным методам взимания налогов и построения налоговых органов, т.е. заложены основы преобразований в налоговой сфере, которые произошли в XIX в.

Капитализация общественно-политического строя, под влиянием которой находилось большинство стран в XIX в., повлекла за собой серьезные изменения в формирующиеся налоговые системы этих государств, к числу которых относилась и Российская Империя. Но масштабные преобразования начались лишь во второй половине XIX столетия.

Новизна данных преобразований заключалась в том, что они были проведены с учетом и на основе тщательно подготовленной теоретической базы. До XIX в. финансовая практика руководствовалась лишь потребностями казны. Научно сформулированных принципов налогообложения не существовало, а, следовательно, они не находили своего отражения и в юридических актах, не воплощались на практике. Проведенное исследование четко доказало, что в России IX - XVIII столетий налоговая политика еще не основывалась на принципах экономической теории. Становление российской финансовой науки началось только в XIX в. Так высокий уровень развития теории в сфере налогообложения оказал влияние на формирование во второй половине XIX в. достаточно эффективной для своего времени налоговой системы Российской империи