Министерство образования и науки РФ

ГОУ ВПО «Московский государственный открытый университет»

Кафедра Права

**История развития налогового законодательства в России**

Контрольная работа по

***налоговому праву РФ***

Студента V курса заочного отделения

юридического факультета

Проверил: ст.пр.

2008 г.

### *Содержание*

Введение

1. Развитие налогового законодательства в древней Руси
2. Налогообложение в дореволюционной России

а) Допетровская эпоха (XVI-XVII вв.)

б) Налоговая реформа Петра I (XVIII в.)

в) Налоговые реформы в XIX - начале XX вв.

1. Развитие налогового законодательства в послереволюционной России

а) Налоги «военного коммунизма», налоговая система во время нэпа 1922-1929гг.

б) Налоговая реформа 1930-1932гг.

в) Изменения в налоговом законодательстве СССР в 1941-1965гг. .

г) Реформы налоговой системы в СССР в 1985-1991гг.

Заключение

Список использованной литературы

**Введение**

В истории России, как и в истории любого государства, можно заметить эволюцию двух ее составляющих: финансовой системы и армии. Приоритетной здесь, безусловно, является финансовая система. В виду того, что основа любой финансовой системы - налоги, можно сказать, что в определенном смысле история государства - это история его налоговой политики.

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей самых разных эпох. Ф. Аквинский определял налоги как дозволенную форму грабежа. Ш. Монтескье полагал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им. А один из основоположников теории налогообложения А. Смит говорил о том, что налоги для тех, кто их выплачивает - признак не рабства, а свободы.

Налоги применялись ещё на заре человеческой цивилизации. Их появление было связано с первыми общественными потребностями. Никакое государство не могло, и не может, обходиться без налогов со своих граждан. Французский писатель и историк Франсуа – Мари Вольтер однажды сказал: «Уплачивать налог – значит отдавать часть своего имущества, чтобы сохранить остальное».

В развитии методов взимания налогов можно выделить три основных этапа. На начальном этапе – от древнего мира до начала средних веков государство не имеет финансового аппарата для определения и сбора налогов. Оно определяет лишь сумму, которую желает получить, а сбор налогов поручает городу или общине. На втором этапе – XVI – нач. XIX вв. - в ряде стран возникает сеть финансовых учреждений, и государство берёт часть функций на себя. Оно устанавливает квоту обложения, наблюдает за сбором налогов. На третьем, современном этапе – государство берёт в свои руки все функции установления и взимания налогов, т. к. правила обложения успели выработаться. Региональные органы власти играют роль помощников государства, имея ту или иную степень самостоятельности.

В настоящее время во всем мире наблюдается тенденция к упрощению налоговой системы. Это и понятно. Чем проще налоговая система, тем, проще определять экономический результат, меньше забот при составлении отчетных документов и тем больше остается времени у предпринимателей на обдумывание того, как снизить себестоимость продукции, а не на то, как снизить налоги. Налоговым же органам проще следить за правильностью уплаты налогов, что позволяет уменьшить число работников в финансовых органах. И только в нашей же стране система налогов имеет очень сложную структуру. В ней присутствуют различные налоги, отчисления, акцизы и сборы, которые, по сути, почти ничем друг от друга не отличаются, что характерно для государства в период его становления. Однако такая масса платежей приводит к тому, что бухгалтерия предприятий очень часто ошибается при отчислениях налогов, в результате чего предприятие платит пени за несвоевременную уплату налога. Такое впечатление, что налоговую систему специально усложняют, чтобы получать пени от налогов.

Государство, обеспечивая жизнедеятельность общественного организма, всегда нуждалось в немалых деньгах для обеспечения собственного существования, для наведения общественного порядка, ликвидации стихийных бедствий, строительства дорог, развития связи и иных задач, стоящих перед государством. Одним из источников покрытия расходов государства были, прежде всего, налоги, один из самых действенных инструментов мобилизаций денежных средств. Проводимые в стране реформы коснулись многих сфер жизнедеятельности общества, в т.ч. экономики и политики. Обнажили много не решенных проблем стоящих перед нашим обществом и стоящие перед государством проблемы совершенствования законодательства, и в частности налогового законодательства. Уроки, которые мы можем почерпнуть из истории развития налогового законодательства России, могут оказать положительное влияние на развитие налогового законодательства Российской Федерации и пути его совершенствования.

**I. Развитие налогового законодательства в древней Руси**

На Руси о первых налогах, распределявшихся на регулярной основе, упоминается в летописях. В Лаврентьевской летописи указано: «В лето 6367 имаху дань Варяги из заморья на Чюди и на Словенах, на Мери и на Всех Кривичах; а Козари имаху на Полянах, и на Северах и на Вятичах, имаху по белей Веверице от дыма»[[1]](#footnote-1). Как отмечал Б.Д. Греков: «Княгиня Ольга в Х веке в завоеванной земле уже устанавливает уставы и уроки, т.е. упорядочивает взимание даней-податей, а установившейся единицей обложения (дым, рало, плуг), говорящей о регулярности различных взиманий с народной массы, известные славянам задолго до Ольги, по крайней мере, в самом начале IX в., если не раньше»[[2]](#footnote-2).

Собирание налогов князями по большой части, бывали отнесены к двум временам года: к весне и зиме, когда князь и его войско отдыхали от походов. До 988 года основными видами налогов были: дани, оброки, корма. Дань собиралась двумя способами: подвластные народы привозили дань в Киев или же князья сами ездили за нею по подвластным народам. Первый способ сбора дани назывался повозом, второй - полюдьем. Полюдье выступало как административно- финансовая поездка князя по подвластным племенам. Уплачивали дань натурой, чаще всего мехами, медом, кунами. Предметы, которые служили платой, во многом зависели от того вида хозяйственной деятельности, которой занималось то или иное племя. Налоги в виде податей поступали в казну князя главным образом от землевладельцев, собственников земли. Налоги взимались деньгами и натурой, их роли выполняли кожаные деньги, хлеб, мед, рыба. В зависимости от потребностей князя.

Все основные тяжести в виде различных сборов и повинностей ложились на землю. В это время земледелие составляет главнейшее занятие большей части населения и распространяется повсюду, а вследствие этого поземельная собственность делается главным мерилом взимания податей, вся тягость налогов была носима крестьянами и городскими жителями. Все подати были двоякого рода, окладные или определенные количеством, и неокладные (дар, даровые сборы). Следует отметить, что первоначально налоги обладали следующими особенностями: устанавливались по случаю войн или походов, а также добровольно приносимые населением, в основном завоеванным. Налоги упоминаются под разными названиями, как то: дань (общее названия всех сборов), оброк, урок. Определенного различия между денежными и натуральными продуктами уплачиваемые населением не имелось, собирались непосредственно князем или его чиновниками, или же привозились самым населением. Дань как прямая подать существовала на протяжении XI-XII вв. и первой половины XIII в.

Впервые законодательное закрепление норм, регулирующих отношения связанные со сборами и повинностями появляется в Русской Правде. В статьях 42-43 краткой редакции Русской правды и статьях 96-97 Просторной редакции отмечаются такие подати и повинности, как корм, городовые и мостовые деньги. Корм, т.е. поставка пищевого довольствия, являлся одним из древнейших видов повинностей. О нем говорят уже в Русской Правде в ее древнейшей редакции. Она определяет корм чиновнику, ездившему по волостям для суда, и его лошадям. Русская правда уже переводит корм на деньги.

В истории законодательного регулирования податной системы не остался бесследным период нахождения Руси под господством Золотой Орды. Во времена Золотой Орды (1243-1480) появляются различного вида подати и сборы с податного населения, взимавшиеся преимущественно раскладочным способом. Известно 14 видов «ордынских тягостей», главными из них были: «выход», налог непосредственно монгольскому хану, торговые сборы («мыт», «тамка»), извозные повинности, взносы на содержание монгольских послов и др. В XIII в. дань взимается в пользу ханов Золотой Орды (выход ордынский), платили ее русские князья начиная с Ярослава Всеволодовича (1191-1246) более 200 лет. В ханских ярлыках второй половины XIII в. - середины XIV в. упоминаются такие повинности русского населения в пользу Орды, как дань, запрос, дары, почестие, ямы, тамга, пошлины вообще. Часть из них выплачивалась, по-видимому, в деньгах, часть представляла натуральные поборы. Первоначально сбором податей занимались сами татары через своих фискальных чиновников - баскаков. Затем функции по сбору и контролю за исполнением повинностей были переданы князьям, которым передавался Ханский Ярлык. С XIII в. в податной системе Руси большое развитие получила посошная подать. 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.

В XIV-XV в.в., помимо ордынской дани, со свободного населения взималась дань, которая направлялась прямо в княжескую казну – в виде натуральных сборов. При Иоанне III (1440-1505) в 1480 г. уплата выхода была прекращена. Иоанн III закрепляет исключительное право казны перерабатывать хмель, варить мед и пиво – медовая дань.

К XIV в. в русском государстве складывается система кормлений – предоставление права на управление определенной территорией за службу великому князю. Формально полномочия кормленщика ограничивались уставными грамотами. Кормленщик назначал своих слуг сборщиками пошлин и прямых налогов. Обжалование действий назначенных кормленщиком сборщиков осуществлялось путем подачи челобитной (жалобы) великому князю.

Со второй половины XIV в. налоги стали взиматься с сохи, ставшей главной единицей обложения. Для определения окладов податей и их раскладки использовались различные единицы обложения. Под термином подати имели ввиду не только денежные платежи и натуральные сборы , а также личные повинности. Раскладка податей производилась совместной деятельностью правительства и общества. Раскладка податей происходила путем развода и разруба. При этом учитывались два момента: правительственный оклад и мирская раскладка, первый включал в себя определение количества тяглых хозяйств, тягло способность плательщиков и их оклад, второе - распределение подати между плательщиками в соответствии с хозяйственным благосостояньем. Развод представлял из себя раздробление предполагаемой суммы средств, подлежащих сбору, между частями государства и группами тяглецов посошно или повытно. Разруб представлял собой дальнейшее раздробление первоначальных окладов (мирская раскладка, размет).

С конца X в. взимается дорожная пошлина. Взималась в виде мыта (на перевозимые товары), годовщины (с торговых людей), мостовщины и перевоза (на людей и товары). Многочисленные таможенные пошлины были отменены только в 1654 г., а мостовщина и перевоз – в 1753 г.

В период феодальной раздробленности (XIII- XIV) кроме указанных видов налогообложения распространяются судебные, торговые пошлины, а также пошлины с соляных варниц, серебряного литья и др. Судебная пошлина «вира» взималась за убийство, пошлина «продажа» - за прочие преступления. К началу XVI в. данью или данными деньгами, стали называть целую группу налогов (кроме дании – прямой государственной подати), взимавшихся с черносошных крестьян и посадских людей.

**II. Налогообложение в дореволюционной России**

**а) Допетровская эпоха (XVI-XVII вв.)**

В XV-XVI вв., в период становления русского централизованного государства, распространение получает подать, поступавшая в казну великого князя московского (впоследствии – царя), взимавшаяся в качестве посошного обложения. Данный вид налогообложения получил свое название от «сохи». Соха – единица обложения в Московском государстве с XIII до середины XVII в., когда ее заменили новой податной единицей – «живущей четвертью». В различные периоды на отдельных территориях значение сохи неоднократно менялось.

Со второй половины XVI в. налоги и сборы взимаются в денежной форме. В военное время вводятся чрезвычайные налоги, в 1555 г. устанавливается сбор четвертовых денег, представлявший собой подать, взимавшуюся с населения для содержания должностных лиц. Сбор их осуществляли чети - центральные государственные учреждения (XVI-XVIIв.), ведавшие сбором разного вида податей. К XVII в. функционировало шесть четей: Владимирская, Галицкая, Костромская, Нижегородская, Устюгская и Новая чети. Еще со времен Золотой Орды появляется термин «пошлинные люди», означавший знатных лиц, бравших на откуп дань ханам. С 1556 г. проводятся реформы государственного и местного управления, ликвидированы кормления (система содержания должностных лиц за счет местного населения), упраздняется власть наместников и волостелей, вместо них учреждаются губные и земские учреждения.

В период царствования Михаила Федоровича (1596-1645, первый царь из рода Романовых) взимание податей стало основываться на писцовых книгах. Служилых людей, живущих в посадках, обложили общим посадским тяглом. Тяглом облагался не член общины, а определенная единица, округ, волость как совокупность хозяйств. От тягла освобождала гражданская служба по назначению от правительства, военная служба, дворцовая, придворная и отчасти принадлежность к купеческому сословию. С XVII в. привилегии эти стали подвергаться ограничениям.

Важнейшим сводом законов Российского государства, регулирующих податные отношения, стало Соборное уложение 1649 года. В нем нашли отражение вопросы регулирования финансовых (налоговых) отношений, вопросы собственности, суда, оборот земли, а также было окончательно закреплено крепостное право, с отменой урочных лет.

В Соборном уложении 1649 г. была предпринята попытка расширения круга податного населения: «в тех слободах живут торговые и ремесленные люди, и всякие торговые промыслы промышляют, и лавками владеют, а государевых податей не платят и служб не служат, всех взяти за государя в тягло. Иные, какие ни будь вольные люди, или чьи ни будь, а торговыми они всякими промыслами промышляют, а ни в каком тягле они не написаны и государевых податей не платят, и служб не служат, и изделий не делают, и тех всех... взяти в тягло, чтобы такие люди нигде в избытках не были»[[3]](#footnote-3). Тяглые крестьяне, ставшие крепостными, не переставали быть тяглыми и способными к государственному тяглу. За беглых крестьян владелец платил подати до новой переписи. Соборное уложение устанавливает правило: «имати за крестьян государевы всякие поборы с вотчинников и помещиков, а за сокрытие беглых назначает взыскание с приемщика как за государевы подати, так и за помещичье и доход по десяти рублев на год»[[4]](#footnote-4). Не мало внимания в Соборном уложении уделено оброку. В них указывается, что владельцы угодий, расположенных на государственных землях, в частности крестьяне таких владельцев, если они продолжают владеть на оброке государственными угодьями на отхожих землях, обязаны по-прежнему платить государев оброк, т.е. переход крестьян в частные владение не должен сопровождаться освобождением их от уплаты за пользование государевыми оброчными угодьями. Все это свидетельствует о том, что государство преследовало цель не только расширения податного слоя населения, но и не допускало выхода из тягла населения. Как уже отличалось при определении окладов податей и их раскладки использовались различные единицы обложения. Среди них можно выделит три разряда: 1) выти, обжи, луки; 2) местные сошки различных размеров; З) большая (московская) соха.

Большая (московская) соха для посадов, дворцовых, поместных, вотчинных и ряда монастырских земель равнялась 800 четвертям доброй земли, 1000 четей средней или 1200 четей худой земли; а для церквей и монастырей соответственно 600, 700, и 800 четвертей. Для дворцовых и черных земель, обрабатываемых крестьянами, - 500, 600 и 700 четвертей. Размер московской и новгородской сохи по размерам существенно отличались, т.к. новгородская соха была значительно меньше московской. Как отмечал академик Б.Д. Греков, кожевничий чан, невод, лавка, кузница, ладья, цран - это все отдельные виды хозяйственных предприятий, которые тоже приравнивались к сохе[[5]](#footnote-5). В Новгороде распространение получила единица обложения, именуемая обжа. Обжа представляла собой окладную единицу, в состав которой входило несколько элементов. Содержание обжи зависело от местных условии, и она была разнообразна как качественно, так и количественно. В основе ее лежит соотношение количества рабочей силы к эксплуатируемой природе, прежде всего к пашне. В частности, как отмечал академик Б.Д. Греков: На огромном пространстве новгородских пятин в основе обжи лежит обычно пахотная земля и сенокос. Лук - как единица обложения приравнивалась двум обжам. Лук в качестве единицы обложения употреблялся там, где нет пашни или пашня не составляла главной отрасли хозяйства. Лук, как единица обложения, построена на том же принципе, что и обжа, но служит для обложения некоторых не земледельческих хозяйств.

Писцовые книги как важнейший источник стоит в центре огромного комплекса документов, связанных с основой феодального государства - феодальным землевладеньем. Функционально этот документ феодального государства закреплял права владения землей, регистрацией изменений в землевладении и, наконец, выполнял фискальную функцию, ибо служил обоснованием всей системы государственного налогообложения населения. Таким образом, писцовые книги носили многофункциональный характер. В писцовых книгах фиксировалось податное население, а также отражалось описание и оценочная характеристика сельскохозяйственных и промысловых угодий, сел, деревень, пустошей. Писцовые книги на протяжении нескольких столетий служил основой государственного фиска.

Несколько упорядочена финансовая система была в царствование Алексея Михайловича, создавшего в 1655 г. счетный приказ, деятельность которого позволила довольно точно определить государственный бюджет.

Политическое объединение русских земель относится к концу XV века. Однако стройной системы управления государственными финансами не существовало ещё долго. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода. Однако одновременно с ним обложением населения занимались и территориальные приказы. В силу этого финансовая система России в XV - ХVII веке была чрезвычайно сложна и запутана. Доходы казны составлялись из доходов окладных и неокладных. Совокупность податей, платимых по общей раскладке, составляла тягло, и люди, подлежащие таким платежам, назывались тяглыми. Основные подати формировались за счет данных и оброчных денег. Под данными деньгами или данью назывались разные прямые налоги, которые ложились на податное население и взимались по числу сох, значившихся по писцовым книгам. Оброк имел двойное значение: как частный акт, регулирующий отношение между частным лицом и государством или владельцем земли, по поводу платы за пользование землей, угодьями или промыслами.

С конца XVII в. в податной системе России происходят изменения, появляется новая окладная единица двор, которая почти до начала XVIII в. служила основой податной системы. Однако уже с начала XVIII в. с ростом расходов на войну, в государстве назрела проблема пополнения бюджета.

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

Эпоха Петра I характеризуется постоянной нехваткой финансовых ресурсов из-за многочисленных войн, большого строительства, крупномасштабных государственных преобразований. Основные статьи расходов казны в этот период – армия и флот. Для покрытия дополнительных расходов вводятся чрезвычайные налоги: деньги на драгунские, рекрутские, корабельные. Появляются прибыльщики – чиновники, которые должны «сидеть и чинить государю прибыли» - придумывать новые виды податей. По их инициативы введены: подушная подать, гербовый сбор, налоги с постоялых домов, с печей, плавных судов и др., введено удвоенное обложение податями староверов. Уже начиная с 1704 г. вводились сборы: поземельный, померный и весный, хомутейный, шапочный и сапожный - от клеймения хомутов, шапок и сапог, подужный, с извозчиков - десятая доля найма, посаженный, покосовщинный, кожный - с конных и яловочных кож, пчельный, банный, мельничный и другие.

Однако это не смогло решить проблем пополнения казны. Быстрый рост государственных расходов в первой четверти XVIII в. на создание армии, военно-морского флота, на содержание аппарата управления, строительство заводов и мануфактур требовал новых дополнительных финансовых источников. Дворовое число давно уже стало никуда не годным основанием обложения.

Податная реформа Петра I представляла собой смену системы прямого обложения, переход от подворного обложения к подушному. В ходе реформы произошла замена единицы обложения двор на единицу обложения душа мужского пола, с введением единого подушного налога взамен множества мелких подворных налогов, произошло изменение порядка сбора налогов. В соответствии с Именным указом от 26 июня 1724 установлено: «С каждого мужска пола души, которые по нынешней переписке и по свидетельству штап-офицеров явились, земскому комиссару велено собирать на год по семидесят по четыре копейки, а на треть года - на первую и вторую - по двадцати по пяти, а на третью - по двадцати по четыре копейки; а больше того никаких денежных и хлебных податей и подвод не имать, и платить не повинны»[[6]](#footnote-6). Следует отметить, что помимо подушной подати государственные крестьяне платили и оброчную подать. Введена она была при Петре I для выравнивания податного обложения государевых и не государевых крестьян. Все губернии для взимания оброчной подати были разделены на четыре класса «по свойству земли, изобилию в ней и способам для обитателей к работам и промыслам их». Оброчная подать рассматривалась как плата государственных крестьян за пользование казенной землей, с которой и производилась уплата оброчной подати, и рассчитывалась по принципу подушной подати. Ревизская душа, положенная в основе обложения, была расчетной, разверсточной окладной единицей, чисто фиктивной. С сельского населения подушная подать не только высчитывалась в сметах по количеству душ мужского пола, но и при сборе раскладывалась прямо по душам, а не по работникам.

В целом следует отметить, что в ходе реформы налогообложения введен единый денежный налог - подушная подать, унифицирована финансовая система в целом и, в частности, налогообложение, расширен круг налогоплательщиков. Одним из важнейших социальных последствий податной реформы является правовое и податное оформление категорий государственных крестьян. В то же время Петром I был принят ряд мер, чтобы обеспечить спра­ведливость налогообложения, равномерную раскладку налоговых тягот. Тя­жесть некоторых прежних налогов была ослаблена, причем в первую оче­редь для малоимущих людей. На протяжении всего XVIII в. основным источником пополнения бюджета государства оставалась подушная подать и иные сборы, которые исчислялись по душам. Плательщиками подушной подати становятся все слои крестьянства, посадские люди, купцы. Впоследствии от уплаты подушной подати освобождались купцы (при Екатерине II), почетные граждане (при Николае I) и другие категории населения.

При Петре I были образованы 12 коллегий, из которых четыре заведовали различными финансовыми вопросами: камер - коллегия, штатс контор - коллегия, ревизион - коллегия и коммерц - коллегия. Екатерина II преобразовала систему управления финансами. В 1780 году была создана экспедиция о государственных доходах, в следующем году она разделилась на четыре самостоятельные экспедиции. Одна из них заведовала доходами государства, другая - расходами, третья - ревизией счетов, четвертая взыскиванием недоимок, недоборов и начетов.

**в) Налоговые реформы в XIX - начале XX вв**

В 1802 году манифестом Александра I «Об учреждении министерств» было создано Министерство финансов и определена его роль. На протяжении XIX века главным источником доходов оставались государственные прямые и косвенные налоги. При Александре I (177-1825, российский император с 1801) изменения в акты законодательства вносились в части следующих налогов: оборочный налог, гильдейский сбор, пошлина с наследств, гербовая подать, вводятся процентный сбор с доходов от недвижимого имущества, кибиточная подать, посудный сбор с меди, существенному пересмотру подвергается система земских денежных и натуральных повинностей, реформируется система организации сбора налогов. В связи с проведением крестьянской реформы 1861 года была изменена система сбора промыслового налога, введено налогообложение земли, введены подомовой налог, земские налоги и сборы. Указом от 1 января 1863 г. винные откупа заменяются акцизными сборами со спиртных напитков. При этом важнейшим источником государственной казны становятся подушный налог, питейный и таможенный сборы, соляной налог, акциз на дрожжи, акциз на керосин, акциз на табак. Купечество платило гильдейскую подать - процентный сбор с объявленного капитала. Данный сбор был введен еще Екатериной II в 1775 году для купцов I, II и III гильдии вместо подушной подати. Он составлял I% от капитала, но за 50 лет вырос до 2,5% для купцов III гильдии и на 4% для купцов I и II гильдий. Размер капитала записывался «По совести каждого». Кроме того, действовала патентная система обложения торговли и промышленности. Были введены билеты на лавки, т. е. плата за каждое торговое заведение.

В 1818 г. в России издан первый крупный труд в области налогообложения – «Опыт теории налогов» русского экономиста Н.И.Тургенева.

Отмена крепостного права дала толчок к развитию податного законодательства. Манифестом 19 февраля 1861 г. решались вопросы определения статуса крестьян как свободных участников правоотношений, возможности получения в собственность земли, реформы земской системы. В основу выкупных платежей было положена сумма оброка, включающая в себя плату за землю и за труд крестьян. Следует отметить, что выкупные платежи рассматривались как один из источников доходов бюджета, который числился таковым вплоть до установления Советской власти. В соответствии с Общим положением о крестьянах вышедших из крепостной зависимости, крестьяне обязаны нести следующие казенные и земские денежные повинности: 1) подушная подать, 2) сбор на обеспечение продовольствия З) земские сборы, как государственные, так общие губернские и частные, 4) сбор на заготовление окладных листов по подати и сборам. При этом помещики не несли ответственности за уплату подушной подати крестьянами. Помимо этого крестьяне несли обязанности по уплате мирских сборов и натуральные повинности.

Податная система основывалась на принципах, разработанных в XVIII в. и после 1861 г. проблема ликвидации податного сословного неравенства и совершенствование податной системы стала актуальной. Ускорившийся после 1861 г. рост промышленности и развитие капиталистических отношений подталкивали правительство на проведение экономических реформ. Податная система со своими архаическими принципами препятствовала этому. 14 мая 1885 г. по высочайшему Указу проведена замена подушной подати на оброчную подать и государственный земельный налог, за исключением районов Сибири. Затем 19 января 1898 г. в Сибири отменялись: подушная подать и душевая оброчная подать, ясачный сбор и сбор на межевание. Взамен их вводились: государственная оброчная подать, а с земли - поземельная подать.

С началом первой мировой войны значительно возросло налоговое бремя с крестьянства. Значительно возросли косвенные налоги. Ставки поземельного налога были увеличены законом от 24 декабря 1914 г. Законом от 6 апреля 1916 г. был установлен подоходный налог, который вводился в действие с 1917 г. Обложение подоходным налогом строилось на основе прогрессивного метода. Устанавливался необлагаемый минимум в размере 850 рублей. Следует отметить, что налоговое бремя, которое ложилось на крестьян в дореволюционной России отличалось своей тяжестью. Связано было это, прежде всего тем, что крестьянское население составляло основную массу плательщиков прямых и косвенных налогов.

**III. Развитие налогового законодательства в послереволюционной России**

**а) Налоги «военного коммунизма», налоговая система во время нэпа 1922-1929 гг**

Основной источник доходов бюджета в этот период – эмиссия бумажных денег, а также контрибуции. 8 ноября (26 октября) 1917 г. в составе наркоматов учреждается Народный комиссариат финансов (Наркомфин) – центральный орган государственного управления отдельной сферой деятельности или отдельной отраслью народного хозяйства. Одним из первых изменений налогового законодательства после октябрьской революции становится принятие Декрета Совета Народных Комиссаров, 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 налога и санкции за просрочку платежей или уклонение от уплаты – «вплоть до расстрела».

В условиях диктатуры пролетариата налогообложение и налоговое право становятся средством классовой борьбы. Так, Декретом Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета и СНК от 30\октября 1918г. вводится единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог. Взимался по раскладочной системе: общая сумма налога раскладывалась по губерниям, городам, уездам и волостям, а затем – по плательщикам. Городская и деревенская беднота полностью освобождались от уплаты налога. Финансовые результаты проведения налога значительно отличались от запланированных сумм. Вместо запланированных 10 миллиардов рублей получено было 1,5 миллиарда рублей. Помимо общегосударственных чрезвычайных революционных налогов вводились и местные чрезвычайные единовременные революционные налоги. Данные средства направлялись на покрытие расходов местной власти. Острая продовольственная нехватка вынудила найти новые инструменты пополнения продовольственных запасов государства. В условиях натурализации экономики и прекращения денежного обращения правительству пришлось перейти к взиманию натуральных налогов. Декретом ВЦИК от 30 октября 1918 г. «Об обложении сельских хозяев натуральным налогом», в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов был введен натуральный налог. Строился он по принципу подоходного налога. Налог взимался с излишек продуктов сверх потребности хозяйств и по прогрессивной системе в зависимости от количества десятин посева, численности скота в хозяйстве и с учетом количества едоков. В отношении кулацких хозяйств была установлена особая система индивидуального обложения. Местные Советы могли привлекать кулацкие хозяйства к обложению по повышенным нормам или отнести их к более высоким разрядам по обеспеченности посевом, или обложению всех посевов без учета количества едоков. В отличие от чрезвычайного революционного налога натуральный налог имел окладной характер, а не раскладочный. Объектом обложения являлись посевные земельные участки всех видов и скот, имеющийся в хозяйстве. Были установлены необлагаемые минимумы. Ставки налога устанавливались в пудах ржи, но налогоплательщик мог вносить налог другими продуктами.

Однако проведение налога не получило большого значения, т.к. не позволило мобилизовать все излишки продовольствия в государстве. В связи с чем правительство вынуждено было ввести продовольственную разверстку. Декретом СНК от 11 января 1919 г. в общегосударственном масштабе введена Продовольственная разверстка. В соответствии с ней все количество хлеба и зернового фуража, которое было необходимо для удовлетворения государственных нужд, разверстывалась для отчуждения у населения между производящими губерниями. В результате проведения продовольственной разверстки у крестьян изымались не только излишки продовольствия, но и часть необходимых самим крестьянам продуктов. Декретом Совета труда и обороны от 19 ноября 1919 г. «О натуральной трудовой и гужевой повинности» в целях преодоления топливного кризиса устанавливались: а) натуральная дровяная повинность, б) трудовая повинность, в) гужевая повинность. В результате происходящих в стране событий состояние экономики и отдельных ее отраслей было удручающим. Сельскохозяйственное производство в 1920 г. составляло 50 % от довоенного уровня. Выведение из разрухи всего народного хозяйства необходимо было начинать с поднятия сельского хозяйства. Важным шагом в этом направлении явилась отмена продовольственной разверстки и введение продовольственного налога. Все натуральные налоги могли уплачиваться 18 различными видами продуктов, с установлением эквивалента замены одного вида сельскохозяйственной продукции другим. Первоначально натуральные налоги не распространялись на производственные сельскохозяйственные кооперативы, которые сдавали сельскохозяйственную продукцию по особо установленным для них правилам. Однако затем Декретом ВЦИК и СНК от 17 ноября 1921 г. они были привлечены к уплате натуральных налогов.

Взимание налога несло на себе большие издержки по взиманию, которые достигали иногда до 40 % валового сбора. Все это требовало изменений в порядке обложения крестьянских хозяйств. XI Всероссийская партийная конференция рекомендовала изучить опыт взимания продналога и найти возможность упростить для крестьянства выполнение лежащих на них государственных повинностей. На IX Всероссийском Съезде Советов были выработаны указания о необходимости пересмотра взимания натурального налога. На основе этого Декретом ВЦИК и СНК от 17 марта 1922 г. Об едином натуральном налоге на продукты сельского хозяйства на 1922/23 гг. вводится единый натуральный налог вместо прежних отдельных натуральных налогов, устанавливается единая весовая мера начисления налога, в пудах ржи или пшеницы, налог исчислялся от сочетания трех показателей: количества пашни на едока, обеспечения скота и урожайности. Уплата могла производиться различными сельскохозяйственными продуктами в определенном эквиваленте к основной весовой мере исчисления налога - пуду ржи и пшеницы. Сам налог строился по прогрессивной шкале ставок. Объектом обложения стала земля-пашня, а также сенокос в переводе на пашню и количество продуктового скота имеющегося в хозяйстве.

Необходимость роста валовой продукции и товарности сельского хозяйства, укрепления рубля и развития денежного обращения, использования налогового обложения деревни в целях стимулирования производственных сил сельского хозяйства настоятельно потребовало изменения в системе налогообложения крестьянства. Развития экономики настоятельно требовало перехода от натурального обложения к денежному. Новая экономическая политика (нэп) начала осуществляться в 1921г., по решению Х съезда РКП(б). В число основных мероприятий нэпа входили: замена продразверстки продналогом, разрешение частной торговли, аренды мелких промышленных предприятий и земли под строгим контролем государства, замена натуральной заработной платы денежной. Переход к нэпу обусловил возрождение налоговой системы, воспроизводившей в общих чертах налоговую систему дореволюционной России. Вместе с тем были введены новые налоги: единый натуральный налог, налог на сверхприбыль, сбор на нужды жилищного и культурно-бытового строительства. Кроме того, вводится ряд «классовых налогов»: индивидуальное обложение кулацких хозяйств сельскохозяйственным налогом, трудгужналог. Необходимость нормализации и развития экономических отношений, побудило правительство пересмотреть систему отношений к сельскому хозяйству и крестьянству. Переход к единому сельхозналогу был осуществлен Декретом ВЦИК и СНК от 10 мая 1923 г. «О едином сельскохозяйственном налоге». В соответствии с ним на 1923/24 гг. устанавливался единый сельскохозяйственный налог взамен налогов, уплачиваемых населением, нанимающимся сельским хозяйством, в частности: единого натурального налога, трудгужналога, подворно-денежного налога, общегражданского налога. Исчисления налога производилось в весовой мере - пудах ржи или пшеницы. При определении налога учитывалось: а) количество пашни и сенокоса, б) количество едоков в хозяйстве, в) количество взрослого рабочего и продуктивного скота, г) урожайность хлебов и трав на десятину. Конкретные шаги реорганизации сельскохозяйственного налога были определены II съездом Советов Союза СССР.

На XIV конференции РКП(б) были рассмотрены вопросы налогообложения в деревне и принята резолюция «О едином сельскохозяйственном налоге». В резолюции признана необходимость проведения улучшения в порядке обложения налога, подчеркнута необходимость распределения налоговой тяжести между плательщиками по экономической мощности крестьянского хозяйства.

Важным этапом в развитии налогообложения стали новые задачи, которые ставило Правительство страны. Прежде всего: переход на рельсы индустриализации страны, развитие социалистических элементов в сельском хозяйстве, усиление налогообложения зажиточных слоев деревни. XV съездом Партии было принято решение на ограничение кулацких элементов в деревне и развитие коллективизации сельского хозяйства. Основной упор был сделан на расширение льгот коллективным хозяйствам и усиление обложения кулацких хозяйств. Это выражалось введении для последних индивидуального обложения и повышении максимальных ставок обложения с 5 до 25 % по принципу определения действительного дохода каждого отдельного хозяйства от различных объектов. Шкала обложения устанавливалась комбинированная с учетом числа едоков. В основу построения налога был заложен классовый принцип. Что ярко проявилось в предоставлении больших льгот коллективным хозяйствам. С 1929 г. в развитии сельского хозяйства произошли большие перемены. В стране начался процесс массового перехода крестьян в коллективные хозяйства. В связи с этим и налоговая политика страны приобрела новые аспекты. Прежде всего, налоговая политика страны была нацелена на решение задач о проведении коллективизации деревни, поддержании и укреплении колхозного строя, ликвидации кулачества.

**б)** **Налоговая реформа 1930-1932 гг**

Начиная с 1930-х гг. роль и значение налогов в СССР резко уменьшаются, налоги выполняют не свойственные им функции. Налоги используются как орудие политической борьбы с кулаками и частными сельхозпроизводителями.

В 1930-1932 гг. в СССР была проведена кардинальная налоговая реформа (постановление ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г.), в результате которой была полностью упразднена система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были унифицированы в двух основных платежах - налоге с оборота и отчислениях от прибыли. Были объединены некоторые налоги с населения и 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, производимых на основе государственной монополии.

Плательщиками налога с оборота были государственные производственные объединения, предприятия, организации, предприятия общественных и кооперативных (кроме колхозов) организаций (фабрики, заводы, фирмы, оптово-сбытовые организации, специализированные оптовые организaции министерства торговли союзных республик, предприятия и оргaнизации потребительской кооперации и др.), действовавшие на основе хозрасчета, имевшие самостоятельный баланс и расчетный счет в Госбанке СССР.

Налогом с оборота в СССР облагалась выручка от реализации по розничным или оптовым ценам промышленности (с налогом с оборота) товаров собственного производства или собственной закупки всем покупателям, а также при отпуске по указанным ценам отдельных товаров (растительное масло, дрожжи, ферментированный табак, ткани, вата и др.) внутри объединения, предприятия. Не включалась в облагаемый оборот выручка: от реализации товаров, по которым не установлено обложение налогом с оборота (мясомолочные товары, овощи, картофель, фрукты и др.); при отпуске товаров в установленном порядке по оптовым ценам предприятий (без налога с оборота) для экспорта внешнеторговым организациям и т.д.

В 1931 г. установлен налог с оборота кинотеатров, который в 1935 г. объединен с налогом со зрелищ. Налог с оборота кинотеатров взимался с валовой выручки от продажи билетов кинотеатров по ставке 30%.

К налогам, дополнительно введенным налоговой реформой, относился налог с совхозов. Введение налога обосновывалось необходимостью связать местные органы власти (райисполкомы) с расположенными на их территории совхозами и создать заинтересованность райисполкомов в финансовых результатах деятельности совхозов. Налог с совхозов исчислялся по валовому доходу (т.е. обороту) от продажи сельскохозяйственной продукции на сторону, сдачи ее своему объединению, тресту, а также в свои торговые и промышленные предприятия, от отпуска этой продукции своим рабочим и служащим.

Была установлена единая ставка налога в размере 1% валового дохода. Налог с совхозов, взимавшийся в совокупности с налогом с оборота, нарушал принцип однократности обложения товара: продукция, переданная в торговые предприятия совхоза (или в объединение) и уже обложенная налогом с совхозов по этой передаче, вторично облагалась налогом с оборота при реализации ее торговым предприятием (объединением).

**в) Изменения в налоговом законодательстве СССР в 1941-1965гг**

Во время Великой Отечественной войны продолжает действовать система обязательных платежей из прибыли государственных предприятий. С началом Великой Отечественной войны был введен военный налог (отменен в 1946 г.). Кроме того, 21 ноября 1941 г. Указом Президиума Верховного Совета СССР с целью мобилизации дополнительных средств для оказания помощи многодетным матерям был введен налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан.

Основным налоговым платежом послевоенного периода выступал налог с оборота, своего рода акциз на товары народного потребления - хрусталь, мебель, кофе, автомобили, спиртное и т.д.

В третьей Программе КПСС, принятой на XXII съезде КПСС 31 октября 1961 г., предполагалась полная отмена налоговых платежей с населения. В середине 1960-х гг. в СССР планировалось осуществление коренной хозяйственной реформы, направленной на повышение эффективности и прибыльности налоговой системы. В сфере налогообложения к важнейшим мероприятиям по реформированию хозяйственного механизма следует отнести: изменение порядка распределения прибыли государственных предприятий, введение платы за фонды, фиксированных (рентных) платежей, реформирование системы подоходного обложения колхозов. Фактически неизменной оставалась система взимания налога с оборота.

В 1960-е гг. в СССР был введен еще ряд налогов.

Постановлением ЦК КПСС и СМ СССР от 4 октября 1965 г. в целях повышения заинтересованности предприятия в лучшем использовании производственных основных фондов и оборотных средств был введен налог "Плата за фонды". Он представлял собой форму распределения прибыли, которая являлась одним из первоочередных платежей из прибыли в госбюджет СССР. Подоходный налог с колхозников был установлен в соответствии с Указом Президиума ВС СССР от 10 апреля 1965 г. Подоходный налог с колхозников зачислялся в доходы государственных бюджетов союзных республик и служил регулирующим доходом главным образом районных и сельских бюджетов. Плательщиками выступали колхозники, имевшие доходы от сельского хозяйства;

Фиксированные (рентные) платежи были установлены с 1967 г. Эти платежи представляли собой форму изъятия в доход государства части прибыли объединений, предприятий, получение которой было обусловлено факторами, не зависящими от деятельности предприятия.

К началу реформ середины 1980-х гг. более чем 90% государственного бюджета Советского Союза, как и его отдельных республик, формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения (прямые) занимали незначительный удельный вес, примерно 7-8% всех поступлений в бюджет.

**г) Реформы налоговой системы в СССР в 1985-1991 гг**

Эпоха перестройки и постепенный переход на новые условия хозяйствования с середины 80-х гг. объективно вызвали возрождение отечественного налогообложения. В 1986 г. полностью разрешается индивидуальная трудовая деятельность граждан. Поэтому в соответствии с положениями Закона СССР от 28 июня 1987 г. № 7284-XI «О государственном предприятии» устанавливается плата за патент на право занятия индивидуальной трудовой деятельностью. За выдачу регистрационного удостоверения и патента взималась государственная пошлина. Доходы от занятия индивидуальной трудовой деятельностью облагались налогами, размер которых определялся в зависимости от их суммы и с учетом общественных интересов. Граждане, имевшие патенты на право занятия индивидуальной трудовой деятельностью, освобождались от уплаты подоходного налога с доходов от занятия данным видом деятельности. С принятием Закона СССР «О государственном предприятии» начинается реформа системы обязательных платежей государственных предприятий в бюджет. Устанавливается налог с владельцев транспортных средств. 14 июня 1990 г. введен Закон СССР № 1560-I «О налогах с предприятий, объединений и организаций», который установил обязанность предприятий, объединений и организаций уплачивать общесоюзные налоги: налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт.

Вносятся изменения в законодательство, устанавливающее порядок налогообложения граждан. В соответствии с Законом СССР от 23 апреля 1990 г. «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» устанавливаются самостоятельные режимы налогообложения доходов граждан от ведения крестьянского хозяйства и доходов от индивидуальной трудовой деятельности.

Уже в конце 1980-х гг. предпринимается серьезная попытка повысить налоговые ставки на прибыль кооперативов. 14 июля 1990 г. был принят Закон СССР № 1560-I «О налогах с предприятий, объединений и организаций» - первый унифицированный нормативный акт, урегулировавший многие налоговые правоотношения в стране.

Августовские события 1991 г. ускорили процесс формирования политически самостоятельного государства с самостоятельной системой налогообложения. Именно в этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, были подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-I «О налоге на прибыль предприятий и организаций», Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-I «О налоге на добавленную стоимость», Закон РФ от 7 декабря 1991 г. «О подоходном налоге с физических лиц». И хотя почти все перечисленные законы прекратили свое действие, все они послужили прочным фундаментом нынешней налоговой системы России.

**Заключение**

Мировой опыт показывает, что налоговый механизм заключает в себе огромные возможности воздействия на развитие предпринимательской деятельности, динамику и структуру общественного производства, его размещение. Налоговые сборы и платежи являются основным источником формирования бюджета государства, т. к. любому государству для выполнения своих функций необходимы фонды денежных средств. Очевидно также, что источником этих финансовых ресурсов могут быть только средства, которые правительство собирает со своих «подданных» в виде физических и юридических лиц. Из этих средств финансируются государственные и социальные программы, содержаться структуры обеспечивающие существование и функционирование самого государства.

Так же, с помощью налогообложения государство может вести экономическую политику: протекционистскую или, наоборот, ограничивающую, по отношению к отдельным отраслям и регионам, осуществлять антиинфляционные меры, противодействовать господству на рынке монополистов, изымать в бюджет сверхприбыль, образующуюся в результате монопольного роста цен. Налоговый механизм выполняет также функцию перераспределения доходов граждан, социальной защиты низших слоёв общества, выступает регулятором личных доходов населения страны. Переход экономики России на рыночные отношения потребовал создания более совершенной системы налогообложения предприятий и граждан.

Неоспоримо, что опыт промышленно развитых стран имеет для нас немаловажное значение, но это не означает детального копирования модели налоговой системы, какой – либо страны. Огромное значение имеет также и изучение исторического отечественного опыта, который долгие годы сознательно умалчивался или оценивался заведомо неверно.

**Список использованной литературы**

1. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. - ЗАО Юстицинформ, 2007.

2. Толкушкин А.В. Комментарий (постатейный) к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ - Система ГАРАНТ, 2008.

3. Развитие налогового законодательства в России: вопросы теории и практики (под ред. д-ра юрид. наук, проф. А.А. Ялбулганова) - «Готика», 2005.

4. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. - М.: «ЮрИнфоР», 2006.

5. Евстегнеев.Е.Н. Основы налогообложения и налогового права. Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2004.

6. В.А.Парыгина , А.А.Тедеев. Налоговое право Российской Федерации / Серия «Учебники, учебные пособия».-Ростов н/Д: «Феникс», 2002.

7. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2003.

1. Единицей обложения данью в Киевской Руси был «дым», определявшийся количеством печей и труб в каждом домохозяйстве, рало или плуг (известное количество пашни). [↑](#footnote-ref-1)
2. Б.Д. Греков. Крестьяне на Руси с древнейших времен до XVII в. Изд. 2, К.1. Москва, 1952. [↑](#footnote-ref-2)
3. Соборное уложение 1649. Текст, комментарии. - Л., 1987. [↑](#footnote-ref-3)
4. Соборное уложение 1649. Текст, комментарии. - Л., 1987. [↑](#footnote-ref-4)
5. Б.Д. Греков. Что такое Обжа? - М., 1926 [↑](#footnote-ref-5)
6. Законодательство Петра 1. - М.: Юр. Лит., 1997 [↑](#footnote-ref-6)