**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение……………………………………………………………………………….3

1.Развитие налогообложения в Древней Руси………………………………………4

2.Налогообложение в России XVII-XIX вв…………………………………………13

3.Система налогообложения в России в начале XX в……………………………...15

4.Налогообложение в России периода нэпа………………………………………...20

5.Налоги в условиях централизованного планирования и управления экономикой……………………………………………………………………………24

Заключение……………………………………………………………………………35

Список используемой литературы…………………………………………………..36

**ВВЕДЕНИЕ**

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый органами государственной власти различных уровней с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоги – один из древнейших финансовых институтов. Их возникновение связано с возникновением и становлением государственности.

Понятие "налог" уходит своими корнями в глубь веков. На заре человеческой

цивилизации философы трактовали налог как общественно необходимое и полезное явление, несмотря на то, что известные им налоговые формы были варварскими: военные трофеи, использование труда рабов, жертвоприношения и др. Появление налогов связано с самыми первыми общественными потребностями. По мере общественного развития налоговые формы постепенно менялись, приближаясь к их современному содержанию.

В наше время, выбранная мною тема актуальна, т.к. роль налогов в нашем современном мире, а точнее в современном государстве довольно высока. Сегодня очень многое зависит от выбранной налоговой политики: и благосостояние нации, и развитие экономики, и даже международные отношения.

Налоги - суть государственной деятельности, успехи и провалы. Поэтому, я думаю, каждый должен знать, как же появилось это явление - налогообложение. Так же актуальность данной работы не ограничивается научным значением, но представляет профессиональный интерес для студентов, будущих налоговиков.

Основной целью данной работы является усвоение процесса становления и развития системы налогообложения в России.

Объект исследования налоговая система России. Предмет исследования история налогообложения.

Для достижения поставленной нами цели необходимо решить ряд задач:

- Изучить этапы становления налогообложения в России;

- Выделить в каждом характерные для него черты.

В работе используются труды отечественных авторов.

1. **РАЗВИТИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ДРЕВНЕЙ РУСИ**

 Рассмотрение законодательных источников интересующего нас периода становления и развития российского государства (Русская Правда, первая Новгородская летопись и Лаврентьевская летопись, Судебники 1497 и 1550 гг., Соборное уложение 1649 г. и др.) позволяет предположить, что различного рода финансовые повинности в пользу государства, которые в настоящее время объединены понятием "налог", были уже привычными для практики пополнения доходов казны. Однако "сложная система податных обязанностей, которые тяжелым бременем ложились на тяглое население Московского государства в XVII веке, образовалась не сразу. Она не вызвана была творческой деятельностью теоретической мысли; она сложилась под влиянием долговременного процесса, постепенного нарастания и определения потребностей великого князя, его вольных, невольных слуг и государства в связи с развитием способов и средств, направленных к удовлетворению этих потребностей".

Еще задолго до наступления московского периода в истории российского государства население несло различные натуральные и денежные повинности в пользу князя как верховного правителя соответствующей территории, нужды которого требовалось удовлетворять за счет части доходов подвластных ему лиц. Анализ Русской Правды свидетельствует о том, что принятие данного правового акта было обусловлено необходимостью закрепить не только установленную систему наказаний за конкретные противоправные деяния, но и практику взимания доходов в казну князя. Фискальный характер ряда положений Русской Правды не вызывает сомнений. Например, в ст.9 содержались нормы, устанавливающие публичную обязанность населения уплачивать деньги и передавать натуральные продукты в пользу слуг князя, занимавшихся сбором виры: "Вирнику взяти 7 ведер солоду на неделю, же овен любо полоть, любо 2 ногате; а в середу куна же сыр, а в пятницю тако же; а кур по двою ему на день, а хлебов 7 на неделю, а пшена 7 уборков, а гороху 7 уборков, а соли 8 голважень; то вирнику со отрокомь; а кони 4, конем на рот сути овес; вирнику 8 гривен, а 10 кун перекладная, а метелнику 12 векшии, а съсадная гривна". Указанные сборы в пользу верховной власти шли на финансирование текущих потребностей государственного аппарата, т.е. Русской Правдой регламентировались вопросов уплаты платежей, которым присущи признаки налога - безусловность, безвозвратность и индивидуальная безвозмездность взимания. Обязанные лица по правилам Русской Правды не имели возможности вступать с князем в переговоры относительно суммы платежа, равно как и не были вправе претендовать на встречные положительные действия со стороны власти или компенсацию части платежа в будущем времени.

Фискальный характер взимаемых на основании Русской Правды платежей подтверждает ее ст.108, в силу которой в случае участия представителя князя в дележе наследства князю полагалась определенная его часть: "Аже братья ростяжються перед князем о задницю, которыи детьскии идеть их делит, то тому взяти гривна кун". Более того, вся система штрафных санкций, разработанная древнерусскими законодателями, была направлена не только на покарание нарушителя ради достижения общей и частной превенции, но и на пополнение княжеской казны - об этом свидетельствуют, в первую очередь, размеры установленных штрафов. Именно стремлением обеспечить князя дополнительным публичным доходом, по нашему мнению, обосновывается предусмотренный в Русской Правде институт виры. Вира - особый безусловный платеж индивидуума в пользу публичной власти, используемый на княжеские потребности и выплачиваемый индивидуумом вследствие совершенного им правонарушения (помимо множества натуральных повинностей), - стала прообразом налога.

Установленные Русской Правдой публичные платежи можно условно назвать квазиналогом, так как названный законодательный источник тесно связывал их уплату с праведным возмездием в отношении правонарушителя: поступление дохода в пользу князя зависело от тяжбы между определенными лицами. Поэтому вряд ли следует рассматривать виры и другие штрафы как чистые налоги.

Процесс взимания различных податей в доход князя как представителя публичной власти на соответствующей территории в домосковский период развития российского государства имел в общем случае нерегулярный, потребностный характер, т.е. был связан с периодическим появлением у верховной власти необходимости в удовлетворении определенных нужд (например, в случае войны). Изначально подати собирали сам князь с дружиной или особые сборщики, уполномоченные князем на изъятие части общественного дохода подвластного населения в пользу властного субъекта. Иногда подати согласно установленному размеру собирались самой общиной, после чего передавались князю.

По мнению Ю.А. Гагемейстера, до становления Московского государства для российской практики было характерно наличие множества обязательных податей в пользу князя. Характер таких платежей был случайным, слаженной системы их периодичного взимания еще не существовало.

В домосковский период активно использовались натуральные повинности в пользу князя: подводные, конные, поделочные и ополченные; ямская (почтовая), мостовая; содержание князя и его дружины, распущенной по домам; городовое дело; ловля зверей в пользу князя и т.д. Но, несмотря на их разнообразие, князя в первую очередь стали интересовать наиболее ликвидные подати, т.е. собираемые в виде денег. В частности, ему поступали дани: от дыма (жилого дома); от двора (целого хозяйства); с орала (плуга); с человека; от городов (погородие).

Иногда обязанность уплаты публичных платежей, обладающих признаками налога, отбывалась личными повинностями. Так, радимичи платили дань Руси "повозом".

Другими формами публичных платежей, отвечающих признакам налога, в домосковский период российского государства являлись: уроки (определенный взнос или определенная часть имущества); оброк (определенная плата за пользование княжескими землями и промыслами); окупь (единовременный взнос, контрибуция); продажа (конфискация имущества преступников); уклад (подать, платимая греками по договору с Олегом); полюдье (дань с людей); наряд (личные натуральные повинности); дары (приношения при вступлении князя на престол); десятина (дань, установленная Владимиром в пользу духовенства).

Учитывая отмеченные особенности существовавших до становления Московского государства различных податей в различных их проявлениях, вряд ли можно утверждать, что в то время уже сложилось представление о таких податях как о налоге, т.е. обязательном денежном платеже, взимаемом исключительно на нужды содержания князя и его дружины в силу выражения воли государства в лице князя. В большинстве своем указанные подати сохраняют полувластный характер, так как взимаются не только в силу прямого обязания подвластных лиц финансировать власть, но и в связи с желанием самого населения помочь своему князю выплачивать вознаграждение дружине и удовлетворять определенные потребности княжеского двора. В основном подати платились не в денежной, а в натуральной форме и представляли собой конкретные предметы (подарки при вступлении князя на престол) или действия населения (помощь в постройке крепости князя и т.п.).

Интересен засвидетельствованный Ю.А. Гагемейстером факт: несмотря на то что в ранний период российского государства сохранялась тесная связь между князем и рядовыми жителями, которые рассматривали князя в качестве своего защитника и благодетеля, подати на нужды княжеского двора не всегда платились добровольно. В связи с этим в Древнерусском государстве появилась специальная категория чиновников, следивших за внесением подати князю, - сборщики дани, сопровождаемые войском князя.

Заметный шаг в развитии системы податей (по содержанию уже приближавшихся к налогам в их современном понимании) был сделан в период Золотой Орды. Первоначально татары предполагали взимать десятую часть всего, что имелось в российском государстве, но впоследствии склонились в сторону исключительно денежных повинностей.

Главным объектом налогообложения выступал человек ("голова"), что послужило основанием появления ордынского выхода - поголовной (подушной) системы налогообложения взамен поимущественной (за исключением духовенства и бояр, откупившихся значительными подарками). Для целей взимания налогов все население раннего российского государства было переписано. Понятие "ордынский выход" встречается в первой Новгородской летописи. Вначале он имел форму десятины, впоследствии поголовной и, в конечном итоге, посошной подати. В связи с усилением недовольства населения (восстание 1290 г.) татары изменили порядок взимания налогов, предоставив это право русским князьям. Данное обстоятельство послужило предпосылкой для становления самостоятельной системы налогообложения в России.

Другой распространенной формой ордынской подати в виде дани стал запрос, т.е. определенная денежная сумма, которая устанавливалась татарскими чиновниками и взималась во внеочередном порядке с подвластного Орде населения.

Еще одной обязанностью, возложенной Золотой Ордой на русское население, являлся ям - необходимость поставлять подводы ордынским чиновникам и содержать посла Орды вместе с многочисленной свитой во время его нахождения на российской территории.

Подати, направляемые в Орду, собирали специальные офицеры полиции - баскаки, а значит, население выполняло эти повинности далеко не добровольно. В случае невыплаты или несвоевременной выплаты податей баскаки обладали правом осуществить сбор принудительно, с применением физической силы.

Таким образом, то, что в указанный период система податей активно развивалась, не в последнюю очередь связано с практикой обложения российского государства различными откупными платежами в пользу татарской Золотой Орды. На момент становления Московского государства (XIV в.) существовали подати трех типов: действовавшие до татарского нашествия, обыкновенная дань Орде и чрезвычайные налоги, взимаемые по требованию татар.

Для податей московского периода характерно сочетание их взимания денежными средствами и натурой (например, мехами), хотя уже отмечается тенденция к более частому изъятию публичной властью денежных средств как наиболее удобного для использования в обороте средства платежа, особенно во второй половине XVI в. и первой половине XVII в.. Подати, часто представлявшие собой конкретные чрезвычайные налоги, в то время по-прежнему собирали и в натуральной форме, если у государства не было особой потребности именно в деньгах, а в период польской войны "кроме денег брали натурою на корм ратным людям муку ржаную, сухари, крупы, толокно...". Как отмечал С.Б. Веселовский, наряду с чрезвычайными налогами в Московском государстве продолжала существовать личная повинность - речь шла об участии в постройке городских укреплений.

Особенностью взимания налогов в Московском государстве стало обложение не земли и угодий, а людей. Правильность данного вывода подтверждает то обстоятельство, что полное отсутствие пашни у человека не освобождало его от несения обязанностей в виде налогов. В связи с этим государство определяло способность именно каждого лица платить налоги, т. е. оценивалась реальная возможность плательщика отдать определенную часть своего имущества в пользу властного субъекта. На селе размер налога зависел от количества рабочих рук, величины участка земли, принадлежащего хозяину, урожайности этого надела, в городах - от площади двора субъекта, места расположения этого двора, количества дворов у лица, торгового оборота и т.д.

Основным принципом распределения налогов среди подвластного московскому государю населения считалась их раскладка на всех подданных, в основном по сохам или дворам.

С XV в. посошная система налогообложения стала всеобщей. По мнению Е. Осокина, "исторические памятники доказывают, что Василий Васильевич в своем духовном завещании 1462 года первый подал мысль ввести соху во всеобщее употребление". Соха, ставшая основанием для исчисления налога при посошной системе, представляла собой условную окладную единицу. Она никогда не имела точно установленной величины и менялась в зависимости от времени и места.

В сошных письмах, выдаваемых каждой общине либо отдельным землевладельцам, устанавливались оклады, исходя из которых платились посошные налоги. Общие сведения о сохах содержались в писцовых книгах, служивших основой взимания прямых посошных налогов в Московском государстве. Соха включала в себя: в поместьях и вотчинах - 800 четвертей хорошей земли, 1000 четвертей средней и 1200 четвертей бедной земли; на черных (податных) землях - от 500 до 700 четвертей; на монастырских землях - от 600 до 900 четвертей. Данный вид сохи за ее размер получил название большой московской сохи.

В городах для определения сохи - в силу отсутствия обрабатываемой земли - исходили из особенностей дворов. Кроме того, некоторые разновидности промыслов также приравнивались к сохе (например, солеваренная сковорода, рыболовная перегородка в реке).

Размеры сохи в разных районах могли различаться весьма существенно. Так, по свидетельству М.Ф. Владимирского-Буданова, новгородская соха была гораздо меньше московской: "а в соху два коня, а третьи припряжь, да тшан кожевнической за соху, лавка за соху, плуг за две сохи, кузне за соху... ладья за соху...". Такие сохи, которые отличались от большой московской, С.Б. Веселовский назвал "местными сошками".

Существовавшая в Московском государстве система посошного обложения, несмотря на изначально предполагаемую ее эффективность, себя далеко не оправдала. Выбранный объект обложения (соха) не стал всеобщим в связи с тем, что его установление, основанное на записях в писцовых книгах и ориентированное в первую очередь на лиц, обладавших достаточным имуществом или доходом, не учитывало фактическую способность проживающих на податной земле людей платить такой налог. Неблагоприятно складывавшиеся обстоятельства часто заставляли податных субъектов, на которых лежала обязанность уплаты, уходить с сельских земель в города, где разыскать их было крайне сложно.

Посошный налог, на наш взгляд, является примером классического налога, так как лица, подвластные Московскому государству, платили указанные подати безотносительно к действиям государства в свою пользу, переданное не подлежало последующему возврату и шло на содержание государства. Кроме того, для посошных податей характерно наличие всех необходимых элементов налога: субъектов и объектов подати (тяглый люд); периода, по истечении которого возникала обязанность платить вновь, отраженного в писцовых книгах; единицы исчисления (соха); сроков уплаты; ставки подати на каждую соху; порядка исчисления суммы подати с сохи.

В тех местностях Московского государства, где проживающих было немного, такая условная единица, как соха, была неприемлема изначально. Здесь система налогообложения основывалась на количестве проживающих лиц, что привело к образованию новой податной единицы, именуемой "двор", и соответственно подворного налога.

Наряду с отмеченными разновидностями единиц налогообложения в XVII в. появился и чрезвычайный подоходный налог (5-я, 10-я, 15-я деньга), взимаемый для удовлетворения военных нужд Московского государства вследствие отсутствия государственного кредита. Продолжала активно использоваться такая разновидность публично-правовых платежей, напоминающая своими основными чертами прямые налоги, как судебная пошлина. На это указывается, в частности, в ст.4 Судебника 1497 г.: "А досудятся до поля, а у поля не стояв, помиряться, и боярину и диаку по тому росчету боярину с рубля два алтына, а диаку осмь денег; а околничему, и диаку, и неделщиком пошлин полевых нет". Кроме того, существовала традиционная для восточных народов поголовная подать в виде ясака.

Таким образом, платежи, собранные в виде подати с тяглых черносошных крестьян и посадских (городских) людей с определенных единиц налогообложения - сохи и двора, стали главными прямыми налогами в период Московского государства.

Так называемые налоги на потребление (косвенные налоги), по утверждению И.Т. Тарасова, начали развиваться позже, так как их отсутствие легко возмещалось благодаря изобилию государственных монополий.

Одним из первых косвенных налогов, взимаемых в Московском государстве и в России в целом, стали акцизы на соль (соляная пошлина), призванные заменить такие подати, как стрелецкие деньги (введены при Иване Грозном на содержание войска), проезжие мыти и некоторые другие. Уплата названного акциза производилась в местах добывания соли. Косвенными налогами, изначально существовавшими в Московском государстве, можно признать вес, меру и мыт.

Между тем, в Московском государстве не было жесткого деления налогов на прямые и косвенные. Так, мыт - по определению косвенный налог - в тот период представлял собой сложный налог, который в зависимости от ситуации мог выступать в качестве прямого налога, уплачиваемого торговцем при осуществлении торгов, или являться косвенным налогом, представляя собой таможенную пошлину.

Общая совокупность уплачиваемых государству обязательных платежей в виде прямых и косвенных налогов в период Московского государства именуется тяглом. Тягло взималось с тяглых людей, проживающих на тяглой земле. Фактически все население русского государства рассматриваемого времени следует признать тяглым. Тягло - это личная финансовая служба совершеннолетнего населения низших классов в пользу государства.

Налогоплательщиками тягла стали посадский люд и черные (т.е. подлежащие налогообложению) земли. Основой налогообложения служила круговая порука. В московский период в состав тягла включались: стрелецкие деньги, ямские деньги, деньги на корм воеводам, в подмогу подъячим, сторожам, палачам, тюремным и губным целовальникам, на строение воеводских дворов, губных изб и тюрем, в приказную избу на свечи, бумагу, чернила, дрова, прорубные деньги (за позволение зимою в прорубях воду черпать, платье мыть и скот поить). Тяглые люди помимо всего прочего были обязаны создавать и чинить крепости в городах, строить мосты. Как отмечал С.М. Соловьев, "трудно было тянуть тягло в России".

# 2. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РОССИИ XVII-XIX ВВ.

Обязанность платить государству налоги в период Московского государства настолько усилилась, что даже изменение социального статуса конкретного лица не освобождало его от несения тягла в пользу государевой казны (например, переход в стрельцы, подъячие). Данное обстоятельство приводило к побегам тяглых людей с мест их проживания, причем это явление стало настолько распространенным, что в 1658 г. за уклонение от тягла пришлось ввести высшую меру наказания - смертную казнь. Эта мера оказалась действенной, так как из-за угрозы серьезных санкций со стороны государства мало кто соглашался укрывать беглых тяглых людей, кроме того, в случае неуплаты тяглым лицом разнообразных налогов принадлежащее ему имущество могло быть изъято в доход великого государя.

Можно констатировать, что к концу анализируемого периода сформировалась общая идея о том, что определенная группа лиц должна служить государю, а тяглые люди обязаны оплачивать такую службу посредством передачи государству денег и иного имущества в виде особых публичных повинностей - налогов.

Одной из особенностей взимания налогов в то время является сохранение ряда исключений, позволявших определенным лицам не уплачивать посошные (подворные) налоги. Так, от всех налогов в пользу князя были освобождены служилые люди, занятые ратным делом (военнослужащие), равно как и приближенные государя, входящие в "государево дворище" (чиновничий аппарат). От тягла освобождались также определенные купцы - гости: согласно ст.8 гл.XVIII Соборного уложения гости не включаются в тягло, им "с черными сотнями в тягле не быть".

В результате всю тяжесть налогов в России в то время несли крестьяне и городские жители. Система тарханов (освобождений от налогов) подвергалась пересмотру. В ст.43 Судебника 1550 г. было закреплено распоряжение "тарханных впредь не давати никому, а старые тарханные грамоты поимати у всех", однако они просуществовали еще более века, до 1672 г.

Примерно с конца XIV в. усложнившаяся система податей потребовала формирования специального аппарата служилых людей, состоявшего из казначеев, дъяков и подъячих, в обязанности которым вменялся сбор различных пошлин за совершение определенных государственных действий. Эти чиновники первоначально действовали при наместниках, а впоследствии - при воеводах, сменивших наместников. Именно с момента появления такой налоговой администрации различные публичные повинности в пользу государства, по свидетельству А. Лаппо-Данилевского, начинают приурочиваться к определенному времени, производится их денежная оценка. По мнению ученого, на данном этапе подати окончательно превращаются из вознаграждения служилому человеку за его заслуги (в том числе князю) в государственный налог.

Исходя из сказанного, основным признаком публичных платежей, взимаемых в период Московского государства, следует признать безусловную обязательность их уплаты посредством изъятия у подвластного населения части денежных средств, равно как и иных вещей, исполнение (в меньшей степени) разнообразных натуральных повинностей в пользу верховной власти. Подобная безусловность обеспечивалась весьма жесткими санкциями в отношении лиц, отказывавшихся повиноваться (вплоть до смертной казни). Не менее важными характеристиками таких платежей предстают безвозмездность по отношению к плательщику, направление в доход публичной власти в лице государства, периодичность взимания (обычно летом). Отмеченные признаки публичных доходов свидетельствуют о том, что в Московском государстве податная система строилась на основе взимания именно конкретных налогов. Что касается целей уплаты публичных платежей, то они, по крайней мере в известных нам законодательных источниках того времени, не были определены надлежащим образом. Это не в последнюю очередь связано с тем, что усилившаяся царская власть на своем пути к абсолютизму не желала явным образом обосновывать конкретную причину взимания платежей, тем самым заставляя своих подданных лишь догадываться о том, откуда берутся налоги и на какие цели они расходуются. Так что основным их предназначением считается поддержание могущества государственной власти на всей подчиненной территории.

# 3. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ В НАЧАЛЕ XX В.

Российские экономисты осознавали, что отечественная налоговая система должна обеспечивать наполнение бюджета, способствовать росту экономического потенциала страны и стабилизации социальных отношений. В трудах российских ученых XIX - начала XX веков прослеживается идея многофункциональности налоговой политики.

Еще в начале Xlk в. российскими экономистами выделяется фискальная функция как прямое отчуждение части доходов отдельного человека или предприятия в пользу государства. При этом превалирует позиция установления объективных границ налогового бремени, необходимость отказа от «излишних»2 налоговых платежей. Таким образом, российскими финансистами делается первый шаг в поисках обоснованности налоговых сборов и оптимального давления налоговой нагрузки.

В обосновании правомерности налоговых сборов абсолютное большинство российских исследователей приходит к осознанию существования стабилизирующей функции налоговой политики, т.е.

Сперанский М. М. Просты и записки. М.-Л., 1961, с.233 .

восприятия налогов в качестве основы стабильного функционирования национального рынка и поддержания существующей общественно-политической структуры - «налог есть часть имущества и трудов… людей, уделяемый ими на удовлетворение нужд… общества»3.

Но если в XIX в. основными функциями налоговой системы в рамках государственной финансовой политики российскими учеными рассматриваются фискальная и стабилизирующая функции, то уже на рубеже Х1Х-ХХ вв. (особенно в исследованиях 20-х годов) появляется осознание возможности использовать налоги в качестве «орудия экономических и социальных реформ» , условия «развития производительных сил»5.

Таким образом, осознается возможность использования регулирующей и стимулирующей функций налоговой политики - использования налогов и сборов в качестве системы мер экономического воздействия на общественное производство: его структуру, динамику, направления и темпы модернизации.

Для российских исследователей в сфере теории налогов характерен также поиск оптимальной налоговой нагрузки, прежде всего, в сочетании систем прямого и косвенного налогообложения.

Таким образом, отечественными учеными уже к концу первой четверти XX века были в полной мере сформулированы и определены принципы реализации налоговой политики. Так, российской финансовой наукой признавались: фискальная, стабилизирующая, регулирующая, стимулирующая и социальная функции налоговой политики. Понятие «всеобщности налогов» обусловливало теоретическое обоснование наличия еще одной функции налогов - контрольной, которая призвана обеспечить непрерывное воспроизводство налоговой системы на всех уровнях отношений между государством и налогоплательщиками (т.е. воспроизводство самой фискальной функции).

Основными принципами налоговой политики признавались: всеобщность, определенность и справедливость налогообложения, нашедшие свое теоретическое обоснование в разработках оптимизации налоговой нагрузки посредством обоснованного сочетания систем прямого и косвенного налогообложения.

3 Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. - СПб., 1890, с. 238.

4 Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Рига, 1923, с. 71. 5Твердохлебов Н. Н. Финансовые очерки. М., 1916, с. 49. 10

Автором проведен детальный анализ налоговой системы Российской Империи в начале XX в. в предвоенные годы, отражающий различные аспекты практической реализации многофункциональной направленности отечественной налоговой политики того периода. На основе анализа и статистической обработки обширного фактического материала показан значительный рост объемов налоговых доходов до 1914 г., наглядно демонстрирующий эффективность реализации фискальной функции налоговой политики.

В процентном отношении наибольший прирост дали пошлины и прямые налоги. Правительственные регалии, кроме казенной винной операции, т.е. преимущественно почтовые и телеграфные доходы, а также операции казенных железных дорог и доходы от других казенных имушеств заняли среднее место. На последнем - оказались казенная винная операция и косвенные налоги, если не считать возвратных и случайных поступлений, вообще незначительных в общем итоге бюджета (136 млн. руб. в 1913 г.).

В приведенном приросте доходов за десятилетие (1903–1913 гг.). бесспорно, известная доля влияния принадлежит естественному приросту налоговых доходов, зависящему от возрастания благосостояния населения. Тем не менее, из подсчета прироста налоговых доходов, произведенного в 1905 - 1907 гг., прирост этот в 1907 г. определялся в сумме около 150 млн. руб.

Министерство финансов в 1903–1913 гг. СПб., 1914, с. 6.

Проведение политики дифференциации акцизных ставок на производимую продукцию в зависимости от объемов продаж, освобождение от акцизов экспортируемых товаров, приостановление действия или понижение акцизов на новые виды производимой продукции, осуществляемые в это же время, - все это свидетельствует о первых шагах реализации в отечественной налоговой политике регулирующей и стимулирующей функций налогообложения.

Система прямых (реальных) налогов в Российской Империи, несмотря на их относительно небольшую долю в общих доходах бюджета, в значительной степени способствовала реализации стабилизирующей и социальной функций налоговой политики. На средства от сборов промыслового налога финансировалась деятельность российских учреждений технического образования и научно-технические исследования в сфере промышленности, поддержание международных научных контактов. На средства от сборов поземельного и подомового налога осуществлялись мероприятия по благоустройству городов, дорожному строительству, землеустройству,

В начале XX века в правительственных кругах Российской Империи рассматривался вопрос о введении прогрессивного подоходного налога. В 1907 г. Государственная Дума Российского государства впервые обсуждала проект введения прямого подоходного налога. Прогнозируемое снижение доли косвенного обложения позволило бы говорить о развитии прогрессивного характера российской налоговой политики, социальной ориентации изменений в распределении налогового бремени. Однако, начало первой мировой войны оборвало прогрессивные тенденции в развитии финансовой системы России и в значительной степени нивелировало ее многофункциональный характер.

Вторая группа проблем включает исследование процессов трансформации основных направлений налоговой политики в Советской России 20–30-х годов, прежде всего анализ системы налогообложения в годы НЭПа, а также исследование основных направлений и результатов налоговых реформ 30-х годов.

Огромный рост финансовых потребностей и обесценение денег в годы Первой мировой войны значительно снизили реальное значение налогов. Л с национализацией кредитных и промышленных предприятий, ликвидацией частной собственности на землю, значительным сокращением частной торговли круг объектов, подлежащих налогообложению, все больше сужался. Политика всеобщих национализации и конфискаций, запрещение в конце 1918 г. частной торговли и переход к карточной системе распределения продуктов питания и личного потребления через единый заготовительный и распределительный государственный аппарат - Компрод (декрет СНК от 21 ноября 1918 г.) - привели к фактическому отмиранию и прямых налогов, и акцизов, и пошлин.

Отношение Советской власти в целом к налоговой системе в 1919–1920 гг. определялось такими словосочетаниями, как «бессмысленность денежных налогов», «помеха делу естественного отмирания денег и денежного оборота»." Насколько в то время господствовала эта точка зрения, показывает резолюция Всероссийского съезда финработников в мае 1919 г.: «развитие и укрепление натурального обложения в форме предоставления Государству части продуктов труда в натуральном виде и в форме трудовой повинности должно послужить основной целью советской налоговой политики, а в деле устранения денежного хозяйства - это одна из главных задач Советской власти»7.

В связи с предполагавшейся отменой денежного обращения и внедрением натурального хозяйства 3 февраля 1921 г. был издан декрет об отмене всех денежных налогов и сборов, а 9 февраля 1921 г. налоговый аппарат был распущен.

Исследуя налоговые отношения в годы НЭПа, автор отмечает своеобразный трансформационный парадокс, когда в середине 1921 г. г началом реализации новой экономической политики появилась необходимость возврата к еще недавно отмененной налоговой системе. Разрешив предприятиям реализовывать часть, а крестьянству всю свою продукцию на рынке и позволив всем гражданам открыто заниматься торговлей, государство заявило о необходимости создания механизма обложения дополнительных источников дохода. Восстановление налоговой системы началось с восстановлением 26 июля 1921г. промыслового налога и акцизов на спирт, табачные изделия, папиросную бумагу и спички.

Наиболее четко суть налоговой политики 20-х годов выражена в определении проф. А. Д. Соколова: «под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия производимых ею расходов или достижения каких-либо задач экономической политики»8.

Налоговая политика РФ, а затем СССР должна была реализовать две цели: финансовую - максимизировать налоговые сборы для формирования финансовой базы подъема разрушенной войнами экономики; социально-политическую - ослабить материальные позиции буржуазии в городе и деревне, переложить на обеспеченные слои общества максимальную тяжесть налогообложения, а параллельно - минимизировать налоговые взносы пролетариата, беднейшего крестьянства, наемных рабочих. Таким образом в рамках налоговой политики в годы НЭПа неизбежно должны были реализоваться три функции налогов: фискальная, регулирующая и социальная.

# 4. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ РОССИИ В ПЕРИОД НЭПА.

Фискальная функция в период 1922–1928 гг. была реализована успешно в значительной степени за счет расширения сферы косвенного и, прежде всего, акцизного обложения (табл. 3).

Регулирующая функция налоговой политики, реализующая политические задачи «конфискации у буржуазии остатков уцелевшего в ее руках имущества»9, в конечном счете также обеспечивала расширение сферы реализации фискальной функции налогообложения.

Необходимо отметить, что политика усиления налогового давления в зависимости от величины доходов и капитала, принадлежащего налогоплательщику дела, решала в большей степени политические, чем экономические задачи. В сфере поимущественного обложения промышленного производства тяжесть налога прогрессивно возрастала по мере роста размеров капитала. В итоге, всякое слияние капиталов, способствующее созданию эффективных, конкурентоспособных производств приводило к многократному yвeличefшю обложения.

Аналогично система прогрессивного возрастания сельхозналога в зависимости от количества пашни и скота приводила к сдерживанию процесса производственного накопления в сельском хозяйстве, дроблению крестьянских хозяйств, а часто и просто к свертыванию объемов сельскохозяйственного производства. Тяжесть налогообложения падала на те доходы, которые служили источником накопления в земледелии (доходы крупных и средних хозяйств), и не затрагивали потребления.

В сфере промышленного производства роль предприятий как самостоятельного товаропроизводителя быстро снижалась. В середине 20-х годов инстанции государственного аппарата (наркоматы, главки, синдикаты) свободно распоряжались не только прибылью трестов, но и их капиталами и производимой ими продукцией, директивно вмешивались во внутреннюю жизнь хозрасчетных предприятий. Вслед за экономической практикой шло и законодательство. Декрет о трестах 1927 г., напротив, приравнивал существовавшие в то время акционерные общества к обычным казенным предприятиям, завершив превращение акционерной формы организации предприятий в пустую формальность. Отождествление государственного предприятия с государственным аппаратом означало, что вся прибыль и все капиталы этого предприятия принадлежат государству, и придавало налогообложению доходов предприятия чисто формальный, «воспитательный» характер.

В итоге следует констатировать, что в годы НЭПа:

- фискальная функция налоговой политики в наибольшей степени реализовывалась за счет системы косвенного налогообложения, в основном, за счет акцизного и таможенного обложения товарных групп самого массового спроса;

- регулирующая функция налоговой политики выполняла роль эффективного политического инструмента, обеспечивая последовательное сокращение капиталистического накопления, способствуя свертыванию воспроизводственных процессов в сфере частного бизнеса и на селе, и в промышленности, делая расширение и модернизацию производства в частных хозяйствах экономически невыгодными;

- социальная функция налоговой политики также приобрела политическую направленность. Она реализовывалась посредством прогрессивного налогообложения имущества и доходов граждан, владеющих частной собственностью, с возрастающей прогрессией в зависимости от объемов собственности и создания льготных условий обложения для плательщиков, не имеющих объектов частного владения, с минимальными доходами. В целом система прямых налогов ориентирована на практически полное изъятие личных доходов граждан, получаемых сверх прожиточного минимума;

- в сфере налогообложения государственных предприятий налоговая система в течение 20-х годов постепенно сдавала свои позиции в качестве системы экономических методов управления производством, уступая место прямому административному регулированию.

В 1930 г. началось осуществление налоговой реформы, коренным образом изменившей систему взимания налогов на территории СССР. Это было связано в тем, что действовавшая в 20-е годы система налогообложения практически полностью выполнила стоявшие перед ней политические задачи: был ликвидирован частный сектор в промышленности и торговле, а его доля в сельском хозяйстве оставалась минимальной. Соответственно утратила свое значение вся сложная система прямого налогообложения частного сектора, направленная на свертывание процессов капиталистического накопления и изъятие капитализированных доходов.

Фундаментальные изменения происходили и внутри государственного сектора. В соответствии с постановлением ЦК ВКП (б) от 5 декабря 1929 г. прекратили свое существование хозрасчетные тресты. Сверхцентрализация управления в лице «хозрасчетных» объединений (всего во всей промышленности их насчитывалось в 1930 г. 32) делала излишней сложную налоговую систему взаимоотношений промышленности и торговли с бюджетом.

Основные направления налоговой реформы 1930 г. сводились к следующему.

Во-первых, акцизная система налогообложения, промысловый налог и ряд других налогов были сведены в единый налог с оборота,

Введение налога с оборота означало введение нового синтетического налога взамен значительного числа статей доходной части бюджета, или, если говорить строго, - введение нового механизма формирования доходной части бюджета.

Во-вторых, налоги, уплачиваемые государственными предприятиями, консолидировались в единый платеж - отчисления от прибыли, и этот платеж отождествлялся., сливался с ведомственным распределением прибыли, т.е. фактически переставал быть налогом. Первоначально этот единый платеж пытались упорядочить, установив общую норму отчислений - 81% от прибыли. Однако скоро выяснилось, что централизованное распределение прибыли по своей природе качественно отлично от налогообложения и поддается реальному нормированию.

Одновременно в ходе реформы 1930 г. исчезли такие важнейшие формы налогообложения, как рента с городских земель и гербовый сбор с внутрихозяйственных операций. Это было неизбежно, поскольку к 1930 г. была ликвидирована экономическая основа для этих форм налогов.

Сложившаяся в тот период налоговая система включала в себя помимо налога с оборота и налога на доходы предприятия также сельскохозяйственный налог и налог с единоличных хозяйств, имевших лошадей, подоходный налог и целевой сбор на нужды хозяйственного и культурно-бытового строительства. Наряду с этим существовала система местных налогов и сборов, перестроенная в соответствии с новыми политическими и экономическими задачами, стоявшими перед государством.

В основе серии налоговых реформации 30-х годов лежал поиск действенных экономических механизмов, способных обеспечить централизованное регулирование экономики, форсировать процесс ускорения государственных накоплений на реализацию планов индустриализации промышленности, усилить контроль за хозяйственной и финансовой деятельностью предприятий.

Введение в налоговую систему налога с оборота и новых методов расчета налогов на доходы промышленных предприятий и сельскохозяйственных кооперативов, колхозов и совхозов изменили форму реализации ее фискальной фунщии.

В результате, методы включения в розничные цены товаров и услуг налога с оборота и последующего его изъятия в бюджет обеспечили непрерывный и стабильный поток поступлений в бюджет.

# 5. НАЛОГИ В УСЛОВИЯХ ЦЕНТРАЛИЗОВАННОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ.

Быстрое создание по экономическим районам крупных сельских хозяйств, регулируемых из одного Центра, позволило включить деревню в единую систему директивного планирования. Вместо 25 млн. единоличных крестьянских дворов, существовавших в конце 20-х годов, к 1940 году в сельском хозяйстве страны было 4 тыс. совхозов и 237 тыс. колхозов. Единоличные хозяйства насчитывали к этому моменту 3,6 млн. дворов и играли второстепенную роль в производстве сельскохозяйственной продукции. Ликвидация мелкотоварного крестьянского производства, создание колхозов и совхозов как новых административных единиц гарантировали эффективное взимание сельскохозяйственного налога в строгом соответствии с установками Центра. Система взимания подоходного налога была тесно увязана с планированием величины и структуры посевных площадей и планом государственных закупок сельхозпродукции. Осуществлялось, по сути дела, внеэкономическое изъятие части сельскохозяйственной продукции для обеспечения городов, армии, создания государственных резервов.

В данной ситуации возникает качественно новое экономическое явление: процесс реализации фискальной функции налогообложения осуществляется через систему централизованного регулирования национальной экономики, в основном - через систему централизованного планового регулирования общественного сектора производства.

Регулирующая функция налогообложения пока сохраняет свои позиции: она реализуется через систему льготного налогообложения доходов колхозов и населения от производства технических сельскохозяйственных культур и животноводства. Продолжается использование регулирующей функции налоговой политики и в качестве политического инструмента - с целью создания наиболее благоприятных условий при взимании подоходного налога для граждан, занятых в общественном производстве, на государственных и кооперативных предприятиях, с одной стороны, и ограничения доходов от частной предпринимательской деятельности, с другой.

В этот период появляются элементы социальной направленности подоходного налогообложения посредством развития системы налоговых льгот, предоставляемых рабочим и служащим в зависимости от наличия детей и иждивенцев в семье.

Автором делается вывод, что в 30-е годы в СССР возникает качественно новая экономическая ситуация. Налоговая система фактически перестает функционировать как самостоятельный экономический институт и трансформируется в один из элементов механизма централизованного планового регулирования экономики. Значение регулирующей функции постепенно снижается, а превалирующей в налоговой политике становится реализация фискальной функции в форме изъятия запланированной части доходов у государственных предприятий и населения с целью их последующего перераспределения через систему централизованного планового регулирования социалистической экономики.

Третья группа проблем охватывает исследование налоговой системы в условиях функционирования государственной системы планового распределения финансовых ресурсов: вопросов развития налоговой системы в период 50–80-х годов, функциональной направленности налоговой политики в этот период, роли налоговой политики в развитии кризисных явлений в отечественной экономике 80-х - начала 90-х годов.

В течение четырех послевоенных десятилетий система налоговых платежей в СССР продолжала развиваться под преобладающим влиянием государственного монополизма в сфере распределительных отношений.

Основными налоговыми платежами являлись:

- налоги с населения - подоходный налог, сельскохозяйственный налог, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан;

- налоги с предприятий - налог с оборота и платежи из прибыли с государственных предприятий, подоходный налог с предприятий и хозяйственных органов кооперативных и общественных организаций.

В целом происходило последовательное упрощение системы налогов, налоговые платежи все более теряли характер многофункционального экономического инструмента и трансформировались в нормативные отчисления. Неоднократно поднимался вопрос от отмене налоговой системы как таковой.

Такое направление развития налоговой системы объясняется следующим:

1. В послевоенный период, начиная с 60-х годов, система подоходного налогообложения граждан в значительной степени утратила свою роль в качестве инструмента изъятия доходов, обеспечивающих рост капиталистического накопления. Ее роль в обеспечении принципа уравнительности в объемах доходов у различных категорий населения также постоянно сокращалась и к 60-м годам практически не была востребована. Таким образом система подоходного налогообложения полностью утратила возможность выполнять регулирующую функцию.

2. Развитие системы общественных фондов потребления монополизировало функцию обеспечения социальной стабильности в обществе, а подоходный налог ее практически полностью утратил.

3. Фискальная значимость подоходного обложения постоянно сокращалась и была сведена к минимуму. Ее заменила централизованная система нормирования оплаты труда, а через механизм отчислений от прибыли и из фонда оплаты труда осуществлялось практически доналоговое изъятие части заработной платы.

В течение послевоенного периода налоговая система СССР развивалась в качестве одного из инструментов механизма централизованного регулирования плановой экономики. Ее основной задачей стало привлечение в бюджет в запланированных объемах финансовых поступлений в виде отчислений от доходов хозяйственной деятельности государственных, кооперативных, общественных организаций и населения. Формы осуществления налоговых сборов в бюджет соответствовали общей схеме перераспределения ресурсов в условиях централизованного регулирования экономики, базирующейся преимущественно на государственной собственности на средства производства.

В этих условиях в СССР налоговые поступления в бюджет в максимальной степени складывались из вычетов от прибыли государственных предприятий и за счет централизованного механизма определения структуры розничных цен в стране. Основную часть этих поступлений составляли отчисления от прибыли и налог с оборота, исчисленный как разница между оптовой и розничной ценой и взимаемый преимущественно в отраслях, производящих товары народного потребления.

Доходы, получаемые бюджетом от населения в виде налога на заработную плату и подоходного налога, были весьма незначительны. Их совокупный объем уступал даже доходам бюджета в форме поступлений от таможенных и государственных пошлин. Основная величина фискальных изъятий взималась с населения через налог с оборота и систему отчислений от фонда заработной платы.

Налоговая система выполняла роль аккумулятора части валового внутреннего продукта (ВВП) и действовала как чисто фискальный механизм. Роль регуляторов развития производства, координации и стимулирования основных направлений его технической модернизации выполняли плановые и снабженческие государственные органы.

В целом можно констатировать, что к началу 90-х годов XX в. основной задачей советской налоговой системы было отчуждение части дохода каждого индивида или предприятия в пользу государства, т.е. реализация фискальной функции. Присущие мировой налоговой практике и в определенной степени применяемые ранее в инструментарии российской налоговой политики регулирующая, стимулирующая и социальная функции были полностью замещены механизмом централизованного планирования, государственного снабжения и государственного социального обеспечения. Сами же налоги приобрели форму плановых отчислений.

В работе проведено сопоставление основных направлений развития мировой налоговой теории и практики с системой налоговых отношений, сложившихся в СССР в период 80-х - начала 90-х годов. В частности отмечается, что к началу 80-х годов отечественная система налогообложения представляла собой комплекс налоговых платежей, существенно отличавшийся от общих направлений развития мировой налоговой практики. Именно в 80-е годы в большинстве стран мира и прежде всего в странах с развитой рыночной экономикой сформировалась единая концептуальная и методологическая основа построения налоговых систем, активизировались принципы унификации начисления основных видов налогов. Многофункциональная направленность налоговых систем, использование их в качестве инструментов стимулирования инвестиционной активности, обеспечения социальной стабильности в обществе, снятия негативных экологических последствий производственной деятельности требовали усложнения структуры налоговых систем и методов налоговых расчетов.

В СССР же доходы бюджета по-прежнему формировались за счет трех основных групп налоговых отчислений: налога с оборота, отчислений от прибыли и налогов с населения. В целом происходило последовательное упрощение системы налогов, налоговые платежи все более теряли характер многофункционального экономического инструмента и трансформировались в нормативные отчисления.

В рамках отечественной фискальной системы 80-х годов налоги по сути перестали выполнять регулирующую функцию, которая была заменена чисто административными методами снабжения и распределения материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Между тем в ходе западных налоговых реформ этого периода был выработан механизм льготного налогообложения инвестиционной деятельности предприятий, позволявший осуществлять структурное и региональное регулирование развития производства сугубо экономическими методами.

Центральные органы управления сосредоточили в своих руках максимально возможную массу финансовых ресурсов. Последующее их перераспределение через расходную часть бюджета неизбежно приводило к переливу средств от эффективно работающих к низкорентабельным и убыточным предприятиям. Заинтересованность предприятий в максимизации прибыли отсутствовала. Следствием этого были низкая эффективность производства, нерациональный расход товарно-материальных ценностей, рост себестоимости продукции.

Отсутствие собственных средств у предприятий серьезно сдерживало их развитие. Изнашивались основные производственные фонды, устаревала технология, замедлялись темпы прироста производительности труда, падала фондоотдача, а в конечном счете снижалась прибыль. Все в большей мере проявлялись иждивенческие настроения, поскольку предприятиям средства на финансирование капитальных вложений следовало не заработать, а получить из бюджета, которому ранее был отдан весь остаток свободной прибыли. Фонд оплаты труда строго регламентировался и почти не зависел от полученной прибыли.

Таким образом, система налоговых отношений фактически стимулировала экстенсивные методы ведения хозяйства. Вследствие этого качество продукции отечественной промышленности существенно отставало от зарубежных аналогов, что делало ее неконкурентоспособной не только на внешнем, но и на внутреннем рынке. Нарастало отставание от развитых стран в области технологических процессов. В СССР господствующее место продолжали занимать трудоемкие энергозатратные механические технологии.

Анализируя роль налоговой политики в развитии кризисных явлений в отечественной экономики 80-х - начала 90-х годов, автор подчеркивает, что в этот период были сделаны попытки сдержать и  преодолеть их в рамках административно-командной системы. К числу таких мер относилось введение нормативного метода распределения прибыли с целью создания заинтересованности работающих в конечных результатах труда, который создал первые предпосылки для перехода к налоговой системе.

В числе глобальных мер по сдерживанию финансового кризиса следует назвать попытку перевода предприятий и организаций производственных отраслей на самофинансирование. Таким образом предполагалось избавить государство от огромных расходов по покрытию убыточности предприятий и финансированию капитальных вложений. Однако в основу понятия «самофинансирование» был положен двоякий подход: говорилось и о самофинансировании предприятия, и о самофинансировании отрасли. В хозяйственной практике интересы отрасли возобладали над интересами предприятия.

Самофинансирование предприятий осуществлялось в условиях сохранения механизма внутриотраслевого распределения и перераспределения прибыли, покрытия убытков и поддержки отстающих предприятий за счет эффективно работающих, что снижало стимулы к производительному труду. Внутриотраслевой перераспределительный механизм добавился к общегосударственному. Якобы данная предприятиям оперативно-хозяйственная самостоятельность в условиях самофинансирования не была подкреплена реальными финансовыми ресурсами.

В целом методы налогового реформирования механизма отчислений от прибыли привели к существенному росту цен. Так появились ценовые надбавки при реализации новых изделий улучшенного качества, которым стал присваиваться индекс «Н». Надбавка к цене передавалась в бюджет, обычно местный. Возникло понятие договорных цен, заменивших цены директивные. Однако при тотальном дефиците товаров преобладал диктат производителя-монополиста, а не свободный процесс купли-продажи.

Наряду с отчислениями от прибыли важнейшим источником доходов бюджета являлся налог с оборота.

Закон СССР о налогах с предприятий, объединений и организаций (июнь 1990 г.) повысил роль налога с оборота в централизованном перераспределении доходов (прибыли). Установление ставок налога с оборота к облагаемому обороту или в твердых суммах с единицы товаров (продукции), а также условия их введений остались прерогативой союзных органов управления. Уже в 1990 г. поступления в госбюджет налога с оборота превысили платежи из прибыли государственных предприятий, составив около 27–30% всех его доходов.

Высокие ставки налога с оборота и сам метод налогообложения товарного оборота ставили серьезные барьеры на пути насыщения рынка. Высокая цена влияет, как правило, на сокращение производства и вместе с тем соответствующее сокращение объемов налоговых поступлений. Повышение ставок налогообложения потребительской продукции приводило к сокращению облагаемой базы. По существу при этом блокировался выход производителя на реальный платежеспособный спрос потребителя. Эта тенденция закрепилась в осуществлении налоговой политики и в последующие годы, что существенно затормозило переход к развитию рыночных отношений. Механизм взимания налога с оборота создавал также ситуацию материальной необеспеченности поступающих в бюджет в форме налога с оборота денежных ресурсов.

Источником уплаты налога на практике являлся преимущественно кредит банка, который составлял более половины оборотных средств предприятий. Его доля в оборотных средствах торговых и сбытовых организаций была еще выше. В результате происходило косвенное кредитование бюджета. Сложившийся порядок уплаты налога независимо от того, произошла или нет фактическая реализация товара, способствовал развитию индифферентности предприятий в отношении интересов потребителя, не давал им возможности своевременно реагировать на изменение спроса.

Применение налога с оборота, таким образом, оказывало дес-тимулирующее воздействие па деятельность предприятий, искажало картину экономических интересов в рамках народного хозяйства в целом.

Доходы, получаемые бюджетом от населения, имели существенно меньшее значение. Так к концу 80-х - началу 90-х годов база доходов бюджета от населения не имела перспектив развития, а база доходов от хозяйственной деятельности государства имела тенденцию к сокращению. Объемы платежей государственных предприятий из прибыли в союзный бюджет и бюджеты республик снижались: 1986г. - 129,8 млрд.руб., 1987 г. - 127,4 млрд.руб, 1988 г. - 119, 6 млрд.руб., 1989 г. - 115,5 млрд.руб.8 Параллельно при росте расходов масштабы финансового кризиса нарастали. В конце 1991 г. внутренний государственный долг превысил 995 млрд. руб., внешний долг достиг 47 млрд. инвалютных рублей. Таким образом, к концу 80-х годов советская налоговая система перестала выполнять в полной мере свою основную функцию - фискальную. Она не обеспечивала запланированных объемов финансовых поступлений на государственные расходы.

Существовавшая практика взимания отчислений от прибыли предприятий и налога с оборота отрицательно сказывалась на эффективности функционирования национальной экономики:

- практически полное отчисление получаемой предприятиями прибыли в бюджет (включая свободный остаток), а позже - внутриотраслевое перераспределение сверхнормативной прибыли способствовали нерациональному расходу товарно-материальных ценностей, росту себестоимости продукции, а в целом - развитию затратного принципа в функционировании производства;

- система централизованного распределения прибыли минимизировала возможности предприятий в осуществлении собственного финансирования разработки и внедрения в производство энерго- и трудосберегающих технологий, тормозила научно-техническое развитие отечественного производства;

- порядок взимания налога с оборота способствовал формированию в бюджете финансовых ресурсов, не обеспеченных материальным эквивалентом в товарной форме, что приводило при дальнейшем их расходовании к превышению совокупного платежеспособного спроса над предложением товаров и в конечном результате к развитию дефицитности экономики;

- механизм взимания налога с оборота не учитывал экономические интересы предприятий, а порядок установления ставок налога имел в значительной степени дестимулирующий характер на расширение объемов и развитие производства.

1. Российскими учеными к концу первой четверти XX века была в полной мере оценена роль основных функций налоговой политики в  развитии отечественной рыночной экономики: фискальной, стабилизирующей, регулирующей, стимулирующей и социальной, а также сформулированы основные принципы оптимизации налоговой нагрузки посредством продуманного сочетания систем прямого и косвенного налогообложения.

2. Впервые в отечественной и известной нам зарубежной экономической литературе в диссертации сделан вывод о многофункциональной направленности налоговой политики Российской Империи в начале XX века. Показаны основные направления практической реализации многофункциональной направленности отечественной налоговой политики в условиях рыночных отношений начала XX столетия посредством: дифференциации акцизный ставок в зависимости от конъюнктуры внутреннего и внешнего рынка (регулирующая и стимулирующая функции); целевых отчислений на финансирование технического образования, научных исследований в сфере промышленности, дорожному строительству, землеустройству и благоустройству городов из сборов промыслового и поземельного налогов (стабилизирующая и социальная функции.

3. В годы НЭПа регулирующая и социальная функции налоговой политики выполняли роль эффективного политического инструмента: обеспечивая последовательное сокращение капиталистического накопления; способствуя свертыванию воспроизводственных процессов в сфере частного бизнеса и на селе, и в промышленности; делая расширение и модернизацию производства в частных хозяйствах экономически невыгодным; осуществляя через систему прямых налогов изъятие личных доходов граждан, получаемьгх сверх прожиточного минимума.

4. В 30-е годы в СССР возникла качественно новая экономическая ситуация: налоговая система фактически перестала функционировать как самостоятельный экономический институт и трансформировалась в один из элементов механизма централизованного планового регулирования экономики. Значение регулирующий функции постепенно снижалось, а превалирующей в налоговой политике стала реализация фискальной функции в форме изъятия запланированной части доходов у государственных предприятий и населения с целью их последующего перераспределения через систему централизованного планового регулирования социалистической экономики.

5. В условиях функционирования государственной системы планового распределения финансовых ресурсов в 50–80-е годы налоговая система выполняла роль аккумулятора части валового внутреннего продукта (ВВП). Функции регулирования развития производства, координации и стимулирования основных направлений его технической модернизации выполняли плановые и снабженческие государственные органы. Присущие мировой налоговой практике и в определенной степени применяемые ранее в инструментарии российской налоговой политики регулирующая, стимулирующая и социальная функции были полностью замещены механизмами централизованного планирования, государственного снабжения и государственного социального обеспечения.

6. В период 80-х - начала 90-х годов налоговая система выступила в роли дестабилизирующего фактора отечественной экономики: существовавшая практика взимания налоговых платежей в виде отчислений от прибыли и налога с оборота способствовала снижению эффективности функционирования производства, тормозила его научно-техническое развитие, стимулировала разбалансирование товарного рынка. Не будучи приспособленной к новым условиям развивающихся рыночных отношений, она не обеспечивала запланированных объемов финансовых поступлений и, таким образом, перестала выполнять в полной мере свою основную функцию - фискальную.

7. Кардинальные преобразования в экономике России на рубеже 80–90-х годов, интеграция постсоциалистической системы в единый мировой хозяйственный комплекс потребовали создания новой налоговой системы.

Важнейшее принципиальное отличие налоговой системы до перехода к рынку и после включения хозяйственных объектов в систему рыночных отношений заключается, по мнению автора, в следующем:

- налоговая система СССР действовала как сугубо фискальный механизм, обеспечивавший изъятие запланированной части доходов у государственных предприятий и населения с последующим перераспределением их через систему централизованного планового регулирования социалистической экономики;

- в современных условиях налоговая система сама должна выступать регулятором экономических процессов в обществе, в ее рамках необходимо обеспечить реализацию и согласованность всех функций, присущих налоговой политике в условиях современной рыночной экономики - фискальной, стабилизирующей, регулирующей и интегрирующей.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

 Таким образом, подводя итог можно сказать, что налогообложение имеет богатую и насыщенную историю. Разнообразие видов налогов просто впечатляет. Что только не служило в прошлом объектами обложения налогами! На протяжении всей истории человечества складывалась система налогообложения. Если сначала налоги взимались в виде различных натуральных податей и служили дополнением к трудовым повинностям или формой дани с покоренных народов, то по мере развития товарно-денежных отношений налоги приобрели денежную форму. Так как налоговые реформы, в сущности, продолжаются и по сей день, данная тема остаётся актуальной и сегодня, когда и сама правовая система России начинает стабилизироваться. Человечество пока еще не изобрело, да и не могло

объективно изобрести, системы справедливого налогообложения. На пути к ее

созданию уже есть некоторые успехи. Сложный механизм налогообложения так или иначе должен приспосабливаться и к новому уровню производительных сил, и к постоянно изменяющейся практике хозяйствования. Причем он не так уж плохо зарекомендовал себя в качестве инструмента выхода из тяжелых кризисных ситуаций, инструментом стабилизации экономики и ее динамичного ускорения. Таким образом, налогам, да и различным посвященным им работам суждена долгая жизнь.

Я считаю, что я достигла, поставленной во введение цели. В работе глубоко раскрываются процессы становления и развития системы налогообложения в России.

 Для достижения поставленной нами цели я решила ряд задач:

- Изучила этапы становления налогообложения в России;

- Выделила в каждом характерные для него черты.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. А. В. Демин Налоговое право России.- М.: Юрлитинформ, 2006.- 424 с.
2. Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской Налоги и налогообложение.- СПБ.: Питер, 2007.- 528 с.
3. О. В. Качур Налоги и налогообложение.- М.: КНОРУС, 2007.- 304 с.
4. А.В. Толкушкин История налогов в России.- М.: Юристъ, 2001.- 432 с.
5. Н.Е. Петухова История налогообложения в России IX-XX вв.- М.: Вузовский учебник, 2008.- 416с.