

А. В. Ярашева

К ВОПРОСУ ОБ ОСОБЕННОСТЯХ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РОССИЙСКОЙ ИМПЕРИИ

Аннотация: Изучение вопросов налогообложения, касающихся проблем перехода от подушной подати к подоходному налогу в Российской империи, имеет большое значение с научно-исследовательской точки зрения. Вопросы реформирования современной налоговой системы должны опираться на имеющий исторический опыт осуществления преобразований в этой сфере. Трудности самого процесса перехода от одной формы налогообложения к другой напрямую связаны с экономической отсталостью российской экономики и затянувшимися реформами 60-70-х гг. XIX века.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, Реформирование, промысловый налог, подоходный налог, Россия, экономическая отсталость, гильдия, акциз, объект налогообложения, патент.

В различных исторических периоды в нашей стране выделялись определенные проблемы при осуществлении налоговой политики, и связано это было с особенностями социально-экономического развития России. В XIX веке, особенно во второй половине столетия, налоговая система нашего государства подверглась значительным изменениям и отличалась от всей ее предшествующей истории уменьшением общего количества налогов, а также более определенными видами налогов. В связи с отставанием нашего государства в экономическом развитии от крупных развитых европейских стран в частности можно наблюдать сложности в переходе от подушного налогообложения к более прогрессивному подоходному или промысловому налогу, как он назывался в нашей стране.

Объектом этого налога выступал любой промысел (за исключением сельскохозяйственного), предусматривающий получение дохода: промышленная переработка сырья, промыслы в области торговли и транспорта, а также деятельность в так называемых свободных профессиях (адвокаты, врачи, литераторы)¹.

Как система промысловое налогообложение в России начало складываться еще в 70-х гг. XVIII века. Так, Манифестом 17 марта 1775 г. купечество было освобождено от подушной подати, а взамен ее обязано стало платить процентный сбор (в размере одного процента, а к 1812 г. – уже 43,4%) с объявленных «по совести» капиталов. Аналогично, по сумме объявленного капитала посредством выкупа

крестьянских торговых свидетельств, осуществлялось обложение крестьян – владельцев торговых и промысловых предприятий. Что касается мещан и посадского населения, то они за право мелкого торгового уплачивали по-прежнему подушную подать.

Следует подчеркнуть, что такое налогообложение не было уравнивающим и всеобщим. Платежи купцов первой гильдии по совокупности всех сборов составляли 3462 руб., второй – 1495 руб., третьей – 478 руб. Крестьяне при тех же капиталах платили за свидетельство первого разряда (по капиталу более 50 тыс. руб.) – 2500 руб., второго разряда (по капиталу более 25 тыс. руб.) – 1000 руб., третьего разряда (по капиталу более 8 тыс. руб.) – 400 руб. При капитале от 2 до 8 тыс. руб. взималось вначале 2%, а позднее 5% с объявленной суммы².

Во второй половине XIX века промысловый налог в России получает дальнейшее развитие и приближается по своей сути к западноевропейским образцам. В патентной системе подать взималась за предоставление права заниматься известным родом промышленности, при этом учитывался размер объявляемого промышленником капитала³.

Таким образом, в России XIX веке в основу промыслового налога была положена финансовая операция, имеющая цель определить объект обло-

² Сапилов Е.В. Промысловое налогообложение в дореволюционной России // Центр (Журнал Нового Вольного экономического общества). 1993. №1-2. С.38.

³ Львов Д.М. Промысловый налог и методы его установления в западноевропейских государствах и в России. М., 1880.С.96-97.

¹ Субботин А. Русский промысловый налог. М., 1877.

жения и средние нормы доходности, по которым определялся размер обложения. Источником для исследования этого вопроса служат «Материалы по вопросу об определении внешних признаков для промышленного обложения фабрично-заводских и ремесленных заведений в России»⁴.

Важным шагом в налоговой политике российского государства была также реформа 1824 г., по которой дополнительным постановлением об устройстве гильдий и о торговле прочих состояний была введена патентная система промышленного налога, сочетающая торговые права каждого сословия с размерами обложения (билетным сбором). Гильдейская подать, вместо процентного сбора с капитала, стала неизменной: это был фиксированный оклад, взимаемый за свидетельство на право торговли: 2200 руб. – для первой гильдии, 880 руб. – для второй и 220 руб. – для третьей. Объявление капитала потеряло практическое значение. Для поддержки купечества стоимость крестьянских торговых свидетельств первых четырех разрядов (всего их шесть) была установлена выше окладов за купеческие свидетельства, соответственно 2600, 1100, 400 и 150 руб. Торговец, не претендовавший на вхождение в одну из купеческих гильдий, мог выбрать промышленное свидетельство, стоившее гораздо дешевле.

Однако, основная цель налоговой реформы 1824 г. – заинтересовать низшие сословия вступать в гильдии и таким образом способствовать развитию отечественной промышленности – не была достигнута. Действие реформы парализовалось сословными ограничениями и крепостной зависимостью, затрудняющими свободу торговли и промыслов. И хотя доход казны от гильдейского обложения возрос в 1825 г. в 1,4 раза в сравнении с 1824 г., однако в последующие годы общая сумма патентного сбора стала падать⁵.

Подготовка к новой реформе налогообложения в области торговли и промышленности началась в 1847 г. В дополнение к патентному сбору за право торговли и промыслов был установлен билетный сбор, т.е. добавочный сбор с лавок и других торговых и промышленных заведений, исходя из рода патента и класса местности. Эти выводы составили основу «Положения о пошлинах за право торговли

и других промыслов» 1863 г., дополненного законом от 9 февраля 1865 г.

Согласно реформе 1863-1865 гг. торговля разделялась на оптовую, розничную и мелочную⁶. Занятие торговлей и промыслами разрешалось только по предварительно полученным торговым и промышленным свидетельствам. Торговые (купеческие) свидетельства предоставляли не только торговые, но и сословные права. Прежние крестьянские свидетельства были отменены. Вместо них введены промышленные свидетельства: на мелочный торг по пяти классам местностей, на развозный торг мануфактурными и колониальными товарами, на разносный торг теми же товарами и на мещанские промыслы, ранее свободные от налога.

В 1857 г. была введена акцизная система, уничтожены откупа и реформирована система обложения спирта. В 1863 г. вместо подушного налога на мещан введен налог на городское недвижимое имущество (подомовый налог); в 1865 г. реформирована система обложения торговли и промышленности. В 1875 г. государство объявило о введении государственного поземельного налога в форме раскладочного налога. В 1881 г. отменен соляной налог, в 1885 г. в России впервые был установлен налог на денежный капитал и внесены существенные поправки в промышленное обложение (дополнительные сборы, означавшие использование принципа подоходности в промышленном налогообложении); в 1882 г. установлен налог с наследства. В 1887 г. в европейской части России, а в 1899 г. в Сибири отменен подушный налог.

Известно, что к концу XIX века, согласно Закону от 15 января 1885 г., промышленный налог разделился на две части: патентный налог и дополнительный налог⁷.

Патентный налог взимался в твердых ставках по разрядам, на которые были разделены промышленные и торговые предприятия. Дополнительный налог делился на две части: налог, взимаемый с предприятий, обязанных публиковать в официальной газете годовой баланс, и налог с прочих

⁶ Субботин А. Указ. соч. С.110.

⁷ «Правила об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором». Россия. Законы и постановления. Закон 15 января 1885 г. об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентными и раскладочным с инструкцією, циркулярами и разъяснениями Министерства финансов и Указание 5 июня 1884 г. о более равномерном обложении торговли и промышленности с разъясняющими циркулярами. СПб., 1885.

⁴ Материалы по вопросу об определении внешних признаков для промышленного обложения фабрично-заводских и ремесленных заведений в России. СПб., 1894.

⁵ Сапилов Е.В.. Указ. соч. С.40.

предприятий. Законом от 18 января 1889 г. дополнительный сбор был распространен и на негильдейские предприятия по аналогичной схеме обложения. Законом от 21 декабря 1892 г. дополнительный сбор с акционерных предприятий был повышен до 5%, а раскладочный сбор с гильдейских предприятий увеличен на 25%. Этим последним узаконением были завершены все изменения и дополнения системы торгово-промышленного обложения 1863-1865 гг.

Однако в целом Россия была еще не готова к полному и повсеместному переходу к подоходному налогообложению как к системе. Введение подоходного налога только в торговле и промышленности было недопустимо, если в стране отсутствовал единый подоходный налог. Так, землевладельцы и собственники недвижимого имущества уплачивали налоги, несмотря на то, получают или не получают доходы с имущества, а торговцы и промышленники при плохом ведении дела вообще не платили бы налог. В связи с этим, для российских условия в этот период самой эффективной должна была стать патентная система, которая не требовала больших податных органов и их вмешательства в коммерческие дела плательщиков. При этом неравномерность обложения, предполагалось устранять посредством дополнительного промыслового сбора по доходности предприятий. В результате было принято «Положение о государственном промысловом налоге» от 8 июня 1898 г. (в действие оно вступило 1 января 1899 г., имело действие вплоть до 1917 г.)⁸.

К «Положению» имелось еще тридцать приложений, которые в последующее десятилетие дополнялись несколькими сотнями указов Сената, циркулярами Министерства финансов, разъяснениями Департамента окладных сборов. Этими законодательными и инструктивными документами были определены структура налогов, контингент налогоплательщиков, нормативы начисления налогов, административный и правовой механизм их реализации, а также порядок наложения взысканий за их нарушения.

Итак, основной промысловый налог состоял из налога с торговых заведений и складских по-

мещений, налога с промышленных предприятий и налога со свидетельств на ярмарочную торговлю. Они взимались при ежегодной выборке промысловых свидетельств по фиксированным ставкам, дифференцированным по губерниям России. Ставки налога строились таким образом, чтобы стимулировать промышленников к получению максимальной прибыли⁹.

Для определения размера налога, т.е. цены промысловых свидетельств, территория России разделялась на четыре класса по степени развития в них торговли и промышленности, торговые заведения на пять, а промышленные предприятия на восемь разрядов. Эти разряды в законодательном порядке подлежали пересмотру каждые пять лет. Для классификации местностей был принят ряд признаков: численность жителей в городах и плотность населения в уездах, прирост населения за предыдущие 30 лет, цены на землю и рабочие руки, количество скота и урожая, число торговых и промышленных предприятий, объем производства, количество рабочих, сумма сбора за торговые документы, данные об оборотах и прибылях, величина процентного и раскладочного сбора. Для городов дополнительно учитывались 30-летние сведения о городских доходах, суммах налога на недвижимое имущество, оборотах учреждений государственного банка по торгово-кредитным операциям, данные об оборотах внешней торговли в портах и грузооборотах на железнодорожных станциях и пристанях¹⁰.

В «Положении о государственном промысловом налоге» к высшему классу относились две столицы государства;

- к первому классу – Варшава, Киев, Лодзь, Нахичевань, Одесса, Рига, Ростов-на-Дону, Тифлис, Харьков;
- ко второму классу: Астрахань, Баку, Батуми, Вильно, Воронеж, Екатеринбург, Екатеринодар, Иркутск, Казань, Самара, Саратов, Таганрог, Ташкент и др.;
- к третьему классу по Европейской России: Архангельск, Витебск, Вологда, Калуга, Могилев, Новгород, Пенза, Саранск, Полтава,

⁸ Положение о государственном промысловом налоге с постатейными инструкционными разъяснениями, с подробным алфавитным указателем облагаемых и освобождаемых от налога предприятий и с приложением извлечений из свода законов и других узаконений и распоряжений правительства. //Сост. : Жаковский Э.И., Погожев В.П. СПб., 1899.

⁹ Орлов Д. Налоговая реформа 1898 г. – последняя и самая удачная в истории российского промыслового обложения. // Налоги. 1993, №3. С.7.

¹⁰ Положение о государственном промысловом налоге. С. 113-116.

Керчь, Севастополь, Липецк, Уфа, Чернигов и др.;

- к третьему классу по губерниям Царства Польского: Полоцк, Радом, Седлец и др.;
- к третьему классу по Кавказу и Закавказью: Петровск, Кутаиси, Поти, Ставрополь, Владикавказ, Пятигорск и др.;
- к третьему классу по Азиатской России: Омск, Петропавловск, Красноярск, Самарканд, Барнул, Коканд, Андижан, Чита, Семипалатинск и др.¹¹.

Что касается личных занятий, также относящихся к промыслам, то здесь основной налог оплачивался по другой схеме. По закону от 2 января 1906 г. обложение этим налогом распространялось на лиц, входящих по избранию или найму в состав правлений, советов, ученых и наблюдательских комитетов и ревизионных комиссий предприятий с публичной отчетностью, управляющих, их заместителей и уполномоченных, а также инспекторов, страховых агентов и приказчиков торговых заведений.

Следует отметить, что субъект промыслового налога не всегда совпадал с носителем, происходило переложение налога. Лица, ведущие промысел часто связывали налог со своими торговыми операциями и перекладывали его путем увеличения цены товара или услуги на потребителя (чаще всего это касалось врачей и адвокатов). Именно поэтому на смену промысловому налогу должно было прийти более справедливое подоходное обложение в форме налога на прибыль.

С целью поддержать развитие ключевых отраслей хозяйства, а также способствовать благотворительной деятельности и просвещению, от уплаты промыслового налога освобождались очень многие юридические лица (статья 6. Положения 1898 г.).

В целом, к началу XX века поступления от государственного промыслового налога в России интенсивно росли. Часть этого роста объяснялась повышением некоторых ставок налога, остальной прирост – за счет бурного развития торговли и промышленности¹².

В заключение следует подчеркнуть, что, система реальных налогов, одним из звеньев которой был промысловый налог, несмотря на относительно небольшую долю в общих доходах бюджета, в значительной степени способствовала реализации стабилизирующей и социальной функции налоговой политики. Известно, что на средства от сборов промыслового налога финансировалась деятельность системы учреждений технического образования и научных исследований в сфере промышленности. Несмотря на более поздний (по сравнению со странами Европы) переход в России к подоходному налогообложению, как более эффективному по сравнению с предшествующим подушным, тем не менее, этот переход был успешно осуществлен, что оказало большое влияние на дальнейшее развитие налоговой системы нашей страны.

¹¹ Положение о государственном промысловом налоге. С. 113-116.

¹² Статистические результаты процентного и раскладочного сборов по исчислению, классификации и определению оборотов и прибылей торговых и промышленных предприятий, подлежащих сим сборам. СПб., 1898.; Статистические материалы к проекту об изменении Положения о государственном промысловом налоге. СПб., 1909. (Таблицы и графики с данными о числе, капиталах и прибылях отчетных предприятий, с подразделением их на группы по роду производимых операций за 1902- 1906 гг.).

Библиография:

1. Львов Д.М. Промысловый налог и методы его установления в западноевропейских государствах и в России. М., 1880.
2. Материалы по вопросу об определении внешних признаков для промышленного обложения фабрично-заводских и ремесленных заведений в России. СПб., 1894.
3. Орлов Д. Налоговая реформа 1898 г. – последняя и самая удачная в истории российского промышленного обложения // *Налоги*. 1993, №3.
4. Положение о государственном промышленном налоге с постатейными инструкционными разъяснениями, с подробным алфавитным указателем облагаемых и освобождаемых от налога предприятий и с приложением извлечений из свода законов и других узаконений и распоряжений правительства // *Сост. : Жаковский Э.И., Погожев В.П.* СПб., 1899.
5. «Правила об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором». Россия. Законы и постановления. Закон 15 января 1885 г. об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентным и раскладочным с инструкцією, циркулярами и разъяснениями Министерства финансов и Указание 5 июня 1884 г. о более равномерном обложении торговли и промышленности с разъясняющими циркулярами. СПб., 1885.
6. Сапилов Е.В. Промысловое налогообложение в дореволюционной России // *Центр (Журнал Нового Вольного экономического общества)*. 1993. №1-2.
7. Статистические результаты процентного и раскладочного сборов по исчислению, классификации и определению оборотов и прибылей торговых и промышленных предприятий, подлежащих сим сборам. СПб., 1898.; Статистические материалы к проекту об изменении Положения о государственном промышленном налоге. СПб., 1909. (Таблицы и графики с данными о числе, капиталах и прибылях отчетных предприятий, с подразделением их на группы по роду производимых операций за 1902- 1906 гг.).
8. Субботин А. Русский промышленный налог. М., 1877.

References (transliteration):

1. L'vov D.M. Promyslovyy nalog i metody ego ustanovlenija v zapadnoevropejskikh gosudarstvah i v Rossii. M., 1880.
2. Materialy po voprosu ob opredelenii vneshnih priznakov dlja promyslovogo oblozhenija fabrichno-zavodskih i remeslennyh zavedenij v Rossii. SPb., 1894.
3. Orlov D. Nalogovaja reforma 1898 g. – poslednjaja i samaja udachnaja v istorii rossijskogo promyslovogo oblozhenija // *Nalogi*. 1993, №3.
4. Polozhenie o gosudarstvennom promyslovom naloge s postatejnymi instrukcionnymi raz#jasnenijami, s podrobnym alfavitnym ukazatelem oblagaemyh i osvobozhdaemyh ot naloga predpriyatij i s prilozheniem izvlechenij iz svoda zakonov i drugih uzakonenij i rasporyazhenij pravitel'stva // *Sost.: Zhakovskij Je.I., Pogozhev V.P.* SPb., 1899.
5. «Pravila ob oblozhenii torgovyh i promyshlennyh predpriyatij dopolnitel'nym sborom». Rossiya. Zakony i postanovlenija. Zakon 15 janvarja 1885 g. ob oblozhenii torgovyh i promyshlennyh predpriyatij sborami procentnym i raskladochnym s instrukcieju, cirkuljarami i raz#jasnenijami Ministerstva finansov i Ukazanie 5 ijunja 1884 g. o bolee ravnornom oblozhenii torgovli i promyshlennosti s raz#jasnjajuwimi cirkuljarami. SPb., 1885.
6. Sapilov E.V. Promyslovoe nalogooblozhenie v dorevoljucionnoj Rossii // *Centr (Zhurnal Novogo Vol'nogo jekonomicheskogo obwestva)*. 1993. №1-2.
7. Statisticheskie rezul'taty procentnogo i raskladochnogo sborov po ischisleniju, klassifikacii i opredeleniju oborotov i pribylej torgovyh i promyshlennyh predpriyatij, podlezhawih sim sboram. SPb., 1898.; Statisticheskie materialy k proektu ob izmenenii Polozhenija o gosudarstvennom promyslovom naloge. SPb., 1909. (Tablicy i grafiki s dannymi o chisle, kapitalah i pribyljah otchetnyh predpriyatij, s podrazdeleniem ih na gruppy po rodu proizvodimyh operacij za 1902- 1906 gg.).
8. Subbotin A. Russkij promyslovyy nalog. M., 1877.