

ФИНАНСЫ, ДЕНЕЖНОЕ ОБРАЩЕНИЕ И КРЕДИТ

УДК 336.225.673

З. С. ЯКУПОВ,

кандидат экономических наук, доцент

Институт экономики, управления и права (г. Казань), Россия

ВЛИЯНИЕ РАЗВИТИЯ ИНСТИТУТОВ ГОСУДАРСТВЕННОСТИ НА ОРГАНИЗАЦИЮ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Цель: исследование побуждающих мотивов совершенствования налогового контроля.

Методы: В работе применялись исторический, логический и статистический методы, а также методы дедукции и индукции, научного абстрагирования.

Результаты: На основе анализа работ ученых, занимающихся вопросами финансов и налогов, автор обосновал положение о том, что начиная со времен Древнего мира формируется преемственность элементов налоговых систем, в том числе налогового администрирования. При этом методы налогового администрирования и контроля совершенствовались в зависимости от уровня развития институтов государственности в той или иной стране. Подчеркивается, что только с возникновением государства налоги становятся необходимым и неотъемлемым инструментом экономических отношений в обществе и гарантом стабильности государства.

Научная новизна: В статье автор дает оценку процессу формирования налоговых систем, обладающих большим сходством в плане входящих в них элементов (включая систему установленных законом налогов и сборов), в ходе эволюционного развития в государствах мира; методам и приемам взимания налогов; налоговому администрированию и контролю. Представлена модель, раскрывающая движущие мотивы и причины совершенствования налогообложения и налогового администрирования в разные исторические периоды.

Практическая значимость: Исследование закономерностей и движущих мотивов изменения налоговых систем открывает возможности для разработки конкретных направлений повышения эффективности налогового контроля.

Ключевые слова: налогообложение; институт государства; налоги; исторические эпохи; причины совершенствования налогообложения; налоговое администрирование; налоговый контроль.

Введение

О категории «налог» в современном понимании можно говорить только во взаимосвязи с появлением института государственной власти и, соответственно, законов о налогах и специальных органов, занимающихся их взиманием и контролирующими поступление в казну. В более ранние периоды, когда самого института государства еще не было, или оно было в неразвитой форме, существовали лишь прообразы налогов в форме подати, дани с подвластного населения и покоренных народов, а также доходов от использования общественного имущества. В определенной степени можно утверждать, что доходы государства держались на случайных нестабильных источниках. В то же время следует подчеркнуть, что начиная со времен Древнего мира формируется преемственность элементов налоговых систем и

терминологии, о чем свидетельствует то, что специалисты в области налогообложения до настоящего времени используют понятия, применявшиеся в странах Древнего мира («ценз», «фиск» и др.). Однако следует подчеркнуть, что только с возникновением государства налоги становятся необходимым и неотъемлемым инструментом экономических отношений в обществе.

Результаты исследования

Период древней истории характеризуется тем, что у государств еще не было специального фискального аппарата для сбора налогов и контроля за их поступлением в казну. Однако такой вывод нельзя считать однозначным и относящимся ко всем странам; во многих случаях он может быть связан с тем, что не сохранились источники информации по вопросам налогообложения в

странах Древнего мира. Поэтому естественно, что государство уделяет пристальное внимание вопросам налогообложения.

Вероятно, развитие института налогообложения шло вслед за развитием других институтов государства и носило неравномерный характер. Важно отметить, что в системе финансов только институт налогов оказался способным обеспечить экономическую и финансовую стабильность государств. И это притом, что в древних государствах имели место и другие институты, направленные на пополнение казны правителя, вождя – дары и добровольные пожертвования, значение которых по сравнению с обязательными податями снижалось с укреплением государственности и повышением роли налогов.

Вместе с эволюцией налоговых систем, начиная от Древнего мира и до наших дней, постоянное развитие находил такой компонент налогообложения, как налоговый контроль. При этом методы налогового администрирования и контроля совершенствовались в зависимости от уровня развития институтов государственности в той или иной стране. Характерно, что во все периоды истории налоговых систем контроль возлагался на определенное лицо или в дальнейшем институт, ответственный за взимание налога. Важным компонентом института государственности во все времена являлось право, уровень развития которого формировал статус лица, уполномоченного проводить мероприятия налогового контроля.

В настоящее время в научной литературе имеется недостаточно сведений для того, чтобы составить целостное представление о генезисе налоговых систем зарубежных стран и России, начиная от Древнего мира и до наших дней. Можно говорить и о том, что имеющаяся информация еще не подверглась всестороннему научному исследованию. Трудно не согласиться с исследователем теории финансов и становления финансовых отношений профессором Р. Р. Ярулиным, который отмечает, что «в экономической литературе история налогообложения представлена неполно, фрагментарно или противоречиво. Подчас исторические свидетельства служат лишь иллюстрацией теоретических позиций» [1, с. 5].

Другой важный аспект – упорядочение системы налогов происходило по мере развития и становления финансовых отношений, когда

формирование и использование бюджета стало носить системный характер и, следовательно, возникла необходимость в наличии доходов, получение которых носило бы постоянный характер. Основной предпосылкой формирования той или иной налоговой системы следует считать даже не сам факт возникновения государства, а отделение казны государства от «кармана» монарха, императора, государя. В странах Древнего мира фактически еще не было сформировано понятие государственного бюджета и, соответственно, государственной казны в нынешнем ее значении. Считаем, что казну (в тот исторический период), по всей видимости, следует понимать как фонд (или даже учреждение, институт), куда зачислялись подати и сборы, предназначенные одновременно и для личного пользования держателя верховной власти, и для государственных нужд. В Центральной Европе указанные выше разделительные процессы происходили в средние века в результате буржуазных революций, которые привели к возникновению важнейшего института человеческой цивилизации – разделению законодательной, исполнительной и судебной властей.

Развитие налоговых систем следует за развитием производительных сил и производственных отношений. Налоговые системы могут отставать от уровня развития экономики и других институтов государства и общества, поэтому периодически приходилось законодательно приводить их в соответствие. Налоговые системы стали интенсивно совершенствоваться в период, когда становление государств в современном понимании вышло на достаточно высокий уровень. В Центральной Европе это происходит с конца XVII до начала XVIII вв., когда принимаются законы, регламентирующие правила налогообложения, появляются уполномоченные государственные органы, осуществляющие сбор налогов, и начинают внедряться приближенные к современным методы налогового контроля. Таким образом, в указанный период в странах Центральной Европы стало формироваться административное государство, включающее государственный административный аппарат, в том числе налоговые органы. До этого во многих странах практиковался метод налоговых откупов, известный еще с давних времен, когда государство сразу после установления того или иного налога продавало право на его взимание.

мание победителю торгов (откупщику), который наделялся государственными полномочиями по взиманию налогов. Откупщиком становился тот, кто предлагал на торгах наиболее высокую цену.

Интерес государства заключался в том, что откупщики оперативно вносили всю сумму установленного налога в княжескую или королевскую казну, после чего стремились собрать налоги в больших суммах, с тем чтобы оправдать свои расходы и получить прибыль в виде разницы между фактически собранными и внесенными в казну суммами налогов. Расходы включали оплату вознаграждений нанятым для собирания налогов субподрядчикам и помощникам. Таким образом, интерес откупщика заключался в откупной марже.

Привлечение откупщиков для сбора налогов характерно для многих государств в периоды до их становления и укрепления центральной власти. Из-за отсутствия развитой системы государственных органов и отлаженного механизма их взаимодействия такой способ взимания налоговых платежей можно считать не самым худшим вариантом и даже рациональным. Кроме того, считается, что основанное на личной заинтересованности откупщиков их использование было во многих случаях эффективнее работы государственных служащих. Государство при этом экономило значительные средства (на содержании собственных чиновников) и гарантировало себе поступление налогов по авансовой схеме.

Распространенным является мнение, что деятельность откупщиков была во все времена бесконтрольной со стороны государства, что результатом ее были коррупция и злоупотребление властью. Значительная доля правды в этом, видимо, есть: стремясь извлечь максимальную прибыль, откупщики использовали все возможности, законные и незаконные, чтобы собрать налоги с податного населения. Злоупотреблениям откупщиков в немалой степени способствовало и отсутствие в те времена должного учета налогоплательщиков и точного порядка расчета их налоговых обязательств. Все это, разумеется, совершенно не отвечало интересам публичной власти, поэтому практически в каждом государстве стали появляться специальные уполномоченные органы или чиновники, функции кото-

рых были аналогичны функциям современных налоговых органов. Так, одним из важнейших элементов реформ императора Древнего Рима Октавиана Августа в I в. н. э. считается создание особых финансовых учреждений в римских провинциях, которые осуществляли контроль за определением суммы налогов и их взиманием откупщиками.

Следует оговориться, что существует и другая точка зрения об организации откупной системы, высказанная профессором Р. Р. Яруллиным на основе проведенного научного исследования, охватывающего такие страны, как Древний Египет, Древний Китай, Древнюю Индию и другие страны Востока. Она сводится к тому, что «деятельность откупщиков находилась под контролем государства: они должны были гарантировать определенную сумму сбора, и все недоимки покрывали из собственных средств. В качестве вознаграждения, согласно данным сохранившихся источников, датированных III в. до н. э., они получали 5 % от собранной суммы (сверх положенного собирать они не имели права)» [1, с. 103]. Такой контроль мог осуществляться благодаря тому, что, например, «в Древнем Египте сложился огромный аппарат чиновников с развитым делопроизводством» [1, с. 99]. В странах континентальной Европы этот способ сбора налоговых платежей был господствующим вплоть до середины XVIII в.

Развитие капитализма в странах Западной Европы в XIX в. вносит коренные изменения в формирующиеся налоговые системы многих стран, в том числе и России. Налоговые обязанности распространяются на все классы общества, на каждого, кто имел какое-либо имущество и доход. Принцип всеобщности уплаты налогов закрепляется законодательством многих стран. Это весьма важное обстоятельство, поскольку формируется общество, где большинство составляют налогоплательщики и соответственно расширяется поле для функционирования института налогового контроля. В XIX в. завершается становление специальной налоговой администрации, призванной осуществлять контроль за взиманием налогов и пришедшей на смену системе откупщиков.

Модель функционирования движущих мотивов и причин совершенствования налогообложения и налогового администрирования в

разные исторические периоды представлена в нижеприведенной таблице. Наряду с общими закономерностями, показанными в ней, в разные исторические эпохи в государствах возникают свои причины, которые приводят к необходимости совершенствования налоговой системы, в том числе методов налогового администрирования.

Раньше других стран налоговая администрация в современном ее понимании возникла в Англии, где уже в первой половине XIX в. появилось управление внутреннего дохода. В России Законом Российской империи от 30 апреля 1885 г.

была создана налоговая администрация – институт податных инспекторов, главными функциями которого были: наблюдение за взиманием налогов в пользу казны; сбор информации о платежной достаточности промышленных предприятий и экономическом состоянии населения. В рассматриваемое время в странах Западной Европы и в России вырабатывается система методов взимания налогов с плательщиков, среди которых важное место занимают технико-юридические приемы (использование налоговых уведомлений, деклараций, бухгалтерских отчетов и др.).

Движущие мотивы совершенствования налогообложения и налогового администрирования*

(Inducements of taxation and tax administration improvement)

Факторы, влияющие на налогообложение и налоговое администрирование	Древний мир	Средние века	Современный мир
1. Развитие государства и административного аппарата	Достаточно слабое – отсюда развитие системы откупов	Государства укрепляются; система откупов еще не изжита	Государство как никогда сильно; отказ от системы откупов
2. Развитие производительных сил и производственных отношений	Слабое; налоги носят не систематический характер; в ряде стран появляются зачатки налогового администрирования	Данный фактор приобретает преобладающее значение; зарождаются капиталистические производственные отношения	Высшая стадия индустриализации и развития производственных отношений. Влияет на систему налогов и налогоплательщиков
3. Развитие товарно-денежных, финансовых отношений	Слабое; преобладает уплата налогов в натуральной форме	Получают развитие; основная масса налогов платится в денежной форме	Высшая фаза развития финансовых институтов и организаций; налоги платятся исключительно в денежной форме
4. Развитие институтов демократии в государственном управлении	В исключительных случаях (в отдельных городах и странах); жесткая императивность при сборе налогов	Начало формирования демократических принципов; налоговые вопросы решаются в парламентах	Все ведущие страны объявляют о демократических принципах управления; начинают внедряться принципы делового партнерства в налоговых отношениях
5. Фактор глобализации и информатизации	Человеческая цивилизация еще не занимает весь мир; осознание глобальности мира еще не пришло	Фактор глобализации и информатизации начинает осознаваться, прежде всего, в науке о налогообложении	Фактор глобализации и информатизации охватывает все мировое пространство; появляется налоговая конкуренция и согласование налоговых систем

* Источник: составлено автором.

Такие методы и приемы основываются на принципе удобства и простоты уплаты налога. Например, согласно ст. 86 Положения о государственном подоходном налоге, принятом в России 6 апреля 1916 г., тем налогоплательщикам, для которых составление письменных деклараций было затруднительно, предоставлялось право устно делать заявление о своих доходах председателю участкового (налогового) присутствия.

Невозможно не согласиться с подходом С. Пепеляева, который считает, что многовековой практикой налогообложения выработаны различные формы и методы контроля за сбором налогов, соблюдением налогового законодательства, и что развитие и смена этих форм предопределялись развитием экономических и правовых институтов [2]. В ряде стран сбор налогов осуществлялся при личном участии верховных правителей в силу исключительной важности этого мероприятия. Так, в древнерусских княжествах пополнение казны происходило с помощью взимания дани, которая обычно собиралась «полюдьем» при объезде подвластных территорий князем со своей дружиной. Однако личное участие правителя в сборе налогов, во-первых, отвлекало его от других государственных дел и, во-вторых, было небезопасным: поэтому уже в законах Хаммурапи (Древний Вавилон, XVIII в. до н. э.) и законах Ману (Древнеиндийское государство, II в. до н. э.) встречаются упоминания о том, что функции сбора налогов поручаются специально назначаемым органам или чиновникам. Первоначально эти органы не были упорядоченной системой, сборщики налогов назначались произвольно, часто сочетали выполнение налоговых функций с иными государственными или общественными обязанностями. С ростом потребностей государства налоговое бремя становилось все более высоким, а порой и вовсе непомерным. Начиная с древних времен, повышение налогов постоянно вызывало недовольство жителей самых разных стран и вело даже к возникновению «налоговых бунтов». Изначально у людей не возникало гордости в связи с уплатой ими налогов. Идея налогообложения как обязанности свободного гражданина страны родилась уже после того, как в Англии, США, а затем и странах Западной Европы возникли конституции и другие демократические институты. А до этого, как пишет

А. Началов, в Древнем Египте налоговые чиновники сопровождали египтян даже в загробную жизнь: в гробницах фараонов среди статуэток прочих слуг, призванных сопровождать владыку после смерти, обнаруживаются и статуэтки писцов-налоговиков, которые «должны были и на том свете помогать фараону наполнять государственную казну» [3]. В Древней Греции также существовала своя налоговая система, свободные граждане Афин налогов не платили, предпочитая им добровольные пожертвования. Однако если государству предстояли крупные расходы (война или большое строительство), народное собрание вводило обязательное налогообложение для всех.

Многими исследователями и специалистами признано, что налоговая система Древнего Рима послужила примером для подражания. Считается, что в мирное время налогов там не существовало, а расходы государства покрывались путем сдачи в аренду общественных земель. В военное время граждане Рима облагались налогами в соответствии со своим достатком, для чего раз в 5 лет подавали избранным чиновникам-цензорам заявление о своем имущественном и семейном положении. На основании этих заявлений, ставших прообразом современных налоговых деклараций, определялась сумма налога (ценз). А. Началов приводит список основных налогов Римской империи, состоящий из 46 пунктов, взимавшихся в разных провинциях, включая дорожную пошлину, налог на наследство, сбор со скота, налог на владение рабами, подушную подать, сбор на устройство зрелищ, сбор на содержание начальника района, пошлины ввозные и вывозные и т. д. [3]. Изучение списка налогов позволяет сделать вывод о том, что все они фактически были целевыми.

Во времена Императора Гая Юлия Цезаря была проведена налоговая реформа, направленная на уменьшение количества налогов и установление государственного контроля за их сбором. Правивший после него Император Октавиан Август продолжил реформы, создав в провинциях финансовые учреждения, которые проводили полномасштабные мероприятия налогового администрирования: провели переоценку налогового потенциала провинций, обмер земель городских общин, составили земельные кадастры и опись имущественного состояния граждан. Каждый житель был обязан в определенный день пред-

ставить властям общины свою декларацию. Было пересмотрено отношение к откупщикам, их услуги значительно уменьшены, за их деятельностью установили строгий государственный контроль. Таким образом, сбором налогов, главным из которых был поземельный, стали ведавать государственные чиновники.

Выводы

Современное европейское государство сформировалось в основном в XVI–XVII вв., однако его система налогообложения была еще далека от совершенства. Значительная часть средств поступала в казну через систему чрезвычайных налогов, а их сбор находился в руках откупщиков. Достаточно рациональная налоговая система возникла на рубеже XVII–XVIII вв., когда в европейских странах в основном сложилось административное государство, располагавшее чиновничьим аппаратом.

В процессе как эволюционного, так и революционного развития человечества значение института налогообложения и налогового контроля для развития всего общества повышалось. На рубеже XIX–XX вв. в государствах Западной

Европы и России, в США и других странах мира сформировались налоговые системы, которые, несмотря на особенности каждой страны, обладали большим сходством входящих в них элементов, включая систему установленных законом налогов и сборов, методы их исчисления и налогового администрирования.

Исторический подход при проведении научных исследований дает возможность глубже познать генезис экономических явлений и выработать современные пути совершенствования рассматриваемых институтов.

Список литературы

1. Яруллин Р.Р. Зарождение финансовых отношений на Древнем Востоке: монография. Уфа: РИЦ Баш ГУ, 2012. 228 с.
2. Пепеляев С. Основы налогового права: учеб.-метод. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвест Фонд, 2000. 496 с.
3. Началов А. Налоги – краткая всемирная история налогообложения. URL: <http://andrey-nachalov.narod.ru/prof-hobbies/taxes/tax-history.htm> (дата обращения: 25.07.2014)

В редакцию материал поступил 27.06.14

© Якупов З. С., 2014

Информация об авторе

Якупов Замир Сагирович, кандидат экономических наук, доцент кафедры налоги и налогообложение, Институт экономики, управления и права (г. Казань)

Адрес: 420111, г. Казань, ул. Московская, 42, тел.: (843) 231-92-90

E-mail: yakupov.zc@mail.ru

Как цитировать статью: Якупов З.С. Влияние развития институтов государственности на организацию налогового контроля // Актуальные проблемы экономики и права. 2014. № 3 (31). С. 106–112.

Z. S. YAKUPOV,

PhD (Economics), Associate Professor

Institute of Economics, Management and Law (Kazan), Russia

INFLUENCE OF STATEHOOD INSTITUTIONS DEVELOPMENT ON THE TAX CONTROL ORGANIZATION

Objective: to research the inducements for improving tax control.

Methods: historical, logical and statistical methods, deduction and induction methods, scientific abstraction.

Results: Basing on the analysis of researches in finance and taxation, the author ground the provision that the succession of taxation elements, including tax administration, begins from the Ancient times. The tax administration and control methods have been improved depending on the level of statehood institutions development in each country. It is highlighted that only after state is formed, the taxes become a necessary and inherent tool of economic relations in the society and the guarantee of the state stability.

Scientific novelty: The author estimates the process of taxation systems forming, which bear a great similarity in their components (including the system of taxes and fees established by the state), during evolutionary development in different states; the methods and techniques of taxation; tax administration and control. The model is presented, which reveals the inducements and causes of taxation and tax administration improvement in various historical periods.

Practical value: The research of rules and inducements of taxation systems changing gives opportunities for elaborating the specific directions of increasing the efficiency of tax control.

Key words: taxation; state institution; taxes; historical epochs; causes of taxation improvement; tax administration; tax control.

References

1. Yarullin, R.R. *Zarozhdenie finansovykh otnoshenii na Drevnem Vostoke: monografiya* (Initiation of financial relations in the Ancient East: monograph). Ufa: RITs Bash GU, 2012, 228 p.
2. Pepelyaev, S. *Osnovy nalogovogo prava: uchebno-metodicheskoe posobie* (Bases of taxation law: manual). Moscow: Invest Fond, 2000, 496 p.
3. Nachalov, A. *Nalogi – kratkaya vsemirnaya istoriya nalogooblozheniya* (Taxes – a brief world history of taxation), available at: <http://andrey-nachalov.narod.ru/prof-hobbies/taxes/tax-history.htm> (accessed: 25.07.2014)

Received 27.06.14

Information about the author

Yakupov Zamir Sagirovich, PhD (Economics), Associate Professor of the Chair of Taxes and Taxation, Institute of Economics, Management and Law (Kazan)

Address: 42 Moskovskaya St., 420111, Kazan, tel.: (843) 231-92-90

E-mail: yakupov.zc@mail.ru

How to cite the article: Yakupov Z.S. Influence of statehood institutions development on the tax control organization. *Aktual'niye problemy ekonomiki i prava*, 2014, no. 3 (31), pp. 106–112.

© Yakupov Z. S., 2014

ПОЗНАНИЕ

Антикоррупционный менеджмент: инновационные антикоррупционные образовательные программы: сборник программ / под общ. ред. И.И. Бикеева и П.А. Кабанова: в 3 т. Т. 1. – Казань: Изд-во «Познание» Института экономики, управления и права, 2013. – 232 с. (Серия: Противодействие коррупции).

Первый том серии «Противодействие коррупции» подготовлен специалистами НИИ противодействия коррупции Института экономики, управления и права (г. Казань) при участии сотрудников Управления Президента Республики Татарстан по вопросам антикоррупционной политики. Он включает 8 образовательных программ, предназначенных для лиц, профессионально или на общественных началах занимающихся различными видами антикоррупционной деятельности: экспертизой, пропагандой, образованием, планированием и программированием, мониторингом, участием в работе специализированных совещательных антикоррупционных органов или в комиссиях по соблюдению требований к служебному поведению государственных (муниципальных) служащих и урегулированию конфликта интересов и др.

Издание будет полезным для широкого круга субъектов антикоррупционной деятельности, образовательных учреждений и всех других, желающих пополнить свои знания в указанной сфере.