

Светлана ЛЕВИНА

СОЦИАЛЬНАЯ ЗНАЧИМОСТЬ ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ТРУДАХ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ УЧЕНЫХ КОНЦА XIX В. – НАЧАЛА XX В.

В статье рассматривается проблема социальной значимости подоходного налогообложения. Особое внимание уделено анализу работ отечественных исследователей конца XIX в. — начала XX в. Показано, что изменения в системе прямого налогообложения исследуемого периода служат ярким показателем модернизационных трансформаций в России.

Ключевые слова: налоговая политика, налогообложение, подоходный налог, социальная справедливость

Налоговая система является одним из наиболее действенных инструментов экономической политики государства¹, а «налог» — понятие не только экономико-правовое, но и социальное.

¹ В этой связи русский экономист М.М. Алексеенко писал: «С одной стороны, налог — один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой, собственно, и началась экономическая наука. С другой стороны, установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства» (Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов. Харьков: Унив. тип, 1894. С. 56).

Последние десятилетия XX в. связаны с серьезными изменениями в налоговой системе. Самое значительное из них — *появление новых целей налогообложения* и превращение системы налогообложения в многофункциональный механизм государственного регулирования.

После отмены крепостного права большинство экономистов и публицистов выступили с критикой подушной системы обложения. Наиболее справедливым и рациональным признавался всеобщий подоходный налог (М. Алексеенко, М. Веселовский, А. Поленов, Н. Шелгунов, А. Смирцевский). Но особенно интересны выводы, к которым в своем труде «О подоходном налоге» пришел М.П. Веселовский².

Проанализировав взгляды зарубежных мыслителей того времени (Сюлли, Монтескье, Мирабо, Смит, Сэй, Шове, Паскаль Дюпра, Г-жа Клеманс-Огюст-Ройе, Прудон, Дюпюинод, Рау, Гок и др.), он утверждал, что, во-первых, первоначальной, прямой или косвенной, причиной каждого налога служит доход. Потому всякая податная система должна стремиться к правильному обложению дохода. Пути, для этого избираемые, могут быть весьма различны, завися от разнообразных условий политических, экономических и финансовых. Во-вторых, в теоретическом смысле единый и общий подоходный налог является самой совершенной формой обложения. Но на практике он почти неосуществим. По крайней мере, европейские государства того периода не представляют тому примеров. В-третьих, практически возможный подоходный налог принимает или форму нескольких сборов, падающих, прямо или косвенно, на доходы или расходы плательщиков, или же форму подоходной подати, служащей дополнением других видов обложения. Наконец, подоходная подать должна облагать чистый доход граждан, с устранением изъятий. Но при этом необходимо установить наименьший размер (*minimum*) дохода, который бы оставался свободным от налога.

В трудах других экономистов того периода также прослеживается *бесспорная многофункциональность налоговой политики*. Большой интерес представляют труды таких экономистов, как М.М. Алексеенко³, И.С. Блиох⁴, В.А. Лебедев⁵, А.А. Исаев⁶, Е.Г. Осокин⁷, П.Н. Милюков⁸, Н.Д. Чечулин⁹, К.Н. Лодыженский¹⁰, А.С. Лаппо-Данилевский¹¹

² Веселовский М.П. О подоходном налоге. СПб.: Тип. В. Безобразова и Комп, 1869. С. 51—52.

³ Алексеенко М.М. О подушной подати в России. Харьков: Унив. тип., 1870.

⁴ Блиох И.С. Финансы России XIX столетия. СПб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1882.

⁵ Лебедев В.А. Финансовое право. СПб.: Унив. тип., 1883.

⁶ Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. Ярославль: изд. Б.и., 1886.

⁷ Осокин Е.Г. О понятии промыслового налога и об его историческом развитии в России. Казань: Унив. тип., 1856.

⁸ Милюков П.Н. Главные течения русской исторической мысли. СПб.: изд.: Аверьянов, 1913.

⁹ Чечулин Н.Д. Очерки по истории русских финансов. СПб.: тип. Б. и., 1906.

¹⁰ Лодыженский К.Н. История русского таможенного тарифа. СПб.: тип. Б. и., 1886.

¹¹ Лаппо-Данилевский А.С. Организация прямого обложения в Московском государстве со времен Смуты до эпохи преобразований. СПб.: Тип. Имп. Академии наук, 1892.

и др. Был также сделан первый шаг в поисках обоснованности налоговых сборов и оптимальной налоговой нагрузки всего податного населения (Ю.Э. Янсон, Е.Н. Анучин, А.А. Дудкин, Н.Ф. Смирнов, А.П. Энгельгардт, В.Ф. Залеский и др.).

В итоге, к концу XIX в. — началу XX в. был решен вопрос о необходимости прогрессивного налогообложения граждан, что нашло отражение в формировании систем прогрессивного подоходного налога¹². Значительное влияние на формирование отечественной мысли конца XIX в. — начала XX в. оказала, несомненно, западная школа теории налогообложения.

Параллельно популярная на Западе оптимистическая теория переложения налогов остро поднимала тему *социальной справедливости налоговой системы*. Основное направление теории — необходимость примирения враждующих налогоплательщиков, так как налоги достаточно сильно обременяли неимущие слои населения и не задевали защищенные от них буржуазные слои. При этом оптимистическая теория выступила в защиту существующей системы налогообложения как выразитель интересов имущих слоев капиталистического общества. Пессимистическая же теория защищала интересы неимущих классов. Суть теории заключается в том, что всякий налог перелagается на потребителя, а главная масса потребителей — бедняки. Следовательно, налог обременяет главным образом бедных и потому несправедлив. В оценке В. Твердохлебова пессимистическая теория носит «абсолютный и поверхностный характер»¹³.

В первой четверти XX в. мировая и российская финансовая наука осознала необходимость использования регулирующих функций налогообложения в качестве мощного средства экономической политики (Г.А. Вацуро, П.Х. Шванебах, И. Озеров, И.И. Янжул, М.И. Боголепов, П.А. Голубев, Т.В. Локоть, С.С. Хрулев, Е. Кун, А.П. Вербицкий, В.Н. Твердохлебов, И.М. Кулишер)¹⁴.

Научный интерес вызывает работа И. Озерова «Подоходный налог в Англии. Экономические и общественные условия его существования». Затрагивая социальную сторону подоходного налогообложения, автор утверждает, что «для развитой промышленности косвенные налоги были большим тормозом, и освободить себя от них, хотя бы ценой подоходного налога, для промышленного класса было выгодной сделкой. В то же время для всех имущих классов реформа налоговой системы в смысле облегчения мер диктовалась инстинктом самосохранения (чтобы ослабить чартистское движение)»¹⁵.

Среди причин введения подоходного налога он называет: «требования рабочего класса; интерес развившейся промышленности;

¹² Бороздин Ю. Экономика России: Реформы в условиях инфляции // Вопросы экономики. 1993. № 4. С. 42.

¹³ Твердохлебов В.Н. Финансовые очерки. Спб.: Тип. Х. Гинца, 1916. С. 84.

¹⁴ Марискин О.И. Налоги в России: история и современность: учеб. пособие. Саранск: изд. ИЦ Историко-социологического института (ИСИ) МГУ им. Н.П. Огарева, 2008. С. 5.

¹⁵ Озеров И. Подоходный налог в Англии. Экономические и общественные условия его существования. М.: изд. Д.С. Горшкова. Типо-литография И.Н. Кушнерев и Ко, 1898. С. 148.

дефицит в бюджете и невозможность покрыть его повышением косвенных налогов»¹⁶. Среди условий для правильного функционирования подоходного налога Озеров выделяет «развитие экономической жизни и определенной группировки общественных классов»¹⁷. К интересным выводам приходит автор относительно социальной стороны подоходного налогообложения: «Каждый класс стремится к освобождению себя от налога, и раз он не встречает себе противодействия в других группах в форме развитой системы контрольных мер, то он успевает сбросить с себя налоговое бремя. Это самоосвобождение от подоходного налога совершается различным путем, обычно оно маскируется в той или иной форме: в фиксации суммы поступлений от налога (английский поземельный налог — *landtax*), создание специальных теорий, обеспечивающих низкий уровень обложения (теория политики поземельного обложения в Англии, теперь — подоходного), во введении внешних признаков для оценки доходов, по которым доход исчисляется для обложения в заведомо пониженном размере, в недостаточной разработке контрольных мер, дурная организация оценочных комиссий и, наконец, в создании и защите теории о неприкосновенности „коммерческой тайны”»¹⁸.

Богатое научное наследие в области экономической мысли России оставил после себя И.И. Янжула. Наиболее яркое отражение его взглядов раскрывает сборник его статей «Между делом: очерки по вопросам народного образования, экономической политики и общественной мысли»¹⁹, где он доказывал, что налоги *должны взиматься с чистого дохода*, а не с капитала.

Заметной российской тенденцией налоговой сферы начала XX в. становится более справедливое распределение налогов между различными слоями населения. Снижение налогового бремени на крестьянство и повышение налогов на дворянство, а также городское население.

Так, обращал внимание правящих кругов на растущий налоговый пресс в отношении крестьянства и рост недоимочности профессор Московского университета И.Х. Озеров. Он делал вывод об «истощении платежных сил населения», что негативно влияло на развитие промышленности, т.к. она нуждалась в расширении внутреннего рынка, а основная масса населения — крестьяне были бедными. Озеров ставил вопрос «об изменении нашей финансовой политики в сторону большего развития подоходного принципа», «перенесения налогового бремени с крестьянского населения на плечи других, экономически более сильных групп»²⁰.

Вообще, в дореволюционной финансовой науке единства в оценке преимуществ и недостатков косвенного обложения не было. Однако все ученые единодушно указывали на *регрессивный харак-*

¹⁶ Там же. С. 149.

¹⁷ Там же. С. 416.

¹⁸ Там же. С. 418.

¹⁹ Янжул И.И. Между делом: очерки по вопросам народного образования, экономической политики и общественной мысли. СПб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1904.

²⁰ Озеров И. Указ. соч. С. 17, 21–23.

тер косвенного обложения, что являлось весомым аргументом в обосновании замены косвенных налогов прогрессивным подоходным обложением (Д.А. Миропольский²¹, А.Н. Гурьев²², Ф.Я. Несмелов²³, В.П. Самофалов²⁴, М.И. Фридман²⁵).

Стоит отметить, что мысль о введении в России подоходного налога возникала каждый раз под влиянием обстоятельств чрезвычайного характера, последствием которых являлось потрясение государственного бюджета. Так было и с проектом подоходного налога, внесенным в феврале 1907 г. в Государственную думу второго созыва. Крестьянство решительно требовало рассмотреть вопрос о крупной налоговой реформе, кардинальной проблемой которой являлось введение подоходного налога. В 1907 г. экономист М.И. Боголепов отмечал: «В эпоху революционных бурь, пронесшихся стремительным ураганом над современной Россией, освобождение от податной анархии было одним из популярных лозунгов пробудившейся деревни. Имеются многочисленные приговоры крестьянских сходо́в, где единодушно выражался протест против существующей системы обложения, и выражалось требование подоходного обложения»²⁶.

Рассматривая оценку социальной значимости подоходного налогообложения в трудах отечественных исследователей конца XIX в. — начала XX в. нельзя не отметить деятельность правящих политических кругов. Поскольку финансовые реформы России того времени в налоговой сфере осуществлялись с учетом рекомендаций отечественной финансовой науки и под руководством министров финансов Н.Х. Бунге, И.А. Вышнеградского, С.Ю. Витте, П.А. Столыпина, В.Н. Коковцева, сочетавших практическую и научную работу.

Значительный вклад в улучшение уровня жизни наиболее незащищенных слоев населения внес министр финансов Н.Х. Бунге. На первое место он ставил решение социальных проблем: подъем жизненного уровня и обеспечение правовой защиты крестьян и рабочих. По его мнению, последовательная социальная направленность налогово-экономической политики, проводимая «верховой властью», является залогом не только экономического прогресса, но и мирной эволюции государства.

Важное место в политике Н.Х. Бунге занимала податная политика. Он стремился реформировать отсталую систему окладных сборов, избавить крестьянство от чрезмерного податного гнета и перенести часть налогов на «достаточные» сословия. В годы его министерской деятельности были понижены выкупные платежи с бывших поме-

²¹ Миропольский Д.А. Косвенные налоги в России. 1855—1880. Спб.: Тип. Ф.Г. Елеонского и Кш, 1880.

²² Гурьев А.Н. Денежное обращение в России в XIX столетии. Спб.: изд. Б. и., 1903.

²³ Несмелов Ф.Я. Косвенные налоги. Спб.: изд. Б. и., 1904.

²⁴ Самофалов В.П. Прямые и косвенные налоги. Спб.: изд. Биржевые ведомости, 1906.

²⁵ Фридман М.И. Доходы и расходы русского государства. Москва: изд. Народное право, 1906.

²⁶ Боголепов М.И. Финансы, правительство и общественные интересы (бюджет и бюджетное право; налоги и налоговая политика; государственный долг). Спб.: изд. Кооперативное издательство О.Н. Поповой, 1917. С. 82.

щичих крестьян, оброчная подать с государственных крестьян преобразована в выкупные платежи, обе категории крестьян переведены на обязательный выкуп, отменена подушная подать, учрежден институт податных инспекторов и т.д.

Однако предпринятые Н.Х. Бунге меры не привели к заметному повышению крестьянских доходов, т.к. все «облегчения» были фактически «съедены» косвенными налогами, которые было вынуждено повышать Министерство финансов. Отмена крепостного права повлекла за собой необходимость перехода от подушного к подоходному принципу в налогообложении. Н.Х. Бунге предлагал заменить архаичную подушную подать всеобщей поземельной податью, личным промысловым налогом и подоходным разрядным налогом. Но правительство не решилось на коренные изменения в системе окладных сборов. Подоходный налог был признан для России преждевременным. Поскольку в тяжелой экономической ситуации в «верхах» опасались лишиться традиционных финансовых ресурсов. Кроме того, введение подоходного обложения означало привлечение к платежам дворянства, которое пользовалось правом податной неприкосновенности. Это создавало угрозу вспышки недовольства первого сословия, и без того утратившего после крестьянской реформы вековые привилегии²⁷. Мероприятия Министерства финансов 1881–1886 гг. в подоходном налогообложении представляют собой связующее звено между Великими реформами и преобразованиями конца XIX в. — начала XX столетия. Н.Х. Бунге, как один из творцов либерального законодательства 1860-х гг. и министр-либерал эпохи царствования Александра III, оказал заметное влияние на более позднюю политику, проводимую правительством России в сфере налогообложения. Н.Х. Бунге создал необходимую «реформаторскую базу» для деятельности преобразователей следующего поколения — С.Ю. Витте и П.А.Столыпина. В частности, С.Ю. Витте учел пороки системы И.А. Вышнеградского и попытался возобновить курс Н.Х. Бунге в области социального законодательства налоговой политики. В итоге была упразднена круговая порука (1903 г.), отменены выкупные платежи (1905 г.).

С.Ю. Витте достаточно точно выразил позицию правящих кругов к социальной стороне прямого налогообложения начала XX в: «В прежние времена, когда все члены общины были тесно связаны между собой однородными интересами, когда источники материального благосостояния были тождественны и распределялись более равномерно, круговая порука находила себе оправдание в условиях нашей деревни. Ныне в строе нашей деревенской жизни заметен факт обособления личности, развития личной инициативы и предприимчивости и стремления наиболее развитых и энергичных крестьян улучшить свое положение. Между тем круговое ручательство, посягая на свободу личного труда и поработав общество отдельных

²⁷ Бунге Н.Х. Заметка о настоящем положении нашей денежной системы и средствах к ее улучшению. СПб.: Тип. В. Безобразова и Ко, 1880. С. 42.

его членов, убивает частную их инициативу и парализует стремление их улучшить свое благосостояние»²⁸.

Профессора П. Гензель и А. Соколов в первой половине XX в., освещая социальную и экономическую сторону подоходного налогообложения, приходят к выводу о целесообразности «прибегнуть именно к системе ежегодного подоходного обложения, что сразу конфискуемый государством капитал по общему правилу не может получить столь продуктивно выгодного приложения, как если бы он остался в частных руках». Достояние народа, по их мнению, т.е. частное достояние всех граждан, есть вместе с тем достояние государства, и единственный источник финансового благополучия государственного казначейства. «Если у граждан будет отнят капитал, то соответственно упадет доход в руках граждан, и надо позаботиться, чтобы производительность помещения отнятого у населения капитала была выше, чем если бы капитал остался в руках граждан, иначе конфискация капитала была бы экономическим абсурдом, так как государство попросту зарезало бы ту курицу, которая несет золотые яйца. С точки зрения демократии и пролетариата такая политика была бы явно нецелесообразна. Даже если бы конфискация 20% капитала была направлена на цели первостепенной для пролетариата важности, то все же равновелик (т.е. дающий при капитализации ту же сумму), постоянный подоходный налог даст тот же эффект (займом или залогом), и может быть употреблен на ту же самую цель. Можно возмущаться против платежа процентов. Но это уже возражение против современно экономического распорядка»²⁹.

В заключение отметим, что изменения в системе прямого налогообложения служат ярким показателем модернизационных трансформаций в России во второй половине XIX в. — начале XX в., ее перехода от аграрного к индустриальному этапу развития. В то же время, несмотря на указанные положительные моменты, в России начала XX в. тяжесть налогового пресса в основном падала на необеспеченные слои, в то время как имущие классы продолжали платить относительно и абсолютно малые суммы на общегосударственные расходы.

²⁸ Витте С.Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому высочеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900—1902. СПб.: Типография Акционерного Общества Брокгауз — Ефрон, 1912. С. 472.

²⁹ Гензель П., Соколов А. Финансовая реформа в России. Петроград. 1917. С. 116.