

Н.Х. БУНГЕ И СТАНОВЛЕНИЕ ЦИВИЛИЗОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РОССИЙСКОЙ ИМПЕРИИ ПОСЛЕ ОТМЕНЫ КРЕПОСТНОГО ПРАВА (1861–1917)

© 2016 г. Константин Степанович Бельский¹

В статье исследуются формирование в России цивилизованной налоговой системы и роль министра финансов Н.Х. Бунге.

This article examines the formation of a civilized tax system and the role of the Minister of Finance N.Kh. Bunge.

Ключевые слова: прямые и косвенные налоги, пошлины, гербовый сбор.

Key words: direct and indirect taxes, fees, stamp duty.

Замечания в адрес авторов, пишущих учебники по истории права России. В известной и весьма содержательной книге историка Г.А. Джаншиева об эпохе великих реформ в России второй половины XIX в. даны очерки почти всех реформ, которые начались с 1861 г.: освободившей крестьян от крепостнической неволи – по Манифесту от 1861 г.; земской – по Положению 1864 г.; судебной – по Уставам 1864 г.; военной реформы – по Уставу 1874 г.² К сожалению, в книге не нашлось места для анализа финансовых реформ, которые были проведены в области бюджета, налогов, банковского дела, финансового контроля и преобразовали страну. Сам по себе этот факт, нашедший место в знаменитой книге, удивляет. Еще более он удивляет в советских учебниках отечественной истории государства и права. Так, в наиболее известном и в свое время читаемом учебнике проф. С.В. Юшкова финансовым реформам второй половины XIX в. было уделено всего полстраницы³. Такую же картину можно было увидеть в постсоветских учебниках. В учебнике истории государства и права России под редакцией проф. Ю.П. Титова о финансовых реформах сказано мизерно мало (почти ничего). Бегло, но несколько подробнее о финансовых реформах, проведенных после отмены крепостного права, говорится в учебнике проф. И.А. Исаева⁴.

Авторов следует упрекнуть также и в том, что, анализируя “великие реформы” и едва замечая в их ряду финансовые, они называют законы без конкретных ссылок на Полное собрание законов Российской империи. Между тем студенту, аспиранту, преподавателю совсем не мешает познакомиться с одним из величайших памятников права, созданного М.М. Сперанским по указанию императора Николая I.

В системе финансовых реформ коренному реформированию подвергалась налоговая система, которая из архаичной и варварской превратилась в цивилизованную, соответствующую европейским стандартам. Чтобы проследить эту трансформацию, следует сравнить налоговую систему, сформировавшуюся после отмены крепостного права, с той, которая функционировала в первой половине XIX в. Архаичность крепостнической налоговой системы была представлена основным прямым налогом – подушной податью.

Подушная подать: ее введение, характеристика, отмена. Обзор XVIII–XIX вв. показывает, что в течение полутора столетий почти монопольно доминировал прямой налог – подушная подать, которая была введена Петром I в 1724 г. незадолго до своей кончины.

После побед под Полтавой, а затем в морской битве при Гангуте наступил конец страшного напряжения военных сил. Впереди маячил мирный договор со Швецией на русских условиях. Петр I начал думать о созданной и получившей боевое крещение регулярной армии и ее финансовом содержании. Ему нужен был налог, который мог гарантировать такое содержание. Выбор пал на подушный налог, называемый чаще “подушной податью”, “головным налогом”. По Именному указу императора “О сборе подушных денег

¹ Доктор юридических наук, профессор (Тел.: 8 (499) 461-99-72).

Konstantin Bel'sky, Doctor of Law, Professor (Tel.: 8 (499) 461-99-72).

² См.: Джаншиев Г.А. Из эпохи великих реформ. М., 1894.

³ См.: Юшков С.В. История государства и права СССР. М., 1950. С. 562.

⁴ См.: История государства и права России. Учеб. М., 1998. С. 209; Исаев И.А. История государства и права России. Учеб. М., 2011. С. 453, 454.

с помещичьих крестьян” от 16 сентября 1724 г. подушная подать вводилась в качестве военного налога. Ею облагались все “души” мужского пола независимо от трудоспособности, имевшие пашню и промыслы, все дворовые люди (холопы), служившие своим господам, ранее не платившие налогов, а теперь по Закону о подушной подати обязанные платить⁵. От подушной подати освобождались два сословия: дворянство и духовенство.

Вот как оценивал подушную подать историк В.О. Ключевский, рационально смотревший на реформы Петра I: “Эта подать, сменив подворный оклад XVII в., не вносила нового начала в систему государственных повинностей, а только служила более точным и энергическим выражением мысли, заявленной законодательством того века, что каждое лицо должно непосредственно служить государству, неся известные прямые повинности”⁶. Иными словами, все подданные обязаны служить государству: крестьяне — платить налоги деньгами и другими повинностями; дворяне — “кровью”, неся службу в армии; духовенство — выполняя обязанности по воспитанию народа в идеалах христианства.

Подушную подать платили в городах купцы, ремесленники, подсобные рабочие, но прежде всего крестьяне в сельской местности: помещичьи, государственные, крестьяне свободные, живущие в северных областях (например, Архангельской) и в Сибири. В России подушная подать была наиболее тяжелой. Если в Пруссии подушный налог не касался мужчин моложе 14 лет и старше 60, то в России облагались все мужчины независимо от возраста. Размеры этой подати в Российской Империи были в два раза выше, чем в Пруссии.

Главным недостатком подушного налога было несоответствие его размера платежным силам облагаемого населения, тем более что сбор этого налога увеличивался постоянно, а наделения крестьян землей, которое обещал Петр I, не произошло. Современники царя-реформатора признавали несправедливость введенного подушного налога. Писатель-экономист из крестьян И.Т. Посошков выражался об этой подати, осуждая ее, так: “Понеже душа вещь неосязаемая и умом непостижимая и цены неимущая: надлежит ценить вещи грунтованные”⁷. С нравственной стороны подать не устраивала преемников Петра I на престоле.

О ее отмене постоянно говорили в правительстве (начиная с Елизаветы и Екатерины II). В 1818 г. Н.И. Тургенев в классической работе “Опыт теории налогов”, о которой одобрительно отзывался Александр I, писал: “Главное неудобство поголовных или подушных налогов состоит в том, что они не сообразуются с доходом каждого”⁸. Кадого — означало: с доходом крестьянина, ремесленника, извозчика, актера театра и др. С течением времени от уплаты подушного налога в 1775 г. были освобождены купцы, в 1863 г. — городские жители (мещане). Данный налог превратился исключительно в сословный крестьянский. Вопрос об упразднении деления русского общества на податное и неподатное ставили многие честные и образованные дворяне, в частности известный славянофил Ю.Ф. Самарин. Он выражал горячее пожелание, “чтобы взамен подушной подати введена была система всесословности обложения, по возможности пропорционального ценности облагаемых имуществ и доходов плательщиков”. Ю.Ф. Самарин дальновидно предупреждал дворянское сословие, что оно должно (как и все податные сословия) облагаться налогами, если оно “действительно дорожит своей политической будущностью”⁹.

Для помещичьих крестьян подушная подать была особенно трудной: к частному господскому тяглу (оброк, барщина) присоединилось “тягло государственное”. Крестьяне-раскольники платили подушную подать в двойном размере. Поэтому многие крестьяне, спасаясь от налогового бремени и крепостной зависимости, оставляли родные места и бежали на свободные земли: на Кубань, Дон и Днепр. В первой половине XIX в. подушная подать составляла 50% всех доходов в бюджет государства. Остальные доходы приходились на косвенные налоги: на соль, табак, сахар, спиртные напитки.

В первой половине XIX в. прямая связь подушной подати с содержанием армии исчезает. Она превращается в главный прямой налог и основным источником государственных доходов, несмотря на то что рядом существовали другие прямые налоги: сбор с купцов и промышленников, поземельная подать, подать с владельцев домов. Однако следует подчеркнуть, что в 1864 г. из 70 млн человек, населявших Россию, более 20 млн душ мужского пола подлежали подушному обложению и платили в бюджет около 70% общей суммы

⁵ См.: ПСЗРИ. Т. 7. № 4566. СПб., 1830.

⁶ Ключевский В. О. Подушная подать и отмена холопства в России // Русская мысль. 1886. № 10. С. 13.

⁷ Посошков И. Т. Книга о скудости и богатстве. М., 1951. С. 179.

⁸ Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. СПб., 1818. С. 138.

⁹ Самарин Ю. Ф. Финансовые реформы в Пруссии в начале нынешнего столетия. Берлин, 1878. С. 63.

прямых налогов¹⁰. Подушная подать после освобождения крестьян в 1861 г. отменялась в течение почти трех десятилетий постепенно и заменялась системой прямых налогов.

Введение прямых налогов вместо подушной подати. Отмена крепостного права привела к переоценке правительством налоговой системы, радикально ее изменив. Это проявилось в том, что сбор налогов в Российской Империи строился отныне на европейских принципах налогообложения, к которым относились: принцип всеословности обложения налогами; принцип обложения налогов с учетом платежеспособности каждого сословия; принцип установления каждого налога и сбора не произвольно, но путем его рассмотрения и утверждения в Государственном Совете, а с 1905 г. – в Государственной думе; принцип стабильности налогового законодательства. На заседании Государственного Совета по представлению министра финансов проект закона о налоге, сборе, пошлине обосновывался министром финансов, затем обсуждался членами Государственного Совета, принимался с учетом мнения членов Совета и мнения императора, если он присутствовал.

Во второй половине XIX в. (вплоть до 1916 г.) вводится продуманная, дифференцированная, учитывающая налогоплательщика каждого сословия система налогового обложения. Облагаются налогами и сборами все классы населения; принимается правительством во внимание их налогоплательщик; объектами налогообложения становятся предметы, которые ранее были изъяты из обложения (например, недвижимое имущество, земля, проценты от банковских вкладов). Новая налоговая система стартовала изданием двух законодательных актов, опубликованных в один день, – 1 января 1863 г.

Первый акт – Положение о пошлинах за право торговли и других промыслов¹¹. Объектом уплаты пошлины являлось свидетельство, которое предоставляло его получателю право осуществлять торговую и промысловую деятельность. Так, ст. 17 Положения гласила: “Лица, взявшие купеческие или промысловые свидетельства, имеют право содержать неограниченное число торговых и промышленных заведений”. Положение проводило две классификации, по которым подразделяло торговлю на оптовую, розничную и мелочную, а торговые действия – на произво-

димые без пошлины и производимые с уплатой пошлины.

Беспошлинная торговля разрешалась крестьянам на базарах, рынках, в городах и селениях припасами всякого рода и крестьянскими изделиями. Перечисляются в Положении торговые операции, производимые с уплатой пошлин. Эти операции связаны с деятельностью трактирных заведений, мануфактур, фабричных заведений. Законодатель смешивал торговые действия с промысловыми и не всегда их разделял. Размер пошлины был незначительным вследствие того, что правительство после отмены крепостного права преследовало цель развивать торговлю и промышленность и стремилось привлечь к этой деятельности как можно больше людей. Поэтому в уплате пошлины за получение свидетельства на право вести торговую и промысловую деятельность преобладала не финансово-экономическая, а полицейско-правовая сторона. Иными словами, уплата пошлины направлена на получение разрешения заниматься определенной деятельностью, а не на доходность от нее, так как неопределенность доходов в XVIII – первой половине XIX в. признавалась отличительным признаком торговли и промыслов.

Но по мере того как торговая и промысловая деятельность в пореформенной России получала все более широкое и свободное развитие, делаются попытки со стороны Министерства финансов определить доходы от торговой и промысловой деятельности хотя бы путем приближенного вычисления, учитывая размеры фабрики, количество рабочих и станков. Наиболее энергичные попытки делает министр финансов Н.Х. Бунге, принимая 15 января 1885 г. Правила об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором (процентным и раскладочным)¹².

В Правилах говорилось: “Торговые и промышленные предприятия, уплачивающие гильдейские пошлины, облагаются сверх того дополнительным процентным или таким же раскладочным сбором. Дополнительный трехпроцентный взимается с чистой прибыли за истекший операционный год”. Радикальные изменения, внесенные Бунге в законодательство о пошлине за право торговли и промысла, проложили дорогу к Закону о промысловом налоге 1898 г., а затем – к Закону о подоходном налоге 1916 г.

Одним из первых налогов, распространявшихся на все классы общества, был налог на недви-

¹⁰ См.: Ананьич Н.И. Отмена подушной подати в России // Исторические записки. Т. 94. М., 1974. С. 204.

¹¹ См.: ПСЗРИ. Собр. 2. Т. 38. 1863. № 39119. СПб., 1866.

¹² См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 5. № 2664. СПб., 1887.

жимость, предусмотренный Правилами о взимании налога с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках, утвержденный Законом от 1 января 1863 г.¹³ Статья 2 Правил гласила: “Налогу сему подлежат: а) все недвижимые имущества, составляющие частную собственность; б) из числа, принадлежащих земству, городам, духовным ведомствам как христианских, так и нехристианских вероисповеданий, благотворительным, учебным обществам и установлениям и учебным заведениям, те недвижимые имущества или те части оных, которые посредством отдачи их внаем приносят доход”.

Налог с недвижимого имущества падал на все виды доходной недвижимой собственности, находящейся как в черте города, так и вне ее, но на городской земле, т. е. на жилые дома с принадлежащими к ним дворами и постройками, фабрики, заводы, бани, складочные места, огороды, сады. Налог падал на действительный доход от реального имущества. Изъятию подлежали имущества, принадлежащие: 1) государственному казначейству; 2) земству, духовному ведомству, благотворительным и учебным заведениям; 3) малоценные имущества.

Сравнивая земельный участок со строением, налоговая инспекция выделяла обложение того дохода, который имел преимущественное значение. Налог платили главным образом городские жители (мещане), которые, уплачивая налог на недвижимость, освобождались от подушной подати.

В 1875 г. был введен государственный поземельный налог¹⁴. Поземельный налог — древнейший. В давние времена, когда города были небольшими по размеру, а городская промышленность отсутствовала, “земля была почти все”. Как правило, земля облагалась двумя способами: 1) облагался доход собственника земли; 2) при экстенсивной культуре в старину облагалось почти исключительно все пространство. Поземельным налогом в пореформенной России облагались все удобные земли в зависимости от их ценности. В нормативном акте читаем: “Означенному налогу подлежат все земли, облагаемые на основании приложения к ст. 55 Устава о земских повинностях местными земскими сборами, кроме земель казенных... От государственного поземельного налога освобождаются леса, признанные защитными”.

Отменяя постепенно подушный налог, правительство заменяло его для крестьян и владельцев земельных участков поземельным налогом. Земля играла важную роль в России, где земледелие составляло главное занятие большинства населения. Первоначально поземельный налог учитывал лишь размеры земельных владений, но затем стала учитываться доходность земельного участка на основании поземельных кадастров. Не подлежали обложению земли казенные, леса, признанные защитными; земли, данные правительством на содержание церквей, а также монастырям, богоугодным и учебным заведениям.

Отмена крепостного права и свобода, которую получили крестьяне, строительство железных дорог в европейской части Российской Империи привели к переезду множества жителей из сельской местности в города и местечки городского типа, что повлекло за собой резкое повышение цен на недвижимость и землю. Такой процесс побуждает министра финансов Бунге увеличить в 1884 г. вдвое налог на недвижимость и поземельный налог. Оба налога отвечали принципу справедливости, распространяясь на все классы общества, прежде всего самые обеспеченные.

В период правления Министерством финансов Н.Х. Бунге в 1882 г. был введен налог на наследство, который также можно считать налогом на материально обеспеченные сословия. Этот платеж существовал и раньше, называясь пошлиной и выражая собой преимущественно оплату документа на право получения наследства, а потому оплата была весьма сносной по размеру. Бунге перенацеливает платеж на имущественную сторону и устанавливает размер его в 8% с оценки наследственного имущества, что говорило о его высоком размере. Чтобы не пугать состоятельные классы, Бунге сохранил даже название Закона — “Временные правила о порядке исчисления взимания пошлин с наследственных имуществ”¹⁵. Зная хорошо финансово-правовую действительность того времени, видный финансист В.Т. Судейкин писал: “Требовалось много гражданского мужества, чтобы выступить с предложением, столь непопулярным в русском обществе как наследственный налог”¹⁶. Говоря об этом налоге, отметим одну деталь: чтобы не обременять налогом на наследство малоимущие классы, Положение о нем было составлено Бунге таким образом, что налог не трогал наследствен-

¹³ См.: ПСЗРИ. Собр. 2. Т. 38. 1863. № 39119. СПб., 1866.

¹⁴ См.: Устав о прямых налогах // Свод законов Российской империи. Т. 5. СПб., 1903. С. 8–14.

¹⁵ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 2. 1882. № 972. СПб., 1886.

¹⁶ Старый профессор. Замечательная эпоха в истории русских финансов. СПб., 1895. С. 33.

ное имущество, оценка которого не превышала 1000 руб.

Русско-турецкая война 1877–1878 гг., строительство сети железных дорог по всей европейской части империи и заводов, которые выпускали паровозы, вагоны, рельсы, способствовали росту государственных финансовых потребностей. По этой причине Министерство финансов Бунге продолжает политику усиления налогообложения состоятельных классов. Принимается Положение о сборе с доходов от денежных вкладов от 20 мая 1885 г.¹⁷ Налог назывался в обществе налогом на капитал. Он существовал во всех европейских странах. Количество частных и государственных процентных (ценных) бумаг в России с 50-х годов XIX в. увеличилось до огромных размеров. Их было выпущено на несколько миллиардов рублей, а приносимый ими доход стал удобным объектом обложения. Обложению подлежали дивиденды и проценты от акций и облигаций, проценты на вклады в банки, выигрыши по займам и проч. Ставки дифференцировались в зависимости от вида ценных бумаг. Объясняя налог на капитал, Ф. Нитти писал: “Держатели ценных государственных бумаг, владельцы бесчисленных акций и облигаций, представляющих в столь разнообразной форме движимое богатство, часто не имеют даже представления о тех предприятиях, в которых принимает участие их капитал.

Кредитор ипотечный и собственник ценной государственной бумаги получают годовой процент, который представляет как бы арендную плату за капитал, отданный ими в пользование. Этот вид дохода, почти не требующий личного труда со стороны получателя, не только не освобождается от обложения, но является даже объектом особого налога”¹⁸. Иными словами, данным налогом облагается доход, приносимый денежным капиталом, отдаваемым в ссудное пользование банку. Налог был установлен в размере 5% от дохода.

Принятое 8 июня 1898 г. новое Положение о государственном промысловом налоге имело целью устранить недостатки прежнего промыслового обложения, внести в него единство и повысить поступающий доход в бюджет. Доходы с земли имеют свои пределы. Промышленное и промысловое производство или торговля таких пределов могут не иметь. Если ранее действовало Положение, по которому уплачивалась весьма скромная пошлина за право заниматься торговлей и про-

мыслом, то по Положению 1898 г. промысловый налог уплачивали организации и лица, поскольку они служили источником доходов, а именно: 1) торговые предприятия, в том числе кредитные и страховые; 2) промышленные предприятия; 3) отдельные подданные (как говорят сейчас, физические лица), занимающиеся каким-либо промыслом: охотой, рыбной ловлей, ремеслом и т.д.¹⁹. От промыслового налога освобождаются торговля в разнос и торговля из передвижных помещений. По уплате промыслового свидетельства освобождаются от налога сельскохозяйственные произведения и строительные материалы, изделия кустарного и домашнего производства, цветы и растения и т.д.

Подходный налог как прямой налог, признаваемый в западноевропейских странах наиболее совершенным и справедливым, о введении которого постоянно думал Н.Х. Бунге, до конца XIX в. не удалось ввести, но промысловый налог в той форме, в которой он был принят в период правления Министерством финансов С.Ю. Витте (1895–1902), открывал дорогу к нему. Закон о государственном подходном налоге был высочайше утвержден 6 апреля 1916 г.²⁰

Преобразования в системе косвенных налогов. Косвенные налоги в царской России всегда занимали видное место в бюджете. Под ними понимали (как и в настоящее время) налоги с предметов потребления (сахар, табак, алкогольные напитки), называя косвенными в противоположность прямым налогам, которые вносятся в государственный бюджет непосредственно плательщиками. Лаконичное и понятное определение косвенных налогов, с которым не мешает познакомиться современным юристам-финансистам, сформулировал Н.И. Тургенев: “Под последними разумеют те налоги, кои налагаются не прямо на того, кто оные платит, но на товары, в цене коих заключается вместе и налог, так что тот, кто покупает товар, платит вместе с ценою и подать”²¹. Законодатель, вводя такой налог, исходит из положения, что для покупателя товара не тягостно заплатить более высокую цену против действительной его стоимости, чтобы этот излишек был направлен в пользу казны. Система косвенных налогов, действовавшая в первой половине XIX в., включала налоги: на соль, сахар, табак, крепкие напитки (алкоголь). Их поступление в бюджет

¹⁷ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 5. 1885. № 2961. СПб., 1886.

¹⁸ Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 361, 362.

¹⁹ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 8. № 15601. СПб., 1901.

²⁰ См.: Собрание узаконений. 1916. № 106. Ст. 838.

²¹ Тургенев Н.И. Указ. соч. С. 44.

составляло половину всех доходов государства²². После отмены крепостного права в 1861 г. система косвенных налогов подверглась определенным преобразованиям и упорядочению.

Упразднение налога на соль. По поступлению доходов в бюджет соляной сбор не уступал никакому другому налогу. Но соль принадлежала к “предметам первой необходимости”. Н.Х. Бунге был сторонником отмены соляного акциза, объясняя это тем, что он взимается одинаково как с бедного, так и с богатого, т.е., по сути, является несправедливым. В докладной записке императору Александру II Бунге писал: “Отмена соляного акциза желательна и для облегчения наиболее нуждающегося населения, и для улучшения скотоводства”²³.

Отмена соляного налога состоялась 23 ноября 1880 г. Хотя этот налог был отменен при министре финансов Абазе, идея его отмены принадлежала Бунге. В этом налоге не было надобности. Россия обладала неисчерпаемыми запасами соли, а соль была для народа необходимым продуктом на протяжении всей его истории.

Табачный акциз. До Петра I за курение в Московском царстве строго наказывали. Но при Петре I произошел поворот в другую сторону, и торговля табаком с отчислениями от проданной суммы в казну была разрешена. Обложение потребления табака, особенно низших сортов, давало казне постоянный и значительный доход. Законодательство часто обновлялось.

В правление Министерством финансов Бунге, имевшего свой взгляд на табачный налог, в Устав о табачном сборе от 18 мая 1882 г. были внесены коррективы. Если по старому Уставу обложению подлежал не весь табак, а только то его количество, которое поступало на фабрики, то по обновленному Уставу налогу подлежало в с е количество потребляемого табака в Российской Империи, в том числе и низшие сорта его, потребляемые малосостоятельными классами²⁴. Бунге рассматривал налог на табак как налог на роскошь. Такой подход к табачному акцизу резко увеличил доходы государственного бюджета.

Сахарный акциз. Сахар — один из товаров, доставляющий казне значительный и постоянный доход. Сахар как продукт появился в России в эпоху Петра I, когда в 1717 г. был построен “первый

русский рафинадный завод”. Сахарная промышленность быстро развивалась в России. Первый Закон об обложении сахара налогом (акцизом) был принят после длительных прений в Государственном Совете 25 февраля 1848 г.²⁵ Размеры акциза не были постоянными: они то повышались, то понижались.

В период правления Министерством финансов Бунге вырабатываются новые правила по налогу на продажу этого продукта, утвержденные 3 февраля 1881 г. Устанавливаются умеренные, но постоянные размеры акциза. Так как сахарная промышленность, развиваясь, достигла размеров, превышавших потребление сахара в России, то правительством была установлена нормировка сахарного производства. Согласно Закону нормировались: 1) количество сахара, потребное для внутреннего рынка; 2) количество обязательного запаса на сахарных заводах; 3) предельная высшая цена сахара на внутреннем рынке и размеры акциза²⁶. По Закону от 20 ноября 1895 г. нормировка определялась ежегодно Комитетом министров по предложению министра финансов. Такой порядок оказался выгодным как для казны, так и для производителей сахара²⁷.

Налог на крепкие напитки. Излагая свой взгляд на этот налог, Ю.А. Гагемейстер с некоторой иронией говорил, что напитки эти имеют “обширный и верный сбыт во всех классах народа”, а поэтому доставляют казне постоянные и большие доходы²⁸. К середине XIX в. правительство двойственно относится к акцизу на крепкие (алкогольные) напитки. Исторически оно уже давно поняло, что потребление вина служило и служит почти главным источником государственных доходов. В Положении о питейном сборе от 4 июля 1861 г. указывается, что это — “один из главных источников государственного дохода”²⁹. Акцизному обложению подлежали спирт и вино, выделанные из хлеба, водка, брага, портер³⁰, пиво всех видов. Размер акциза назначается Высочайшей властью по представлению министра финансов, рассмотренному в Государственном Совете.

²⁵ См.: ПСЗРИ. Собр. 2. Т. 23. Отд. 1. № 22024. 1848. СПб., 1849.

²⁶ См.: Финансовая энциклопедия / Под ред. А.И. Буковецкого. М., 1924. С. 733.

²⁷ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 15. № 12166. СПб., 1899.

²⁸ См.: Гагемейстер Ю.А. Указ. соч. С. 63.

²⁹ ПСЗРИ. Собр. 2. № 37197. СПб., 1863.

³⁰ *Портер* (от англ. *Porter* — носильщик) — темное пиво с характерным винным привкусом, сильным ароматом солода и насыщенным вкусом, в котором одновременно присутствуют и сладость, и горечь.

²² См.: Гагемейстер Ю.А. О теории налогов, примененной к государственному хозяйству. СПб., 1852. С. 37–63.

²³ Цит. по: Судьбы России. Проблемы экономического развития страны в XIX — начале XX вв. СПб., 2007. С. 209.

²⁴ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 2. 1882. № 895. СПб., 1886.

В Положение о питейном сборе постоянно вносились изменения, повышавшие размеры акциза.

Вместе с тем правительство понимало, что одностороннее преследование фискальных интересов при продаже вина приводило к пьянству. Министр финансов Бунге ставил целью искоренение пьянства в русском народе, но без изменения размеров акциза. При этом он полагал, что при любых обстоятельствах, каким бы ни был размер акциза при обложении потребления спирта, население будет пить. Вывод его следующий: тяжел и разорителен для населения этот налог, но «тем не менее нельзя сказать, чтобы он достиг уже того предела, за которым взимание оного становится невозможным»³¹. Поэтому величина акциза в правление Бунге Министерством финансов постепенно росла. На аналогичных позициях находился известный ученый юрист-финансист С.И. Иловайский. По его мнению, потребление крепких напитков для народа вредно, бороться государству с ним трудно, но он считал, что «налоги с них являются лучшими и самыми справедливыми из налогов с потребления»³².

Искоренение пьянства в русском народе Бунге видел не в снижении размеров налога на потребление крепких напитков или освобождении их от налога. Это также опасно: при дешевом вине народ будет пить еще больше. Бунге видел выход в необходимости учреждения совершенно особых местных органов – уездных и губернских – по надзору за питейной торговлей, присвоив им название «присутствий по делам о питейной торговле».

В правление Министерством финансов С.Ю. Витте было принято Положение о казенной продаже питей от 6 июня 1894 г., которое вводило винную монополию государства на торговлю спиртными напитками³³. Переход к винной монополии был продиктован фискальными целями: доходы от кабатчиков и откупщиков переходили в руки государства. Доходы от винной монополии стали одной из важнейших статей государственного бюджета. Общий баланс государственного бюджета за время пребывания Витте на посту министра финансов вырос на 114.5%³⁴.

³¹ Цит. по: Кованько П. Главнейшие реформы, проведенные Н.Х. Бунге в финансовой системе России. Киев, 1901. С. 195.

³² Иловайский С.И. Косвенное обложение в теории и практике. Вып. 2. Одесса, 1892. С. 249.

³³ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 14. № 10766. СПб., 1898.

³⁴ См.: Степанов С.Л. Витте С.Ю. // Большая российская энциклопедия. Т. 5. М., 2006. С. 405.

Налоги на спички и керосин. В правление Министерством финансов А.И. Вышнеградского (1887–1895) были увеличены акцизы на сахар, табак, крепкие напитки, а также введены налоги на «зажигательные спички» и керосин. Налог на спички, установленный Законом от 4 января 1888 г., дал в 1896 г. около 5 млн руб. в бюджет³⁵. Введенный 15 января 1888 г. налог на нефтяные масла (керосин) занял видное место среди акцизных налогов³⁶. В 1890 г. нефтяной налог выразился в сумме почти 11 млн руб., поступивших в государственный бюджет.

В системе кратко охарактеризованных пяти косвенных налогов на товары потребления, которая сложилась на рубеже XIX–XX вв., на первом месте по своему фискальному значению стояло обложение крепких напитков, давшее доход бюджету в 1890 г. более 260 млн руб., т.е. третью часть доходов, поступавших в бюджет государства.

И Бунге, и Вышнеградский, и Витте, проводившие налоговую реформу в последней четверти XIX в. как министры финансов, полагали, что основную денежную часть бюджета должны давать не прямые, а косвенные налоги. По их мнению, косвенные налоги в сравнении с прямыми обладали некоторыми достоинствами: их уплата производилась мелкими частями и постепенно; давая казне громадные доходы, они уплачивались таким образом, что были незаметны для плательщика; момент уплаты косвенного налога для плательщика психологически был удобен, так как совпадал с приобретением каких-либо товаров; налог внешне казался справедливым, его уплачивали все покупатели, как богатые, так и бедные.

Косвенные налоги являлись важной доходной статьей бюджета в царской России. В 1904 г. они вместе с винной монополией давали 47.5% общей суммы бюджетных доходов³⁷.

Пошлины. Гербовый сбор. Пошлина – один из видов налогового обложения. В самом элементарном смысле ее можно рассматривать как плату за оказываемые государством населению специальные услуги. К таким пошлинам относились: судебные пошлины, взимаемые за подачу в суд прошений или исковых заявлений; пошлины, вносимые за получение наследства; канцелярские пошлины за написание бумаг, выдачу документов; пошлины за право торговли и других

³⁵ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 8. 1888. № 4934. СПб., 1890.

³⁶ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 7. 1887. № 4897. СПб., 1889.

³⁷ См.: Финансово-кредитный словарь. Т. 1. М., 1961. С. 27.

промыслов³⁸, почтовые и гербовые сборы. При этом платежи (пошлина), взимаемые государством за оказываемые специальные услуги, являются источником государственных доходов, поступающих в бюджет. Поэтому некоторые ученые рассматривали пошлину как вид косвенных налогов³⁹. В Энциклопедическом словаре Брокгауза и Ефрона пошлина рассматривается как источник государственных доходов. В отличие от налогов, она уплачивается не всеми гражданами как налоги, а лишь лицами, “приходящими в известное соприкосновение с государством по поводу каких-либо отношений к нему или между собою”⁴⁰.

В законодательстве царской России были установлены два налоговых платежа: налоги и пошлины. Термин “сбор” использовался как подсобное слово в нескольких значениях. Оно могло заменять оба понятия: и “налог”, и “пошлина”. Вместо выражения “гербовая пошлина” использовался синоним “гербовый сбор”. Вместе с тем слово “сбор” имело значение действия по глаголу “собрать”. Примером такого использования можно назвать сборы извозного промысла, которые были предусмотрены Городовым положением об общественном управлении от 11 июня 1892 г.⁴¹ По этому Закону городские власти могли устанавливать такой сбор в свою пользу, но он не мог превышать 10 руб. в год с каждой лошади, употреблявшейся в извоз.

Гербовый сбор. Среди пошлин особое значение имел гербовый сбор, который возник в Голландии в XVII в. и быстро распространился по всей Европе. В России он появился при Петре I благодаря Указу от 23 января 1699 г. Как вид пошлины гербовый сбор представлял собой плату, взимаемую государством за оказываемые гражданам услуги при оформлении гражданско-правовых дел, выдаче документов, связанных с переходом имущества или имущественных прав от одного лица к другому.

Имущество людей складывается не только из периодически получаемых доходов (зарплаты, прибыли, дивидендов), но и из “единовременных приобретений, например покупки земли, доставшегося наследства”. Такие приобретения получают юридическую силу благодаря специальным услугам государства, которое выдает соответствующие документы, а граждане (подданные)

уплачивают за них гербовый сбор. В царской России гербовый сбор в рассматриваемую эпоху был предусмотрен Уставом о гербовом сборе от 17 апреля 1874 г., который устанавливал два вида сбора: 1) простой, взимаемый в точно установленным ценам за выдачу официальных бумаг; 2) пропорциональный, исчисляемый в процентном отношении к сумме акта⁴². Несмотря на то что размеры гербового сбора в России были самыми высокими в сравнении с западноевропейскими странами и платили его главным образом состоятельные подданные, изменения, коснувшиеся этого сбора в правление Министерством финансов Бунге, были направлены на увеличение его размера. В 1878 г. сбор подвергся увеличению на 25%, а 19 января 1882 г. – на 100%.

Косвенные налоги и пошлины являлись важной доходной статьей бюджета царской России. Во второй половине XIX в. их поступление в бюджет составило около половины всех доходов государства⁴³. В 1904 г. они вместе с винной монополией давали 47.5% общей суммы бюджетных доходов⁴⁴. На рубеже XIX–XX вв. значительные доходы в бюджет стали приносить построенные и задействованные казенные железные дороги. Во второй половине XIX – начале XX в. железные дороги покрыли густой сетью территорию Российской Империи.

Оценивая финансовую, в том числе налоговую, политику российского правительства в период с 1861 г. до февраля 1917 г., следует отметить, что она была выверенной, продуманной и высоко результативной благодаря прежде всего уму и таланту людей, которые управляли Министерством финансов, начиная с М.Х. Рейтерна (1862–1878) и заканчивая В.Н. Коковцовым (1904–1914). Среди них выделяется Н.Х. Бунге, который стоит как бы в стороне от других сподвижников Александра II и Александра III: он более образован, обладает глубоким умом и широким финансовым и политическим кругозором⁴⁵.

Н.Х. Бунге – налоговый реформатор. Деятельность Бунге, составившая целую эпоху в финансовой политике царского правительства во второй половине XIX в., изучалась после его смерти русскими и зарубежными историками, но замалчивалась в советской историографии, и только в постсоветское время привлекла к себе

³⁸ См.: ПСЗРИ. Собр. 2. Т. 38. 1863. № 39 118. СПб., 1866.

³⁹ Мировольский Д.А. Косвенные налоги. 1855–1880. СПб., 1880. С. 1, 2.

⁴⁰ Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона. Т. 48. СПб., 1898. С. 825.

⁴¹ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 12. 1892. № 8708. СПб., 1895.

⁴² См.: ПСЗРИ. Собр. 2. Т. 49. 1874. № 55579. СПб., 1876.

⁴³ См.: Мировольский Д.А. Указ. соч. С. 1.

⁴⁴ См.: Финансово-кредитный словарь. Т. 1. С. 27.

⁴⁵ См.: Глинский Б.Б. Период твердой власти (Исторические очерки) // Исторический вестник. Т. 129. 1912. № 7.

внимание российских экономистов и историков⁴⁶. Историческая фигура Бунге оказалась совершенно незнакомой ни российским историкам-юристам, ни юристам-финансистам, хотя, говоря по правде, персонально именно Бунге российская наука финансового права обязана своим рождением и последующим развитием.

Н.Х. Бунге родился в Киеве в 1823 г. в семье врача, окончил в 1845 г. юридический факультет в Киевском университете, затем преподавал право и финансы в Нежинском юридическом лицее, защитил магистерскую диссертацию по торговому законодательству Петра I и перешел после защиты на преподавательскую работу в Киевский университет. Здесь же в 1852 г. защитил докторскую диссертацию на тему “Теория кредита”, а в 1859 г. Бунге в возрасте 36 лет избирают ректором университета. Заметим, что к этому времени Бунге хорошо знают в научных кругах как видного ученого юриста-финансиста.

Как ректора и известного ученого Бунге призывают к участию в государственных и общественных делах в это кризисное для страны время. Он входит в 1859–1860 гг. в состав комиссий, учрежденных для подготовки отмены крепостного права, преобразования банковской системы и разработки нового университетского Устава. По предложению Бунге в программы юридических университетов была включена новая учебно-научная дисциплина – финансовое право. Этот акт был зафиксирован § 15 Общего устава императорских российских университетов, утвержденного Высочайшим указом от 18 июня 1863 г.⁴⁷

Это был “звездный час” в жизни и научной деятельности крупного ученого и начинающего политика. В системе российского права появилась новая отрасль права, в системе юридических наук – новая наука. Бунге подвел итоги более чем столетнему развитию юридической науки в России и, опираясь на изданные в 30-е годы XIX в. Полное собрание законов и Свод законов Российской империи, пришел к заключению, с которым согласились члены комиссии, что без финансового права учебно-научная программа юридических факультетов не будет полной.

Что особенно интересно, осенью 1863 г. в жизни Бунге произошло знаменательное событие: он был приглашен прочитать курс лекций цесаревичу Николаю Александровичу по недавно введенному в программы юридических факультетов финансовому праву. В этих целях он перевел на

русский язык книгу немецкого ученого Гока “Налоги и государственные долги”. На семью императора Бунге как человек и педагог произвел хорошее впечатление, и этот факт, несомненно, способствовал в будущем его карьерному взлету. Не лишне сказать о том, что в марте 1862 г., оставив должность ректора по истечении срока и занимаясь преподавательской деятельностью, Бунге назначается по совместительству управляющим третьей по величине и значению киевской конторой Государственного банка. Это позволило ему на практике понять механизм финансовых операций в государственном управлении и заслужить репутацию талантливого руководителя⁴⁸.

В 1880 г. Бунге приглашают занять должность товарища (заместителя) министра финансов, а в 1881 г. он вступает в должность министра. Данное назначение внесло живую струю в деятельность Министерства финансов. По словам его сотрудника В.И. Ковалевского, Бунге было ясно, что “на бедном”, голодном и переобложенном сельском населении нельзя построить экономического благосостояния государства, что система прямых налогов должна быть в корне преобразована, что центр тяжести окладного обложения необходимо перенести на имущие классы”⁴⁹. Освобождение крестьянства от тяжелого наследия прошлого, в частности от подушной подати, помощь крестьянству посредством снижения выкупных платежей, а также в подъеме крестьянского хозяйства путем выдачи банковской ссуды составляли главные задачи Бунге в проведении им налоговой политики. Он никогда не забывал русской пословицы: “Богат народ – богат царь”.

Бунге как министр финансов выступает в роли налогового реформатора, какого до него не бывало на такой должности.

Его предшественники министры финансов А.М. Княжевич, М.Х. Рейтерн “во всех затруднительных финансовых обстоятельствах прибегали к одному средству – увеличению подушной подати с крестьян, мало обращая внимания на экономические последствия подобного рода финансовой политики. Исходная точка зрения их была такова: русский мужик все вынесет”⁵⁰.

В условиях, когда одни классы общества не платили налоги, а другие платили, в основании налоговой политики отсутствовало начало справедливости, а сама политика как бы закрепляла

⁴⁶ См.: Степанов В.Л. Н.Х. Бунге. Судьба реформатора. М., 1998.

⁴⁷ См.: ПСЗРИ. Собр. 2. Т. 38. Отд. 1. № 39 752. СПб., 1866.

⁴⁸ См.: Степанов В.Л. Указ. соч.

⁴⁹ Судьбы России. Проблемы экономического развития страны в XIX – начале XX вв. С. 202.

⁵⁰ Старый профессор. Замечательная эпоха в истории русских финансов. С. 81.

неприязнь между разными классами общества. Одним из выводов, которые сделали европейские правители, изучая кровавый опыт Французской революции 1789 г., был таков: ничто не порождает ненависти одного класса к другому, как сознание того, что один платит налоги (крестьянин, ремесленник), а другой не платит (дворянин, священник).

У министра финансов Бунге другое отношение к “низшим классам”. Он ежегодно понижает выкупные платежи с крестьян за землю, что, естественно, оставляет у них часть денег. Высочайшим указом от 28 декабря 1881 г. были понижены выкупные платежи крестьян на сумму 12 млн руб.⁵¹ Крестьяне также получили возможность получать под сносные для них проценты ссуды в Крестьянском банке, открытом для них Бунге в 1882 г. Несомненно, что такие меры министра содействовали росту покупательных способностей крестьянства, что, в свою очередь, способствовало развитию финансового рынка в стране, так как имея денежные средства, крестьяне могли увеличивать свои земельные наделы и покупать сельхозтехнику.

В период своего правления Бунге делает важный шаг к ликвидации недоимок по подушной подати. Недоимка — это сумма налога, не внесенная в установленный государством срок. По Манифесту от 15 мая 1883 г. была ликвидирована недоимка в размере 28 млн руб.⁵² Недоимка — это исключительно русское явление, которое объяснялось тяжестью обложения, не встречалось в странах Западной Европы, и на которое обратил внимание Бунге.

Идея Бунге — отмена подушной подати, так как во второй половине XIX в. ее взимание удивляло архаичностью приезжавших в Россию иностранцев. В его правление ежегодно происходит понижение размера подушной подати, и дело шло к ее отмене. 28 мая 1885 г. император утвердил принятые Государственным Советом предложения министра финансов, и с 1 января 1886 г. взимание подушной подати прекращалось⁵³. Но в концепции Бунге идея постепенной отмены подушной подати соединялась с идеей замены ее другими налогами.

По мысли Бунге, подушная подать заменялась совокупностью следующих налогов: 1) государственным подоходным налогом; 2) налогом от денежных капиталов; 3) налогом от торговли и промыслов, т.е. налогом на прибыль; 4) налогом от

земель и другого недвижимого имущества со всех лиц мужского пола от 18 до 55 лет; 5) налогом на наследство. Не полностью, но в значительной степени эта программа была реализована Бунге в его бытность министром финансов. Не был принят закон о подоходном налоге, который он признавал наиболее справедливым, но относился к нему вместе с тем осторожно. По его мнению, введение подоходного налога как налога справедливого есть перенос “податного бремени с плеч малоимущих на плечи, более способные нести его”⁵⁴. В то же время Бунге тормозил его введение, указывая в докладной записке Государственному Совету в 1884 г., что этот налог нельзя вводить при всеобщей необразованности массы населения и отсутствии профессиональной и грамотной налоговой администрации.

Как можно понять, Бунге был чужд “узкий финансизм”, который предполагал заботу только о финансах и сосредоточение на формуле “налоги, сборы и пошлины”. Он полагал, что такой взгляд на финансовую политику должен быть заменен более широким, направленным на благосостояние общества, в первую очередь крестьянства, которое является кормильцем всех сословий и одновременно мощным демографическим фактором. Используя налоговые рычаги, Бунге как министр финансов сделал все от него зависящее, чтобы материально как-то поставить русское крестьянство на ноги.

Мечта Бунге — создание по всей империи частного крестьянского хозяйства. Его восхищала фраза английского правоведа И. Бентама: “Благодаря праву собственности человек преодолел свое отвращение к труду”. Социализма Бунге боялся, особенно в сфере сельского хозяйства. Он писал: “Для урегулирования крестьянского землевладения не надо никакого коренного преобразования, необходимо лишь облегчить условия для образования частной собственности”⁵⁵. С подъемом благосостояния крестьян Бунге неразрывно связывал выгоды всех остальных классов общества, стоявших к ним в правильном экономическом отношении. В крестьянстве он видел фундамент дома. Если фундамент будет прочен, прочным будет и стоящее на нем здание.

Оглядывая взглядом политика созданную царями и императорами Российскую державу с ее плохо заселенными территориями Южного Урала, Сибири, Средней Азии и Дальнего Востока,

⁵¹ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 1. № 577. СПб., 1885.

⁵² См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 3. № 1583. СПб., 1885.

⁵³ См.: ПСЗРИ. Собр. 3. Т. 5. 1885. № 2988. СПб., 1887.

⁵⁴ Озеров И.Х. Подоходный налог в Англии. Экономические и общественные условия его существования. М., 1898. С. 1.

⁵⁵ Цит. по: Анянич Н.И. Указ. соч. С. 202.

Бунге понимал, что эти бескрайние пространства рано или поздно можно потерять, если не заселить поданными или гражданами России. С этой проблемой может справиться только одно сословие — крестьянство, но при условии, если будет налажена продуманная переселенческая политика. Право крестьян на переселение в другие районы империи признавало Положение от 19 февраля 1861 г. К тому же, по мнению Бунге, эта политика решала и проблему малоземелья. Он писал, сознавая актуальность вопроса, что “размещение сельского населения, более сообразное с экономическими условиями страны, составляет такую насущную потребность, удовлетворение которой не может быть отсрочено на целые столетия и даже более, до окончания выкупной операции”⁵⁶.

В “Загробных заметках”, написанных перед смертью (в 1895 г.) для императора Александра III, Бунге пророчески обрисовал опасности, которые подстерегают Россию в будущем. Подобно П.А. Столыпину, Бунге полагал, что спасение от них — в крестьянстве, освоившем путем переселения все свободные земли империи и владеющем ими на правах частной собственности. В сословии крестьян-землевладельцев он видел “консервативный оплот цивилизации” и сделал немало как налоговый реформатор, чтобы этот оплот стоял нерушимо. О Бунге как министре финансов можно сказать словами Цицерона: “*Serit arbores quae alteri seculo proiscent*”, — деревья сажают, чтобы и другим поколениям пользу приносить.

Резюмирующая часть. После отмены крепостного права в 1861 г. была организована новая налоговая система, которая приносила бюджету значительные доходы, не ущемляя малоимущие слои населения. Коренному успешному реформированию подверглась система прямых налогов, и здесь выдающуюся роль сыграл Бунге. Однако систему косвенных налогов преобразования глубоко не затронули, хотя и в этой области были приняты положительные меры: уничтожение налога на соль, более разумное обложение табака, упорядочение в обложении продажи сахара.

Налоговые доходы, банковские ссуды и внешние инвестиции, охотно предоставляемые западноевропейскими государствами на рубеже XIX–XX столетий, послужили финансовой основой для проведения индустриализации страны и масштабного строительства сети железных дорог, соединивших столичные центры России (Санкт-Петербург, Москву и Киев) с окраинами

Российской Империи: Владивостоком, Екатеринбургом, Ташкентом, Одессой, Варшавой и Крымом.

На рубеже XIX–XX вв. финансово-экономическая система выдержала выпавшие на ее долю испытания: поражение России в русско-японской войне и события революции 1905–1907 гг. Эта система выдержала испытания потому, что была построена не на академических, а на исторических началах с учетом налоговых возможностей всех классов общества, их имущественного состояния. Данный аспект предопределил место налогообложения в финансово-экономической системе страны. Указывая на это место, последний крупный министр финансов царской России В.Н. Коковцов писал: “В первую очередь надлежит покрывать рост государственных расходов естественным приростом государственных доходов вследствие развития производительных сил страны и лишь во вторую очередь можно прибегать к повышению налогов, действуя в этой области с величайшей осторожностью, дабы не нанести опасного удара народному благосостоянию и не порвать живой ткани экономической деятельности страны”.

Но без повышения налогов Россия в первые десятилетия XX в. не могла обойтись. Европейские государства (Германия, Франция, Англия) вооружались и готовились к войне. Россия, будучи союзником Франции и Англии, также вооружалась, ее военные потребности заставляли Министерство финансов обращаться к налоговым источникам. Но даже в таких условиях Министерство финансов, проводя налоговую политику, придерживалось принципов Н.Х. Бунге: в первую очередь облагать обеспеченные классы общества. Вот что писал В.Н. Коковцов об этом времени: “Рост государственных потребностей делал, однако, неизбежным использование в будущем в большей мере налоговых источников, но я постепенно повторял в законодательных палатах, что повышение доходов за счет налогов надлежит в первую очередь искать в увеличении налогового бремени на более состоятельные классы населения”⁵⁷.

Становление цивилизованной налоговой системы в Российской Империи завершилось во время Первой мировой войны в 1916 г. введением подоходного налога. В феврале, а затем в октябре 1917 г. в стране начались события, которые до основания разрушили финансовый строй Российской Империи. Это были настолько сложные и драматические события, что глубоко их понять и описать могли бы Шекспир и Достоевский.

⁵⁶ Цит. по: Захарова Л.Г. Самодержавие и отмена крепостного права в России. М., 1984. С. 196.

⁵⁷ Коковцов В.Н. Из моего прошлого (1903–1919). Минск, 2004. С. 759–761.