

Глава 2.

Фундамент для подоходного налога: новый аппарат и новый принцип

Окончательная победа над пережитками старого ставила в первую очередь вопрос о создании нового. Началось движение России к подоходному налогу. После того, как совсем недавно, в начале 1880-х годов, самим Н.Х. Бунге проект подоходного налога был признан невыполнимым, двигаться к нему можно было только постепенно. Первый шаг был сделан в том же самом 1885 году – даже раньше отмены подушной подати. Подопытной группой вновь оказались предприниматели.

Что считать: прибыль в системе промысловых налогов

Скромные «Правила об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором (раскладочным и процентным)», подписанные царём 15 января 1885 г., умещаются на трёх страничках Полного собрания законов Российской империи⁷⁷. По объёму и по статусу новый закон не сравнится с Положением 1865 г., венчавшим предыдущую реформу промыслового налога. А по значению – не уступит.

Еще в начале 1880-х годов состоялось обсуждение реформы промыслового налога с участием биржевых комитетов. Министерство финансов поставило вопрос о введении в промысловое обложение «большей уравнительности». Воплощением «неуравнительности» служил патент, заставляющий купцов с разными доходами платить одинаковый налог. Но тогда «попытка Бунге покончить с патентной системой обложения... вызвала протесты предпринимателей, на защиту которых встал и Государственный совет»⁷⁸. Проблему пришлось решать не уничтожением старого, а – как в мудрой сказке – созданием нового.

В дополнение к основному промысловому налогу (патенты на право торговли и промыслов плюс билеты на заведения) в 1885 г. появился дополнительный. Для отчётных предприятий он имел форму процентного сбора с прибыли, для неотчётных – раскладочного сбора. На схеме эти новшества показаны курсивом.

Отчётные предприятия – это прежде всего акционерные общества, обязанные ежегодно публиковать для всеобщего сведения отчёт о прибылях и убытках. Стремясь обеспечить прозрачность такого рода предприятий, правительство требовало от них вести бухгалтерию по правилам, обеспечивающим независимую проверку данных о прибыли и убытке («двойная бухгалтерия»). За счёт этого чиновники были уверены, что точно

⁷⁷ ПСЗ-3. Т. V. № 2664. С. 10–12.

⁷⁸ Ананьич Н.И. К истории податных реформ 1880-х гг. (Введение дополнительных сборов к промысловому налогу: 3-процентного и раскладочного) // История СССР. 1979. № 1. С. 172.

знают прибыль предприятия, которая и была обложена дополнительным налогом в размере 3 %.

Сложнее оказалось с неотчётными предприятиями, которые в подавляющем большинстве не вели правильных торговых книг, и это не позволяло точно установить их прибыль. Для них использовали раскладочную систему: особое присутствие на министерском уровне раз в 3 года определяло сумму сбора для всей страны и распределяло её по отдельным губерниям; далее губернские податные присутствия (специально создаваемые при казённых палатах) развёрстывали свою часть суммы по уездам, уездные – вплоть до отдельного плательщика. Принцип раскладки в законе указывался лишь в самом общем виде: между уездами – «сообразно степени развития в них торговли и промышленности», между предприятиями – «сообразно предполагаемым прибылям их». Сумма раскладочного сбора устанавливалась в таком размере, чтобы не превышать 3 % предполагаемой суммарной прибыли неотчётных предприятий.

Схема: Новшества 1885 г. в торгово-промышленном обложении



Итак, смысл реформы 15 января 1885 г. сводится к обложению торговли и промышленности пропорционально доходам. Это существенное новшество в условиях господства патента, по сути представляющего собой обложение обратно пропорциональное доходу. Ведь патент выдавался исходя из формальных признаков (количество комнат, дверей, перечень товаров и т.п.); очевидно, что два предпринимателя, выбирающих одинаковые патенты, в большинстве случаев имеют разную прибыль; значит, налог забирает у них разную долю прибыли, и чем выше прибыль, тем меньшая её часть уходит в налоги. Это не только противоречило абстрактным соображениям о справедливости, но и ограничивало возможности повышения налоговых доходов казны. При патентной системе крупнейшие высокодоходные предприятия платили лишь доли процента от своих прибылей; сборы с них могли быть без ущерба для производства повышены на порядок, а то и на два. Но повышение хотя бы на порядок цены патентов было невозможно, поскольку оказалось бы непосильным для большинства мелких предпринимателей.

Говоря формально, реформа 15 января 1885 г. – это некоторое дополнение уже существующей системы. Фактически же это – прорыв в новое качество, внедрение долгожданного подоходного принципа в один из основных налогов. И значит, это возвращение к вопросу: как проверять сведения о доходах?

Как считать: первые податные присутствия

С ответом на этот вопрос связано второе ключевое новшество реформы 15 января 1885 г. Реформаторы опирались на опыт раскладочных комиссий по налогу с городской недвижимости. Но принцип был существенно доработан. Раскладочные органы перестали отдаваться на откуп местным властям. Они стали местом встречи общественных выборных и чиновников.

На уровне уезда⁷⁹ создавались податные присутствия, где председателем выступал представитель казённой палаты, но большинство составляли шесть представителей плательщиков (выбираемые городской думой и, если есть, биржевым и купеческим обществами). В уездные присутствия подавали свои «заявления» (с указанием полученной прибыли) хозяева неотчётных предприятий. Присутствие принимало заявленную плательщиком цифру либо «на глазок» исправляло её. Предполагалось, что в рамках уезда уважаемые предприниматели способны более-менее точно оценить оборот любого предприятия. На основе определённой таким образом прибыли рассчитывался размер платежа.

В случае непримиримых споров между членами присутствия дело решалось голосованием, в итоге которого представитель государства вполне

⁷⁹ Вскоре низовые присутствия стали называться не уездными, а участковыми; участок может включать и два уезда, а может – только часть крупного города, смотря по населённости и экономической развитости.

мог оказаться в меньшинстве. За счёт этого система получалось демократичной. При этом участие чиновников в работе присутствия обеспечивало соблюдение интересов государства. Столкнувшись с решением, ущемляющим интересы казны, председатель имел право обжаловать его в губернское податное присутствие, где представители плательщиков и государства имели равное число голосов. Со своей стороны, и плательщики тоже имели право обжаловать решение уездного присутствия – в губернском, а то и выше. В начале XX в. Сенат ежегодно рассматривал несколько сотен жалоб на неправильное обложение (общее число плательщиков промыслового налога исчислялось сотнями тысяч)⁸⁰.

В довершение этой системы через несколько месяцев, в апреле 1885 г., была учреждена должность податного инспектора. Главной обязанностью этого чиновника, работающего в подчинении казённой палаты, стало руководство работой по промысловому налогу⁸¹. Председательство в податном присутствии требовало от инспектора основательного знания торгово-промышленной жизни в участке, так что работа инспектора (как она виделась Департаменту окладных сборов) была не столько канцелярской, сколько практической. Для Сибири закон 1885 г. предусмотрел инспекторов только в западной её части. На деле необходимые вакансии в штатах западносибирского чиновничества появились только восемь лет спустя. В марте 1894 г. действие податных инспекторов распространили и на Восточную Сибирь⁸².

Значение системы податных присутствий и податной инспекции – в том, что было предложено практическое решение задачи, многим казавшейся неразрешимой: определение прибыли отдельного плательщика. Наконец был создан механизм, который обеспечивал казённый интерес и без круговой поруки, и без радикального увеличения числа чиновников. Сугубо техническая, на первый взгляд, реформа 15 января 1885 г. стала вехой на пути реформирования налоговой системы.

Квартирный налог как уступка реформаторов

Через восемь лет после урожайного на податные реформы 1885 года состоялась новая налоговая реформа. На сей раз речь шла о введении налога, доселе небывалого. Проект налога С.Ю. Витте внёс в Госсовет уже через три месяца после назначения его во главу министерства финансов. Принятие Положения о государственном квартирном налоге (закон 14 мая 1893 г.⁸³) стало первой финансовой реформой знаменитого государственного деятеля.

⁸⁰ РГИА. Ф. 573. Оп. 34. Д. 56. Л. 29.

⁸¹ Учреждение должности податных инспекторов // Вестник финансов, промышленности и торговли. 1885. № 27. С. 3–6.

⁸² Увеличение числа податных инспекторов // Вестник финансов, промышленности и торговли. 1894. № 15. С. 942–945.

⁸³ ПСЗ-3. Т. XIII. № 9612. С. 279–284. На чetyре сибирские губернии и Степной край распространено 5 июня 1900 г. См.: ПСЗ-3. Т. XX. Отделение 1-е. № 18749. С. 611–613.

Название квартирного налога наводит на мысли о частной прибавке к обложению недвижимости – и тем вводит в заблуждение. На самом деле, новый налог был первой попыткой обложить личные доходы состоятельных горожан, в том числе и такие, которые не облагались ни налогом с городской недвижимости, ни торгово-промышленными сборами.

Сама форма нового налога была вынужденной. «Изыскивая способы к увеличению государственных доходов, Министерство финансов останавливалось и на мысли о введении у нас подоходного налога. Это предположение вызвало, однако, весьма решительные возражения со стороны ведомств, на заключение которых Министерство финансов препроводило выработанный им проект»⁸⁴. Этой скупой формулой сами реформаторы описывали единственную – и неудавшуюся – попытку налоговой реформы в министерство И.А. Вышнеградского. То была попытка ввести в России подоходный налог.

Подоходный налог мы оставили в 1860-е гг., когда первый проект его был утоплен той самой комиссией, которая, судя по названию, должна была бы ратовать за его введение. После того подобный проект возникал ещё в 1878 г. под именем поразрядного налога. В поисках альтернативы печатному станку для обеспечения войны «за братьев-славян» Минфин выдвигал налог с доходов землевладельцев, домовладельцев, предпринимателей и лиц, получающих жалованье. Речь шла о «презумптивном», или предполагаемом доходе (в XXI веке сказали бы – вменённом). Налогом как раз такого типа был сбор с торговли и промышленности. В случае с подоходным налогом для определения налоговой базы предполагалось использовать городские оценки недвижимости и другие косвенные показатели. Но министры по разным причинам выступили против этого налога, да и война закончилась, и проект сдали в архив⁸⁵.

Голод 1891–1892 гг., вызвавший широкую помощь крестьянам за счёт казны, стал одновременно и стимулом к поиску новых источников бюджетных доходов, и показателем того, что деньги должны поступить не за счёт крестьян. Министерство финансов выдвинуло новый проект подоходного налога, рассчитанного на обладателей высоких доходов. Он действительно встретил резкую оппозицию со стороны других ведомств. Налог назывался и несвоевременным, поскольку не все другие источники доходов привлечены к обложению. И опасным с точки зрения обманов и подлогов, которые он может вызвать. И не соответствующим экономическому строю. И даже несправедливым⁸⁶.

⁸⁴ Государственный квартирный налог. История и статистика налога. 1894–1900 гг. СПб: тип. П.П. Сойкина, 1903. С. 1.

⁸⁵ Боголепов М.И. Финансы, правительство и общественные интересы. СПб, 1907. С. 162–163.

⁸⁶ Там же. С. 198–200.

Новый министр финансов – С.Ю. Витте, сменивший Вышнеградского как раз в 1892 г. – был, таким образом, поставлен перед невозможностью подоходного налога здесь и сейчас. Но опытный руководитель крупного акционерного общества, которому не раз доводилось вести упорные переговоры с несговорчивыми партнёрами, нашёл другую форму обложения всё тех же богачей. Это и был квартирный налог. «Превращение» подоходного налога в квартирный было политически очень точным ходом: оно освобождало от платежей обитателей «дворянских гнёзд» и выводило из-под обложения доходы латифундистов. Это неизбежно ослабляло сопротивление со стороны высших чиновников, по преимуществу – дворян-землевладельцев.

Прототип подоходного налога

Представляя проект квартирного налога в Государственный совет, разработчики, вроде бы, согласились с критиками подоходного налога в том, что отсутствие у податного надзора точных данных о доходах плательщиков вызвало бы «произвол, к которому только и оставалось бы прибегнуть для противодействия уклонению плательщиков от исполнения их обязанностей перед казной» (а произвол – это, конечно, неприемлемо). Но не упустили подчеркнуть, что смысл нового налога – именно обложение «всей совокупности доходов плательщика». Ссылаясь и на зарубежный опыт, и на предварительные разработки податных инспекторов, реформаторы утверждали: «при прочих равных условиях расход лиц, одинаково обеспеченных, по найму квартиры – за сравнительно редкими исключениями – не подвержен значительным колебаниям»⁸⁷. То есть: преуспевающий инженер не станет ютиться в лачуге, и значит, качество жилья позволяет судить о доходе человека.

Платить новый налог должны были обитатели любых жилых помещений в городах, арендная цена которых превышает определённый порог (установленный для каждого из пяти разрядов, на которые делились города). Квартирный налог не дублировал государственный налог с городской недвижимости: первый платился жильцом, а последний – собственником. Если горожанин совмещал эти два качества (жил в собственном доме), ему приходилось платить оба налога. Условная «квартирная плата» для таких случаев вычислялась по аналогии с подобными помещениями, сдаваемыми в аренду, либо бралась в качестве определённого процента от цены дома, известной по другим данным.

Это правило подчёркивает смысл, заложенный законодателем: новый налог нацелен не на обложение имущества, а на обложение доходов людей. Выяснение стоимости используемого жилья – один из способов оценки

⁸⁷ Витте С.Ю. Собрание сочинений и документальных материалов: В 5 т. М.: Наука, 2002. Т. 2: Налоги, бюджет и государственный долг России. Кн. 1. М., 2003. С. 181–183. Представление Министерства финансов в Государственный совет от 15 ноября 1892 г.

уровня дохода плательщика. В отличие от прочих, уже действующих, налогов, квартирный должен был затронуть людей, имеющих хороший заработок, но не являющихся предпринимателями и не имеющих недвижимости. Таким образом, квартирный налог по сути своей – прототип налога подоходного, о чём Министерство финансов не уставало напоминать. Не удивительно, что после появления в России настоящего подоходного налога в зачёт этого последнего будут приниматься платежи по квартирному налогу.

Помимо стремления перевести налоговую систему на подоходную основу, в квартирном налоге отразились и другие передовые для конца XIX в. тенденции. В числе передовых новшеств – и система податных присутствий, к тому времени уже опробованная в промысловом налоге. И (впервые в России) прогрессивная шкала – от 1,5 % до 10 %⁸⁸. До сих пор реформаторам удавалось внедрить лишь принцип «богатый платит больше». И в государственном налоге с городской недвижимости, и в дополнительном промысловом налоге действовала плоская шкала налога: все платят одинаковую долю своего дохода. Прогрессивная шкала квартирного налога означала: богатый платит большую долю своего дохода, чем бедный.

Собственно, для действительно бедных квартирный налог вообще не предназначался. Вот почему он вводился, во-первых, не везде, а только в значительных городах, причём с разбивкой их на разные «классы» (в каждом – свои ставки). Понять, на кого был рассчитан новый налог, помогает обстоятельное 20-страничное отношение омского податного инспектора А. Морозова, составленное в октябре 1894 г. по поручению казённой палаты в связи с обсуждением вопроса о введении квартирного налога в Степном крае. Получив от городской думы данные по 3,5 тыс. домовладений (собранные для раскладки оценочного сбора), инспектор обнаружил, что почти 2/3 их попадает в разряд «дешёвых квартир» ценой от 1 до 60 руб., а в низшую группу подлежащих налогу он предложил зачислить жильцов помещений, стоящих более 100 руб. в год. Пытаясь составить себе портрет этой, наиболее многочисленной, группы предполагаемых плательщиков налога, А. Морозов пришёл к такому выводу: «контингент квартирноанимателей этого разряда состоит главным образом, если не исключительно, из служащих в различных учреждениях Омска и торговцев средней руки. Привлечь и этих лиц к уплате квартирного налога представляется по-видимому вполне справедливым при том, однако, условии, чтобы размер его был достаточно низок, и возможно меньшей тяжестью ложился на бюджет; этот последний, грубо вычисленный, равен приблизительно 583 рублям, а

⁸⁸ Цифра в 1,5 % – приблизительно. На деле ставки для большинства разрядов плательщиков устанавливались не в твёрдых процентах, а в виде рублёвой вилки (например: в местностях V класса с имуществ ценной от 60 до 72 руб. взимать 1 руб. налога).

квартирная плата 108 руб. в год; таким образом, предположив сумму налога в 2 рубля, получим, что он составит лишь 1/291 всего бюджета, и в таком виде не может быть признан отяготительным»⁸⁹.

В начале XXI в. таких людей называли бы средним классом: 600 рублей – это в полтора–два раза меньше, чем жалование начинающего чиновника с университетским образованием, но в два-три раза больше заработка рабочих в это же время, не говоря уже о крестьянах, которые даже 30-рублёвые плуги покупали в рассрочку.

Использование прогрессивной шкалы имело технологическое обоснование: с опорой и на зарубежный опыт, и на обследования податных инспекторов считалось доказанным, что у бедных плательщиков квартирная плата занимает большую часть их дохода, чем у богатых. Учитывая, что цена квартиры выступала в данном случае как показатель для оценки дохода, прогрессия в ставках налога играла роль поправки, устраняющей эту неравномерность. В то же время, прогрессивная шкала была и политическим требованием, символом борьбы за общественную справедливость.

С использованием прогрессивных ставок, между прочим, была связана ещё одна важная особенность квартирного налога. То был налог не раскладочный, а окладной. Накануне очередного податного периода департаментские чиновники не утверждали общей суммы ожидаемого сбора, губернии и уезды не имели спущенного сверху «плана». Общая сумма налога, которая будет указана в повестках, оставалась неизвестной до конца работы присутствий по квартирному налогу. Таким образом, ответственность работы присутствий существенно повышалась. Раскладочное присутствие по промышленному налогу, при любом возможном занижении прибыли всех или некоторых предпринимателей своего участка, не могло разложить меньше суммы, назначенной ему казённой палатой. Присутствие по квартирному налогу, занизив налогооблагаемую базу, лишало государство части его законных доходов.

Окладная система, конечно, была менее предсказуемой, чем раскладочная – но зато и более тонкой, более соответствующей современной экономике с её разнообразием и самостоятельностью. Правда, совершенство системы во многом ограничивалось «ручным режимом» её применения. «Расписание» подлежащих налогу городов (полный перечень с разбивкой по классам) пересматривалось раз в три года на основе хотя и подкреплённых цифрами, но всё же субъективных мнений инспекторов и руководства казённых палат. Не всегда «расписание» соответствовало принципу равномерности обложения. Такие небольшие города Енисейск, Канск, Мариинск в этот перечень попали, так что иной раз налог приходилось платить людям бедным, для которых уплата нескольких рублей в год представляла трудность. Зато в быстро выросшем Новониколаевске, едва ли не крупнейшем центре сибирской

⁸⁹ ИАОО. Ф. 199. Оп. 1. Д. 2а. Л. 43–52.

торговли накануне революции, квартирный налог не платили даже самые богатые.

Тем не менее, квартирный налог стал соединением сразу нескольких передовых налоговых технологий. Впервые в России появились податные присутствия не в раскладочном, а в окладном налоге. Впервые в России появился налог на личные доходы богатых людей. Впервые в России появился прогрессивный налог.