

§5 ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Цокова В. А.

РЕТРОСПЕКТИВА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОГО ГОСУДАРСТВА

Аннотация. Предметом исследования настоящей статьи является налоговая система. В контексте предмета исследования, автор подробно рассматривает элементы налоговой системы, в процессе их зарождения и развития в российском государстве. Функционирование любого, даже самого примитивного государства, немисливо без налоговой системы. Для понимания сути налоговой системы, необходимо представлять себе ее эволюцию с момента зарождения и до настоящего времени. В статье проанализировано развитие элементов налоговой системы на различных этапах исторического развития нашего государства, от Киевской Руси до 90-х годов прошлого столетия. Автор использовал методы: анализа и синтеза; теоретического анализа; группировки и систематизации; также применен графический метод. Данный анализ позволил автору констатировать тот факт, что выделенные им элементы налоговой системы являются фундаментальными и не изменяются уже на протяжении многих столетий. Причем, в налоговой системе современной России присутствуют те же проблемы и недочеты, что и в XVII–XVIII вв.

Ключевые слова: налог, налоговая система, прямые налоги, косвенные налоги, плательщики налогов, налоговая реформа, элементы налоговой системы, сборщики налогов, коррупция, подоходный налог.

Review. The subject of this article is the tax system. Within the scope of the research, the author examines the elements of the tax system during the process of their creation and development in Russia. Functioning of any, even the most primitive state, is impossible without the tax system. In order to understand the essence of the tax system, it is necessary to trace back its evolution since it was created and up to the present time. The author of the article analyzes the development of the elements of the tax system at different stages of historical development of our country, from the times of Kievan Rus to the 90's of the last century. The author has used

the following research methods: analysis and synthesis; theoretical analysis; grouping and systematization; and the graphical method. The results of the analysis has allowed the author to establish the fact that the elements of the tax system defined by the author are fundamental and have remained unchanged throughout centuries. Moreover, the tax system of modern Russia has the same problems and shortcomings that it had in the 17th–18th centuries.

Keywords: *income tax, tax system, tax, corruption, the elements of the tax system, tax collectors, tax reform, taxpayers, indirect taxes, direct taxes.*

Первые сведения о налогах в истории нашего государства мы встречаем в Киевской Руси. В соответствии с нашей трактовкой налоговой системы, можно выделить ее следующие элементы:

- налоги (прямые – дань, дары, поклоны, окуп, оброк; косвенные налоги – штрафные и судные деньги, внутренние таможенные пошлины);
- сборщики налогов – князь с дружиной объезжал подвластные территории и собирал дань (полюдь);
- плательщики налогов – сельское население, городское население, побежденные племена.

Уплачивались налоги натурой – меха, мед, воск и т. д. По мере развития государства для администрации налогов князьями на местах назначались посадники, позднее в XI в. их называли данщики. Первая налоговая реформа была проведена в X в. княгиней Ольгой. Она ввела «уставы и оброки, дани и погосты», т. е. определила сельские судебные-административные округа, установила размеры дани и специальные пункты ее сбора [13, с. 98].

Во времена татаро-монгольского ига налоговое дело постепенно упорядочивается. Некоторые авторы предлагают считать моментом зарождения системы налогообложения на Руси период татаро-монгольского господства [13, с. 98]. В 1257 году была проведена перепись, и на ее основании был установлен регулярный сбор налогов баскаками – татарскими служащими. Бояре первоначально платили дань, но потом откупились. Также от уплаты налогов была освобождена и церковь. Сначала дань собирали натурой, а позднее она была переведена на деньги [21, с. 12]. Так, одна лишь «царева дань» (в пользу хана) составляла 1300 кг серебра в год.

Правление Ивана III (1462–1505) положило конец зависимости Руси от Золотой Орды.

Именно тогда были заложены основы российской налоговой системы, а именно:

- подати стали носить регулярный характер;
- установлена общая единица обложения – соха (на основании описи податных объектов);
- налоговые привилегии в отношении церкви были минимизированы (тарханские грамоты);
- основными плательщиками являлись низшие классы (податные сословия – крестьянство всех категорий, посадское население (ремесленники, купцы), низшее духовенство).

Финансовое ведомство в начале XVI в. имело следующий вид. Во главе стоял единый центральный орган – «государева казна». Руководство взиманием и доставкой поземельных податей в казну осуществлялось специальными великокняжескими данщиками, посылаемыми на места в период сбора налогов [20, с. 142]. С 10-х годов XVI в. в связи с возросшими фискальными потребностями государства в уездах стали создаваться постоянные органы финансового управления в лице так называемых городских приказчиков [7, с. 55–87]. Этой мерой был обеспечен централизованный сбор главных государственных налогов. Подобные мероприятия по упорядочению государственных финансов содействовали укреплению централизованного аппарата власти.

При Иване IV (1533–1584) осуществлялось дальнейшее формирование и проработка элементов налоговой системы Российского государства. Реформа привела к увеличению размеров старых и введению новых прямых налогов. Появились многочисленные косвенные налоги, тормозящие развитие внутренней торговли и, как следствие, становление внутреннего рынка. Интенсивное развитие налоговой системы потре-

бывало расширения центрального и местного финансового ведомства. До реформы 50-х годов XVI в. «государева казна» сосредоточивала в себе все «казенные» поступления: прямые налоги, таможенные пошлины и т. п. В 1553–1554 гг. заведывание казенными пошлинами и налогами разделилось между несколькими финансовыми органами, действовавшими под общим контролем Казны [24, с. 268–270]. Важнейшим из них был образованный в это время Большой Приход, принимающий все пошлины, налоги и другие сборы. Дворцовый приказ получал доходы (в основном натурой) с городов и приписанных к ним сел и волостей, составлявших собственную вотчину царя. В Четверти (чети) стекались подати и повинности с остальных земель государства, распределенных между этими приказами. В уездах место городских приказчиков заняли мирские выборные власти из числа зажиточных посадских людей и черносошных крестьян. Земские финансовые органы являлись более гибким орудием выколачивания налогов из населения. Недобор податей выборные старосты должны были покрывать за свой счет. Эти учреждения передавали собранный доход в Главное казначейство, находившееся в Кремле, чей ежегодный доход составлял в среднем 1430000 руб. [10, с. 160–163] В конце XVI в. чети, которые с 70-х годов начали регулярно действовать в земщине, стали окончательно оформляться как территориальные приказы; последние ведали отдельными местностями.

Из всего сказанного, можно сделать вывод, что XVI в. был не только временем расширения податной системы, но и важной вехой на пути строительства аппарата управления финансами, обеспечившего интенсивный, регулярный и централизованный сбор государственных налогов. Но, по мнению автора, необходимо отметить факт необоснованного расширения структуры органов, выполняющих роль налогового ведомства. Большую роль в деле укрепления финансов сыграла политика правительства Ивана Грозного по отношению к феодальному монастырскому иммунитету (ревизия тарханов, с последующим ограничением монастырских привилегий).

XVII в. характеризуется дальнейшим увеличением налогового гнета на податное насе-

ление, в следствие чего происходило уклонение от налогов, в виде бегства на окраины страны. В начале 17 в. появился налог – запросные деньги – первый опыт распространения налогов на богатые слои населения (возникновение промыслового налога).

06.09.1679 г. была проведена реформа, заменившая посошное обложение подворной податью. Единицей обложения стала так называемая живущая четверть. Подворное обложение было значительно проще, чем посошное, и объединило в себе стрелецкие, полоняничные, ямские, пищальные и некоторые другие подати. В результате перехода на подворное налогообложение крестьяне стали расширять запашку земель, поступления в казну увеличились. Однако данная мера ненадолго стабилизировала ситуацию. Налоговый гнет вызывал пассивные и активные формы сопротивления. Взрослые сыновья, создав свои семьи, не отделялись от отцовского дома, происходили объединения соседних дворов, возрастало количество мужских душ на один тяглый двор и т. д. Правительство шло навстречу интересам дворянства и частновладельческие крестьяне облагались податью по 5 коп., а черносошные – от 80 коп. до 2 руб. со двора.

Таким образом, XVII в. в истории развития налоговой системы России носил следующие специфичные черты:

- налоговая система находилась в стадии становления, так как ни один из ее элементов не был окончательно утвержден;
- громоздкая система налоговых органов была раздута и коррумпирована;
- отсутствовала четко выстроенная система управления государственными финансами;
- налоговые реформы проводились на скорую руку, необдуманно, какую роль они будут играть в будущем;
- теоретические разработки в области налогообложения не велись.

По мнению автора, все проблемы и недочеты налоговой системы 17-го века присутствуют в современной налоговой системе России, а, именно: коррумпированность налоговых органов; отсутствие корректного управления на местах, что приводит к потере бюджетных средств между местными и региональными госу-

дарственными учреждениями; некоторые точечные изменения налогов, также не обдуманы и не носят долгосрочного характера (например, переименование и изменение ставки ЕСН) и т. д.

Зарождение научного подхода к изучению налогов в России многие ученые относят к периоду правления Петра I. Во времена Петра I начинает формироваться система представлений о целях и принципах взимания налогов, что находит свое отражение в работах русских ученых-экономистов И. Т. Посошкова (1652–1726) и В. Н. Татищева (1686–1750). Проводя анализ налоговой системы своего времени, И. Т. Посошков отмечал тяжесть для населения бремени подушной подати, соляного налога и питейных сборов, резко осуждал многочисленность налогов [23, с. 124]. Он выступал за более равномерное распределение налогового бремени, предлагал налоги взимать со всех, кроме духовенства, с учетом имущественного положения налогоплательщика [31, с. 256]. В. Н. Татищев же относился к сбору налогов, как к государственной необходимости, считая, что размер налогов должен быть не произвольным, а экономически обоснованным. Он был так же, как и Посошков, сторонником равномерного распределения налогового бремени среди податного населения, указывая: «В расположении дани есть главное рассмотрение, чтоб оное было сносное и всем подданным уравнительное, на потребные расходы достаточное...» [28, с. 26]. Чтобы более эффективно собирать налоги с податного населения Татищев призывал при изменении

налогообложения учитывать характер деятельности населения в той или иной губернии. При осуществлении налоговой политики Татищев настаивал на учете особенностей традиций, верований и экономических укладов народов многонациональной России. С точки зрения автора, следует согласиться с мнением русских ученых, относительно проблем налогообложения того времени. Проанализируем развитие элементов налоговой системы в период правления Петра I.

В эпоху Петра I, в связи с активной внешней и внутренней политикой царя, налоговая система Руси была подвергнута радикальным изменениям, а именно: подворное налогообложение было заменено подушной податью, введены новые многочисленные налоги, реформирована была и организационная система сбора налогов, были заложены основы системы местных налогов и сборов. В.О. Ключевский характеризует налоговую политику Петра следующим выражением: требовать невозможного, чтобы получить наибольшее из возможного [9, с. 138-140]. Трудно не согласиться с данным утверждением, так как преобразования в сфере обложения, привели к тому, что доходы бюджета за период с 1680 по 1725 г. возросли с 1203367 руб. до 10186707 руб. [4, с. 79–87]

Финансовые органы, как уже упоминалось, также были подвергнуты трансформации. В 1718 г. были образованы Камер-коллегия (ведала доходами бюджета) и Штатс-коллегия (ведала расходами). Схематично иерархию построения обозначенных органов можно представить следующим образом (см. рис. 1).

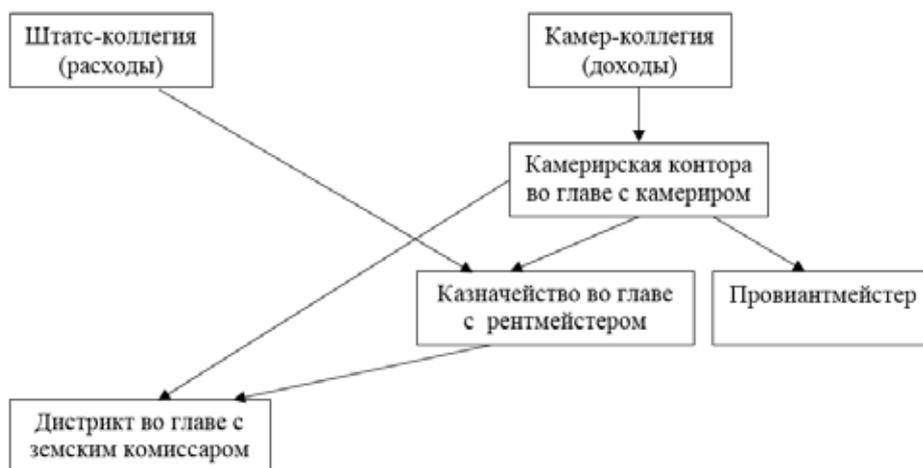


Рисунок 1. Иерархия финансовых органов при Петре I (авторская разработка)

Согласно рис. главной фигурой по решению финансовых задач в провинции являлся камерир. Вопросы налогообложения также находились в его компетенции. В подчинении у камерира находились рентмейстер, провиантмейстер и земские комиссары. Рентмейстер назначался Штатс-коллегией и выполнял функции казначея. В обязанности рентмейстера входил сбор денег, поступающих от плательщиков и земских комиссаров. Земский комиссар вел учет доходов и отвечал за их своевременное поступление, в случае недобора налогов должен был восполнить недостающую сумму сам. Данная структура налогового аппарата в несколько измененном виде была заимствована Петром у Швеции, и, по мнению автора, имела несколько запутанные подчинительные связи, не отвечая реалиям петровской эпохи. Закон нуждался в квалифицированных исполнительных кадрах, которые отсутствовали.

По мнению некоторых ученых (В. Витчевский) петровские реформы носили деспотический и варварский характер по отношению к русскому народу [5, с. 21]. Но, нельзя не согласиться с тем, что именно при Петре I была выработана обдуманная финансовая и налоговая политика. Уделялось должное внимание всем звеньям налоговой системы, вплоть до реорганизации налоговых органов. Появилось осознание того, что изменением ставок налогов или введением новых, масштабно ничего не изменится. Был принят ряд мер по обеспечению справедливости налогообложения. Для устранения злоупотреблений при переписи домов была введена подушная подать. И, в подтверждение исторической значимости петровских реформ, необходимо отметить, что в XVIII в. налоговая система России существовала в том виде, в котором она была создана при Петре I, за исключением отдельных незначительных изменений по минимизации налогового бремени.

В период царствования Екатерины II (1762–1796) существенным изменением в налоговой системе России необходимо признать введение прообраза промыслового налога – гильдейской подати – процентного сбора, взимавшегося с объявленного капитала. Именно налогооблагаемую базу – объявленный капитал, и, необходимо, признать основным несовершенством

данного налога. Несмотря на введение нового налога, основным прямым налогом, в то время, оставалась подушная подать, на долю которой приходилось от 30 до 33% государственных доходов [17, с. 237].

Незначительные изменения в налоговую систему Российской империи были введены и в период императора Павла I (1754–1801, царствовал с 1796). В годы царствования Павла I восстанавливается деятельность Петровских коллегий в сфере финансового управления империей, учреждается должность Государственного Казначея. В русле общей политики Павла, направленной на ограничение привилегий дворянства в декабре 1797 г. был подписан указ об обложении дворянских имений налогом на содержание губернских судебных мест, а также была предпринята попытка распространить подушную подать на дворянство. Государственный бюджет при Павле I состоял на 40% из косвенных налогов, при этом около половины поступлений от косвенных налогов давали питейные сборы [27, с. 86].

Важнейшим преобразованием в налоговой системе России при Александре I (1777–1825, российский император с 1801) необходимо признать создание Министерства финансов в 1802 г. Окончательно Министерство финансов было сформировано к 1820 году и включало в себя несколько департаментов, которые занимались всеми источниками доходов, расходов, податей и сборов. Кроме этого, к числу крупнейших мероприятий, проводимых в области налогообложения в период правления Александра I, можно отнести следующие: введение в 1812 г. процентного сбора с доходов от недвижимого имущества; введение в 1824 г. кибиточной подати; законодательное оформление земских повинностей – местных налогов; попытки налогообложения дворянства. В сфере косвенного налогообложения (питейные сборы и продажа соли) также были нововведения. Государственными Указами (1819 г. и 1818 г.) были предприняты попытки казенной продажи вина и соли, которые не увенчались успехом. Однако, статистические данные о динамике роста доходов государственного бюджета России в первой четверти XIX в. свидетельствуют о возрастании доли косвенных налогов (см. табл.)

Таблица 1. Доходы государственного бюджета России в первой четверти XIX в. [16, с. 157] (в млн. руб. ассигнациями)

Налоги	1805 г.	1815 г.	1825 г.
Подушная подать, оброк	44,8	132,8	120,8
От спиртных напитков	26,2	100,0	117,4
Соляной налог	6,9	16,2	21,7
Пошлины	11,9	26,2	54,3
Остальные доходы	17,3	47,7	82,8
Итого	107,1	322,9	397,0

Согласно таблице 1, за рассматриваемый период доля косвенных налогов в бюджете России возросла с 32,7% до 48,7% и превысила сборы от прямых налогов.

Основным исполнителем реформ в сфере организации государственных финансов был М. М. Сперанский. Проекты Сперанского в области налогов и бюджета содержали следующие предложения: придать государственному бюджету законодательный характер; устранить бюджетные дефициты; подушные подати заменить подоходным налогом; обложить налогами лиц, пользующихся домашней прислугой, и взимать пошлины с владельцев тягловой силы; от винных откупов перейти к акцизной системе и т. д. [26, с. 269]. В связи с тем, что в 1809 г. расходы госбюджета в два раза превышали доходы, к 1810 году М. М. Сперанским была предложена программа по упорядочению доходов и расходов бюджета, которая не потеряла своей актуальности и в настоящее время. Основные ее положения следующие. «Расходы должны соответствовать доходам. Поэтому никакой новый расход не может быть назначен прежде, нежели найден соразмерный ему источник дохода. Расходы должны разделяться: 1) по ведомствам; 2) по степени нужды в них; 3) по пространству; 4) по предметному назначению; 5) по степени постоянства» [8, с. 7]. М. М. Сперанский разделял идеи А. Н. Радищева, который в конце XVIII в. выступал с требованием отмены подушной подати и оброчных платежей и введением подоходно-имущественного обложения.

14 декабря 1825 г. в Санкт-Петербурге состоялось восстание декабристов. В числе намечаемых преобразований была и налоговая реформа. Взгляды декабристов на налоговую систему и направление ее изменений, отмечавших неравномерность распределения налогового бремени

и несправедливость налогообложения, нашли отражение в трудах Н. И. Тургенева и П. И. Пестеля.

Русский государственный деятель и экономист Н. И. Тургенев издал работу «Опыт теории налогов» (1818), давшую русской финансовой науке, второй виток после трудов И. Т. Посошкова и В. Н. Татищева. В этой работе впервые в России были изучены особенности налогов, их значение для государственного хозяйства и всей экономики страны. Тургенев рассматривал налоги как историческую категорию, появление которой связано с возникновением государства, и считал налоги основным источником доходов государства. Тургенев изложил свое понимание «главных правил взимания налогов», проанализировал источники и «разные роды» налогов, методы их собирания и уравнивания, показал общее действие налогов. Тургенев считал необходимым обеспечение равного распределения налогов соразмерно платежеспособности населения, обосновывал необходимость привлечения к обложению дворян и духовенства. В качестве необходимых принципов налогообложения указывал на определенность налогов, взимание их в удобное время, «дешевое собирание». Тургенев писал, что правительство должно стремиться «отклонять, сколь возможно, тяжесть налогов от простого народа... те люди, кои не в состоянии платить налогов, имеют полное право требовать освобождения от оных и получать его» [29, с. 135]. Тургенев предлагал освободить доходы в форме заработной платы от обложения.

Выразитель идей наиболее радикального крыла декабристов П. И. Пестель, автор программного документа «Русская правда», отмечая свободу дворянского сословия от обложения налогами, бремя которых падало в основном на крестьянство, писал: «Одно только зло-властие

может все тягости возлагать на одних, а других всеми выгодами осыпать. Честный человек без угрызения совести не может пользоваться трудами и пожертвованиями ближних без всякого с своей стороны возмездия или соучастия. А потому и не может дворянство от податей быть освобождено. Оно должно со всеми прочими россиянами разделять не только все государственные выгоды, но равным образом и все государственные тягости». Пестель намечал ввести после свержения самодержавия новую финансовую систему, причем правительство должно было «подвергнуть дворянство податям наравне с прочими россиянами».

Многие мысли декабристов о необходимости и целях преобразования налоговой системы России разделялись также сторонниками и других общественно-политических направлений. В частности, тяжесть налогового бремени для податных сословий, и особенно крестьянского сословия, отмечалась почетным членом Петербургской Академии наук (с 1826), президентом Вольного экономического общества (1823–1840) графом Н. С. Мордвиновым. Он писал о крестьянах, что «...сословие сие обременено у нас более других и казенными налогами, и личными повинностями, и рекрутскими наборами, и долгосрочным служением в полках». Мордвинов являлся идеологом безземельного освобождения крестьян за выкуп.

Таким образом, в период царствования Александра I, несмотря на бурное развитие теории налогообложения, без изменений остались подушное налогообложение и раскладочная система, но были достигнуты следующие преобразования в налоговой системе:

- учреждено Министерство финансов, как высший государственный орган в сфере налогообложения;
- введение налога на доходы от имений – хоть и временная, но попытка распространить налоги на высшие сословия;
- законодательное определение земских сборов;
- винные откупа заменены казенной продажей;
- развитие теории налогообложения.

В период царствования Николая I основной действующей фигурой в сфере государствен-

ных финансов являлся министр финансов граф Е. Ф. Канкрин. За время его многолетней и плодотворной работы на этом посту им было реализовано множество реформ в сфере налогообложения. По положению денежной реформы все налоги вносились серебром. В 1824 г. гильдейский налог был преобразован в патентную систему обложения торговли и промышленности. По проекту в 1826 г. был восстановлен винный откуп. В 1834 г. был введен сбор с проезда по шоссе Санкт-Петербург – Москва. К 1863 г. этот сбор распространился на 23 шоссевые дороги. В разные годы устанавливались паспортные сборы, в том числе и заграничных паспортов. Впервые в 1838 г. впервые были введены акцизы. Акцизы взимались посредством бандеролей – ярлыков на товаре в знак уплаты акциза или пошлины. В сфере податного налогообложения также был проведен ряд изменений. В 1832 г. учреждается новая сословная группа – почетные граждане, которые были освобождены от уплаты подушной подати. Повышения горной подати во второй четверти XIX в. привели к тому, что добыча золота с 1396 пудов в 1847 г. уменьшилась до 878 пудов в 1853 г. Вследствие этого в 1854 г. подать с золота была понижена [30, с. 247]. За 21 год, которые Министерство финансов Российской империи возглавлял граф Е.Ф. Канкрин, окончательно сложилась система государственных финансов, основу которой составляла подушная подать. Сумма поступления прямых налогов была увеличена на 10 млн. руб. серебром путем привлечения иногородцев к платежу подушной подати и пересмотра налога на право торговли. Несмотря на это, министр считал, что нужна коренная реформа действующей податной системы, основанная на поголовной повинности, но «теперь рано и даже невозможно приступить» к ней. Как уже было описано выше, существенные изменения были внесены в систему сбора косвенных налогов, включая и административные нововведения. Также важной заслугой Канкрин явилось и улучшение в системе бюджетной отчетности. До него смета о предстоящих доходах и расходах представлялась в Государственный совет весьма неаккуратно и в крайне несовершенной форме, а отчет о расходах уже исполненных – лишь через несколько лет.

Достигнутые Канкриным отдельные улучшения в действовавшей налоговой системе были сведены на нет с его уходом.

Одним из важнейших изменений в период правления Александра II (1818–1881, российский император с 1855) была крестьянская реформа 1861 г., в связи с которой в налоговой системе были осуществлены следующие важнейшие преобразования: 1) была изменена система сбора промыслового налога, 2) введено налогообложение земли, 3) устанавливается подомовой налог, 4) вводятся земские налоги и сборы, 5) винные откупа заменяются винными акцизами. При этом сохранялась важная роль в системе государственных доходов следующих видов налогов – подушного налога, таможенных сборов, акцизов (на: соль, дрожжи, керосин, табак и т. д.). Необходимо отметить, что к 60-м гг. XIX в. самым тяжелым прямым налогом в России оставалась подушная подать. Мучительно и долго обсуждался вопрос о судьбе подушной подати, которая совершенно не вписывалась в новый порядок общественных отношений. По свидетельству А. Н. Куломзина, «постоянной мечтой Рейтерна была отмена подушной подати» [14, с. 42]. Но, тем не менее, у правительства не хватило смелости ввести общий подоходный налог, сделав все сословия податными. Проблемы функционирования налога на доходы физических лиц, также, актуальны и в настоящее время. В Правительстве и научных кругах давно ведутся споры о целесообразности введения прогрессивной налоговой ставки, рассматриваемого налога, но, тем не менее, пока это ни к чему не привело [1, с. 97].

С 1863 г. и до конца 20-х гг. XX в. по указанию Александра II осуществлялась публикация госбюджета для всеобщего сведения государственной росписи доходов и расходов. Таким образом, по мнению автора, отмена Александром II крепостного права, дала толчок для развития капитализма в России и предопределила необходимость реформы в налоговой системе. Так как, отмена крепостного права по существу отменила и сословный строй, на котором было основано обложение. Однако, общество было еще не готово для преобразований, в таком элементе налоговой системы, как «налогоплательщик» и обложить налогами все сословия не получалось возможным.

В период правления Александра III (1845–1894, российский император с 1881) с 1881 г. министром финансов был назначен профессор Н. Х. Бунге, участвовавший в работах по крестьянской реформе. Основные направления в корректировке системы налогов, которыми занимался Н. Х. Бунге, будучи министром финансов, следующие: отмена подушной подати; увеличение акцизов на спирт и табак и отмена соляного акциза; введение налога на денежный капитал и налога на переход имуществ безвозмездными способами; а к основной заслуге Н. Х. Бунге принято относить введение им подоходного налогообложения. Но, необходимо, осознавать, что подоходный налог в чистом виде, так и не был введен. Реформы Н. Х. Бунге в сфере аппарата податного управления выразились в том, что министр хотел создать совершенно новую службу. И в 1885 г. был учрежден институт податных инспекторов при губернских казенных палатах, также они находились при департаменте торговли и мануфактур и в уездах. На податных инспекторов Бунге возлагал следующие обязанности: выявление подлежащих обложению доходов с недвижимости и их оценка, заведование пошлинами по безвозмездному переходу имущества, контроль за поступлением окладных сборов с крестьян, наблюдение за правильностью торговых сборов [21, с. 129]. Таким образом, автор, считает необходимо согласиться с П. Л. Кованько, что при Бунге было «уничтожено старинное различие между податными и неподатными сословиями» [11, с. 444]. А также были предприняты меры по созданию налоговой службы, отдельной от Министерства финансов.

С 1888 г. в должности министра финансов был утвержден Вышнеградский И. А. Налоговая политика Вышнеградского И. А. отличалась большим повышением налогового бремени, особенно тяжело ложившимся на низшие слои населения. Росли и прямые, и косвенные налоги. Недоимки жестко взыскивались. Вышнеградский предпочитал косвенные налоги, которые в период его руководства Минфином приносили бюджету от 2196 млн. руб. до 2737 млн. руб. [21, с. 134]. В связи с этим интересно рассмотреть статистику соотношения прямых и косвенных налогов, которую приводит И. И. Янжул по странам Европы за 1891 г. (табл. 2) [33, с. 361].

Таблица 2. Соотношение прямых и косвенных налогов по странам Европы за 1891 г. (млн. фунтов стерлингов)

Страна	Сумма налогов	
	прямых	косвенных
Англия	19,4	44,7
Франция	19,0	55,3
Германия	13,6	24,8
Австро-Венгрия	19,2	31,4
Италия	15,6	24,1
Испания	10,8	12,8
Россия	13,0	63,5

Как видно из таблицы 2, динамика возрастания доли косвенных налогов в бюджете России, наметившаяся в первой половине XIX в., сохранялась и косвенные налоги в конце XIX в. также играли первостепенную роль в пополнении бюджета.

Таким образом, политика министра финансов И. А. Вышнеградского являлась фискальной и последствия ее для крестьянского населения были пагубными, но именно эта политика позволила: укрепить государственные финансы, увеличить бюджет на армию и флот, накопить золотой запас и достичь активного торгового баланса. Налоговая система при Вышнеградском не подверглась коренному реформированию и продолжала носить черты прошлого – она не учитывала в должной мере доходы налогоплательщиков.

Основными государственными деятелями в области финансов во времена царствования Николая II (1868–1918, последний российский император с 1894 по 1917) были С. Ю. Витте и П. А. Столыпин. С. Ю. Витте возглавлял Министерство финансов одиннадцать лет (1892–1903), за это время государственный бюджет вырос с 965,3 млн. руб. до 2071,7 млн. руб. [27, с. 256], т.е. на 114,5%, такого роста бюджета больше не наблюдалось ни в предыдущие, ни в последующие года. В сфере налогообложения С. Ю. Витте были проведены следующие реформы: введение винной государственной монополии (1894 г.); реформа промыслового налога (1898 г.); отмена круговой поруки (1903 г.); повышение косвенных налогов. Так как он являлся сторонником косвенного налогообложения, то

прямые налоги слабо использовались для увеличения казны, их доля в общей сумме доходов бюджета снизилась с 9,5 до 6,7%. В это время был введен только один прямой налог – квартирный, который подвергался критике со стороны специалистов. Так, например, профессор П. П. Мигулин называет его «суррогатом подоходного» [18, с. 176]. По мнению автора, налоговой системе при С. Ю. Витте характерна четкая градация базы обложения, круга плательщиков, процентных ставок (налоговых окладов). В области косвенных налогов С. Ю. Витте добился значительного роста поступлений, благодаря повышению ставок и расширению базы обложения. Так, например, были повышены акцизы на основные виды продукции (нефтяные масла, спички, махорку, табак, сахар, солод, спирт). После ухода С. Ю. Витте с поста министра финансов данную должность занял В. Н. Коковцов. Значительное внимание он уделял изысканию источников для покрытия военных расходов, для чего в 1905 г. были увеличены некоторые налоги. В. Н. Коковцов не был сторонником реформ и основной задачей своего министерства считал сведение бездефицитного бюджета. Но, тем не менее, В. Н. Коковцов являлся сторонником введения подоходного налога и в 1909 г. говорил в Думе: «Россия, по моему личному убеждению, должна стать на путь испытания этого налога хотя бы для того, чтобы показать, что мы строим наш бюджет не на одной податной недостаточности, а и на обложении тех, кто располагает большим достатком» [12, с. 67]. Также он явился яростным критиком проекта П. А. Столыпина по увеличению государственного бюджета с 3 до 10

млрд. руб. Основными мерами, предложенными П. А. Столыпиным, были следующие:

- проведение инвентаризации и переоценки недвижимого имущества для отражения его реальной стоимости и доходности, так как после выяснения реальных цен предполагалось повышение поступлений поимущественных налогов;
- повышение акциза на ликероводочные изделия;
- введение налога с оборота для пополнения, как госбюджета, так и бюджетов местных самоуправлений;
- установление прогрессивного подоходного налога;
- введение такого понятия как «МРОТ», представляющего собой прожиточный минимум.

И, автор согласен с мнением А. В. Толкушкина, что проект Столыпинской налоговой реформы можно оценить как самую радикальную программу по преобразованию налоговой сферы в первой половине XX в. в мире. Что, по сути, она предусматривала все основные элементы современных на сегодняшний день налоговых систем развитых стран: поимущественное налогообложение основано на независимой оценке стоимости имущества; прогрессивное налогообложение доходов физических лиц, учитывающее установленный законодательно размер прожиточного минимума; использование сочетания индивидуальных акцизов с единым налогом на оборот практически всех товаров (фактически прообраз налога на добавленную стоимость). Но, всему этому не суждено было осуществиться, в силу неготовности российского общества и свершившихся исторических событий.

Вследствие вышеизложенного, можно сделать выводы, что к началу Первой мировой войны построение российской налоговой системы не было окончено, ее элементы не были логически выстроены, и в целом она носила достаточно путанный характер. В составе налоговой системы предусматривались прямые и косвенные налоги, а также пошлины. Предпочтение при пополнении бюджета, как и в прошлые годы, отдавалось косвенным налогам, с преобладанием таможенных сборов и акцизов. Подоходный налог, функционирующий во всех развитых европейских

странах, так и не был введен. Положительным моментом являлся перелом в обложении дворянских сословий. Но, в отличие от Англии, где «даже гражданский лист короля не свободен от подоходного налога, а о доходах принцев крови нечего и говорить» [18, с. 160] российская императорская семья была освобождена от всех видов налогообложения. По нашему мнению, для эффективного введения подоходного налога в Российской Империи необходим был пересмотр всей налоговой системы, а особенно такого ее элемента, как «налогоплательщик».

Первая мировая война отрицательно сказалась на финансовом положении России. Для покрытия военных расходов систематически повышались налоги, росли суммы займов, падала покупательная способность рубля, уменьшался золотой запас.

Февральская и Октябрьская революции 1917 г. также не способствовали налаживанию хозяйства. Декретом Совета народных комиссаров РСФСР было упразднено Министерство финансов царской России (1802–1917). И, его место занял Наркомат финансов (Наркомфин) РСФСР, состоящий из Главного управления неокладных сборов и пошлин и Отдела прямых налогов и пошлин и т.д. С конца октября 1917 г. до середины августа 1918 г. пост руководителя сменили три наркома финансов, и только Н. Н. Крестинский почти три года «строил» финансы РСФСР вплоть до введения нэпа. Чья деятельность, по мнению Д. П. Боголепова [3, с. 178], в качестве наркома финансов, привела к разрушению советской финансовой системы и ее налоговой составляющей. Ни о какой правильно функционирующей системе налогов в то время не могло быть и речи [25, с. 66]. В попытке довершить конфискацию имущества, оставшегося еще в руках имущих классов, Временное правительство обложило население налогами и контрибуциями. Г. Я. Сокольников констатировал «конфискация сама превратилась в универсальную налоговую систему, которая... пышно расцвела в период строительства власти на местах под названием «контрибуция» [25, с. 67].

Оттепель финансовой системы Советской России началась во времена нэпа, когда стало ясно, что нормальное налогообложение невоз-

можно без обеспечения правовой обособленности предприятий от государственного аппарата управления. В налоговой системе 20-х гг. на первый план вышли прямые налоги, и в 1925–1926 гг. они составляли 82% [19, с. 46] всех налоговых поступлений в бюджет. Безусловно, требовались незамедлительные действия по восстановлению налогового аппарата, который был распущен 9 февраля 1921 г. Л. Н. Юровский писал: «Втрое увеличен был за 1923 г. налоговый аппарат: к началу 1923/24 бюджетного года он достиг 30000 работников» [32, с. 192]. В 1925 г. Наркомфин СССР принял Положение о наружном налоговом надзоре, в котором определялись права, обязанности, задачи и функции финансовых инспекторов, их помощников и финансовых агентов. Наружному налоговому надзору было поручено обследование плательщиков налогов, изучение источников их доходов, объектов налогообложения. С 1923 г. Наркомфин СССР возглавлял Г. Я. Сокольников. Именно на долю этого видного государственного деятеля, с блестящим экономическим образованием, выпала функция по восстановлению налоговой системы СССР со всеми ее элементами. Теоретической базой Наркомфина были созданные при нем научно-исследовательские институты, для работы в которые нарком финансов приглашал «буржуазных спецов» – ученых-финансистов, завоевавших мировую известность еще в царской России [22, с. 21]. Благодаря эффективно проведенным Г. Я. Сокольниковым денежной и налоговой реформ в 1924–1925 гг. эмиссия была изгнана из бюджета. Н. П. Брюханов писал в 1927 г. «с 1921 по 1923 г. были установлены принципы построения налоговой системы и налогового аппарата, а в последующие четыре года налоговое законодательство и налоговая работа лишь совершенствовались» [4, с. 5]. Таким образом, эволюционный процесс развития налоговой системы СССР был запущен, за счет чего происходило финансовое оздоровление экономики молодой страны, ставящей перед собой цель – индустриализацию.

Однако, несмотря на теоретические разработки ученых-экономистов, основным трудом по финансам в Советском Союзе признавался «Капитал» и «Критика политической эконо-

мии» К. Маркса. В. И. Ленин и И. В. Сталин являлись последователями марксизма, резко критикуя косвенные налоги, и отдавая предпочтение прямым. А теоретические воззрения и концепции лидеров и ученых СССР не находили отражения в практике налогообложения, так как все проводимые налоговые мероприятия определялись задачами текущего момента, и в обязанности теоретиков входило обоснование роли и значения данной «заботы партии о благе народа». При этом практика того момента требовала развития косвенного обложения. Фискальные льготы налогов на потребление были проверены временем, и давали непререкаемую пополняемость государственного бюджета.

В 1930–1932 гг. в СССР опять была проведена налоговая реформа, на основании которой существовавшие со времен нэпа 86 видов различных налоговых платежей были упразднены и основные налоги предстали в следующем виде: налог с оборота, отчисления от прибыли госпредприятий, сельскохозяйственный налог, подоходный налог, промысловый налог, налог на сверхприбыль, единая государственная пошлина, таможенная пошлина. По мнению В. М. Пушкаревой в сентябре 1930 г. был совершен радикальный поворот налоговой системы и создан новый механизм финансирования государственного бюджета. Централизованная система финансового обеспечения задач и функций государства соответствовала условиям обобществленного сектора экономики. С практической точки зрения этот эксперимент оправдал себя на десятилетия, учитывая последующие испытания, выпавшие на долю Советского Союза; с точки зрения исторического эксперимента неудачен: ни наука, ни практика до сих пор не выработали механизмов экономической реализации обобществленной собственности, а, следовательно, и социализма [22, с. 169].

В период Второй мировой войны все налоги были частично реформированы с повышением ставок, также был введен чрезвычайный налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР. В середине 60-х гг. в составе хозяйственной реформы были проведены мероприятия и в сфере налогообложения, а именно: изменение порядка распределения прибыли государствен-

ных предприятий, введение платы за фонды, фиксированных (рентных) платежей, реформирование системы подоходного обложения колхозов. Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что российская налоговая система эволюционировала в противоположном направлении от процесса общемирового экономического развития. Структура доходов госбюджета в 1960–1970-е гг. была следующая: доля налога с оборота сократилась с 40,7% в 1960 г. до 31,5% в 1970 г.; платежи из прибыли в 1960 г. составляли 24,2%, а в 1970 г. – 34,6%; на остальные налоги и сборы приходилось порядка 8%. За период включительно по 1985 г. структура доходов бюджета СССР практически не изменялась [6, с. 254]. По мнению И. И. Кучерова, «существовавший до конца 80-х гг. XX в. экономический уклад в СССР, основывающийся исключительно на государственной форме собственности, позволял обеспечивать финансовые потребности общества, не прибегая к взиманию налогов. Аккумуляция и распределение огромных финансовых средств, благодаря административным методам управления экономикой, фактически осуществлялось вне налогового механизма» [15, с. 127].

Таким образом, налоги являются одним из древнейших и самым основным финансовым

источником функционирования государства при первобытнообщинном строе и в рыночных условиях, и при административно-командном способе правления [2, с. 12]. Налоги эволюционировали от бессистемности и взимания в натуральном виде до налоговой системы, состоящей из множества прямых и косвенных налогов, с порядком администрирования через государственные органы. О возникновении самого понятия «налоговая система» можно говорить уже на первом этапе исторического развития. Однако, на ранних стадиях формирования государства в налогах не видели основного источника богатства. Земледелие оставалось основной сферой производства. Только лишь с укреплением вертикали власти наполнение казны реализовывалось посредством налогов. Администрирование же налоговых систем осуществлялось при помощи откупничества. Причем коррупция в сфере сбора налогов присутствовала на всех стадиях эволюции налоговой системы. Проведенный нами анализ эволюционного развития налогов и налоговой системы, свидетельствует о том, что до настоящего времени, ни в одном государстве не функционирует модель оптимальной налоговой системы, которая бы удовлетворяла и интересам общества, и интересам государства.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Агузарова Ф. С. Налог на роскошь: социальный аспект. Налоги и налогообложение. 2013. № 2. С. 96–99.
2. Агузарова Ф. С., Токаева С. К. Теоретические и методологические подходы к оценке налогового потенциала. Terra Economicus. 2013. Т. 11. № 3–3. С. 10–13.
3. Боголепов Д. П. Финансовое строительство в первые годы Октябрьской революции // Пролетарская революция. – 1925. – № 4 (39).
4. Брегель Э. Налоги, займы и инфляция на службе империализма. М.: Госфиниздат, 1953.
5. Витчевский В. Торговая, таможенная и промышленная политика России со времен Петра Великого до наших дней. СПб., 1909.
6. Государственный бюджет СССР 1981–1985: Стат. сборник / Министерство финансов СССР. М.: Финансы и статистика, 1987.
7. Дьяконов М. А. Городовые прикащики. ЖМНП, 1900, январь.
8. Коломин Е. В. 190 лет Министерству финансов России: значение исторического опыта // Министерству финансов 190 лет. Специальное приложение к журналу «Финансы». – 1993.
9. Ключевский В. О. Курс русской истории, ч. I–V. М., 1937.
10. Ключевский В. О. Сказания иностранцев о Московском государстве. Пг., 1918.
11. Кованько П. А. Главнейшие реформы, проведенные Н. Х. Бунге в финансовой системе России. Киев, 1901.
12. Коковцов В. Н. Речи министра финансов статс-секретаря В. Н. Коковцова по бюджетным вопросам на заседаниях Государственной думы 16, 20 и 28 февраля 1909 г. СПб., 1909.

13. Кузнецова О. Д. Экономическая история: учебник. – М.: Юрайт, 2010.
14. Куломзин А. Н., Рейтерн-Нолькен В. Г. М. Х. Рейтерн. Библиографический очерк. СПб.. 1910.
15. Кучеров И. И. Налоги и криминал. М., 2000.
16. Локоть Т. В. Бюджетная и податная политика России. М., 1908.
17. Лященко П. И. История народного хозяйства СССР. 3-е изд. М.: Госполитиздат, 1952. Т. 1.
18. Мигулин П. П. Настоящее и будущее русских финансов. Харьков. 1907.
19. Налоги: Учеб. пособие. – 5-е изд., перераб. и доп. / Под ред. Д. Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 2003.
20. Очерки истории СССР. Период феодализма (конец XV в. – начало XVII в.). Под ред. д.и.н. А. Н. Насонова и д.и.н. Л. В. Черепнина, к.и.н. А. А. Зимина. Из-во Академии наук СССР. М. 1955.
21. Петухова Н. Е. История налогообложения в России IX–XX вв.: учеб. пособие. – М.: Вузовский учебник, 2009.
22. Пушкарева В. М. Налоговая система Союза ССР (1921 – 1930): Учебное пособие. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2013.
23. Посошков И. Т. Книга о скудости и богатстве. М.: Соцэкгиз, 1937.
24. Садилов П. А. Очерки по истории опричнины. М. 1976. с. 268–270.
25. Сокольников Г. Я. Новая финансовая политика. – М.: Наука, 2003. – с. 66.
26. Сперанский М. М. План финансов // Сборник императорского русского исторического общества. СПб., 1885. Т.45. с. 269.
27. Толкушкин А. В. История налогов в России. – М.: «Юрист», 2001.
28. Торопицын И. В. Взгляды Татищева на налоговую политику Российского государства // Налоговый вестник. 2000. № 2.
29. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. М.: Соцэкгиз, 1937.
30. Энциклопедический словарь. Репринтное воспроизведение издания Ф. А. Брокгауз – И. А. Ефрон 1890–1907. Полутом 17.
31. Экономическая Энциклопедия. Политическая экономия / Гл. ред. А. М. Румянцев. М.: Советская Энциклопедия, 1979, Т. 3.
32. Юровский Л. Н. Денежная политика Советской власти (1917–1927). – М.: Экономика, 2008. с. 192.
33. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. М., 1975.
34. Цокова В. А., Халин А. А. Реформы С. Ю. Витте в сфере налогообложения. Труды молодых ученых, Владикавказский научный центр РАН, 2010. № 2.
35. Цокова В. А., Халин А. А. Эволюция налоговой системы России, как политический фактор создания русского централизованного государства (X–XVI вв.) Труды молодых ученых, Владикавказский научный центр РАН, 2013. № 1.
36. Цокова В. А. Преобразования налоговой системы России в эпоху Петра 1. Труды СКГМИ (ГТУ), изд-во «Терек», 2013, выпуск 20.
37. Ефремова Т. А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // Финансы и управление. – 2013. – 2. – С. 1–23. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.2.622. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html
38. Свидерский В. В. Закономерности функционирования налогообложения и налоговой системы в современной России // Налоги и налогообложение. – 2014. – 9. – С. 802–809. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.9.12884.
39. Т. А. Ефремова Генезис системы государственного налогового администрирования в России // Налоги и налогообложение. – 2013. – 3. – С. 205–216. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.03.5.

REFERENCES

1. Aguzarova F. S. Nalog na roskosh': sotsial'nyi aspekt. Nalogi i nalogooblozhenie. 2013. №2. S. 96–99.
2. Aguzarova F. S., Tokaeva S. K. Teoreticheskie i metodologicheskie podkhody k otsenke nalogovogo potentsiala. Terra Economicus. 2013. Т. 11. № 3–3. S. 10–13.
3. Bogolepov D. P. Finansovoe stroitel'stvo v pervye gody Oktyabr'skoi revolyutsii // Proletarskaya revolyutsiya. – 1925. – № 4 (39).

4. Bregel' E. Nalogi, zaimy i inflyatsiya na sluzhbe imperializma. M.: Gosfinizdat, 1953.
5. Vitchevskii V. Torgovaya, tamozhennaya i promyshlennaya politika Rossii so vremen Petra Velikogo do nashikh dnei. SPb., 1909.
6. Gosudarstvennyi byudzheth SSSR 1981–1985: Stat. sbornik / Ministerstvo finansov SSSR. M.: Finansy i statistika, 1987.
7. D'yakonov M. A. Gorodovye prikashchiki. ZhMNP, 1900, yanvar'.
8. Kolomin E. V. 190 let Ministerstvu finansov Rossii: znachenie istoricheskogo opyta // Ministerstvu finansov 190 let. Spetsial'noe prilozhenie k zhurnalu «Finansy». – 1993.
9. Klyuchevskii V. O. Kurs russkoi istorii, ch. I–V. M., 1937.
10. Klyuchevskii V. O. Skazaniya inostrantsev o Moskovskom gosudarstve. Pg., 1918.
11. Kovan'ko P. L. Glavneishie reformy, provedennye N.Kh. Bunge v finansovoi sisteme Rossii. Kiev, 1901.
12. Kokovtsov V. N. Rechi ministra finansov stats-sekretarya V. N. Kokovtsova po byudzhetnym voprosam na zasedaniyakh Gosudarstvennoi dumy 16, 20 i 28 fevralya 1909 g. SPb., 1909.
13. Kuznetsova O. D. Ekonomicheskaya istoriya: uchebnik. – M.: Yurait, 2010.
14. Kulomzin A. N., Reitern-Nol'ken V. G. M. Kh. Reitern. Bibliograficheskii ocherk. SPb.. 1910.
15. Kucherov I. I. Nalogi i kriminal. M., 2000.
16. Lokot' T. V. Byudzhetnaya i podatnaya politika Rossii. M., 1908.
17. Lyashchenko P. I. Istoriya narodnogo khozyaistva SSSR. 3-e izd. M.: Gospolitizdat, 1952. T. 1.
18. Migulin P. P. Nastoyashchee i budushchee russkikh finansov. Khar'kov. 1907.
19. Nalogi: Ucheb. posobie. – 5-e izd., pererab. i dop. / Pod red. D.G. Chernika. – M.: Finansy i statistika, 2003.
20. Ocherki istorii SSSR. Period feodalizma (konets XV v. – nachalo XVII v.). Pod red. d.i.n. A. N. Nasonova i d.i.n. L. V. Cherepnina, k.i.n. A. A. Zimina. Iz-vo Akademii nauk SSSR. M. 1955.
21. Petukhova N. E. Istoriya nalogooblozheniya v Rossii IX–XX vv.: ucheb. posobie. – M.: Vuzovskii uchebnik, 2009.
22. Pushkareva V. M. Nalogovaya sistema Soyuza SSR (1921–1930): Uchebnoe posobie. – M.: Vuzovskii uchebnik: INFRA-M, 2013.
23. Pososhkov I. T. Kniga o skudosti i bogatstve. M.: Sotsekgiz, 1937.
24. Sadikov P. A. Ocherki po istorii oprichniny. M. 1976. s. 268–270.
25. Sokol'nikov G. Ya. Novaya finansovaya politika. – M.: Nauka, 2003. – s. 66.
26. Speranskii M. M. Plan finansov // Sbornik imperatorskogo russkogo istoricheskogo obshchestva. SPb., 1885. T.45. s. 269.
27. Tolkushkin A. V. Istoriya nalogov v Rossii. – M.: «Yurist», 2001.
28. Toropitsyn I. V. Vzgl'yady Tatishcheva na nalogovuyu politiku Rossiiskogo gosudarstva // Nalogovyi vestnik. 2000. №2.
29. Turgenev N. I. Opyt teorii nalogov. M.: Sotsekgiz, 1937.
30. Entsiklopedicheskii slovar'. Reprintnoe vosproizvedenie izdaniya F.A. Brokgauz – I.A. Efron 1890–1907. Polutom 17.
31. Ekonomicheskaya Entsiklopediya. Politicheskaya ekonomiya / Gl. red. A. M. Rumyantsev. M.: Sovetskaya Entsiklopediya, 1979, T. 3.
32. Yurovskii L. N. Denezhnaya politika Sovetskoi vlasti (1917–1927). – M.: Ekonomika, 2008. s. 192.
33. Yanzhul I. I. Osnovnye nachala finansovoi nauki. M., 1975.
34. Tsokova V. A., Khalin A. A. Reformy S. Yu. Vitte v sfere nalogooblozheniya. Trudy molodykh uchenykh, Vladikavkazskii nauchnyi tsentr RAN, 2010. № 2.
35. Tsokova V. A., Khalin A. A. Evolyutsiya nalogovoi sistemy Rossii, kak politicheskii faktor sozdaniya russkogo tsentralizovannogo gosudarstva (X–XVI vv.) Trudy molodykh uchenykh, Vladikavkazskii nauchnyi tsentr RAN, 2013. № 1.
36. Tsokova V. A. Preobrazovaniya nalogovoi sistemy Rossii v epokhu Petra 1. Trudy SKGMI (GTU), izd-vo «Terek», 2013, vypusk 20.
37. Efremova T. A. Nalogovoe administrirovanie v Rossii: predposylki stanovleniya i osobennosti funktsionirovaniya // Finansy i upravlenie. – 2013. – 2. – С. 1–23. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.2.622. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html

38. Sviderskii V. V. Zakonomernosti funktsionirovaniya nalogooblozheniya i nalogovoi sistemy v sovremennoi Rossii // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2014. – 9. – С. 802–809. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.9.12884.
39. T. A. Efremova Genezis sistemy gosudarstvennogo nalogovogo administrirovaniya v Rossii // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2013. – 3. – С. 205–216. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.03.5.