

УДК: 330.8

Опыт налоговых реформ М.М. Сперанского 1810 года и современность

Канд. экон. наук доцент **Быков В.А.** bicov@nm.ru

Санкт-Петербургский государственный университет
Россия, Санкт-Петербург, Университетская наб., д. 7-9

Канд. ист. наук, доцент **Копанев А.А.** kopanev52@yandex.ru

Университет ИТМО

191002, Санкт-Петербург, ул. Ломоносова, 9

Рассматривается налоговая реформа М.М. Сперанского 1810 года, проводятся исторические параллели с налоговой политикой России в конце XX – начале XXI веков. В «Плане финансов» М.М. Сперанским были сформулированы концептуальные принципы налогообложения, являющиеся по своей сути гуманистическими. Однако они по сей день остались нереализованными в полной мере. В начале XIX века востребованным в России стало увеличение налогового бремени, позволившее обеспечить надежную финансовую основу для победы в Отечественной войне 1812 года против Наполеона.

В связи с ухудшением геополитической обстановки в мире представляется вероятным увеличение налогов в современной России в ближайшем будущем. В целях обеспечения большей эффективности налоговой системы современной России, необходимо устранить ряд проблем, присущих ей: неукоснительное применение кодифицированного налогового права не только де-юре, но и де-факто, наряду с устранением несовершенных правовых конструкций и прецедентного характера налоговых правоотношений; искоренение «договорных» и «заказных» налоговых проверок, как не имеющих под собой правовых оснований.

Ключевые слова: М.М. Сперанский, План финансов, налоговая реформа, налоги, принципы налогообложения, увеличение налогового бремени, налоговый террор, доктрина недобросовестного налогоплательщика, «договорные» и «заказные» налоговые проверки.

Tax Reform of M.M. Speranskyin 1810: Close and Far Away

Ph.D. **Bykov V.A.** bicov@nm.ru

St. Petersburg State University
Russia, St. Petersburg, Universitetskaya Emb., 7-9

Ph.D. **Kopanev A.A.** kopanev52@yandex.ru

University ITMO

191002, Russia, St. Petersburg, Lomonosov str., 9

The work examines the tax reform of M.M. Speransky carried in 1810, draws historical parallels between the subject and the taxation policy in the late XX – early XXI century. The “Financial plan” by M.M. Speransky contained the conceptual principles of taxation, that were inherently humanistic. However, they have not been realized in full yet. In the early XIX century the increase in the tax incidence took place, thereby guaranteeing a sound financial basis for the victory in the Patriotic war of 1812 against Napoleon.

Due to the deterioration of the geopolitical situation in the world it is possible to anticipate the tax increase in modern Russia in the near future. In order to ensure the efficiency of the tax system in modern Russia, it is necessary to eliminate a number of problems inherent in it: the rigorous application of the codified tax law not only de jure but also de facto in addition to dealing with imperfect legal structures and the precedential nature of tax legal relations; the elimination of the "contractual" and "ordered" tax checks as not having any legal basis.

Keywords: М.М. Speransky, Financial Plan, tax reform, taxes, principals of taxation, the increase in the tax incidence, tax terrorism, the doctrine of unfair taxpayer, "contractual" and "ordered" tax checks.

Финансы России в первое десятилетие XIX века находились в плачевном состоянии. Это было связано с громадными военными расходами. Россия в это время вела войны как на Западе против Франции (1805-1807 гг.) и Швеции (1808-1809 гг.), так и на Востоке против Турции (1806-1812 гг.) и Персии (1804-1813 гг.). Военные расходы составляли более половины государственного бюджета. Накапливался государственный долг, обесценивалась и российская валюта. Заемные средства на покрытие дефицита бюджета взять было тоже негде. Англия еще не рассчиталась с Россией за участие последней в коалициях против Франции. Голландия была оккупирована Наполеоном и не могла дать займа.

Экономическая ситуация усугублялась договорами, заключенными Россией с Францией в Тильзите. Россия, вынужденная присоединиться к континентальной блокаде, теряла английские рынки сбыта своих продовольственных товаров, прежде всего зерна. Большие расходы Российской империи были связаны с занятием ею значительных территорий – Грузии, Финляндии, части Азербайджана, Армении, Молдавского княжества. После Эрфурта (1808 г.) наметился разрыв отношений с Францией, что привело к подготовке новой войны и неизбежному росту военных расходов [1, с.456-461].

В этой сложной экономической ситуации особую роль должно было играть, созданное Манифестом Александра I, от 8 сентября 1802 г. Министерство финансов. (Проводя исторические параллели, отметим, что Указом Президента РФ № 1101 от 19.08.2011 г. был установлен на территории Российской Федерации дополнительный праздник - День финансиста, который теперь отмечается в нашей стране каждый год именно 8 сентября).

Министерство финансов возглавляли: с 1802 по 1807 г.г. - А.И. Васильев, с 1807 по 1810 г.г. - Ф.А. Голубцов и с 1810 г. – Д.А. Гурьев. Министры явно не справлялись со своими обязанностями. Стране была необходима кардинальная экономическая реформа. В этой ситуации в ноябре 1809 г. Александр I обратился за помощью к М.М. Сперанскому, который занимался тогда подготовкой политической реформы России. М.М. Сперанский творчески подошел к поручению. Прежде всего, он привлек к работе знающих экономистов, как теоретиков, так и практиков. Профессор М.А. Балугьянский подготовил проект финансового плана на французском языке, который затем обсуждался близким кругом М.М. Сперанского. В обсуждении принимали участие С.О. Потоцкий, Н.С. Мордвинов, В.П. Кочубей, Б. Компенгаузен, А.И. Перетц. Результатом их совместного двухмесячного труда стал знаменитый «План финансов» на 1810 г., включавший 238 статей [2, с.190].

Первого января 1810 г. Император внес этот документ на рассмотрение только что созданному Государственному Совету. Ровно через месяц «План финансов» был окончательно утвержден и обнародован в виде «Высочайшего Манифеста». В основу «Плана», в духе учения Адама Смита, были заложены следующие неотложные меры: изъятие из обращения ассигнаций, установление жесткого контроля над государственными расходами, сокращение расходов государственных ведомств, совершенствование монетной системы, стимулирование внутренней и внешней торговли.

Основным источником пополнения госбюджета должны были стать налоги и экстренные сборы. В «Плане финансов» М.М. Сперанским были сформулированы концептуальные принципы налогообложения, актуальные и по сей день. Согласно М.М. Сперанскому [3, с.21], «правильные» налоги:

- 1) не должны осушать источников внутреннего богатства;
- 2) распределяются уравнилельно;
- 3) не прикасаются к капиталу, нужному для произведения доходов, но отделяются от чистых прибытков;
- 4) дешевы для взимания их правительством, а для частных лиц не притеснительны.

Однако, суровые времена требовали суровых решений и в 1810 году гуманистические принципы налогообложения, провозглашенные М.М. Сперанским, так и остались только лишь на бумаге. На деле же требовалось латание дыр в государственной казне посредством увеличения налогового бремени.

Корректировка доходной части государственного бюджета на 1810 год привела к увеличению поступлений в казну. На 29% увеличились налоги с купечества. Их сумма зависела от величины капиталов и гильдийности купца. Подоходный налог с мещан и ремесленников увеличился на 40% [3, с. 192-193]. Налоговые поступления с казенных крестьян и однодворцев возросли на 34%, а с удельных и крепостных на 26% [3, с. 193]. Подушная подать крепостного стала 2 рубля, государственного - 3, мещанина - 5 рублей [4, с.294].

В Петербурге и Москве ввели новые налоги на крестьянскую привозную торговлю. Стали платить налоги иностранные ремесленники. Домовладельцев двух столиц «порадовали» новым полупроцентным обложением недвижимости [3, с. 192, 193, 194].

Значительные таможенные тарифы вводились на иностранные товары, отечественные аналоги которых существовали в России. Данная мера позволила увеличить таможенные сборы на 44 % [3, с.194]. Повышение акцизов на соль увеличила эту статью дохода на 43 % [3, с. 195]. Благодаря возрастанию плат за паспорта и гербовую бумагу эти бюджетные поступления возросли соответственно на 36 % и 19% [Там же]. В следующем, 1811 году удвоились питейные сборы, более чем в 4 раза возросли поступления от работы почты [3, с. 203, 204]. Все сословия вынуждены были разделить налоговое бремя.

Важнейшим шагом М.М.Сперанского стало введение впервые в России сельскохозяйственного налога на доходы помещичьих имений. В соответствии с законом от 11 февраля 1812 г., «временный» сбор, взимался со всех помещичьих доходов свыше 500 рублей. От 500 до 2-х тысяч рублей помещик платил 1 %, свыше 18 тысяч рублей – 10 % [4, с. 294]. Кроме того, за каждую крепостную душу, помещик в 1810 году должен был единовременно доплатить еще 50 копеек. Не избежал налогообложения и сам император. Облагались налогом, как удельные имения, так и принадлежавшие членам августейшей семьи. За основу этого налога был взят английский «военный налог», значительно пополнявший казну британской империи в войнах с Наполеоном [5, с. 161]. Этот «временный» сбор просуществовал в России до 1820 г. и во многом позволил вести победоносные войны в Европе.

Меры М.М. Сперанского по выходу из финансовой ямы принесли свои плоды. Если в 1809 г. государственные расходы (320 миллионов рублей) превышали доходы (162 миллиона) на 158 миллионов, то уже в 1811 г. доходная часть превышала расходы на 83 миллиона рублей [3, с. 423-431, 452-483].

Без сомнения, ужесточение налогового бремени встречало негативную реакцию со стороны всех сословий российского общества: крепостных и государственных крестьян, мещан, купцов и русского дворянства. В данной ситуации именно М.М. Сперанский стал объектом критики и нападок. Впоследствии реформатор отмечал, что предложенные им финансовые меры и налоговая политика стали главной причиной его ссылки [6, с.243].

К сожалению, налоговые принципы, провозглашенные М.М. Сперанским, в полной мере остались нереализованными и по сей день. Современное налоговое законодательство России далеко от идеала: испещрено различного рода противоречиями, несовершенными конструкциями и ущербными дефинициями. Де-юре в нашей стране налоговое право кодифицировано (есть Налоговый кодекс, являющийся по своей сути нормативным актом прямого действия), а де-факто, в силу названных выше обстоятельств, оно является прецедентным, поскольку все правовые коллизии урегулируются судом. Только по прошествии очень значительного временного лага и по крайне скудному перечню вопросов, позиция, выработанная в ходе судебных разбирательств в отношении дебрей налогового законодательства, находит свое отражение в поправках в Налоговый кодекс. Прорекларированная в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ норма, согласно которой все неустраняемые сомнения,

противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах трактуются в пользу налогоплательщика, стала пустым местом, т.к. суды пытаются вынести оценочное суждение исходя из конкретных обстоятельств дела и сложившейся правоприменительной практики по налогообложению.

М.Е. Салтыков-Щедрин говорил, что *строгость законов компенсируется у нас необязательностью их исполнения*. К сожалению, несовершенство и противоречивость российского законодательства, в первую очередь налогового, делают актуальными слова классика и для нашего времени. Налоговое законодательство должно являть собой квинтэссенцию здравого смысла, что вместе со сбалансированной налоговой политикой позволит реализовать не только фискальную функцию налоговой системы, но и инвестиционную. Ясное и стабильное налоговое законодательство стимулирует предпринимательскую активность, что может послужить драйвером экономического роста России. Пока приходится констатировать, что основная часть населения России не только не имеет отношения к предпринимательству, но и не рассматривает начало бизнеса как вариант развития карьеры [7, с. 8]. Только ясность и четкость правовых актов позволит неукоснительно соблюдать не только «дух», но и «букву» закона. В противном случае положение налогоплательщика можно сравнить с кувшином из притчи: *«Падает камень на кувшин - горе кувшину, падает кувшин на камень - горе кувшину, так или иначе все горе кувшину»*.

Приведем примеры «нерадивости» налогового законодательства современной России:

1. На протяжении почти десятилетия (с 1992 по 2002 год) перечень расходов для признания их для целей налогообложения прибыли организаций не был легитимен. Расходы, признаваемые для целей налогообложения прибыли, регламентировались нормативным актом, изданным Правительством РФ (Положение о составе затрат, утверждено Постановлением Правительства РФ от 05.08.92 г. № 552). Однако, порядок определения расходов, признаваемых при налогообложении прибыли, должен устанавливаться не *исполнительным органом* (Правительством РФ), а *законодательной ветвью власти*. Данное утверждение следует как из предписаний статьи 4 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27.12.91 г. № 2116-1, так и из пункта 3 статьи 75 Конституции РФ, которым регламентировано, что *общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральными законами*. Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года) является основным правообразующим нормативным актом, имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории РФ. Законы и иные правовые акты, принимаемые в РФ, не должны ей противоречить (пункт 1 статьи 15 Конституции РФ). Поскольку Положение о составе затрат утверждено неуполномоченным на это государственным органом, то оно является нелегитимным, на основании предписаний статьи 57 Конституции РФ, устанавливающего, что *каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы*. Низкая правовая культура налогоплательщиков пост-социалистической эпохи подтверждает слова поэта:

2. В течение продолжительного времени судами и налоговиками применялась доктрина недобросовестного налогоплательщика. Согласно этой правовой конструкции, нормы налогового законодательства, предоставляющие права либо гарантии добросовестным налогоплательщикам, не могут быть распространены на недобросовестных налогоплательщиков (Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 г. № 138-0; Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26.05.2004 г. по делу № А40-17669/04-109-241; Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 г. № 36-О; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.10.2005 г. № 8665/04).

Данную доктрину налоговики по сути обратили в налоговый террор и стали проверять компании за рамками законодательно установленного срока налоговой давности в три года, мотивируя свои действия весьма импозантно: раз налогоплательщик не заплатил налоги или затруднил налоговым органам осуществлять функции налогового контроля, то срок налоговой давности на них не

распространяется, т.к. они из категории добросовестных налогоплательщиков переквалифицируются в категорию недобросовестных. Безусловно, подобная правоприменительная практика в сфере налоговых правоотношений является не приемлемой и в настоящее время доктрину недобросовестного налогоплательщика сменила более совершенная (но увы, тоже не идеальная) доктрина деловой цели (обоснованной и необоснованной налоговой выгоды). Суть доктрины деловой цели заключается в следующем: налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если ее единственной целью была минимизация налогового бремени и никаких других оснований осуществления финансово-хозяйственной деятельности не было.

3. На практике также известны случаи проведения так называемых «договорных»¹ налоговых проверок, в результате которых налоговые органы в рамках предпроверочного анализа устанавливают среднеотраслевые показатели налоговой нагрузки или рентабельности хозяйствующих субъектов и затем предлагают компаниям во избежание парализующих бизнес выездных налоговых проверок, доплатить налоги исходя из среднеотраслевых показателей, например, добровольно-принудительно уничтожив первичные документы, обосновывающие признаваемые для целей налогообложения расходы или произведенный вычет НДС. Иногда такие ложные «правила игры» вызывают симпатию не только у налоговиков, стремящихся сделать работу праздником, но и у налогоплательщиков. Но в целом, в обществе имеется понимание того, что недостаточное внимание этическим принципам негативно отражается на процессе выработки профессионального суждения бухгалтера в том числе и при составлении налоговой отчетности [9, с. 355]. Остается лишь только уповать, чтобы *должное* стало *сущим*.

Недопустимо использовать налоговые проверки и как инструмент, направленный на борьбу с конкурентами (так называемые «заказные» налоговые проверки), на что обратил внимание Президент РФ в своем ежегодном послании Федеральному собранию от 04 декабря 2014 года. «Заказные» налоговые проверки могут нанести как репутационный (имиджевый) ущерб фирме, так и затруднить осуществление ей финансово-хозяйственной деятельности в связи, например, с блокировкой расчетных счетов налогоплательщиками в пределах своих полномочий в ходе выполнения функций налогового контроля или невозможностью ее участия в государственных закупках по причине неурегулированности налоговой «задолженности». В отдельных случаях заказные налоговые проверки могут проводиться в интересах не конкурентов, а рейдеров или самих налоговиков-оборотней.

Печальный список несовершенства налоговой системы можно продолжать и дальше, но мы помним слова классика:

Подводя итог, следует отметить, что М.М. Сперанский теоретически разработал универсальный подход формирования государственных налогов. Более того, он был апробирован в самый критический момент российской истории - во время Отечественной войны 1812 года. Современная обстановка требует внимательного изучения и возможно использования наработок М.М. Сперанского.

Что же в налоговой реформе М.М. Сперанского является для нас «далеким», а что «близким»? «Далеким», без сомнения, являются провозглашенные им гуманистические принципы «правильного» налогообложения, которые и по сей день во многом остаются умозрительными конструкциями. Парадоксальность ситуации заключается в том, что несмотря на свою «далекость», принципы «правильного» налогообложения в то же самое время имеют непреходящее значение и в этом смысле «далекое» не является нам чуждым. «Близким» в налоговой реформе М.М. Сперанского является то, что и в начале неспокойного XIX века было реализовано на практике, а именно увеличение налогового бремени, сыгравшим, наряду с русским народом и штыком, важнейшую роль в летописи славных побед России. Поэтому и в наше время всевозрастающих геополитических угроз можно ожидать увеличения

¹ В спорте есть свой негативный аналог данного явления – договорные соревнования (матчи, поединки, схватки и пр.).

налогового бремени, возможно, после окончания в 2018 году моратория на повышение налоговой нагрузки в несырьевых секторах экономики, провозглашенного Президентом РФ (см. Бюджетное послание Президента РФ о бюджетной политике в 2013–2015 годах от 28 июня 2012 года).

Первые симптомы этой тенденции уже проявляются, согласно Закону РФ от 24.11.2014 г. № 366-ФЗ:

- с 1 января 2015 года увеличилась ставка налогообложения дивидендов с 9 % до 13 % как для резидентов физических (являются плательщиками налога на доходы физических лиц), так и юридических (являются плательщиками налога на прибыль) лиц;

- до 1 января 2016 года приостановлено действие договоров о создании консолидированных групп налогоплательщиков, зарегистрированных в течение 2014 года (позволяют сэкономить компаниям, входящим в консолидированную группу налогоплательщиков, налог на прибыль от операций по реализации внутри группы).

В то же самое время Президент РФ в своем ежегодном послании Федеральному собранию от 04 декабря 2014 года предложил: «на ближайшие четыре года "зафиксировать" действующие налоговые условия. И к этому вопросу больше не возвращаться. Не менять их». Тем самым на самом высоком уровне подтверждена приверженность провозглашенному ранее мораторию на повышение налогов в РФ до 2018 года.

Нас не испугать и не сломить: уже виден свет в конце туннеля и мы очень надеемся, что этот свет не от надвигающегося на нас встречного поезда. Мрак исчезнет! Свет победит! А врагам России мы скажем:

Список литературы

1. *Лященко П.И.*, История народного хозяйства СССР, т.1. М., 1947.
2. *Семевский В.И.* Сперанский. Энциклопедический словарь Брокгауз и Эфрон. т. 61, М., 1900.
3. Сборник Императорского русского исторического общества, т.45, СПб., 1885.
4. *Ключевский В.О.* Курс русской истории. ч.5. М., 1937.
5. *Боголепов М.И.* Финансы, правительство и общественные интересы, СПб., 1907.
6. *Томсинов В.А.* Сперанский, М., 2006.
7. *Василенок В.Л., Алексаикина Е.И.* Развитие предпринимательства и факторы его определяющие // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия: Экономика и экологический менеджмент. 2013. № 1.
8. Вехи. Сборник статей о русской интеллигенции. М., 1909, стр. 103.
9. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 N 138-О.
10. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26.05.2004, 28.05.2004 по делу N А40-17669/04-109-241.
11. Определение Конституционного Суда РФ от 18.01.2005 г. № 36-О.
12. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.10.2005 г. № 8665/04.
13. *Снопков Ю.Н., Ситникова Н.В.* Кодекс этики как механизм управления бухгалтерскими кадрами и его влияние на выработку профессионального суждения. Вестник ИНЖЭКОНа. Серия: Экономика. 2012. № 2.
14. *Толстой А.К.* Против течения: Поэзия, драматургия, проза/Сост., предисл. и коммент. О.Е. Майоровой; худож. В.В. Медведев. – М.: СЛОВО/SLOVO, 2001.
15. Бюджетное послание Президента РФ о бюджетной политике в 2013–2015 годах от 28 июня 2012 года.
16. Федеральный закон от 24.11.2014 N 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты».
17. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 04.12.2014 "Послание Президента РФ Федеральному Собранию".
18. *Гаспаров М.Л.* Стихи к Светонию <http://magazines.russ.ru/nlo/2006/82/ga16.html>.