

И.В. ГАНУСЕНКО

СТАВКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО РУССКОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ XIX в.

Налоговая политика правительства Российской империи в XIX в. в части установления размера налоговой ставки для обложения предпринимательской деятельности носила протекционистский характер. Причинами такой налоговой политики являлось содействие российского правительства в развитии промышленности и торговли.

В начале XIX столетия в Российской империи была установлена патентная система налогообложения предпринимательской деятельности на основании принятого в 1824 г. Гильдейского положения, утвержденного дополнительным постановлением «Об устройстве гильдий и о торговле прочих состояний» (*Полное собрание законов Российской империи (далее ПСЗ РИ). 1-е изд. СПб., 1830. Т. XXXIX. № 30115*). В основе такой патентной системы закреплялся сбор со всех предпринимателей (промышленников и торговцев), которые платили так называемый промысловый налог. Этот налог был создан на основе традиций развития русской торговли и промышленности, подчинен логике ее развития и особенностям российского предпринимательства (*История налоговой политики России: конец XIX, XX и начало XXI столетия / отв. ред. И.В. Караваева; Инт-т экономики РАН. М.: Наука, 2008. С. 45*).

Данный налог складывался из двух основных компонентов: из ставки в виде фиксированного оклада для выкупа свидетельства (патента) на право торговли и билетного сбора за содержание торгово-промышленных заведений. При этом заниматься предпринимательской (торговой и промышленной) деятельностью имели право лица различных сословий — дворяне, купцы, мещане, крестьяне и иностранные гости.

Так, законодательством был установлен размер оклада торгового свидетельства для купцов, состоящих в каждой гильдии: 1-й гильдии — по цене 2,2 тыс. р., 2-й — 880 р., 3-й — 220 р. и по 132 р. в льготных губерниях (Белорусской, Литовской, Минской, Волынской, Подольской, Киевской, Екатеринославской, Херсонской, Таврической и Белостокской). Дворяне для реализации права занятия предпринимательской деятельностью приравнивались по статусу к купцам 1-й гильдии.

Для мещан цена торгового свидетельства (патента) закреплялась в сумме: в столицах — 120 р.; в губернских, портовых и пограничных городах, где имелись таможенные места — 80 р.; в льготных губерниях — 60 р.; в уездных и заштатных городах — 60 р.; в таких же местах льготных губерний — 40 р.

Для торгующих крестьян были установлены свидетельства шести разрядов без различия губерний по более завышенным ценам, чем для купцов, в целях ограничения конкуренции (*Рудченко И.Я. Исторический очерк обложения торговли и промыслов в России. СПб., 1893. С. 127–128*). Так, например, в соответствии с указанным Гильдейским положением 1824 г. размер оклада для выкупа крестьянами торгового свидетельства (патента) по цене: 1-го разряда — 2,6 тыс. р. и давало торговые права купца 1-й гильдии, но без личных преимуществ; 2-го разряда — 1,1 тыс. р. и давало торговые права купца 2-й гильдии; 3-го разряда по цене — 400 р., давало торговые права купца 3-й гильдии; 4-го разряда по цене — 150 р., давало торговые права торгующего мещанина.

Торгующие иностранцы обязаны были выкупать свидетельство купца 2-й гильдии, находясь на территории Российской империи от 6 месяцев до 1 года, а свыше 1 года они обязаны были приобретать свидетельство купца 1-й гильдии.

Вторая составная часть промыслового налога в Российской империи в начале XIX в. представляла собой билетный сбор с предпринимателей за содержание торговых заведений сверх установленной законом нормы. Так, купцы всех гильдий и крестьяне, торгующие по свидетельствам 1, 2 и 3 разрядов, имели право получать безвозмездно по 3 билета. При содержании дополнительного количества торгово-промышленных заведений билеты выкупались по цене: 100 р. — для купцов 1, 2 гильдий в столицах, 75 р. — в прочих местах; для купцов 3-й гильдии — 75 р. — в столице, 50 р. — в прочих местах. Покупка торгового свидетельства (патента) совершалась ежегодно, и только оно давало право на занятие предпринимательской деятельностью. Поскольку условная величина объявленных купеческих капиталов была фиксированной, все предприниматели в пределах одной гильдии, независимо от масштабов их деятельности, платили одинаковую сумму налога (*Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шацлло М.К. История налогов в России. IX–начало XX вв. М.: «Российская политическая энциклопедия», 2006. С. 209*).

Однако поступления в доход государственной казны от сбора промыслового налога оказались невысокими. Так, доход в государственную казну от промыслового (патентного) сбора в 1825 г. составил 13 162 300 р. ассигнациями, а в 1828 г. — всего 7 813 850 р. ассигнациями (*Рудченко И.Я. Указ. соч. С. 132*). В связи с этим российское правительство предприняло попытку реформирования действующее законодательство начала XIX в.

В 1839 г. было принято новое Гильдейское положение (*ПСЗ РИ. 2-е изд. СПб., 1839. Т. 14 Отд.-е 1-е. № 12867*). Новый закон, реализуя принципы государственной поддержки развития предпринимательской деятельности, закрепления сословных привилегий и разделения окладов по географическому коэффициенту в зависимости от класса местности,

установил новые размеры ставки для промыслового налогообложения. Так, все цены торговых свидетельств (патентов) должны были исчисляться в серебре. Годичный платеж со свидетельства для купцов 1-й гильдии составлял — 660 р. (купцов Иркутской и Енисейской губерний — 600 р.), 2-й — 264 р. (для купцов Иркутской и Енисейской губерний — 40 р.). Для купцов 3-й гильдии годичный платеж устанавливался в зависимости от места записи в гильдию: в столицах, губернских и всех портовых и уездных, кроме льготных, городах Кронштадт, Одесса, Рыбинск, Козлов, Елец, Екатеринбург цена свидетельства устанавливалась 66 рублей. Во всех других городах губернского подчинения — 43 р.; в уездных и заштатных городах льготных губерний — 30 р., на Камчатке — 20 р. Для крестьян первых трех разрядов устанавливались такие же цены на свидетельства, как и для гильдий (*Рудченко И.Я. Указ. соч. С. 138–139*).

При этом вновь доходность от промысловых сборов в казенный бюджет Российской империи вновь составляла малозначительную часть в сравнении с поступлениями от сборов иных налогов. Средний годовой доход сбора промысловых свидетельств за шестилетие с 1848 по 1856 гг. не превышал 3 789 000 р. (серебром), а за последующее шестилетие, с 1856 по 1862 гг., несмотря на значительное оживление внутренней промышленности и торговли, поднялся только до 4 878 000 р. (серебром) (*РГИА, ф. 1287, оп. 38, ед.хр. 969, л.д. 50–50-об.*).

В середине XIX в. после отмены крепостного права, в результате которой правительство было вынуждено вновь реформировать размеры ставок промыслового налога. Бывшие крестьяне приобретали новый статус свободных сельских обывателей и поэтому получили полное право свободно заниматься предпринимательской деятельностью, наряду с представителями иных сословий в Российской империи.

В 1863–1865 гг. была проведена новая реформа промыслового налогообложения. На основании нового законодательного акта — Положения «О пошлинах за право торговли и других промыслов» (с дополнениями 1865 г.) (*ПСЗ РИ. 2-е изд. СПб., 1863. Т. XXXVIII. № 39118*) число гильдий было сокращено до двух. К первой были единоличные предприниматели и коллективные собственники, занимающиеся оптовой торговлей и имеющие заведения с высокой степенью доходности — банкирские, комиссионерские, страховые, транспортные предприятия. Ко второй гильдии относились лица, занимающиеся розничной торговлей и владельцы фабрик с числом рабочих не более 16. Ставка промыслового свидетельства (патента) была установлена в размере 565 р. — для лиц, состоящих в 1-й гильдии, и от 40 до 120 р. в зависимости класса местности — для лиц из 2-й гильдии.

Билетный сбор за содержание торгово-промышленного заведения взимался с предпринимателя в размере от 10 до 55 р., причем разрешалось выкупать лицам 1-й гильдии — до 10 билетов, 2-й гильдии — до 5.

В случае превышения дозволенного количества заведения для каждой гильдии, предприниматель должен был выкупать еще один патент (Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шаццлло М.К. Указ. соч. С. 210).

К концу XIX в. промысловый налог состоял из двух частей: патентного налога и дополнительного налога. Патентный налог взимался в твердых ставках по разрядам, на которые были разделены торговые и промышленные предприятия. Дополнительный налог делился на две части: налог, взимаемый с предприятий, обязанных опубликовывать в официальной газете годовой баланс, и налог с прочих предприятий. К предприятиям первой группы относились акционерные общества и паевые товарищества. С них взимался дополнительный налог в виде известного процента с основного капитала и в виде повышающегося процента с чистой прибыли. С предприятий, обязанных публиковать отчетность, взимался раскладочный налог. Он назначался на каждую губернию в валовой сумме правительством, а затем уже раскладывался по плательщикам особыми комиссиями с участием представителей плательщиков.

В основу промыслового налога был положен промысловый кадастр, т.е. финансовая операция, имеющая целью определить объект обложения и средние нормы доходности, по которым определялся размер обложения. Этот кадастр не имел в виду определение действительного дохода каждого предприятия. Он исходил из предположения, что избранные внешние признаки соответствуют известной доходности предприятия. По выбранным признакам предприятия распределялись по группам, каждой из которых назначался определенный оклад налога. Кадастр должен был установить эти признаки и по этим признакам назначить разряды обложения, а затем разнести все имеющиеся предприятия по разрядам (*История налоговой политики России: конец XIX, XX и начало XXI столетия*. С. 46).

Размер платежа промыслового налога зависел, таким образом, от разряда торгового и промышленного предприятия (от I до IV), который определялся, исходя из торгового оборота (для промышленного производства), а также с учетом его местонахождения (в столицах, местностях I–IV классов). В общую сумму промыслового налога включалось обложение процентным сбором жалования служащих предприятия.

С целью изменения размера ставок промыслового налога в 1884 г. было принято Положение «О более равномерном обложении торговли и промышленности» (*ПСЗ РИ. 3-е изд. СПб. 1884. Т. IV. № 2282*), в соответствии с которым устанавливался 3% сбор с прибыли некоторых крупных торговых и промышленных предприятий (преимущественно — банки, акционерные общества, представляющие отчеты о своих доходах в соответствующие министерства). Также были введены некоторые льготы промыслового налогообложения для низших сословий: мещан и крес-

тъян, способствуя тем самым развитию промысловой деятельности среди мелких торговцев и производителей.

Дальнейшее развитие принципа равномерности промыслового обложения получило в 1885 г., когда были приняты новые Правила «Об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором (процентным и раскладочным)» (*ПСЗ РИ. 3-е изд. СПб., 1885. Т. V. № 2664*). В соответствии с данным актом устанавливался 3% сбор с чистой прибыли для предприятий, обязанных публичной отчетностью (акционерных компаний). Раскладочный сбор устанавливался для прочих предприятий соразмерно гильдейским податям и патентным пошлинами по ранее установленной системе приобретения промысловых свидетельств. Сумма раскладочного сбора являлась дополнительной к сумме промыслового свидетельства, подлежала установлению каждые 3 года вперед для каждой губернии с учетом географического коэффициента. По истечении установленного 3-х летнего срока законодатель в период с 1888 по 1893 гг. вносил изменения в существующую систему обложения торгово-промышленных предприятий, постепенно увеличив указанные сборы: процентный — до 5%, раскладочный — на 25%. Тем самым в России была введена частичная подоходная система налогообложения. По данным Министерства финансов Российской империи, после введения дополнительного сбора торговцы и промышленники в среднем должны были уплачивать не более 4% с чистого дохода, в то время как земельные собственники платили от 4 до 5,5%, а владельцы другого недвижимого имущества — до 6,5% (*Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шаццлло М.К. Указ. соч. С. 212*).

И наконец, в 1898 г. было принято еще одно Положение «О государственном промысловом налоге» (*ПСЗ РИ. 3-е изд. СПб., 1898. Т. XVIII. № 1560*). В его основу были включены установления законодательства 60–80-х гг. XIX в. Нововведением явилось закрепление прав приобретения промыслового свидетельства лицами всех состояний. Промысловый налог состоял, как и ранее, из суммы выкупа промыслового свидетельства. Цена патента дифференцировалась по географическому коэффициенту: территория Российской Империи была разделена на 4 класса в соответствии со степенью развития торговли и промышленности, за исключением столичных городов. Торгово-промышленные предприятия и личные промыслы также разделялись на разряды в зависимости от вида деятельности. Кроме этого уплачивался дополнительный промысловый налог в виде с процентного сбора суммы основного капитала (15 к. со 100 р.). Также устанавливался процентный сбор с чистой прибыли для предприятий обязанных публичной отчетностью по прогрессивной системе (от 3 до 14%); для предприятий, не обязанных публичной отчетностью — исходя из процента средней прибыльности, установленной для данной группы предприятий. Таким обра-

зом, практически сохранялась прежняя система двойного обложения в виде основного и дополнительного сборов, но обложению подлежали не сами лица, занимающиеся промыслами, а непосредственно только торгово-промышленные предприятия.

Несмотря на сложность структуры промыслового налога, постепенно закреплялась более равномерная и рациональная система налогообложения предпринимательской деятельности, предоставляя возможность для формирования рыночных отношений в дореволюционной России. Низкие налоговые ставки, в частности, по обложению прибыли предприятий, способствовали бурному развитию торгово-промышленных заведений, занятий личными промыслами и как следствие такого развития налоговые сборы от занятия предпринимательской деятельности являлись одним из основных источников формирования доходной части бюджета государства.

Введение элементов подоходной системы в сферу налогообложения промыслов дало возможность увеличить поступления от этого налога к 1900 г. в 1,5 раза. При этом динамика роста сбора данного вида налога сохранила высокие темпы вплоть до 1914 г., когда сумма поступлений достигал более 150 млн р., что составило к тому времени уже свыше половины доходов от всех прямых налогов, в результате чего произошло увеличение сбора в 3 раза (*Богданов А.И. Реформа торгово-промышленного обложения России 1898 г. // Вестник ЛГУ. Сер. 2. 1986. Вып. 3. С. 13*).

Наряду с обязанностью уплаты предпринимателями государственного промыслового налога в каждой местности такие лица выплачивали местные налоги. Система указанных сборов к концу XIX в. оставалась без внимания правительства и соответствующего реформирования. Взимание таких сборов производилось на основании изданных в разное время отдельных законодательных актов и правительственных распоряжений. Вследствие чего местные сборы в разных городах были очень разнообразны как в отношении своего размера, так и круга лиц, привлекаемых к их платежу. Законодательство по местным налогам отличалось значительной неопределенностью и оставалось совершенно несогласованным с Положением о государственном промысловом налоге (*РГИА, ф. 1287, оп. 41, ед.хр. 1132, л. 1*).

Таким образом, в Российской империи XIX в. ставки налогообложения предпринимательской деятельности определялись с учетом принципов патентной системы. И только к концу XIX в. получили свое развитие принципы подоходно-прогрессивного налогообложения. При этом законодательство о промысловом налоге оставалось несовершенным, закрепляя признаки различных способов обложения предпринимательской деятельности, что затрудняло его применение в различных губерниях Российской империи.