

**ЭЛЕМЕНТЫ ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ
В НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКЕ СОВЕТСКОГО ПЕРИОДА****Валентина Николаевна ЕДРОНОВА^{а,*}, Август Валерьевич ТЕЛЕГУС^б**

^а доктор экономических наук, профессор кафедры информационных систем в финансово-кредитной сфере, Нижегородский государственный университет имени Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Российская Федерация
v.n.edronova@mail.ru

^б кандидат экономических наук, заведующий кафедрой налогов и налогообложения, Приволжский институт повышения квалификации ФНС России, Нижний Новгород, Российская Федерация
a.v.telegus@mail.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 31.03.2015

Одобрена 07.04.2015

УДК 336.226.11

Ключевые слова: подоходный налог, объект налогообложения, налоговая база, налоговые ставки, налоговые льготы

Аннотация

Тема. Налоги с населения – важная часть функционирования экономики любого государства. Одним из главных налогов, уплачиваемых населением, является подоходный налог с физических лиц. До настоящего времени ведутся активные дискуссии, в том числе на законодательном уровне, по видоизменению основных элементов данного налога: налогоплательщик, объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговые льготы. Поскольку эти составляющие подоходного налогообложения касаются практически каждого гражданина, в выборе направлений реформирования налога необходим крайне взвешенный подход, основанный на исследовании предшествующего исторического опыта.

Цели и задачи. В статье была поставлена цель – рассмотреть эволюцию элементов подоходного налогообложения в советское время, так как именно это наиболее интересный и насыщенный период истории подоходного налогообложения в России. В это время формировались методологические подходы к современной системе подоходного налогообложения.

Для достижения цели решены следующие задачи: исследована советская нормативная база в области подоходного налогообложения в ее взаимосвязи с нормативными актами дореволюционного периода; проанализированы пути реформирования основных элементов подоходного налогообложения; рассмотрена фискально-регулирующая роль подоходного налога в советский период.

Методология. В процессе исследования использован общенаучный историко-логический метод, предполагающий изучение истории подоходного налогообложения в его многообразии и эволюционном развитии.

Результаты. Отмечено, что в советский период начальное формирование системы подоходного налогообложения основывалось на классовых принципах, определивших в дальнейшем дифференцированный подход к налогообложению граждан в зависимости от уровня и вида получаемых ими доходов в целях выравнивания доходов всех членов общества.

Значимость. Советское законодательство о подоходном налогообложении имеет большую теоретическую и практическую значимость, поскольку использование многих его положений представляется весьма актуальным и в настоящее время.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Взимание налогов – одно из базовых условий существования государства, его экономического и социального развития, поскольку еще ни одно государство не смогло в той или иной мере обойтись без налогов. По словам К. Маркса, налоги появились с разделением общества на классы и возникновением государства как взносов граждан, необходимые для содержания публичной власти. Й. Ланг писал, что первичная цель налогов – покрывать финансовую потребность государства (фискальная цель). Не могло существовать без налогов и советское государство.

Именно советское время является особенно интересным и насыщенным периодом истории подоходного налогообложения в России, затронувшим практически все население страны. Поэтому оно заслуживает особого внимания при исследовании историко-теоретических воззрений на налоговую систему в целом.

Общие методологические принципы построения налоговых систем реализуются при их формировании через элементы налогов, которые включают:

– субъект;

- объект;
- источник;
- единицу обложения;
- налоговую базу;
- налоговый период;
- ставку;
- льготы;
- налоговый оклад.

Указанные элементы являются объединяющим началом всех налогов и сборов. Через эти элементы в законах о налогах, собственно, и устанавливается вся налоговая процедура, в частности порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и другие условия налогообложения. Исследователь Д.М. Боголепов отмечал: «Предмет, на который падает налог, называется объектом обложения; в подоходном налоге объектом будет доход, в поземельном – земля, в промысловом – предприятия, в соляном – соль и т.д. ...Единицей обложения называется сама мера, с которой исчисляется налог: со столькох-то десятин – столько-то, с каждого окна (подомовый налог), с каждой сотни рублей... Субъект налога – лицо, которое вносит налог».

Методологические элементы налогообложения в полной мере присутствовали в нормативных актах советского государства за 1917–1990 гг., формировавших налоговую политику. Налоговая политика – это совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов.

Рассматривая налоговую ситуацию, сложившуюся в преддверии Октябрьской революции, Н.Ф. Поляков, указывал, что серьезные проблемы в сфере налогообложения стали ярким проявлением нарастающего общенационального кризиса, который привел страну к свержению Временного правительства и приходу к власти большевиков. Экономическое состояние страны было удручающим, финансы – в состоянии разрухи. Советское правительство нуждалось в действенной налоговой системе. Первые шаги на данном пути были нелегкими. В условиях отсутствия сформировавшейся финансовой системы, и в частности финансового аппарата, правительство

вынуждено было обеспечить взимание ранее установленных налогов¹.

Как отмечал А.А. Масленникова в исследовании «Налоговая политика Советской России в 1917–1929 гг.», новая советская финансовая система начала складываться в исключительно сложных условиях. После Октябрьской революции 1917 г. большевиками был предпринят ряд шагов по законодательному оформлению налогообложения, но гражданская война, интервенция и разруха затормозили этот процесс. Первые нормативные налоговые акты советского времени создавались в спешке, были противоречивы и не приносили предполагаемого эффекта.

Тем не менее 27.11.1917 издается Декрет Совета народных комиссаров РСФСР (СНК) «О взимании прямых налогов, об уплате подоходного налога по окладам; штрафных и административных санкций за нарушение сроков внесения налогов (вплоть до конфискации имущества и тюремного заключения) и принуждении к исполнению предписаний Декрета силами Красной гвардии и милиции»², а 30.11.1917 – Декрет СНК «О взимании прямых налогов»³, которым предусматривалось исчисление подоходного налога по окладам, установленным постановлением Временного правительства от 12.06.1917 «О повышении окладов государственного подоходного налога» (далее – Постановление от 12.06.1917). Постановлением было введено 89 разрядов подоходного налога – от 1 тыс. до 400 тыс. руб. Например, при доходе от 1 тыс. до 1,1 тыс. руб. налог составлял 12 руб. (150% от уровня 1916 г.). Фактически минимальная *налоговая ставка* составляла 1,2%, максимальная – 33%. Доход, превышавший 400 тыс. руб., облагался в размере 120 тыс. руб. с прибавлением к этой сумме по 3 050 руб. на каждые полные 10 тыс. руб. сверх 400 тыс. руб.

В отличие от налогового законодательства царского и Временного правительств, Декретом от 30.11.1917 вводились штрафные санкции к лицам-неплательщикам. В частности, устанавливалось следующее: «Лица, не внесшие подоходного налога полностью к 20 декабря сего года, подлежат, кроме мер, указанных в законе, денежным взысканиям вплоть до конфискации всего имущества. Лица, умышленно задерживающие уплату налога,

¹ История налогов и налогообложения в России. Налоги в СССР (1917–1991 гг.). URL: <http://history-of-taxes.narod.ru/5.html>.

² Этапы эволюции налоговой системы в послеоктябрьский период. URL: http://www.nalog.ru/rn39/about_fts/fts/history_fts/history_ufns/4336974/.

³ Декрет СНК РСФСР от 30.11.1917 «О взимании прямых налогов». URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_51.htm.

подлежат тюремному заключению до пяти лет. Всякие отсрочки, установленные после 12 июня 1917 года, отменяются»⁴.

Весьма значимым для методологии подоходного налогообложения представляется Декрет СНК от 17.06.1918 «Об изменении и дополнении Декрета от 24 ноября 1917 г. «О взимании прямых налогов». Частью III этого документа было разрешено «... лицам, получающим содержание из казны (рабочие и служащие национализированных предприятий, государственных учреждений), производить уплату подоходного и единовременного налогов посредством удержания означенными учреждениями из причитающегося сим лицам вознаграждения в течение шести месяцев после установленного для взноса сих налогов предельного срока, предоставив Народному Комиссару по Финансовым Делах право распространять это правило на рабочих, служащих частных предприятий и обществ»⁵. Таким образом, в советском законодательстве в первый раз была закреплена основополагающая норма, возлагавшая обязанность по удержанию и уплате налога на предприятия, учреждения и организации и введившая методологический подход к исчислению и удержанию налога у источника выплаты.

Впоследствии СНК неоднократно дополнял правила обложения граждан подоходным налогом. Постановлением СНК от 23.09.1918 «О порядке исчисления доходов, подлежащих обложению государственным подоходным налогом»⁶ устанавливалось, что при исчислении дохода, подлежащего обложению подоходным налогом, принимается в расчет совокупность доходов плательщика от всех источников независимо от наличия их на 1 января окладного года. В указанном акте впервые в советском налоговом праве был продекларирован методологический принцип совокупного налогообложения доходов граждан.

Декретом СНК от 21.01.1919 «Об изменении положения о подоходном налоге в отношении сельского населения»⁷ был расширен контингент

плательщиков налога из среды сельского населения. Со ссылкой на ст. 82 Положения о государственном подоходном налоге, утвержденном законом Российской империи от 06.04.1916⁸ (далее – Положение от 06.04.1916), освобождались от обязанностей налогоплательщиков лица, доход которых не превышает предельной нормы, устанавливаемой Народным комиссариатом финансов, по соглашению с Народным комиссариатом внутренних дел.

Во всех перечисленных правовых актах имеются отсылочные нормы, касающиеся применения на практике правил Положения от 06.04.1916, либо Постановления от 12.06.1917. Можно констатировать, что большевики пробовали использовать и дореволюционные элементы податной системы, видоизменяя и дополняя их с учетом текущих задач, стоящих перед государством. Впрочем, как указывал Д.В. Тютин, еще Н. Макиавелли почти 500 лет назад, рассуждая об организации власти в завоеванных странах, рекомендовал в первое время не изменять ни законов, ни налогообложения.

Однако такие меры так и не помогли наполнить государственную казну. Например, в Курской губернии с января по октябрь 1918 г. было уплачено подоходного налога 581 тыс. руб. (31,9% от уровня 1917 г.), т.е. на 1 239 тыс. руб. меньше, чем за тот же период 1917 г. без учета инфляции⁹. Подобная картина суммарно была характерна и для всей России: за первое полугодие 1918 г. поступило подоходного налога 60 млн руб., за второе – 49 млн руб., а за первое полугодие 1919 г. – 30 млн руб.¹⁰. Низкое поступление налога объяснялось свертыванием свободной торговли, национализацией промышленности, инфляцией, сокращением числа зажиточных крестьянских хозяйств, неорганизованностью налогового аппарата, военными действиями и всей обстановкой военного времени. Ликвидация частной собственности на землю привела к устранению сферы налогового обложения в области земельных отношений¹¹.

В конце 1919 г. на основании циркуляра отдела прямых

⁴ Декреты Советской власти. Т. I: 25 октября 1917 года – 16 марта 1918 года. М.: Госполитиздат, 1957. 626 с.

⁵ Декрет СНК РСФСР от 17.06.1918 «Об изменении и дополнении Декрета от 24 ноября 1917 г. о взимании прямых налогов» URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_305.htm.

⁶ Постановление СНК РСФСР от 23.09.1918 «О порядке исчисления доходов, подлежащих обложению государственным подоходным налогом». URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_367.htm.

⁷ Декрет СНК РСФСР от 21 января 1919 г. «Об изменении положения о подоходном налоге в отношении сельского населения». URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_437.htm.

⁸ Высочайше утвержденный одобренный Государственным советом и Государственной думой закон «О государственном подоходном налоге». Собрание узаконений. 1916. № 106. С. 838.

⁹ ГАКО (Государственный архив Курской области). Ф. 184. Оп. 1. Д. 1346.

¹⁰ Известия Народного комиссариата финансов. 1919. № 1. С. 14.

¹¹ Колупаев А.А. Тенденции развития налогообложения крестьянских хозяйств Курской губернии в период революционных событий 1917 года и Гражданской войны // Известия Юго-Западного государственного университета. Сер. «История и право». 2012. № 1. Ч. 1. С. 236–237.

налогов и пошлин Народного комиссариата финансов (НКФ) от 04.12.1919 работы по подоходному налогу были прекращены. В циркуляре сообщалось, что «...ввиду предстоящей реформы прямых налогов с заменой их единым подоходно-поимущественным налогом, признается целесообразным работы по оповещению населения об обязанности подачи сведений по подоходному налогу приостановить».

В целом охарактеризовать налоги 1917–1919 гг. можно как принудительные сборы, взимаемые государством или уполномоченными публично-правовыми органами в силу права верховенства, без какого-либо эквивалента со стороны государства на основании изданного закона, и идущие на покрытие общегосударственных потребностей. По словам Н.Ф. Полякова, мощная финансовая система Российской империи окончательно пришла в упадок. Политика военного коммунизма достигла своего апогея. Сложившаяся социально-экономическая ситуация привела к дестабилизации налоговых поступлений в бюджет страны, ослабленной войной и революцией. Стала очевидной необходимость реформирования всей системы налогообложения.

Следующим нормативным актом, определявшим становление подоходного налогообложения в России, стал Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 16.11.1922 «Положение о государственном подоходно-поимущественном налоге» (далее – Декрет от 16.11.1922)¹². Им вводилась совмещенная форма налогообложения доходов и имущества граждан и юридических лиц.

По современной терминологии, основными *налогоплательщиками* налога являлись проживающие в городах граждане. *Объект налогообложения* формировали доходы:

- от участия в различного рода предприятиях в качестве собственников/арендаторов и от всяких занятий ремеслами и другими промыслами;
- от владения имуществами;
- от денежных капиталов; от занятий свободными профессиями;
- от вознаграждения за работу и службу (ст. 1 Декрета от 16.11.1922¹³).

Налоговую базу составляла сумма в денежной или натуральной форме, которая за покрытием производственных и торговых расходов, связанных

с извлечением дохода из данного источника, может быть употреблена получателем на удовлетворение личных потребностей или обращена в имущество, сбережение и на расширение предприятия (ст. 3 Декрета от 16.11.1922¹⁴).

Обложению подоходным налогом подлежала совокупность доходов, получаемых каждым плательщиком (ст. 4 Декрета от 16.11.1922).

Налоговыми периодами являлись два полугодия, приходящиеся на разные календарные годы: налог взимался по полугодиям по доходам за предшествующие шесть месяцев, (причем полугодие считалось с 1 октября по 31 марта и с 1 апреля по 30 сентября) и уплачивался в сроки, установленные НКФ (ст. 6 Декрета от 16.11.1922). Статьей 1 Декрета от 23.11.1922 «О введении в действие Положения о государственном подоходно-поимущественном налоге»¹⁵ первый налоговый период (или «первое окладное полугодие») определялся как «...время с 1-го апреля по 30-е сентября 1922 года».

Размер налоговой ставки определялся в долях по прогрессивной шкале: на каждое окладное полугодие устанавливался в законодательном порядке размер одной налоговой ставки, т.е. доли. Число долей, причитавшееся с каждого плательщика по совокупности его доходов, определялось по специальной шкале (ст. 7 Декрета от 16.11.1922). Всего было установлено 14 налоговых разрядов: минимальная величина – 1 доля в отношении полугодовой суммы доходов в рублях выпуска 1922 г. в размере до 180 тыс. руб., максимальная – 300 долей при доходе свыше 2 млн руб. плюс 30 долей на каждые 200 тыс. руб. сверх 2 млн руб. дохода.

Статьей 2 Декрета от 23.11.1922 доля налога устанавливалась в размере 1 тыс. руб. Реальные размеры указанных налоговых ставок составляли: минимум – 0,56%, максимум – 15% плюс 30 тыс. руб. на каждые 200 тыс. руб. сверх 2 млн руб. дохода. Таким образом, предусматривался элемент прогрессии.

Относительно *порядка исчисления налога* ст. 10 Декрета от 16.11.1922 предусматривалось, что каждый налогоплательщик обязан представлять в сроки, указанные НКФ, точную *декларацию* о своем доходе и стоимости имущества по установленной форме в подоходно-поимущественную комиссию (первая декларация должна быть подана не позднее 15.12.1922). В дополнение к декларации

¹² Известия ВЦИК от 19.11.1922 № 262.

¹³ В указанной статье повторены основные нормы, изложенные в ст. 2, 16, 19 дореволюционного Положения от 06.04.1916.

¹⁴ Содержание данной статьи подобно п. 2 ст. 20 и п. 1 ст. 26, ст. 30 Положения от 06.04.1916.

¹⁵ Известия ВЦИК от 26.11.1922 № 268.

плательщики обязаны по требованию подоходно-поимущественных комиссий представлять словесные и письменные объяснения и документальные данные (расходно-приходные и конторские книги). Комиссия руководствовалась также имевшимися в ее распоряжении сведениями о доходах и стоимости имущества (ст. 13 Декрета от 16.11.1922¹⁶).

В качестве подобия *налоговой льготы* ст. 5 Декрета от 16.11.1922 предусматривалось, что от налога освобождаются те из налогоплательщиков, совокупность доходов которых не превышает минимума, устанавливаемого на каждое полугодие в законодательном порядке¹⁷. Минимум был установлен в следующих размерах:

- для столиц – 120 тыс. руб. в денежных знаках образца 1922 г. полугодового дохода;
- для прочих городов 1-го пояса по промысловому налогу – 100 тыс. руб.;
- для городов 2-го пояса – 80 тыс. руб.;
- для городов 3-го пояса – 60 тыс. руб.;
- для прочих местностей – 40 тыс. руб. (ст. 5 Декрета от 23.11.1922).

Постановлением ЦИК и СНК СССР от 27.07.1923 «Об изменении ст. 7 и 9 Положения о государственном подоходно-поимущественном налоге»¹⁸ ст. 7 Декрета от 16.11.1922, определявшая размер *налоговых ставок*, была скорректирована: устанавливалось 16 налоговых разрядов. Полугодовая сумма доходов исчислялась в золотых рублях: по первому налоговому разряду в сумме дохода свыше 150 до 200 руб. налоговый оклад составлял 2 руб., по шестнадцатому разряду в сумме дохода свыше 4 тыс. руб. – 480 руб. плюс 60 руб. на каждые 500 руб. сверх 4 000 руб. Таким образом, дифференциация ставок составила от 1,3 до 12% плюс 60 руб. на каждые 500 руб. сверх 4 000 руб. *Налоговая льгота* в виде необлагаемого минимума составила 150 золотых рублей.

В ходе действия закона о подоходном налоге выявлялись его недостатки. Профессор П.П. Гензель высказал мнение, что ставки налога на высокую заработную плату оказались чрезмерными. Например, заработок свыше 5 тыс. руб. (в знаках 1923 г.) облагался налогом в 80%, т.е. выше максимальной ставки подоходного налога (45% при доходе свыше 20 тыс. руб. в полугодие). Гензель предложил облагать зарплату, превышающую

максимальную оплату труда госслужащего (в марте 1923 г. она составляла 3 250 руб.), причем облагать только излишек в размере 10%.

ЦИК СССР в ноябре 1923 г. выпустил новое положение о государственном подоходно-поимущественном налоге¹⁹ (далее – Положение от 12.11.1923), которое преследовало цель установить «...значительно более тяжелый нажим на частную торговую деятельность»²⁰. Методологические подходы к элементам подоходного налогообложения в очередной раз менялись.

Определяя круг *налогоплательщиков*, ст. 1 Положения от 12.11.1923 предписывала, что государственному подоходно-поимущественному налогу подлежат, за изъятиями, указанными в ст. 2, все лица, имеющие самостоятельные доходы и проживающие на территории СССР. При этом указанные физические лица делились на 3 группы:

- получающие доход от личного труда по найму;
- получающие доход от личного труда не по найму;
- получающие доход от владения промышленными и торговыми предприятиями, строениями, капиталами, от арендования имущества и от других нетрудовых источников дохода (ст. 3 Положения от 12.11.1923).

Соответственно, предопределялось использование разных налоговых ставок (ст. 5, 8 Положения от 12.11.1923). Однако плательщики, подлежащие привлечению к налогу по нескольким группам, облагались по высшей из них (ст. 9 Положения от 12.11.1923).

На основании ст. 5 Положения от 12.11.1923 не являлись налогоплательщиками:

- а) лица, получающие доход от занятий сельскохозяйственным промыслом, облагаемым единым сельскохозяйственным налогом;
- б) рабочие и служащие в учреждениях, предприятиях и хозяйствах, получающие заработную плату в размере менее 75 руб. в червонном исчислении в месяц и не имеющие других источников дохода;
- в) военнослужащие и милиционеры;
- г) учащиеся государственных учебных заведений;
- д) инвалиды, не способные к труду и находящиеся на иждивении органов социального обеспечения и органов социального страхования или частных лиц и организаций;

¹⁶ Здесь усматривается полная корреляция с нормами ст. 82, 102, 107 Положения от 06.04.1916.

¹⁷ Аналог ст. 44 Положения от 06.04.1916.

¹⁸ Известия ЦИК СССР и ВЦИК № 169 от 29.07.1923.

¹⁹ Известия ЦИК СССР и ВЦИК № 279 от 06.12.1923.

²⁰ Вестник финансов. 1925. № 3. С. 85.

е) женщины, имеющие на своем попечении детей моложе 14 лет или других нетрудоспособных членов семьи, если они самостоятельно, без чужой помощи, содержат себя и семью²¹;

ж) зарегистрированные на бирже труда безработные, пользующиеся правом на пособие и не имеющие других источников дохода;

з) не получающие самостоятельного дохода жены и члены семейств плательщиков налога и лиц, освобожденных от него, и вообще лица, проживающие на постороннем иждивении и не имеющие своих средств к существованию;

и) представители иностранных государств на началах взаимности²².

Отдельные категории граждан из этого перечня освобождались от уплаты налога при неосуществлении ими частной практики или предпринимательской деятельности (отсутствии владения торговыми или промышленными предприятиями).

К объекту налогообложения и налоговой базе у рабочих и служащих в учреждениях, предприятиях и хозяйствах относилась заработная плата в размере не менее 75 руб. в червонном исчислении в месяц²³. Для указанных лиц были установлены следующие полугодовые *налоговые ставки* (ст. 5 Положения от 12.11.1923) в червонном исчислении:

а) лица, получающие в месяц от 75 до 100 руб., – 3 руб. 60 коп.;

б) лица, получающие в месяц от 100 до 150 руб., – 7 руб. 20 коп.;

в) лица, получающие в месяц свыше 150 руб., – 15 руб. и сверх того подлежат обложению в порядке ст. 13 и последующих, но от налога, исчисляемого по стоимости имущества (ст. 17), освобождаются.

Соответственно, размер ставок варьировался от 5,1 до 10% и выше. Определялось, что налог *взимается* равными частями ежемесячно. В качестве *налоговой льготы* было установлено, что при обложении рабочих и служащих в учреждениях и предприятиях принимается в расчет только часть заработной платы и вознаграждения по службе, превышающая в червонном исчислении 900 руб. за полугодие.

Интересно, что на основании ст. 13–15 Положения от 12.11.1923 для отдельных лиц предполагалась

реализация методологического принципа совокупности налогообложения, т.е. сумма в денежной или натуральной форме, которая за покрытием необходимых производственных и торговых расходов, связанных с извлечением дохода из данного источника без включения в них отчисляемого владельцем вознаграждения себе и членам своей семьи, может быть употреблена получателем на удовлетворение личных потребностей или обращена в имущество, капитал, сбережения и на расширение предприятий (если эта сумма доходов превысила в червонном исчислении: для Москвы и Петрограда – 500 руб., для городов 1-го пояса – 450 руб., для городов 2-го пояса – 400 руб., для городов 3-го пояса – 350 руб. и для прочих местностей – 300 руб.).

Можно утверждать, что в ноябре 1923 г. была введена новая система подоходного налогообложения, построенная по принципу двухступенчатого обложения доходов и приближенная к английской шедулярной системе подоходного обложения. Налог распался на два вида: основной подоходный налог (так называемый *классный налог*) и дополнительный налог по совокупности доходов. Классный налог, преследовавший цель охвата налогом широких слоев населения, имевшего самостоятельные источники доходов, определялся по внешним признакам, что значительно упрощало всю систему его взимания.

Классный налог дополнялся прогрессивным подоходным налогом, взимаемым с совокупного дохода от всех источников с зачетом уплачиваемых сумм классного налога. Прогрессивный налог взимался со всех плательщиков, совокупный доход которых в предшествовавшем полугодии составлял: у рабочих и служащих – 900 руб. и выше (в этом случае облагалась только часть дохода, превышавшая эту сумму), у других категорий и групп плательщиков – от 300 до 500 руб. в зависимости от пояса местности. Из совокупного дохода налог взимался у всех групп плательщиков по семнадцатирядной ступенчатой шкале в размере от 2% (при полугодом доходе до 500 руб.) до 15,6% (при доходе в 8 тыс. руб. плюс 250 руб. на каждые 1 000 руб. сверх 8 тыс. руб.).

Для лиц, привлекаемых к дополнительному налогообложению по сумме доходов, вводилась обязанность представлять в местную комиссию по подоходно-поимущественному налогу в указанный Наркомфином СССР срок и по установленной им форме точную *декларацию* о сумме полученных в истекшем полугодии доходов и в некоторых случаях – о стоимости подлежащего обложению

²¹ Просматривается сходство со ст. 45 Положения от 06.04.1916.

²² Видоизменение п. 2 ст. 7 Положения от 06.04.1916.

²³ Статьей 4 Положения от 12.11.1923 был введен не облагаемый налогом минимум, что соответствовало методологическому принципу, изложенному в п. 44 Положения от 06.04.1916.

имущества к концу истекшего полугодия (ст. 19 Положения от 12.11.1923). За неподачу деклараций, несвоевременную их подачу или представление неполных сведений предполагалось наложение штрафа в размере до 200 руб. в червонном исчислении. Представление же деклараций, содержащих заведомо неверные сведения, каралось по соответствующим статьям уголовных кодексов союзных республик. Применительно к указанным налогоплательщикам налог *исчислялся* и уплачивался по *налоговым периодам*: первое полугодие – с 1 октября по 31 марта, второе полугодие – с 1 апреля по 30 сентября. Сроки устанавливались Наркомфином СССР (п. 21 Положения от 12.11.1923).

Особенностью рассматриваемого нормативного акта является то, что им впервые был введен в правоприменительный оборот новый термин «финансовый агент», аналогом которого является понятие «налоговый агент». Непосредственные действия по обложению налогом возлагались на финансовых инспекторов при участии комиссии по подоходно-поимущественному налогу и при помощи финансовых агентов (ст. 23 Положения от 12.11.1923).

В целом принципы и методологические подходы к формированию подоходного налогообложения в первые годы советской власти носили классовый характер. В п. 3 постановления II съезда Совета СССР от 02.02.1924 «О мероприятиях в области финансовой политики СССР»²⁴ указано: дальнейшая налоговая реформа, связанная с количественным уменьшением, но с качественным улучшением налогов и налогового аппарата, должна быть построена на всемерном развитии подоходно-поимущественного налога и полном выявлении его классового значения как регулятора накопления.

Небольшие изменения в порядок налогообложения доходов физических лиц внесло постановление ЦИК СССР от 29.10.1924 «О введении в действие Положения о государственном подоходном налоге»²⁵ (далее – Положение от 29.10.1924). В частности, из числа *налогоплательщиков* были исключены: ремонтно-строительные рабочие, поденщики и прочие неквалифицированные рабочие, имеющие временную работу с неопределенным месячным заработком; рабочие и служащие в учреждениях, предприятиях

и хозяйствах, если размер получаемой указанными лицами заработной платы составляет в месяц менее 75 руб. и если они не имели иных источников дохода; государственные пенсионеры, проживающие на пенсию, получаемую из казны, в размере менее 100 руб. в месяц и не имеющие иных источников дохода (п. 6–2 ст. 2 Положения от 29.10.1924).

В примечания к ст. 17 и ст. 22 Положения от 29.10.1924, которые, несомненно, можно считать инновационными, было указано: декларации рабочих и служащих должны представляться в налоговую комиссию учреждениями или предприятиями, в которых работают плательщики; налог с рабочих, служащих и государственных пенсионеров удерживается из выдаваемого им вознаграждения или пенсии теми учреждениями и предприятиями, которые производят эти выдачи.

Основываясь на специальном исследовании Рабоче-крестьянской инспекции, в СССР в 1926 г. была проведена радикальная реформа системы общеподоходного налога, придавшая ему еще более классовый характер. Постановление ЦИК СССР от 24.09.1926 «О введении в действие Положения о государственном подоходном налоге»²⁶ (далее – Положение от 24.09.1926) установило новый *налоговый период* и новый *порядок исчисления налога*: подоходный налог взимается годовыми окладами; рабочие, служащие и государственные пенсионеры облагались по месту работы или службы или по месту получения пенсии. Подоходный налог с рабочих, служащих и государственных пенсионеров взимался равными долями ежемесячно путем удержания одной двенадцатой доли оклада из выдаваемой им заработной платы или пенсии теми учреждениями, предприятиями, хозяйствами и лицами, которые производят эти выдачи. Остальные плательщики облагались по месту своего жительства (ст. 4, 7, 9 Положения от 24.09.1926).

В отношении налоговых ставок можно отметить, что для рабочих и служащих устанавливалось 17 налоговых разрядов: для облагаемого дохода в сумме до 1 000 руб. ставка составляла 0,7%; для дохода в сумме свыше 24 тыс. руб. – 4 360 руб., или 18,17% плюс 30% с суммы, превышающей 24 тыс. руб.

В качестве *налоговой льготы* предлагалось следующее: рабочие, служащие, государственные пенсионеры с облагаемым доходом не свыше 4 тыс. руб. в год, и остальные плательщики с доходом не свыше 2 тыс. руб. в год, имеющие на иждивении

²⁴ Постановление II съезда Советов СССР от 02.02.1924 «О мероприятиях в области финансовой политики Союза Советских Социалистических Республик. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_1940.htm.

²⁵ Собрание законов СССР. 1924. № 20. С. 195.

²⁶ Собрание законов СССР. 1926. № 64. С. 483, 484.

более двух лиц, пользуются скидкой с оклада налога в размере 25% (п. 6 Положения от 24.09.1926).

В ст. 13 Положения от 24.09.1926 перечислялись выплаты рабочим и служащим, которые не включались в доход от работы по найму. Например, выдачи при командировках и перемещениях, предусмотренные законодательством о труде; компенсации за использование при работе собственных инструментов и спецодежды (п. 2, е упомянутого акта, представляющие собой трансформацию ст. 32 Положения от 06.04.1916).

Для лиц, получавших доход от личного труда не по найму, предусматривался определенный перечень расходов, вычитаемых из валового дохода: на наем, содержание и ремонт помещений, необходимых для профессиональной деятельности; уплату вознаграждения помощникам и служащим; приобретение материалов, необходимых для профессиональной деятельности; страхование помещений, материалов, орудий, инструментов и прочих пособий и принадлежностей, необходимых для профессиональной деятельности (ст. 17 Положения от 24.09.1926²⁷).

Дальнейшие изменения в режим регулирования подоходного налогообложения были внесены постановлением ЦИК и СНК СССР от 14.12.1927, утвердившим Положения о государственном подоходном налоге в новой редакции²⁸ (далее – Положение от 14.12.1927). В Положении от 14.12.1927 предусматривался размер *налоговой льготы* в виде необлагаемого минимума: рабочие, служащие и государственные пенсионеры облагались подоходным налогом по доходу их от заработной платы и пенсии, если доход этот за данный месяц превысил в местностях:

- I пояса – 100 руб.,
- II пояса – 90 руб.,
- III пояса – 80 руб.
- IV пояса – 75 руб. (ст. 3 Положения от 14.12.1927).

Особо подчеркивалось, что в тех случаях, когда рабочие и служащие получают заработную плату по работе или по службе в нескольких местах, заработная плата по каждому в отдельности месту работы или службы, не превышающая указанных размеров, не подлежит обложению, хотя бы общая сумма заработной платы, получаемой по всем

местам работы или службы, превысила эти размеры. В ст. 50 Положения от 14.12.1927 указывалось, что в тех случаях, когда рабочие или служащие получают заработную плату по нескольким местам работы или службы, подлежащий обложению доход их от заработной платы определяется и облагается по каждому месту работы или службы раздельно.

Была введена *налоговая льгота* в отношении иждивенцев налогоплательщика. Рабочие, служащие и государственные пенсионеры, имеющие на своем иждивении более двух лиц, пользовались следующей льготой: для плательщиков, имеющих на иждивении трех лиц, оклад налога уменьшался на одну четверть, а для плательщиков, имеющих на иждивении четырех и более лиц, – на одну треть (ст. 10 Положения от 14.12.1927²⁹). Право на льготу сохранялось только в том случае, если облагаемый по месту работы, службы или выдачи пенсии доход плательщика от вознаграждения за работу или службу по найму, либо от государственного пенсионного обеспечения не превышал 350 руб. в месяц.

Исчисление налога для граждан производилось по трем расписаниям ставок налога (в зависимости от вида получаемого дохода с учетом элемента прогрессии), в частности, для рабочих и служащих – по 17 налоговым разрядам расписания № 1-а:

- по первому разряду – при сумме облагаемого дохода до 85 руб. применялся налоговый оклад в размере 0,6%;
- по семнадцатому – при сумме облагаемого дохода свыше 2 тыс. руб. использовалась твердая величина налогового оклада в размере 353 руб. 90 коп. плюс 30% с суммы, превышающей 2 тыс. руб.

По утверждению А.В. Толкушина, в 1930-х гг. в российской финансовой науке стало господствовать марксистское учение. Оценивая отдельные виды налогообложения, К. Маркс отдавал предпочтение прямым налогам, предлагая введение резко прогрессивной шкалы налогообложения. Построение социализма по-иному поставило вопрос о налогах с населения. Они выполняли свою классовую роль в смысле ограничения накоплений капиталистических элементов. Положительную роль сыграли налоги, особенно подоходный, в кооперировании кустарей и ремесленников, в пресечении у отдельных из них спекулятивных тенденций.

В дальнейшем на смену Положению от 14.12.1927 пришло постановление ЦИК СССР и СНК СССР от

²⁷ Преобразованный вариант ст. 26 Положения от 06.04.1916.

²⁸ Известия ЦИК СССР и ВЦИК № 298 от 29.12.1927.

²⁹ Базисом послужили принципы ст. 45 Положения от 06.04.1916.

02.09.1930, которым было утверждено Положение о подоходном налоге с частных лиц³⁰, замененное впоследствии Положением о подоходном налоге с частных лиц (в новой редакции)³¹, утвержденном постановлением ЦИК СССР и СНК СССР от 17.05.1934.

Подводя итоги периода 1924–1939 гг., следует отметить, что в подоходном налогообложении продолжал действовать классовый принцип, существовал довольно высокий необлагаемый минимум и действовал ряд льгот, но в целом проявлялась тенденция к его увеличению.

Существенным для развития методологии подоходного налогообложения, на взгляд авторов, следует считать Закон СССР от 04.04.1940 «О подоходном налоге с населения»³² (далее – Закон от 04.04.1940), в котором четко просматриваются контуры современного НДФЛ. В состав *объекта налогообложения и налоговую базу* для рабочих и служащих включались все суммы заработка, полученные ими в истекшем месяце: основная заработная плата; выплаты за сверхурочные и сдельные работы; персональные надбавки; премии, выплачиваемые при премиально-поощрительной оплате труда; компенсация за неиспользованный отпуск и т.д. (ст. 6 Закона от 04.04.1940).

Примечательно, что в то же время п. а ст. 7 данного закона предполагалось не включение в состав облагаемого налогом месячного заработка единовременных премий за особые достижения и заслуги, выплачиваемые по приказам администрации. Используя современную терминологию, можно констатировать, что в данных нормах заложена некоторая коллизия.

В соответствии со ст. 5 Закона от 04.04.1940 *налоговые ставки* для рабочих и служащих устанавливались по шестиразрядной прогрессивной шкале и зависели от размера месячного заработка: от 151 до 200 руб. – 1 руб. 20 коп. + 3% с суммы, превышающей 150 руб. (первый налоговый разряд); от 1 001 руб. и выше – 42 руб. + 7% с суммы, превышающей 1 000 руб. (шестой налоговый разряд). Из закона следовало, что доходы, полученные от иных источников (работы по совместительству, частной практики, доходы работников искусств), облагались по иным правилам и ставкам. На основании данной нормы следует сделать вывод о наличии элементов шедулярной модели подоходного налогообложения граждан.

³⁰ Собрание законов СССР. 1930. № 46. С. 482.

³¹ Собрание законов СССР. 1934. № 27. С. 211а.

³² Ведомости ВС СССР. 1940. № 12.

В ст. 10 Закона от 04.04.1940 впервые прозвучал современный методологический принцип *порядка исчисления налога* – удержания налога из заработной платы за вторую половину месяца. Был существенно расширен перечень *налоговых льгот* для физических лиц. В частности, согласно ст. 2 Закона от 04.04.1940 освобождались от налогообложения:

– Герои Советского Союза;

– рабочие и служащие, получающие заработную плату не свыше 150 руб. в месяц;

– учащиеся-стипендиаты, получающие стипендию не свыше 210 руб. в месяц (по этой стипендии).

Было установлено, что для рабочих и служащих, имеющих на иждивении более трех человек, размер налога по месту основной работы понижался на 30% (ст. 9).

Вехой в подоходном налогообложении стал Указ Президиума Верховного Совета СССР от 30.04.1943 «О подоходном налоге с населения»³³ (далее – Указ от 30.04.1943), которым более чем на 40 лет определились основы подоходного налогообложения. Обратим внимание на то, что в названный нормативный акт за время его действия изменения вносились несколько раз, а 4 из них датированы 1980-и гг. (период экономической дестабилизации СССР). На всем рассматриваемом историческом отрезке Указ от 30.04.1943 – самый устойчивый документ в общем массиве нормативных актов, регулирующих вопросы налогообложения граждан³⁴. Выделим принципиальные положения документа, регулирующие основы подоходного налогообложения³⁵.

Налогоплательщики подоходного налога делились на три категории: граждане СССР (ст. 1 Указа от 30.04.1943), иностранные граждане и лица без гражданства³⁶.

Применительно к *объекту налогообложения и налоговой базе* в документе сохранен принцип шедулярности налогообложения: различные виды доходов (заработная плата, доходы от частной практики, авторские вознаграждения, доходы не по месту основной работы) облагались по разным

³³ Ведомости ВС СССР. 1943. № 17.

³⁴ Во многом его положения напоминают нормы предшествующего закона от 04.04.1940.

³⁵ Далее анализируется текст документа в ред. от 23.04.1987.

³⁶ Лица без гражданства на основании ст. 8 Указа от 30.04.1943 облагались подоходным налогом в соответствии с Указом Президиума Верховного Совета СССР от 12.05.1978 «О подоходном налоге с иностранных юридических и физических лиц».

правилам и разным прогрессивным *налоговым ставкам*. Например, для рабочих и служащих в качестве *налоговой льготы* был введен не облагаемый налогом минимум – сумма доходов, не превышающая 70 руб. в месяц. Для суммы доходов, превышающей указанный размер, действовала 23-ступенчатая налоговая шкала: при размере месячного дохода в 71 руб. сумма налога составляла 25 коп. (0,35%), при доходе от 101 руб. и выше – 8 руб. 20 коп. плюс 13% с суммы, превышающей 100 руб. (соответственно, при доходе в размере 101 руб. сумма налога составляла 8 руб. 33 коп., или 8,25%). Максимальная налоговая ставка в размере 90% применялась в отношении сумм авторского вознаграждения, превышающих 15 тыс. руб., выплачиваемых наследникам советских и других авторов за использование произведений науки, литературы и искусства.

Отметим и ряд *налоговых льгот*, введенных ст. 2 Указа от 30.04.1943: от уплаты подоходного налога, помимо прочего, освобождались военнослужащие действительной срочной военной службы и призванные на учебные или поверочные сборы военнообязанные – по денежному довольствию, суточным и другим суммам, получаемым по месту службы либо за время пребывания на учебных или поверочных сборах. От подоходного налога также освобождались Герои Советского Союза; лица, награжденные орденом Славы трех степеней; инвалиды Великой Отечественной войны либо другие инвалиды из числа военнослужащих, ставшие инвалидами вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте; инвалиды из числа бывших партизан, а также другие инвалиды, приравненные по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих, – по всем получаемым ими доходам.

В облагаемый подоходным налогом доход не включались следующие суммы:

- пособия по государственному социальному страхованию и обеспечению, кроме пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам и уходу за ребенком;
- пособия, получаемые в возмещение вреда при утрате трудоспособности, связанной с увечьем или иным повреждением здоровья или потерей кормильца (ст. 5 Указа от 30.04.1943).

Отметим, что общее регламентирование подоходного налогообложения, установленное в 1943 г.,

сохранялось с некоторыми видоизменениями до 1990 г. Из преобразований в этот период следует выделить попытку проведения его реформирования путем освобождения от уплаты подоходного налога рабочих и служащих при сохранении действующего порядка обложения доходов кустарей, ремесленников, лиц, занимающихся частной практикой.

Средняя ставка подоходного налога, по которой облагались доходы рабочих и служащих, составляла 10%. В связи с этим отмена подоходного налога должна была сопровождаться снижением заработной платы рабочих и служащих на 10% для сохранения доходов бюджета.

В послевоенный период подоходное налогообложение регулировалось не только Указом от 30.04.1940, но и иными актами СССР. В постановлении ЦК КПСС, Совмина СССР от 21.02.1980 № 175 «О дополнительных мерах по улучшению материально-бытовых условий участников Великой Отечественной войны»³⁷ был расширен перечень *налоговых льгот*:

– инвалиды III группы освобождались от уплаты подоходного налога по получаемой заработной плате, независимо от ее размера;

– участникам Гражданской, Великой Отечественной войн и других боевых операций при защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и партизан, предоставлялась скидка в размере 50% по подоходному налогу с заработной платы.

Как отмечают исследователи, система правовых отношений, регулирующих порядок исчисления и уплаты подоходного налога в СССР, на всех этапах развития советской экономики формировалась с учетом социальных различий, а также различий в источниках доходов. Это и определяло порядок обложения и учета доходов, при котором применялись различные принципы построения ставок налога, вводились льготы и тот или другой уровень обложения.

В рамках советской налоговой системы практически не соблюдался принцип совокупного обложения доходов граждан, полученных из различных источников, – принцип, который являлся основополагающим при взимании подоходного налога в мировой налоговой практике. Прежде всего это относилось к заработной плате, которая во всех случаях облагалась отдельно от других объектов. Более того, принцип совокупного обложения не соблюдался даже в отношении самой

³⁷ Собрание законов СССР. 1980. № 9. С. 62.

заработной платы, если она получена от работы на различных предприятиях или в организациях. Это позволяло установить особо льготную систему обложения рабочих и служащих по их заработной плате. По действующей для рабочих и служащих шкале обложения, налог с месячной заработной платы в размере 170 руб. составлял 17 руб. 30 коп., или 10,2% от получаемого дохода. Если же эта сумма получена рабочим в двух самостоятельных организациях (например, 90 и 80 руб.), то общая сумма налога, удержанная с двух заработков, равнялась бы 13 руб. 80 коп., или на 3 руб. 50 коп. меньше. По отношению к общей сумме заработной платы это составило бы 8,1%. Отступление от принципа совокупного обложения в отношении заработной платы позволяло также установить наиболее удобный порядок исчисления и взимания налога с рабочих и служащих.

Принцип совокупного обложения нарушался и в отношении колхозников и единоличников, имеющих доходы от кустарных промыслов и от других неземледельческих заработков. До 1953 г. они облагались сельскохозяйственным налогом по совокупному доходу хозяйства в целом (за исключением доходов, получаемых по трудовым в колхозах). В связи с перестройкой системы сельскохозяйственного налога в 1953 г. неземледельческие заработки колхозников и единоличников стали облагаться подоходным налогом.

Отступление от принципа совокупного обложения доходов граждан определялось тем, что в абсолютном большинстве случаев налог взимался «у источника». Это позволяло значительно упростить порядок исчисления и взимания налога, довести его до автоматизма, минимизировать затраты на его получение. В то же время несоблюдение принципа совокупного обложения доходов противоречило мировой налоговой практике. Такое положение было возможно только в условиях уравнительной оплаты труда и общей направленности минимизации подоходного налогообложения как статьи доходов бюджета.

Экономист И.В. Караваева приводит следующие данные: в доходах государственного бюджета 1962 г. поступления от населения составили 6,1 млрд руб., или 7,2% всех доходов бюджета. Примерно на этом же уровне они сохранились в последующем десятилетии. А в 1986 г. доля подоходных налогов с населения в общем объеме налоговых доходов составляла 3,9% (при доле отчислений в фонды социального обеспечения 3,3%). В целом же в Советском Союзе

доля подоходного налога в денежных доходах населения колебалась в пределах 6–6,8%. Основное налоговое бремя несли предприятия.

Исследователь С.Г. Пепеляев считает, что подоходный налог того времени не слишком влиял на материальное положение основной массы плательщиков. Низкая оплата труда большинства работающих создавала ровный фон, одинаковую для всех и несильную напряженность налоговых обязательств. Децильный коэффициент (отношение уровня 10% населения с наивысшими доходами к уровню душевого дохода 10% населения с наименьшими доходами) составил в 1989 г. в СССР 5,6, что было значительно ниже соответствующих показателей ряда западных стран: в ФРГ этот коэффициент равнялся 7, в Швеции – 11, в США – 14. И.А. Майбуров также подчеркивает, что в годы советской власти в доходах государственного бюджета поступления подоходного налога составляли весьма малую долю – не более 5–6%. Не оказывал серьезного влияния этот налог и на материальное положение налогоплательщиков в связи с отсутствием существенной дифференциации доходов населения. В этих условиях установленная прогрессивная шкала налогообложения затрагивала интересы весьма незначительного числа налогоплательщиков, и поэтому абсолютное большинство населения платило налог по минимальной ставке.

Последующие изменения подходов к обложению доходов населения в 1990 г. связаны с необходимостью приведения системы взимания подоходного налога в соответствие с новыми целями социально-экономической политики и изменившейся экономической ситуацией. Закон СССР от 23.04.1990 № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»³⁸, вступивший в силу с 01.07.1990, создавал одинаковые условия обложения доходов от предпринимательской деятельности и заработной платы. Были введены единая прогрессия ставок и общий необлагаемый минимум. Законом СССР от 23.04.1990 № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» устанавливалась система вычетов в виде доходов, исключаемых из базы обложения, необлагаемого минимума доходов для основной категории налогоплательщиков в сумме 100 руб. в месяц. Отдельные категории плательщиков пользовались повышенным необлагаемым минимумом, вычетами на детей в размере 30% суммы налога для одиноких матерей с двумя и более детьми, лиц, имеющих

³⁸ Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1990. № 19. С. 320.

на содержании трех и более иждивенцев. Данный документ действовал около полутора лет и был отменен Законом РФ от 07.12.1991 № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц».

Завершая исторический экскурс по системе элементов подоходного налогообложения советского периода, обратимся к высказыванию С.В. Луцаева: «Большую часть XX столетия финансовая система нашей страны эволюционировала в направлении, противоположном процессу мирового развития. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны».

Анализ элементов подоходного налогообложения физических лиц советского периода позволяет сделать следующие выводы:

– при формировании стратегии подоходного налогообложения советской властью активно использовались элементы податной системы Российской империи. Нормативные документы советского государства, особенно в первый период его существования, базировались на положениях, означенных в постановлениях дореволюционного правительства;

– нормативная база подоходного налогообложения постоянно изменялась и дополнялась, отсутствовал базовый основополагающий закон, регулирующий принципы, методы и порядок налогообложения доходов физических лиц;

– методологические принципы налогообложения доходов физических лиц изначально основывались на классовых подходах в связи с необходимостью регулирования накоплений разных групп населения;

– отличительной особенностью советской налоговой системы являлись: дифференциация ставок подоходного налогообложения в зависимости от вида и размера дохода, применение прогрессивных шкал налогообложения в целях уравнивания доходов всех членов общества;

– существовала развитая система различного рода преференций, фискально-регулирующая роль подоходного налога сводилась к минимуму, налог на доходы не играл существенной роли в формировании доходов государственного бюджета.

К началу 1990-х гг. назрела необходимость коренного изменения подоходного налогообложения, приведения его в соответствие с новыми экономическими и политическими реалиями России.

Список литературы

1. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. 2-е изд. М.: Государственное издательство политической литературы, 1955–1980. Т. 21. С. 171.
2. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Восточной Европы. Бонн: Министерство финансов ФРГ, 1993. С. 30.
3. Поляков Н.Ф. Когда гремят пушки, налоги растут // Налоговая политики и практика. 2013. № 4. С. 26–27.
4. Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: ИНФРА-М, 2015. С. 212.
5. Макиавелли Н. Князь. М.: Издание Н.Н. Клочкова, 1910. С. 26.
6. Павленко С.П. История развития законодательства о подоходном налоге в России // Гражданин и право. 2010. № 1. С. 88–96.
7. Соболев М.Н. Очерки финансовой науки. Симферополь: Пролетарий, 1925. С. 61.
8. Поляков Н.Ф. Революционным налогом – по буржуйам // Налоговая политики и практика. 2013. № 5. С. 32–33.
9. Бурмистров Д., Косарева З. Второй этап отмены налогов на рабочих и служащих в СССР. М.: Финансы, 1963. С. 19.
10. Хрущев Н.С. Об отмене налогов с рабочих и служащих и других мероприятиях, направленных на повышение благосостояния советского народа. М.: Госполитиздат, 1960. С. 46.
11. Белова Н.Ф. Семейный бюджет. М.: Финансы и статистика, 1990. С. 45.
12. Пепеляев С.Г. Подоходный налог – принципы и структура. М.: Контакт, 1993. С. 5.
13. Лобанова Е.Н., Соколов В.П. Государственное регулирование, планирование и налоговая политика в рыночной экономике. М.: Дело, 1991. С. 82.
14. Сбежнев А.А., Фадеев Д.Е. Налоги. Социальный аспект. М.: Налоговый вестник, 2011. С. 15.
15. Луцаев С.В. Становление законодательства о юридической ответственности за налоговые правонарушения // История государства и права. 2006. № 8. С. 17.

ELEMENTS OF PERSONAL INCOME TAX IN THE SOVIET-ERA TAX POLICY

Valentina N. EDRONOVA^{a,*}, Avgust V. TELEGUS^b

^aLobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
v.n.edronova@mail.ru

^bVolga Institute of Professional Development of Federal Tax Service of Russia, Nizhny Novgorod, Russian Federation
a.v.telegus@mail.ru

* Corresponding author

Article history:

Received 31 March 2015

Accepted 7 April 2015

Keywords: personal income tax, taxable item, tax base, tax rates, tax credit

Abstract

Subject At present, one of major taxes paid by the public is a personal income tax. There is a lot of discussion, including at the legislative level, on the modification of basic elements of this tax, i.e. the taxpayer, taxable item, tax base, tax rate, tax credits. As these components relate to practically every citizen, the reforming area requires a balanced approach based on the historical experience study.

Objectives The goal of the study is to examine the evolution of income taxation elements in the Soviet era, as it is the most interesting and intense period in the history of Russian income taxation. During this period, the methodological approaches to the modern system of income taxation were built.

Methods We employed a general scientific-historical-logical method that implies the study of history of income taxation in its diversity and evolutionary development.

Results We reviewed the regulatory framework for income taxation and its relations with regulations of the pre-revolutionary period, the reform of basic elements of income tax, and the fiscal and regulatory role of income tax during the Soviet period. The findings show that the initial formation of the income taxation system was based on class-specific principles. Later, they determined a differentiated approach to taxation of citizens depending on the level and type of income they earn, to equalize the income of all members of the society.

Conclusions The Soviet legislation on income taxation has a great theoretical and practical value as many of its provisions are rather relevant even nowadays.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

References

1. Marx K., Engels F. *Sochineniya. 2-e izd* [Works. 2nd edition]. Moscow, Gosudarstvennoe izdatel'stvo politicheskoi literatury Publ., 1955–1980, vol. 21, p. 171.
2. Lang J. Draft Law Code for Eastern Europe States. Bonn, German Ministry of Finance, 1993, p. 30.
3. Polyakov N.F. Kogda gremyat pushki, nalogi rastut [When cannons thunder, taxes grow]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2013, no. 4, pp. 26–27.
4. Tolkushkin A.V. *Istoriya nalogov v Rossii* [History of taxes in Russia]. Moscow, INFRA-M Publ., 2015, 212 p.
5. Niccolò di Bernardo dei Machiavelli. *Knyaz'* [Il Principe]. Moscow, Izdanie N.N. Klochkova Publ., 1910, p. 26.
6. Pavlenko S.P. Istoriya razvitiya zakonodatel'stva o podokhodnom naloge v Rossii [History of development of laws on income tax in Russia]. *Grazhdanin i pravo = Citizen and Law*, 2010, no. 1, pp. 88–96.
7. Sobolev M.N. *Ocherki finansovoi nauki* [Essays on financial science]. Simferopol, Proletarii Publ., 1925, p. 61.
8. Polyakov N.F. Revolyutsionnym nalogom – po burzhuyam [Apply a revolutionary tax to bourgeois]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2013, no. 5, pp. 32–33.
9. Burmistrov D., Kosareva Z. *Vtoroi etap otmeny nalogov na rabochikh i sluzhashchikh v SSSR* [The second stage of tax abatement on workers and employees in the USSR]. Moscow, Finansy Publ., 1963, p. 19.

10. Khrushchev N.S. *Ob otmene nalogov s rabochikh i sluzhashchikh i drugikh meropriyatiyakh, napravlennykh na povyshenie blagosostoyaniya sovetskogo naroda* [On cancellation of taxes on workers and employees and other actions aimed at increasing the Soviet people welfare]. Moscow, Gospolitizdat Publ., 1960, p. 46.
11. Belova N.F. *Semeiny byudzhel* [Household budget]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1990, p. 45.
12. Pepelyaev S.G. *Podokhodnyi nalog – printsipy i struktura* [Income tax: principles and structure]. Moscow, Kontakt Publ., 1993, p. 5.
13. Lobanova E.N., Sokolov V.P. *Gosudarstvennoe regulirovanie, planirovanie, i nalogovaya politika v rynochnoi ekonomike* [State regulation, planning and tax policy in the market economy]. Moscow, Delo Publ., 1991, p. 82.
14. Sbezhev A.A., Fadeev D.E. *Nalogi. Sotsial'nyi aspekt* [Taxes. A social aspect]. Moscow, Nalogovyi vestnik Publ., 2011, p. 15.
15. Lushchaev S.V. Stanovlenie zakonodatel'stva o yuridicheskoi otvetstvennosti za nalogovye pravonarusheniya [Formation of legislation on legal responsibility for tax offenses]. *Istoriya gosudarstva i prava = History of State and Law*, 2006, no. 8, p. 17.