

И. В. Дементьев

кандидат юридических наук, доцент

Центральный филиал Российской академии правосудия

ИСТОРИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РОССИИ: ОТ ДРЕВНОСТИ И ДО РЕВОЛЮЦИИ 1917 ГОДА

Налог — это часть собственности частных лиц, изымаемая государством для удовлетворения общего блага. Налоги возникли одновременно с появлением государственных образований, хотя первые упоминания о них появились примерно в VI в. до н.э.¹ Для всех исторических форм налогов характерна принудительность изъятия, опирающаяся на власть. Сбор и современного НДС, и церковной десятины (упоминавшейся еще в Пятикнижии Моисея²) обеспечивается силой государственной власти. Конечно, организация механизма государства различается в разные исторические эпохи. Если взглянуть на историческую эволюцию налоговых органов Российского государства, то мы увидим тенденцию к их обособлению в качестве специализированных органов, функцией которых является контроль за взиманием налоговых платежей.

В древнерусских княжествах в период раннего феодализма пополнение княжеской казны происходило путем взимания дани. По существу ее можно с долей условности считать одним из первых налогов. Для сбора дани каждую осень князья или сами ездили по городам и волостям, или посылали своих дружинников. Такой объезд назывался полюдьем³. Однако личное участие правителя в сборе налогов, во-первых, отвлекало его от других государственных дел и, во-вторых, было небезопасным⁴. Относительно второго известна судьба князя Игоря, убитого при сборе дани⁵.

¹ См.: *Корнилевская Н. А.* Тенденции развития налогообложения недвижимости в России: Исторический экскурс // *Вестн. Воронеж. гос. ун-та. Сер. Право.* 2007. № 2(3). С. 240—241.

² См.: Тора: Пятикнижие Моисея. М., 2004. С. 1279.

³ См.: *Стешенко Л. А., Шамба Т. М.* История государства и права России: Академический курс: В 2 т. М., 2003. Т. 1. С. 41.

⁴ См.: *Свистунов А. А., Грибанов С. Л.* История обеспечения законности и контроля за сбором налогов в России // *История государства и права.* 2006. № 9. С. 29.

⁵ См.: *Тихонов А.* Налоги, или Предложения, от которых нельзя отказаться // *Вокруг света.* 2006. № 6. С. 143.

© Дементьев И. В., 2008

Одним из главных доходов князя в Древней Руси (IX—XIII вв.) были *виры*. Виры собирались для князя самим обществом, и князь в известные сроки посылал своих *вирников* для получения их. Устав Ярослава о вирных уроках подробно определяет вирное устройство того времени. Вирник получал содержание от той общины, в которую посылался для сбора вир. Подробности, с какими Устав определяет содержание вирника, а также формальное назначение числа лошадей ему во время объездов для сбора вир и предписания того, в какой срок он должен собрать все виры, свидетельствуют о строгости и определенности в распределении прав и обязанностей княжеских слуг. Отсюда видно, что доходы дружинников от управления не были произвольными поборами, а с достаточной точностью определялись самим законом, а это, в свою очередь, свидетельствует о значительной степени развития администрации⁶.

Феодальная раздробленность Руси XII—XIV вв. наложила свой отпечаток на систему органов пополнения казны. Феодальная эксплуатация выражалась главным образом в несении натуральных оброков и повинностей и уплате денежной подати. С XIV в. начинает складываться система «кормлений»: на местах сидели представители княжеской власти — наместники и волостели, которые за свою деятельность получали с населения натурой «корм». Часть денег они оставляли для княжеской казны⁷. Наместники назначались великими князьями в города, а волостели — в сельскую местность. Власть их была универсальная: они были судьями, правителями, сборщиками налогов, военными начальниками. Судебные и другие пошлины собирались ими в свою пользу⁸. Доходы и пошлины собирались специально назначенными чиновниками: пошлинниками, тиунами, мытниками, таможенниками, осьменниками и др. Назначал этих чиновников кормленщик. Система кормлений показала свою эффективность на то время и получила дальнейшее развитие в XVI в.

Монголо-татарское завоевание Руси в XIII в. привнесло изменения в систему сбора доходов. Население русских княжеств было обложено тяжелой данью. Русские князья потеряли самостоятельность и вынуждены были ежегодно ездить в Золотую Орду к хану на поклон с богатыми дарами⁹.

Монголы нисколько не нарушали местных отношений собственности и правовых отношений, зато наложили на население значительный налог. Всеобщая перепись населения, проведенная в 1257 г., способствовала установлению количества налога от каждой сохи или плуга. Исключение было для Церкви — ее собственность и имущество не облагались налогом¹⁰. Золотая Орда собирала дань с подвластных земель сначала с

⁶ См.: Стешенко Л. А., Шамба Т. М. Указ. соч. С. 97.

⁷ См.: Там же. С. 126.

⁸ См.: Там же. С. 202.

⁹ См.: Там же. С. 169.

¹⁰ См.: Там же. С. 170—171.

помощью уполномоченных хана — баскаков, впоследствии поручила это местным органам власти: так, русские удельные князья собирали дань на своей территории, а затем передавали ее великому князю для отправки в Орду¹¹. Историческим прототипом сборщиков налогов являлся институт откупщиков, который был известен еще в Древней Греции¹².

В целом если проанализировать организацию сбора доходов на ранних этапах развития большинства государств, то выделяется любопытная деталь. Центральная власть таких государств, еще недостаточно развитая и сильная, использует для пополнения казны уже сформированные органы управления на местах и так называемых откупщиков, которым делегирует свои финансовые функции. Пример Золотой Орды мы уже приводили. Теперь взглянем на Римскую империю. Длительное время в римских провинциях не существовало государственных финансовых органов, которые могли бы профессионально устанавливать и взимать налоги. Римская администрация прибегала к помощи откупщиков, деятельность которых она не могла должным образом контролировать. Результатом были коррупция, злоупотребление властью, а затем и экономический кризис, разразившийся в I в. до н.э. Необходимость реорганизации финансового хозяйства Римского государства (в том числе и налоговая реформа) была одной из важнейших задач, которые решал император Октавиан Август (63 г. до н.э. — 14 г. н.э.). Была значительно сокращена практика откупов, переоценена налоговая база провинций, составлены кадастры, проведена перепись, введены обязательные декларации, налоговая служба стала преемственной (т.е. опиралась на предшествующие результаты). Взиманием налогов теперь занимались общины покоренных провинций, причем магистраты и члены общинных советов лично отвечали за поступление налоговых платежей в Римскую казну¹³.

В отсутствие развитой системы государственных органов и отлаженного механизма их взаимодействия такой способ взимания налоговых платежей зачастую был единственно возможным. Государство при этом экономило огромные средства, избавляясь от расходов на содержание собственных чиновников, и гарантировало себе поступление твердой, платившейся вперед суммы налогов. Кроме того, основанное на личной заинтересованности откупщиков, их использование было во многих случаях эффективнее, нежели работа государственного аппарата. Но оба изложенных способа имели и множество недостатков. Общинные органы в Римской империи, игравшие большую роль в определении размеров налогов и их взимании, полностью подчинялись местной правящей верхушке, которая пыталась переложить налоговое бремя на

¹¹ См.: *Свистунов А. А., Грибанов С. Л.* Указ. соч. С. 30.

¹² См.: *Евтушенко В. Ф.* Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. М., 2006. С. 51—52.

¹³ См.: *Батыр К. И., Филиппова Т. П., Черниловский З. М.* Всеобщая история государства и права / Под ред. К. И. Батыра. М., 1995. С. 74—75, 81—85.

низшие слои населения, и государство не всегда могло это вовремя обнаружить и этому воспрепятствовать. Злоупотребления местных чиновников нередко оставались безнаказанными и вследствие сословной солидарности. Деятельность же откупщиков была во все времена еще более бесконтрольна со стороны государства. «Откупщик не на что более не смотрит, как только бы выручить должную сумму денег, не заботясь о том, может ли человек, отдающий ему последнее сегодня, быть в состоянии платить налог впоследствии...», — пишет известный дореволюционный финансист Н. И. Тургенев¹⁴. Результатом деятельности откупщиков было разорение населения непосильным налоговым бременем, бунты, массовый уход крестьян в сопредельные территории, что не отвечало интересам публичной власти, поэтому практически в каждом государстве существовали специальные государственные органы или чиновники, функции которых были аналогичны функциям современных налоговых органов: контроль за сбором налогов откупщиками и должностными лицами на местах, взимание отдельных налогов и т.д.¹⁵

С конца XIV в. произвол наместников ограничивается уставными грамотами. Истории известны Двинская уставная грамота 1397 г., Новгородская судная грамота 1456 г., Псковская судная грамота 1462 г., Уставная Белозерская грамота 1488 г. В памятниках древнего права содержатся указания наместникам, как и с кого собирать доходы, населению предоставлялось право челобитья, т.е. обжалования злоупотреблений кормленщиков. Сборы постепенно утрачивают характер личных доходов наместника и становятся государственным налогом.

Сословно-представительная монархия в России (сер. XVI — сер. XVII в.) характеризуется укреплением феодальной государственности и централизацией власти¹⁶. Возродившаяся государственность и укрепление централизованной власти при Иване III в 1476 г. позволили отказаться от уплаты дани («выхода») Орде. В XVI в. отменяется институт кормлений и наместников, что способствовало пополнению центральной казны. Расширяется и усложняется аппарат управления финансами и сбором налогов¹⁷. Для определения размера прямых налогов служило «сошное письмо», являвшееся первой русской налоговой декларацией и прообразом современного земельного кадастра¹⁸. «Соха — это условная податная единица измерения земельного участка в описании состояния хозяйства, не зависящая от размеров поземельного владения»¹⁹.

¹⁴ Тургенев Н. И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. М., 1998. С. 210.

¹⁵ См.: Свистунов А. А., Грибанов С. Л. Указ. соч. С. 30.

¹⁶ См.: Стешенко Л. А., Шамба Т. М. Указ. соч. С. 234—235.

¹⁷ См.: Петухова Н. Е. История налогообложения в России IX—XX вв.: Учеб. пособие. М., 2008. С. 22.

¹⁸ См.: Корнилевская Н. А. Указ. соч. С. 242.

¹⁹ Сергеевич В. Древности русского права. Т. 3: Землевладение, тягло, порядок обложения. 2-е изд. СПб., 1911. С. 396 (цит. по: Корнилевская Н. А. Указ. соч. С. 242).

Главным элементом российского государственного механизма в XV—XVII вв. были так называемые приказы — центральные правительственные учреждения, система которых выполняла задачу централизации управления Русским государством²⁰.

Приказы занимают в Московском государстве то же место, какое позднее принадлежало коллегиям, а теперь принадлежит министерствам. Единообразия в учреждении приказов не было. Что касается времени возникновения приказов, то точно определить его невозможно; есть основание думать, что они стали возникать с конца XV в. Возникали они без всякого общего учреждения, путем частных приказов: какому-нибудь лицу или нескольким поручается ведение некоторых дел, «приказываются» им ведать этими делами²¹.

Приказы, осуществлявшие задачи внутренней политики, были разделены на две ветви: с общегосударственной и с областной компетенцией.

В XVI в. существовал только один финансовый приказ с общегосударственной компетенцией — приказ Большого прихода²². Он собирал большинство прямых налогов. Наряду с ним существовали и другие финансовые приказы: приказ Большой казны, Новая четверть и др. Эти приказы ведали приходом денежной государевой казны, предназначавшейся на общие потребности. Сюда поступали пошлины с гостей, с гостиной и суконной сотни, с тяглых волостных людей (но не со всех), таможенные и кабацкие сборы, мостовщина и др. Ведомство каждого из этих приказов подвергалось значительным колебаниям. Таможенными сборами ведал то Большой приход, то Большая казна. Новая четверть ведала кружечными дворами. Все эти финансовые приказы ведали и судом тех лиц, с которых получали доходы. Таким образом, казначеи, которые хранили государевы доходы, были и судьями²³.

Перечисленные финансовые приказы ведали, однако, не всеми доходами; приказам других отраслей управления предоставлялось право самим собирать доходы с приписанных к ним городов для покрытия издержек по их специальным нуждам. Например, конюшенный приказ в течение некоторого времени собирал конские пошлины, т.е. пошлины, взимаемые при продаже лошадей на всей территории государства²⁴.

Финансовое управление не было объединено. Для этой цели существовало несколько отдельных приказов, всякий приказ ведал своим делом самостоятельно, состоя только в зависимости от Государя и Расправной палаты²⁵.

Столь сложная и запутанная система органов, занимавшихся сбором налогов, была несколько упорядочена в 1655 г. путем создания Счет-

²⁰ См.: Стешенко Л. А., Шамба Т. М. Указ. соч. С. 277.

²¹ См.: Сергеевич В. И. Лекции и исследования по древней истории русского права. М., 2004. С. 205.

²² См.: Стешенко Л. А., Шамба Т. М. Указ. соч. С. 278.

²³ См.: Сергеевич В. И. Указ. соч. С. 208.

²⁴ См.: Стешенко Л. А., Шамба Т. М. Указ. соч. С. 279.

²⁵ См.: Сергеевич В. И. Указ. соч. С. 209.

ного приказа, а затем реформой 1679—1681 гг., когда во главе финансовых учреждений Российского государства был поставлен Приказ Большой казны²⁶.

В середине XVI в. была предпринята попытка ввести местное самоуправление. На местах сбором податей и пошлин непосредственно заведовали общины через своих выборных людей — старост и целовальников. Надзор за их деятельностью осуществлял воевода²⁷.

Начало XVIII в. ознаменовалось переходом к абсолютной монархии в России. Реформы Петра I укрепили российскую государственность. Роль Петра I заключалась в том, что он выражал материальные интересы государства-собственника²⁸. В период абсолютизма государственный аппарат усложнился в своей структуре, превратившись в огромный бюрократический механизм. Неограниченная монархия требовала сугубо исполнительного аппарата, его четкой и слаженной работы²⁹.

Приказной строй был реорганизован. В 1699 г. учреждена Бурмистерская палата, вскоре переименованная в Ратушу³⁰. В образовании Ратуши проявился процесс сосредоточения органов с однородными функциями. С одной стороны, она объединила управление посадскими и торговыми людьми, а с другой — сосредоточила в себе основную часть финансового ведомства по сбору прямых и косвенных поступлений. При этом финансовая роль старых приказов уменьшилась. Большая казна потеряла все главные источники доходов. Утратили финансовое значение старинные четверти (Устюжская, Костромская, Владимирская, Галицкая). Остальные приказы остались без собственного источника дохода и деньги на расходы получали из Ратуши. Таким образом Ратуша стала центральной кассой государства, сосредоточив в себе основную часть финансового ведомства и высшего управления ими. Создание Ратуши свидетельствовало о возросшем значении купечества в жизни страны. Это, однако, не означало ослабления государственного контроля в делах финансового управления. В 1705 г. при Ратуше был создан институт инспекторов ратушного правления.

На местах Ратуше были подведомственны земские избы. Эти учреждения ведали раскладкой и сбором всякого рода податей, повинностей и пошлин. Ратуша и земские избы сыграли важную роль в деле укрепления финансов. Создание Ратуши способствовало обособлению финансового управления от органов местной администрации. Но губернская реформа 1708—1710 гг. вновь подчинила земские избы губернаторам и воеводам, а московская Ратуша потеряла значение центрального органа³¹.

В ходе реформы 1708—1710 гг. финансовое управление было децентрализовано и губернские учреждения получили значительные пол-

²⁶ См.: *Свистунов А. А., Грибанов С. Л.* Указ. соч. С. 30.

²⁷ См.: *Стешенко Л. А., Шамба Т. М.* Указ. соч. С. 286.

²⁸ См.: Там же. С. 391.

²⁹ См.: Там же. С. 426.

³⁰ См.: *Петухова Н. Е.* Указ. соч. С. 80—83.

³¹ См.: *Стешенко Л. А., Шамба Т. М.* Указ. соч. С. 485.

номочия по сбору налогов. На Сенат было возложено непосредственное руководство финансовой политикой. Сенат наблюдал, чтобы губернаторы стремились открывать новые источники доходов, следил за соблюдением строгой экономии во всех государственных расходах³².

В 1719—1725 гг. организация местного самоуправления строилась на основе нового административного деления, установленного в процессе разделения губерний на провинции. Под ведением губернаторов были все губернские «камерные служители» — земские камериры, надзиратели сборов, казначеи, сборщики. В провинциях действовали воеводы. Финансовые дела отправлялись воеводой совместно с подчиненными ему представителями Камер-коллегии — земскими комиссарами³³.

Воеводы, земские камериры и земские комиссары являлись органами двойного подчинения. Воеводы назначались Сенатом, осуществлявшим общее руководство их деятельностью, но непосредственно подчинялись коллегиям по роду дел каждой. Камериры и комиссары в губерниях и провинциях, с одной стороны, были «камерными служителями», а с другой — «определяются быть под ведением и надзиранием» губернаторов и воевод³⁴.

В административно-правовом отношении камериры не составляли одно целое с воеводами или губернаторами: они имели свои собственные камерические канцелярии и самостоятельно обращались в вышестоящие инстанции. Они являлись органами Камер-коллегии на местах, обязанными координировать свою деятельность с представителями местной администрации, не составляя с ними единого присутствия. Только финансовые вопросы рассматривались воеводой совместно с камериром³⁵.

Вскоре последовала централизация налоговых органов. В 1717 г. была создана Камер-коллегия, к которой перешли имущество, штат служащих, документация и функции Большой казны. Однако гораздо большее сходство Камер-коллегия имела с Ратушей, поскольку она явилась центральной кассой государства (в ней сосредоточивалось заведование всеми доходами)³⁶.

Создание трех коллегий, занимавшихся государственными доходами (Камер-коллегия, Штатс-контор коллегия, Ревизион-коллегия), означало централизацию финансового ведомства³⁷.

Камер-коллегия осуществляла функцию «высшего надзирания» за всеми видами сборов (прямых и косвенных). В соответствии с этим создавались и органы финансового управления. Подушные деньги собирали в провинциях земские комиссары под надзором губернаторов и

³² См.: Стешенко Л. А., Шамба Т. М. Указ. соч. С. 434.

³³ См.: Бржеский Н. К. Недоимочность и круговая порука сельских обществ. СПб., 1897. С. 38—39, 41.

³⁴ См.: Стешенко Л. А., Шамба Т. М. Указ. соч. С. 482.

³⁵ См.: Там же. С. 483.

³⁶ См.: Там же. С. 452.

³⁷ См.: Там же. С. 453.

воевод; распоряжалась этими деньгами Военная коллегия, а губернаторы и воеводы систематически давали отчеты по этим сборам в Камер-коллегию. На Камер-коллегию было возложено назначение агентов финансового управления провинции (камериров и земских комиссаров). Она рассматривала жалобы на местную администрацию о неправильном взимании податей и сборов.

Таможенные пошлины собирала Коммерц-коллегия и деньги отсылала в Штатс-контор коллегию, сообщая о суммах ежемесячными ведомостями в Камер-коллегию. Всеми сборами в городах занимались магистраты. Собранные деньги рассылались по указаниям Камер-коллегии в различные ведомства. Сама Камер-коллегия непосредственно ведала питейными сборами, а также соляными (через подчиненную ей соляную контору) и некоторыми другими сборами.

Помимо осуществления основных функций, Камер-коллегии предоставлялось право судить и штрафовать за неисправности в сборах податей, недоставку отчетности и другие неправильные действия по финансовому управлению. Под ее ведением находились «доимочные дела», рассматриваемые в доимочной конторе. Иногда Камер-коллегия вела расследования о похищении денежной казны.

Штатс-контор коллегия осуществляла надзор за всеми государственными расходами и имела на местах свои провинциальные органы — рентереи, которые являлись местными казначействами. Однако вскоре их подчинили воеводе и камериру.

Ревизион-коллегия учреждалась «ради порядочного в приходе и расходе исправления и ревизии всех счетных дел»³⁸.

Вскоре после учреждения коллегий стали ощущаться недостатки финансового управления, разделенного между тремя высшими органами (Камер-коллегия, Штатс-контор коллегия, Ревизион-коллегия). Кроме того, высшие права в этой области принадлежали Сенату. В дальнейшем практика пошла по линии соединения в одно ведомство управления государственными доходами и расходами: Штатс-контор коллегия подчинена Камер-коллегии, чем достигалась централизация финансового ведомства³⁹.

Надо признать, что с самого начала своей деятельности Камер-коллегия не стала центральным органом, который определял бы налоговую политику государства. Более того, вскоре после ее создания сбор подушной подати перешел к Военной коллегии, монетная и горная реглалии — к Берг-коллегии, морские пошлины и некоторые важные доходы с государственных имуществ — к Камер-коллегии, гербовая бумага — к Мануфактур-коллегии. В 1731 г. были предприняты попытки по оживлению деятельности Камер-коллегии, был утвержден ее новый регламент. Однако успеха эти начинания не имели⁴⁰. В 1775 г. учреж-

³⁸ См.: Стешенко Л. А., Шамба Т. М. Указ. соч. С. 468—469.

³⁹ См.: Там же. С. 454—455.

⁴⁰ См.: Петухова Н. Е. Указ. соч. С. 57.

даются местные (губернские) финансовые органы — казенные палаты. При казенных палатах находились податное присутствие и податные инспекторы.

Во времена Екатерины II, указом от 24 октября 1780 г., была учреждена экспедиция о государственных доходах⁴¹. Спустя год ее разделили на четыре самостоятельные экспедиции: первая занималась доходами, вторая — расходами, третья — ревизией счетов, четвертая — взысканием недоимок, недоборов и начетов. Все четыре экспедиции подчинялись генерал-прокурору, а затем государственному казначею. Петровские коллегии к этому времени были упразднены, а их функции по финансовому управлению в каждой губернии переданы казенным палатам⁴².

8 сентября 1802 г. было создано Министерство финансов, основной задачей которого стало «управление казенными и государственными частями, кои доставляют правительству нужные на содержание его доходы, и генеральное всех доходов ассигнование по разным частям государственных расходов». Структурным подразделением Министерства финансов был Департамент податей и сборов⁴³. Но сосредоточение прямых и косвенных налогов (по официальной терминологии — окладных и неокладных сборов) в одном Департаменте становилось малооправданным, поскольку происходила дифференциация прямых и косвенных налогов. Вместе с тем некоторые службы налогового дела были рассредоточены по разным ведомствам. Преобразования начались в 1863 г., когда Департамент разных податей и сборов был разделен на два самостоятельных департамента: окладных сборов и неокладных сборов. Последний в мае 1896 г. был преобразован в Главное управление неокладных сборов и казенной продажи напитков⁴⁴.

Наряду с названными подразделениями работой по взиманию налогов занимался Департамент торговли и мануфактур. На местах вопросы налоговой системы решались казенными палатами, подчиненными Министерству финансов. Казенная палата состояла из управляющего, помощника управляющего, начальников отделений и других членов по штату. При Казенной палате образовывалось Губернское податное присутствие. В 1885 г. в ведении казенных палат были учреждены должности податных инспекторов, которые осуществляли контроль за правильным взиманием налогов, пошлин и различных сборов на своих участках. Таких участков на территории Российской империи на 1902 г. насчитывалось 500⁴⁵. Учитывая особую значимость деятельности подат-

⁴¹ См.: *Петухова Н. Е.* Указ. соч. С. 67.

⁴² См.: *Захаров В. Н., Петров Ю. А., Шаццло М. К.* История налогов в России. IX — нач. XX в. М., 2006. С. 125—126.

⁴³ См.: Там же. С. 137—139.

⁴⁴ См.: Там же. С. 181—182.

⁴⁵ См.: *Хрестоматия по истории государства и права СССР: Дооктябрьский период.* М., 1990. С. 388.

ных инспекторов, их назначение на должность и распределение по губерниям осуществлялось лично министром финансов. Податные инспекторы были наделены довольно широкими полномочиями, сходными по объему с полномочиями сегодняшних налоговых инспекций⁴⁶.

На податного инспектора возлагалось наблюдение за правильным производством торговли, поступлением окладных сборов, исчислением и взиманием пошлин по безвозмездному переходу имущества (с наследования, дарений и т.п.), участие в раскладке поземельных налогов и со сборов с городских недвижимых имущества, председательство в уездных податных присутствиях и участие по некоторым делам в уездных съездах (и соответствующих учреждениях). Податные инспекторы изучали реальное положение дел в хозяйственной деятельности населения и размеры получаемых доходов. Они же расследовали факты злоупотреблений по сокрытию доходов от налогообложения, уклонения от уплаты налогов⁴⁷. Должность податного инспектора была престижной, имела высокий образовательный и квалификационный ценз. Податный инспектор освобождался от воинской повинности, имел должностную печать с малым орлом и горизонтальным шрифтом, вел свое делопроизводство⁴⁸. В соответствии с Табелем о рангах он был чиновником VI класса и при наличии высшего образования уже через три года работы получал орден Святой Анны III степени, тогда как чиновники других ведомств в этом случае могли претендовать лишь на орден Святого Станислава III степени.

Если Казенная палата ведала прямыми налогами и большинством косвенных налогов, то акцизными сборами занималось Губернское окружное акцизное управление⁴⁹. Акцизные сборы представляли собой налог на те виды промышленной деятельности и торговли, продукты которых отличались повышенным спросом: спирт и вино, сахар, табак, чай, спички и т.д.

Для упорядочения работы по раскладке, учету и взиманию основных видов налогов в конце XIX — начале XX в. стали создаваться присутствия по различным видам налогообложения — коллегиальные органы управления: губернские и уездные податные раскладочные присутствия. После упразднения Губернского податного присутствия его функции были переданы Казенной палате и специальным присутствиям по основным налогам: присутствию по налогу с недвижимых имущества, присутствию по квартальному налогу и присутствию по государственному промысловому налогу, возглавляемому губернатором лично. Членами этого присутствия являлись также управляющий Казенной палатой, вице-губернатор, прокурор председательствующий окружного (губернского) суда, управляющий акцизным управлением⁵⁰.

⁴⁶ См.: Петухова Н. Е. Указ. соч. С. 129.

⁴⁷ См.: Захаров В. Н. и др. Указ. соч. С. 198.

⁴⁸ См.: Там же. С. 199—200.

⁴⁹ См.: Там же. С. 183.

⁵⁰ См.: Там же. С. 199—200; Налоговое право: Учеб. / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2005. С. 489.

Раскладочные присутствия в уезде, возглавляемые податным инспектором участка, сохранились до 1917 г.

Подводя итоги исторической ретроспективе развития налогового ведомства до Октябрьской революции 1917 г., можно сделать следующие выводы:

1. На всех исторических этапах в России существовали государственные финансовые учреждения. Деятельность откупщиков и местных властей в меньшей степени, чем в Западной Европе, заменяла государственные финансовые учреждения.

2. Финансовые полномочия не четко разделялись между местными и центральными финансовыми органами. Весьма неясными были основания отнесения разных налогов к ведению того или иного органа.

3. Финансовая функция принадлежала органам общей компетенции, но со временем постепенно обособлялась и переходила к органам специальной финансовой компетенции.

4. Налоговые органы существовали в системе финансовых учреждений, ведавших как доходами, так и расходами бюджета.