

УДК 347.73:336.2

**АДМИНИСТРАТИВНОЕ ОБЖАЛОВАНИЕ
В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ:
ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ**
**Administrative Dispute in Taxpayers' Relationship
With the State: Historical Perspective**

Е. А. Терентьева – преподаватель кафедры конституционного и административного права Омского юридического института

E. A. Terentjeva – Lecturer at the Department of Constitutional and Administrative Law at the Omsk Law Institute

Аннотация. В статье автор анализирует историю развития административного порядка рассмотрения жалоб налогоплательщиков.

The author analyses the evolution of administrative procedures for consideration of tax disputes.

Ключевые слова: история, административное (досудебное) обжалование, налоги, административная реформа.

History, administrative (pre-trial) appeal, taxes, administrative reform.

Общепризнанно, что установление налогов и порядка их взимания связаны с важнейшими веками в истории государств. Один из первых российских теоретиков налогового права Н. И. Тургенев писал: «Налоги, или, определительнее сказать, дурные системы налогов, были одною из причин, как видно из истории, что нидерландцы сделали независимыми от Испании, швейцарцы от Австрии, исландцы от Дании и, наконец, казаки от Польши»¹.

Тенденции развития законодательства в сфере разрешения споров, возникающих из публичных правоотношений до 1917 г., прослеживаются в том числе и через реформирование податного налогообложения.

На Руси о первых налогах, распределявшихся на регулярной основе, упоминается в летописях. В Лаврентьевской летописи указано: «В лето 6367 имаху дань Варяги из заморья на Чюди и на Словенах, на Мери и на Всех Кривичах; а Козари имаху на Полянах, и на Северах и на Вятичах,

имаху по белей Веверице от дыма»². Как отмечал Б. Д. Греков, «княгиня Ольга в X веке в завоеванной земле уже устанавливает уставы и уроки, т. е. упорядочивает взимание даней-податей, а установившейся единицей обложения (дым, рало, плуг), говорящей о регулярности различных взиманий с народной массы, известные славянам задолго до Ольги, по крайней мере, в самом начале IX в., если не раньше»³.

До 988 г. основными видами налогов были дани, оброки, корма. Вся тягость налогов была носима крестьянами и городскими жителями. Следует отметить, что первоначально налоги обладали следующими особенностями: устанавливались по случаю войн или походов, а также добровольно приносимые населением, в основном завоеванным. Налоги упоминаются под разными названиями, как то: дань (общее название всех сборов), оброк, урок, подать.

Основными источниками права Руси этого периода были «Русская правда», Новгородская и

¹ *Налоги* : учеб. пособие / под ред. Д. Г. Черника. М., 1995. С. 8–16.

² Единицей обложения данью в Киевской Руси был «дым», определявшийся количеством печей и труб в каждом домохозяйстве, рало или плуг (известное количество пашни).

³ *Греков Б. Д.* Крестьяне на Руси с древнейших времен до XVII в. 2-е изд. М., 1952. К. I.

Псковская судные грамоты, а также договоры земель с иностранцами. Впервые законодательное закрепление норм, регулирующих отношения, связанные со сборами и повинностями, появляется в «Русской правде». В статьях 42, 43 краткой редакции «Русской правды» и статьях 96, 97 Просторной редакции отмечаются такие подати и повинности, как корм, городовые и мостовые деньги. Но ни в одном из этих источников права не было юридически закреплено право обжалования. Приоритет отдавался вечевому рассмотрению справедливости деяний чиновников, что свидетельствует о первичности внесудебных видов обжалования в России. К XIV в. в Русском государстве складывается система кормлений – предоставление права на управление определенной территорией за службу великому князю. Формально полномочия кормленщика ограничивались уставными грамотами. Кормленщик назначал своих слуг сборщиками пошлин и прямых налогов. Обжалование действий назначенных кормленщиком сборщиков осуществлялось путем подачи челобитной (жалобы) великому князю.

Образование Русского централизованного государства привело к коренным изменениям в системе органов управления, а также в праве. Царь как верховное лицо государства сосредоточил в своих руках все виды высшей власти⁴. Монархическая форма правления требовала полного контроля над деятельностью государственных учреждений во всей Руси и возможности вмешательства царя в деятельность любого чиновника. Судебник 1497 г. предоставил гражданам право, говоря современным языком, обращаться с челобитными вплоть до самого государя⁵. Однако детальной регламентации процедуры подачи, рассмотрения и вынесения решения по жалобе Судебник не содержит. В допетровский период формировалось само право на обращение, уточнялись субъекты обращений, меры ответственности должностных лиц и жалобщиков. В Судебнике 1550 г. регламентация была уточнена и конкретизирована.

В период царствования Михаила Федоровича (1596–1645 гг., первый царь из рода Романовых) взимание податей⁶ стало основываться на писцовых книгах. Служилых людей, живущих в посадках, обложили общим посадским тяглом. Тяглом облагался не член общины, а определенная единица, округ, волость как совокупность хозяйств. От тягла освобождала гражданская служба по назначению от правительства, военная служба, дворцовая, придворная и отчасти принадлежность к купеческому сословию⁷. С XVII в. привилегии эти стали подвергаться ограничениям. По-прежнему первостепенное значение в крестьянском быту имеют податные функции.

Важнейшим сводом законов Российского государства, регулирующих податные отношения, стало Соборное уложение 1649 г. В нем нашли отражение вопросы регулирования финансовых (налоговых) отношений, собственности, суда, оборот земли, а также было окончательно закреплено крепостное право с отменой урочных лет.

В Соборном уложении 1649 г. была предпринята попытка расширения круга податного населения⁸. Соборное уложение устанавливает правило: «Имати за крестьян государевы всякие поборы с вотчинников и помещиков, а за сокрытие беглых назначает взыскание с приемщика как за государевы подати, так и за помещичье и доход по десяти рублей на год»⁹. В соответствии со статьей 20 Соборного уложения 1649 г. жалобщикам было запрещено обращаться с челобитными непосредственно к царю, была установлена субординация при подаче челобитных. Приказ как орган управления стал обязательной инстанцией, предшествующей обращению к суду самого государя. Только в случае отказа в приеме челобитной или нерешении принятого дела жалобщик мог обратиться непосредственно к монарху¹⁰.

Важно подчеркнуть, что именно через челобитные осуществлялся важнейший принцип властного управления, благодаря которому царь воспринимался в народном сознании как воплощение справедливости и правды, и каждый под-

⁴ См.: *Краснов Ю. К.* История государства и права России : учеб. пособие. М. : Рос. пед. агентство, 1997. Ч. 1. С. 88–89.

⁵ См.: *Титов Ю. П.* Хрестоматия по истории государства и права : учеб. пособие. М. : Проспект, 1998. С. 37.

⁶ В России до сер. XIX в. название различных денежных налогов с феодально-зависимого населения. Подушная подать в России XVIII–XIX вв. – основной прямой налог.

⁷ Податные сословия – группы населения (крестьяне и мещане), платившие подушную подать, подвергавшиеся телесным наказаниям, выполнявшие рекрутскую и другие натуральные повинности. Были ограничены в свободе передвижения. Подушной податью облагались все мужчины податных сословий независимо от возраста.

⁸ См.: *Соборное уложение 1649 г.* Текст, комментарий. Л., 1987.

⁹ Там же.

¹⁰ См.: *Соборное уложение 1649 г.* // Рос. законодательство X–XX веков. М., 1985. Т. 3. С. 289.

данный, независимо от сословной принадлежности, должен был иметь доступ к царю со своей нуждой и «жалобой».

Эпоха Петра I характеризуется постоянной нехваткой финансовых ресурсов из-за многочисленных войн, большого строительства, крупномасштабных государственных преобразований. Появляются прибыльщики – чиновники, которые должны «сидеть и чинить государю прибыли» – придумывать новые виды податей. В целом следует отметить, что в ходе реформы налогообложения введен единый денежный налог – подушная подать, унифицирована финансовая система в целом и, в частности, налогообложение, расширен круг налогоплательщиков. Одним из важнейших социальных последствий податной реформы является правовое и податное оформление категорий государственных крестьян. На протяжении всего XVIII в. основным источником пополнения бюджета государства оставалась подушная подать и иные сборы, которые исчислялись по душам. Плательщиками подушной подати становятся все слои крестьянства, посадские люди, купцы. Впоследствии от уплаты подушной подати освобождались купцы (при Екатерине II), почетные граждане (при Николае I) и другие категории населения. До 1861 г. взиманием податей с государственных крестьян занимались выборные земские власти: десятские, сотские, целовальники. В поместьях, вотчинах ответственными за уплату налогов были приказчики. В 1861 г. эти функции были переданы мировым посредникам, а в 1874 г. податный надзор вменили в обязанность уездной полиции. Всей работой на местах руководили исправники. Обжалование действий и решений государственных чиновников в этот период времени основывается на противоречиях между интересами государства и основной части населения.

Создавая новый государственный аппарат, Петр I осознавал, что для признания России европейской державой необходим постоянный и строгий надзор за всеми органами управления и должностными лицами, наделенными какой-либо властью. Поэтому вслед за созданием в январе 1722 г. прокурорского надзора 23 февраля 1722 г. Петром I (по опыту Франции времен Людовика XIV) была учреждена специальная государственная должность для приема челобитий – «генерал-

рекетмейстер» (в переводе с фр. – главный по прошением, ходатайствам). Учреждением этой должности Петр I завершил построение системы постоянного контроля за деятельностью органов государственного управления – как в центре, так и на местах. Обязанностью рекетмейстера являлось принятие всех жалоб на медленное и незаконное решение дел в коллегиях, канцеляриях, губернских правлениях и представление этих жалоб на рассмотрение царя и Сената. Особое внимание генерал-рекетмейстер должен был обращать на те жалобы, в которых обвинялись должностные лица, причинившие вред государству (казнокрады, взяточники)¹¹. Работа с челобитными была конкретизирована в указе Петра I от 27 апреля 1722 г. «О должности Сената». Было определено, что жалобы рекетмейстеру на неправый суд коллегий и канцелярий, которые им не подчинены, докладывать императору. При рассмотрении жалоб царь предписывал решать дела по регламенту, по присяге, «по злобе не посягая, по дружбе и свойству не маня»¹².

Особую значимость указу придает то, что впервые была образована служба по работе с челобитными. Вообще, петровское законодательство о челобитных сыграло важную роль в грамотной организации государственного управления и установлении процессуального порядка в движении «жалоб». Кроме того, на данный период правления Петра I заставляют обратить внимание попытки многих современных политиков и ученых увидеть черты преемственности как в подходах к проведению административных реформ в разные исторические периоды, так и в решении одной и важнейших задач в государственном управлении – создании эффективного механизма рассмотрения обращений граждан в органы власти.

В 1763 году Екатериной II, в развитие дела Петра I по строительству империи, был издан специальный Манифест о порядке рассмотрения жалоб и просьб на высочайшее имя, которым был установлен порядок рассмотрения жалоб по существу, и впервые введено разделение обращений, поданных в государственные органы, для их рассмотрения в административном и судебном производстве¹³.

Отмена крепостного права дала толчок к развитию податного законодательства. Манифестом 19 февраля 1861 г. решались вопросы определе-

¹¹ См.: Кабаиов С. Челобитная, жалоба, обращение. URL: <http://www.ebiblioteka.ru>

¹² Краснов Ю. К. Указ. соч. С. 101–104.

¹³ См.: Манифест о порядке рассмотрения жалоб и просьб на высочайшее имя от 1763 г. // Полное собр. законов Рос. империи. Т. XVI. С. 303–304.

ния статуса крестьян как свободных участников правоотношений, возможности получения в собственности земли, реформы земской системы. В основу выкупных платежей была положена сумма оброка, включающая в себя плату за землю и за труд крестьян. Следует отметить, что выкупные платежи рассматривались как один из источников доходов бюджета, который числился таковым вплоть до установления Советской власти. При этом помещики не несли ответственности за уплату подушной подати крестьянами. Помимо этого крестьяне несли обязанности по уплате мирских сборов и натуральные повинности. В середине XIX в. право ходатайствовать «о прекращении местных злоупотреблений или об устранении неудобств, замеченных в местном управлении» непосредственно перед императорским величеством могло только дворянство.

Ускорившийся после 1861 г. рост промышленности и развитие капиталистических отношений подталкивали правительство на проведение экономических реформ. Податная система со своими архаическими принципами препятствовала этому. Следует отметить, что налоговое бремя, которое ложилось на крестьян в дореволюционной России, отличалось своей тяжестью. Связано было это, прежде всего, с тем, что крестьянское население составляло основную массу плательщиков прямых и косвенных налогов.

В России со 2-й половины XVIII в. утвердилось сословное деление на дворянство, духовенство, крестьянство, купечество, мещанство. Для сословной организации характерна иерархия, выраженная в неравенстве их положения и привилегий. Например, свободны от податей были, во-первых, потомственные и личные дворяне, освобождены от платежа подушной подати духовенство и прочие. По десятой ревизии, всего освобожденных от платежа подушной подати было 3 072 328 душ, или около 10% общего числа жителей европейской России. Крестьяне составляли самое многочисленное сословие Российской империи – около 77 % от общего населения¹⁴ – и самое податное население.

Мотивация крестьян к повышению производительности своего труда была низкой. Причины этого были изложены С. Ю. Витте в своих воспоминаниях: «Как может человек проявить и раз-

вить не только свой труд, но инициативу в своем труде, когда он знает, что обрабатываемая им земля через некоторое время может быть заменена другой (община), что плоды его трудов будут делиться не на основании общих законов и завещательных прав, а по обычаю (а часто обычай есть усмотрение), когда он может быть ответственен за налоги, не внесенные другими (круговая порука)... когда он не может ни передвигаться, ни оставлять свое, часто беднее птичьего гнезда, жилище без паспорта, выдача коего зависит от усмотрения, когда, одним словом, его быт в некоторой степени похож на быт домашнего животного с тою разницею, что в жизни домашнего животного заинтересован владелец, ибо это его имущество, а Российское государство этого имущества имеет при данной стадии развития государственности в излишке, а то, что имеется в излишке, или мало, или совсем не ценится»¹⁵.

8 июня 1898 г. было утверждено Положение о государственном промысловом налоге, которым был учрежден целый ряд органов, ведающих делом промыслового обложения, в том числе и судебно-административная инстанция «для рассмотрения жалоб на постановления казенных палат и общих их присутствий по делам о государственном промысловом налоге». Это были губернские или областные по промысловому налогу присутствия. Состав этих присутствий был следующим: губернатор, вице-губернатор, управляющий казенной палатой, управляющий акцизными сборами, прокурор, председатель губернской земской управы, городской голова, четверо из числа плательщиков. По этой причине они получили название «присутствие со смешанными составами». При рассмотрении дел о взысканиях за нарушения Положения о государственном промысловом налоге приглашался на правах члена председатель местного окружного суда, а прокурор только предъявлял заключение. Как верно заметил министр финансов в своем представлении в Государственный Совет от 14 февраля 1889 г., при подобной системе не было и не могло быть «соподчинения ни в учреждениях, ни в способах и средствах взимания налога, не существовало при этом прочной связи между отдельными органами финансового ведомства в этом деле. Вся связь сводилась к должности губернатора, но та-

¹⁴ См.: *Первая всеобщая перепись населения Российской империи 1897 г.* / под ред. Н. А. Тройницкого. СПб., 1905. Т. I : Общий свод по империи результатов разработки данных Первой всеобщей переписи населения, произведенной 28 января 1897 г.

¹⁵ *Витте С. Ю. Воспоминания.* М. : Изд-во соц.-экон. лит., 1960. С. 454.

ковой было, конечно, совершенно недостаточно: губернатор, заваленный работой, не мог уделять этому делу необходимого времени и внимания»¹⁶.

И в дореволюционной, и в современной литературе эти учреждения – присутствия – определяются как органы административной юстиции¹⁷.

С. Ю. Витте, сменивший на посту министра финансов Н. Х. Бунге, предложил упразднить все податные присутствия, дела их передать казенным палатам, а судебно-административные функции выделить и объединить в руках одного особо стоящего органа, назвав его губернским промысловым присутствием¹⁸. В свою очередь, министерство юстиции еще с 1880 г. предлагало передать все дела о нарушениях уставов казенного управления в ведение мировой юстиции.

В 1885 г. в России была создана Податная инспекция, которая стала прообразом современных налоговых органов.

Работа податных инспекторов сразу отразилась на формировании доходной части бюджета: рост поступлений в казну государства увеличился почти на 18 % (следует отметить высокую квалификацию лиц, работающих в податной инспекции: почти все они имели высшее образование¹⁹).

Вопрос о юрисдикционном органе, уполномоченном рассматривать «податные дела», т. е. дела, возникающие из налоговых правоотношений, начинает активно обсуждаться российскими политиками и учеными в конце XIX века в процессе реформирования финансовой системы. Поскольку общим судам публично-правовые споры были неподведомственны, наметились две основные тенденции развития законодательства в этой сфере: во-первых, предлагалось передать «податные дела» особому административно-судебному органу – присутствию, во-вторых, учредить специальные административные суды, где бы рассматривались либо все публичные дела, либо только «податные». Но и эта мысль, по справедливому замечанию С. Ю. Витте, никогда не была осуществлена, единый губерн-

ский судебно-административный орган так и не был создан. Правительство всегда довольствовалось паллиативами в виде «смешанных присутствий»²⁰. По мнению С. А. Корфа, это было связано с нежеланием «признать субъективные публичные права русских граждан, вследствие чего в русском праве всегда довлел начальственный надзор над прочими функциями власти надзора. Вместе с тем следует заметить, что министру финансов вряд ли удалось теоретически доказать неприемлемость принципа ведения дела о нарушениях уставов казенного управления судебными учреждениями»²¹.

В этот же период зарождается институт административной юстиции, получив достаточно подробное освещение в юридической литературе²². В работах, касающихся проблем административной юстиции царской России, которые были изданы в советское время, даже при позитивном подходе к данному институту непременно отмечается его «буржуазная» сущность и подчеркивается, что административная юстиция является «средством маскировки произвола чиновников» и «одним из инструментов укрепления господства буржуазии»²³. Предполагаем, что при эволюционном развитии российской истории в начале XX в. стала бы очевидной необходимость создания в России административных судов как полнокровных судебных органов, разрешающих споры в сфере управления, но эта идея не была реализована в связи с тем, что власти не считали возможным предоставить судебную защиту публичным правам российских граждан.

До 1905 г. прошения подавались строго по сословному признаку. В соответствии с указом Николая II от 18 февраля 1905 г. рассмотрение и обсуждение жалоб и прошений, поступающих на высочайшее имя, было возложено на Совет министров. Данный правовой акт разрушил многовековую сословную систему подачи жалоб и предоставил право подачи прошений всем поданным России без исключения.

¹⁶ Лазаревский Н. Ответственность за убытки, причиненные должностными лицами. Догматическое исследование. СПб., 1905. С. 141.

¹⁷ См.: Исаченко В. Л. Особые производства. СПб., 1913.

¹⁸ См.: Гогель С. К. Губернские присутствия смешанного состава как органы административной юстиции на местах // Вестник права. СПб., 1906. № 6. С. 462.

¹⁹ См.: Гензель П. П. Налоговое законодательство в СССР. М., 1927. С. 213.

²⁰ Зеленцов А. Б. Административная юстиция. М., 1997. С. 63.

²¹ Там же. С. 70.

²² См.: Градовский А. Д. Указ. соч. С. 25.

²³ Институты самоуправления: историко-правовое исследование / В. Г. Графский [и др.] М.: Наука, 1995. С. 135.

Естественный эволюционный процесс развития института обжалования был прерван революционными событиями начала XX века. После Октябрьской революции все ранее действовавшие правила по работе с прошениями были отменены.

В дореволюционной России наиболее эффективными с точки зрения решения поднимавшихся в них вопросов были так называемые «всеподаннейшие прошения и жалобы», т. е. обращения

непосредственно на высочайшее имя. Анализ института административного обжалования этого же периода в налоговых правоотношениях свидетельствует о его фактическом отсутствии, несмотря на существующие научные дискуссии, нормативное закрепление, четкий порядок разрешения с середины XIX века по 1918 г. в источниках права. Связано это в первую очередь с тем, что основную массу налогоплательщиков данного периода представляет фактически бесправное сословие.