

ПЕРИОДИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В МИРЕ И РОССИИ

В статье сформулирована авторская точка зрения на понятие планирование, налоговое планирование, приведена детальная периодизация налогового планирования в мире и в России. В результате изучения исторических аспектов налогообложения автором выявлена возможность наличия элементов планирования налогов и налогового планирования на различных этапах эволюции налогообложения в целом, и в России, в частности.

Долгое время занимаясь вопросами теории и практики налогообложения, автор пришел к выводу о необходимости различать экономическую категорию налоговое планирование и планирование налогов. По мнению автора, **налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта** – это неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии его экономического развития, представляющая собой процесс систематического использования оптимальных законных налоговых способов и методов для установления желаемого будущего финансово-хозяйственного состояния объекта. **Планирование налогов** – это планирование на минимальном для конкретного хозяйствующего субъекта уровне различных элементов налогов (см. определения, основанные на минимизации налоговых платежей). Базируясь на приведенных определениях, автор строит свое видение периодизации налогового планирования в мире и России.

Изучая проблемы налогового планирования, автор обнаружил, что в экономической литературе данный вопрос практически не освещается. Не найдя в книгах прямых упоминаний о практике планирования налогов на микроуровне, автор строит свои выводы о возможности планирования налогов на основе анализа законодательства за соответствующий период, на основе исторических фактов о практике налогообложения в ту или иную эпоху. Для аргументации обоснованности и правомерности такого подхода автора здесь уместно привести слова Тургенева Н.И. из книги «Опыт теории налогов»: «Не отвлеченные идеи, но опыт веков сотворил науку финансов. Сколь же безрасудно поступают те, кои основываясь единственно на своем суждении, осмеливаются восставать против неоспоримого опыта и против свидетельства времен, против истории – сей великой настав-

ницы людей»¹. Воспользовавшись советами данной наставницы, автор строит последующее изложение о возможностях для планирования налогов на различных этапах развития налогообложения.

В первом периоде – в Древнем мире и в Средние века, когда только возникают элементы налогообложения, налоги являются бессистемными платежами и, следовательно, нет возможности системно их планировать. В это время налоги планируются интуитивно, этот процесс носит единичный, разрозненный характер. В Римской империи в 227 году до н.э. в разных частях Сицилии действовали разные налоговые уложения в зависимости от времени вступления в союз с Римом, что позволяет сделать вывод об определенных возможностях планирования налогов общинами в зависимости от местоположения². Имеются сведения, что в XI в. чтобы избавиться от налогового гнета и возможностей описи имущества, люди нередко искали покровительства могущественного господина, которым мог быть соседний крупный аграрий, церковь, монастырь, высокопоставленный чиновник и даже сам сборщик налогов. Такое явление получило название «патронаж»³, и с определенной долей условности его можно считать попыткой населения планировать свои налоги. В XIII в. во время крестовых походов были введены пожертвования на цели крестового похода со всех духовных лиц. При этом папа был обязан получить согласие духовенства, которое, правда, не могло полностью отклонить данный сбор, но, тем не менее, участвовало в определении его характера и величины⁴. Современные налогоплательщики вряд ли отказались бы от возможности минимизировать свои налоговые платежи подобным образом. До нас дошла волнующая история раввина Меира бен Баруха из Ротенбурга, который в 1286 г. в целях уменьшения непомерного налогового гнета принял реше-

1. У истоков финансового права. – М.: Статус, 1998. – С. 133.

2. Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред. и вступ. ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – С. 79.

3. Там же. – С. 120.

4. Там же. – С. 149.

ние вместе со своей семьей покинуть город Ротенбург-об-дер-Таубер и переселиться на Святую землю⁵, что можно рассматривать как пример планирования налогов путем изменения места жительства или осуществления деятельности. В XIV в. верхним слоям жителей Флоренции были доступны возможности обширных торговых и банковских операций с капиталом, системы счетов и филиалов на территории всей Европы, они имели возможность освобождения от уплаты налогов за особые заслуги перед коммуной⁶, таким образом, могли планировать свои налоги. Одновременно на государственном уровне во Флоренции не создавалось достаточной финансовой базы для претворения в жизнь последовательной, прогнозируемой и плановой политики⁷. Средневековый город подчинял себе окрестные области, эксплуатируя их в фискальном отношении. Средневековый феодал, будучи лично свободен от обложения, разверстывал причитающиеся с феодального поместья налоги⁸, говоря современным языком, не только перекладывал, но и планировал налоги. Например, настоятель монастыря Рот в 1497 г. добился от императора Максимилиана I привилегии, которая позволяла ему перекладывать имперские налоги на плечи своих подданных, таким же правом обладали курфюсты⁹.

Во втором периоде с конца XVII–XIX в., когда происходит развитие налогообложения, появление первых теорий и налоговых систем, можно предположить, что появляются зачатки практики планирования налогов, хотя прямых указаний на это в трудах классиков не содержится. Более того, в работе А. Смита (1723–1790) «Исследование о природе и причинах богатства народов» определяется, что налоги для плательщика являются показателем свободы, а не рабства. Таким образом, в этот период практика в данном вопросе опережает теорию. На микроуровне дифференциация в подоходном налогообложении позволяет говорить о возможности планирования налогов в этот период путем дробления капиталов. Такие возможности создавал порядок исчисления классного налога в Пруссии, введенного в прогрессивном размере в

1821 г., налога на помещиков, существовавшего с 1810 по 1820 г. в России¹⁰. Свидетельством планирования налога на двери и окна во Франции (просуществовал до XIX века) является странная архитектура многих домов в этой стране, когда они практически не имеют дверных и оконных проемов со стороны улицы, и жители пользуются преимущественно внутренними дворами и садами¹¹. Можно предположить, что существовала возможность планирования налогов в зависимости от места осуществления деятельности в империи Бисмарка в конце XIX столетия, так как налоговое бремя в отдельно взятых государствах было неодинаковым¹². Планирование налогов на уровне государства на данном этапе только начинается, так как понятие бюджет, с присущими ему элементами плановости, появляется в Англии в XVI–XVII веках, однако Боголепов М.И. отмечает, что «госбюджет в его современных формах не восходит далее первых десятилетий XIX в.»¹³.

В третий период с начала XX в. и по настоящее время происходит совершенствование налогообложения, после первой мировой войны уже имеются полностью обоснованные принципы налогообложения, появляются исследования о налоговом бремени. Поэтому автор считает, что после первой мировой войны есть возможность говорить уже не только о планировании налогов, но и о налоговом планировании. Дифференциация в подоходном налогообложении, например, в Англии и США позволяет говорить о возможности налогового планирования путем дробления капиталов. В Англии с 1910 г. пропорциональный налог был дополнен дополнительным налогом для доходов свыше 2000 фунтов ст. Эти доходы разделялись на разряды: от 2 до 2,5 тыс., от 2,5 тыс. до 3 тыс., от 3 до 4 тыс. и т. д. Каждый следующий разряд облагался налогом в повышающейся прогрессии от 7,5 до 30%. В США в 1913 г. был введен налог для крупных доходов. Налог в его дополнительной части налагался в прогрессивном размере: для доходов в 6–10 тыс. дол. – 1%, для доходов 10–12 тыс. дол. – 2%, для доходов свыше 200 тыс. – 50%¹⁴. О необходимости дифференциации сборов с купцов

5. Там же. – С. 182.

6. Там же. – С. 169.

7. Там же. – С. 174.

8. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. Пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. – С.125.

9. Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред. и вступ. ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – С. 226–227.

10. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. Пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. – С.111–112.

11. Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред. и вступ. ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – С. 370.

12. Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред. и вступ. ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – С. 302.

13. Боголепов М.И. Финансы, правительство и общественные интересы. – СПб., С.5.

14. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. Пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 103.

и мещан пишет в своей работе «План финансов» М.М. Сперанский¹⁵.

Следует отметить, что уклонение от уплаты налогов имеет более древнюю историю, чем налоговое планирование, и экономическая литература содержит немало интересных свидетельств и примеров. Например, Озеров И.Х. пишет: «В лондонском таможенном музее стоит глыба мраморная, но это не мрамор, она сделана из мастики, сделана очень искусно, внутри ее беспощинно провозились сигары. Вот вязанка дров, перетянутая веревкой, которая служила для переправки спирта за границу: каждое полено представляет из себя внутри металлический сосуд, удивительно похожий на простое полено, и т. д. Сколько ума и изобретательности было потрачено на то, чтобы уклониться от уплаты налога. Дорогие материи и кружева наматываются на собак, которые потом зашиваются в другую шкуру, и в таком виде переправляют их через границу. В селениях, которые исключительно живут контрабандой, даже дома устраиваются особым образом: чердаки домов целого квартала соединяются между собой, чтобы при какой-нибудь опасности можно было переправить контрабанду по чердакам из одного конца селения в другой»¹⁶.

В результате исследования автором теории и практики планирования налогов и сформулированных им определений планирования налогов и налогового планирования предлагается периодизация налогов и налогового планирования (табл. 1).

Теперь посмотрим, как происходит развитие налогообложения в России и в том числе планирование налогов и налоговое планирование.

1. Конец IX–XIII вв.– единицей обложения данью в Киевском государстве служит «дым», получает распространение «мыт» – пошлина за провоз. Первые попытки налоговой оптимизации зафиксированы в период феодальной раздробленности Руси, когда были введены пошлины за провоз

Таблица 1. Периодизация налогов и налогового планирования

Период	Отражение налогового планирования в экономической теории	Практика налогового планирования на уровне государства	Практика налогового планирования на уровне налогоплательщика
1. Древний мир, Средние века до XVIII в. (возникновение первых элементов налогообложения)	Отсутствует научная теория налогообложения	Планирование налогов носит несистемный, разовый характер, не оформляется в виде бюджетного плана	Планирование налогов носит несистемный, единичный характер, доступно ограниченному кругу высокопоставленных светских и духовных лиц
2. Конец XVIII в. – XIX в. (развитие налогообложения, возникновение первых налоговых теорий и систем)	Начинает формироваться научная теория налогообложения, о планировании налогов пока что нет упоминаний	Планирование налогов в разрезе государственного бюджетного плана	Планирование налогов физическими лицами и зарождение планирования налогов предприятиями
XX в. – настоящее время (совершенствование налогообложения)	Становление и развитие теории налогового планирования	Налоговое планирование	Налоговое планирование на уровне хозяйствующих субъектов

товаров по территории владельца земли, взимаемые за каждую повозку. Чтобы уменьшить пошлину, купцы максимально загружали повозку. Однако в качестве контрмеры местные князья ввели правило, согласно которому товар, выпавший с повозок, переходил в их собственность. Так родилась поговорка: «Что с возу упало – то пропало»¹⁷. Данный хрестоматийный пример является одним из крайне немногочисленных упоминаний о практике планирования налогов в экономической литературе, посвященной историческим аспектам налогообложения.

2. XIII в. – 1476 г. в период завоевания Руси Золотой Ордой, разве что чисто теоретически можно предположить практику планирования налогов, так как слишком суровы были карающие меры. Введение способа сбора дани в виде откупа позволяло откупщикам обогащаться, занимаясь планированием своей деятельности по ее сбору¹⁸.

15. У истоков финансового права. – М.: Статус, 1998. – С.52.

16. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. – Рига, 1923. – С. 256.

17. Налоги, люди, время. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998. – С. 64.

18. Еще в Новом Завете занимавшиеся сбором налогов мытари, неоднократно упоминаются как грешники. К помощи откупщиков прибегала римская администрация, следовательно, можно предположить, что они могли планировать свои доходы еще до нашей эры (см. Основы налоговой системы: Учеб. пособие для вузов/ Под ред. Черника Д.Г. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – с. 41, Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред и вступ. Ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – с. 79). В Афинах в V в. до н. э. также существовала практика взимания налогов откупщиками (см. Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред и вступ. Ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – с. 68). В империи франков в IV в. также существовала система откупов (см. Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред. и вступ. ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – с. 128). В Византии в IX в. сборщикам налогов по договору отдавались в аренду налоговые поступления какого-либо округа (см. Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред. и вступ. ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – с. 119). Откупщики были и во Флоренции в XIV в. (см. Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред. и вступ. ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – с. 165). Попытка ограничить деятельность откупщиков была предпринята в 60-х годах XVIII в. во Франции, когда Жан Батист Кольбер (1619 – 1683) в 1662 году законодательно ограничил норму комиссионных по откупам до одной шестой от его цены, таким образом, впервые законодательно установив пределы налогового планирования (см. Малов В.Н. Ж.Б. Кольбер. Абсолютная бюрократия и французское общество. – М.: Наука, 1991. – с. 63). Во Франции эпохи абсолютизма откупная система оставила немало следов. На городском плане Парижа еще сегодня можно увидеть, где проходила стена, которой откупщики

3. Это же сдерживало развитие практики планирования налогов в период царствования Ивана III. Варианты планирования пошлин остаются такие же, как это рассмотрено выше. Можно говорить о появлении определенных возможностей снижения платежей в условиях перевода земельных платежей в условные податные единицы «сохи».

4. В период царствования Алексея Михайловича (1629–1676) в 1655 году создается Счетная палата для контроля за фискальной деятельностью приказов и исполнением доходной части российского бюджета. Идея обогащения государства путем развития собственной промышленности и создания благоприятных условий для внешней торговли, лежащая в основе концепции меркантилизма, нашла отражение в «Таможенном уставе» 1653 г. и «Новоторговом уставе» 1667 г. Иностранные купцы, продававшие свои товары на внутреннем российском рынке, облагались более высоким налогом¹⁹.

5. Во времена Петра I (1672–1725) особые чиновники – «прибыльщики» придумывали все новые налоги и сборы: за соль, за ульи, за продажу огурцов, за бани, топоры, погребя, дубовые гробы и бороды. Налоги должен был платить каждый «тяглый» двор – двор крестьянина или горожанина²⁰. С целью снизить свои фискальные обязательства несколько крестьянских дворов, а иногда и вся деревня, обносились одним забором, объединяясь, таким образом, всего лишь в один «тяглый» двор. Кстати, даже в таком налоге, как налог, введенный Петром I на бороды, существовали льготы²¹, что позволяет сделать вывод о возможности его уменьшения.

6. Возможность планирования налогов существовала и в период правления Екатерины II (1729–1796). В 1775 году она отменяет все частные промысловые налоги и подушные подати с купцов и вводит с них гильдейский сбор в зависимости от размера капитала. Объявлял о своем капитале каж-

дый купец сам «по совести», проверки имущества не проводились, доносы за его утайку не принимались²². В отличие от Алексея Михайловича Екатерина II благоволил иностранцам, предоставляя льготные ссуды и освобождая от податей²³.

7. В первой половине XIX в. происходит развитие российской финансовой науки, Сперанский М.М. (1772–1839) разрабатывает программу финансовых преобразований государства – «план финансов», Тургенев Н.И. (1789–1871) в 1818 г. издает первый крупный труд в области налогообложения «Опыт теории налогов». В VI главе данной книги он указывает: «Налоги имеют непосредственное влияние на уменьшение богатства народного... причиняют препятствия промышленности народной... имеют вредное влияние на народонаселение, образованность и нравственность народную»²⁴. Представляется, что здесь Тургенев Н.И. вплотную подошел к выводу о необходимости уменьшения налогового бремени и налогового планирования, однако, к сожалению, не сделал его. Возможности планирования налогов могла создавать дифференциация ставок оброка по классам губерний. Дворяне, меняя место жительства, могли изменять свои налоги, так как дворяне, которые жили за границей не по службе и проживали доходы вне отечества, должны были платить вдвое²⁵. Воистину достойный пример для подражания в целях подъема духа патриотизма в современных условиях.

8. Вторая половина XIX в. – начало XX в. В 1863 году Александр II ввел налог с городской недвижимости, значительные льготы по которому создавали условия для уменьшения его размера. Не подлежали обложению: имущества, принадлежащие земству, духовенству, учебным заведениям, малоценные имущества, на которые сумма налога не превысила бы 25 коп.²⁶. Существовавшая в то время система поземельного налогообложения

огораживали город, чтобы ничто не могло выскочить из их рук (см. Все начиналось с десятины: Пер. с нем./Общ. ред. и вступ. ст. Ланина Б.Е. – М.: Прогресс, 1992. – с. 266). Н.И. Тургенев в главе IV своей книги «Опыт теории налогов» рассматривает достаточно подробно систему откупов во Франции, указывает на ее существование в Афинах, Древней Греции, Риме, Испании, Голландии (см. У истоков финансового права. – М.: Статус, 1998. – с. 210–213).

19. Кузьмичев А.Д., Шапкин И.Н. Отечественное предпринимательство. – М.: Прогресс-Академия, 1995. – с. 9.

20. Мавроди В.В. Рождение новой России. – Л.: Изд-во Ленинградского университета, 1998. – с. 65, 144.

21. С крестьян брали по воротам пошлину по 2 деньги с бороды при въезде в город и выезде из него. Сибирские жители от этой пошлины были освобождены (см. Налоги: Учеб. пособие/ Под ред. Черника Д.Г. – М.: Финансы и статистика, 1999. – с. 13).

22. Налоги: Учеб. пособие/ Под ред. Черника Д.Г. – М.: Финансы и статистика, 1999. – с. 18.

23. Кузьмичев А.Д., Шапкин И.Н. Отечественное предпринимательство. – М.: Прогресс-Академия, 1995. – с. 77. Следует отметить, что в целях привлечения иностранных ремесленников, купцов и земледельцев к переселению в Испанию уже в 1623 г. были предоставлены иностранцам различные налоговые льготы. Особенно значительными были налоговые льготы для иммигрантов в Пруссии при Фридрихе Великом (см. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. – с. 177).

24. У истоков финансового права. – М.: Статус, 1998. – с. 239.

25. Налоги: Учеб. пособие/ Под ред. Черника Д.Г. – М.: Финансы и статистика, 1999. – с. 21.

26. Основы налоговой системы: Учеб. пособие для вузов/ Под ред. Черника Д.Г. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – с. 67.

позволяла помещикам перекладывать налоги на крестьянские массы²⁷ (уменьшать свои налоги). В 1898 г. Николай II ввел промысловый налог. Возможность планирования его заключалась, во-первых, в дифференциации его по губерниям, во-вторых, в дифференциации его ставок в зависимости от вида предприятия: является ли оно гильдейским или акционерным обществом. В 1899 г. во всеподданнейшем докладе С.Ю. Витте обосновал правительственную политику привлечения деловых людей иностранного происхождения, в том числе налоговыми методами. Создание акционерных обществ²⁸ первоначально не поощрялось государством налоговыми мерами, и они платили дополнительный промысловый налог в форме налога с капитала и процентного сбора с прибыли по ставке 0,15%. С капитала менее 100 руб. данный налог не взимался²⁹, что опять-таки свидетельствует о возможности определенного планирования налогов. Следует также отметить, что ставки налога стимулировали промышленников России к получению максимальной прибыли³⁰. Даже введенный Временным правительством налог на сверхприбыль распространялся только на промышленные предприятия³¹, оставляя тем самым поле для планирования налогов банками, железными дорогами и т. д. Создание акционерных обществ, значительная дифференциация налогообложения по различным параметрам создали предпосылки для перехода плательщиков от планирования налогов на качественно более высокий уровень налогового планирования. Однако этот процесс в России был приостановлен Великой октябрьской социалистической революцией.

9. 1917–1930 гг. В книгах социалистического периода в России указывалось, что налоги данного периода были справедливыми. Например, Дьяченко В.П. пишет, что по продналогу «высокий необлагаемый уровень означал, что от налога освобождалась не только деревенская беднота, но и часть середняков»³². История расставила точки над

«и» и вряд ли в первые годы советской власти существовали безопасные возможности планирования налогов. Первые налоговые преобразования в это время относятся к периоду нэпа. Продемонстрируем возможность планирования налогов на примере подоходно-поимущественного налога. Поимущественное налогообложение прогрессивно возрастало по мере увеличения размера имущества, создание товариществ и акционерных обществ увеличивало налоговый гнет. Следовательно, планировать размер налога можно было путем дробления имущества. Государственные предприятия были освобождены от поимущественного налогообложения, но платили подоходный налог в размере 8%³³. Возможность минимизировать промысловый налог, состоящий из патентного и уравнительного сбора, также существовала, так как ставки патентного сбора дифференцировались (правда, в очень слабой степени) в зависимости от местонахождения и разряда предприятия³⁴. Ставки введенного в 1926 г. налога на сверхприбыль от 6 до 50% зависели от отношения сверхприбыли к «нормальной» и варьировались по регионам, что могло создавать возможности для планирования данного налога³⁵. В 1928 г. в рамках реформирования сельскохозяйственного налога были введены дифференцированные скидки до 40% с окладов для коллективных хозяйств³⁶. Таким образом, условия для планирования налогов создавались в результате того, что обложение различных отраслей промышленности и различных предприятий было неравномерным³⁷.

10. 1930–1985 гг. В этот период происходит укрепление хозяйственного расчета и совершенствование планового руководства хозяйством³⁸. Для выполнения промфинпланов предприятия наделяются соответствующими средствами. Возрастает значение экономии от снижения себестоимости. В 1930 г. происходит унификация системы платежей предприятий: для государственных – это налог с оборота и отчисления от прибылей; для коопера-

27. Сабанти Б.М. История финансов России. – Л.: ЛФЭИ, 1998. – С. 11.

28. Создание первых акционерных обществ в России относится к 20 – 50 годам XIX века (см. Кузьмичев А.Д., Шапкин И.Н. Отечественное предпринимательство. – М.: Прогресс-Академия, 1995. – С. 97).

29. Там же. – С. 23.

30. Орлов Д. Налоговая реформа 1898 г. – последняя и самая удачная в истории российского промыслового обложения// Налоги. – №3. – С. 7.

31. Сабанти Б.М. история финансов России. – Л.: ЛФЭИ, 1998. – С. 53.

32. Дьяченко В.П. История финансов СССР. – М.: Наука, 1978. – С. 57.

33. Основы налоговой системы: Учеб. Пособие для вузов/ Под ред. Черника Д.Г. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – с. 79, Дьяченко В.П. История финансов СССР. – М.: Наука, 1978. – С. 119.

34. Дьяченко В.П. История финансов СССР. – М.: Наука, 1978. – С. 118.

35. Дьяченко В.П. История финансов СССР. – М.: Наука, 1978. – С. 188.

36. Дьяченко В.П. История финансов СССР. – М.: Наука, 1978. – С. 201.

37. Дьяченко В.П. История финансов СССР. – М.: Наука, 1978. – С. 251.

38. Дьяченко В.П. История финансов СССР. – М.: Наука, 1978. – С. 231.

ции – налог с оборота и подоходный налог. Однако и в этих условиях можно увидеть определенные возможности для планирования налогов. По разным предприятиям и видам изделий относительные размеры налога с оборота сильно различались³⁹. Умение отстаивать руководством предприятий размер плановых заданий на более низком уровне создавало возможности планирования прибыли, когда предприятиям была предоставлена возможность оставлять в своем распоряжении часть прибыли, полученной в результате выполнения плановых заданий. В книгах того периода, и, в частности, в книге Дьяченко В.П. «История финансов СССР», можно найти немало примеров по возможностям планирования налогов на предприятиях. Если абстрагироваться от всей стеснительности применения платежей от прибыли, то в историческом аспекте с определенной долей осторожности можно сделать вывод о наличии элементов государственного планирования налогов с предприятий в СССР, так как даже пресловутые отчисления от прибыли устанавливались индивидуально для каждого предприятия с учетом общегосударственных приоритетов и «пробивной» способности руководства предприятия. Планирование налогов из центра в этот период носило своеобразный характер и создавало хаотические условия для бизнеса. Предприятия не знали, сколько им дадут свободного остатка прибыли, и пытались всеми доступными способами вмешаться в такое планирование налогов и получить минимальные отчисления от прибыли. Достаточно условно планирование налогов из центра можно рассматривать, как своеобразную попытку государства оценить финансовое положение предприятий и стимулировать экономический рост в тех отраслях, которые оно считало приоритетными. Следует отметить, что, создавая возможности для планирования налогов, дифференциация подхода к разным предприятиям в этот период имела крайне отрицательное значение. Нормативы носили индивидуальный, часто достаточно произвольный характер. В целом формы планирования налогов в данном

историческом периоде носили карикатурный и достаточно разрушительный характер.

11. 1985–1991 гг. Несмотря на то, что в данном периоде уже существует система платежей производственных предприятий в бюджет, говорить о существовании системы налогового планирования пока что преждевременно. В 1988–1990 годах стали действовать первая и вторая модель хозрасчета, получившие свое название в соответствии с тем, что подлежало распределению на уровне предприятия – прибыль или доход, и именно на это первоначально ориентировалась налоговая реформа в 1991 году. Имеются пока что возможности только планирования налогов на уровне хозяйствующих субъектов. Существование большого количества льгот по различным налогам создает реальные возможности для планирования определенных элементов различных налогов. Именно этот этап создал возможность для последующего перехода к корпоративному налоговому планированию.

12. 1991 – настоящее время. Постепенный переход России к рыночным отношениям открывает широкие возможности для развития теории налогообложения в нашей стране, создает возможности реализовать на практике, отброшенной назад в 1917 году, реальные способы и методы налогового планирования.

В результате изучения исторических аспектов налогообложения автором выявлена возможность наличия элементов планирования налогов и налогового планирования на различных этапах эволюции налогообложения в целом и в России в частности. Причем следует сделать вывод, что чем сложнее налоговая система и чем большую дифференциацию ставок, объектов налогообложения, льгот и прочих элементов налогообложения она предполагает, тем больше существует возможностей для налогового планирования. Следует отметить, что в историческом аспекте у налогового планирования вряд ли есть пределы, и разве что утопически можно говорить об исчезновении налогового планирования в случае введения единого и универсального налога для всех налогоплательщиков во всех странах.

39. Дьяченко В.П. История финансов СССР. – М.: Наука, 1978. – С. 257.