

С. П. ХАИТОВ



**СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОГО
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ТАДЖИКИСТАНЕ
(вторая половина XIX - начало XXI вв.)**



Kitob quyidagi ko'rsatilgan
muddatda topshirilishi shart

Oldingi foydalanishlar
miqdori

--	--

Kitoblar
qaytarib berilgan
2012 yil 12 oy 15 kunda

rekor

Финансово-экономический институт
Республики Таджикистан

С. П. ХАИТОВ

СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ НАЛОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ТАДЖИКИСТАНЕ (вторая половина XIX - начало XXI вв.)

Душанбе
«Ирфон»
2012

ББК 67.99(2гадж)2+65.9(2гадж)261.3
Х-12

Хаитов С.П. История становления и развития налогового законодательства в Таджикистане (вторая половина XIX-начало XXI вв.). – Душанбе: «Ирфон», 2012. – 224с.

Под редакцией
Заслуженного деятеля науки и техники РТ,
академика Академии наук Республики Таджикистан,
доктора юридических наук, профессора
Ф.Т. Тахирова

Монография посвящена проблемам истории становления и развития налогового законодательства в Таджикистане (вторая половина XIX-начало XXI вв.). В ней рассматриваются теоретические и практические проблемы налогового законодательства и развития их правового статуса, положения и выводы, содержащиеся в монографии, могут быть использованы в последующих научных исследованиях, в том числе для оценки соответствия норм налогового права требованиям экономической системы, национально-историческим особенностям и традициям страны, а также для обоснования использования зарубежного опыта налогообложения, могут быть использованы органами государственной власти и управления при разработке и реализации налоговой политики и совершенствовании действующего налогового законодательства, при внесении соответствующих поправок в Налоговый кодекс РТ.

Монография рассчитана, для студентов, преподавателей, аспирантов, научных работников и всем, кто интересуется данными проблемами, а также при чтении лекций и проведении семинарских занятий по предметам «История государства и права Таджикистана», «История налогового права» и «Налоговое право».

Рекомендовано к печати Научно-методическим Советом
Финансово-экономического института 4.10.2012, прот. №3.

1203000000-233
X ————— - 2012
M501(12) – 2012

ISBN 978-99947-0-787-4

© Хаитов С.П., 2012

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	4
Глава I. Основные этапы развития налогообложения и налогового законодательства в Таджикистане	10
1.1. Периодизация налогового законодательства	31
1.2. Налоговое законодательство досоветского Таджикистана	52
1.3. Налоговое законодательство в советский период развития Таджикистана	85
Глава II. Проблемы формирования налогового законодательства в постсоветский период на предыдущего периода	112
2.1. Временное использование налогового законодательст- ва на предыдущего периода	148
2.2. История разработки и принятия кодифицированного налогового законодательства и основные положения Налогового кодекса Республики Таджикистан	170
Глава III. Проблемы совершенствования налогового законодательства Республики Таджикистан .	182
3.1. Творческое использование зарубежного опыта в нало- говом законодательстве Республики Таджикистан ...	195
3.2. Перспективные направления совершенствования Налогового кодекса Республики Таджикистан	216
Заключение	216
Список использованной литературы и источников	216
Приложения	216

DENOV TADBIRKORLIK
VA PEDAGOGIKA
INSTITUTI ARM
№ 4240

ВВЕДЕНИЕ

Налоговая политика и налоговое право играют весьма значительную роль в деятельности любого государства, причем формы и методы правового регулирования налогообложения тесно связаны с уровнем развития экономики и общества в целом.

В Таджикистане комплексных исследований, посвященных анализу исторического развития налогового законодательства и отражающих его основные особенности в советский, советский и постсоветский периоды развития республики, еще не проводились. Для того чтобы оценить современную ситуацию, сложившуюся в сфере налогового законодательства, необходимо изучить и обобщить исторический опыт развития налоговых правоотношений таджикского национального государства.

При этом следует отметить, что значимость историко-правовых исследований, посвященных развитию общества и государства в переходный период в целом и налоговых отношений и налогового законодательства в частности, особенно возрастает, так как они дают возможность не только извлечь уроки из прошлого, но сравнить, использовать опыт предыдущих эпох на благо сегодняшнего и будущего.

Провозглашение независимости в Таджикистане и переход к рыночным отношениям актуализировали роль и значение налогового законодательства в государственном регулировании и государственной политике. По мере формирования в Таджикистане рыночных отношений налоги из незначительного инструмента сбора государственных доходов превратились в серьезный инструмент государственного регулирования. Сегодня налоги являются не только одним из основных источников доходов страны, но используются также для правового регулирования экономических процессов и обеспечения конституционных гарантий, принятых на себя государст-

ном. Этим и определяются смысл, назначение и проблемы совершенствования налогового законодательства независимого Таджикистана, соответственно и актуальность настоящего исследования.

Между тем налоговое законодательство страны все еще далеко от совершенства и требует существенных доработок. Недостаточно изучены и теоретически пока еще глубоко не разработаны проблемы формирования и функционирования налогового законодательства Таджикистана в условиях переходной экономики, практически не проработаны правовые принципы развития и реформирования налоговой системы страны.

Если говорить о моментах налогового регулирования экономических правоотношений в обществе, то такой опыт имеется и в исламской экономике и в развитых западных странах, обладающих многовековым опытом реформирования и совершенствования налоговых систем, применения принципа самообложения, использования налогов в качестве регулятора поведения субъектов предпринимательства.

Мировая юридическая и экономическая наука уже выработала достаточно апробированные общие налоговые концепции и инструменты, которые помогают определить позитивные и негативные последствия их применения с учетом сложившейся экономической ситуации, согласованности с иными отраслями законодательства, менталитета населения и поведения хозяйствующих субъектов.

Этот опыт налогообложения и накопленные теоретические знания достаточно успешно используются в развитых рыночных странах. Представляется целесообразным применение имеющегося исторического законодательного опыта налогообложения и общемировых теоретико-правовых и прикладных знаний в области правового регулирования налогообложения и в ходе экономических и правовых реформ, происходящих в Таджикистане. В свою очередь использование этого

опыта позволит значительно сократить время на поиск рациональной системы налогообложения, стимулирующей предпринимательское поведение соответствующих субъектов, создающей условия для ускоренного развития и модернизации экономической системы, сложившейся в стране.

Особое значение в связи с вышеизложенным имеет творческое изучение зарубежного опыта в области теории, правовой регламентации налогообложения и перспектив его совершенствования как одного из древнейших и неотъемлемых атрибутов государственности, в том числе и Республики Таджикистан.

Отдельным аспектам истории правового регулирования налогообложения были посвящены труды и исторические источники, относящиеся еще к досоветской эпохе, некоторые из них сохранились в виде рукописей. Вопросы налогов нашли свое отражение в исследованиях ученых, касающихся историко-экономических особенностей развития Таджикистана, - Бартольда В.В., Бойматова П., Гафурова Б.Г., Исхандарова Б.И., Кислякова Н.А., Маджлисова А., Негматова Н., Пирумшоева Х., Эшонкулова У. и др.¹

¹Бартольд В.В. Сочинения. Том 1. Туркестан в эпоху монгольского нашествия. - М.: Изд. Восточной литературы, 1963; Бойматов П. Восстание Махмуда Тараби. Душанбе, 1992; Гафуров Б.Г. Таджики: древнейшая, древняя и средневековая история. Кн. 1, изд. 2 - Душанбе: Ирфон, 1989; Гафуров Б. Таджики Кн. 2 - Душанбе: Ирфон, 1989; Донини, 2008 (тадж.); Исхандаров Б.И. Восточная Бухара и Памир в период присоединения Средней Азии к России. - Сталинабад: Таджикгосиздат, 1960; Исхандаров Б.И., Юсупов Ш. Политико-административное и социально-экономическое положение Памира накануне Великой Октябрьской социалистической революции. - / В кн.: Очерки истории Советского Бадахшана. - Душанбе: Ирфон, 1981; Исломов С. Очерки истории экономической мысли таджикского народа эпохи феодализма. - Душанбе: Издательство "Нодир", 2002; Н.А. Кисляков Очерки истории Карагетина. Сталинабад, Таджикгосиздат, 1954; Негматов Н. Таджикский феномен: история и теория. - Душанбе: Издательство "Оли Сомон", 1997; Маджлисов А. Аграрные отношения в восточной Бухаре в XIX-начале XX века. Душанбе-Алма-Ата-1967г.; Пирумшоев Х. История изучения восстания Восе. Социально-экономические предпосылки восстания. Душанбе, 1992; Тахиров Ф.Т. Правовая система дореволюционного Таджикистана. Душанбе: Изд. ТТНУ, 1998; Тахиров Ф.Т. История государства и права Таджикистана Том 2, часть 1. 1917-1929гг. - Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001; На-

Историко-правовые аспекты налогообложения в Союзе ССР, странах СНГ, в том числе на территории современного Таджикистана, были рассмотрены в работах российских и таджикских ученых Азизкуловой Г.С., Архипкина И.В., Буриева И.Б., Исломова С., Кукина И.Н., Марьяхина Г.Л., Могилевского С.А., Молчанова А.Г., Покровского С.А., Попова В.Г., Сативалдыева Р.Ш., Тахирова Ф.Т., Улутходжаевой Х.Р., Чистякова О.И., Черника Д.Г. и др.² Принципы и особенности исламского налогообложения исследованы в работах Беккина Р.И., Садруддина Ислахи, Сиддики М.М., Сюкияйнена Д.Р., Мавлана Муфти Мухаммада Шафи, Халикова А.Г., Шахоби М. и др. Современные аспекты налогообложения и налогового права в той или иной степени были затронуты в работах Асророва И.А., Брызгалова А.В., Исмаилова Ш.М., Панскова В.Г., Петрова Г.В., Пепеляева С.Г., Поляка Г.Б., Порохова Е., Рахи-

ги: Учебн. пособие. - / Под ред. Д.Г. Черника. - М.: Финансы и статистика, 1997; Эшонкулов У. История земледельческой культуры Горного Согда (с древнейших времен до начала 20 в.). - Душанбе: Изд-во «Деваштич», 2007.

² Архипкин И.В. Трансформация функциональной направленности налоговой политики в России XX века. - Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. - М., 2001; Буриев И.Б. Государство и право таджиков в составе монгольской империи (XIII-XIV вв.). // Актуальные проблемы развития законодательства РТ: История и современность, отв. ред. д.ю.н. Ш.М. Менглиев и к.ю.н. И.Б. Буриев. - Вып. - 2. - Душанбе, 2002; Буриев И.Б. История государства и права Таджикистана. Душанбе, Ирфон, 2007; Гайдар Е.Т. Власть и собственность: Смуты и институты. Государство и эволюция. - СПб.: Норма, 2009; Годме П.М. Финансовое право. - М., 1978; Джабборов Р.Т. Направления налогового регулирования в Таджикистане, Душанбе, 2001; Кукин И.Н. Налоговая политика России: теоретический и историко-правовой анализ. - Дисс. ... д-ра юрид. наук, 2003; Моряхин Г.Л. Налоговая система СССР М., 1952; Могилевский С.А. Налоги СССР за 10 лет. Казань, 1927; Молчанов А.Г. История становления налогового дела и налоговой политики в России. - Автореф. дисс. канд. экон. наук. - Пятигорск, 2000; История государства и права СССР. - / под ред. С.А. Покровского. Часть 1. - М.: Госюриздат, 1959; Попов В.Г. Крестьянские налоги в 40-е годы. - / Социологические исследования, 1997, №2; Сативалдыев Р.Ш. Политические и правовые идеи «Сиасет-намэ». - Душанбе, 1999; История отечественного государства и права. Ч.1 / Под ред. О.И. Чистякова. - М.: Юристъ, 2003; Улутходжаева Х.Р. Налоги и налогообложение: Учебник-Душанбе: Ирфон, 2003; Хрестоматия по истории государства и права Республики Таджикистан (досоветский период). Составитель - Азизкулова Г.С. Душанбе, 1998;

мова Р.К., Румянцева А.В., Синельникова С., Султанова Б.С., Танзи В., Юткиной Т.Ф. и др.³

Комплексного же историко-правового исследования по правовым проблемам налогообложения в Таджикистане, имевшим место в первую очередь, в советский и постсоветский период развития республики, до сих пор не проводилось, что и стало основой для написания настоящей работы, которая в определенной степени должна восполнить этот пробел.

Цель монографии состоит в анализе процесса формирования национальной налоговой системы, в выявлении особенностей становления налогового законодательства на разных этапах исторического развития таджикского государства, в первую очередь, в советский и постсоветский периоды, а также в разработке рекомендаций и предложений по совершенствованию действующей законодательной базы налоговой системы страны с учетом национально-исторических традиций Таджикистана и менталитета его населения.

В соответствии с поставленной целью, ставятся следующие задачи:

- обосновать основные этапы развития налогового законодательства в Таджикистане;

³Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалова. М., 1998; Исмаилов Ш.М., Джабаров Р.Т. Курс налогового права / - Душанбе: изд. «Конуният», 2002; Налоговое право: Учебник. - //Под общ.ред.-д-ра юрид.наук, проф. Исмаилова Ш.М. - Душанбе: Издательство «Конуният», 2003; Основы налогового права. - /Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Инвест Фонд, 1995; Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. М.: ИЭПП, 2000; Рахимов Р. К. К вопросу о финансово - кредитных рычагах развития экономики Таджикистана. //Экономика Таджикистана: стратегии развития. - 2005.-№ 2; Рахимов Р.К., Асроров И.А. Перспективные формы интеграции экономики Республики Таджикистан в рамках единого экономического пространства Центральной Азии. - Известия Академии наук Республики Таджикистан. - Серия: Экономика и политология, №4, 2001; Синельников С. и др. Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития. М., 1998; Танзи В. Налогово-бюджетная политика в странах с экономической переходного периода. Вашингтон: МВФ, 1993 (6); Ялбулганов А.А. Правовое регулирование природо-ресурсных платежей. - Москва-Курск: Курск.гос.ун-т, 2009.

- в историческом плане изучить роль и место налогов в государственном управлении, а также особенности правового регулирования налогообложения, существовавшие на разных территориях нынешнего Таджикистана в досоветский период развития страны - в составе Бухарского эмирата и Российской империи;

- определить особенности правового регулирования налогообложения в советский период истории Таджикистана в рамках Туркестанской АССР и Бухарской НСР, а также место и роль налогового законодательства в государственном регулировании экономических отношений;

- показать особенности становления налогового законодательства в рамках национальной государственности, т.е. автономного Таджикистана (в составе бывшей Узбекской ССР и соответственно Союза ССР), а затем Таджикской ССР в составе СССР;

- выявить основные принципы и методы правового регулирования налогообложения, сформировавшиеся в развитых странах Запада как возможную основу для совершенствования национального законодательства в области налогообложения;

- выявить и обосновать временные этапы, особенности становления и развития современного налогового законодательства в Таджикистане в условиях государственной независимости;

- разработать предложения по укреплению и дальнейшему совершенствованию налогового законодательства в Таджикистане.

ГЛАВА I. ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ТАДЖИКИСТАНЕ

1.1. Периодизация налогового законодательства

Важным вопросом историко-правового исследования налогообложения и налогового законодательства, существующего на территории нынешнего Таджикистана, является периодизация происходивших в нем изменений. В научной литературе, в том числе таджикскими авторами, предлагаются различные подходы проведения периодизации: экономический, исторический и логический⁴. Экономический подход связан с периодизацией истории налогообложения в зависимости от объекта налогообложения (территория, доход, двор и пр.). Исходя из территории современного Таджикистана, в состав которого входила территория современного Таджикистана, либо развитостью механизмов сбора налогов. Логический подход в периодизации связан с историческим изменением характеристик налогообложения и его показателей.

Предлагаемая периодизация истории налогового законодательства базируется на комплексном историко-теоретическом подходе, в основу которого входят факторы развитости национальной государственности и относительной стабильности государственных, в том числе налоговых, отношений.

Исходя из этого, предлагается следующая периодизация налогового законодательства и налоговых отношений в Таджикистане:

Исходя из этого, предлагается следующая периодизация налогового законодательства и налоговых отношений в Таджикистане:

⁴ Азизкулова Г.С. Цикл лекций по истории государства и права Республики Таджикистан. – Душанбе, 1995. – С.11-12; Бурисев И.Б. Становление и развитие институтов государственности на территории Таджикистана (досоветский период). – Душанбе: Ирфон, 2008. – С.66; Негматов Н.Н. Таджикский феномен: теория и практика. – Душанбе, 1997. – с.40-43; Рязанцев Д.Б. Налоговая система России во второй половине XIX – начале XX веков. – Дисс... канд.юр.наук. – М., РГБ, 2003. – С.14; Халиков А.Г. История государства и права Таджикистана. – Душанбе. – 2002. ч.1. – С.8. (на тадж. языке)

1. Зарождение и развитие налоговых отношений в период до образования таджикской государственности Саманидов (до IX в.).

2. Налоговая система первого таджикского средневекового государства Саманидов (IX-X вв.).

3. Особенности правового регулирования налогообложения в период нестабильной государственности (XI – середина XIX вв.).

4. Система налогообложения, сложившаяся на территории нынешнего Таджикистана в период захвата Средней Азии Российской империей (середина XIX в. – до начала XX в.);

5. Советский этап развития налогообложения и налогового права в Таджикистане (начало XX в. – 1991 г.).

6. Постсоветский этап истории налогообложения и налогового законодательства, охватывающий период с даты объявления независимости Таджикистана до настоящего времени.

Три последних из указанных этапов истории налогового законодательства охватывают тему настоящего исследования, поэтому подверглись более широкому анализу.

Конечно, предложенная периодизация развития налогообложения и налогового законодательства в Таджикистане не является безупречной. Однако она позволяет выделить основные временные исторические промежутки, в пределах которых происходили серьезные изменения государственной политической и экономической системы, в том числе, сложившейся системы налоговых правоотношений и, соответственно, изменилось налоговое законодательство. Эта периодизация позволяет лучше понять и оценить налоговое право в период, избранный в качестве изучения в рамках настоящей работы.

Зарождение и развитие налоговых отношений в период до образования таджикской государственности Саманидов (до IX в.). Налогообложение, как сбор доходов в пользу государства, на территории современного Таджикистана и древних государств Средней Азии, как и в других странах ми-

ра, возникло и развивалось вместе со становлением и развитием государства и государственных отношений, переходом к оседлому образу жизни и развитием земледелия. На самых ранних этапах становления государственности доходы государства формировались в основном за счет государственного имущества, военной добычи и других доходов.

Священная книга религии зороастризма «Авеста», не полностью сохранившаяся до нашего времени, является важнейшим письменным памятником древнейшей истории Средней Азии в I тысячелетии до н.э.⁵ В ней нашли отражение структура государственного и социального устройства обществ в Мидийском царстве, общинные взаимоотношения и разделение общества на классы, основные отношения собственности.

Первые достаточно развитые для своего времени правовые отношения в сфере налогообложения на территории современной Средней Азии возникли в IX-VII веках до н.э. с возникновением Ахеменидского государства. В этот же период, согласно письменным источникам, начался сбор налогов в пользу государства. Налогоплательщиками выступали все подданные, кроме военных. Представители духовенства платили налоги наравне с другими⁶.

Сбор налогов считался важнейшей деятельностью государственных органов. В соответствии с налоговой реформой Дария I, каждая сатрапия обязана была выплачивать годовой налог деньгами в твердом размере. Кроме того, налоги выплачивались в виде натуральной подати, т.е. зерном или ремесленной продукцией. В дополнение к этому, также существовали внутренние пошлины и подорожные налоги. Особенно тяжелым бременем для населения были поставки солдат для Ахеменидского войска⁷.

⁵ Авеста: Избранные гимны. – Душанбе: Адиб, 1990. – С.175.

⁶ Буриев И.Б. История государства и права Таджикистана. Том 1, часть 1-2 (от древнейших времен до начала XX века). – Душанбе: Ирфон, 2007. – С.23.

⁷ Гафуров Б.Г. Таджики: древнейшая, древняя и средневековая история. Кн.1,

Сбор налогов был организован следующим образом: «Средняя Азия, как часть Ахеменидского государства, была разделена на четыре сатрапии. Кочевые племена, как отмечает Геродот, жившие вдоль побережья Каспийского моря, входили в состав XI-ой сатрапии и платили ежегодно подати в сумме 200 вавилонских серебряных талантов (1 талант оценивался около 30 килограмма серебра). Хорезм, Согд и Парфия составляли XVI сатрапию и платили 300 талантов. Бактрия составляла XII сатрапию и платила 360 талантов. Наконец, саки входили в XV сатрапию, которая платила 250 талантов»⁸.

Это с точки зрения современного налогового права предполагает, с одной стороны, развитость государственной структуры управления, определенность размеров налоговых обязательств, существование в государстве организационной системы по сбору налогов, конкретизацию налогового обязательства, видов налогов и налогоплательщиков, а с другой стороны – использование государством откупной системы налогообложения, возможность нарушения прав налогоплательщиков, широкую возможность для сатрапов областей для сбора в свою пользу дополнительных налогов и высокие затраты по организации налогообложения.

Таким образом, вхождение в течение более чем 200 лет Средней Азии в состав государства Ахеменидов имело для ее развития большое значение, поскольку способствовало формированию и укреплению государственного устройства и управления, в том числе налогообложения, развитию экономики и культуры, расширению торговых и культурных связей с другими народами.

Сложившаяся система налогообложения, судя по всему, использовалась также в государствах, созданных на обломках Ахеменидского и в последующем греко-македонских госу-

изд.2 – Душанбе: Ирфон, 1989. – С.93.

⁸ Гафуров Б.Г. Таджики: древнейшая, древняя и средневековая история. Кн.1, изд.2 – Душанбе: Ирфон, 1989. – С.93-94.

дарств, нашествия гуннов, а также после завоевания Средней Азии арабами.

В конце VI - начале VII веков н.э. в результате арабского нашествия, которое сопровождалось распространением новой единой религии - ислама, государства современной Средней Азии были захвачены и включены в состав Арабского халифата.

Вместе с религией ислама насаждалась система феодально-канонического права, известного под названием мусульманского⁹, регулировавшего также вопросы налогообложения, действовавшего на территории современного Таджикистана на протяжении многих веков, вплоть до установления советской власти.

Такое положение находит свое объяснение в религиозности этого права, в его неразрывной связи с идеологией ислама, который на протяжении тринадцати с лишним веков в условиях Средней Азии выступал не только в качестве религиозной системы, но и представлял собой комплекс институтов, охватывавших социальную и духовную жизнь общества и оказавших глубокое влияние на исторические традиции, нравственные представления людей и их быт.

Мусульманское право оказало глубокое влияние на историю развития государства и права целого ряда стран Востока. Сфера его действия как юридического и идеологического фактора в наше время также остается весьма широкой, что во многом предопределяется тесными связями мусульманского права с исламом как религиозной системой, которая до сих пор имеет едва ли не определяющее значение для мировоззрения самых широких слоев населения в этих странах. Кроме того, из всех мировых религий ислам, пожалуй, наиболее близко соприкасается с государством и правом. Связующим

звеном здесь выступают мусульманское право и исламская правовая идеология¹⁰.

Говоря о мусульманском налогообложении завоеванных государств, ученик и ближайший помощник выдающегося богослова и законоведа, основателя первой из ведущих школ (мазхабов) суннитского ислама Абу Ханифы ан-Ну'мана, в последующем верховный судья эпохи аббасидского халифа Харун ар-Рашида - Абу Йусуф (VIII-IX вв.) приводит высказывание халифа: «Аллах отдал нам в добычу их имущество, их землю и их землепашцев. Я разделил между людьми то имущество, которое они захватили как добычу, вычтя пятую часть хумс (вычтя налог хумс), который я отправил куда следует, я отвечаю за эту отправку. Я решил, что оставлю неразделенными земли с землепашцами и наложу на них за земли харадж, а за их жизни джизью, которые они будут выплачивать. Это будет *фай'* (источник государственной помощи), принадлежащий всем мусульманам, и сражающимся, и детям, и тем, кто придет после них»¹¹. Следует обратить внимание на то, что уже в тот период истории начало формализоваться понятие государственного бюджета, используемого в современных государствах, в том числе, для финансирования решения социальных проблем.

В первые годы арабские завоеватели устанавливали на лотовую повинность завоеванных земель по соглашениям с принявшими их власть правителями, исполнявшими фискальные функции. Основным пунктом каждого такого соглашения являлось обязательство покорившегося населения исправно вносить подати деньгами и натурой. При соблюдении этого условия арабы обязывались перед местными жителями сохранить их жизнь и свободу (т. е. не обращать их в рабство), не превращать их имущество в добычу своих воинов, не разру-

¹⁰ Сюкияйнен Л.Р. Мусульманское право. Вопросы теории и практики. - Москва: Изд. «Наука», 1986. - С.3.

¹¹ Абу Йусуф Йа'куб б.Ибрахим ал-Куфи. Китаб ал-Харадж (Мусульманское налогообложение). - СПб.: «Петербургское Востоковедение», 2001. - С.44-45.

⁹ Тахиров Ф.Т. Правовая система дореволуционного Таджикистана. Душанбе: Изд. ТТНУ, 1998. - С.32-33.

шать их зданий религиозного культа и не превращать их в мечети, не препятствовать совершению богослужения и отправлению религиозных обрядов. Податное население завоеванных арабами стран рассматривалось, как находящееся под покровительством завоевателей.

Ат-Табари приводит обращение правителя Мерва к завоевателям: «Меня побуждает к миру и договору с тобой приятие ислама моим дедом и те благодеяния и почет, которые он встретил со стороны вашего государя. Добро вам пожелать и радуйтесь! Я вас призываю установить между нами и вами мир на том условии, что я буду уплачивать вам 60 тысяч дирхемов хараджа, а вы утвердите меня во владении тем, что царь царей Хосрой дал в удел деду моего отца; вы не будете также отнимать ни у кого из моего дома какой-либо части хараджа и не будете отнять власть марзбана у моего дома для передачи другим. Если ты обещаешь это мне, я выйду (с миром) к тебе»¹².

Таким образом, в тот период налоги рассматривались завоевателями, как плата государству за его защитные действия, как условие установления мира. Поэтому, как рассказывают, арабы, вынужденные отступить из Дамаска и Химса при приближении армии царя Ираклия, вернули жителям этих городов и их окрестностей недавно полученные с них подати. Такой невиданный и невероятный, по понятиям сирийцев, поступок арабы простоудушно объясняли тем, что они лишены возможности защищать людей, уплативших им подати. Подобное понимание роли налогов в государственном управлении стало складываться только в современном налоговом праве.

Ат-Табари приводит текст подобного налогового соглашения: «Во имя Аллаха, милостивого, милосердного! Это - грамота, данная Сувайдом б. Мукарраном Рузбан Сулу, сыну Рузбана, и жителям Дихистана и прочим жителям Джурджана.

¹² Беляев В.И., Большаков О. Г., Халидов А. Б. История ат-Табари. Ташкент. Фан. 1987. - С.17.

Вам дается покровительство, а на нас лежит ваша защита при том условии, что на вас возлагается ежегодная уплата подати (джизья), по мере вашей возможности, с каждого достигшего зрелости. Если мы призовем кого-либо из вас для военной помощи, то его подать — в его службе по подмоге, взамен лежащей на нем джизьи. Им даруется неприкосновенность их самих, их имуществ, их веры и их законов. Ничто из этого не будет изменено. Это даруется им, пока они уплачивают подать, указывают дорогу путникам, проявляют дружбу и оказывают приют мусульманам. И да не будет с их стороны ненависти и измены. Тем, кто находится среди них временно, даруется то же, что и им, а тот, кто вышел, находится под защитой, пока не достигнет безопасного места. И при условии, что если кто-либо будет поносить мусульманина, будет взыскано с него строго, а если кто-нибудь мусульманина ударит - дозволено пролить его крови. Засвидетельствовали Савад б. Кутба, Хинд б. Амр, Симак б. Махрама и Утайба б. ан-Наххас. Написано в 18-м году»¹³.

Этот документ может быть рассмотрен как нормативно-правовой акт, определяющий налоговые обязательства населения определенной территории. В нем четко определено, что плательщиками подати являются достигшие зрелости лица. В случае оказания содействия в военной сфере, эта служба рассматривается как уплата подати. При этом на указанной территории сохраняются прежние законы, вера и имущество. Таким образом, уплата подати рассматривается как плата за военную защиту данной территории от внешних врагов, при этом используемое законодательство, в том числе, налоговое законодательство, сохраняется прежним, хотя имеются основания считать, что в тексте соглашения присутствуют элементы распространения исламского права.

¹³ Беляев В.И., Большаков О. Г., Халидов А. Б. История ат-Табари. Ташкент. Фан. 1987. - С.19-20.

Ставки денежных и натуральных податей, способы их уплаты, согласно заключенным соглашениям, были настолько разнообразны, что не представлялось возможным учесть их общую сумму и производить их распределение. Абу Йусуф, основываясь на постулатах ханафитской школы исламского права, отмечает в отношении формы уплаты налогов: «Я не вижу ничего более выгодного для государственной казны, ничего более обеспечивающего плательщиков хараджа от взаимных обид при взаимных расчетах, не вижу ничего обеспечивающего их от репрессий наместников и сборщиков податей, чем справедливый (в соответствии с урожайностью) необременительный сбор натурой. ... Мне кажется правильным, чтобы в порядке мукасама (хараджа) те жители, которые возделывают пшеницу и ячмень, облагались двумя пятями (урожа) на землях с естественным орошением, а на землях, орошаемых при помощи оросительных сооружений, - тремя пятями»¹⁴. При этом он требовал, чтобы ни один из указанных объектов обложения не должен был облагаться налогом на основании приблизительного определения урожайности или приблизительной цены урожая, а должен взиматься с учетом существующих цен, чтобы налог не ложился непосильным бременем на плательщиков хараджа и не было ущерба правителю.

Что касается государственных земель, то те из них, которые пользуются естественным орошением, облагались ушром, а те, которые не имели естественного орошения, должны были уплачивать половину ушра. Абу Йусуф указывает: «Абу Ханифа утверждает, что нельзя не взимать с земли причитающегося с нее хараджа, если она принадлежит к землям, облагаемым ушром»¹⁵.

¹⁴ Абу Йусуф Йа'куб б.Ибрахим ал-Куфи. *Китаб ал-Харадж* (Мусульманское налогообложение). - СПб.: «Петербургское Востоковедение», 2001. - С.88-89.

¹⁵ Там же. - С.92.

Кроме указанных налогов, Ислам налагает обязательство по уплате подаяния в пользу бедных Закята (закят, закот). Его плательщиками являются совершеннолетние мусульмане, обладающие имуществом (нисаб)¹⁶.

При изучении Корана и обрядов Святого Пророка становится очевидным, что существуют три цели Закята, одна - основная и специфическая, а две других - второстепенные и обеспечительные.

Очищение Души - основная и существенная цель подаяния. Оно (закят, подаяние) изгоняет жажду наживы, вселяет в сердце страх перед Аллахом, побуждает человека творить добрые дела. Коран говорит: «Далек от него (ада) будет тот праведник, кто отдаст свое богатство, которое он может приумножить (чистыми средствами)»¹⁷. (92:17-18). Каждый, кто владеет серебром, золотом, скотом или товарами в предписанном количестве и выше, должен отдать определенную долю в течение года нуждающимся. Если же не выполнять этот долг, значит совершать большой грех: «А, те кто собирают золото и серебро и не расходуют его на пути Аллаха, - обрадуй их мучительным наказанием, в тот день, когда в огне геенны будет это [богатство] разожжено и будут заклеяны этим их лбы, и бока, и хребты! Это - то, что вы сберегли»¹⁸ (9:34-35). В другом случае Аллах обращается и призывает Пророка (мир ему!) словами: «Прими подаяния их богатства, этим ты можешь очистить и облегчить их» (9:103).

Эти суры раскрывают подлинный смысл подаяния. Его роль в освобождении сердца от преходящих забот и очищение души. Дать часть своего дохода нуждающемуся в нем, чтобы

¹⁶ Хрестоматия по истории государства и права Республики Таджикистан (досоветский период). Составитель - Азизкулова Г.С. Душанбе, 1998. - С.36.

¹⁷ Садруддин Ислахи. Взгляд на ислам. Международная Исламская Университет 1-е издание Пакистан. 1998г. Изд. Академия Дауа. - С.98.

¹⁸ Мавлана Муфти Мухаммад Шафи, перевод Филиппа Консуэла. Распределение Богатства в Исламе. Издательство: Академия Дауа, Международный Исламский университет Типография: 1-е издание: Исламабад 1994.- С.32.

угодить Аллаху, - и есть Закят, потому что очищает душу и способствует росту и очищению. Истинный мусульманин - это тот, кто подносит подаяние и милостыню только в угоду Аллаху, вот почему Закят называют еще и «расходами в пользу Аллаха».

Вторым неизменным условием подаяния является то, что оно выплачивается из дохода, заработанного справедливо и честным путем: «О ты, уверовавший, делись добром, которое ты заработал» (2:267). Кроме того, Закят удовлетворяет основные нужды бедного мусульманина. Пророк (мир ему!) говорил: «Поистине Аллах возложил на них (мусульман) выплату Закята. Он будет отнять у богатых и возвращен бедным». Таким же образом Коран, который считает выплату подаяния признаком истинного мусульманина, выражает это более детально следующими словами: «И отдаст свое богатство в знак любви к Нему, собратьям и сиротам и нуждающимся, которые просят об этом, и отпускает на волю рабов». (2:177)

Третьей целью подаяния является помощь и поддержка Ислама. Коран говорит: «Милостыня лишь для бедняков, и нуждающихся, и для тех, кто собирает ее, и тех, сердца которых должны быть умиротворены, и для освобождения узников и должников и на благое дела Аллаха и для странников» (9:60).

Уплата закята - это обязательный для мусульманина акт. Обязательная природа Закята очевидна из строфы Корана, так же, как из сказаний (Хадис) святого Пророка. Любое отрицание обязательной природы Закята означает неверие. Подача милостыни обязательно для человека, который объединяет в себе следующие условия: (1) является мусульманином; (2) является свободным человеком; (3) является совершеннолетним; (4) обладает Нисаб (минимально требуемый капитал, за вычетом всех налогов); (5) прошел год с того момента, как он стал обладать вышеназванным капиталом. Закят становится обязательным, если все вышеназванные условия объединяются в

одном человеке. Поэтому, естественно, неверующие, рабы, сумасшедшие или несовершеннолетние не обязаны подавать Закят.¹⁹ Если человек имеет капитал меньше, чем требуемый для Нисаб, или он имеет долги, или еще не прошел год с тех пор, как он стал обладателем такого капитала, Закят не является необходимым для него.

В зависимости от богатства каждого мусульманина размер (ставка) подаяния (Закята) соответствует²⁰: 1) с сельскохозяйственной продукции на орошаемых землях 5%, а на неорошаемых землях-10%; 2) с ювелирных изделий, товаров и личных денег-10%; 3) со скота, пасущегося на земле общественного пользования,-1,5%-2,5%; 4) с добываемых минералов и полезных ископаемых - 20%.

В Халифате имелся штат сановников, осуществляющих надзор за другими чиновниками халифа, ведавших имуществом халифа, руководящих полицией, контролирующими начальника телохранителей, заведовавшего почтой (его функции заключались, например, в собирании сведений для халифа о состоянии земельных дел, об урожае, о сборе налогов, о настроениях местного населения, деятельности администрации). Утверждается, что для этого был учрежден специальный диван контроля²¹.

Достаточно хорошо был налажен учет поступающих в казну государства налогов. Так, в 826 и 827 г. харадж с провинции Хорасан и присоединяемых ему областей составлял с Бухары 1 млн. 189 тыс. 200 дирхемов, Согда - 326 400 дирхе-

¹⁹ Толкушин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. - М.: Юристъ, 2000. - С.112; Хрестоматия по истории государства и права Республики Таджикистан (досоветский период). Составитель - Азизкулова Г.С. Душанбе, 1998. - С.36.

²⁰ Садруддин Ислахи. Взгляд на ислам. Международный Исламский Университет 1-е издание Пакистан. 1998г. Изд. Академия Дауа. - С.101-102.

²¹ Бартольд В.В. Сочинения. Том 8. Работы по источниковедению. - М.: Изд. Восточной литературы, 1973. - С.352-353.

мов, из них Фергана - 280 тыс. дирхемов, Уструшаны - 50 млн. 840 тыс. дирхемов, Ал-Вашджирд - 1000 дирхемов и т.д.²²

Выступив преемником древних эллинистических, римско-христианских и персидских традиций, впитав в себя наслідие высокоразвитой городской культуры недавнего прошлого, Арабский халифат способствовал ирригационному строительству и освоению новых земель, развитию агротехники и выращиванию в земледелии новых сельскохозяйственных культур, расцвету городов и торговли, включая транзитную, т.е. способствовал развитию налоговой базы²³.

Налоговая система первого таджикского средневекового государства Саманидов (IX-X вв.). Крупные мусульманские государства в Средней Азии конца XIII - начала IX вв. - Саманидов, Караханидов, Газневидов, Сельджукское государство и др. - были феодальными теократическими монархиями. Формально, в соответствии с Кораном, главой государства считался Аллах, а его преемником на земле, верховным сувереном всех мусульманских государств оставался арабский халиф. Наместником халифа был эмир - при Тахиридах, Саманидах и Газневидах; хан ханов - при Караханидах, султан - у сельджуков.

Уже Тахириды, а тем более Саманиды, были по существу независимыми от халифа наследственными суверенными монархами, государства которых имели свои особенности в области государственного устройства, организации управления и т.п. Однако было немало и общих черт, определявшихся господствовавшим феодальным строем, историческими традициями, единой мусульманской религией и т.д.²⁴.

Положение населения, и особенно крестьянства, оставалось тяжелым и при Саманидах. Крестьяне подвергались уси-

ленной эксплуатации со стороны крупных землевладельцев и одновременно были обязаны платить государству большие налоги. Об этом можно судить хотя бы по тому, что взысканная в 844 г. сумма налогов была крайне велика - 48 млн. дирхемов²⁵. У.Эшонкулов отмечает следующие сведения из источников: «При Тахиридах Самаркандский Согд, в который входил и Пенджикентский оазис, выплачивал 300 тысяч дирхемов, Бугам - 5 тысяч. Самарканд отдал Саманидам 750 тысяч дирхемов, Уструшана, в которую причислялись также Фалгар и Матча, - 600 тысяч дирхемов»²⁶.

При военном правителе Амре (конкуренте Исмаила Самани за престол в Мавераннахре) было три казнохранилища: первое заключало в себе доходы от поземельных и иных податей, которые шли на содержание войска; второе - доходы с собственных имений государя, на средства которых содержался двор; третье - доходы от случайных поступлений и конфискации имущества военных, перешедших на службу врагам, из которых выдавались награды верным слугам, вельможам и послам²⁷. То есть уже в то время использовались существующие в современном налогообложении финансовые планирование и методы целевого назначения государственных доходов.

Обеспечение внешнего мира, развитие орошаемого земледелия, горного дела и металлургии, особенно в IX и X вв., позволило обеспечить ремесленное производство сырьем. Прогрессу ремесел способствовало также бурное развитие городов, где, соответственно, и производилась, и потреблялась большая часть товаров. Важную роль в производстве высококачественной бумаги играл Самарканд, откуда китайская тех-

²⁵ Гафуров Б. Таджик Кн 2. - Душанбе Ирфон, 1989. - С. 41-42.

²⁶ Эшонкулов У. История земледельческой культуры Горного Согда (с древнейших времен до начала чч в.). - Душанбе: Изд-во «Девашти», 2007. - С.345.

²⁷ Бартольд В.В. Сочинения. Том 1. Туркестан в эпоху монгольского нашествия. - М.: Изд.Восточной литературы, 1963. - С.279.

²² Ибн-Ал-Факих «Ахбар ал-Булан (известия о странах)». - Ереван, АН АрмССР, 1979. - С.138-142.

²³ Васильев Л.С. История Востока. Том 1. - М.: Высшая школа, 2005. - С.278.

²⁴ История государства и права СССР. - /под ред С.А.Покровского. Часть 1. - М: Госюриздат, 1959. - С.37.

нология производства бумаги распространилась на весь исламский мир²⁸.

По свидетельству Ал-Хорезми при Саманидах практиковались пожалования икта и тумы. Тума (дословно «кормление») - пожизненное пожалование земли, причем, с пожалованной земли взималась рента-налог определенного размера, иначе говоря, жалованное лицо в этом случае получало право не на все доходы, а только на их часть. Икта - это наследственное земельное пожалование, причем лицо, которому эта земля предоставлялась, считался ее владельцем²⁹. Имеются сведения об использовании смешанной, денежной и натуральной формы сбора налога-ренты при Саманидах.

В период правления империи Саманидов IX-X вв. существовала и функционировала хорошо отлаженная и эффективная налоговая система, подкрепленная налоговым законодательством. Диван (аппарат) вазира считался основным и контролировал все административные, политические и хозяйственные учреждения государства. Ему подчинялись руководители других диванов (министерств), в том числе, диван мустауфи (государственное казначейство), диван мушрифов (контроль доходов и расходов казначейства). Местные учреждения всех диванов имели, говоря современным языком, двойное подчинение: с одной стороны они подчинялись правителям областей, с другой - соответствующему центральному дивану. Основную статью дохода государства в период правления Саманидов составляли доходы в денежном выражении от землепользования³⁰. Источники, указывают, что структура управления включала даргах (дворец) как центральный орган власти в стране, и диваны (центральные органы отраслевого управления), в том числе, диван вазира (главы правительств) и диван

²⁸ Асимов М.А., Негматов Н. Центральная Азия. / История человечества. Том IV. VII-XVI вв. Под ред. М.А. Аль-Бахита, Л.Базена и С.М. Сиссоко. - М.: Матрикс-Пресс, 2003. - С.388.

²⁹ Гафуров Б.Г. Таджики Кн 2. - Душанбе Ирфон, 1989. - С. 81.

³⁰ Гафуров Б.Г. Таджики Кн 2. - Душанбе Ирфон, 1989. - С. 51.

мустауфи (казначейство), определяющие налоговую политику³¹. В работах средневековых авторов («Сиасетнаме» Низам-ал-мулка, «Синдбадنامه» Захири, «Насихат ал-мулк» и «Кимийе саодат» Мухаммада Газали) определены отдельные аспекты деятельности вазира и отраслевого управления³².

Средневековый мыслитель Абубакр Мухаммад бин Джафар Наршахи в своей «Истории Бухары» отмечал: «У ворот своего дворца амир приказал построить здания для должностных лиц. У каждого из последних был особый диван (канцелярия) в собственном здании, у ворот царского дворца. Таковы: диван вазира, диван мустауфи (казначей)³³, диван столпа государства (уполномоченного сановника, стоявшего во главе внутреннего управления), диван начальника гвардии, диван начальника почты, диван мушрифов (лица, наблюдавшие за сохранением порядка во дворце и докладывавшие обо всем государю), диван государственного имущества, диван мукта-сиба (наблюдение за порядком и исполнением требований ислама), диван вакфов и диван казия (судьи). В таком порядке амир приказал выстроить (здания) диванов, и это было исполнено»³⁴.

Система местных органов власти и управления была подобной. Правители областей (хокимы) - Ферганы, Герата, Балха и др. назначались эмиром, как правило, из семей бывших правителей этих областей. Хокимы обладали весьма обшир-

³¹ Бартольд В.В. Сочинения. Том I. Туркестан в эпоху монгольского нашествия. - М.: Изд. Восточной литературы, 1963. - С.286; Сафаров И. Правовая система государства Саманидов (IX-X вв.) - Душанбе: Ирфон, 1999. - С.77, 77-82.

³² Сатимолдиев Р.Ш. Политические и правовые идеи «Синдбадنامه». - Душанбе, 1998; Буриев И.Б. Становление и развитие институтов государственности на территории Таджикистана (досоветский период). - Душанбе: «Ирфон», 2008. - С.174; Буриев И.Б. История государства и права Таджикистана. Том I, часть 1-2 (от древнейших времен до начала XX века). - Душанбе: Ирфон, 2007. - С.72.

³³ По мнению В.В. Бартольда, соответствует «дивану харалджа» Аббасидов (см.: Бартольд В.В. Сочинения. Том I. Туркестан в эпоху монгольского нашествия. - М.: Изд. Восточной литературы, 1963. - С.289.)

³⁴ Мухаммад Наршахи. История Бухары. Под ред. В.В. Бартольда. - Ташкент, 1897. - С.35.

ными правами, в частности, могли содержать собственные дружины, чеканить монеты, собирать налоги. Но права внешних сношений они были лишены³⁵.

Развитию промышленности и торговли содействовало отсутствие обременительных податей и пошлин. Доход Саманидов приблизительно равнялся 45 млн. дирхемов и всецело поступал в их распоряжение; из бюджета халифа подати восточных областей в это время уже были исключены³⁶. Размер налогов устанавливался правителями отдельно для различных областей (селений). Так, в отношении Бухары: «Во время царствования династии Саманидов и под управлением саманидских властей, харадж равнялся 1,168,566 диргемам и 5 1/2 данакам (данак равняется 1/6 части диргема), вместе с хараджем Кярмины. После этого везде харадж уменьшился, потому что некоторые земли были размыты водой. Правители сложили с них харадж, т.е. исключили харадж с земель, размытых водой. Некоторые земли перешли во владение к потомкам Алия и к ученым, знающим шариат (факых). Правители и с этих земель сложили харадж. Некоторые земли перешли во владение царской семьи, и харадж с них был вычеркнут из книги податей, например, Байкенд и многие другие волости. Харадж с Кярмины был отделен от хараджа Бухары»³⁷.

Однако фактически откупная система налогообложения в государстве сохранилась, с ослаблением государства взимаемые суммы налогов с населения превышали установленные размеры. Примером может служить 942 год, когда население было вынуждено дважды уплатить налоги³⁸. Отмечается, что правителю присланы подарки «лично для него, в рамазане

³⁵ История государства и права СССР. - /под. ред. С.А.Покровского. Часть I. - М.: Госиздат, 1959. - С.38.

³⁶ Бартольд В.В. Сочинения. Том I. Туркестан в эпоху монгольского нашествия. - М.: Изд. Восточной литературы, 1963. - С.298.

³⁷ Мухаммад Наршахи. История Бухары. Под ред. В.В.Бартольда. - Ташкент, 1897. - С.45.

³⁸ Буриев И.Б. История государства и права Таджикистана. Том I, часть I-2 (от древнейших времен до начала XX века). - Душанбе: Ирфон, 2007. - С.71.

625/1034 г. сверх установленных налогов, поступающих в местную и общегосударственную казну. Стоимость этих подарков исчислялась в четыре миллиона дирхемов; такого рода подношения производились регулярно». Правовой основой для уплаты налогов являлась государственная защита населения, что подтверждается следующими записями: «Всякому падишаху, который сильнее и требует с вас харадж и вас охраняет, надобно платить харадж и себя соблюдать»³⁹.

Принятие решений о налоговых льготах осуществлялось в официальном порядке в виде нормативного правового акта, что подтверждается следующим: «Эмир принял ... милостиво и дал ему грамоту на скидку с хараджа, [платимого] со двора, коим он владел», или «Затем эмир обратился к амилю и реису Термеза и сказал! «Прощаю райатам (населению) сто тысяч диремов из хараджа нынешнего года. Надобно им засчитать их и выдать бераты так, чтобы раздел (налоговой льготы) был произведен поровну»⁴⁰.

На территории Средней Азии в XI-XII вв. существовала целая система налогов на землепользователей - налог с икта, налог с тума, налог в виде подати с крестьян, подымного налога, почтовой повинности, отработочной ренты, хараджа, трудовой повинности и других.

В 20-х годах XIII в. монголы разгромили войска хорезмшаха, уничтожили государственную и налоговую структуру государства, однако затем стали заново их восстанавливать⁴¹.

На завоеванных местностях назначались чиновники (таньмачи, баскаки), которые одновременно с военным управлением осуществляли сбор налогов.

В начальный период монгольского владычества современникам эти налоги казались легкими. Однако следует иметь

³⁹ Абу-л-Фазл Бейхаки. История Мас'уда, 1030-1041 Ташкент: Изд-во АН УзССР, 1962. - С. 10, 489.

⁴⁰ Там же. - С.234-235.

⁴¹ Эпиккулов У. История земледельческой культуры Горного Согда (с древнейших времен до начала XX в.). - Душанбе: «Деваштич», 2007. - С.346.

в виду отсутствие контроля при сборе налогов за наместниками и сборщиками налогов. В.В.Бартольд приводит мнение о налоговой практике монголов: «Гребуя налогов сверх сил и доводя этим людей до нищенства, они стали мучить и терзать их тисками; скрывающихся ловили и умерщвляли. У тех, кто не мог заплатить, брали детей. Но князья, владельцы областей, содействовали им при мучениях и вымогательствах, причем и сами наживались».⁴²

Монгольские завоеватели принесли с собой стройную систему управления и делопроизводства, частично воспринятую у китайцев. Везде существовали официальные руководства, главным образом, посвященные вопросу о взимании и регистрации податей, под названием «дастур ал-амал» (порядок управления). Кроме отдельных ханских указов (ярлыков) упоминаются «великие» или общие ярлыки. В новой столице Персии, Тебризе, Газан-ханом (1295-1304) для хранения документов был устроен «дом закона» (байт ал-конун).⁴³ В этот период стало практиковаться юридическое оформление получения льгот, в том числе, льгот по налогам. Монгольские ханы раздавали своим служащим, крупным землевладельцам, купцам, мусульманскому духовенству, признавшим власть завоевателей, официальные грамоты (ярлыки) и пайцзы (золотые, серебряные, бронзовые или деревянные специальные знаки), дававшие им право занимать должности и приобретать привилегии.

На курултае (съезде) 1235 г., т.е. законодательным путем, установлены нормы податей: поземельной подати (10% урожая), подати с кочевников «копчура» (1% со стада), «таргу» торговой подати (1/30 их стоимости), налог на соль (1 унция серебра с 40 чинов), почтовые повинности. Позднее были введены подушный налог (копчур) в размере от 1 до 11 динаров с

⁴² Бартольд В.В. Сочинения. Том 1. Туркестан в эпоху монгольского нашествия. - М.: Изд. Восточной литературы, 1963. - С.534-538, 564

⁴³ Бартольд В.В. Сочинения. Том 8. Работы по источниковедению. - М.: Изд. Восточной литературы, 1973. - С.355-358.

оседлого населения, калан-налог с земли, тамга налог с ремесла, табгур - налог для нужд армии и другие, всего около 80 видов налогов».⁴⁴

Научными трудами Насриддин Туси, государственного деятеля того времени, тогдашним монгольским правителям Средней Азии была рекомендована для использования налоговая система. С учетом опыта правления Саманидов впервые он обосновал принципы налогообложения. Первый принцип - необходимо постараться оберегать доходы населения и облагать каждого в зависимости от его возможностей и общего дохода. Принцип второй - объективность и своевременность налогообложения. По его мнению, время выплаты каждого налога должно быть обусловленным и его оплата не должна обременять налогоплательщика. Налогоплательщик должен иметь возможность выплаты налогов соразмерно собственным возможностям. Плательщик должен выплачивать свои налоги пропорционно в зависимости от реализации урожая или результатов своего труда.

Кроме того, Насриддин Туси указывает, что налог должен нести стимулирующую функцию, быть продуманным и дальновидным, для того чтобы оставшийся после налогообложения доход налогоплательщика хватал ему для жизнедеятельности. Каждый вид налога должен быть четко определен и обоснован для того чтобы сборщик не брал сверх меры, а только причитающуюся сумму, подлежащую изъятию.⁴⁵

Насриддин Туси выделил следующие виды налогов: налог с землевладельцев - харадж, налог с купцов-тамг, налог со скотоводства-марал, неналоговые поступления (случайные доходы) тайярат; сборы в пользу сборщиков налогов, взимаемые в пропорции одиннадцатая к десяти от суммы налогов (10-20% от взимаемого налога); весовой сбор и обложения мест (заве-

⁴⁴ Буриев И.Б. История государства и права Таджикистана. Том 1, часть 1-2 (от древнейших времен до начала XX века). - Душанбе: Ирфон, 2007. - С.157.

⁴⁵ Исмолов Т. Национальная налоговая система Таджикистана. - Душанбе: Ирфон, 2004. - С.6-7.

дений), пользующихся дурной славой (харобат), добавочный налог на выдачу разрешений на некоторые ремесла; налог на наследство; специальные сборы (бадж), взимаемые на дорогах и кораблях; поголовный налог; копчур и другие⁴⁶.

Эшонкулов У. отмечает, что при сыне Чагатай Менгу (внуке Чингиз-хана) был введен ежегодный налог: богатый отдавал 10 динаров, бедный – один динар. Со 100 голов скота владелец платил копчур (налог с пастбища) в размере одной головы скота, а если стадо стало меньше – ничего не платил⁴⁷.

В.В.Бартольд, ссылаясь на ярлык о тарханстве Убейдуллы-хана (17 в.), предусматривающем освобождение от податей, приводит наименования взимаемых податей и повинностей: харадж (поземельная подать), деньги на войну за веру (с калмыками), алык (возможно, поземельный налог), салык (возможно, повинность по рытью канав и постройке плотин), мардикар (очевидно, выставление рабочих для исполнения общественных работ), каналга (повинность по постою) и джалга (возможно, предоставление подвод или средств передвижения, или почтовая повинность)⁴⁸.

Краткое историко-правовое исследование налогообложения государств, в которые входила территория современного Таджикистана, позволяет выявить следующие особенности: 1) С укреплением государственности система налогообложения характеризовалась относительной устойчивостью и определенностью, установлением достаточно конкретных размеров налоговых обязательств;

2) Реализуемые правителями требования к налогообложению и основные принципы, складывавшиеся в определен-

⁴⁶ Улугходжаева Х.Р. Налоги и налогообложение: Учебник-Душанбе: Ирфон, 2003. - С.17 из книги Истомова С.И. Афкори иктисодин мутафаккури тоҷик дар аҳли эҳси аҷам. Душанбе, 1998 - С.159-161.

⁴⁷ См.: Эшонкулов У. История земледельческой культуры горного Согда (с древнейших времен до начала XX в.). – Душанбе: Изд-во «Деваштич», 2007. – С.343.

⁴⁸ Бартольд В.В. Сочинения. Том 8. Работы по источниковедению. – М.: Изд.Восточной литературы, 1973. – С.203.

ные периоды истории налогового законодательства (денежная уплата налогов, уплата налогов в качестве платы государству для защиты от внешних врагов и пр.), далеко опередили соответствующие положения, сложившиеся в Западной Европе;

3) Однако, постоянные войны, в том числе, связанные с переселением народов, могли значительно изменить сложившиеся налоговые отношения, в том числе, при ослаблении центрального управления приводившие к полному политическому и экономическому произволу местных правителей над своим населением;

4) Серьезное влияние на все стороны жизни государства, в том числе, на налоговые отношения, оказала религия Ислама, которая продолжает оказывать влияние на поведение людей и в настоящее время.

1.2. Налоговое законодательство досоветского Таджикистана

К середине XIX века территория нынешнего Таджикистана входила в состав Бухарского эмирата (центральная и восточная часть), Кокандского ханства (северная часть), а также отдельных полунезависимых от этих крупных государств горных областей (бекств).

Во второй половине XIX века часть земель указанных государств, охватывающая нынешний Северный Таджикистан и Памир, была колонизирована Российской империей, однако на оставшейся территории нынешнего Таджикистана сохранилось прежнее правление. Такая историческая разобщенность предопределила различие в экономическом, в том числе налоговом, политическом и культурном развитии различных регионов страны, повлияла на их государственность и формирование правовой системы⁴⁹.

⁴⁹ Тахиров Ф.Т. История государства и права Таджикистана Том 2, часть 1.1917-1929гг. - Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001. - С.8-9.

а) Налоговое законодательство, действовавшее на территории Северного Таджикистана накануне Октябрьской революции

В погоне за рынками сбыта и источниками сырья для русской текстильной промышленности царское самодержавие с 1865 по 1885 гг. завоевало одно за другим феодальные государства, существовавшие с XVIII в Средней Азии. В результате Кокандское ханство было ликвидировано; а его территория вошла в состав Российской империи; Бухарское и Хивинское ханства формально сохранили свое прежнее государственное устройство и администрацию, но при этом находились под протекторатом царской России⁵⁰. Бухарский эмират потерял около трети своей территории (Самаркандскую область), уплатил победителям 500 тыс. руб. контрибуции золотом и вынужден был предоставить ряд льгот русским купцам⁵¹.

Территория современного Северного Таджикистана и большая часть Памира была включена в состав Самаркандской и Ферганской областей Туркестанского генерал-губернаторства Российской империи, был создан аппарат колониального управления во главе с генерал-губернатором. Однако большая часть территории современного Таджикистана – Восточная Бухара, где проживала большая часть таджикского населения, и западная часть Памира остались в составе Бухарского ханства⁵².

Применение законодательства Российской империи в Туркестане связано с созданием аппарата колониального

⁵⁰ Васильев Л.С. История Востока. Том 1. – М.: Высшая школа, 2005. – С.179.

⁵¹ Козачковский В.А. От феодализма до победы социализма. – Душанбе: Ирфон, 1966. – С.12.

⁵² В период до подписания специального соглашения 1895 г. между Россией и Англией часть районов Памира была захвачена афганскими войсками и уплачивала налоги последним. В частности, в Вахане подушная подать составляла 12 рупий, в казну сдавалось хлеба, по объему равного посеянному, с каждого двора отбиралась одна лошадь см.: Икандаров Б.И., Юсупов Ш. Присоединение Памира к России и его прогрессивное значение. /В кн.: Очерки истории Советского Бадахшана. – Душанбе: Ирфон, 1981. – С.42-49.

управления⁵³. Территория Северного Таджикистана регулировалась в соответствии с Положением об управлении Туркестанским краем, разработанным в 1867 г. и установившим военно-народное управление⁵⁴. Согласно Положению, военная и гражданская власти были объединены, во главе края стоял генерал-губернатор, назначаемый и смещаемый российским императором, в областях – военные губернаторы, в уездах – уездные начальники.

Определены следующие принципы военно-народного управления в Туркестане: 1) неразделенность военной и гражданской власти; 2) приближенность устройства этой власти к администрированию в других регионах России; 3) выборность низших органов власти; 4) исключение в государственных структурах порядков, вредных интересам России; 5) образование и развитие местных органов власти с точным определением их полномочий; 6) отделение от государственной администрации суда в возможной по местным обстоятельствам степени⁵⁵.

В краевом аппарате все государственные должности занимали царские чиновники, преимущественно, из военных лиц. Местная администрация в лице волостных управителей в волостях, старшин (аксакалов) в дахи (городах с преобладающим местным населением), сельских обществах и аулах составляла низшее звено краевого аппарата, которое формировалось из представителей местной феодальной верхушки и ее ставленников на началах выборности сроком на три года, при этом сельские и аульские старшины и их кандидаты утверждались военным губернатором области⁵⁶. Волостные управители

⁵³ Подробнее о структуре аппарата управления см. в книге Буриев И.Б. История государства и права Таджикистана. Том 1, часть 1-2 (от древнейших времен до начала XX века). – Душанбе: Ирфон, 2007. – С.211-230.

⁵⁴ Хрестоматия по истории государства и права Республики Таджикистан (досоветский период). Составитель – Азизкулова Г.С. Душанбе, 1998. – С.142-176.

⁵⁵ Тахиров Ф.Т. Правовая система дореволюционного Таджикистана. – Душанбе, 1998. – С.5-6

⁵⁶ ЦГА РТ, ф.1, оп.1, ед.хр.4, стр.11, 13.

утверждались военным губернатором, а сельские и аульные старшины (аксакалы) — уездным начальником⁵⁷.

Привлекая на свою сторону феодально-байскую верхушку, колониальные власти стремились управлять с их помощью местным населением края, что оказывало сдерживающее воздействие на освободительное движение народов. Формируемый царскими властями аппарат колониального управления осуществлял административные и полицейские функции, обеспечивал реализацию колониальной политики Российской империи⁵⁸.

В доколониальный период судебная деятельность осуществлялась духовными лицами — казиями, которые назначались правителями (эмирами, ханами) по представлению казикалона. Все судебные дела решались казиями единолично, на основе мусульманского права. С 1886 г. после утверждения Положения об управлении Туркестанским краем, казиев стали именовать народными судьями, уездных судей — мировыми судьями, появились областные суды. В последующем Законом от 2 июня 1898 года «О преобразовании судебной части в Туркестане и Степной области» имперская судебная система была приведена в соответствие с Судебными уставами 1864 г. и были созданы мировые суды, окружные суды (вместо областных) и судебные палаты, которые существовали до октябрьского переворота⁵⁹.

На присоединенной к России территории Средней Азии была ликвидирована феодальная государственность с ее центральными и частично местными органами управления. С рас-

⁵⁷ Тахиров Ф. Т. История государства и права Таджикистана Том 2, часть 1. 1917-1929 гг. - Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001. - С. 12.

⁵⁸ Подробно о порядке формирования и функциях аппарата колониального управления Туркестанского генерал-губернаторства и политике царизма см.: История таджикского народа. - Т. 2. - Кн. 2. - С. 138-158; Материалы к истории советского государства и права Узбекистана. - Ташкент, 1958. - С. 20-26.

⁵⁹ ЦГА РТ, ф. 22, оп. 1; ф. 32, оп. 1; ф. 18, оп. 1. Подробно о судебной системе дореволюционного Таджикистана см.: Разыков Ш. К истории советского суда в Таджикистане. - Сталинабад, 1960. - С. 6-34.

пространением имперского законодательства и установлением колониального режима в Туркестане сфера действия мусульманского права ограничилась, рабство и чрезвычайно жестокие формы уголовного наказания были отменены.

Чтобы усилить экономическое воздействие на политику бухарского правительств, в 1894 г. была ликвидирована таможенная граница между Бухарским эмиратом и Туркестанским генерал-губернаторством и установлены таможенные на бухаро-афганской границе. После этого ввоз в Бухару английских товаров почти совершенно прекратился, а ввоз российских товаров увеличился во много раз⁶⁰.

В край постепенно проникал русский капитал, который усилился после завершения строительства в 80-90 годах XIX века железнодорожной линии Красноводск-Ашхабад-Самарканд-Ташкент. Ускорение перевозок товаров сопровождалось развитием банковской системы, быстро рос спрос на хлопок, каракуль и другое сырье, начала создаваться местная промышленность⁶¹. Этот процесс рассматривался академиком С. А. Раджабовым как судьбоносное событие для социально-экономического, политического и культурного развития среднеазиатских народов⁶².

Царское правительство в угоду русским фабрикантам постоянно повышало пошлины на хлопок, ввозимый в Россию из-за границы. О степени этого повышения можно судить по следующим данным: если в 1878 г. была установлена пошлина в размере 40 коп. золотом с пуда ввозимого в Россию хлопка, то в 1894 г. она была повышена до 2 руб. 10 коп., в 1900 — до 3 руб. 10 коп., а в 1915 г. была доведена до 5 руб. 75 коп. с пуда

⁶⁰ Козачковский В. А. От феодализма до победы социализма. - Душанбе: Ирфон, 1966. - С. 16.

⁶¹ Тахиров Ф. Т. История государства и права Таджикистана Том 2, часть 1. 1917-1929 гг. - Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001. - С. 10-16, 29.

⁶² Тахиров Ф. Т. Вклад академика С. А. Раджабова в развитие юридической науки. - В кн. Тахиров Ф. Т. Актуальные проблемы истории и теории государства и права в условиях государственной независимости Республики Таджикистан. - Душанбе: Дониш, 2009. - С. 140.

брутто. Повышение пошлин на ввозимый хлопок не только давало доходы казне, но и являлось важнейшим стимулом в увеличении производства хлопка в Средней Азии и, в частности, в Бухарском эмирате. За годы протектората площадь под хлопчатником в Бухарском эмирате увеличилась в пять раз, хотя потребности русских фабрик в хлопке за счет Средней Азии удовлетворялись немногим более чем на половину.⁶³

Существенное значение в развитии хлопководства имело повышение цен: если до 1860 гг. пуд среднеазиатского хлопка стоил 4-6 руб., в 1861 г. — 7 руб. 50 коп., в 1862 г. — 12-13 руб., в 1866 г. — 24 руб.⁶⁴

Как указывает Ф.Т. Тахиров, согласно Устава о прямых налогах и о земских повинностях жители северных районов нынешнего Таджикистана, как и всего Туркестанского генерал-губернаторства, платили государственный земельный налог в размере 10% от средней валовой доходности, налог ренту — танабона, размер которого устанавливал генерал-губернатор, двухпроцентный налог с торгового капитала, а также несли различные натуральные повинности в пользу государства (и отдельных баев-феодалов), предусмотренные «Уставом о земских повинностях» Российской империи. Кочевое население облагалось налогом в размере 4 руб. с каждой кибитки (юрты, дома, землянки). Городское население Ходжента, Ура-Тюбе и Пенджикента оплачивало государственный налог с недвижимого имущества, сборы за право торговли и занятие промыслами.⁶⁵

Статья 285 Положения об управлении Туркестанским краем устанавливала, что земли, принадлежащие всем лицам или находящиеся в их пользовании, облагаются в доход казны

⁶³ Козачковский В.А. От феодализма до победы социализма. — Душанбе: Ирфон, 1966. — С.22-23.

⁶⁴ Аминов А.М. Экономическое развитие Средней Азии (со второй половины XIX столетия до первой мировой войны). — Ташкент, 1959. — С.113.

⁶⁵ Тахиров Ф.Т. Правовая система дореволюционного Таджикистана. — Душанбе, 1998. — С.19-20.

государственным земельным налогом. От уплаты налога освобождались: 1) земли, освобожденные согласно ст.6 Устава о прямых налогах; 2) вакуфные населенные земли, весь доход которых назначен вакуфным документом в пользу мечетей или школ; 3) принадлежащие мечетям сады или рощи, если они служат местами общего собрания, общественных празднеств или отдыха паломников. Размер налога составлял 10% от средней валовой доходности земель.⁶⁶ Налоги, не выплаченные в установленный срок, признавались недоимкой и взыскивались с начислением пени в размере 1% в месяц.

Кроме земельного налога были введены земельные повинности, которые разделялись на областные и общественные (частные): 1) для содержания в исправности сооружений искусственного орошения; 2) для содержания указательных знаков на дорогах; 3) для снабжения в чрезвычайных ситуациях проходящих войск юртами (жилием), топливом с вознаграждением за это по утвержденным ценам; 4) при мобилизации войск или чрезвычайных случаях передвижения войск поставка перевозочных средств с уплатой по утвержденным ценам и правилам.

Кроме основных налогов, были введены различные сборы и обложения, акцизные налоги, таможенные сборы, промысловый налог, особый сбор (налог) с хлопка и др. За счет денежных областных повинностей удовлетворялись потребности в расходах на управление (центральное, областное и уездное), содержание полиции, на народное хозяйство (торговлю, просвещение, мысленность, сельское хозяйство), культуру, просвещение, здравоохранение и т.д.⁶⁷

Согласно данным пристава г.Ходжента, недоимка по налогам в 1913 г. составляла свыше 545,3 тыс.руб., в том числе по государственному налогу — 367,3 тыс.руб., земского сбора —

⁶⁶ Хрестоматия по истории государства и права Республики Таджикистан (досоветский период). Составитель — Азизкулова Г.С. Душанбе, 1998. — С.172-173.

⁶⁷ Аминов А.М. Экономическое развитие Средней Азии (со второй половины XIX столетия до первой мировой войны). — Ташкент, 1959. — С.96-97, 178-179.

140,4 тыс. руб., продовольственного капитала – 958 руб., общественного сбора 36,6 тыс. руб.⁶⁸

Несмотря на жестокий национально-колониальный гнет царизма, присоединение Северного Таджикистана к более передовой в экономическом и культурном отношении России, ускорившее в среднеазиатских странах ломку патриархальной замкнутости, имело объективно прогрессивное значение. Русский капитализм втягивал Среднюю Азию, как и другие свои колонии, в мировой товарный оборот. Общение с русскими рабочими и интеллигенцией и отмена рабства способствовали росту культуры и политическому пробуждению народов Средней Азии.

Часть налоговых поступлений использовалась для экономического развития колонии. Примером этого служит докладная записка начальника Ходжентского уезда (1891), в которой проектируемый к введению военный налог он предлагал использовать для улучшения ирригации и путей сообщения края, а взимание этого налога в казну государства считал целесообразным.⁶⁹

С распространением имперского законодательства и усвоением колониального режима в Туркестан, сфера действия мусульманского права ограничивалась. Наибольшему вытеснению подвергались ее уголовно-правовые нормы, касавшиеся таких суровых и устрашающих наказаний, как смертная казнь путем закапывания живым в землю с последующим побиванием камнями, сбрасывание осужденных с высоких минаретов (башен), отсечение рук и ног с последующим опусканием обрубленных конечностей в кипящее масло, отсечение ушей, носа, выкалывание глаз и т.д. Кроме того, казийские суды были ограничены в наказании и имели право лишения свободы (до 1,5 лет) и денежных взысканий (до 300 руб.)⁷⁰.

⁶⁸ ЦГА РТ, ф. 65, оп. 1, ед. хр. 26, стр. 20.

⁶⁹ Там же.

⁷⁰ См.: Сулейманова Х.С. Уголовное право дореволюционного Туркестана. - В кн.: Материалы к истории советского государства и права Узбекистана. - Таш-

Однако колониальный статус среднеазиатских народов привел к их превращению в людей «второго сорта», не изменил существенно налоговую систему. Большой произвол царил в так называемых туземных судах Средней Азии. Местные бая, беки и кулаки, вкупе с полицией, имели по существу право «жизни и смерти» в отношении подвластного или трудящегося населения. В предреволюционный период народы Средней Азии были лишены представительства в Государственной думе царской России⁷¹.

Уровень заработной платы рабочего местного национальности составлял не более 60% зарплаты русского рабочего той же квалификации. Однако рабочих высокой квалификации среди местных национальностей насчитывалось единицы. Поэтому в Ферганской области 98,1% всех таджиков, занятых на производстве, были чернорабочими⁷².

Однoboкoe развитие экономики соответствовало колониальной политике царизма, тормозившей индустриальное развитие национальных районов, чтобы удержать их в роли аграрно-сырьевых придатков метрополии. Поэтому не удивительно, что доля восточных районов империи и Средней Азии во всей промышленной продукции России в 1913 г. составляла только 10%, а доля Туркестана всего лишь 1,8%⁷³.

б) Налоговое законодательство, действовавшее на территории Центрального и Южного Таджикистана накануне Сентябрьской Бухарской народной революции

Европейская капиталистическая цивилизация со всеми сопутствующими ей отрицательными и положительными явлениями, как-то: товаризация дехканского хозяйства, растущее

кент, 1958. - С.63.

⁷¹ История государства и права СССР. - (под ред. С.А.Покровского. Часть 1. - М.: Госиздат, 1959. - С.361.

⁷² Козачковский В.А. От феодализма до победы социализма. - Душанбе: Ирфон, 1966. - С.31-32.

⁷³ Аминов А.М. Экономическое развитие Средней Азии (со второй половины XIX столетия до первой мировой войны). - Ташкент, 1959. - С.165.

расслоение дехканства с выделением на обоих его полюсах бедноты и купечества, рост торгового капитала и разложение старых феодальных и родовых связей и т.д. - совершенно преобразила лицо Туркестана.

В Бухаре существовали те же явления, то же внедрение русского капитализма в патриархально-средневековую жизнь, но там они были гораздо слабее. Основным тормозом для капиталистического развития служила эмирская власть и все вытекающие из существования этой власти последствия: отсутствие правовых гарантий не давало частному капитализму возможности нормального развития, старые докапиталистические порядки с кормлением чиновников, со ставкой на рядовых феодальных вождей на окраинах и на духовенство по всей стране, усиленно поддерживаемые правительством, также явились препятствиями на пути европеизации Бухары.⁷⁴

Бухарский эмир, охватывавший большую часть современного Таджикистана, созданный после монгольского владычества и нашествия узбекских племен, бесконечных междоусобных войн, до середины XIX века представлял собой самостоятельное монархическое государство. Носителем верховной власти был эмир, государственная и эмирская казна были слиты, эмир имел свою монету.

При эмире существовал совет, состоявший из представителей племен, высшей знати и духовенства, имевшего большое влияние на государственную жизнь. Главной социальной оплотой эмира стали узбекские феодалы. Ближайшим к эмиру лицом был наместник, брат хана или старший представитель самого влиятельного рода.

Во главе эмирской администрации стоял "ближний и первый человек", выполнявший функции главного администратора и командующего войсками эмира. За ним шли диван-

⁷⁴ Файзулла Ходжаев. Избранные труды в трех томах. (Ред. колл. А.А. Агзам-ходжаев и др.) Т. I. - Ташкент: "Фан", 1970. (АН УзССР, Ин-т философии и права АН УзССР, Ин-т истории партии при ЦК КПУз, Ин-т истории АН УзССР). Т. I. 1970. - С.312.

беги — глава финансового и дипломатического дела, дворецкий, заведующий канцелярией эмира, должностные лица, ведавшие сбором налогов в городах, и т.д.

Во главе областей (вилайетов) стояли хакиды и беки-правители, одной из главных функций которых был сбор налогов.⁷⁵ Вилайеты подразделялись на тумены и амлодорства во главе со своими местными правителями. В кишлаках и аулах правили аксакалы (старосты) или мингбаши. Полицейские функции выполняли миршабы ("правители ночи"). Мусульманские судьи именовались казиями. Верховный судья назывался казикалоном.⁷⁶

Чиновники, находившиеся на службе у эмира, из казны жалованья не получали и целиком жили за счет налогов (поборов) с населения.⁷⁷ Практиковалась раздача чиновникам земель вместе с кишлаками, жители которых работали на собственников этих земель в качестве крепостных. Отмечается, что правитель Каратегина получил в качестве особой милости эмира «... право собирать закят (сбор со скота) в Гиссаре, Курлябе и Курган-Тюбе, причем сбор с последнего шел в его личную пользу, как «дастархан» (угощение, подарок) эмира. Кроме закята с Курган-Тюбе, в «дастархан» (подарок от эмира правителю) входил закят с Кабадиана и пошлинный сбор («бодж»), собираемый у Нурекского моста через реку Вахш. Правитель увеличил работы, на которых применялся бесплатный крестьянский труд — «бегори»⁷⁸.

Вместе с тем, в Восточной Бухаре существовало множе-

⁷⁵ Буриев И.Б. Становление и развитие институтов государственности на территории Таджикистана (досоветский период). - Душанбе: «Ирфон», 2008. - С.256.
⁷⁶ История отечественного государства и права. Ч.1 /Под ред. О.И.Чистякова. - М.: Юристъ, 2003. - С.188.

⁷⁷ Это косвенно подтверждается Р.Ш.Сатывалдыевым, которые отмечают, что высшие чиновники получали вознаграждение за свой труд из казны, а низшие — за счет «бейт-ал-мал» (своего рода благотворительной казны) (См.: Сатывалдыев Р.Ш. Политические и правовые идеи «Сиасет-намэ». - Душанбе, 1999. - С.185.)

⁷⁸ Н.А.Кисляков. Очерки истории Каратегина. Сталинабад, Таджикгосиздат, 1954. - С.102-103.

ство мелких бекств, то входивших в состав Бухарского эмирата, то становившихся независимыми государствами до их окончательного покорения эмирам бухарским или кокандским ханом⁷⁹. У населения Западного Памира до присоединения их территории к Бухарскому эмирату господствовали патриархально-феодалные отношения, а у кочевников еще продолжали сохраняться родовые пережитки, в земледелии применялись примитивные орудия труда (деревянный плуг, борона), существовало выборное начало и общинное самоуправление. Эмирские чиновники заменили этот порядок управления про-
дажей должностей⁸⁰.

Амляковая форма земельной собственности (государственные земли, находящиеся в непосредственной собственности хана, которые обрабатывались путем сдачи в наследственную аренду) в Бухарском эмирате составляла основу экономических отношений. Все эти земли обрабатывались крестьянами на условиях вечной аренды с выплатой в натуре известной доли (от 1/10 до 3/10) урожая в пользу владельца. Пожало-
вание таких земель правителям и военачальникам позволяло избежать ханского (или царского) налогообложения в пользу владельца. Так, в Ходжентском уезде в 1869 г. из 100 тысяч танавов поливных земель не облагалось налогами при ханской власти 11 тыс. танавов, т.е. 11%⁸¹. Основными видами деятельности населения было сельское хозяйство, животноводство и кустарное ремесленничество (трикотажное, ткацкое, кожевенно-обувное, деревообрабатывающее, гончарное и пр.). В результате слабого развития товарно-денежных отношений, осо-

⁷⁹ Н.А.Кисляков приводит в качестве примера Гиссар, Бальджуан, Шахрисабз и Куляб, Матчу, Ягпобкняжества Карагетина и Памира (См.: Н.А.Кисляков Очерки истории Карагетина. Сталинабад, Таджикгосиздат, 1954. — С.45-46, 70-71.).

⁸⁰ Искандаров Б.И., Юсупов Ш. Политико-административное и социальное экономическое положение Памира накануне Великой Октябрьской социалистической революции. — В кн.: Очерки истории Советского Бадахшана. — Душанбе: Ирфон, 1981. — С.55.

⁸¹ Аминов А.М. Экономическое развитие Средней Азии (со второй половины XIX столетия до первой мировой войны). — Ташкент, 1959. — С.26, 30-31.

бенно в отдаленных районах, торговля готовыми видами продукции носила меновой характер.

Указан перечень взимаемых в Бухарском эмирате налогов и направлений их использования; 1) закот или ушр, хемс или хумс (пожертвование в пользу бедных); 2) харадж, джизья и жертвования побежденных народов — на постройку плотин, небольших крепостей, мостов, мечетей, вододелителей и др.; 3) выморочное (бесхозное) имущество (хумс, клады, ископаемые богатства, добыча) — на содержание немощных и сирот, лечение больных; 4) находки и наследства в пользу государства — потребители закота⁸².

Отдельными исследователями указываются иные перечни взимаемых налогов. А.М.Аминов⁸³ определяет следующие виды взимаемых во второй половине XIX до образования Бухарской Народной Республики основных налогов: харадж (земельный налог), закят (налог с товаров и имущества), мирабона (общественный сбор на содержание лица, ведающего местной ирригацией), танабпули (сельскохозяйственный налог). Арендная плата, разные денежные и натуральные налоги отнимали от 20 до 33%, а в ряде случаев и до 50% дохода крестьян. Многочисленные налоги являлись источником содержания чиновников, родственников хана и духовенства.

Эшонкулов У. указывает, что основными видами налогов Бухарского эмирата были хирадж и закот (закят). Первый был представлен двумя видами: 1) «хараджи муаззаф» (обязательный налог), размер которого устанавливался на конкретное засеваемое поле, независимо от того, использовалось оно под сев или нет. Налог собирался два раза в год — весной и осенью натурой, иногда деньгами; 2) «хараджи мукосама» (налог, получаемый после раздела) — поземельная площадь, взимаемая с фактически собранного урожая в размере 1,5% уро-

⁸² Мирза Бадидиван Маджма'ал-аркам («предписания фиска»). (приемы документации в Бухаре XVIII в. — М.: Изд-во «Наука», 1981. — С.54.

⁸³ Аминов А.М. Экономическое развитие Средней Азии (со второй половины XIX столетия до первой мировой войны). — Ташкент, 1959. — С.40 - 42.

жая. В малопродуктивной и высокогорной зоне, где из-за сложности погодных условий постоянного урожая не было, харадж переводился на деньги, либо взимался в виде хлопчатобумажной ткани (карбос).

Налоги взимались в следующих размерах: харадж (от 1/5 или 1/10 до 1/3 урожая в зависимости от местных условий), подомная подать (взамен которой могло требоваться исполнение воинской повинности), закот (2,5% стоимости предмета обложения), никохона (за разрешение на брак от 2 до 15 танга), тарака (за раздел наследства от 10 до 20 танга). Кроме того, взимались джизья, айлокона (за право пасти скот по одной голове со стада), мадади лашкар (помощь войску), хашар в бегари калъа (сооружение и ремонт крепостей), кафсана (сбор в пользу сборщиков), джизью (поголовная подать с иноверцев) и др. Размер налогов мог зависеть от конкретного региона, плодородия земель и вида деятельности.

Управлять всеми денежными и натуральными сборами назначаются диванбег, имеющий право наказывать лиц, уклоняющихся от уплаты налогов⁸⁴. Таким образом, собираемые в государстве налоги имели целевую направленность, как это практикуется ныне в развитых государствах мира.

Как отмечал Г.Арандаренко, в горных районах Таджикистана, где до прихода русских войск существовали независимые мелкие бекства, господство феодала выражалось не только в «... тягости податей, но даже в фактическом очередном крепостничестве (буна), выражавшемся в попадании целого ряда селений в полное повиновение или подневольное подчинение служилым людям»⁸⁵. Основные взимаемые здесь налоги несколько отличались от установленного перечня: 1) «мал ва джизхат» - налог-рента в пользу правителя, составлявший 10% урожая, но фактически доходивший до 30%; 2) «ихроджат»

⁸⁴ Мирза Бадидиван Маджма'ал-аркам («предписания фиска»). (приемы документации в Бухаре XVIII в. - М.: Изд-во «Наука», 1981. - С.54.

⁸⁵ См. кн. Искандаров Б.И. Восточная Бухара и Памир в период присоединения Средней Азии к России. - Сталинабад: Таджикгосиздат, 1960. - С.102-103.

(издержки) и «таводджирот» (поступления), которые, по видимому, охватывали налоги, не имевшие специального обозначения; 3) «даругаги» - сбор за содержание сборщика налогов; 4) «забитанэ» - сбор в пользу правителей; 5) «мухассыланэ» - сбор в пользу финансовых агентов; 6) «танабанэ» - денежный налог на сады, виноградники и др.; 7) «мушрифана» - сбор на содержание налоговых сборщиков; 8) «мир-хизара» - сбор на содержание правителей; 9) «мадад-и-лашкар» - сбор на содержание войска; 10) «хашар в бегор-и-кала» - натуральная повинность в ремонте крепостей и пр. Особенно разоряла крестьян сельская администрация - хакимы, арбобы, кахудо, дещатники и пятидесятники, которые применяли при взимании податей самые жестокие формы принуждения⁸⁶. Решения об освобождении от уплаты налогов принимались высшим руководством в виде специального документа.

В Каратегине взимались следующие налоги: «ушр» (одна десятая часть собранного зерна), «амаль» (один баран с хозяйства или два куска карбоса (маты)), «дудона» (подымная подать), «подшо-пули» (государевы деньги), «равгани кард» (переплненное коровье масло), сбор топлива и другие налоги, в зависимости от производимой продукции.

Из всех перечисленных налогов и сборов считался «законным» лишь ушр, амаль и пр., другие платежи шли на нужды местной администрации и местных феодалов. Поскольку часть налогов с отдельных районов Памира (лоджирка) собиралась золотым песком, использовались специальные чиновники «миразори тиллокаш», в обязанности которых входил сбор золота с населения. С других районов (Захио-Боло), где были условия для развития скотоводства, взимался специальный сбор «хасуна» (трава, мякина) в размере одной сотой части пригоняемого на альпийские пастбища скота. Взимался также сбор «купрукона» («купрук» - мост) за прохождение скота через мосты. Наряду с налогами продолжала сохраняться

⁸⁶ Там же. - С.125-126.

ся и отработочная повинность («хашар», «бегори»)⁸⁷.

Сбор причитающихся с населения районов Бухарского эмирата налогов являлся одной из основных функций амлокдора – мира (правителя района)⁸⁸. Для сбора налогов имелся специальный штат чиновников в лице миразоров, наукаров, кишлачных старост – арбобов, а также специальных чиновников по сбору налога зерном – «мушрифов». Сбор налогов с определенного числа хозяйств мог осуществляться также посредством института «танхо» (фактически, передачи в крепостную зависимость)⁸⁹. Танхо носило временный, пожизненный и наследственный характер⁹⁰.

Существовали различные неналоговые повинности по ремонту дорог, мостов, перевозке грузов и пр. От уплаты налогов освобождались местные государственные чиновники (раис, кази, муфти, арбоб и пр.)⁹¹.

Кроме налогов, местные правители в связи с началом полевых работ были обязаны передавать эмиру пешкаш (подарки, подношения).

Каждый податный участок имел ответственность за сбор налога (саркора или амлокдора), назначаемого местным беком (правителем), которому помогали один-два или более дурута (в зависимости от числа и размера облагаемых хозяйств).

Размер хараджа с хозяйств устанавливался муфтием (законоведом) области в присутствии чиновников, налогопла-

тельщика и свидетелей, а также записывался в дафтари хиродж (податные тетради), корректировки вносились после увеличения или уменьшения возделываемой площади. Налоговые сборами с селений ведал пармандор или амлокдор, саркор (представитель местного правителя), записями занимался дапирпат или мирза (глава канцелярии, писец) и астан или арбоб (староста).

В равнинной зоне уплата налогов начиналась весной с подати «джуфти гов», затем с первого сбора клевера, за ним поспевали первые овощи, фрукты, зерновые культуры, что продолжалось до конца осени. Также выплачивалось вознаграждение служилым людям, которое называлось «сафедбари» (в середине лета) и состояло из гороха, пшеницы, ячменя, а также «кабудбари» (в конце осени) и состояло из других поздних культур (джугары, проса, риса и др.).

В документе, похожем на инструкцию для сборщика налогов, чиновник Бухарского ханства излагает основные сложившиеся в стране принципы административного, финансово-логового управления, правила составления реестров налоговых поступлений (дафтари хиродж), расходных ведомостей, актов земельных и прочих пожалований и т.д. (документооборот в Бухарском ханстве XVIII в.). В установленном порядке ведется налоговый учет по каждому виду облагаемого хараджем имущества (с садов, пастбищ и др.) и других налогов с каждого селения, а также указываются лица (чиновники, войны и др.), в пользу которых используются собранные в форме налогов зерно и денежные средства⁹².

В середине XIX века закотным делом ханства ведал кушбег эмира, которому подчинялись «закотчи», собиравшие налоги в различных регионах страны. В каждый данный момент любой подданный мог быть схвачен по приказанию эмира и имущество его конфисковано. Никаких выборных органов

⁹² Мирза Бадидиван Маджма'ал-аркам («предписания фиска»), (приемы документации в Бухаре XVIII в. – М.: Изд-во «Наука», 1981. С. 54.

⁸⁷ Кисляков Н.А. Из истории Горного Таджикистана. – *Известия Отделения общественных наук Академии наук Таджикской ССР*. №4, С.113; Н.А.Кисляков *Очерки истории Карагетина*. Сталинабад, Таджикгосиздат, 1954. – С.139-145.

⁸⁸ Подробнее о структуре аппарата управления см. в книге Буриев И.Б. *История государства и права Таджикистана*. Том I, часть 1-2 (от древнейших времен до начала XX века). – Душанбе: Ирфон, 2007. – С.192-202.

⁸⁹ Рахимов М. Об институте «танхо» в Дарвазе. – *Известия Отделения общественных наук Академии наук Таджикской ССР*. №4, С.130-133.

⁹⁰ Искандаров Б.И. *Восточная Бухара и Памир в период присоединения Средней Азии к России*. – Сталинабад: Таджикгосиздат, 1960. – С.112.

⁹¹ Эшонкулов У. *История сельскохозяйственной культуры Горного Согда (с древнейших времен до начала XX в.)*. – Душанбе: Изд-во «Девашгир», 2007. – С.347-353.

не знала Бухара. Управление неконтролируемым населением осуществлялось чиновниками, директивы которым давались в тиши дворцовых канцелярий. Естественно, при такой системе пыльным цветом расцветали взяточничество и произвол. Население, с которого эмирские чиновники собирали тяжелые налоги, лишено было даже утешительного права знать, куда идут собранные с него деньги⁹³. В Бухарском ханстве широкое распространение получил институт «танхо», т.е. передачи целых кишлаков служилым людям для взимания налогов с населения⁹⁴.

Жестокое обращение и притеснения знати, введение требований налогов в денежной форме и усиление налогового бремени в условиях натурального хозяйства и ограниченного обмена вызывали глубокое недовольство населения. «Передают, что (правитель) Мир-Мурод по собственной инициативе увеличил размер «гуксана» (ежегодной подати Каратегина, отправляемой в Бухару) с 60.000 танга до 100.000 танга. С развитием торговли крупные скотопромышленники Куляба и Гиссара начали пригонять свой скот на альпийские пастбища Каратегина, уплачивая в казну эмира «купрукона» (мостовую подать) и «хасона» (налог с пастбищ)⁹⁵».

«Система, принятая нами по отношению к ханству, - писал российский политический агент в Бухаре Лессар, - заключается в полном невмешательстве в его внутренние дела. Мы заботимся исключительно об обеспечении бухарского рынка, политических и стратегических задачах на случай осложнения в Средней Азии; эмир же и его сановники делают с народом, что им угодно. Таким образом, не затрачивая никаких средств

или трудов, мы получаем от Бухары все, что нам угодно»⁹⁶.

Исключительное географическое положение Восточной Бухары - основной части территории нынешнего Таджикистана, ее оторванность от центра, относительная изолированность, связанная с отсутствием удобных транспортных коммуникаций, тормозили ее развитие, промышленность здесь почти полностью отсутствовала.

Всего в Бухарском эмирате до Октябрьского переворота насчитывалось около 60 промышленных предприятий. Помимо хлопкоочистительных заводов функционировали 4 маслобойных, 1 шерстеочистительный, 3 винокуренных и 10 кирпичных заводов, 2 папиросных заведений, спичечная фабрика, 3 мукомольные мельницы европейского типа. Помимо этого были Чарджоуские железнодорожные мастерские и мастерские Аму-Дарьинской флотилии, принадлежащие царскому правительству, и типолитография. Совершенно не случайно бухарские купцы подали эмиру жалобу, где сообщалось, что торговля хлопком, козлиной, овчиной и шерстью в ханстве окончательно перешла в руки российских капиталистов⁹⁷.

Вместе с тем, малоземелье и бедность населения вызвали возникновение такого явления как отходничество, когда местные жители уходили искать работу в других районах, в том числе, в Туркестанском генерал-губернаторстве, что обусловило не только повышение ими рабочих знаний, но и получение сведений о другой жизни. Эти люди стали основной опорой будущих революционных отрядов и ревкомов⁹⁸.

Искандаров Б.И. отмечает, что, ввиду больших злоупотреблений эмирских чиновников, доход, поступающий в казну

⁹³ Файзулла Ходжаев. Избранные труды в трех томах. (Ред. колл. А.А. Агзамходжаев и др.) Т. I. - Ташкент: "Фан", 1970. (АН УзССР, Ин-т философии и права АН УзССР, Ин-т истории партии при ЦК КПУз, Ин-т истории АН УзССР). Т. I. 1970. - С.79.

⁹⁴ Аминов А.М. Экономическое развитие Средней Азии (со второй половины XIX столетия до первой мировой войны). - Ташкент, 1959. - С.56.

⁹⁵ Н.А.Кисляков. Очерки истории Каратегина. Сталинабад, Таджикгосиздат, 1954. С.111.-112.

⁹⁶ Козачковский В.А. От феодализма до победы социализма. - Душанбе: Ирфон, 1966. - С.12-13.

⁹⁷ Очерки истории народного хозяйства Таджикистана. - Душанбе, 1967. - С.35; Козачковский В.А. От феодализма до победы социализма. - Душанбе: Ирфон, 1966. - С.34-36.

⁹⁸ Гуфуров А.М. Ревкомы Таджикистана (1917-1924 гг.). Душанбе: Дониш, 2008. - С.85.

эмира уменьшался и выражался в сумме одного ляка (100 тыс.рублей). Значительные доходы застревали в карманах эмирских чиновников⁹⁹. Никакого законодательного органа, кроме воли эмира, никаких законов, кроме религиозных законов шариата, никаких гарантий личной, имущественной неприкосновенности не было у населения Бухары; в каждый данный момент любой подданный мог быть схвачен по приказу эмира, имущество его конфисковано. Никаких выборных органов не знала Бухара.

В 1903 г. в Шугнана, Рушана и Вахане было собрано хлеба всего 130,7 тыс.пудов. Из этого урожая крестьяне уплачивали харадж в количестве 13,07 тыс.пудов или вносили в казну эмира около 10500 руб. деньгами из расчета по 80 коп. за пуд зерна. У населения было 32295 голов овец и 3427 голов рогатого скота, за которые население обязано было платить закот в количестве 80 овец и 210 голов рогатого скота, или 1850 руб. деньгами из расчета 1 руб. за 1 овцу и 5 руб. за голову рогатого скота. Хозяйств, не имеющих вовсе ни лошадей, ни коров, было очень много. Эмирские чиновники помимо уплаты налогов, которые были чрезмерными и непосильными для населения, потребовали для своего услаждения самых красивых девушек и мальчиков, что вызывало сопротивление населения¹⁰⁰.

Характеризуя тяжелое экономическое положение Западного Памира (ноябрь 1903 г.), начальник Памирского отряда Генерального штаба капитан А.Е.Снесарев в своем донесении Туркестанскому генерал-губернатору, в связи с введением бухарскими властями закота, просил принять меры по отмене этого налога, хотя бы на год-два, так как в связи с затяжной

⁹⁹ Искандаров Б.И. Восточная Бухара и Памир в период присоединения Средней Азии к России. - Сталинабад: Таджикгосиздат, 1960. - С.167.

¹⁰⁰ Искандаров Б.И., Юсупов Ш. Политико-административное и социальное экономическое положение Памира накануне Великой Октябрьской социалистической революции. - / В кн.: Очерки истории Советского Бадахшана. - Душанбе: Ирфон, 1981. - С.57, 62, 73.

имой погибло много скота населения (до 50% от его численности)¹⁰¹.

В 1913 г. доходы эмира составляли примерно 30 млн.руб.золотом, из них на армию и ополчение расходовалось 1100 тыс.руб., на подарки высшим бухарским чиновникам и представителям царской власти - 1 млн.руб., различные дополнительные расходы составляли 100 тыс.руб. Вся остальная сумма расходовалась на личное потребление эмира. На народное образование и здравоохранение не расходовалось ни одной копейки¹⁰².

В произведениях народного писателя Таджикистана Садриддина Айни упоминается более 100 налогов Бухарского эмирата, включая закот (налог с движимого имущества), ушр (подать с урожая), поземельная подать, аминана (на содержание чиновников), налог с пастбища, налог с «дыма», танобона (налог с каждого таноба земли), сарона (подушный налог), сарухона (налог с семьи), мирабона (налог, взимаемый с орошения), кушпули (налог на рабочий скот), яксари (налог на скот) и т.д.

Писатель предлагал усовершенствовать налогообложение в следующих направлениях: (1) деятельность сборщиков налога должна находиться под контролем государства, чтобы не происходило превышения законно установленных норм обложения; (2) требования по уплате налога должны основываться на реальной возможности плательщика уплатить их, не ограничивать стимулы к дальнейшему продолжению производства.

Эти требования к налоговой системе и налоговому законодательству актуальны и поныне: первое требование касается проблемы конкретизации и упрощения понимания правовых

¹⁰¹ Моногарова Л., Мухиддинов И. Этнографическое изучение Советского Бадахшана. - / В кн.: Очерки истории Советского Бадахшана. - Душанбе: Ирфон, 1981. - С.312.

¹⁰² Козачковский В.А. От феодализма до победы социализма. - Душанбе: Ирфон, 1966. - С.43.

норм в целях стимулирования добровольной уплаты налогов налогоплательщиками и жесткого государственного контроля за деятельностью по налогообложению, второе – означает установление удобных для налогоплательщика сроков уплаты налогов, ограничение размеров изымаемого в пользу государства в виде налогов дохода производителя.

1.3. Налоговое законодательство в советский период развития Таджикистана

Победа Советской власти в Таджикистане произошла не одновременно на всей нынешней территории республики, разделенной на две части. Северные районы нынешнего Таджикистана, входившие в состав Туркестанского генерал-губернаторства, перешли к советскому строю на три года раньше, чем победила революция в Бухарском эмирате.

Народы Центральной Азии участвовали в революционных событиях, которые произошли в Российской империи в 1917 году. В городах Туркестана, в том числе, в Ходженте, Ура-Тюбе, Самарканде и Новой Бухаре (Каган) возникли Советы рабочих и солдатских депутатов. В результате борьбы за власть между различными слоями населения в ноябре 1917 г. Советы победили в Ташкенте, а вскоре и на большей части Туркестана, в том числе, в северных районах Таджикистана и на Памире. Возникли ревкомы, выступавшие в качестве органов Советской власти, на железнодорожных станциях Худжанд, Пролетарская, Нау. В Худжанде власть перешла в руки Худжандского ревкома и железнодорожного комитета. Советы рабочих депутатов угольных шахт Сулюкты, Шураба и нефтепромысла «САНТО» стали фактическими хозяевами предприятий и действовали как органы власти¹⁰³. В феврале 1918 г. после разгрома буржуазного националистического правительства «Кокандской автономии» власть Советов установилась в

¹⁰³ Каримов Т. Победа Великой Октябрьской социалистической революции в Северном Таджикистане. – Сталинабад, 1957. – С.162.

Канибадамском, Исфаринском и Аштском районах Северного Таджикистана. В ноябре 1918 г. Советская власть была установлена и на Памире¹⁰⁴.

Период от мая до июля 1918 года был периодом реорганизации местных органов власти в Худжанде, Истрвшане, Канибадаме, Исфаре, Драгомирове и др. При Худжанском Совете были созданы уездные комиссариаты: национальных дел, финансов, продовольствия, городского хозяйства, а также отдели земельно-водный, военный, народного образования, окранны города и милиции¹⁰⁵. С.А.Раджабов показал, что таджикская советская государственность зародилась впервые в составе Туркестанской АССР и выразилась в создании национальных по форме советских учреждений¹⁰⁶.

Восстание в Бухаре и бегство бухарского эмира 2 сентября 1920 года в Восточную Бухару позволило провозгласить образование Бухарской Народной Советской Республики (БНСР), признанной РСФСР. Власть в БНСР принадлежала Центральному Исполнительному Комитету и Совету Народных Назиров¹⁰⁷.

¹⁰⁴ См.: За власть Советов в Таджикистане /Сб.вост. – Сталинабад, 1958. – С.25-27.; Подробно о деятельности большевистских организаций и установлении Советской власти в Северном Таджикистане см.: Сатаров А.К. Установление Советской власти и ее первые мероприятия в уездах и волостях Северного Таджикистана //Ученые записки Ленинадского государственного университета им.С.М.Кирова. – Ленинад, 1953. – Вып.2; Иркаев М., Шарипов Я., Николаев Ю. Очерки истории Советского Таджикистана. – Сталинабад, 1957. – С.21-46.; Скоробогатов И.М. К истории большевистских организаций Северного Таджикистана (1917-1919 гг.). – //Материалы к истории Компартии Таджикистана. – Душанбе, 1963; Хайдаров Г.Х., Морозов Н.М. Первые шаги Холджентского Совета (март 1917 – февраль 1919 гг.). – Душанбе, 1968. – С.67.

¹⁰⁵ Скоробогатов И.М. К истории большевистских организаций Северного Таджикистана (1917-1919 гг.). – //Материалы к истории Компартии Таджикистана. – Душанбе, 1963. – С.72.

¹⁰⁶ См.: Раджабов С.А. Октябрьская революция и развитие таджикской советской государственности. – //Труды юридического ф-та Тадж.Гос.унта. – Сталинабад, 1957, Вып.8; Раджабов С.А. Таджикская советская социалистическая республика. – //Национальная государственность союзных республик. – М., 1968. – С.452.

¹⁰⁷ Искандаров Б.И. Из истории борьбы за установление Советской власти в Таджикистане. – //Известия Отделения общественных наук Академии наук Тад-

Бухарская Народная Советская Республика (БНСР) одним из первых декретов от 12 апреля 1921 г. провозгласила отмену всех прежних феодальных налогов – амляк, хараджа, танхо, аминоны и др. Вплоть до 1922 г. дехкане формально были «освобождены» от всех видов налогов. Этим ликвидировались соответствующие налоговые институты мусульманского права¹⁰⁸. Этот нормативный акт для Восточной Бухары, где в доколониальный период насчитывалось более 60 видов различных налогов, поборов и повинностей¹⁰⁹, имел исключительное значение. Фактически здесь, по примеру России, существовал худший вариант налогообложения – продовольственная разверстка¹¹⁰.

Для управления в Восточной Бухаре, фактически представлявшей собой политическую автономию БНСР из-за продолжения басмаческого движения, Всебухарским ЦИК, Советом Назиров и ЦК БКП создана Чрезвычайная Диктаторская Комиссия ЦИК по делам Восточной Бухары (ЧДК). Органами власти на местах были ревкомы (в вилоях и туменах), которые после освобождения территорий заменились исполкомами. В джамоатах власть принадлежала минтбаши (тысяцкие), а в кишлаках аксакалам (старейшинам).

Главным в деятельности ЧДК было создание чрезвычайных органов диктатуры пролетариата на местах в виде ревкомов¹¹¹. Для решения хозяйственных вопросов Комиссия создала экономсовет, отделы госконтроля, юстиции в составе Совета Казиев, земельно-водный отдел, строительный отдел, чрезвычайный

жикской ССР. №4, С.12, 18-20.

¹⁰⁸ См.: История Бухарской Народной Советской Республики //Сб.док.: - Ташкент, 1976. - С.285.

¹⁰⁹ Маджлисов А. Аграрные отношения в восточной Бухаре в XIX-начале XX века. Душанбе-Алма-Ата-1967.- С.316.

¹¹⁰ Истомов Т.С. История становления и развития национальной налоговой системы Республики Таджикистан. – Автореф. На соиск.канд.экон.наук. – Душанбе, 2007. – С.17.

¹¹¹ Гуфуров А.М. Ревкомы Таджикистана (1917-1924 гг.). Душанбе: Дониш, 2008. – С.59.

финком, продовольственную комиссию.

В последующем 5 марта 1924 г. ЦК БКП принял решение «О советизации Восточной Бухары», где предложено упразднить Диктаторскую Комиссию и создать исполком Совета народных депутатов, подчиняющийся БухЦИКу, в структуре которого создать отделы центральных учреждений республики: а) экономического совещания; б) финансов и налогов; в) просвещения; г) земледелия; д) торгпрома с подготовкой Госторга; е) сельхозбанка; ж) административного управления с подготовкой милиции, угрозыска и ГПУ. Все это исключительно важно в плане показа правового положения Восточной Бухары в составе БНСР и анализа изданных ЧДК (до упразднения последнего в мае 1924 г.), съездами Советов и ЦИК Советов Восточной Бухары законов¹¹².

Специальным постановлением ЧДК от 6 декабря 1922 г. была установлена налоговая система, значительно сократившая налоговое бремя трудящихся¹¹³: были заново восстановлены и взимались установленные шариатом натуральные налоги ушр (с урожая) и зякот-саваим (со скота). Первоначально эти налоги, как по шариату, взимались в натуральной форме (ушр – 1/10 доля урожая, зякот-саваим с 40 голов скота – 1 голова, со 100 до 120 голов скота 2 головы и свыше 200 голов скота – 3 головы и за каждые последующие 100 голов – по 1 голове)¹¹⁴. Кроме того, взимались хасана (за пастбище скота), бахпули (за виноградики), каунпули (за бахчевые посевы), бедапули (за посевы клевера), налог с мельниц, налог с золотых приисков, арендная плата с базарных площадей. В экономическом отношении деятельность ревкомов в 1922-1923 гг. в основном сводилась к сбору налогов. В конце 1923 г. в связи с

¹¹² Тахиров Ф.Т. История государства и права Таджикистана Том 2, часть 1. 1917-1929гг. - Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001. - С.162-163.

¹¹³ ЦГА РТ, ф.65, оп.1, ед.хр.26, стр.20.

¹¹⁴ В Хрестоматии по истории государства и права Республики Таджикистан (досоветский период). (Составитель – Азизкулова Г.С. Душанбе, 1998. - С.37) отмечаются несколько иные ставки зякот-саваим со скота.

затуханием боевых действий и оживлением торговли постановлением ЧДК от 24 декабря 1923 г. был создан Экономический совет Восточной Бухары, который, в том числе, занимался сбором налогов. Постановлением ревкома 29 июля 1923 г. упразднен «улав» (гужевая повинность), для перевозки выделено 300 тысяч рублей золотом. С осуществления в 1922-1924 гг. экономических мероприятий (уплата населению задолженности по содержанию Красной армии, снабжение населения сельхозинвентарем и семенами, увеличение сельхозкредита, наведение порядка в сборе налогов, строительство дорог и пр.) началась планомерная систематическая борьба за советизацию Восточной Бухары.¹¹⁵

Далее постановлением ВсеБухЦИКа и Совета Народных Назиров от 8 июня 1924 г. было установлено взимание этих налогов исключительно в денежной форме (цены определялись исходя из средних цен на пяти базарах). Предупреждалось, что обложение сельскохозяйственного и скотоводческого промыслов какими-либо иными, кроме названных, налогов влечет за собой уголовную ответственность.¹¹⁶ Для определения урожая и количества скота в каждом кишлаке в соответствии с решением ВсеБухЦИКа создавались комиссии в составе амлякдора, амина, аксакала, председатели исполкома и трех представителей дехкан, которые рассчитывали размер налогового обязательства по правилам шариата.

Таким образом, органы народной власти, временно используя доступные и привычные дехканам отдельные институты мусульманского права, наполняли их новым содержанием и использовали в своем управлении.

Вместе с тем, отношение Советской власти к налоговой системе в 1919-1920 гг. в целом определялось такими словосочетаниями, как «бессмысленность денежных налогов», «поне-

¹¹⁵ Гуфуров А.М. Ревкомы Таджикистана (1917-1924 гг.). Душанбе: Дониш, 2008. – С.117-118, 120-122.

¹¹⁶ ЦГА РТ, ф.65, оп.1, ед.хр.26, стр.20.

ха делу естественного отмирания денег и денежного оборота». Однако, в связи с переходом к новой экономической политике и восстановлением недавно отмененной налоговой системы, 21 марта 1921 г. был издан декрет о замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом.¹¹⁷ Декретом ус- танавливалось, что сумма налога должна быть исчислена так, чтобы покрыть самые необходимые потребности армии, городских рабочих и неземледельческого населения. Устанавливалось, что налог должен быть прогрессивным; процент отчисления для хозяйств середняков, маломощных хозяйств и для хозяйств городских рабочих должен быть пониженным. Хозяйства беднейших крестьян могли быть освобождены от не- которых, а в исключительных случаях, и от всех видов натурального налога.

Разрешив предприятиям реализовывать часть, а крестьянству всю свою продукцию на рынке и позволив всем гражданам открыто заниматься торговлей, государство заявило о необходимости создания механизма обложения дополнительных источников дохода и использовало прямые (сельскохозяйственный, промысловый, подоходно-поимущественный, рентные налоги, гербовый сбор, наследственные и иные пошлины), а также косвенные (акцизы и таможенное обложение) нало- ги.¹¹⁸

Целым рядом нормативных актов органами власти Восточной Бухары юридически оформлено лишение и ограничение светских и духовных феодалов права частной собственности на орудия и средства производства, закреплено обобществление и переход их в собственность государства. Так, руководствуясь постановлением IV Всебухарского курултая о вакуфах, ЧДК своим протокольным решением от 29 декабря 1923

¹¹⁷ Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного комитета о замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом. - http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/History/Article/dekt_zam.php

¹¹⁸ Куксин И.Н. Налоговая политика России: теоретический и историко-правовой анализ. – Дисс. ... д-ра юрид. наук, 2003. – С.83.

г. установила, что все полученные средства от вакфного имущества, за исключением средств мечетей, расходовать исключительно на содержание детских интернатов Назирата народного просвещения, находящихся в Восточной Бухаре»¹¹⁹.

К этому времени относятся такие мероприятия, как правительная организация работы государственных торговых учреждений, усиление вывоза сырья - хлопка, шерсти, каракуля и другой сельхозпродукции на советские рынки, начало налаживания товарообмена между городами и деревней, организация Бухарского государственного банка для финансирования этих операций, организация ряда коммерческих предприятий с участием частного капитала, начало организации налогового аппарата и первые шаги к упорядочению денежной эмиссии и переходу на бюджет¹²⁰.

В связи с затнувшейся борьбой с басмачеством в Восточной Бухаре, составившей основную часть территории современного Таджикистана, сохранились и функционировали (до апреля 1925 г.) отдельные структуры прежнего феодального государственного устройства - мингаши (волостные старосты), аксакалы (сельские старосты) и амлякдары (сборщики налогов), продолжали выполнять свои прежние функции на основе норм прежнего права, но в несколько измененном виде, содержания и под контролем органов Советской власти. Постепенно, с назреванием необходимых условий, нормы дореволюционного и народно-советского права заменялись социалистическими, воспринимая законодательный опыт и законы Российской Социалистической Федерации¹²¹.

¹¹⁹ ЦГА РТ, ф.р-1, оп.1, д.12, л.68.
¹²⁰ Файзулла Ходжаев. Избранные труды в трех томах. (Ред. колл. А.А. Агзам-ходжаев и др.) Т. 1. - Ташкент: "Фан", 1970. (АН УзССР, Ин-т философии и права АН УзССР, Ин-т истории партии при ЦК КПУз, Ин-т истории АН УзССР). Т. 1. 1970. - С.238.

¹²¹ Тахиров Ф.Т. История государства и права Таджикистана Том 2, часть 1.1917-1929гг. - Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001. - С.177-180, 183.

В советский период в Таджикистане применялись также меры принудительного характера в отношении нарушителей налогового законодательства. Уголовный кодекс РСФСР от 1 июня 1922г. законодательно закрепил задачу правовой защиты государства, трудящихся от преступлений и от общественно опасных элементов путем применения к нарушителям революционного порядка наказания или других мер социальной защиты. Сравнительный анализ законодательства царской России и законодательства послереволюционного говорит об ужесточении санкций практически за все преступления, даже осуждению лиц невинных.

Так, УК РСФСР 1926г. в отличие от УК РСФСР 1922г. предусматривал применение наказания за неуплату налогов и отбывание разного рода повинностей. Статья 60-я УК РСФСР предусматривала наказания за неуплату в установленный срок налогов и сборов по обязательному окладному страхованию, статья 60-1 - за неуплату в срок специального военного налога.

Опираясь на достигнутые успехи в области экономики и культуры, государственно-правового строительства и рост классового самосознания масс, Всебухарский курултай Советов, состоявшийся 19-20 сентября 1924 года, принял решение о провозглашении БНСР социалистической республикой (БССР). В течение 1921-1924 гг. таджикский народ прошел промежуточный этап развития, задачей и содержанием которого была подготовка условий для проведения социалистических преобразований, подготовки населения к восприятию идей социализма¹²².

В результате «отношения с Хорезмом и Бухарой прошли путь от протектората (до Октябрьской революции) к установлению фактической независимости этих государств после Октября, к ее юридическому закреплению после Хивинской и Бухарской народных революций, к установлению междуна-

¹²² Тахиров Ф.Т. История государства и права Таджикистана Том 2, часть 1.1917-1929гг. - Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001. - С. 200-201.

родно-правовой связи РСФСР и Бухарой и Хорезмом, основанной на дружбе и помощи новым советским республикам со стороны России»¹²³.

После проведения большой и серьезной подготовительной работы в октябре 1924 г. вторая сессия ЦИК СССР утвердила ходатайство центрально-азиатских народов и правительств (Туркестанского, Бухарского и Хорезмского) о национально-государственном размежевании и образовании новых советских социалистических республик и автономных областей¹²⁴.

Проведенное в 1924 г. национально-территориальное размежевание привело к образованию отдельных среднеазиатских республик, в том числе, и Таджикской АССР (путем объединения населенных преимущественно таджиками территорий бывших Бухарской и Туркестанской республик) в составе Узбекской ССР¹²⁵.

В состав Таджикской Автономной Советской Социалистической Республики (Таджикской АССР) вошла почти вся Восточная Бухара с Раштским (Гармским), Гиссарским, Кургантобинским и частично Сары-Ассейским вилоятами и 12 волостями Самаркандской и Ферганской областей. Постановлением Президиума ЦИК Союза ССР от 2 января 1925 г. в состав Таджикской АССР вошел Памир как Горно-Бадахшанская автономная область. Северные районы современного Таджикистана – Худжандский, Исфаринский, Канибадамский, Науский, Аштский районы при национально-территориальном размежевании отошли к Узбекской ССР и в 1926 г. составляли Худжандский округ¹²⁶. Только в 1929 г.

Худжандский округ был присоединен к Таджикской АССР, в результате чего численность населения Таджикской АССР достигла 1,2 млн. человек, 78% которого составляли таджики. Тем самым таджики, жившие на территории Центральной Азии, были в основном воссоединены в одной республике, составляя компактное большинство¹²⁷.

Для временного управления Таджикской АССР, подготовки и проведения организационно-правовой работы по созданию и укреплению нового государственного аппарата, для проведения и созыва Учредительного Всетаджикского съезда (анджумана) Советов постановлением Ревкома Узбекской ССР от 24 ноября 1924 г. был создан Революционный комитет Таджикской АССР¹²⁸. При Ревкоме Таджикской АССР созданы: государственная плановая комиссия, Совет народного хозяйства, деткомиссия (комиссия по улучшению условий жизни детей), Совет физической культуры, арбитражная комиссия, комиссия по коренизации государственного аппарата и другие комиссии, комитеты для управления и оперативного решения текущих задач. Были созданы народные комиссариаты Таджикской АССР (внутренних дел, Главное политическое управление, финансов, просвещения, юстиции, прокуратуры и судов, здравоохранения, статистики, рабоче-крестьянской инспекции, торговли) со своими подразделениями на местах¹²⁹.

Созданные народные комиссариаты стали исполнительными и распорядительными органами государственной власти по отдельным отраслям народного хозяйства, культурного строительства и государственного управления на территории Таджикской АССР.

Наркоматы труда, финансов, рабоче-крестьянской инспекции и Совет народного хозяйства являлись наркоматами

¹²³ Чистяков О.И. Становление Российской Федерации. – М., 1966. – с.116; Златопольский Д.Л., Чистяков О.И. Образование Союза ССР. – М., 1972. – с.135.

¹²⁴ История отечественного государства и права. Ч.2: Учебник /Под ред. О.И. Чистякова. – М.: Юристъ, 2003. – с. 192-193.

¹²⁵ История Советской Конституции: Сборник документов 1917-1956. – М., 1957. – с.239, 488.

¹²⁶ Масов Р. Указ. работа. – с.67.

¹²⁷ Тахиров Ф.Т. История государства и права Таджикистана Том 2, часть 1. 1917-1929 гг. – Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001. – с.208-209.

¹²⁸ ЦГА РТ, ф.р-9, оп.1, ед.хр.14, л.1.

¹²⁹ ЦГА РТ, ф.р-9, оп.1, ед.хр.10, л.8; ЦГА РТ, ед.хр. 194, л.7; Там же, ед.хр.37, л.630; Там же ед.хр.15, л.341; Там же, ф.р-9, оп.1, ед.хр.1, л.1.

двойного подчинения, которые подчинялись Ревкому, а также соответствующим наркоматам Узбекской ССР и Союза ССР, остальные наркоматы были центральными органами отраслевого управления республиканского масштаба и подчинялись полностью Ревкому. Как правило, основные акты Ревкома Таджикской АССР и его Президиума публиковались в республиканских газетах «Бедори Тоҷик» (на таджикском языке) и «Советский Таджикистан» (на русском языке).

Наркомат финансов постоянно отслеживал сбор налогов на местах и направлял корректирующие указания по более полному учету ушр, плательщиков промналога, подоходного и других налогов. Информирование населения о взимаемых налогах производилось в основном устно в виду отсутствия местной прессы. Недостаток работников должной квалификации, распространенность эпидемий болезней, отсутствие транспорта, басмачество осложняло работу по налогообложению. Общее количество лиц, привлеченных к патентному сбору, по Таджикистану в 1925 г. составило: торговых 2479, промышленных – 309, лично промысловых – 723¹³⁰.

6 декабря 1924 г. Средазбюро ЦК РКП (б) образовало Оргбюро КП (б) Узбекистана в Таджикской АССР. На первой сессии ЦИК Советов Таджикистана 12 декабря 1926 г. образован Совет Народных Комиссаров Таджикской АССР в качестве высшего исполнительно-распорядительного органа Таджикской АССР. В ноябре 1925 г. закончилась компания по выборам в Советы Таджикской АССР, после которых ревкомы были заменены исполкомами (правда, из-за продолжавшейся борьбы с басмачеством и выбытием депутатов в большинстве регионов ревкомы пришлось заново восстановить)¹³¹.

В апреле 1925 г. Ревком принял постановление о ликвидации института аксакалов и мингбаей и об организации

¹³⁰ ЦГА РТ, ф. 35, оп. 2, ед. хр. 25, с. 11-12; ф. 35, оп. 2, ед. хр. 25, л. 9-10.

¹³¹ См.: Материалы к истории таджикского народа в советский период (Сборник статей). – Сталинабад, 1954. – С. 196; ЦГА РТ, ф. р-9, оп. 1, ед. хр. 37, л. 26, 30.

кишланных ревкомов, а спустя месяц, в мае был упразднен институт амлякдоров (сборщиков налогов), работа которых была возложена на специальные комиссии – местные органы Народного комиссариата финансов Таджикской АССР¹³².

Основной закон (Конституция) Союза ССР, принятый ЦИК СССР 6 июля 1923 года, установил в качестве предмета ведения верховных органов власти Союза ССР право на «утверждение единого Государственного бюджета СССР, в состав которого входят бюджеты союзных республик; установление общесоюзных налогов и доходов, а также отчислений от них и надбавок к ним, поступающих на образование бюджетов союзных республик; разрешение дополнительных налогов и сборов на образование бюджетов союзных республик»¹³³. Подобное положение также сохранилось во второй Конституции СССР от 5 декабря 1936 года. Договор об образовании Союза ССР установил единство бюджета всей страны, бюджеты союзных республик стали составными частями общесоюзного. В интересах населения Конституция СССР разрешила вводить республиканские и местные налоги только с санкции Союза¹³⁴.

В доходную часть бюджета Таджикской АССР включались 99% всех поступлений промыслового налога и подоходного налога, налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения, судебные пошлины, пробирные сборы, сборы за торговую регистрацию, охотничий сбор и другие налоги и пошлины¹³⁵.

1 декабря 1926 года в Душанбе открылся Первый Всетаджикский Учредительный съезд (анджуман) Советов рабочих, دهكانских и крестьянских депутатов, принявший Декларацию об образовании Таджикской АССР, определившей про-

¹³² ЦГА РТ, ф. р-9, оп. 1, ед. хр. 4, л. 3; Там же, ед. хр. 5, л. 18, 22 об.

¹³³ Кукушкин Ю. С., Чистяков О. И. Очерк истории советской Конституции. – М., Политиздат, 1987. – С. 187.

¹³⁴ История отечественного государства и права. Ч. 2: Учебник / Под ред. О. И. Чистякова. – М.: Юристъ, 2003. – С. 233.

¹³⁵ ЦГА РТ, ф. 10, ед. хр. 64, стр. 136-138.

грамму дальнейшего советского строительства, пути хозяйственного и культурного развития Таджикской АССР¹³⁶. На съезде был избран ЦИК Советов Таджикской АССР и Президиум ЦИКА, а также СНК, которым принадлежала вся полнота законодательной, распорядительной и контролирующей власти, перед которыми Ревком сложил свои полномочия.

С учетом действующей Конституции СССР 28 апреля 1929 г. II съезд Советов Таджикской АССР принял Конституцию (Основной закон) республики, которая законодательно закрепила установление и господство советского строя, особенности государственно-правового развития Таджикистана¹³⁷.

В соответствии со статьей 39 Конституции ЦИК Таджикской АССР образует исполнительный и распорядительный орган – Совет Народных Комиссаров (СНК ТАССР), в состав которого входит Народный Комиссар финансов. Народный комиссариат финансов, являясь объединенным комиссариатом, подчинялся ЦИК и СНК ТАССР. К ведению Всетаджикского съезда Советов и ЦИК Таджикской АССР, в том числе, отнесены вопросы установления «.. в соответствии с Конституцией и законодательством СССР Узбекской ССР и Таджикской АССР государственных и местных налогов, сборов и не-налоговых доходов»¹³⁸. «Все государственные доходы и все расходы Таджикской АССР объединяются в бюджете Узбекской ССР, который входит как составная часть в единый государственный бюджет СССР в соответствии с Конституцией СССР и издаваемыми в порядке общесоюзного законодательства правилами»¹³⁹.

¹³⁶ Тахиров Ф.Т. История государства и права Таджикистана Том 2, часть 1.1917-1929гг. - Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001. -С.248-282.
¹³⁷ Там же. -С.332-343.

¹³⁸ ЦГА РТ, ф.10, оп.1, ед.хр.6, стр.86; Имомов А. Укрепление государственности и создание гражданского общества в Таджикистане, Душанбе, 2003.- С.328-330.

¹³⁹ Имомов А. Укрепление государственности и создание гражданского общества в Таджикистане, Душанбе, 2003, с.340; Тохиров Н.Ф. Развитие законодатель-

Естественно, сразу создать правовые нормы, которые действовали бы по всей территории нового государства, было невозможно. Поэтому Ревком Узбекской ССР 27 ноября 1924 г. принял постановление, в соответствии с которым впредь, до принятия соответствующих законов, считать действующими законы Союза ССР и местные законы (законы Туркестанской АССР, Бухарской и Хорезмской НСР)¹⁴⁰, т.е. фактически КЗоТ, УК, УПК РСФСР и другие законы РСФСР. Это, в конечном итоге, позволило осуществить слом норм мусульманского права и юридических адатов.

В 1925-1926 гг. была проведена земельно-водная реформа в Ходжентском округе, а затем в других регионах страны. Сбор единого сельхозналога был возложен на сельсоветы и райисполкомы¹⁴¹.

Согласно Положения об общественной ирригационной повинности¹⁴², поддержание в порядке и ремонт (за исключением капитального) ирригационной системы и находящихся на ней сооружений местного типа вменялось в обязанность самих водопользователей, что и составляло содержание общественной ирригационной повинности. Следует отметить, что коллективная форма повинности в области водопользования с привлечением дехкан (институт хашара) широко практиковалась еще в доколониальный период истории Таджикистана. На участников таких работ распространялись льготы (в частности, оплата не ниже установленной государством минимальной заработной платы). Это свидетельствует о правопреемственности позитивных прежних правовых норм в интересах всего народа.

Придавая большое значение дорожному строительству, ЦИК и СНК Таджикской АССР 2 июля 1927 г. на основе тех

ной деятельности в Таджикистане (1917-2007 гг.). - Душанбе «Эчод», 2009. - С.79-80.

¹⁴⁰ СУ УзССР.- 1925. - №1. - Ст.2; ЦГА РТ, ф.9, оп.1, д.33, л.105.

¹⁴¹ ЦГА РТ, ф.10, оп.5, ед.хр.10, стр.8.

¹⁴² СУ ТаджАССР. 1929. №8-9, стр.31.

же трудовых принципов, как и для водного хозяйства, приняли постановление «Об объявлении работ по дорожному строительству общественными»¹⁴³. Далее подобные решения были приняты в отношении привлечения населения к платному общественному труду и транспортной повинности при массовых перевозках хлебных грузов и хлопка-сырца.

Впервые государственные план и бюджет Таджикской АССР был составлен и принят на 1926/1927 хозяйственный год. В этом плане предусматривалось создание первых предприятий крупной промышленности, организация промышленно-изыскательской работы. Госбюджет Таджикской АССР составлялся самостоятельно и входил в качестве составной части в бюджет Узбекской ССР¹⁴⁴. Из республиканского бюджета предусматривалось направить 440 тыс. руб. на возрождение и развитие кустарной промышленности, удовлетворяющей потребности населения и сельского хозяйства в промышленных изделиях и сельскохозяйственном инвентаре¹⁴⁵.

Государство вкладывало значительные денежные средства в восстановление и развитие сельскохозяйственного производства. Достаточно сказать, что в 1925 г. бюджет Таджикской АССР составлял 3,9 млн. руб., а дотация союзного правительства 2,4 млн. руб., или 61,7% всего бюджета республики; в 1926 г. – 6,9 млн. руб., дотация – 6,1 млн. руб., или 84,4% всего бюджета; в 1927 г. 9,8 млн. руб., дотация – 9,0 млн. руб., или 92,2% бюджета. В 1929-1930 гг. бюджет республики возрос до 43,5 млн. руб. с дотацией союзного правительства 33 млн. руб. Однако государство шло на дотацию сельскому хозяйству в целях поддержки разоренного населения¹⁴⁶.

В конце 20-х годов в горных кишлаках Таджикистана

сохранялась еще имущественная дифференциация и концентрация значительных земельных наделов в руках байских хозяйств. Все работы по сельхозналогу возложены на сельсоветы и райисполкомы, которые несли ответственность за правильность уплаты налога¹⁴⁷. «Весьма характерно, что в 1929 году в результате обследования, проведенного финансовыми органами Таджикистана, в Гармском вилоете по маломощности было освобождено от уплаты единого сельскохозяйственного налога 20 тысяч хозяйств, что составляло 70% от общего количества хозяйств»¹⁴⁸.

Сформировавшаяся в СССР в годы НЭПа налоговая система, плательщиками которой стали и хозяйствующие субъекты Таджикистана, характеризовалась следующими особенностями: фискальная функция в наибольшей степени реализовывалась за счет системы косвенного налогообложения, в основном, за счет акцизного и таможенного обложения товарных групп самого массового спроса; регулирующая функция выполняла роль эффективного политического инструмента, обеспечивая последовательное сокращение капиталистического накопления, способствуя свертыванию воспроизводственных процессов в сфере частного бизнеса. В целом система прямых налогов ориентирована на практически полное изъятие личных доходов граждан, получаемых сверх прожиточного минимума; в сфере налогообложения государственных предприятий налоговая система в течение 20-х годов постепенно сдвигала свои позиции, уступая место прямому административному регулированию¹⁴⁹.

С преобразованием в 1929 г. Таджикской АССР в полную правную Таджикскую ССР налоговая система республики ста-

¹⁴³ Там же. 1928. №2. стр.13.

¹⁴⁴ ЦГА, ф.10, №1, уд.хр.64, стр.124, 154-156.

¹⁴⁵ Саидмуродов Х.М. Создание промышленности и формирование рабочего класса в Горно-Бадахшанской автономной области. - / В кн.: Очерки истории Советского Бадахшана. - Душанбе: Ирфон, 1981. - С.190.

¹⁴⁶ Таджикская ССР за 25 лет. - Сталинабад, 1955. - С.48.

¹⁴⁷ ЦГА, ф.10, оп.5, уд.хр.10, стр.8.

¹⁴⁸ Н.А.Кисляков. Очерки истории Карагетина. Сталинабад. Таджикгосиздат, 1954. - С.191-192.

¹⁴⁹ Архипкин И.В. Трансформация функциональной направленности налоговой политики в России XX века. - Автореф.дисс. канд.экон.наук. - М., 2001. - С.15-16.

ла своего рода подсистемой единой налоговой системы Союза ССР. В соответствии с союзным законодательством стало формироваться налоговое законодательство Таджикистана. В соответствии с Конституцией Таджикской ССР, утвержденной постановлением Четвертого Всетаджикского съезда Советов (17-25 февраля 1931 г.), как и в прежней Конституции, создаются объединенный Комиссариат финансов, подчиняющийся ЦИК и СНК Таджикской ССР, осуществляющий директивы Комиссариата финансов СССР (ст.55). К предметам ведения Таджикского съезда Советов и ЦИК Таджикской ССР относятся утверждение бюджета Таджикской ССР, как части единого государственного бюджета СССР, установление в соответствии с Конституцией и законодательством СССР государственных и местных налогов, сборов и неналоговых доходов (ст.61)¹⁵⁰.

В 1930 г. в СССР началось осуществление налоговой реформы, коренным образом изменившей систему взимания налогов. Выходит в свет постановление ЦИК и СНК от 02.09.1930 г. "О налоговой реформе"; в 1931 г. принимается еще ряд постановлений, корректирующих ход налоговой реформы; в 1936 г. была преобразована система платежей государственных предприятий и колхозно-кооперативного сектора. Это было связано с тем, что действовавшая в 20-е годы система налогообложения практически полностью выполняла стоявшие перед ней политические задачи: был ликвидирован частный сектор в промышленности и торговле, а его доля в сельском хозяйстве оставалась минимальной. Соответственно утратила свое значение система прямого налогообложения частного сектора, направленная на свертывание процессов капиталистического накопления и изъятие капитализированных доходов. Около 60 налогов и сборов были объединены в основные платежи - налог с оборота, отчисления от прибыли госу-

дарственных предприятий и подоходный налог для кооперативных предприятий¹⁵¹. Налоги, как один из элементов социалистического строительства, понимались как орудие «планового перераспределения создаваемого общественного продукта между классами, секторами и отраслями народного хозяйства в целях осуществления генеральной линии партии»¹⁵², т.е. экономико-правовая сущность налогов претерпела серьезные изменения.

Основные направления налоговой реформы 1930 г. сводились к следующему. Во-первых, акцизная система налогообложения, промысловый налог и ряд других налогов были сведены в единый налог с оборота. Во-вторых, налоги, уплачиваемые государственным предприятиями, консолидировались в единый платеж - отчисления от прибыли, и этот платеж отождествлялся, сливаясь с ведомственным распределением прибыли, т.е. фактически переставал быть налогом.

Систему местного налогообложения в СССР после налоговой реформы составляли преимущественно те налоги, которые государство не могло эффективно контролировать из единого центра. Эти налоги полностью поступали в местные бюджеты, и полномочия по их введению или не введению предоставлялись местным Советам соответствующих территорий. Общесоюзным законодательством устанавливались нормы только четырех видов местного обложения (обложение строений и земельных участков налогом со строений и земельной рентой, и с 1932 г. разовый сбор с торговли колхозников и единоличников). В отношении остальных местных налогов общесоюзная регламентация ограничивалась указанием на то, что правительства союзных республик могли предоставлять местным Советам право «устанавливать и взимать другие налоги и сборы с объектов, не облагаемых общегосу-

¹⁵¹ История отечественного государства и права. Ч.2: Учебник /Под ред. О.И. Чистякова. - М.: Юрист, 2003. - С.312.

¹⁵² Финансы СССР. Вып.2. М.: Гос.финанс.изд-во, 1933. - С.26.

¹⁵⁰ Имомов А. Укрепление государственности и создание гражданского общества в Таджикистане, Душанбе, 2003. - С.353- 355.

дарственным и местными налогами»¹⁵³. Таким образом, местные Советы могли вводить или не вводить те налоги, которые предусмотрены в общесоюзном и республиканском законодательстве. Союзным же законодательством устанавливались предельные размеры и порядок уплаты.

В Таджикистане, в свою очередь, была осуществлена реорганизация местных налогов и сборов, в результате которой постановлениями СНК Таджикской ССР были введены: земельный налог, налог с владельцев транспортных средств, сбор с владельцев скота, разовый сбор на колхозных рынках, единовременный сбор на культурное и хозяйственное строительство кишлака, сбор за камыши, кустарник, травяное топливо и выпас скота в южных районах, налог с владельцев строений, водный сбор и другие платежи¹⁵⁴. Ставки местных налогов и сборов устанавливались самостоятельно, в том числе, ежегодно или с учетом отнесения к окладным поясам (классам), определяемым Наркоматом финансов СССР.

Налоговая реформа, осуществленная в СССР в 1930 г., внесла изменения в организацию налогового аппарата¹⁵⁵. Основным звеном системы стала налоговая инспекция – структурное подразделение районных и городских, без районного деления, финансовых отделов. К руководящим и контролирующим звеньям относились налоговые отделы областных финансовых отделов, управления налогов и сборов наркоматов финансов союзных республик и Наркомата финансов СССР.

Реализованы меры по совершенствованию процедур сбора налогов. Так, постановлением СНК Таджикской ССР от 27.04.1933 г. пр. №10 \$29 установлен перечень имущества, на которое не может быть обращено взыскание недоимок по на-

логам, пошлинам и сборам имущества, подлежащего продаже через предприятия общественного сектора¹⁵⁶. Постановлением СНК Таджикской ССР от 26.04.1937 г. №519 отменен административный порядок и установлен судебный порядок изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуропоставкам и штрафам¹⁵⁷. Приняты решения и реализованы меры по проведению налогового учета плательщиков и объектов обложения по государственным и местным налогам¹⁵⁸.

Концентрация средств в руках Союза позволила Центру больше помогать остальным республикам. По Закону о бюджете, принятому в 1932 г., в бюджет Таджикской ССР отчислялись 100% средств, поступающих от налога с оборота предприятий, расположенных на их территории¹⁵⁹. В 1934 г. бюджет Таджикской ССР составил 153,0 млн. руб., дотация из союзного бюджета достигла 46%. Всего за 1933-1936 гг. дотация республике из союзного бюджета составила почти 238 млн. руб., и только в 1937 г. Таджикская ССР обошлась без дотаций. Это позволило создать новые предприятия горнорудной, металлообрабатывающей и других отраслей промышленности, построить основные автомобильные и железные дороги¹⁶⁰.

11 апреля 1938 г. ЦК ВКП (б) и СНК ССР приняли постановление «О мероприятиях по развитию хозяйства и культурно-бытового строительства в Таджикской ССР», определи-

¹⁵⁶ Материалы Управления регистрации нормативно-правовых актов и подготовки свода законов Республики Таджикистан Министерства Юстиции Республики Таджикистан. Т.2.- С.40.

¹⁵⁷ Материалы Управления регистрации нормативно-правовых актов и подготовки свода законов Республики Таджикистан Министерства Юстиции Республики Таджикистан. Т.7.- С.41.

¹⁵⁸ ЦГА РТ, ф.18, оп.1, ед.хр.1853.- С.115.

¹⁵⁹ История отечественного государства и права. Ч.2: Учебник /Под ред. О.И. Чистякова. – М.: Юристъ, 2003. – С.312-313.

¹⁶⁰ Козачковский В.А. От феодализма до победы социализма. – Душанбе: Ирфон, 1966. – С.179.

¹⁵³ Марьякин Г. Л. Бюджет и национальная политика СССР. М., 1938. С.59.

¹⁵⁴ Материалы Управления регистрации нормативно-правовых актов и подготовки свода законов Республики Таджикистан Министерства Юстиции Республики Таджикистан. Т.2.- С.56-72.

¹⁵⁵ Куксин И.Н. Налоговая политика России: теоретический и историко-правовой анализ. – Дисс. ... д-ра юрид. наук, 2003. – С.84-87.

ли программу промышленного строительства, укрепления производственно-технической базы сельского хозяйства и дальнейшего развития всех отраслей экономики Таджикской ССР. Для выполнения программы промышленного строительства и геологоразведочных работ было ассигновано свыше 31 млн.руб. В сельском хозяйстве внимание уделяется развитию хлопководства, для чего предусматривается проведение ирригационных работ и освоение новых земель, закупка новой техники, кредитование колхозов, завоз племенного скота. Свыше 30 районов и Горно-Бадахшанская автономная область освобождаются от поставок зерна государству из урожая 1938 г., а все высокогорные и пограничные районы – от поставок мяса и молока. Кроме того, в соответствии с решениями V съезда КП Таджикистана предусмотрено ассигнование 200 млн.руб. на строительство промышленных объектов союзного значения¹⁶¹.

1 марта 1941 г. Верховный Совет СССР принял Закон "О подоходном налоге с колхозов". Субъектами налога стали выступать все виды коллективных хозяйств. Налог исчислялся по доходу за предшествующий год по годовым отчетам после проверки отчетов государственными финансовыми органами. В доходы, облагаемые подоходным налогом, включались все виды доходов от всех отраслей сельского хозяйства. В состав облагаемого дохода не включались суммы, полученные колхозом за сдачу государственных продуктов по обязательным поставкам, и ряд других сумм. В особом порядке облагались доходы рыболовецких артелей от рыболовства при сдаче ими продукции государству по государственному заготовительным ценам. В этом случае доходы от рыболовства облагались рыночным сбором и не подлежали зачислению в общий доход, облагаемый подоходным налогом¹⁶².

Были установлены две различные ставки: а) 4% с обла-

гаемого дохода - с доходов от продажи продукции в порядке контрактации и государственных закупок и доходов от внутрихозяйственного использования продукции; б) 8% с облагаемого дохода - с остальных доходов колхозов. Была установлена широкая система льгот для колхозов, в частности, для колхозов, пострадавших от стихийных бедствий. В годы Великой Отечественной войны подоходный налог с колхозов значительных изменений не претерпел.

Великая Отечественная война потребовала мобилизации всех внутренних ресурсов. 16 августа 1941 г. Советское правительство утвердило военно-хозяйственный план, в соответствии с которым предусматривалось перемещение промышленных предприятий из прифронтовой полосы в другие районы, в том числе, в Среднюю Азию, строительство новых промышленных предприятий. Часть оборудования эвакуированных предприятий была направлена в Таджикистан (предприятия консервной, стеклотарной, шелкоткацкой, мыловаренной и иной промышленности). Перестройка промышленности Таджикской ССР обеспечила производство необходимой в военное время продукции, увеличилось производство зерна, хлопка и шелка. Трудящиеся Таджикистана собрали 75 млн.руб. на строительство танковой колонны «Колхозник Таджикистана»¹⁶³. Только население Гармской области собрало на строительство танковой колонны и авиаэскадрильи 3 млн.руб., в фонд обороны внесено 8 млн.руб., много теплых вещей и продовольствия отправлено на фронт¹⁶⁴.

Основной доходной частью государственного бюджета СССР явились доходы от государственного сектора производства, которые в период войны составили свыше 80% доходной части бюджета. Удельный вес доходов в государственных капиталовложениях вырос с 63% в 1942г. до 75% в 1944 году. Всего в

¹⁶³ История таджикского народа. Том III. Книга вторая. – М.:Наука, 1965. – С.59, 63, 65, 68.

¹⁶⁴ Н.А.Кисляков Очерки истории Карагегина. Сталинабад, Таджикгосиздат, 1954. -С.207.

¹⁶¹ История таджикского народа. Том III. Книга вторая. – М.:Наука, 1965. – С.16-17.

¹⁶² История налогового права - http://www.finteoria.ru/nalog40_50g.html

годы войны в бюджетную систему страны внесено 111,7 млрд. рублей, из которых на оборону было направлено свыше половины поступлений 58,3 млрд. рублей.

Увеличение доходной части бюджета было осуществлено, в том числе, и за счет повышения налогов с населения. Из-за резкого снижения доходной части бюджета от поступлений промышленности государтство в условиях войны вынуждено было 21 ноября 1941 года ввести налог на холостяков, одиноких и мало-семейных граждан, 29 декабря 1941 года - военный налог, одновременно была отменена надбавка к сельскохозяйственному и подоходному налогам. Поступления по этим налогам в 1942 - 1945 гг. составили 72 млрд. рублей¹⁶⁵, если до войны налоги с населения составляли в доходах бюджета примерно 5%, то в военные годы они возросли до 13%¹⁶⁶.

В апреле 1942 г. был издан Указ "О местных налогах и сборах", который увеличил доходы местных бюджетов на 20%. Соответственно в Таджикистане было принято постановление СНК от 29.09.1942 г. №959. В годы войны сумма поступлений в бюджет от введенного и усовершенствованного подоходного налога выросла до 3,7 млрд. рублей в 1945 году. Большинство из этих законов о налогах были отменены в 1950- первую половину 1960 годов.

В 1947 г. Советское правительство приняло решение об отмене карточной системы на продовольственные и промышленные товары и проведении денежной реформы, в годы четвертой пятилетки было проведено трехкратное снижение розничных цен на потребительские товары. Государственный бюджет Таджикской ССР по расходам увеличился с 800 млн.руб в 1946 г. до 995 млн.руб. в 1952 г.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Молчанов А.Г. История становления налогового дела и налоговой политики в России. - Автореф.дисс. канд.экон.наук. - Питигорск, 2000, -С.17.

¹⁶⁶ Марьяхин Г.Л. Очерки истории налогов с населения в СССР. М.: Финансы, 1964. -С.204.

¹⁶⁷ История таджикского народа. Том III. Книга вторая. - М.:Наука, 1965. - С.124.

Однако положение населения, особенно сельского оставалось тяжелым. Согласно данным ЦСУ до войны личное потребление зерна, муки, крупы, хлеба деревенским населением составляло (в % к итогу): за счет покупки у государства - 29%, на внут-ридеревенском рынке - 9%, из своего хозяйства и колхозов - 62%. После войны это соотношение изменилось так: 6, 19 и 76. Следовательно, удельный вес потребления хлеба за счет личных и колхозных хозяйств вырос за 40-е гг. на 13%. Известно, что помимо натурального налога, взимаемого государством, крестьянские хозяйства уплачивали и денежный сельскохозяйственный налог. Размеры последнего в 40-е гг. непрерывно росли. Одновременно происходило снижение государственных розничных цен на продукты питания, что влекло за собой и снижение цен колхозных рынков. Чтобы уплатить непрерывно возрастающий денежный налог, крестьяне должны были продавать на рынке все большее количество продуктов, произведенных в своем хозяйстве¹⁶⁸.

Налоговая система СССР, в том числе Таджикской ССР, развивалась в качестве одного из инструментов механизма централизованного регулирования плановой экономики, однако налоговая система не исполняла предусмотренную для нее регули-рующую функцию. Ее основной задачей стало привлечение в бюджет в запланированных объемах финансовых поступлений в виде отчислений от доходов хозяйственной деятельности государственных, кооперативных, общественных организаций и на-селения.

Согласно Положения¹⁶⁹ о налоговой инспекции районных и городских отделов и налоговых ревизоров 1949 г. в районах и городах, не имеющих районного деления, действовали налоговые инспекции, состоящие из старшего налогового инспектора, уча-стковых налоговых инспекторов, их помощников, налоговых агентов в сельской местности, работников бухгалтерии. Структу-

¹⁶⁸ Попов В.Г. Крестьянские налоги в 40-е годы. - /Социологические исследова-ния, 1997, №2, -С. 97, 101.

¹⁶⁹ Государственная налоговая служба / Под ред. проф. В.К. Бабаева — Н. Нов-город, 1995. - С.53.

ра и штатная численность каждой инспекции определялась количеством налогоплательщиков, территориально-экономической характеристикой города (района). В крупных городах в состав налоговых инспекций входили инспектора по налогам с заработной платы рабочих и служащих, местным налогам с предприятий, учреждений и организаций и с государственной пошлины.

В 1959г. были произведены очередные перемены в структуре налоговых органов. Республиканское управление налогов и сборов, налоговые отделы и инспекции были практически без изменений функций переименованы в управления, отделы и инспекции государственных доходов. Управление государственных доходов Министерства финансов СССР продолжало заниматься планированием поступлений налогов и иных доходов в целом по Союзу и по союзным республикам, следило за выполнением плана поступлений платежей в государственный бюджет; разрабатывало проекты ставок налога с оборота на промышленные и продовольственные товары, проводило ревизии, проверки и обоснования работы по государственному доходам в министерствах финансов союзных республик, а также в местных финансовых органах, выполняло другие работы.

В союзных республиках, в том числе в Таджикистане, подобные функции исполнялись управлениями государственных доходов республиканских министерств финансов, отделами государственных доходов областей, которые функционировали до начала 90-х годов, когда новые независимые государства, созданные на базе прежнего СССР, создали свои фискальные структуры.

В соответствии со ст.11 Закона СССР «О бюджетных правах Союза СССР и союзных республик», в доходы государственного бюджета СССР включаются: а) часть доходов предприятий и организаций в виде налога с оборота и отчислений от прибыли; б) подоходный налог с колхозов, предприятий и организаций кооперативных систем и предприятий общественных организаций; в) налоги с населения; 4) другие доходы, предусмотренные

законодательством СССР¹⁷⁰. В соответствии со ст.9 этого же Закона, социальное страхование рабочих и служащих осуществляется в СССР за счет государства. Согласно ст.35 в государственные бюджеты союзных республик поступают следующие доходы: а) отчисления от прибыли и другие поступления от предприятий и организаций, подведомственных министерствам и ведомствам союзных республик; б) лесной доход, подоходный доход с колхозов, подоходный налог с предприятий и организаций кооперативных систем и предприятий общественных организаций; в) сельскохозяйственный налог; г) отчисления от подоходного налога с населения в размере 50%; д) государственная пошлина, местные налоги и сборы и другие доходы, устанавливаемые в порядке, определяемом законодательством СССР. Кроме того, в бюджеты союзных республик передаются средства государственного социального страхования на выплату пенсий, а также отчисления от налога с оборота и других общесоюзных государственных доходов в размерах, предусматриваемых в Государственном бюджете СССР.

Доходы, получаемые бюджетом от населения в виде налога на заработную плату и подоходного налога, были весьма незначительны¹⁷¹. Их совокупный объем уступал даже доходам бюджета в форме поступлений от таможенных и государственных пошлин. Основная величина фискальных изъятий взималась с населения через налог с оборота и систему отчислений от фонда заработной платы.

В 1963г. объем промышленного производства Таджикистана по сравнению с 1913г. возрос в 49 раз. Промышленность республики насчитывала свыше 90 отраслей, среди которых ведущее место занимали горнорудная, топливно-энергетическая, металлообрабатывающая, машиностроительная, строительных

¹⁷⁰ Ведомости Верховного Совета СССР, 1959 г., №44, ст.221.

¹⁷¹ Это обусловило отмену налогов с заработной платы и установление льгот по подоходному налогу для ряда категорий рабочих и служащих в начале 60-х годов (См.: История таджикского народа. Том III. Книга вторая. — М.:Наука, 1965. — С.221-222.).

материалов, текстильная, пищевая и др. Производства хлопка по сравнению с 1913г. возросло в 17 раз. В 60-х годах в Таджикистане выработывалось 85% всего производимого в стране гера-ниевое масла, при этом три четверти растительного масла, вы-рабатываемого в Таджикистане, около 60% фруктово-овощных консервов, 70% виноградного вина вывозилось в другие районы СССР. В перечень вывозимых товаров входили чугунная арма-тура, нефтяное оборудование, запчасти к тракторам и автомаши-нам, сухофрукты, хлопковое волокно, текстиль, каменный уголь, цемент и др. товары¹⁷².

В середине 60-х гг. в СССР планировалось осуществле-ние коренной хозяйственной реформы, направленной на повы-шение эффективности и прибыльности работы предприятия. Це-лями реформы были совершенствование системы управления народным хозяйством и усиление экономического стимулирова-ния производства. Одним из основных документов, определяв-ших цели и задачи хозяйственной реформы, было Постановление ЦК КПСС и СМ СССР «О совершенствовании планирования и усилении экономического стимулирования промышленного производства» от 4 октября 1965 года¹⁷³.

В сфере налогообложения к важнейшим мероприятиям по реформированию хозяйственного механизма следует отнести: изменение порядка распределения прибыли государственных предприятий, введение платы за фонды, фиксированных (рент-ных) платежей, реформирование системы подоходного обложе-ния колхозов. Фактически неизменной оставалась система взи-мания налога с оборота.

Реформа экономики, в том числе и налоговой системы в 1965г., руководимая А.Н.Косыгиным, не привела к отмене нало-гов. Налоговая система, сформированная в 1970-1980-е годы по-сле изменения размеров отчислений от государственных и коо-

перативных предприятий, введения платы за фонды, установле-ния фиксированных рентных платежей практически полностью сохранилась до 1991 года - момента развала СССР.

Указом Президиума Верховного Совета СССР «О повы-шении размера необлагаемого налогами минимума заработной платы рабочих и служащих» отменено взимание подоходного налога на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР с рабочих и служащих, получающих заработную плату до 370 рублей в месяц¹⁷⁴.

В соответствии со статьей 241 Кодекса законов о труде Таджикской ССР от 16 июня 1972г., «все рабочие и служащие подлежат обязательному государственному социальному страхо-ванию». Статьей 242 этого же закона предусмотрено: «Взносы на социальное страхование уплачиваются предприятием, учрежде-нием, организацией без каких-либо вычетов из заработной пла-ты рабочих и служащих. Неуплата предприятием, учреждением, организацией страховых взносов не лишает рабочих и служащих права на обеспечение по государственному социальному страхо-ванию». Ставка социальных взносов в этот период составляла 12% от фонда оплаты труда.

Союзное регулирование финансового обеспечения прово-дилась в большей мере путем дифференциации налоговых от-числений в пользу той или иной республики. Отмечалось, что в 1975г. отчисления налога с оборота колебались в диапазоне 42,3% для России и около 100% для Казахской, Туркменской, Узбекской и Литовской ССР; по подоходному налогу Узбекская, Казахская, Литовская, Киргизская, Таджикская ССР оставляли у себя все 100%¹⁷⁵. Однако, по каким критериям и в каких целях осуществлялись отчисления, четкого правила не существовало.

¹⁷⁴ Ведомости Верховного Совета Таджикской Советской Социалистической Республики №18(466) 1965, -ст.489.

¹⁷⁵ История отечественного государства и права. Ч.2: Учебник /Под ред.О.И.Чистякова. -М.: Юристъ, 2003. -С.429.

¹⁷² История таджикского народа. Том III. Книга вторая. - М.:Наука. 1965. - С.199-200, 233-234.

¹⁷³ Истории налогов с населения в СССР //Г.Л.Марьяхин. - Москва, 1964, -С.236-237.

Указом Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. утверждено положение о местных налогах¹⁷⁶, которым предусмотрено взимание следующих местных налогов: налог с владельцев строений; земельный налог; налог с владельцев транспортных средств. Соответствующим постановлением Совета Министров Таджикской ССР от 13.05.81 №123 предусматривалось распределение территории страны на 6 классов для целей земельного налога, взимание налога с владельцев с транспортных средств по высшему размеру только в городах Душанбе и Ленинбад, освобождение от налога с владельцев строений и земельного налога жилищно-строительных кооперативов, кооперативов по строительству и эксплуатации гаражей и автомобильных стоянок граждан, освобождение от уплаты налога с инвалидов, владельцев транспортных средств¹⁷⁷.

Указанные отчисления и налоги формировали доходную часть республиканского бюджета. Так, в Законе Таджикской ССР «О государственном бюджете Таджикской ССР на 1984г.» в качестве источников дохода бюджета республики отмечаются налог с оборота, плата за производственные фонды, фиксированные платежи, плата за производственные фонды, фиксированные платежи, свободный остаток прибыли, отчисления от прибыли, подоходный налог и другие доходы от социалистического хозяйства.

Уголовное преследование за налоговые правонарушения в СССР было отменено в 1950-е - первую половину 1960 годов¹⁷⁸. Практически применение наказания за уклонение от уплаты налогов не существовало до середины 1980-х годов, когда в стране была объявлена перестройка, создавшая возможности для создания основ частно-рыночной экономики, расширения услуг различного рода кустарей, кооперативов, акционерных обществ. Статьей 164 Кодекса Таджикской ССР об административных правонарушениях №39 от 5 декабря 1985г. устанавливалось, что

нарушение порядка занятия кустарно-ремесленными промыслами влечет предупреждение или наложение штрафа в размере до пятидесяти рублей с конфискацией изготовленной продукции, сырья или без таковой. При последующем изменении этой статьи (1986г.) размер ответственности был повышен от пятидесяти до ста рублей с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой. В соответствии со ст.164¹ этого Кодекса установлено, что уклонение от подачи декларации о доходах от занятий кустарно-ремесленным промыслом, другой индивидуальной трудовой деятельностью либо о иных доходах, облагаемых подоходным налогом, и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, либо несвоевременная подача декларации или включение в нее заведомо искаженных данных - влечет предупреждение или наложение штрафа в размере от пятидесяти до ста рублей.

Практического применения мер ответственности за уклонение от уплаты налогов не существовало до середины 1980-х годов, когда было объявлено о перестройке, о возможности расширения своих услуг различного рода кустарями, кооперативами, акционерными обществами. В целях усиления налогового контроля Указом Президиума Верховного Совета Таджикской ССР от 28 мая 1986 года УК Таджикской ССР был дополнен статьей 162-1, которая предусматривала наказание в виде исправительных работ до двух лет, штрафа от 200 до одной тысячи рублей за уклонение от подачи декларации о доходах.

В соответствии со статьей 32 Закона СССР от 23 апреля 1990 г. «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» и Положением «О местных налогах» от 23 апреля 1990 г. должностные лица предприятий, учреждений, организаций, а также граждане, не выполняющие требований должностных лиц государственных налоговых инспекций, привлечались к административной ответственности в виде

¹⁷⁶ Ведомости Верховного Совета СССР, №5, 1981, ст.121.

¹⁷⁷ СП Таджикской ССР, 1981, №1, ст.2.

¹⁷⁸ Молчанов А.Г. История становления налогового дела и налоговой политики в России. - Автореф. дисс. канд. экон. наук. - Питигорск, 2000. - С.17-18.

штрафов в размере соответственно от 50 до 200 рублей и от 25 до 100 рублей¹⁷⁹.

Налоговые органы получили право беспорядного порядка взыскания налоговой задолженности, а также суммы штрафов и иных санкций¹⁸⁰. Нынешнее налоговое законодательство Таджикистана, фактически, происходит из советского финансового и позже налогового законодательства. Главное их отличие - в усложнении последнего.

В последние годы функционирования советской системы в ростом частного сектора экономики началась более серьезная регламентация налогов в государственном регулировании. В соответствии с Указом Президиума Верховного Совета СССР №6362-XI от 13 января 1987г. «О вопросах, связанных с созданием на территории СССР и деятельностью совместных предприятий, международных объединений и организаций, фирм и органов управления»¹⁸¹, предусматривалось, что налог на прибыль предприятий зачислялся в доход союзного бюджета. Совместные предприятия освобождались от уплаты налога на прибыль в течение первых двух лет их деятельности. Министерство финансов СССР имело право понижать размер налога или полностью освободить от налога отдельных плательщиков. В советском Таджикистане действие этого нормативного правового акта привело к созданию ряда совместных предприятий, в частности, совместного советско-болгарского предприятия в г. Кулябе по сборке телефонных аппаратов и другим совместным проектам.

Основными институтами и сферами финансового права СССР являлись бюджетное право, правовое регулирование государственных доходов и бюджетного финансирования, правовые основы кредитования, расчетов и денежного обращения, основы валютного законодательства.

¹⁷⁹ Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР, 1990, №19, ст.320

¹⁸⁰ Ведомости Верховного Совета СССР 1981, №5 ст.122, №39, 1987, ст.791.

¹⁸¹ Ведомости Верховного Совета СССР, №2 (2388), 1987, ст.35.

Указом Президента СССР «О введении налога с продаж»¹⁸² №УП-1272 от 9 декабря 1990г. в целях финансового обеспечения социально-экономических программ, поддержки малообеспеченных слоев населения, стабилизации денежного обращения с 1 января 1991 года введен налог с продаж в размере 5 процентов от реализации продукции, выполненных работ и платных услуг.

Судьба СССР была решена на белорусской встрече руководителей трех республик – Белоруссии, России и Украины 8 декабря 1991 г., когда было подписано соглашение о создании СНГ, предусматривающее роспуск Союза ССР, прекращение действия его законов и ликвидацию его органов¹⁸³.

Основными налогами СССР перед его роспуском являлись налоги с населения (подходный налог, сельскохозяйственный налог, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан), а также обеспечивавшие 91% общих доходов государственного бюджета СССР налоги с предприятий (налог с оборота) и платежи из прибыли с государственных предприятий, подоходный налог с предприятий и хозяйственных органов кооперативных и общественных организаций¹⁸⁴. Налоги в целом утратили характер государственного инструмента и трансформировались в нормативные отчисления.

В целом можно констатировать, что к началу 90-х годов XXв. основной задачей советской налоговой системы было отчуждение части дохода каждого индивида или предприятия в пользу государства, т.е. реализация фискальной функции. Присущие мировой налоговой практике и в определенной степени применяемые ранее в инструментарии налоговой политики регулирующая, стимулирующая и социальная функции налогов были

¹⁸² Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР, №1.- 1991,ст.87.

¹⁸³ История отечественного государства и права. Ч.2: Учебник /Под ред.О.И.Чистякова. – М.: Юристъ, 2003. – С.486-487.

¹⁸⁴ Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М.: Юристъ, 2000. – С.273.

полностью замещены механизмом централизованного планирования, государственного снабжения и государственного социального обеспечения. Сами же налоги приобрели форму плановых отчислений¹⁸⁵. Налоговая система выполняла роль аккумулятора части валового внутреннего продукта (ВВП) и действовала как чисто фискальный механизм. Роль регуляторов развития производства, координации и стимулирования основных направлений его технической модернизации выполняли плановые и снабженческие государственные органы.

¹⁸⁵ Архипкин И.В. Трансформация функциональной направленности налоговой политики в России XX века. – Автореф. дисс... канд. экон. наук. – М., 2001. – С. 20.

ГЛАВА II. ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ПОСТСОВЕТСКИЙ ПЕРИОД

2.1. Временное использование налогового законодательства предыдущего периода

С момента объявления независимости Республики Таджикистан (9 сентября 1991 года) перед молодым государством сразу же встала задача: создать самостоятельную налоговую систему, как важнейший атрибут государственной независимости и финансовой основы осуществления государственных функций. Это означало существенное изменение роли налогов в экономике Таджикистана, приобретение ими роли и функций, присущих рыночной системе хозяйствования, повышение значения налогов как регуляторов отношений государства с субъектами хозяйствования.

Впервые Таджикистан, как суверенное государство, формирует свою налоговую систему и налоговое право, поэтому от того, как этот сложный и трудоемкий процесс будет развиваться и воссоединит в себе прошлое, настоящее и будущее о налогообложении, зависит оптимальное решение проблемы, роль и место налогов в правовой системе нашей страны¹⁸⁶.

Решение указанной задачи в области налогообложения совпало по времени с периодом формирования в Таджикистане новой структуры власти и государственности, созданием основ рыночной экономики и преобразованием поведения людей. Эти задачи приходилось решать при полном отсутствии практического опыта, с использованием метода проб и оши-

¹⁸⁶ Тахиров Ф.Т. Актуальные проблемы истории и теории государства и права в условиях государственной независимости Республики Таджикистан. – Душанбе: Дониш, 2009. – С. 6.

бок, копированием готовых схем, применяемых в других модельных постсоветских государствах, прежде всего, в России.

В отличие от других республик бывшего СССР указанные задачи в Таджикистане решались в сложнейших общественно-политических и социально-экономических условиях, связанных с политической нестабильностью и разразившейся гражданской войной. Явные перекосы сфер экономики и социальной политики, имевшие место в советский период Таджикистана, дали о себе знать еще в конце 80-х годов. Суть таких перекосов, по мнению Л.С.Васильева, заключалась в ускоренных темпах индустриализации и насильственном перемещении жителей горных районов. Переориентация земледельцев в основном на выращивание хлопка привело к резкому росту экологических проблем, нехватке воды и земли, варварскому и нерациональному их использованию. Слабая неустойчивая местная власть была вынуждена бороться с многопартийным плюрализмом, что вылилось в политические и религиозные раздоры. Следствием этого стал экономический упадок, низкие темпы восстановления экономики, низкий уровень жизни населения, вынужденная трудовая миграция незанятого населения¹⁸⁷. С нашей точки зрения, кроме указанных проблем, также недостаточное развитие промышленности, сырьевая специализация экономики, недостаточный уровень сформированной в советский период производственной и социальной инфраструктуры, разрыв после распада СССР производственных связей явились основными причинами экономического упадка и недостаточности рабочих мест внутри страны.

За 1991-1994гг. уже определились основные контуры будущего государственного устройства республики, национальной модели экономического развития и соответствующей налоговой системы, что было закреплено в Конституции (Ос-

новном законе) Республики Таджикистан, принятой 6 ноября 1994 года.

Ст.45 Конституции Республики Таджикистан устанавливает: «Уплата налогов и сборов, определяемых законом, является обязанностью каждого»; ст.12 определяет: «Государство гарантирует свободу экономической и предпринимательской деятельности, равноправие и правовую защиту всех форм собственности, в том числе частной»; ст.17 указывает: «Государство гарантирует права и свободы каждого, независимо от его национальности, расы, пола, языка, вероисповедания, политических убеждений, образования, социального и имущественного положения». Тем самым, были заложены политические основы развития экономики страны, а также определена правовая основа для формирования налогового права.

Подписанное в 1997 году Соглашение о мире и согласии, принятое сторонами гражданского противостояния, создало условия для политической стабильности в новом государстве, явившейся основой при решении экономических правовых проблем, в том числе, налоговых проблем независимого Таджикистана.

В конце 1993г. республика заявила о своем выборе цели и содержания намеченных экономических и правовых реформ — преобразование унаследованной командно-административной экономической системы в социально-ориентированную национальную экономику рыночного типа, что позволило определить тип адекватной ей создаваемой налоговой системы. Это предполагает, что налоговая система Таджикистана в этих условиях должна исходить из тех правовых принципов и методов налогообложения, которые приняты в государствах с развитой рыночной экономикой и, в то же время, учитывать многовековые национально-исторические традиции налогообложения.

Начавшийся в 1991 году процесс формирования новой налоговой системы страны, отвечающей национальным инте-

¹⁸⁷ Васильев Л.С. История Востока. Том 2. — М.: Высшая школа, 2005. — С.408-410.

ресам с учетом формирующейся рыночной экономики, должно быть по сей день.

Исходную законодательную базу налоговой системы независимого Таджикистана составили действовавшие до развала СССР нормативные правовые акты, регулировавшие вопросы налогообложения, в том числе:

- Закон СССР от 14.06.1990 №1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций»;
- Закон СССР от 23 апреля 1990 года «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»¹⁸⁸;

- Указ Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 «Положение о местных налогах»¹⁸⁹, которым предусмотрено взимание следующих местных налогов: налог с владельцев строений; земельный налог; налог с владельцев транспортных средств;

- Закон СССР от 8 августа 1953 года «О сельскохозяйственном налоге» в редакции Указа Президиума Верховного Совета СССР от 22 декабря 1983 года¹⁹⁰;

- Указ Президиума Верховного Совета СССР от 29 июня 1979 года «О государственной пошлине»¹⁹¹;

- Указ Президиума Верховного Совета СССР от 13 января 1987 года «О вопросах, связанных с созданием на территории СССР и деятельностью совместных предприятий, международных организаций, фирм и органов управления»¹⁹²;

- Закон СССР «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций»;

¹⁸⁸ Ведомости съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР, 1990, №19, ст.320.

¹⁸⁹ Ведомости Верховного Совета СССР, №5, 1981, ст.121.

¹⁹⁰ Там же. 1953, №7; 1983, №52, ст.702.

¹⁹¹ Там же. 1979, №28, ст.477.

¹⁹² Там же. 1987, №2, ст.35.

- Положение о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей, утвержденное Указом Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 года¹⁹³.

Приведенные нормативные и иные правовые акты, действовавшие на территории Республики Таджикистан в период до объявления ее независимости, не только устанавливали налоги, но также определяли организационные формы сбора налогов, порядок уплаты налогов в бюджет и формы ответственности за несвоевременную их уплату со стороны обязанных лиц.

Например, действовавший в тот период Закон СССР от 14.06.1990 №1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций», предусматривал уплату следующих общесоюзных налогов: налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт, налог на фонд оплаты труда колхозников, налог на прирост средств, направляемых на потребление, налог на доходы.

В соответствии с этим Законом законодательными актами СССР могли устанавливаться другие общесоюзные налоги. Верховные Советы союзных и автономных республик в соответствии с законодательными актами СССР имели право устанавливать взимаемые на их территории республиканские налоги. Кроме того, местные Советы народных депутатов в соответствии с законодательными актами Союза ССР, союзных и автономных республик получили право устанавливать взимаемые на их территории местные налоги.

Так, в целях налога на прибыль предприятий и организаций в пределах уровня рентабельности, определяемого по отдельным отраслям, облагаемая прибыль облагалась налогом по ставке 22%, зачисляемым в союзный бюджет (ст.4). Ставки налога, зачисляемого в республиканские бюджеты союзных и автономных республик и местные бюджеты, устанавливаются законодательными актами союзных и автономных республик

¹⁹³ Там же. 1981, №5, ст.122; 1987, №39, ст.791.

на основе соглашения между ними. При этом сумма налогов из прибыли, зачисляемой в республиканские бюджеты союзных и автономных республик и местные бюджеты, платы за трудовые ресурсы, а также платы за природные ресурсы (за исключением сумм платежей, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг)) не должна превышать 23% облагаемой прибыли.

Для различных категорий налогоплательщиков устанавливались отдельные ставки налога на прибыль: а) для государственных специализированных банков, коммерческих банков, в том числе, кооперативных банков, страховых организаций – 55%;

б) для совместных предприятий, созданных на территории СССР с участием советских юридических лиц и иностранных юридических лиц и граждан, – 30%;

в) для потребительских обществ, их союзов, предприятий, объединений и организаций потребительской кооперации, объединяемой Центросоюзом (кроме банков), – 35%;

г) для общественных организаций, их предприятий, объединений и организаций, а также религиозных организаций и их предприятий – 35 процентов;

д) для производственных кооперативов (за исключением сельскохозяйственных), их союзов и объединений, – по ставкам, устанавливаемым Верховными Советами союзных республик, но не выше 45 процентов. Для торговых, закупочных, общественного питания, посреднических и зрелищных кооперативов такое ограничение не применяется;

е) для совхозов, колхозов и других сельскохозяйственных предприятий, независимо от форм собственности, для предприятий бытового обслуживания населения и коммунального хозяйства, – по ставкам, устанавливаемым Верховными Советами союзных республик;

ж) для предприятий, входящих в состав местного хозяйства, относящихся к коммунальной собственности, – по

ставкам, устанавливаемым местными Советами народных депутатов, но не выше 45 процентов.

Такая дифференциация ставки налога на прибыль, установленная в Таджикистане, позволяла обеспечить в начальный рыночный период развития страны реализацию установленных принципов налогообложения, создать условия для стимулирования эффективно функционирующих производств, а также социально значимых организаций, в то же время, аккомпанировать в государственном бюджете денежные средства, необходимые для создаваемого государства.

Подобные подходы были также применимы в отношении налога с оборота, местных налогов, сельскохозяйственного налога и других налогов, оставшихся в наследство Таджикистану после развала СССР и составивших основу новой налоговой системы страны. Правовые задачи налоговой политики независимого Таджикистана в начальный период его формирования были направлены на срочное приспособление указанных налоговых инструментов особенностям страны и создание собственного налогового законодательства.

В зависимости от характера решаемых правовых задач можно условно разделить процесс становления и развития национальной налоговой системы Таджикистана на два периода¹⁹⁴.

В первом периоде, который охватывает период с 1992 по 1999 годы, политика молодого государства была направлена на создание первоначальных правовых основ национальной налоговой системы. В этот период началось введение новых, свойственных рыночной системе, видов налогов, формируется

¹⁹⁴ Подобная двухэтапная периодизация формирования налоговой системы Таджикистана используется Шомуродовым Ф. Основы налоговой системы Республики Таджикистан: Учебник для вузов. – Душанбе: «Эр-граф», 2006. – С.52-112; Трехэтапная периодизация формирования налоговой системы Таджикистана также предусмотрена у Исмолова Т.С. «История становления и развития налоговой системы Республики Таджикистан». – Диссер... канд.экон.наук, 2006. – С.131-168.

законодательная основа функционирования налоговых органов и создается самостоятельная структура государственного управления налоговой деятельностью. Однако, глубокий трансформационный спад, сложная социально-политическая ситуация в обществе, вооруженные конфликты, а также отсутствие национальной валюты не позволили последней окончательно сформироваться и в полной мере выполнить свою функцию, как национальной налоговой системы.

За 1992-1998 гг. старая налоговая система, унаследованная от советской эпохи, в срочном порядке преобразовывалась в направлении удовлетворения потребностей государства в условиях глубокого экономического кризиса, разразившегося после распада Союза. Другими словами, новая национальная налоговая система Таджикистана не была создана на пустом месте, а, наоборот, ею были унаследованы все положительные стороны советской налоговой системы, прежде всего, организационная структура управления, кадры, работающие в налоговых органах, формы и методы учета, отчетности и контроля.

Достаточно здесь вспомнить, что Государственная налоговая инспекция Министерства финансов Таджикской ССР была создана в соответствии с постановлением Совета Министров Таджикской ССР от 28 февраля 1990 года №36. Она имела подведомственные налоговые инспекции по областям, городам и районам, которые и ныне также составляют элементы единой эффективной организационной системы контроля за соблюдением налогового законодательства. Из этого следует, что, создавая свою новую налоговую систему, Таджикистан опирался с учетом исторической преемственности на имеющиеся организационную структуру и акты налогового законодательства.

Далее финансово-правовая политика в этот период преследовала цель: придать налоговой системе стройный и системный характер, уточнить правоотношения между государст-

вом и налогоплательщиками, уточнить размер налогового обязательства и формы ее исполнения, способы налогового регулирования поведения хозяйствующих субъектов. Отличительной особенностью этого периода является завершение начальной модели формирования налоговой системы, отвечающей особенностям переходной экономики и национальным интересам республики. Этому способствовало дальнейшее совершенствование правовой базы налогообложения, укрепление организационной структуры управления налоговой деятельностью, предусматривающей создание налоговой полиции и системы подготовки работников налоговых органов.

Второй, современный этап в становлении и развитии национальной налоговой системы Республики Таджикистан ознаменован кодификацией большинства принятых законодательных актов в области налогообложения и вводом в действие с 01 января 1999 года Налогового кодекса.

Особенностью данного периода является то, что на основе стабилизации политической обстановки и создания политических условий для экономического развития хозяйственной системы, в новом налоговом законодательстве устанавливается четкая взаимосвязь и взаимообусловленность установленных налогов, правоотношений между налоговыми органами и хозяйствующими субъектами, определены правоотношения в области налогообложения, близкие к правоотношениям рыночных государств Запада с развитой законодательной базой.

Кроме того, кодификация налогового законодательства, проведенная в Таджикистане одной из первых в странах бывшего СССР, позволила в значительной степени детализировать элементы налогообложения, определить налогово-бюджетные отношения между центральным правительством и местными органами власти, обусловить взаимосвязь налоговых правоотношений с другими сферами законодательства, а также с международным законодательством, признанным Республикой Таджикистан.

В первый период формирования законодательной базы налогообложения в Таджикистане началось с принятия Указа Президента Республики Таджикистан №УП-16 от 3 января 1992г., «Об образовании Главного налогового управления Республики Таджикистан» (Указом Президента Республики Таджикистан №УП-46 от 19 февраля 1992г. было переименовано в Главное государственное налоговое управление Республики Таджикистан)¹⁹⁵.

В соответствии с ним на Главное государственное налоговое управление Республики Таджикистан была возложена функция контроля за соблюдением законодательства о налогах и других обязательных платежах в бюджет, а также инспекторский контроль за правильностью применения цен, установленных государством. Данный орган создан на базе Государственной налоговой инспекции Министерства финансов Республики Таджикистан.

В короткие сроки были приняты соответствующие законодательные акты и введены в действие следующие основные виды налогов:

- 1) налог на добавленную стоимость¹⁹⁶ (вместо налога с оборота);
- 2) акцизы¹⁹⁷;
- 3) подоходный налог с граждан Республики Таджикистан, иностранных граждан и лиц без гражданства¹⁹⁸;
- 4) государственная пошлина (Закон РТ от 6.01.1992г., №496);
- 5) налог с владельцев транспортных средств¹⁹⁹;
- 6) земельный налог (Закон РТ от 6.03.1992г., №547)²⁰⁰.

¹⁹⁵ Нормативные акты по налогообложению (Выпуск 1). - /Общ. редакция д-ра экон. наук А.Орипова. - Душанбе, 1992. - С.3; Законодательные и нормативные акты по налогам и налогообложению. Настольная книга руководителя. - Под общей ред. А.О.Орипова. - Душанбе, 1994. - С.9.

¹⁹⁶ Ведомости Верховного Совета Республики Таджикистан, 1992, №2, ст.28.

¹⁹⁷ Там же, №4, ст.45.

¹⁹⁸ Ведомости Верховного Совета Республики Таджикистан, 1992, №5, ст.48.

¹⁹⁹ Там же, №2, ст.24.

Однако из-за продолжавшегося в 1992г. в Таджикистане политического кризиса, переросшего в гражданское противостояние, формирование новой налоговой системы было несколько приостановлено. Эта работа возобновилась только в 1993г., когда были введены следующие новые налоги²⁰¹:

1. налог на доходы от страховой деятельности²⁰²;
2. налог на имущество физических лиц²⁰³;
3. налог на прибыль предприятий и организаций²⁰⁴;
4. отчисления в Фонд ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций²⁰⁵;
5. платежи в Дорожный фонд²⁰⁶;
6. специальный налог (Указ Президиума ВС РТ от 18.06.1994г., №278).

Ст.1 Закона Республики Таджикистан «О подоходном налоге с граждан Республики Таджикистан, иностранных граждан и лиц без гражданства» граждане СНГ в отношении налогообложения их доходов приравниваются к гражданам Республики Таджикистан. К гражданам, которые в целях налогообложения рассматриваются, как имеющие постоянное местожительство в Таджикистане, относятся граждане, находящиеся в Республике Таджикистан в общей сложности более 183 дней в календарном году. П.6 ст.3 этого же Закона предусмотрено обложение подоходным налогом по совокупному годовому доходу доходов от предпринимательской деятельности, и ст.4

²⁰⁰ В отчете «Проблемы финансово-кредитного механизма и активизации инвестиций в стабилизацию экономики Таджикистана» (1996), подготовленном ЦСИ при Президенте Республики Таджикистан ошибочно указано, что земельный налог установлен также взамен ранее существовавшего налога со строений.

²⁰¹ Нормативные акты по налогообложению (Выпуск 1). - /Общ. редакция д-ра экон. наук А.Орипова. - Душанбе, 1992. - С.3; Законодательные и нормативные акты по налогам и налогообложению. Настольная книга руководителя. - Под общей ред. А.О.Орипова. - Душанбе, 1994. - С.171-201.

²⁰² Ведомости Верховного Совета Республики Таджикистан, 1994, №1, ст.8.

²⁰³ Там же, ст.20.

²⁰⁴ Там же, №3-4, ст.249.

²⁰⁵ Там же, №1, ст.12.

²⁰⁶ Там же, ст.26.

при налогообложении совокупного годового дохода граждан облагаемым доходом считается разность между валовым доходом (в денежной и натуральной форме) и документально подтвержденными расходами, непосредственно связанными с извлечением дохода.

Статьей 3 Закона Республики Таджикистан «О налогах на имущество физических лиц» №889 от 27 декабря 1993 г. устанавливалось, что налог на строение, помещения и сооружения уплачивается ежегодно по ставке 0,1% от их инвентаризационной стоимости. Налог на транспортные средства взимался ежегодно по ставке 0,5% от минимального месячного уровня оплаты труда, устанавливаемого в Республике Таджикистан, за каждую лошадиную силу или 0,7 процента за каждый киловатт мощности двигателя. Если сравнить ст.3 Закона Республики Таджикистан «О налогах на имущество физических лиц» №889 от 27 декабря 1993 г и статью 7 п.п. «а» и «б» Закона Республики Таджикистан «О налоге на прибыль предприятий и организаций» №1001 от 21 июля 1994 г со статьями действующего Налогового Кодекса, то можно сделать вывод о том, что с точки зрения применения принципов простоты, доступности и справедливости, а также стимулирующей функции налогового законодательства вышеуказанные нормативные акты прошлого периода имеют преимущество.

Следует отметить положительные стороны Закона Республики Таджикистан «О плате за землю» №547 от 6 марта 1992 г. От уплаты земельного налога (ст.15) освобождаются деханские хозяйства и малые сельхозпредприятия на пятилетний период на вновь осваиваемых землях и на один год – на освоенных землях, и размер земельного налога снижается для хозяйств, занимающихся размножением новых сортов (гибридов) сельскохозяйственных культур, высокопродуктивных пород животных и звероводством, - на 20%, и для хозяйств, занимающихся сельскохозяйственным производством

в условиях богары, а также расположенных свыше 2500 метров над уровнем моря, - на 50% (ст.16).

Уже в марте 1992г. наиболее сложный для внедрения налог на добавленную стоимость (НДС), используемый в практике рыночных стран, взял на себя основную нагрузку при формировании бюджета республики²⁰⁷.

Плательщиками НДС были установлены: (1) юридические лица, осуществляющие коммерческую деятельность; (2) филиалы, отделения и другие обособленные подразделения юридических лиц, самостоятельно реализующие товары, работы и услуги; (3) индивидуальные предприниматели, если выручка от реализации товаров, работ и услуг превышает 50 тыс.руб.в год.

В качестве объекта налогообложения приняты обороты по реализации товаров, выполненных работ и оказанных услуг, в том числе: (а) обороты по реализации товаров (работ, услуг) для собственного потребления, а также своим работникам; (б) обороты по реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным операциям; (в) обороты по безвозмездной передаче или передаче с частичной оплатой за товары (работы, услуги); (г) обороты по реализации на территории страны товаров (работ, услуг) за иностранную валюту.

Ставка НДС установлена в размере 28% (позднее снижена до 20%). В перечне освобождаемых от операций не предусматривается использование 0-ой ставки налога при экспорте товаров (принцип страны производителя).

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары (работы, услуги), и суммами налога по материальным ресурсам, топливу, работам,

²⁰⁷ Законодательные и нормативные акты по налогам и налогообложению. Настольная книга руководителя. – Под общей ред.А.О.Орипова. – Душанбе, 1994. – С.80-86.

услугам, стоимость которых фактически отнесена в отчетном периоде на издержки производства и обращения.

В становлении и реализации новой налоговой системы большую роль сыграл принятый в марте 1992 г. Закон Республики Таджикистан от 14.03.1992г. №590 «О государственных налоговых органах Республики Таджикистан», в котором определялись правовое положение, статус, задачи и функции налоговых органов республики²⁰⁸. Значимость налоговых органов в тот период определялась тем, что налоговые органы подчинялись непосредственно Президенту Республики Таджикистан (с ноября 1992 года – Верховному Совету Республики Таджикистан).

В соответствии со ст.7 Закона налоговые органы были обязаны: (1) участвовать в реализации налоговой политики; (2) соблюдать Конституцию Республики Таджикистан и иное законодательство Республики Таджикистан; (3) обеспечивать учет налогоплательщиков и объектов обложения, вести контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов в бюджет и внебюджетные фонды; (4) обеспечивать инспекторский контроль за соблюдением дисциплины цен и тарифов; (5) принимать финансовые и административные санкции, предусмотренные законодательством; (6) обеспечивать учет, оценку и реализацию конфискованного бесхозяйного имущества, имущества, перешедшего по праву наследования государству, и кладов; (7) сохранять коммерческую тайну; (8) издавать инструкции, указания по вопросам своей компетенции, давать разъяснения и комментарии;²⁰⁹ (9) рассматривать в установленном порядке жалобы²⁰⁹.

Главное государственное налоговое управление включило в себя государственные налоговые управления по ГБАО,

²⁰⁸ Ведомости Верховного Совета Республики Таджикистан, 1992 г., №9, ст.135.

²⁰⁹ Законодательные и нормативные акты по налогам и налогообложению. Настольная книга руководителя. – Под общей ред. А.О.Орипова. – Душанбе, 1994. – С.10-21.

областям и городу Душанбе, налоговые инспекции по городам и районам.

Налоговые органы обладали значительными правами, в частности, приостанавливать операции по расчетным и иным счетам в банках, изымать документы, свидетельствующие о сокрытии или занижении налогов (доходов), производить проверки документации и пр.

В условиях высокой инфляции были велики размеры финансовых санкций, применяемых к нарушителям налогового законодательства. В частности, налоговые органы имели право взыскания суммы заниженной (сокрытой) прибыли (дохода), либо суммы налога или иного обязательного платежа за сокрытый или неучтенный объект налогообложения в двойном размере, а в случае повторного нарушения, допущенном в течение 12 месяцев после применения финансовых санкций, - в тройном размере. Штраф в размере 10% от причитающихся к уплате сумм налогов и других обязательных платежей взыскивался в случае отсутствия или ведения бухгалтерского учета с нарушением установленного порядка, непредставления налоговой отчетности, непредставления или несвоевременного представления платежных документов на уплату налогов в банки. Размер пени был установлен в размере 0,5% от неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа.

В дополнение к финансовым санкциям в установленном законодательством порядке применялись административные и уголовные санкции за нарушение налогового законодательства.

Завершением периода формирования основ налоговой системы явилось принятие Закона Республики Таджикистан от 20 июня 1994г. №977 «Об основах налоговой системы»²¹⁰, в

²¹⁰ Н.Б.Хотамовым срок принятия данного закона ошибочно определен 1992 г. См.: Хотамов Н.Б. Социально-экономические преобразования Республики Таджикистан в период суверенитета (1991-2006). – Душанбе, 2008. – С. 166.

котором впервые в систематизированном виде были изложены все основополагающие вопросы налогообложения; принципы и объекты налогообложения; виды налогов, порядок их исчисления и уплаты; права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов; порядок введения, изменения или отмены налогов;

ответственность за нарушение налогового законодательства и др.

В Законе впервые определено понятие налога и налоговой системы Таджикистана: «Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос налогоплательщиками в бюджет соответствующего уровня, а также во внебюджетный фонд в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее налоги), взимаемых в установленном порядке, образуют налоговую систему» (ст.2). Указанные понятия не отличаются существенно от подобных понятий, используемых в мировой практике.

Среди основных принципов налогообложения определены:

- налогоплательщиками налогов являются предприятия, учреждения, организации, физические лица и другие категории налогоплательщиков, определяемые законодательными актами (ст.3);
- один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз в установленном Законом порядке (ст.6);
- установление и отмена налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также льгот их плательщикам осуществляется Верховным Советом Республики Таджикистан и другими органами государственной власти (ст.1);
- запрещается предоставление налоговых льгот, носящих индивидуальный характер, если иное не установлено законодательными актами (ст.11);

- налогоплательщик подлжет в обязательном порядке постановке на учет в государственных налоговых органах (ст.4);
- у налогоплательщика налоговые обязанности возникают в связи с получением им дохода (прибыли) или в случае наличия у него иных объектов налогообложения по основаниям, установленным законами (ст.11);
- в целях уточнения налогового обязательства законодательство устанавливает следующие основные элементы налогообложения: (а) налогоплательщик (субъект налога); (б) объект и источник налогообложения; (в) единица налогообложения; (г) налоговая ставка (норма налогового обложения); (д) налоговые льготы; (е) сроки оплаты; (ж) бюджет или внебюджетный фонд, в который зачисляется налоговый оклад (ст.11);

- исполнение налоговых обязательств обеспечивается мерами административной и уголовной ответственности, финансовыми санкциями, залогом денежных и товарно-материальных ценностей, поручительством и гарантией кредитов налогоплательщика (ст.11);

- взыскание недоимки по налогам, а также сумм штрафов и иных санкций, предусмотренных законодательством, производится с юридических лиц в бесспорном, а с физических лиц в судебном порядке (ст.13).

В соответствии со ст.18 Закона в Республике Таджикистан действуют:

- 1) республиканские налоги, по которым размеры ставок, объекты налогообложения, перечень плательщиков и методов обложения, а также порядок зачисления в бюджет разных уровней и во внебюджетные фонды определяются законами Республики Таджикистан;
- 2) местные налоги, устанавливаемые решениями органов государственной власти областей, городов и районов.

Органы государственной власти всех уровней, кроме Верховного Совета Республики Таджикистан, не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законами, равно как и повышать ставки установленных налогов и других платежей.

Законом определен исчерпывающий и закрытый перечень налогов, входящих в налоговую систему страны, предусматривающий разграничение республиканских и местных налогов.

В частности, к республиканским налогам отнесены следующие виды налогов (ст.19):

- а) налог на добавленную стоимость;
- б) акцизы на отдельные группы и виды товаров;
- в) налог на прибыль банков;
- г) налог на прибыль от страховой деятельности;
- д) налог с биржевой деятельности (биржевой налог);
- е) налог на операции с ценными бумагами;
- ж) таможенная пошлина и другие таможенные доходы;
- з) отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в специальный внебюджетный фонд Республики Таджикистан;

и) платежи за пользование природными ресурсами (кроме воды и леса), зачисленные в республиканский бюджет, областные бюджеты, районные бюджеты в порядке и на условиях, предусмотренных законодательными актами Республики Таджикистан;

- к) налог на прибыль предприятий;
- л) подоходный налог с физических лиц;
- м) налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов;
- н) налоги, зачисляемые на специальные бюджетные счета и служащие источниками финансирования дорожных работ, в соответствии с Законом Республики Таджикистан "О дорожном фонде"; (1) отчисления от доходов по эксплуатации

автомобильного транспорта; (2) налог на пользователей автомобильных дорог; (3) налог на приобретение автотранспортных средств;

о) отчисления во внебюджетный фонд ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций в соответствии с Законом Республики Таджикистан "О фонде ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций";

п) государственная пошлина;

р) налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;

с) лесной доход;

т) плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем;

у) налог на имущество физических лиц;

ф) налог на имущество предприятий;

х) земельный налог;

ц) сбор за выдачу свидетельств о государственной регистрации предприятий и организаций, имеющих, согласно законодательства Республики Таджикистан, статус юридических лиц, включая предприятия с иностранными инвестициями;

ч) сбор за выдачу разрешения на открытие и продление срока деятельности в Республике Таджикистан представительств иностранных фирм, банков и других организаций;

ш) плата (сбор) за патент на занятие предпринимательством определенным видом деятельности без образования юридического лица;

щ) сбор за выдачу паспорта гражданина Республики Таджикистан, диплома об окончании вуза, среднего специального учебного заведения Республики Таджикистан, диплома о присвоении ученой степени, учебного заведения в Республике Таджикистан;

ы) сборы Государственных автомобильных инспекций;

э) сбор за выдачу лицензий на провоз товаров через границу (лицензионный сбор);

ю) патентные пошлины за предоставление исключительного права на использование изобретений в соответствии с выдаваемым патентом;

я) пробирная пошлина (сбор за анализ и клеймение изделий из драгоценных металлов);

я₁) сбор за проверку, клеймение и экспертизу мер и измерительных приборов;

я₂) налог на доходы физических лиц от денежных вложений во вклады в банки, другие кредитно-финансовые учреждения, в акции, облигации и другие ценные бумаги;

я₃) лицензионный сбор за право розничной торговли пивом, вино-водочными и другими алкогольными, табачными, включая национальные виды (нос-табак), изделиями.

я₄) различные штрафы и санкции в соответствии с законодательством Республики Таджикистан.

К местным налогам отнесены следующие налоги (ст. 20):

а) налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;

б) курортный сбор;

в) сбор на право торговли, в том числе, на колхозных рынках (кроме торговли пивом, вино-водочными, другими алкогольными, табачными и включая национальные виды (нос-табак), изделиями);

г) целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций, независимо от их организационно-правовых форм, на содержание (местной) милиции, на благоустройство территории;

д) налог на рекламу. Налог уплачивают юридические и физические лица, рекламирующие свою продукцию (работы, услуги) по ставке, не превышающей 5 процентов стоимости услуг по рекламе;

е) сбор с владельцев собак. Сбор вносят физические лица, имеющие в городах собак, в размере, не превышающем одной пятой установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда в год;

ж) лицензионный сбор за право проведения местных лотерей. Сбор вносят учредители в размере, не превышающем 10 процентов суммы, на которую выпущены лотерейные билеты, до начала работ по проведению лотереи;

з) сбор за выдачу ордера на квартиру или за выделение земельного участка под строительство индивидуального жилья, дачного домика или гаража. Сбор вносится физическими лицами при получении документа на право заселения отдельной квартиры, на выделение земельного участка под индивидуальный жилой дом, дачное строительство, гараж. Размер сбора не может превышать установленного в Республике Таджикистан размера минимальной месячной оплаты труда;

и) сбор за право проведения кино- и телесъемок. Сбор вносят коммерческие кино и телеорганизации, производящие съемки, требующие от местных органов государственного управления осуществления организационных мероприятий (выделение нарядов милиции, оцепление территории съемок и прочее) в размерах, устанавливаемых местными органами и органами государственной власти;

к) сбор за открытие игорного бизнеса (установка автоматов и другого оборудования с вещевым или денежным выигрышем, карточных столов, рулетки и иных средств для игр). Плательщиками сбора являются юридические и физические лица - собственники указанных средств и оборудования независимо от места их установки;

л) налог на скот, находящийся в собственности и на содержании физических лиц;

м) налог на содержание общественного городского пассажирского транспорта (кроме маршрутного такси и такси).

По каждому из указанных республиканских и местных налогов определены органы государственной власти, принимающие решения об их введении, изменении или отмене, порядке распределения сумм налогов в бюджеты различных уровней, а также источники возмещения налоговых затрат.

При этом по отдельным видам налогов в данном законе проводится детализация элементов налога (ставки, сроки, место уплаты и пр.), по другим налогам делается ссылка на принятые законы в области налогообложения.

Предполагалось, что в целом первоначальная налоговая система Таджикистана сформирована и должна функционировать вплоть до принятия высшим законодательным органом страны решения о налоговой реформе. Именно поэтому в ст. 26 Закона особо подчеркивалось, что «для обеспечения стабильности налогообложения система налогообложения действует без

изменения вплоть до принятия Маджлиси Оли Республики Таджикистан специального решения о налоговой реформе, об изменении перечня налогов, ставок, методов исчисления облагаемого дохода, объекта обложения и методов их взимания».

В целом разработанная с 6 января 1992 г. новая налоговое законодательство по своим принципам построения и структуре в основном отражала общераспространенную в мировой практике налоговую систему.

Однако не все виды налогов, перечисленных в Законе «Об основах налоговой системы», были фактически приняты, при этом другие, не предусмотренные данным законом обязательные платежи, вводились неналоговыми нормативными правовыми актами.

Более того, принятые налоговые законы и нормативные акты имели нечеткий понятийный аппарат, не полностью детализировали правоотношения налогоплательщика и государства, что в результате позволяло сравнительно легко уклонять-

ся от уплаты налогов или взыскивать суммы налогов в излишне большом размере.

В целях укрепления организационной структуры налогового контроля был принят Указ Президента Республики Таджикистан от 4 мая 1995 г. № 221 «Об образовании Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан»²¹¹, т.е. статус налоговых органов был повышен.

Для силового обеспечения и правовой защиты налоговых органов в соответствии с Указом Президента от 4 мая 1995 г. № 222 «О налоговой полиции»²¹² в составе Налогового комитета были созданы специализированные вооруженные подразделения налоговой полиции.

Новая редакция Закона Республики Таджикистан «О государственных налоговых органах Республики Таджикистан»²¹³ от 1 февраля 1996 г. № 235, законодательно сохранив прежние права и обязанности по сбору налогов, оформила новые задачи, обязанности и полномочия налоговых органов. Так, ст. 13 Закона установила в качестве основных целей вновь созданной налоговой полиции – военизированного подразделения налоговых органов – защиту прав налоговых органов, предотвращение налоговых преступлений в целях повышения эффективности налогообложения, обеспечение поступлений налогов.

Одновременно были внесены поправки в административное законодательство, в соответствии с которыми в дополнение к налоговым санкциям и пене при нарушении налогового законодательства налоговые органы получили право привлечения нарушителей к более существенной административной ответственности. Органы налоговой полиции получили право ведения предварительного следствия по налоговым пре-

²¹¹ Законодательные и правительственные акты по организации деятельности налоговых органов, принятые в 1995-1996 годах. – Душанбе, 1996. – С. 5 (тадж.).

²¹² Там же, С. 6.

²¹³ Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан, 1996, № 14, ст. 60.

стутениям, что подтверждается внесенными поправками в Уголовный кодекс, Уголовно-процессуальный кодекс и в Закон об оперативно-розыскной деятельности²¹⁴.

Для обеспечения налоговых органов высококвалифицированными специалистами, переподготовки и повышения квалификации налоговых кадров в июле 1996г. был создан Налогово-правовой институт при Налоговом комитете Республики Таджикистан (ныне Институт экономики Республики Таджикистан).

В 1997г. был ликвидирован ранее существовавший Фонд развития и стимулирования налоговых органов (Закон Республики Таджикистан от 12 декабря 1997г.). Для стимулирования налоговых органов постановлением Правительства Республики Таджикистан от 20 ноября 1997г. № 507 «О порядке финансирования налоговых органов Республики Таджикистан» был определен размер финансирования налоговых органов (включая подразделение налоговой полиции) в размере 3% от фактически поступившей в бюджет суммы налоговых платежей и других государственных доходов.

Такое сближение экономических интересов государства и сборщиков налогов при финансировании налоговых органов представляло собой наиболее идеальный вариант государственной налоговой политики, которое, в случае обеспечения своей эффективности посредством доведения до каждого налогового инспектора, было способно создать реальные стимулы для резкого повышения эффективности налогового администрирования и снижения коррупции.

Таким образом, в 1998г. были в целом решены задачи улучшения материального обеспечения налоговых органов, повышения их заинтересованности в сборе налогов, обеспече-

²¹⁴ Законодательные и правительственные акты по организации деятельности налоговых органов, принятые в 1995-1996 годах. - Душанбе, 1996. - С 40-46 (тадж.).

ния роста профессиональной подготовки налоговых кадров, а также их социально-правовой защищенности.

Однако, продолжающийся спад экономического производства вынуждал правительство искать дополнительные источники пополнения доходов государственного бюджета. Постановлением Маджлиси Оли Республики Таджикистан от 01.02.96г. «О введении в действие Закона Республики Таджикистан «О Государственном бюджете Республики Таджикистан на 1996 год», с целью обеспечения устойчивости доходной части бюджета с 1 января 1996г. был введен налог с продаж на хлопок-волокно, лом черных металлов, кожсырьё, кабельную продукцию (взамен НДС, акцизов, экспортных пошлин и специнала)²¹⁵.

Ставки налога с продаж установлены в зависимости от вида облагаемых товаров и направления использования: на хлопок-волокно - 25%; на алюминий первичный - 5%, на хлопковую пряжу при реализации внутри республики - 0%, а при реализации на внешнем рынке - 20%. Налог с продаж уже в 1997г. обеспечивал 37,0% доходов государственного бюджета и представлял собой наибольший источник доходов бюджета.

Законом Республики Таджикистан «О Государственном бюджете Республики Таджикистан на 1998 год» были осуществлены некоторые меры по дальнейшему совершенствованию налоговой системы.

Во-первых, для усиления контроля за налоговыми поступлениями внебюджетные фонды - Фонды социальной защиты населения и Дорожный фонд-были консолидированы в государственный бюджет, сбор платежей Дорожного фонда был передан в ведение Налогового комитета. Во-вторых, в це-

²¹⁵ С 1999 года налог продаж взимался только с хлопка-волокна и алюминия первичного, поскольку налогообложение других сравнительно незначительных по объему товаров показало его неэффективность.

лях стимулирования предпринимательской деятельности и облегчения налогового бремени предпринятий ставка налога на прибыль предпринятий была снижена с 40% до 30% - для всех предпринятий, независимо от формы собственности. В-третьих, размер отчислений в Фонд социальной защиты был уменьшен с 37 до 30%, а в Дорожный фонд - вдвое.

Следует отметить, что с 1998г. НДС и акцизы при внешнеэкономической деятельности стали взиматься по принципу «страна назначения», одновременно была отменена экспортная таможенная пошлина. Отмена экспортной пошлины и введение импортной таможенной пошлины способствовали росту доходов бюджета и увеличению экспорта продукции.

С января 1998г. был введен в действие Закон Республики Таджикистан «Об упрощенной системе налогообложения, учета, отчетности для субъектов малого предпринимательства». В соответствии с ним для малых предприятий был введен в качестве альтернативы к действующей совокупности установленных законодательством налогов налог с дохода субъекта малого предпринимательства в размере 10% от валового дохода субъекта малого предпринимательства за отчетный период, из них 7% перечислялись в республиканский бюджет и 3% - в местный. Однако, при этом для них сохранялся действующий порядок уплаты таможенных платежей, государственных пошлин, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензированных сборов, отчислений по социальному страхованию.

Документом, удостоверяющим право применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, являлось разрешение органами по месту постановки организации на налоговый учет. Разрешение выдавалось при соблюдении следующих условий:

- если общее число работников, занятых в организации,

не превышало предельной численности (до 15 человек);
- если организация не имела просроченной задолженности по уплате налогов и иных обязательных платежей за предыдущий отчетный период;

- если организация имела возможность вести учет суммы выручки при помощи контрольно-кассовых машин.

Для упорядочения сбора многочисленных налогов, связанных с индивидуальным предпринимательством без образования юридического лица, широко практиковалась патентная система налогообложения, которая упрощает учет и контроль малого бизнеса и обеспечивает заблаговременное поступление налогов в бюджет. Перечень видов индивидуальной предпринимательской деятельности, подлежащих патентованию, определяется Правительством Республики Таджикистан.

При последующем реформировании налоговой системы Республики Таджикистан предстояло решить следующие задачи:

- совершенствование сложившейся налоговой системы, способной обеспечить потребности государства в финансовых средствах, улучшение механизмов отдельных налогов, повышающих их эффективность;

- сокращение общего количества налогов, установление запрета на введение налогов и сборов, не указанных в налоговом законодательстве;

- интеграция всего массива законодательных и нормативных актов в области налогообложения в единый документ - Налоговый кодекс, применение в нем единого понятийного аппарата и однозначной трактовки положений налогового законодательства.

2.2. История разработки и принятия кодифицированного налогового законодательства, и основные положения Налогового кодекса Республики Таджикистан

Принятие Налогового кодекса (1998). Общая стабилизация экономической и политической ситуации в стране позволила, наряду с решением проблем текущего сбора налогов, осуществить в целом в 1997-1998 гг. большую работу по интеграции всего массива законодательных актов, регулирующих налогообложение, в единый кодифицированный документ - Налоговый кодекс Республики Таджикистан.

Разработка и принятие Налогового кодекса, как единого документа с общим понятийным аппаратом, предполагались как логическое завершение процесса реформирования налоговой системы применительно к условиям переходной экономики и с учетом уже накопленного практического опыта в области налогообложения.

В соответствии с поручением Правительства Республики Таджикистан от 3 марта 1998 года №26 (12.1-8) для разработки проекта Налогового кодекса была сформирована Рабочая группа в составе Султанова Б.С. - советника Президента Республики Таджикистан по экономической политике, Касымова Д.К. - начальника управления налоговой политики Министерства финансов Республики Таджикистан и Хусаинова А.О. - начальника управления налогообложения юридических лиц Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан. Общее руководство Рабочей группой осуществляли Государственный советник Президента Республики Таджикистан по экономической политике Бабаев Г.Д. и Министр финансов Республики Таджикистан Музаффаров А.М. Консультативную и техническую помощь в разработке проекта и изучении опыта других стран в области налогообложения оказали специалисты МВФ.

Работа по разработке проекта Налогового кодекса Республики Таджикистан была завершена в середине 1998 г., и в ноябре 1998 г. данный акт был принят на сессии Маджлиси Оли Республики Таджикистан. Предусматривалось поэтапное введение в действие Налогового кодекса Республики Таджикистан, начиная с 1 января 1999 г.

Устанавливалось, что совокупность актов налогового законодательства Республики Таджикистан состоит из настоящего Кодекса и принятых на его основании нормативных (нормативно-правовых) актов (ст.4). Запрещено включение в неналоговое законодательство вопросов, связанных с налогообложением, кроме: а) положений об административных правонарушениях, включенных в Кодекс об административных правонарушениях; б) положений о налоговых преступлениях, включенных в Уголовный кодекс; в) положений о приоритете налоговых обязательств, включенных в Закон о банкротстве; г) положений, включенных в таможенное законодательство; д) положений, включенных в законодательство о государственной пошлине; е) положений, включенных в Закон Республики Таджикистан "О государственном бюджете" на соответствующий год; ж) положений о налогах, включенных в международно-правовые акты, признанные Республикой Таджикистан.

Налоги были разделены на общегосударственные и местные. К общегосударственным налогам отнесены: 1) подоходный налог с физических лиц; 2) налог на прибыль юридических лиц; 3) налог на добавленную стоимость; 4) акцизы; 5) социальные взносы; 6) земельный налог; 7) налоги на недропользователей; 8) налог на имущество предприятий; 9) налог с владельцев транспортных средств; 10) налог с пользователей автомобильных дорог; 11) налог, уплачиваемый субъектами малого предпринимательства по упрощенной системе; 12) налог с продаж (хлонка и алюминия); 13) таможенные пошлины и другие таможенные платежи; 14) государственная пошлина;

15) единый налог для дехканских (фермерских) хозяйств. К местным налогам отнесены: 1) налог с розничных продаж; 2) налог на недвижимое имущество физических лиц; 3) налог для содержания общественного пассажирского транспорта.

Предусмотрено распределение поступлений от общегосударственных налогов между республиканским и местными бюджетами и государственными фондами в соответствии с бюджетным законодательством Республики Таджикистан, а платежи по местным налогам поступали непосредственно в соответствующие местные бюджеты (ст.6 НК РТ). Также устанавливалось, что взимание таможенной пошлины регулируется таможенным законодательством и иными нормативно-правовыми актами, а государственной пошлины - правовыми актами, регулирующими вопросы государственной пошлины (ст.1 НК РТ). Право на отсрочку уплаты налога (на срок не более 6 месяцев) предоставлялось финансовыми органами (ст.61 НК РТ).

Кроме того, налоговые органы имели право использовать принудительные меры взымания налогов (Глава 9), в том числе, посредством ареста имущества и взыскания за счет него налога. Безнадлежащая задолженность по налогам, процентам и штрафам могла быть списана соответствующими налоговыми органами в случаях: а) истечения срока давности по взысканию налогов; б) прекращения налогового обязательства по основаниям, установленным в Кодексе или других актах налогового законодательства, и в иных случаях, установленных Правительством Республики Таджикистан (ст.71 НК РТ).

В случае нарушения налогового законодательства налогоплательщик мог быть привлечен к ответственности и к нему могли быть применены санкции в соответствии с Налоговым кодексом (налоговые санкции), в случае наличия признаков соответствующих нарушений - также административным и уголовным законодательством (Глава 10 НК РТ). При этом налоговые санкции были установлены самим Кодексом и

предусматривали: штрафы за несвоевременное представление декларации (ст.80 НК РТ), за занижение налогов (ст.81 НК РТ), за нарушения по НДС (ст.82 НК РТ), за нарушение банками налогового законодательства (ст.83 НК РТ), за воспрепятствование проведению налоговой проверки (ст.84 НК РТ), за неисполнение обязанностей по удержанию налога (ст.85 НК РТ), за воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа на территорию или помещение (ст.86 НК РТ), за несоблюдение порядка использования арестованного имущества (ст.87 НК РТ), за непредставление сведений о налогоплательщике (ст.88 НК РТ). Вместе с тем, предусматривалось, что в случае самостоятельного исправления налогоплательщиком допущенных им нарушений до проведения налоговой проверки, он освобождался от налоговых санкций после уплаты налогов и процентов (ст.89 НК РТ).

Подходный налог взимался со всех физических лиц по ступенчатой шкале 10%, 15% и 20% в зависимости от величины доходов (Раздел 14 НК РТ); при этом прежняя максимальная ставка составляла 36%.

Ставка налога на прибыль снижена с 40% до 30%, в том числе, для иностранного предприятия (Раздел 5 НК РТ), при этом чистая прибыль постоянного учреждения нерезидента облагается налогом по ставке 8%.

В 2002 г. «... налог на добавленную стоимость, налог с продаж, социальные взносы и таможенные платежи обеспечили 74%, а остальные 13 налогов - лишь 26% всех поступлений. При этом доля доходов от внешней торговли (таможенных платежей, внешних НДС и акцизов, налога с продаж) составляла 52% от всех налоговых доходов бюджета. Это еще раз свидетельствует о высокой внешней зависимости нашей экономики»²¹⁶.

²¹⁶ См.: Солиев Х.Х. Социально-экономическое развитие страны в 2002 г.: Итоги и проблемы. // Экономика Таджикистана: Стратегия развития, 2003, №1. - С.17-18.

В дальнейшем развитии национальной налоговой системы важную роль сыграло образование в январе 2002 г. Указом Президента Республики Таджикистан от 24 января 2002 г. № 745 Министерства по государственному доходам и сборам Республики Таджикистан (МГДС РТ). Указом установлено, что МГДС РТ образовано в целях повышения эффективности функционирования фискальных органов Республики Таджикистан и обеспечения стабильного поступления государственных доходов и сборов в государственный бюджет, при этом были упразднены Налоговый комитет при Правительстве Республики Таджикистан и Таможенный комитет при Правительстве Республики Таджикистан.

В структуре МГДС сохранилось правоохранительное подразделение, предназначенное для повышения эффективности деятельности данного Министерства по предупреждению и пресечению налоговых и таможенных правонарушений в соответствии с действующим законодательством.

Министерство по государственному доходам и сборам Республики Таджикистан (далее – МГДС) и его территориальные органы (включая территориальные подразделения налоговой полиции) образовали единую централизованную систему органов, что позволяет осуществлять эффективную координацию деятельности всех налоговых, таможенных органов и подразделений налоговой полиции, направлять их усилия на достижение конечной цели налоговой политики государства и улучшать материально-техническое, методическое и кадровое их обеспечение.

С образованием Министерства по государственному доходам и сборам Республики Таджикистан значительно активизировалась работа по дальнейшему совершенствованию действующей налоговой системы.

Так, сразу после образования МГДС в Парламент страны был внесен законопроект, предусматривающий проведение эксперимента по апробации единого земельного налога

для дехканских (фермерских) хозяйств. На основе Закона Республики Таджикистан «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Таджикистан» от 10 мая 2002г. № 28 и постановления Правительства Республики Таджикистан от 3 августа 2002г. №312 в 2003г. в четырех районах страны (в Шааргузском, Ленинском, Ванджском и Науском) экспериментально был введен единый земельный налог для дехканских (фермерских) хозяйств.

Суть эксперимента заключалась в том, что дехканские (фермерские) хозяйства, облагаемые единым земельным налогом, одновременно освобождались от уплаты НДС, налога с пользователей автомобилей дорог, налога на прибыль юридических лиц, земельного налога, налога с владельцев транспортных средств, налога на имущество предприятий, налога, уплачиваемого субъектами малого предпринимательства по упрощенной системе, местных налогов. По условиям эксперимента ставки единого налога были установлены в восьмикратном размере ставок земельного налога. По замыслу эксперимента, введение единого земельного налога должно было способствовать упрощению налогового учета и отчетности дехканских хозяйств, упрощению процедур налогообложения, а также ограничению вмешательства налоговых и других контролирующих органов в их хозяйственную деятельность.

Продолжалась работа по совершенствованию налогообложения индивидуальных предпринимателей, работающих на основе патента. Муранов А.И. считает, что «институт осуществления предпринимательской деятельности без образования юридического лица относится к гражданскому праву, и положения налогового законодательства никак не могут влиять на наличие или отсутствие у физического лица статуса предпринимателя. Именно гражданско-правовой статус лица может для него повлечь определенные налоговые последствия, а не наоборот: условия и порядок уплаты налогов лицом никак

не могут влиять на его гражданско-правовой статус»²¹⁷. По нашему мнению, те законы, которые без больших затрат и потерь бюджета обеспечивают более приемлемые условия для налогоплательщика, более обоснованны и правоприменимы.

До 2000г. патент включал только подоходный налог, и предприниматели, работающие на основе патента, не уплачивали социальные взносы и, естественно, не имели права на социальную защиту. Согласно постановлением Правительства Республики Таджикистан от 10 мая 2000г. №216 «Об утверждении Перечня видов предпринимательской деятельности, по которым подоходный налог может взиматься в виде платы за патент», в целях социальной защиты индивидуальных предпринимателей, по 115 видам предпринимательской деятельности вместе с подоходным налогом с них взимался и социальный налог.

Однако включение социального налога в стоимость патента не могло решить проблему социальной защиты индивидуальных предпринимателей, ибо они не учитывались в Фонде социальной защиты населения в качестве плательщика и страхователя. Для обеспечения подотчетности индивидуальных предпринимателей перед Фондом социальной защиты населения в качестве плательщика и застрахованного было принято постановление Правительства Республики Таджикистан от 6 июня 2003г. № 250 «О мерах по совершенствованию порядка уплаты социальных взносов и повышения уровня социальной защиты лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица на территории Республики Таджикистан». С момента принятия этого постановления индивидуальные предприниматели, работающие по патенту, уплачивают социальные взносы и налог с розничных продаж на основе декларации в соответствии со ст. 173 и 227

²¹⁷ Муранов А.И. Статус физического лица как налогового резидента России в соотношении с его же статусом как зарегистрированного в России предпринимателя. //Московский журнал международного права, 2000, №3, С. 441-454.

Налогового кодекса, а стоимость патента включает только подоходный налог.

Для более полного учета в налогообложении реальных доходов индивидуальных предпринимателей было принято постановление Правительства Республики Таджикистан от 31 марта 2004 г. №140 «Об утверждении Порядка выдачи патента и свидетельства индивидуального предпринимателя физическим лицам, осуществляющим свою предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и Перечня видов индивидуальной деятельности, по которым уплата подоходного налога осуществляется на основе патента и зональных коэффициентов, регулирующих размеры платы за патент». В соответствии с ним, во-первых, виды индивидуальной предпринимательской деятельности, по которым уплата подоходного налога осуществляется на основе патента, были сокращены с 115 до 49. Во-вторых, при получении патента предприниматель обязан зарегистрироваться в региональных организациях социальной защиты населения в качестве плательщика социальных взносов.

По всем видам деятельности индивидуальных предпринимателей, по которым не предусмотрена выдача патента, подоходное налогообложение, согласно Постановлению Правительства РТ от 31 марта 2004г. № 140, осуществляется на основе Свидетельства индивидуального предпринимателя. На основе этого Свидетельства могут осуществляться любые, не запрещенные законом виды деятельности, в том числе, внешнеэкономическая деятельность, по которым не предусмотрена патентная форма налогообложения. Преимущество подоходного налогообложения индивидуальных предпринимателей на основе Свидетельства состоит в том, что в этом случае обложение осуществляется на базе фактических результатов хозяйственной деятельности.

Принятие нового Налогового кодекса (2004). Налоговый кодекс (1998) был принят в условиях, когда общая зако-

нодательная база страны, что вынуждало многих для налогообложения. Налоговый кодекс заправки с учетом изменений законодательной ситуации последующих частей основных норм и при тельным регулирова правовых форм создани лиц, совершенствовани ва.

В результате в сства Республики Таджики на рабочая группа, в бизнес-ассоциаций, которая поддержка международ тала новую редакцию Налогов, подписанного Президентом 3 декабря 2004 года №61 года²¹⁸. В состав рабочей дических подразделений дента Республики Таджики сов, доходов и сборов, эк

В соответствии с 3 принятии Налогового кодекса его в действие» от говой кодекс Республики с 1 января 2005г. По наше са существенно улучшило ла его в соответствии с и мой и правовыми задачами

²¹⁸ Налоговый кодекс Республики (ке). - Душанбе: Издательство «Ади

ны. Вместе с тем нельзя считать принятие новой редакции Налогового кодекса налоговой реформой, поскольку глобальных изменений налоговых правоотношений произведено не было.

Действующий в настоящее время Налоговый кодекс отличается от предыдущего как по структуре и объему, так и по содержанию. Он состоит из двух частей (общей и специальной) и включает (с учетом внесенных в последующем поправок) 17 разделов, 53 главы и 371 статью²¹⁹. Для сравнения: Налоговый кодекс 1998г. включал две части, 17 разделов, 46 глав и 292 статьи. Увеличение количества глав и статей в новом Налоговом кодексе связано с конкретизацией многих положений и изложением их на более доступном языке, что обусловило однозначное их толкование со стороны всех субъектов налоговых отношений.

Статьей 45 Конституции Республики Таджикистан установлено: «Уплата налогов и сборов, определяемых законом, является обязанностью каждого». Таким образом, все обязательные платежи, взимаемые в Таджикистане, в целях более полного обеспечения обязательства их плательщиков должны быть подробно и детально описаны в законодательных актах.

Только законодательное установление полной информации о налоге, отражение в законе всех необходимых сведений о нем, позволяющих для каждого налогоплательщика и представителя контролирующих органов однозначно понимать все правила исчисления и уплаты налогов, приводит в конечном итоге к безусловному, неоспоримому возникновению налогового обязательства у налогоплательщика и обеспечивает необходимые действия по перераспределению доходов в пользу государственной казны²²⁰.

²¹⁹ Налоговый кодекс Республики Таджикистан (на таджикском языке). - Душанбе: Издательство «Конуният», 2009, - 296 с.
²²⁰ Налоговое право: Учебник. - //Под общ. ред. д-ра юрид. наук, проф. Исмаилова Ш.М. - Душанбе: Издательство «Конуният», 2003 - С.129.

В связи с этим в ст.1 Налогового кодекса приводится отсылочная норма о том, что взимание иных обязательных платежей в бюджет, не определенных Налоговым кодексом, регулируется законодательством об иных обязательных платежах. Кроме того, в ст.6 приводится исчерпывающий перечень установленных в Таджикистане налогов. В соответствии с этим в ст.4 Налогового кодекса установлено: «Никому не может быть предписано уплачивать налоги, не установленные настоящим Кодексом».

В новой редакции дано и определение налога: «Налогом является платеж в государственный бюджет, носящий обязательный и индивидуально безэквивалентный характер». Такое определение вполне соответствует его правовой и экономической природе и подчеркивает его отличительные особенности по сравнению с другими неналоговыми поступлениями в бюджет.

Штрафы и проценты, предусмотренные налоговым законодательством, не приравниваются к налогам, как это было в первой редакции Налогового Кодекса, что вполне правомерно. Добавление слова «индивидуально» в определении налога имеет большое научно-практическое значение. Оно подчеркивает, что налоги являются безвозмездными в отношении отдельного конкретного налогоплательщика в момент их уплаты. Но в масштабе общества налоги имеют эквивалентный характер, ибо должны быть использованы в интересах всех членов общества, а также на содержание государства, покровительством и защитой которого пользуются налогоплательщики.

В ст.7 Налогового кодекса устанавливается необходимость определения всех элементов при введении налогов: налогоплательщики; объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога; в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, - налоговые льготы и основания их получения (ис-

пользования) налогоплательщиком. Кроме того, статьями 8 - 14 Налогового кодекса определены понятия указанных элементов.

Действующая налоговая система Республики Таджикистан включает 17 общегосударственных и 4 местных налогов. Из них иные общегосударственные и местные обязательные платежи определены Законом Республики Таджикистан «Об иных обязательных платежах» (2006), госпошлина и таможенные платежи - соответствующим законодательством.

Входящие в налоговую систему обязательные платежи могут быть условно разделены на 3 группы в зависимости от субъекта платежа. По такому принципу классификации налогов можно выделить²²¹:

- налоги, уплачиваемые физическими лицами;
- налоги, уплачиваемые юридическими лицами;
- налоги, уплачиваемые физическими и юридическими лицами (смешанные налоги).

К группе налогов, уплачиваемых физическими лицами, прямо относится только подоходный налог с физических лиц.

А) В отношении подоходного налога Кодексом установлена специфика налогообложения физических лиц в зависимости от места основного источника дохода: (а) по месту основной работы, (б) не по месту основной работы. Согласно ст.133 НК РТ налогоплательщиками подоходного налога являются резиденты и нерезиденты - физические лица, имеющие объект налогообложения (налогооблагаемый доход). Для нерезидентов объектом обложения является доход из источников в Республике Таджикистан.

Объектом обложения (ст.134 НК РТ) подоходным налогом для резидентов служит их налогооблагаемый доход, а для нерезидентов - валовой доход. Все виды доходов, как по-

²²¹ Классификация выполнена в соответствии с принципами, установленными в Главе 6 Исмаилов Ш.М., Джабборов Р.Т. Курс налогового права / - Душанбе, изд. «Конуният», 2002. - С.99.

лученные в денежной форме, так и полученные в натуральной форме, кроме доходов, освобожденных от подоходного налога, относятся к валовому доходу (ст.135 НК РТ), в том числе: 1) доходы, полученные в виде заработной платы (подоходный и социальный налоги удерживаются по месту источника выплаты работодателем); 2) доходы от деятельности, не являющейся работой по найму (уплата подоходного и социального налогов от предпринимательских доходов физического лица осуществляется им самостоятельно); 3) любые другие доходы (уплата подоходного налога от таких доходов физического лица осуществляется им самостоятельно, за исключением налогов, взимаемых у источника выплаты (от процентных доходов по банковским вкладам, дивидендов и пр.)).

Для целей налогообложения все доходы от наемной работы физического лица, в том числе, в натуральной форме считаются доходом, полученным в виде заработной платы (ссуда с низкой процентной ставкой, продажа или передача товаров, работ и услуг, помощь в образовании, возмещение расходов, не связанных с работой по найму, любая выгода и пр.).

Физическое лицо при исчислении его подоходного налога имеет право на вычет одного показателя для расчетов за каждый месяц налогового года (35 сомони для 2010 года)²²².

До 2005 года минимальная и максимальная ставки пятиступенчатой шкалы подоходного налога составляли соответственно 10%, 15%, 20%, 25% и 30%. В современных условиях ставка подоходного налога резидента является двухступенчатой и предусматривает исчисление месячного дохода в размере до 100 сомони по ставке 8% и использование ставки 13% в отношении валового месячного дохода, превышающего 100 сомони (ст.140 Налогового кодекса)²²³. С 1 января 2010

²²² В соответствии со ст.32 Закона Республики Таджикистан от 14.12.2009 №561 «О государственном бюджете Республики Таджикистан на 2010 год».

²²³ В связи с повышением размеров минимальной заработной платы и минимальной пенсии до 80 сомони фактически можно утверждать, что в Таджики-

года в целях защиты внутреннего рынка труда установлена ставка подоходного налога в размере 25% для нерезидентов²²⁴.

Предусмотренный налоговым законодательством перечень льгот в основном имеет социальную направленность (ст.141 НК РТ). Дехканские (фермерские) хозяйства, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица и уплачивающие единый налог на производителей сельскохозяйственной продукции, освобождены от уплаты подоходного налога в отношении дохода членов дехканского хозяйства (ст.302 НК РТ).

Подоходный налог уплачивается самостоятельно индивидуальными предпринимателями, функционирующими без образования юридического лица на основе упрощенных форм (патента или свидетельства) в соответствии с порядком, установленным постановлением Правительства Республики Таджикистан от 2 декабря 2009 года №656²²⁵. В сумму патента включается сумма подоходного и социального налогов, налога с розничных продаж индивидуального предпринимателя в фиксированном размере, зависящем от вида деятельности.

Обладатели патента не обязаны вести учет своих доходов и расходов, использовать, как правило, контрольно-кассовые машины, представлять декларации по указанным налогам. На основании Патента не могут вести свою деятельность индивидуальные предприниматели, использующие наемный труд, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность или лицензируемые виды деятельности (за исключением перевозки пассажиров и грузов), а также индивидуаль-

стане используется плоская 13-процентная шкала подоходного налога.

²²⁴ Ставка подоходного налога на нерезидентов в России составляет 30% (См.: Летова С.А. Работники-иностранцы и НДФЛ. - /Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение, 2009, №4).

²²⁵ В связи с принятием Закона Республики Таджикистан от 19 мая 2009 г. №508 «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» указанный порядок определяет не способ выдачи патента или свидетельства индивидуальному предпринимателю, а способы налогообложения указанных индивидуальных предпринимателей.

ные предприниматели, годовой доход которых превышает 200 тыс. сомони²²⁶.

Физические лица могут осуществлять индивидуальную предпринимательскую деятельность на основании Свидетельства без указанных для Патента ограничений, однако они обязаны вести учет и отчетность по своим доходам, представлять декларацию и уплачивать все установленные налоги.

Б) Плательщиками **налога на прибыль юридических лиц** являются юридические лица, то есть резидентные юридические лица и иностранные юридические лица, осуществляющие свою деятельность в Республике Таджикистан (главы 18-24 НК РТ).

Объектом обложения налога на прибыль является прибыль, представляющая положительную разницу между валовым доходом налогоплательщика и предусмотренными вычетами. Для иностранного юридического лица объектом обложения является его валовой доход, полученный в Республике Таджикистан, не связанный с его постоянным учреждением (ст.142 НК РТ). Для исчисления облагаемой прибыли из облагаемого валового дохода вычитаются все расходы (ст.146 НК РТ), произведенные в отчетном периоде и связанные с получением такого дохода.

С 2005 года ставка налога на прибыль была единой для всех налогоплательщиков и составляла 30%. С 2009 года в связи с финансовым кризисом ставка налога на прибыль снижена до 25% от прибыли банков, предприятий сфер связи, транс-

²²⁶ Несмотря на то, что данный порядок налогообложения используется свыше 40 тыс. индивидуальных предпринимателей Таджикистана, доходы от них в общих доходах от внутреннего налогообложения за 2010 год составила всего 1,2%. В России размеры выплат для индивидуальных предпринимателей устанавливаются субъектами Федерации. Также, как и в Таджикистане, единой методикой расчета стоимости патента и установления возможного к получению индивидуальным предпринимателем дохода пока не выработано. Также не определен конкретный перечень видов деятельности, облагаемых налогом по патенту (См.: Калита А.В. Упрощенная система налогообложения на основе патента: опыт регионов //Налоговая политика и практика, №4 (88), 2010. – С.36-39).

порта и услуг, а также до 15% от прибыли других налогоплательщиков (производителей материальных товаров и работ). Национальный банк Таджикистана с 2010 года уплачивает в бюджет часть балансовой прибыли, остающейся в его распоряжении после внесения отчислений в соответствии с законодательством (ст.145)²²⁷.

У источника выплаты по различным ставкам (12% в отношении дивидендов и процентов, 4% с выплачиваемых страховых взносов, 4% в отношении выплачиваемых доходов по телекоммуникационным и транспортным услугам, 6% по доходам от морского фрахта и 15% по иным доходам) удерживается налог по доходам нерезидентов (ст.161-164 НК РТ).

Специальные положения посвящены международному налогообложению, связанные с международными договорами об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (капитал), одной из сторон которого является Республика Таджикистан (Глава 22). В зависимости от норм указанных международных договоров и образования постоянного учреждения нерезидента в Республике Таджикистан установлены различные процедуры налогового контроля.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели, за исключением плательщиков налога по упрощенной системе, обязаны ежемесячно производить текущие авансовые платежи соответственно по налогу на прибыль и подоходному налогу (ст.198 НК РТ). В целях поддержки местных бюджетов предприятия, имеющие обособленные подразделения, обязаны перераспределять текущие авансовые платежи по месту размещения головного подразделения и по месту размещения обособленных подразделений (ст.198-1 НК РТ)²²⁸. В отличие от этого, в России 20% в ставка налога на прибыль делится: 18% в региональный бюджет и 2% федеральный бюджет, что

²²⁷ Ахбори Маджлиси Олии Республики Таджикистан, 2009 г. №5, ст.332.

²²⁸ Ахбори Маджлиси Олии Республики Таджикистан, 2008 г. №3, ст.195.

вызывает «необходимость уплачивать налог на прибыль отдельно в федеральный и отдельно в региональный бюджет и порождает необходимость уплаты налога обособленными подразделениями»²²⁹.

Однако перераспределение платежей по налогу на прибыль и подоходному налогу (а также по социальному налогу и минимальному налогу на доходы) в соответствии со ст.88 и 198-1 Налогового кодекса, производимое в пользу местных бюджетов, не в полной мере связано с налогообложением, поскольку перераспределение государственных доходов должно производиться в рамках государственного бюджета. Для налогоплательщиков требование о таком перераспределении приводит к излишним расходам по уплате налогов (для осуществления дополнительных платежей и представления деклараций), а для налоговых органов - к ухудшению учета поступающих сумм налогов.

В) Все смешанные налоги, действующие в Республике Таджикистан, уплачиваются как физическими, так и юридическими лицами.

Налог на добавленную стоимость наряду с акцизами, в налоговом законодательстве определен как косвенный налог, т.е. налог, уплата которого осуществляется в конечном счете потребителями товаров (работ, услуг) без существенного изменения налоговой нагрузки налогоплательщиков, поскольку налог включается в цену реализации. За счет этого налога обеспечивается до 60% потребности бюджета в налоговых доходах (с учетом налога, взимаемого таможенными органами)²³⁰.

²²⁹ Анищенко А.В. Налог на прибыль в обособленных подразделениях. - /Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения", 2009, N 5.- С.47.

²³⁰ Сравнительно простое администрирование, обусловленное максимальной унификацией режимов, небольшим перечнем используемых ставок в определенной степени перекрывается значительным числом льгот, администрированием налога таможенной и налоговой службой (См.: НДС: налог на доходы или

Плательщиками налога на добавленную стоимость (далее - НДС) являются: (1) лица, обязанные зарегистрироваться в качестве плательщиков НДС; (2) лица, осуществляющие импорт в Республику Таджикистан, и (3) нерезиденты, осуществляющие работы или оказывающие услуги резидентам Республики Таджикистан (ст.201 НК РТ). Порог регистрации для целей НДС увеличен с 24 тыс. сомони в соответствии с первым Налоговым кодексом до 200 тыс. сомони (примерно 45 тыс. долл. США).

С освобождением субъектов малого предпринимательства от уплаты внутреннего НДС (ст.303 НК РТ) порог для целей НДС фактически был повышен с 1 июля 2009 года до 1 млн.сомони (примерно 170 тыс.долларов США). Это было связано с тем, что низкий порог по НДС в серьезной степени сдерживал развитие малого бизнеса. Вместе с тем, такой высокий порог НДС в условиях недостаточного уровня развития экономики и слабости налоговой администрации способствует массовому уклонению плательщиков от уплаты данного налога.

Объектами обложения НДС являются налогооблагаемые операции и налогооблагаемый импорт. Налогооблагаемыми операциями являются поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг, если они считаются осуществляемыми на территории Республики Таджикистан. Облагаемым импортом являются товары, ввозимые или ввезенные на территорию Республики Таджикистан (ст.206 НК РТ). В сравнении с налоговым законодательством других стран, в современный объект налогообложения НДС не включается продажа недвижимого имущества, производство товаров, исполнение работ или оказание услуг для собственных нужд.

Стоимость налогооблагаемой операции определяется на основе суммы (стоимости, в том числе, в натуральной

форме), которую получает или имеет право получить налогоплательщик от клиента или от любого другого лица. По пред-
приятиям оптовой и розничной торговли, заготовительным
предприятиям, индивидуальным предпринимателям, являю-
щимся налогоплательщиками по НДС, в случае приобрете-
ния ими товаров у налогоплательщиков НДС и последующей по-
ставки таких товаров, стоимость налогооблагаемой операции
считается равной положительной разнице между стоимостью
поставки таких товаров и стоимостью их приобретения (ст.208
НК РТ). Стоимостью налогооблагаемого импорта является та-
моженная стоимость товаров, определяемая в соответствии с
таможенным законодательством, плюс сумма пошлин и нало-
гов, подлежащих уплате при импорте товаров в Республику
Таджикистан (ст.210 НК РТ).

Законодательством предусматривается целый перечень
льгот по НДС, имеющих социальную или производственную
направленность (ст.211 НК РТ); кроме того, международными
договорами и ежегодно бюджетным законодательством преду-
сматривается освобождение от НДС различных строек (на-
пример, Рогунской ГЭС), поставок социально значимых това-
ров (подобных зерну и лекарственным средствам).

Экспорт товаров, кроме хлопка-сырца, хлопка-волокна,
а также хлопковой пряжи и алюминия первичного, драгоцен-
ных металлов и драгоценных камней, ювелирных изделий из
драгоценных металлов и драгоценных камней, облагается
НДС по нулевой ставке (ст.214 НК РТ).

НДС уплачивается по ставке 18% налогооблагаемого
оборота или 18% налогооблагаемого импорта (ст.224 НК
РТ).²³¹

Уплата и отчетность по НДС производится ежемесячно
до 15 числа месяца, следующего за отчетным. В России, начи-
ная с III квартала 2008 г., налогоплательщики получили воз-
можность перечислять в бюджет не всю сумму налогов едино-

²³¹ Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан, 2009 г., №5, ст.332.

временно, а равными долями (по одной трети) в течение нало-
гового периода, следующего за отчетным (до 20-го числа каж-
дого из трех месяцев квартала), а отчетность стала ежеквар-
тальной²³².

Плательщиками **акцизов** являются лица, осуществ-
ляющие производство, импорт или поставку подакцизных то-
варов, либо осуществляющие подакцизные виды (игорный
бизнес, организация и проведение лотерей) деятельности
(ст.240 НК РТ).²³³

Исчисление суммы акциза производится путем умно-
жения стоимости подакцизных товаров на установленную ад-
валорную ставку либо путем умножения ставки акциза, выра-
женной в твердой сумме (специфической ставки), на единицу
измерения товара в натуральном выражении, на соответст-
вующее количество единиц подакцизных товаров. Для игорно-
го бизнеса исчисление суммы акциза производится путем ум-
ножения налоговой базы на ставку акциза, выраженную в
процентах.

От уплаты акциза освобождаются (ст.244 НК РТ): алко-
гольные напитки, производимые физическим лицом и ис-
пользуемые для собственного потребления; ввоз двух литров
алкогольных напитков и двух блоков (400 штук) сигарет,
ювелирных изделий в количестве 4 единиц (но по стоимости
не более 150 показателей для расчетов) физическим лицом для
собственного потребления; товары, провозимые транзитом че-
рез территорию Республики Таджикистан; временный импорт
товаров на территорию Республики Таджикистан; ввозимые то-
вары, предназначенные для реэкспорта; подакцизные това-
ры, импортируемые в рамках гуманитарной помощи, а также
импортируемые для цели ликвидации последствий стихийных

²³² Яковлева Н.В. Об изменениях налогового законодательства в части налога на добавленную стоимость в 2009 году. - "Все для бухгалтера", 2009, N 2.-С.33.

²³³ Подакцизные виды деятельности также введены в Республике Казахстан и
иных странах.

бедствий и для безвозмездной передачи государственными органами; экспорт подакцизных товаров.

Перечень подакцизных товаров, установленных в Таджикистане, аналогичен практике других стран (ст.247 НК РТ): 1) спирт, безалкогольные и алкогольные напитки; 2) табак переработанный и промышленные заменители табака; 3) топливо минеральное, нефть и продукты их перегонки; 4) шины и покрышки; 5) автомобили легковые и прочие моторные транспортные средства, предназначенные для перевозки людей; 6) ювелирные изделия из золота, платины или серебра.

Ставки акцизов устанавливаются Правительством Республики Таджикистан, за исключением ставки акциза по лотерее, которая законодательно установлена в размере 1 процента налоговой базы.

Несмотря на большое внимание, уделяемое контролю за уплатой акцизов, доля этого налога в общем налоговом доходе государственного бюджета не высока и на 70% обеспечивается за счет импорта. Налоговые посты, установленные у внутренних производителей, и иные формы налогового контроля не дают желаемого результата, свидетельством чего является снижение до 0,6% удельного веса акциза в общей сумме внутренних налогов. В связи с этим необходимо решить вопросы совершенствования налогового администрирования по уплате данного налога.

Плательщиками социального налога (ст.259 НК РТ) в качестве страховщиков являются лица, уплачивающие заработную плату физическим лицам, а также застрахованные лица (индивидуальные предприниматели, физические лица - наемные работники и члены дехканского хозяйства). Для налоговых органов, которые с 2007 г. осуществляют сбор этого на-

лога, этот налог является наиболее значимым и его доля в общих поступлениях внутренних налогов составляет 25-28%.²³⁴

Объектом обложения социальным налогом является подлежащая выплате постоянным или временным наёмным работникам заработная плата. Для индивидуальных предпринимателей и членов дехканского (фермерского) хозяйства объектом обложения является их валовой доход (ст.260 НК РТ).

Освобождаются от уплаты налога (ст.261 НК РТ): 1) доход иностранных сотрудников дипломатических и (или) консульских учреждений; 2) выплаты по временной нетрудоспособности из бюджетных средств, выделенных на социальное страхование; 3) доход сотрудников силовых структур (ст.141 НК РТ); 4) доход иностранных граждан от работы по найму в рамках реализации целевых проектов.

По социальному налогу, уплачиваемому в бюджет, применяется ставка 25% для страховщиков и 1% для застрахованных лиц - наемных работников. В России используется регрессивная ставка социального налога, меняющаяся с 20% до 2% в зависимости от объема декларируемого дохода²³⁵.

Размер социального налога для индивидуальных предпринимателей, функционирующих на основании патента, как часть стоимости патента (в зависимости от вида деятельности), а также членов дехканского хозяйства устанавливается Правительством Республики Таджикистан. Ставка социального налога для индивидуальных предпринимателей, функционирующих на основании свидетельства, в качестве застрахованных равна 0,2% валового дохода, но не менее максимального размера социального налога патентщиков.

Уплата социального налога осуществляется, как правило, ежемесячно (ст.263 НК РТ). Патентщики вносят социаль-

²³⁴ Доля этого налога в США составляет 18%, а в Германии 25% (См.: Кукин И.Н. Налоговая политика России: теоретический и историко-правовой анализ. - Дисс. ... д-ра юрид.наук, 2003. - С.101)

²³⁵ Филипп Ф.Н. Налоги и налогообложение. М.: ГроссМедиа: Росбук: 2009 - С.299.

ный налог одновременно с платой за патент. Члены дехканского (фермерского хозяйства) уплачивают социальный налог в сроки, установленные для уплаты единого налога на производителей сельскохозяйственной продукции ежеквартально.

Высокая ставка социального налога, наличие социальных пенсий, гарантированных государством (выдаваемых без учета уплаты социального налога), а также ограничение максимального размера пенсии (400 сомони в месяц с 2010 г.) способствуют уклонению от уплаты налога, в первую очередь, лиц с высокими доходами. Возможно, было бы справедливее установить, что выплаты социального налога накапливаются на специальном счету физического лица и за счет них осуществляются выплаты пенсии, больничных и иных социальных платежей. Кроме того, было бы желательно повысить отчисления за счет самих застрахованных (в Гонконге ставка социального налога, уплачиваемого работодателем, составляет 5%, уплачиваемого самим застрахованным – 5%).

Земельный налог уплачивается лицами, за которыми земельные участки закреплены в бессрочное, срочное пользование или в пожизненное наследуемое пользование (ст.264 НК РТ). Размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности землепользователя и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на один год (ст.265 НК РТ).

Базовые ставки земельного налога установлены в отношении земель городов и поселков городского типа (ст.266 НК РТ) и земли вне городов (ст.267 НК РТ), при этом средние ставки земельного налога по районам республики утверждаются Правительством Республики Таджикистан по представлению Государственного комитета по землеустройству Республики Таджикистан. Ставки земельного налога, а также единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции на предстоящий бюджетный год индексируются к ставкам, действующим в текущем бюджетном году, из расчета

0,7 процентных пункта на каждый процентный пункт инфляции за прошедший налоговый год.

Для снижения налоговой нагрузки установлено, что сумма земельного налога за текущий налоговый год уплачивается 4 платежами в установленные сроки (ст.270 НК РТ).

Перечень освобождений от земельного налога является широким (ст.271 НК РТ) и включает: земли бюджетных организаций; земли общего пользования (дороги, парки, кладбища и пр.); полученные нарушенные земли и земли, находящиеся в стадии сельскохозяйственного освоения; земли, занятые под ледниками, оползнями, реками и озерами; земли свободного государственного запаса; приусадебные земельные участки и земли для жилищного строительства, выделенные участникам Великой Отечественной войны и приравненным к ним лицам; приусадебные земельные участки и земли для жилищного строительства, выделенные учителям, работающим в сельской местности; приусадебные земельные участки, выделенные переселенцам из других районов Республики Таджикистан; земли организаций в случае, если не менее 50 процентов численности работников составляют инвалиды. Земли пастбищ, сенокосов и лесов, прочие земли, использованные для закладки садов и виноградников, в течение 5 лет освобождаются от налогообложения (ст.267 НК РТ).

В 2009г. наибольшие ставки земельного налога на 1 гектар пахотной орошаемой земли составили 122,00 сомони в год в Жиликульском районе, 121,77 сомони в год в районе Джалилуддина Руми и 120,16 сомони в год для Пянджского района²³⁶. Поэтому уплата налога не должна сильно отрицательно влиять на экономическое поведение налогоплательщиков.

²³⁶ Ставки земельного и единого налога для различных районов и различных земель утверждены постановлением Правительства Республики Таджикистан от 29.04.2009 №269.

Плательщиками налогов с недропользователей являются физические и юридические лица, осуществляющие операции по недропользованию, включая извлечение полезных ископаемых из техногенных минеральных образований (ст.273 НК РТ). Физические и юридические лица, осуществляющие реализацию (исполнение) контрактов на недропользование, наряду с уплатой специальных платежей недропользователей, являются налогоплательщиками по другим налогам, налоговым законодательством (ст.272 НК РТ).

Роялти является платежом, выплачиваемым недропользователем по каждому виду (по всем видам) добываемых полезных ископаемых, независимо от того, были ли они поставлены (отгружены) покупателям (получателям) или использованы на собственные нужды (ст.289 НК РТ).

Плательщиками роялти являются лица, осуществляющие добычу полезных ископаемых, включая извлечение полезных ископаемых из техногенных минеральных образований, независимо от того, имела ли место их поставка (отгрузка) в отчетном периоде (ст.290 НК РТ).

Объектом налогообложения по всем видам полезных ископаемых является объем добычи или объем первого товарного продукта, полученного из фактически добытых полезных ископаемых (ст.291 НК РТ). При этом первым товарным продуктом могут быть: а) собственно полезные ископаемые: б) драгоценные металлы и (или) химически чистые металлы в песке, руде, концентрате; в) концентраты черных, цветных, редких и радиоактивных металлов, горно-химического сырья; г) драгоценные камни, камнесамоцветное и пьезооптическое сырье, прошедшее первичную обработку; д) по другим полезным ископаемым - минеральное сырье, прошедшее первичную обработку.

Стоимость добытых недропользователем за налоговый период золота, серебра и платины исчисляется, исходя из

средних цен этих металлов, сложившихся на Лондонской бирже металлов (ст.292 НК РТ).

Роялти не уплачиваются: 1) физическими лицами по подземным водам при условии, что данные воды не используются на производство и технологические нужды при осуществлении предпринимательской деятельности; 2) государственными организациями, осуществляющими добычу подземных вод для собственных хозяйственных нужд; 3) недропользователями при обратной закачке попутно добытых подземных вод для поддержания пластового давления.

Плательщиками налога с пользователей автомобилей налых дорог являются: 1) резидентные предприятия; 2) иностранные предприятия, осуществляющие деятельность в Республике Таджикистан через свои постоянные учреждения; 3) публичные предприятия, осуществляющие деятельность на основе индивидуальных предпринимателей, за исключением индивидуальных предпринимателей, функционирующих на основе патента, либо лиц, уплачивающих налог по упрощенной системе.

Объектом налога считается сумма произведенных в отчетном налоговом периоде вычетов (расходов) в полном объеме (ст.297 НК РТ). При этом для расчета налога с пользователей автомобилей дорог учитываются все фактически произведенные вычеты (расходы), но если фактически произведенные вычеты (расходы) не превышают 70% валового дохода, то налоговая база принимается равной 70% вышеуказанного валового дохода.

Данным налогом не облагаются (ст.298 НК РТ): 1) бюджетные организации, государственные органы власти и управления, в том числе, Национальный банк Таджикистана и его учреждения; 2) религиозные объединения и организации, национально-культурные общества, за исключением их предпринимательской деятельности.

Ставка налога устанавливается в размере 2% налоговой базы. Ставка налога для торговой, заготовительной, снабжен-

ческо-бытовой деятельности устанавливается в размере 0,5% налоговой базы (ст.299 НК РТ).

Налоговый период, сроки уплаты и порядок представления декларации такие же как по НДС (ст.301 НК РТ)²³⁷.

Плательщиками налога, уплачиваемого по упрощенной системе, являются предприниматели, а также индивидуальные предприниматели, функционирующие на основании свидетельства, валовой доход которых за календарный год без учета НДС и налога с розничных продаж не превышает четырехкратный предел, установленный для целей регистрации в качестве плательщика НДС (ст.302 НК РТ)²³⁸. В отличие от законодательства других стран, в Таджикистане для целей упрощения налогообложения сняты ограничения по уплате этого налога, за исключением ограничений по общему доходу²³⁹. Данный налог является упрощенной формой налога на прибыль, установленного для субъектов малого бизнеса.

Объектом обложения налогом является валовой доход, исчисляемый на кассовой основе. Валовой доход подлежит подтверждению соответствующими приходными документами, оформленными в установленном порядке (ст.303 НК РТ).

Налогоплательщики, облагаемые налогом по упрощенной системе, не являются плательщиками налога на прибыль юридических лиц и минимального налога на доходы, налога с пользователей автомобилей дорог, налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров, а также в

²³⁷ Налог с пользователей автодорог, представляющий собой налог на расходы, в том числе расходы по уплате других налогов, не имеет аналогов в других странах СНГ. Единственным обоснованием его введения является фискальная потребность, а также необходимость в использовании совершенно новой налоговой базы (практически большинство налогов Таджикистана в качестве налоговой базы используют валовой доход).

²³⁸ Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан, 2009 г., №5, ст.332.

²³⁹ В российском учебнике (Фаллина Ф.Н. Налог и налогообложение. М.: ГроссМедиа: Россбук: 2009 – С.311-324) отмечено, что организации не могут применять упрощенную систему по ограничениям, связанным с общим доходом, численностью персонала и отдельными видами деятельности

отношении доходов непосредственно индивидуальных предпринимателей²⁴⁰.

Льготы, предусмотренные в отношении плательщиков налога на прибыль, применяются для плательщиков налога, уплачиваемого по упрощенной системе.

Ставка налога устанавливается в размере 4% от объекта налогообложения, при этом для части валового дохода, превышающей предел, установленный для целей регистрации в качестве плательщика НДС, ставка налога устанавливается в размере 5 процентов (ст.304 НК РТ).

Плательщиками единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции являются лица, для которых земля является основным средством производства и которые не осуществляют иной, несельскохозяйственной деятельности (ст.306 НК РТ). Налог представляет собой льготную форму земельного налога и применяется только для налогообложения сельскохозяйственных производителей.

В случае осуществления несельскохозяйственной деятельности сельхозпроизводители подлежат налогообложению в общем порядке и ведут раздельный учет доходов и расходов по сельскохозяйственной и несельскохозяйственной деятельности.

Объектом налогообложения является площадь земель сельхозпроизводителя (ст.307 НК РТ). Сумма единого налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности сельхозпроизводителя.

Сельхозпроизводители в части деятельности, облагаемой единым налогом (сельскохозяйственной деятельности), освобождаются от уплаты следующих налогов: (а) налога на добавленную стоимость; (б) налога с пользователей автомобильных дорог; (в) налога на прибыль юридических лиц; (г) минимального налога на доходы; (д) земельного налога; (е) налога, уплачиваемого по упрощенной системе. Кроме того,

²⁴⁰ Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан, 2009 г., №3, ст.86.

доход члена дехканского (фермерского) хозяйства, не являющегося юридическим лицом, полученный в связи с сельскохозяйственной деятельностью, подлежащей обложению единым налогом для сельхозпроизводителей, освобождается от подоходного налога.

По орошаемым посевным землям, фактически используемым для выращивания хлопка - сырья, ставки единого налога для сельхозпроизводителей устанавливаются в половинном размере ставок для иных плательщиков единого налога.

Член дехканского (фермерского) хозяйства, не являющегося юридическим лицом, подлежит социальному страхованию и уплачивает социальный налог в размере, установленном Правительством Республики Таджикистан.

В 2009 г. наивысшая ставка единого налога на 1 гектар пахотной земли с естественным орошением составляла 183,65 сомони в год для Джиликульского района²⁴¹. Следует отметить, что с учетом большого количества налоговых льгот и не высокой ставки единого налога, такой порядок налогообложения является очень щадящим, в том числе для лиц, осуществляющих наиболее доходные виды деятельности - птицеводство и животноводство. Однако, несмотря на это, финансовое состояние большинства сельхозпроизводителей является тяжелым.

Плательщиками налога с продаж хлопка-волокна и алюминия первичного являются лица, осуществляющие поставки основных экспортных товаров, производимых в Таджикистане-хлопкового волокна и алюминия первичного (Гл.43 НК РТ).

Несмотря на то, что налог носит название «налог с продаж», в качестве объекта налогообложения для сокращения

²⁴¹ Ставки земельного и единого налога для различных районов и различных земель утверждены постановлением Правительства Республики Таджикистан от 29.04.2009 №269.

уклонения от его уплаты рассматривается любая передача налогооблагаемых товаров (ст.312 НК РТ).

Ставки налога с продаж для расчета сумм налога определяются в процентах от биржевой цены налогооблагаемых товаров в следующих размерах: 1) на хлопковое волокно - 10%; 2) на алюминий первичный - 3% (ст.314). Ставка налога с продаж за период с 1996 г. в отношении продаж хлопкового волокна снижена по сравнению с первоначальной с 25% до 10%, в отношении продаж алюминия - с 10% до 3%.

Плательщиками минимального налога на доходы являются: 1) резидентные предприятия; 2) иностранные предприятия, осуществляющие предпринимательскую деятельность через свои постоянные учреждения; 3) индивидуальные предприниматели (ст.318 НК РТ). Налог введен с 1 января 2005г. в качестве альтернативы налога на прибыль в отношении налогоплательщиков, превышающих свои расходы в связи со слабой организацией бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения является валовой доход, полученный (подлежащий получению) за отчетный период.

Ставка минимального налога на доходы равна 1% объема налогообложения. Налоговым периодом для минимального налога на доходы является календарный год (ст.321 НК РТ).

Налоговым кодексом предусматривается, что зачет начисленной суммы налога на прибыль юридических лиц или подоходного налога с физических лиц - индивидуальных предпринимателей за отчетный налоговый период идет в счет начисленной суммы минимального налога на доходы (ст.323 НК РТ). Если сумма налога на прибыль или подоходного налога меньше суммы минимального налога на доходы, налог на прибыль или подоходный налог не уплачивается. Если сумма налога на прибыль или подоходного налога превышает сумму минимального налога на доходы, налог на прибыль или подоходный налог подлежит уплате в бюджет в размере превы-

шения суммы налога на прибыль или подоходного налога над суммой минимального налога на доходы. В любом случае минимальный налог на доходы подлежит уплате в бюджет в полном объеме.

Плательщиками роялти за воду, нового налога, введенного в 2009 г., признаются юридические лица и индивидуальные предприниматели, использующие воду для выработки электроэнергии (ст.363)²⁴².

Объектом налогообложения роялти за воду признается использование водных объектов для целей выработки электроэнергии на гидроэлектростанциях. При использовании водных объектов для целей выработки электроэнергии налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии без учета ее потерь при дальнейшей ее передаче (ст.364-365 НК РТ)²⁴³.

Освобождается от налогообложения роялти за воду использование водных объектов для целей выработки электроэнергии при мощности энергогенерирующих объектов не более 1000 киловатт (ст.366 НК РТ).

Ставка роялти за воду устанавливается при использовании водных объектов для целей выработки электроэнергии в размере 0,06 показателя для расчетов на каждые 1000 киловатт/час произведенной электроэнергии по состоянию на конец налогового периода (ст.367 НК РТ).

Кроме указанных республиканских налогов, отдельными законами определены государственная пошлина, таможенная пошлина и другие таможенные платежи, определяемые соответствующим законодательством.

²⁴² Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан, 2009 г., №3, ст.86.

²⁴³ В практике налогообложения России, где используется специальный налог – водный налог, в качестве объекта налогообложения используется любое использование поверхностных вод (См.Ялбулганов А.А. Правовое регулирование природоресурсных платежей. – Москва-Курск: Курск-гос.ун-т, 2009. – С.56). В Таджикистане плата за воду взимается в форме роялти за недра (подземные воды) и роялти за воду (использование поверхностных вод для целей производства электроэнергии).

Местные налоги (налог на недвижимое имущество, налог с владельцев транспортных средств и налог с розничных продаж) являются источниками местных бюджетов и устанавливаются на своей территории Маджлисами народных депутатов (Раздел XVII НК РТ).

Местные органы власти имеют право дифференцировать размеры ставок для различных категорий налогоплательщиков и (или) объектов налогообложения, исключать отдельные категории лиц из состава налогоплательщиков и (или) включать отдельные элементы из базы налогообложения (ст.324 НК РТ).

Местные налоги не относятся к регулируемым источникам государственного бюджета и подлежат непосредственному перечислению в бюджеты соответствующих городов и районов.

Плательщиками налога на недвижимое имущество признаются собственники недвижимого имущества или лица, пользующиеся этим имуществом (ст.325 НК РТ).

Объектами налогообложения признаются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные здания, строения и сооружения (ст.326 НК РТ). Для исчисления налоговой базы налога на недвижимое имущество используется площадь занятой ею земли (с учетом этажности). Размеры (габариты) недвижимого имущества определяются на основании соответствующей технической или иной документации на это имущество или на основании обмера, проведенного налоговым органом.

Данным налогом не облагается: 1) недвижимое имущество, являющееся собственностью (находящееся на балансе) бюджетной организации; 2) недвижимое имущество в виде жилого дома и иных зданий, строений и сооружений социально защищенных физических лиц; 3) строения, имеющие общее применение и иные строения.

Ставки налога на недвижимое имущество устанавливаются в кратком размере от ставок земельного налога в зави-

симости от назначения недвижимого имущества (ст.330 НК РФ): 1) при использовании в качестве жилых помещений - от 10-кратного до 20-кратного размера; 2) при использовании для осуществления торговой деятельности, организации пунктов общественного питания и бытового обслуживания населения - от 20-кратного до 50-кратного размера; 3) при использовании для иных целей - от 15-кратного до 40-кратного размера.

В отличие от других стран, базой налогообложения в Таджикистане является не стоимость недвижимого имущества, поскольку установление рыночных цен недвижимого имущества и ее государственная регистрация, определенная Законом Республики Таджикистан от 16.01.2008 №833 «О государственной регистрации недвижимого имущества и прав на него», пока еще не реализованы²⁴⁴.

Сумма налога на недвижимое имущество определяется только по завершенным строительством объектам, которые фактически эксплуатируются, даже если они не поставлены на соответствующий государственный учет и на них не оформлена соответствующая техническая или иная документация.

Налогоплательщиком налога с владельцев транспортных средств является любое лицо, которое владеет транспортным средством, подлежащим государственной регистрации (ст.331 НК РФ).

От обложения налогом освобождаются (ст.333 НК РФ): 1) машины и механизмы на гусеничном ходу; 2) зерноуборочные и специальные, в том числе, хлопкоуборочные комбайны с двигателями; 3) автобусы и троллейбусы, используемые

²⁴⁴ В Испании, Италии и Швейцарии для второго и других объектов недвижимости устанавливается размер потенциального дохода, который можно было бы получить, сдавая их в аренду, что является объектом подоходного налогообложения. В качестве налоговой базы в большинстве стран используется стоимостная оценка имущества, однако налоговая база в ЮАР, Нидерландах и Китае основана на площади земли (См.: Медведев О.В. Налог на недвижимость: возможные варианты //Налоговая политика и практика, №4 (88), 2010. - С.64-67).

предприятиями автотранспорта общего пользования для перевозки пассажиров в городах; 4) принадлежащие инвалидам мотоциклы и автомобили с ручным управлением; 5) один автомобиль социально защищенных лиц.

Для исчисления налоговой базы используется мощность двигателя транспортного средства, выраженная в единицах лошадиных сил. Ставки налога установлены в процентах от 2,5% до 13,75% показателя для расчетов на 1 лошадиную силу в зависимости от вида транспортного средства.

Плательщиками налога с розничных продаж являются индивидуальные предприниматели и юридические лица, осуществляющие розничную продажу товаров (гл.48 НК РФ). Объектом налогообложения является розничная продажа товаров, в том числе, продажа продукции общественного питания на территории города (района) (ст.338 НК РФ).

Налоговой базой является стоимость розничной продажи товаров. При этом стоимость розничной продажи товаров определяется на кассовой основе, исходя из свободных (рыночных) цен (ст.339 НК РФ).

Ставка налога устанавливается в размере 3% от свободных (рыночных) цен, и розничной ценой товара является свободная (рыночная) цена, увеличенная на сумму налога (ст.340)²⁴⁵.

Стоимость проданных в розницу товаров определяется налогоплательщиком самостоятельно на основе показаний контрольно-кассовых машин с фискальной памятью, других учетных документов или записей в книге продаж, форма и порядок ведения которой, в том числе, с использованием компьютерных технологий, устанавливается уполномоченным государственным органом и отражается в ежемесячной декларации по налогу с розничных продаж (ст.342).

²⁴⁵ До принятия Закона РФ от 3.12.2009 №571 «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ» размер ставки налога определялся каждым местным Маджлисом народных депутатов самостоятельно в размере до 3%.

Кроме налогов, приведенных в настоящем параграфе, Налоговым кодексом предусмотрено использование следующих специальных льготных налоговых режимов:

- для заказчика и генерального подрядчика строящейся ГЭС (гл.49 НК РТ) предоставляются льготы по освобождению от НДС, налога с пользователей автомобильных дорог, налога на прибыль предприятий, минимального налога на доходы, земельного налога, налога с владельцев транспортных средств, налога на недвижимое имущество, социального налога на физических лиц-нерезидентов. Кроме того, освобождены от НДС, налога с пользователей автодорог и социального налога с нерезидентов поставщики товаров (работ, услуг) для ГЭС;

- для новых предприятий, осуществляющих полную переработку хлопкового волокна до готовой продукции, на срок до 12 лет (гл.50 НК РТ) установлено освобождение от НДС и таможенных пошлин при импорте, от налога на прибыль, минимального налога, налога на недвижимое имущество и земельного налога;

- при переработке товаров, определяемых Правительством Республики Таджикистан, на таможенной территории Республики Таджикистан установлен налог на переработку товаров (гл.51 НК РТ);

- при использовании правил соглашения о разделе продукции предусмотрен специальный режим, предусматривающий освобождение на срок соглашения (до 25 лет) от НДС, налога на прибыль предприятий, минимального налога на доходы, государственной пошлины, налога с розничных продаж (Гл.52 НК РТ).

В дополнение к указанным налогам, Налоговым кодексом предусмотрена уплата иных республиканских и местных платежей, установленных Законом Республики Таджикистан от 29.07.2006 №197 «Об иных обязательных платежах в бюджет».

Для обеспечения исполнения требований налогового законодательства налоговые органы могут применять меры административного характера, предусматривающие установление административных штрафов в соответствии со ст.599-618, 620 и 623 Кодекса Республики Таджикистан об административных правонарушениях от 31.12.2009 №455²⁴⁶ (далее – КоАП).

За административное нарушение налогового законодательства указанными нормами КоАП предусмотрено наложение административных штрафов в абсолютном размере с использованием показателей для расхождений, либо в процентах от суммы доначисленных налогов, при этом максимальная сумма таких штрафов достигает 20% от суммы НДС или до 300 показателей для расчетов (следует отметить, что в начальный период становления налоговой системы сумма штрафов могла составить до 200% суммы доначисленных налогов).

Уголовная ответственность, связанная с налогами, установлена ст.292 и 293 Уголовного кодекса Республики Таджикистан. В 2010 году внесены поправки в уголовное законодательство, в соответствии с которыми лица, возмещившие задолженность по налогам, пеням и штрафам, освобождаются от уголовной ответственности. С другой стороны, введены более жесткие уголовные санкции при неуплате налогов.

²⁴⁶ Ежегодник «Боджу хиролдж» от 27.01.2009 №5 (630).

ГЛАВА III. ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РЕСПУБЛИКИ ТАДЖИКИСТАН

3.1. Творческое использование зарубежного опыта в налоговом законодательстве Республики Таджикистан

Важнейшим видом деятельности любого государства, как известно, является формирование (мобилизация) государственных доходов. Поэтому изучение зарубежного опыта через призму исторического опыта налогообложения на территории Таджикистана позволяет не только дать оценку сложившейся налоговой системе и налоговому законодательству, но также определить возможные направления их дальнейшего совершенствования с учетом реализуемой и намечаемой государственной экономической и правовой политики.

Государственный доход – это финансовые (денежные) ресурсы, поступающие из разных источников в распоряжение государства и используемые им для осуществления принятых на себя функций. Государственный доход формируется за счет налоговых и неналоговых доходов.

«Налоги – это наша плата за цивилизованность общества», – утверждал Оливер Уэнделл Холмс, имея в виду то, что многие из функций государства являются существенно важными и, следовательно, для их реализации необходимы налоги²⁴⁷.

Налог не первая в историческом ракурсе и не единственная форма аккумуляции денежных средств государства. Введение и использование системы налогов, как основного источника государственных доходов предполагает наличие в стране достаточно высокого уровня развития

правосознания, экономики и систем контроля²⁴⁸.

Налогообложение может содействовать росту экономики, также, как и ее замедлению. Ганс-Герман Хоппе, отмечая налоги, как наказание предпринимателей со стороны государства, указывает: «Сэй корректно помещает описание феномена в раздел «О потреблении богатства». Он безошибочно определяет и рассматривает налогообложение как наступление и наказание за деятельность, направленную на накопление и производство собственности. Таким образом, оно (налогообложение) неизбежно должно вести к замедлению процессов образования богатства, вложенного в частной собственности, и к снижению общего уровня жизни»²⁴⁹.

В начальные периоды развития государства основным источником государственных доходов (не считая военной добычи) являлись неналоговые доходы от использования, продажи и иного возмездного отчуждения доменов (государственного имущества). Первоначально домены были собственностью государя, доходы которого одновременно являлись и доходами государства. Это были частно-правовые, а не публично-правовые доходы. Домены постепенно потеряли свое значение с ростом доли налогов в доходах государства²⁵⁰.

Другим важным источником доходов бюджета являются регалии, т.е. доходные prerogативы государства (виды деятельности, оставленные в исключительном ведении государства). Для формирования регалий определенные отрасли производства, виды деятельности изымались из гражданского оборота, из сферы деятельности

²⁴⁸ Исмаилов Ш.М., Джабборов Р.Т. Курс налогового права: Учебное пособие. – Душанбе: Изд. «Конуният», 2002, – С.15-17.

²⁴⁹ Ганс-Герман Хоппе Экономическая и социологическая теория налогообложения. – Отечественные записки. 2002, № 4-5.

²⁵⁰ Толкушин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М.: Юрист, 2000. – С.81.

²⁴⁷ Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. – М.: Дело ЛТД. – С.377 (864 с.)

населения и поступали в исключительное владение государства.

Задолго до введения налогов и развития налогообложения существовало множество способов извлечения доходов из доменов и регалий.

Таможенная регалия реализовывалась установлением сборов за право проезда по территории страны и являлась прообразом современных таможенных пошлин. Судебная регалия связана с государственным отправлением правосудия и взиманием в доход государства судебных штрафов, пошлин и доходов от конфискации. Монетная регалия, как признак суверенитета страны, связана с государственной эмиссией денежных средств и извлекаемыми из нее доходами. Регалией объявлена промышленность в целом, и установлена обязанность проведения государственной регистрации создаваемых предприятий с уплатой соответствующих пошлин.

Со временем монопольное положение государства в промышленности и других сферах экономической деятельности стало существенным тормозом развития экономических отношений. Государство стало отходить от непосредственного руководства производственной деятельностью. С течением времени сохранились только те регалии, которые оправдывались общественной необходимостью или невозможностью допустить частную инициативу. При этом их фискальные цели не должны быть сколько-нибудь значительными. С развитием рыночной экономики регалии заменились фискальной монополией государства и налогами²⁵¹.

Теперь вместо регалий все чаще стали использоваться пошлины, которые, как правило, имеют целью не извлечение государственного дохода, не реализацию

фискальной функции налога, а лишь покрытие издержек государственного учреждения, либо осуществление экономической и социальной функции налога (например, защита местной промышленности от иностранной, поддержка национальных экспортеров и пр.).

Наиболее значимыми в настоящее время являются следующие виды регалий: промышленная (платежи за государственную регистрацию, за выдачу лицензий, решений, доходы от монопольного производства); судебная (судебные пошлины, исполнительские сборы, доходы от штрафов и конфискации); монетная (доходы от эмиссии денег); таможенная (таможенные платежи, доходы от штрафов и конфискации за нарушение таможенных правил); бесхозяйная (доходы от кладов, доходы от бесхозяйного имущества).

В состав неналоговых доходов включаются доходы от использования имущества, находящегося в государственной или коммунальной собственности, в том числе: средства, получаемые в виде арендной платы либо иной платы за сдачу во временное владение и пользование имущества, находящегося в государственной или коммунальной собственности; средства, получаемые в виде процентов по остаткам бюджетных средств на счетах кредитных организаций; доходы в виде дивидендов по акциям, принадлежащим государству; другие доходы от использования имущества, находящегося в государственной или коммунальной собственности.

В государственные доходы поступают также средства от продажи или иного возмездного отчуждения имущества, находящегося в государственной или коммунальной собственности, в том числе: средства от продажи акций, находящихся в собственности государства; средства от приватизации государственной собственности; иные доходы.

²⁵¹ Толкушин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. — М.: Юрист, 2000. — С.391.

Используя регалы, государство может самостоятельно эксплуатировать ту или иную отрасль производства и продавать продукцию по монополю высокой цене (например, производство и реализация оружия и наркосодержащих лекарственных средств). Широко используется такой способ получения доходов, как взимание сборов за право использования регалов (например, лицензионные сборы за право охоты, добычи полезных ископаемых, использование подземных водных источников). Источниками бюджета являются также доходы от оказания платных услуг органами государственного управления, реализации паспортов, акцизных марок, а также штрафы, конфискации, компенсации и иные принудительные изъятия в результате применения мер ответственности в соответствии с действующим законодательством, а также доходы в виде финансовой помощи, полученной из республиканского и/или областного бюджета.

Неналоговые доходы бюджета имеют существенные отличия от налоговых поступлений. Порядок их установления, исчисления и взимания регламентируется комплексом нормативных документов. Например, порядок поступления в бюджет средств от приватизации государственной собственности определяется законодательством о приватизации, а взимание штрафов и санкций - гражданским, административным и уголовным законодательством. Неналоговые доходы могут носить обязательный и необязательный характер, взиматься на добровольной и принудительной основе, у них не определены многие элементы описания налога.

Как правило, большинство неналоговых доходов зачисляются в соответствующие бюджеты в полном объеме и являются их собственными доходами.

Исторически целенаправленное использование на-

логов в развитых западных странах, как главной формы образования доходов государственного бюджета не считается и двухсот лет. Налоги, когда они взимались еще в Древнем мире, служили признаком несвободного человека. Такое отношение к налогам сохранилось в Европе вплоть до начала XX века, а в Таджикистане - вплоть до революции²⁵².

С недавних пор Республика Таджикистан отказалась от принципа государственного ведения народного хозяйства, когда государство и его органы непосредственно управляли финансово-хозяйственной деятельностью всех хозяйствующих субъектов и, таким образом, приобрели средства для реализации принятых на себя функций. В этих условиях главным источником финансирования государственной деятельности стали периодические отчисления граждан и организаций в общую казну - налоги - универсальный и удобный инструмент сбора доходов государства.

Лица, имеющие постоянный источник своего дохода и получающие этот доход под покровительством и защитой государства, должны уплачивать ему часть своего общего дохода. Таким образом, такого рода платежи являются своего рода платой государству за оказываемые им услуги (или возможность оказания этих услуг по мере возникновения потребности в них)²⁵³.

Государственный доход формируется из таких источников, как обязательные взносы (налоги) и доходы от иной деятельности. В этой связи обязательный взнос в налоговом

²⁵² Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США. - М., 2002; Петти У. Трактат о налогах и сборах. // Антология экономической классики. В 2-х т. - М.: Эконом, 1993, Т.1; Буагильбер П. Рассуждения о природе богатства, денег и налогов. - Горький: ГГУ им. Н.И.Лобачевского, 1973; Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. // Антология экономической классики. В 2-х т. - Издательство «Эксмо» 2007.

²⁵³ Порохов Е. Основы налогового права. - Основы государства и права Республики Казахстан. - Алматы: Жеті жарғы, 1997. - С.288.

Схема 1.

Налоговые правоотношения – отношения, возникающие в сфере публичных финансов и урегулированные налогово-правовыми нормами

ПРИЗНАКИ	
публично-правовой характер – обязательное участие государственных (местных) органов или субъектов, которым делегированы полномочия государственных (местных) органов	
имеют, как правило, имущественный характер и облакаются в денежную форму	
возникают на основании указания закона, а не по частной инициативе участников	
являются преимущественно властеотношениями – субординационный характер налоговых правоотношений	
решение налогово-правовых споров в административном или судебном порядке	
при нарушении налогово-правовых норм ответственность наступает непосредственно перед государством (а не перед второй стороной правоотношений)	

Налог – это денежный платеж, поскольку, как правило, его уплата производится в денежной форме. В то же время для отдельных видов налогов не исключена и натуральная форма уплаты налога (например, налоги с недропользователей). Однако натуральная уплата налоговых платежей ограничивает возможности государства в использовании налоговых средств.

Налог – это обязательный платеж, т.е. уплата налога является обязательной для лиц, кому законом это предписано. При этом государство не может отказаться от своего права на

праве можно определить как установленный законом способ изъятия у юридических и физических лиц в денежной форме части дохода (прибыли, имущества), полученного от предпринимательской деятельности и иных источников.

По совокупности признаков теория налогового права формирует следующее определение понятия «налоги» и признаков налоговых правоотношений (Схема 1)²⁵⁴.

Налоги – это односторонне устанавливаемые законодательными и представительными органами государственной власти через издание законодательных актов обязательные, безвозмездные и безвозвратные денежные платежи, представляющие собой часть валового внутреннего продукта, которые постоянно взимаются государством в лице его уполномоченных органов с юридических и физических лиц, обращаются в доход государства путем зачисления их в государственный (республиканский или местный) бюджет или государственный фонд и обеспечиваются силой государственного принуждения.

Раскрытие определения налога с точки зрения его правовой природы и юридической техники приводит к следующим заключениям²⁵⁵.

Налог – это платеж, т.е. движение средств от одного лица к другому. Это качество налогов позволяет достигнуть цели, поставленной государством при введении налогов, – перераспределение денежных средств, посредством которого государство становится собственником дополнительных денежных ресурсов. Налог в данном случае выступает как метод перераспределения средств в государстве.

²⁵⁴ Схема разработана на основе схемы 2.7 из Финансовое право: альбом схем. /Под ред. проф. А.Н.Козырина. – М., 2007.

²⁵⁵ См.: Исмаилов Ш.М., Джабаров Р.Т. Курс налогового права: Учебное пособие. – Душанбе: Изд. «Конуният», 2002, -С.18-21.

получение денежных средств от налогов. Для этого, во-первых, как правило, не допускаются налоговые льготы, носящие индивидуальный характер, во-вторых, органы, которым вменено в обязанность контролировать исполнение налогоплательщиком своей налоговой обязанности по уплате налога, обязаны принимать меры к тому, чтобы эта обязанность была выполнена.

Право Парламента устанавливать налог есть выражение права народа соглашаться на уплату налога. Но взимание налога, согласуемое с Парламентом, вовсе не означает согласование с каждым членом общества. Это предопределяет главную юридическую характеристику налога – односторонний характер его установления.

Поскольку налог взимается в целях покрытия общественно полезных потребностей, которые в большой мере обособлены от индивидуальных потребностей конкретного налогоплательщика, налог является индивидуально безвозмездным платежом.

Уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершить что-либо в пользу конкретного налогоплательщика. В случае налоговых отношений между государством и налогоплательщиком не действует общая принятая гражданско-правовая схема отношений контрагентов в возмездных сделках, связанная с эквивалентностью обмена. Для обеспечения общественных интересов государство вынуждено отойти от принципа возмездности налоговых отношений и объявить налоги обязательными для уплаты всеми физическими и юридическими лицами, а также об их юридической безвозмездности. Взамен уплаченного налога налогоплательщик может лишь требовать исполнения законодательно принятых на себя государством задач и функций, косвенно связанных с налоговыми правоотношениями (при этом одним из принципов налоговой системы Германии является соответствие величины

налогов размеру государственных услуг, получаемых частным субъектом²⁵⁶).

Исполнение этих задач и функций налогов осуществляется в рамках иных правоотношений между государством и индивидуальным лицом (группой лиц). Конституцией Республики Таджикистан гражданам гарантированы право на жизнь, государственную и судебную защиту, на неприкосновенность жилища, тайну переписки, участие в политической жизни, а также другие права и свободы.

В рамках социальных функций государства гражданам предоставляется право на бесплатную медицинскую помощь, социальное обеспечение в старости, в случае болезни, инвалидности, утраты трудоспособности, потери кормильца. Они имеют право на бесплатное общее среднее и среднее профессиональное образование, а также в соответствии со способностями и на конкурсной основе право на среднее специальное и высшее образование.

В реализации указанных социальных прав к помощи государства обращаются все граждане, в первую очередь, те из них, которые не имеют достаточных средств для обращения к платным услугам государственных и негосударственных структур. Конкретный налогоплательщик может не иметь для себя никакого удовлетворения в результате уплаты налогов государству.

Налог взывается на условиях безвозвратности. Налогоплательщик, уплатив сумму налога, лишается этих средств навсегда и не может требовать их возврата. На государство также не возлагается обязанность по возврату уплаченных в виде налогов средств налогоплательщику. В соответствии с налоговым законодательством возврат налога возможен в случае его переплаты или в качестве льготы, что не противоречит принципу безвозвратности, поскольку

²⁵⁶ Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы. – М., 1998, -С.122.

ку все эти случаи определяются государством в одностороннем порядке и не влияют на характер платежа в целом.

Так как налог представляет собой одностороннее движение средств, и его принципы прямо противоположны принципам гражданского оборота, механизм, обеспечивающим реализацию налогообложения, является принуждением.

В большинстве случаев применять меры принуждения для уплаты налога нет необходимости, так как налогоплательщик уплачивает налог добровольно и самостоятельно во исполнение принятого законодательства. Однако, в случае отступления налогоплательщика от установленных правил налогообложения, государственные органы могут прибегнуть к его принуждению для исполнения своих обязанностей по уплате налога и применить по отношению к нему предусмотренные законодательством налоговые санкции.

Понятие налога, как юридической и экономической категории, может быть охарактеризовано и по иным параметрам.

Налог — это платеж, устанавливаемый, как правило, в соответствии с принципами налогообложения.

Налог устанавливается с целью получения дохода. Воздействие на поведение налогоплательщика с целью добиться какого-либо социально-значимого результата не может быть основной целью налога. Любой налог способен выполнять регулируемую роль. Для этого, чаще всего, используется способ установления различных налоговых льгот или ужесточение.

Налог исходит из платежеспособности лица, оставляя ему свободу действий за пределами налогового обязательства. Налог не побуждает субъекта налогообложения зарабатывать, он лишь претендует на долю от им заработанного.

Налог — это часть валового внутреннего продукта, созданного в стране за определенный период. С экономической точки зрения, налог представляет собой часть прибыли (дохода) юридических и физических лиц от реализации продукции,

выполнения работ и оказания услуг, изымаемой в пользу государства.

Налог — это платеж, который зачисляется в государственный (республиканский или местный) бюджет или государственный фонд и формирует доход государства.

Налог — это платеж, при осуществлении которого всегда происходит изменение частной формы собственности в государственную. При уплате налога прекращается право собственности налогоплательщика на уплаченные в виде налогов денежные средства и порождается право собственности на эти средства у государства. Право собственности на внесенные налоговые платежи позволяет государству владеть, пользоваться и распоряжаться поступившими в бюджет или государственный фонд денежными средствами без постороннего участия и каких-либо ограничений (кроме самим же государством установленных законодательством ограничений). Плательщиком налога является собственник, а не гражданин. Таким образом, уплата налога становится социальной обязанностью граждан, вытекающей из права частной собственности. Посредством налога частная собственность служит обществу.

Взимание налога является прерогативой государства. Никто более не имеет права устанавливать обязанность физических и юридических лиц уплачивать налоги, и никто не вправе влиять на волю государства при установлении налогов. Эти признаки проявляются в том, что: а) установление налогов производится на основе одностороннего акта волеизъявления государства с использованием им своей политической власти; б) правом установления налогов и определения порядка их взимания наделены только высший законодательный орган и органы представительной власти на местах; в) правом осуществления контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов, а также правом их принудительного взимания наделены специально создаваемые для этих целей налоговые и

иные государственные органы, что обеспечивает реальное исполнение государственной воли при взимании налогов.

Налог выступает средством упорядочения финансовых отношений налогоплательщика и государства. Одной из сторон – налогоплательщику – он указывает меру его обязанности, а другой – государственному налоговому органу – меру дозволенного поведения. Принудительный характер налога не мешает рассматривать его, как способ защиты частной собственности от незаконных притязаний государственных органов, как средство поддержания баланса прав и законных интересов граждан и их объединений, с одной стороны, государства, как выразителя интересов общества, – с другой.

Налог, как юридический механизм обычно не имеет непосредственной цели – собрать конкретную сумму, необходимую для покрытия расходов государства. Эти расходы могут заранее планироваться, но предполагаемая сумма расходов не оказывает воздействия на налогообложение. Размер собираемых налогов зависит от правил, установленных в описании налога, а не в законе о бюджете и, вообще говоря, не ограничен.

Исходя из изложенного, можно предложить следующую формулировку для определения понятия «налог»: «Налог это законодательно установленный обязательный, индивидуально безвозмездный денежный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащего им имущества с целью обеспечения расходов публичной власти и поступающий в специальные бюджетные или внебюджетные фонды».

Такое понятие, с нашей точки зрения, значительно более полно и обоснованно в правовом смысле, чем действующее в налоговой практике Таджикистана понятие: «Налогом является установленный настоящим Кодексом платеж в государст-

венный бюджет (далее – "бюджет"), носящий обязательный и индивидуально безэквивалентный характер»²⁵⁷.

С понятием налога не следует смешивать понятие налоговых санкций. Налоговые санкции не накладываются на тех налогоплательщиков, которые вовремя и в полном объеме уплачивают налоги. Налоговые санкции накладываются уполномоченными государственными органами в качестве наказания за допущенное налоговое правонарушение, в то время, как налог не носит характер наказания.

Налоги поступают в пользу государства для финансирования деятельности органов государственной власти. Этим они отличаются от платежей, взимаемых на близких к налогу условиях, но установленных в пользу юридических лиц, не являющихся административными учреждениями. Эти неналоговые платежи называются парафискалитетами. Виды паракскалитетов и размеры обязательной платы по ним могут устанавливаться правительственными и иными актами (например, платежи по страхованию отдельных действий или имущества, платежи за услуги поставщиков электроэнергии, природного газа, питьевой воды и тепловой энергии, взносы членов профессиональных союзов и пр.).

В основу правового регулирования налоговой системы независимого Таджикистана установлены определенные принципы.

Правовой принцип – это руководящее начало, как правило, закрепленное в законе или подзаконном нормативном акте. Таким образом, принципами правового построения налоговой системы являются основополагающие начала, закрепляющие общие и специальные признаки налогового права (законодательства).

Правовые принципы отражают объективные закономерности развития рыночных отношений и обусловлены ими. В них в юридической форме преломляются и конкретизируются

²⁵⁷ Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Душанбе, 2008, С.281-282.

экономические и политические закономерности развития Таджикистана.

Система принципов налогообложения включает в себя юридические, экономические и организационные принципы.

В правовой науке кроме того принято различать общеправовые (общеправовые) и специфические (отраслевые) юридические принципы.

Общеправовые (общеправовые) принципы выражены и закреплены во всех отраслях права – гражданском, административном, трудовом, финансовом, уголовном и т.д. К числу таких принципов относятся, например, законность, отрицание обратной силы закона, соблюдение прав и свобод человека и гражданина и др.²⁵⁸

Отраслевые (специфические) принципы – это принципы, характерные для конкретной отрасли права. В частности, для налогового права, такими принципами являются:

- всеобщность и равенство налогообложения;
- единое экономическое пространство, обеспечение свободного перемещения товаров, работ, услуг и финансовых средств на территории Республики Таджикистан;
- обязанность юридических и физических лиц, получающих доходы, платить налоги;
- единый подход к определению прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов;
- контроль в сфере финансов и др.

Рассмотрим подробнее некоторые из приведенных принципов.

Принцип законности является, как известно, общим для всех отраслей права, в том числе, финансового, составной и

²⁵⁸ Брызгалов А.В. Налоговое право Российской Федерации. Общие положения / Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Под ред. М.В. Карасевой. – М., 2002. – С.329; Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник – М., 1997. – С.43-44.; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. – М., 2001. – С.129.

обособленной частью которого является налоговое право. Законность можно определить, как требование обязательного (неуклонного) исполнения положений закона и основанных на них подзаконных актов органами государственной власти и управления, органами самоуправления, должностными лицами, гражданами и их объединениями. Иными словами, законность – это обязательное исполнение требований законодательства всеми субъектами права²⁵⁹.

Принцип законности может быть также использован для определения налоговой базы: налогообложению подлежат доходы (прибыль), полученные на законных основаниях, или доходы (прибыль) субъекта, прошедшего государственную регистрацию в установленном законом порядке²⁶⁰.

Принцип отрицания обратной силы закона проявляется в том, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие экономическое положение гражданина, обратной силой не имеют. На практике это означает, что вновь принятый налог, а также новый закон, ухудшающий положение налогоплательщика или его представителя, не распространяется на правовые отношения, возникшие до его принятия.

Акты налогового законодательства, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение налогового

²⁵⁹ Исмаилов Ш.М. Правовое регулирование предпринимательской и налоговой деятельности в Республике Таджикистан. – Душанбе: Издательство «Конуният», 1998. – С.82; Запольский С.В. Налогообложение как предмет правового регулирования. – Проблемы совершенствования советского законодательства. Труды НИИ советского законодательства. 1987, №38. – С.91; Годме П.М. Финансовое право. – М., 1978; Томаров В.В. Местные налоги: правовое регулирование. – Под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2002. – С.69.

²⁶⁰ Н.В. Ахрем на основе положений Конституции России выделяет также конституционные принципы налогообложения, которые содержат: 1) принцип национального федерализма; 2) принцип законности при установлении и введении регионального налога; 3) принцип учета основных прав человека и гражданина; 4) принцип обеспечения равенства граждан при осуществлении налогообложения (См.: Ахрем Н.В. Конституционные принципы налоговой деятельности субъектов Российской Федерации // Ученые записки юр. ф-та Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, 2009, вып.15 (25), С.5-13.)

го законодательства либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу. Это означает, что вновь принятый закон по вопросам налогообложения, например, снижающий сумму взимаемого налога или упраздняющий какой-либо налог, снимающий ответственность с налогоплательщика, налогового агента или их представителей, может иметь обратную силу.

Принцип равенства защиты прав и интересов налогоплательщиков и государства означает, что каждый из участников налоговых отношений имеет право на защиту своих законных прав и интересов в установленном законом порядке. Например, налоговые инспекции вправе обратиться в суд о взыскании недоимок с граждан-налогоплательщиков. В свою очередь, налогоплательщики имеют право обратиться в суд (экономический суд) при несогласии с решением налоговых органов.

Принцип гласности означает, что нормативно-правовые акты подлежат официальному опубликованию. Нормативно-правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека, не могут применяться, если они не опубликованы для всеобщего сведения.

Принцип плановости состоит в том, что сбор налогов, а также распределение и использование сумм налоговых поступлений производится на основе финансовых планов государства (бюджетов).

Принцип льготности налогообложения означает, что налоговые законы могут иметь правовые нормы, закрепляющие (устанавливающие) для отдельных и (или) определенных групп налогоплательщиков (юридических, физических лиц) льготы по налогам, облегчающие бремя исполнения налоговых обязанностей. Например, в статьях действующего Налогового кодекса, описывающих конкретные налоги, устанавли-

ваются различные льготы налогоплательщикам: необлагаемая налогом минимальная оплата труда, освобождение от уплаты налогов отдельных категорий налогоплательщиков, изъятие из налоговой базы определенных элементов объекта налога и другие льготы.

Таким образом, налоговая льгота — это установленный законом элемент описания налога, обеспечивающий финансово-экономическое стимулирование предпринимательской деятельности налогоплательщиков путем облегчения налогового бремени.

Принцип резидентства означает временное место жительства налогоплательщика. Исходя из этого критерия, в юридической литературе всех налогоплательщиков подразделяют на две группы: имеющих постоянное местопребывание в определенном государстве (резиденты) и не имеющих в нем постоянного местопребывания (нерезиденты). Смысл этого принципа состоит в том, что резиденты и нерезиденты (юридические и физические лица) в соответствии с законодательством имеют различные условия налогообложения. Каждый из приведенных юридических принципов налогообложения имеет свое экономическое обоснование.

Наряду с юридическими принципами, при установлении налогов используются общепринятые экономические принципы. Считается, что первые экономические принципы налогообложения были сформулированы в 1776 г. А.Смитом, а затем развиты представителями классической экономической теории²⁶¹.

²⁶¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. — М., 1962. — С.588-611; Гэлбрейт Дж. Экономические теории и цели общества. — М.: Прогресс, 1979; Вебер М. Протестантская этика и дух капитализма. / Избранные произведения. — М.: Прогресс, 1990; Самуэльсон П.С. Экономика. т.1-2. М. 1994; Макконнелл К.Р., Брюс С.Л. Экономика: Принципы, проблемы и политика. т.1-2. Пер. с англ. — М., Республика. 1992; Налоги: Учебн. пособие. — /Под ред.Д.Г.Черника. — М.: Финансы и статистика, 1997. — С.51-53; Джаббаров Р.Т. О реализации научных принципов налогообложения в республике. — /Вестник

К этим принципам можно отнести:

— принцип хозяйственной независимости и свободы, который означает, что субъектом налогообложения выступает лично независимый гражданин, обладающий определенной собственностью и получающий доход в результате самостоятельной хозяйственной деятельности;

— в соответствии с принципом справедливости, каждый член общества должен посредством уплаты налогов принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. При этом сумма взимаемых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов налогоплательщика: тот, кто больше получает благ от государства, должен платить большую сумму налогов;

— принцип соразмерности предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государственного бюджета. Этот принцип характеризуется зависимостью налоговой базы от изменения ставок налога, а также зависимостью бюджетных доходов от налогового бремени. Поступления государственных доходов от установления налога растут до определенного момента при росте ставок налога, но в дальнейшем рост ставок приводит к падению поступлений;

— принцип определенности устанавливает, что обязанность налогоплательщика уплатить налог в определенной срок и в установленном размере сопровождается его правом знать сумму налога, способ и дату платежа, которые на длительный период времени закрепляются законодательно. Проявлением этого принципа является также простота исчисления и уплаты налога, уменьшение количества налогов и форм налоговой отчетности;

педагогического университета. Серия филология и обществоведение. — Душанбе, 2000, №6, С.14-22.

— принцип удобства для налогоплательщика означает уплату налогов в сроки, удобные для него (например, для производителя сельскохозяйственной продукции — после завершения производства и продажи своей продукции). Кроме того, налогоплательщик имеет право на такой процесс взимания налогов, который не стеснял и не ограничивал бы его хозяйственной деятельности²⁶²;

— принцип экономичности базируется на требовании сокращения издержек по взиманию налогов. Суть принципа заключается в том, что поступления по налогу должны многократно превышать затраты на его обслуживание.

Современные критерии налогообложения, основываясь на более глубоких исследованиях, включают также принципы справедливости или равенства, а также эффективности. Эффективными являются налоги, которые минимизируют неблагоприятные последствия своего функционирования для процесса распределения ресурсов. Справедливость, как этический принцип предусматривает горизонтальную (находящиеся в равном положении лица должны трактоваться налоговыми законами одинаково) и вертикальную (лица, находящиеся в неравном положении, должны трактоваться неодинаково) справедливость, основанную на платежеспособности налогоплательщика или выгодах, получаемых им от государства. Налоговая система является прогрессивной, если после выплаты налогов неравенство в экономическом положении сокращается. Второй критерий налоговой системы — эффективность — касается потерь государства, возникающих в результате того, что люди пытаются уклониться от налогов²⁶³.

Организационные принципы налоговой системы представляют собой положения, в соответствии с которыми осуще-

²⁶² Основы налогового права. — /Под ред. С.Г.Пепеляева. — М.: Инвест Фонд, 1995. — С.91.

²⁶³ Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. — М.: Дело ЛТД. — С.380-383.

ствляется построение, развитие налоговой системы и управление ею.

Принцип единства налоговой системы означает единый метод установления, изменения и отмены общегосударственных и местных налогов, запрет включения вопросов налогообложения в неналоговое законодательство.

Конституционный принцип территориальной целостности страны не допускает установления местных налогов, ограничивающих свободное перемещение товаров и финансовых средств в пределах территории страны, а также введения местных налогов, позволяющих пополнять бюджеты одних районов за счет других.

Принцип исчерпывающего перечня местных налогов означает ограничение введения дополнительных налогов органами местной власти, а также запрет на повышение ставок налоговых платежей.

Принцип установления уполномоченных контрольных органов по вопросам налогообложения означает запрет на проведение проверок по налогам государственными органами, не имеющими на то специальных полномочий. Е.Гайдар, исследуя историю власти, отмечает: «Франция была централизованной монархией с сильным бюрократическим аппаратом. В регионах власть интендантов - назначаемых центром чиновников - была велика. Они контролировали даже самые незначительные суммы, направляемые на местные нужды. Основной налоговой системы был прямой налог - талья, взимаемый на основе раскладки по территории и круговой поруки. Такая система требовала централизованной налоговой администрации»²⁶⁴.

Принцип множественности налогов обусловлен необходимостью перераспределения налогового бремени между плательщиками, взаимодополняемость налогов (снижение изъ-

тий по одному налогу вызывает рост поступлений по другому).

Принцип стабильности налоговой системы означает ее неизменность в течение длительного времени. Данный принцип соответствует интересам всех субъектов налоговых отношений.

В приведенных основных принципах налогообложения особое внимание следует обратить на презумпцию невиновности налогоплательщика (все неустрашимые сомнения, противоречия и неясности актов налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика), а также обязательность определения всех элементов описания налога, обеспечивающего соответствие норм налогового права с устанавливаемыми налоговыми правоотношениями (эти принципы в определенной степени нашли свое отражение в национальном налоговом законодательстве). На таких же принципах сформированы налоговые системы развитых западных стран и иных государств бывшего СССР²⁶⁵.

Ученые-правоведы отмечают, что в большинстве своем фундаментальные принципы, к числу которых относятся справедливость, определенность и законность налогообложения, во многих странах совпадают или, во всяком случае, содержат в своей основе сходную налоговую идеологию²⁶⁶.

²⁶⁵ Налоговое право России: учебник. /отв. ред. Ю.А.Крохина. - М.: Норма, 2008. - С.57-69; Основы налогового права: Учебно-методическое пособие. /Под ред. С.Г.Пепеляева. - М., 1995, С.24-31; Финансовое право: Учебник - /Под ред. Н.И.Химичевой. - М., 2000, С.230; Жданов А.А. Финансовое право: Учебное пособие. - М., 1995, С.82; Демин А.В. Актуальные вопросы налогового права: Учебное пособие. - Красноярск, 2001, С.21-31.

²⁶⁶ Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения // Журнал российского права. 2002. N 4. С. 55; Смирнов Д.А. Классификация принципов налогового права: постановка проблемы // Финансовое право. 2006. №4; Алле М. Общие принципы налоговой системы гуманистического и прогрессивного общества // За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины /Пер. с франц. Т.А.Карлова; Под ред. И.А.Егорова. М., 2001. С.17-23; Телдеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право: Учебник. М., 2004. С. 134; Налог и налоговое право: Учебное пособие /Под ред. А.В. Брызгалова. М., 1998. С. 66.

²⁶⁴ Гайдар Е.Т. Власть и собственность: Смуты и институты. Государство и эволюция. - СПб.: Норма, 2009. -С.37.

Развитие рыночной экономики в Таджикистане и связанный с этим переход экономики в качественно новое состояние выдвигают в настоящее время вопрос о создании такой национальной налоговой системы, которая могла бы создать предпосылки для совершенствования и развития экономических и правовых отношений между всеми субъектами хозяйствования и государством. От содержания таких налоговых правовых установлений, от того, подавляют или стимулируют они предпринимательскую деятельность и предпринимательскую инициативу, в значительной степени зависит темпы экономического развития страны.

Законодательное введение указанных и (или) подобных принципов налогообложения в Таджикистане могло бы значительно повысить действенность налогового законодательства и простоту используемых в стране налоговых форм, усилить правовую защищенность налогоплательщиков, и, соответственно, обеспечить рост стимулов к своевременной и полной уплате налогов, привести налоговое право страны в соответствие с мировой практикой²⁶⁷.

3.2. Перспективные направления совершенствования Налогового кодекса Республики Таджикистан

Анализ научной литературы показал, что всем налоговым системам развитых стран свойственны следующие основные черты:

- поиск путей увеличения налоговых доходов государства;
- выработка таких форм налоговой политики, которые способствовали бы формированию и усилению экономической деятельности;

- учет в формировании систем налогообложения особенностей простоты расчета тех или иных налогов, возможности их эффективного сбора, возможностей сохранения стабильности налогообложения;

- построение налоговых систем на базе общепринятых принципов экономической теории о равенстве, справедливости и эффективности налогообложения²⁶⁸.

С учетом этого для Таджикистана, где все глубже реализуются рыночные принципы хозяйственности и, соответственно, государственного управления, определены направления развития налогового законодательства.

Правовой анализ действующего налогового законодательства свидетельствует, что установленные нормы не всегда соответствуют друг другу (т.е. имеет место правовая коллизия) или общепринятым нормам законодательства. Анализ таких несоответствий позволяет выделить их следующие основные группы, которые могут быть подвергнуты новому осмыслению и (или) совершенствованию.

1. В соответствии со ст.17 Закона Республики Таджикистан «О нормативных правовых актах», Кодекс представляет собой единый и упорядоченный закон, через который регулируется в полном объеме, непосредственно и системно определенная сфера общественных отношений.

Таким образом, как правило, кодификации подлежат правоотношения в тех сферах общественной жизни, правовое регулирование которых упорядочено, где правоотношения устоялись и не подвергаются серьезным изменениям. То есть, учитывая 7-кратное изменение первого Налогового кодекса и 13 поправок, внесенных во второй действующий Налоговый кодекс Республики Таджикистан, можно сделать вывод о том, что налоговые правоотношения в Таджикистане пока еще не устоялись и не упорядочены, поскольку они изменяются с из-

²⁶⁷ Толкушин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М.: Юристъ, 2000. – С.376-378.

²⁶⁸ Куksин И.Н. Налоговая политика России: теоретический и историко-правовой анализ. – Дисс. ... д-ра юрид.наук, 2003. – С.97.

менением соответствующих экономических отношений, связанных с переходом от командно-административной системы управления к свободным рыночным отношениям.

Исследование налогового законодательства развитых рыночных стран свидетельствует, что оно, чаще всего, оформлено в виде отдельных законодательных актов (также, как в Таджикистане до 1999 года), налоговое администрирование реализуется эффективно, серьезных изменений налоговый законодательство не претерпевает (за исключением особых случаев, связанных с поправками отдельных норм и положений налогового законодательства, например, в связи с мировым финансовым кризисом). Отсюда можно заключить, что, возможно, кодификация налогового законодательства в Таджикистане была осуществлена преждевременно.

Положительной стороной кодификации налогового законодательства Таджикистана является использование при описании и реализации всех налоговых форм единых начал установления, изменения и отмены налогов, осуществление налогового администрирования, установление общих для всех налогов правил привлечения к ответственности и пр. Таким образом, хотя кодификация налогового законодательства в нашей стране осуществлена несколько преждевременно, в целом принятие Налогового кодекса сыграло положительную роль в связи с едиными правилами описания налогов, относительной доступностью налоговых норм для всех субъектов хозяйствования, ограничением числа законодательных актов, содержащих в себе вопросы налогообложения.

2. Также пока еще не осуществляется принцип непосредственной реализации норм налогового законодательства, связанных со специальной частью Налогового кодекса, поскольку порядок исчисления и уплаты установленных налогов определяется отдельными нормативными правовыми актами – подзаконными актами, принимаемыми правительством Таджикистана, инструкциями, разрабатываемыми уполномочен-

ным государственным органом или иными государственными органами.

Поэтому совершенствование налогового законодательства должно идти не по пути развития подзаконного нормотворчества, а по пути совершенствования самих законов о налогах, установления таких механизмов преодоления пробелов в законодательстве, которые позволяли бы, не прибегая к изданию инструкций, на основании самого закона определять правильный вариант поведения.

Конечно, совсем обойтись при налогообложении без подзаконных нормативных актов невозможно. Это объясняется рядом причин. Во-первых, некоторые вопросы налогообложения требуют достаточно оперативного решения, что не обеспечивается законодательной процедурой. Например, введение сезонных таможенных пошлин актуально в течение короткого периода. Во-вторых, решение ряда проблем, имеющих технический характер, целесообразно поручить специализированным ведомствам, а не «загромождать» ими закон. Вряд ли является правильным утверждать на законодательном уровне формы налоговых деклараций, расчетов и т.п. В-третьих, поскольку налогообложению присуща и регулирующая функция, для оперативности решения некоторых вопросов может быть отнесено к компетенции органов, ответственных за проведение социальной и экономической политики в той или иной области.

3. Не в полной степени реализуется принцип системности регулирования налоговых отношений Налоговым кодексом, поскольку предусматривается установление иных обязательных платежей, государственной пошлины, таможенной пошлины и иных таможенных платежей, а также определение форм ответственности за нарушение налогового законодательства отдельными законами.

Наряду с Налоговым кодексом, вопросы обложения отдельными налогами регулируются законами «О государствен-

ной пошлине»²⁶⁹, «Об иных обязательных платежах в бюджет»²⁷⁰ и Таможенным кодексом Республики Таджикистан.²⁷¹

Отдельные вопросы налогов находят свое отражение в Кодексе Республики Таджикистан об административных правонарушениях²⁷², Уголовном кодексе Республики Таджикистан²⁷³, законах «О несостоятельности (банкротстве)»²⁷⁴, «О государственном социальном страховании»²⁷⁵, «О государственных финансах Республики Таджикистан»²⁷⁶, «О свободных экономических зонах в Республике Таджикистан» от 18 февраля 2004 г. №1068, международных договорах и соглашениях, принятых в соответствии с законом «О международных договорах Республики Таджикистан»²⁷⁷. Включение в Налоговый кодекс иных налогов и норм, непосредственно связанных с налогообложением, восстановление налоговых санкций за нарушение налоговых правил (как это устанавливалось в прежней редакции Налогового кодекса) дало бы возможность повысить эффективность налогового контроля, облегчить доступность к налоговым правилам для всех заинтересованных лиц, сократить количество споров с налогоплательщиками.

4. В основных принципах налогообложения особое внимание следует обратить на презумпцию невиновности налогоплательщика (все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)), а также обязательность определения всех элементов описания налога, обеспечивающего соответствие норм налогового права с устанавливаемыми налоговыми правоотношениями (другие

принципы в определенной степени нашли свое отражение в национальном налоговом законодательстве).

Законодательное введение подобных принципов повысить налогообложение в Таджикистане могло бы значительно повысить действенность налогового законодательства и простоту использования в стране налоговых форм, усилить правовую защиту пользователей налогоплательщиков и, соответственно, обеспечить рост стимулов к своевременной и полной уплате налогов.

5. Имеются проблемы при установлении основных понятий налогового законодательства.

1) Ст.5 Налогового кодекса определено следующее понятие налога: «Налогом является установленный настоящим Кодексом платеж в государственный бюджет, носящий обязательный и индивидуально безэквивалентный характер».

В России под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований²⁷⁸.

В Казахстане налоги понимаются, как законодательно устанавливаемые государством в одностороннем порядке денежные платежи в бюджет, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер²⁷⁹.

Учитывая неполноту действующего в Таджикистане понятия «налог», не определяющего в своей формулировке ни порядок его установления, ни форму изъятия, ни направления использования собранных денежных средств, можно согласиться с правомочностью использования в налоговом законо-

²⁷⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1, ст.8.

²⁷⁹ Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет»(Налоговый кодекс). Часть 1, ст.10.

²⁶⁹ Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан, 2004 г., №2, ст.51

²⁷⁰ Там же. 2006 г., № 7, ст.345.

²⁷¹ Там же. 2004 г., №12, ч.2, ст.704.

²⁷² Там же. 2008 г., № 12, ч. 1, ст. 990.

²⁷³ Там же. 1998 г., № 9, ст. 68, 69.

²⁷⁴ Там же. 2003 г., №12, ст.674.

²⁷⁵ Там же. 1997 г., № 23-24, ст.350.

²⁷⁶ Там же. 2002 г., №11, ст. 714.

²⁷⁷ Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан, 1999г., №12, ст. 348.

дательстве Таджикистана более точного и полного понятия «налог», приведенного в Разделе 3.1 настоящей работы.

2) Налоговый кодекс Республики Таджикистан не определяет в четком виде все субъекты, объекты и содержание налоговых правоотношений.

Исходя из теории налогового права, субъектами (участниками) налоговых правоотношений в соответствии с налоговым законодательством нашей страны могут быть:

- налогоплательщики, в том числе, его представители (субъекты налогообложения);

- органы государственной власти и управления в соответствии с полномочиями, определенными Конституцией Республики Таджикистан, конституционным и налоговым законодательством, в том числе, органы налогового контроля и сборщики налогов;

- физические и юридические лица, обязанные представлять необходимую информацию налоговой администрации;

- банки и другие кредитные учреждения, которые принимают и зачисляют налоговые платежи в казну государства;

- налоговые агенты.

Все эти субъекты являются носителями юридических прав и обязанностей в данных отношениях и соответственно являются субъектами налогового права.

Для каждого института налогового права должен быть выделен конкретный перечень участников налоговых правоотношений.

Так, институты, связанные с формированием и обеспечением действенности налоговой системы страны, регулируют в этой сфере деятельность следующих субъектов:

- а) Маджлиси намояндагон Маджлиси Оли Республики Таджикистан (по вопросам установления, изменения и отмены общегосударственных налогов, установления принципов построения и функционирования налоговой системы страны, порядка установления, изменения и отмены общегосударственных и местных налогов, определения объектов налогообложения, исполнения налоговых обязательств, мер ответственности за налоговые правонарушения, обжалования действия (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц, ратификации международных соглашений и договоров в области налогообложения);

- б) Маджлисы народных депутатов областей, городов и районов (по вопросам установления, изменения и отмены местных налогов по перечню и принципам, определенным Налоговым кодексом);

- в) Президент Республики Таджикистан (по вопросам формирования и изменения системы министерств и госкомитетов, обеспечивающих формирование и действенность налоговой системы, установлении минимальной оплаты труда, налоговой амнистии);

- г) Правительство Республики Таджикистан (по вопросам формирования налоговой системы – разработка предложений по налогам и сборам, направление в Парламент в качестве законодательной инициативы законопроектов в сфере налогообложения, утверждения налоговых ставок, обеспечения экономической целесообразности изменений в сфере налогов, иных решений);

- д) Министерство финансов, Налоговый комитет, Министерство экономического развития и торговли и другие государственные органы (по вопросам разработки и представления Правительству Республики Таджикистан в установленном порядке согласованных предложений по налоговой политике);

е) Национальный банк Таджикистана (по вопросам налогообложения валютной выручки налогоплательщиков, перечисления в бюджет или государственный фонд налоговых поступлений);

ж) международные организации (по вопросам международного соглашения по налогообложению, моделирования законодательства, правоотношений с контролирующими органами иных стран);

з) Таможенная служба, иные органы государственной власти (сбор обязательных платежей, предусмотренных законодательством Республики Таджикистан для внешнеэкономической деятельности);

и) Налоговый комитет (вопросы организации и сбора налогов, контроля над субъектами налогообложения).

3) Налоговый кодекс для определения юридического лица – налогоплательщика, как коммерческой организации, использует понятие «предприятие», которое в гражданском законодательстве рассматривается, как имущественный комплекс. В ст.19 Налогового кодекса установлено: «Предприятия (коммерческими организациями) являются следующие организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность или созданные для выполнения такой деятельности: 1) юридические лица, созданные ими обособленные подразделения в соответствии с законодательством Республики Таджикистан, имеющие самостоятельный баланс или смету; 2) корпорации, компании, фирмы и иные аналогичные образования, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства».

Организационно-правовыми формами юридических лиц могут быть хозяйственные товарищества и общества, производственные и потребительские кооперативы, унитарные предприятия, в том числе, дочерние предприятия, учреждения, общественные и религиозные организации

(объединения), благотворительные и иные общественные фонды, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы).

Таким образом, признаками юридического лица являются:

- организационное единство,
- имущественная обособленность,
- выступление от своего имени в гражданском обороте,
- самостоятельная имущественная ответственность,
- самостоятельный баланс или смета.

Таким образом, в национальном налоговом законодательстве в качестве признака юридического лица учитывается только один из указанных признаков, что не является достаточным.

4) В соответствии с общепринятой теорией²⁸⁰, объект налогообложения – это те юридические факты (действия, события, состояния), с которыми нормы права связывают возникновение, изменение или прекращение налоговых прав и обязанностей.

К таким фактам (действиям, событиям, состояниям), связанным с возникновением, изменением и прекращением налоговых прав и обязательств, можно отнести:

- реализацию товаров, работ и услуг;
- ввоз товара на территорию Республики Таджикистан;

– владение имуществом; получение дохода и т.д.

Описание любого налога (сбора) должно содержать обстоятельство (объект налогообложения), при наличии которых у конкретного лица с определенного момента возникает установленное законом обязательство по уплате налогов.

²⁸⁰ См.: Основы налогового права /Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 1995. – С.49-55.

Например, ст.134 Налогового кодекса установлено, что объектом обложения подоходным налогом для резидентов служит их налогооблагаемый доход, определяемый, как разница между валовым доходом за календарный год и вычетами расходов, предусмотренными для этого периода. Это определение объекта налогообложения было бы верным для лица, осуществляющего коммерческую деятельность в качестве предпринимателя и самостоятельно уплачивающего налог. Однако для наемных работников, вычеты с дохода, которого не допускаются, это определение объекта налогообложения может быть неточным.

5) В соответствии со ст.12 Налогового кодекса, под налоговым периодом понимается период времени (календарный год, квартал, месяц, декада или иной период времени), установленный применительно к отдельным налогам настоящим Кодексом, по истечении (окончании) которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащего уплате в бюджет. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (кварталов, месяцев, декад и иных периодов времени), по истечении (итогом) которых уплачиваются авансовые (текущие) платежи.

Таким образом, налоговый период²⁸¹ - это срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы и у плательщика окончательно определяется размер налогового обязательства.

В отношении земельного налога Налоговым кодексом установлено (ст.270), что его сумма уплачивается не позднее 15 февраля, 15 мая, 15 августа и 15 ноября текущего года нарастающим итогом с начала года в размере соответственно не менее 25 процентов, 50 процентов, 75 процентов и 100 процентов годовой суммы. Однако не определено, может ли

²⁸¹ См.: Основы налогового права /Под ред. С.Г.Пепеляева. - М.: Инвест Фонд, 1995. - С.56-57.

налогоплательщик выплатить всю сумму налога единовременно, без распределения на части.

По нашему мнению, для элемента налога «налоговый период» в отдельных случаях, не детализированных действующим законодательством, должны быть приняты следующие нормы.

Если предприятие было создано после начала календарного года, первым налоговым периодом для целей земельного налога является период времени со дня его создания до конца данного года. При этом днем создания предприятия признается день его государственной регистрации.

Если предприятие было ликвидировано (реорганизовано) до конца календарного года, последним налоговым периодом для целей земельного налога является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

В отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал, в случаях создания, ликвидации, реорганизации предприятия изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Если недвижимое имущество, являющееся объектом налогообложения налога на недвижимое имущество, было приобретено, реализовано (отчуждено или уничтожено) после начала календарного года, налоговый период по налогу на это имущество в данном календарном году определяется как период времени фактического нахождения имущества в собственности налогоплательщика.

6) В соответствии со ст.11 Налогового кодекса страны ставка налога²⁸² определяет размер налогового изъятия

²⁸² См.: Основы налогового права /Под ред. С.Г.Пепеляева. - М.: Инвест Фонд, 1995. - С.59-64.

на одну единицу налогообложения.

По методу установления ставки налога бывают твердые и процентные. Так, ставка земельного налога является твердой и установлена в фиксированном размере на единицу налогообложения (в сомони на 1 гектар или 1 квадратный метр).

В ст.144 Налогового кодекса Республики Таджикистан установлена ставка налога на прибыль юридических лиц, которая претерпела изменения в соответствии с Законом от 19.05.09 №525 (вступил в силу после опубликования с 28 мая 2009 года). Теперь размер ставки составляет 15%, за исключением предприятий отраслей транспорта и связи, оказания услуг и банков, для которых сохраняется прежняя 25-процентная ставка налога. Отраслевой принцип установления ставки налога приводит к недопониманию между различными категориями налогоплательщиков. Кроме того, изменение ставки налога до окончания налогового периода приводит к тому, что в 2009 году производственные предприятия, использующие ставку 15%, вынуждены представлять фактически 2 итоговые декларации по налогу на прибыль с расчетом по ставке 25% (за 5 месяцев) и по ставке 15% - (за оставшийся период года).

7) Как правило, обязанность исчислять сумму налога возложена законодательством на налогоплательщика (либо его представителя или налогового агента). В случаях, предусмотренных законодательством, в первую очередь, в отношении налогоплательщиков – физических лиц, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговые органы.

Так, в ст.269-270 Кодекса установлена обязанность исчисления земельного налога, подлежащего уплате физическими лицами, на налоговые органы по месту расположения земельного участка. Физические лица уплачивают земельный налог на основе уведомления налогового органа. Однако, одновременно установлена обязанность физических лиц, не по-

лучивших своевременно уведомление налогового органа, самостоятельно сообщить об этом в налоговый орган и уплатить всю сумму земельного налога. Таким образом, обязанность налогового органа, неисполненная им в установленном порядке, перекладывается на самого налогоплательщика (дублирование обязанностей по исчислению налогов).

8) В части 3 ст.6 Налогового кодекса установлено, что поступления от общегосударственных налогов распределяются между республиканским бюджетом и местными бюджетами в соответствии с бюджетным законодательством Республики Таджикистан.

Однако в соответствии с изменениями налогового законодательства, принятыми Законом от 20 марта 2008 года №376, в ст.88 и 198 (1) Налогового кодекса на налогоплательщиков возложена обязанность уплаты части подоходного налога (как налогового агента), социального налога, налога на прибыль и минимального налога на доходы в местные бюджеты нахождения его обособленных подразделений.

Таким образом, кроме распределения налоговых платежей в соответствии с бюджетным законодательством (уплаты их частями в республиканский и местные бюджеты), налогоплательщик обязан также вносить во все местные бюджеты еще платежи как минимум по четырем налогам, исполняя обязанности органов, регулирующих государственный бюджет. Кроме того, указанным налогоплательщикам вменена обязанность предоставления в местные налоговые органы соответствующей налоговой отчетности, что многократно повышает их обязанности в части налогового администрирования.

Подобные требования также установлены иными положениями Налогового кодекса в отношении местных налогов, земельного налога и единого налога на производителей сельскохозяйственной продукции.

9) Имеются проблемы логически-правового плана, связанные с упущениями в структуре действующего Налогового кодекса.

Одним из недостатков действующего Налогового кодекса является включение в общий перечень налогов взаимно-исключающих налогов, в частности, налогов, установленных в законодательстве других стран как специальные налоговые режимы.

Имеются в виду налог на прибыль и минимальный налог на доходы, вместо которых, в соответствии с разделом 13 Налогового кодекса, субъекты малого предпринимательства уплачивают налог, уплачиваемый по упрощенной системе. Также дехканские (фермерские) хозяйства могут вместо земельного налога уплачивать единый налог на производителей сельскохозяйственной продукции (Раздел 14).

Для простоты логической обособленности налогового законодательства было бы желательно, чтобы единый налог на производителей сельскохозяйственной продукции и налог, уплачиваемый по упрощенной системе, были исключены из общего перечня налогов и внесены в Раздел 18 «Специальные налоговые режимы» Налогового кодекса Республики Таджикистан.

В этот же раздел в качестве специального налогового режима мог бы быть перенесен самостоятельный налог на продукты переработки, уплачиваемый в настоящее время одним предприятием, использующим таможенный режим «Переработка на таможенной территории».

В соответствии с изменениями Налогового кодекса, принятыми 26.03.2009, в специальные налоговые режимы включен самостоятельный налог – роялти за воду (Глава 53). Однако логическим недостатком является то, что этот налог размещен в Разделе «Специальные налоговые режимы», поскольку он должен быть перенесен за пределы специальных налоговых режимов.

10) В целях обеспечения устойчивого роста предпринимательства и экономического развития страны в целом заслуживают внимания предложения о проведении реформы налогов и налогообложения в Таджикистане, которая также могла бы обеспечить конкурентоспособность национальной налоговой системы и налогового администрирования.

Этим целям могли бы способствовать меры по гармонизации отдельных налогов и положений налогового законодательства, реализуемые в рамках Евроазиатского экономического сообщества, меры по упрощению налогового администрирования, реализуемые как посредством совершенствования законодательства и разяснительной работы среди налогоплательщиков, так и посредством автоматизации процессов налогового учета и контроля.

11) Серьезного внимания заслуживает задача разяснения норм налогового законодательства для широких масс населения, что могло бы способствовать их своевременной и полной уплате добросовестными налогоплательщиками. Сложность налогового законодательства и его неполное или неоднозначное понимание как налогоплательщиками, так и сотрудниками налоговых органов порождает способы уклонения от уплаты налогов, повышает риск коррупции среди сотрудников налоговых органов, приводит к росту «теневой экономики», снижает стимулы для предпринимательской деятельности, изменяет по налоговым основаниям поведение предпринимателей.

Подобные явления, имевшие место в развитых странах в 80-х годах 20 в. привели к изменению налоговой политики, адекватной экономической политике²⁸³. Судя по всему, подобные изменения налоговой политики и, соответственно, налогового законодательства, необходимо в среднесрочный период провести и в Таджикистане.

²⁸³ Куксин И.Н. Налоговая политика России: теоретический и историко-правовой анализ. – Дисс. ... д-ра юрид. наук, 2003. – С. 107.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Выполненное исследование генезиса правовых основ налогового законодательства и налоговых органов в Таджикистане, охватывающее период до настоящего времени, свидетельствует, что история налогового права нашей страны богата и разнообразна и ее позитивные моменты могут быть эффективно использованы для совершенствования современного налогового права. В соответствии с целями и задачами исследования автором сделаны некоторые теоретические выводы и заключения, а также внесен ряд предложений для развития налогового законодательства в Таджикистане.

Выполненное исследование позволило прийти к заключению, что налогообложение с древнейших времен играет значительную роль в деятельности государства как один из важных источников его доходов. Для организации сбора налогов устанавливались ответственные за эту функцию органы (например, сатрапы в Ахеменидской империи), определялись податные округа, размеры годового налога с каждого округа. Крепкое государственное управление и относительно стабильные налоги способствовали развитию экономики. В период завоевания Средней Азии (7-8 вв.н.э.) арабами налоги в определенной степени рассматривались завоевателями как плата государству за его защитные действия, то есть уже тогда, до западноевропейских стран, среднеазиатские государства определяли предназначение налогов и воплотили их в практику управления.

Определяющей чертой системы управления среднеазиатских государств в период правления Саманидов (10 в.н.э.) являлось наличие трех ведомств, отмененных основоположниками научного коммунизма, - это финансовое, военное ведомство и ведомство общественных работ. Таким образом, еще тысяча лет назад в государствах Средней Азии сбором налогов занимался специальный государственный орган, уполномоченный правителем для осуществления этой функции.

Исторические источники подтверждают, что задолго до западноевропейских философов А.Смита и Д.Рикардо, считающихся в настоящее время классиками в области налогообложения, в научных трудах таджикского мыслителя Насриддина Туси (14 в.) рекомендовалась необходимость контроля за бюджетными доходами и расходами государства, впервые обоснованы принципы налогообложения. Первый принцип - необходимо постараться оберегать доходы населения и облагать каждого в зависимости от его возможностей и общего дохода. Принцип второй - объективность и своевременность налогообложения. По его мнению, время выплаты каждого налога должно быть обусловленным, и его оплата не должна обременять налогоплательщика. Налогоплательщик должен иметь возможность выплаты налогов, соразмерно собственным возможностям.

Анализ свидетельствует, что священная религия Ислама устанавливает обязанность для каждого мусульманина, включая бедных, уплачивать определенную часть своего богатства в форме специального налога - Закята, который, как правило, не определен официально принятыми нормативными правовыми актами исламских государств и не поступает в доход государственного бюджета. Такое требование содержится в четырех неприводимых аятах Корана: «Благочестие состоит не в том, чтобы вы обращали ваши лица на восток и запад. Но благочестив тот, кто уверовал в Аллаха, в Последний день, в ангелов, в Писание, в пророков, кто раздавал имущество, не смотря на свою любовь к нему, родственникам, сиротам, бедным, путникам и просящим, расходовал его на освобождение рабов, совершал намаз, выплачивал закят, соблюдал договоры после их заключения, проявлял терпение в нужде, при болезни и во время сражения. Таковы те, которые правдивы. Таковы богобоязненные» (С.2, О.177.). В Коране установлены категории лиц, которые имеют право на получение средств от закята: «Милостыня - только для бедных, нищих, работающих

над этим, - тем, у кого сердца привлечены, на выкуп рабов, должникам, на пути Аллаха, путникам, - по постановлению Аллаха. Аллаха - знающий, мудрый!» (9:60). Таким образом, в дополнение к государственным социальным гарантиям, нуждающиеся граждане исламских государств в определенной степени получают социальную поддержку и в рамках религиозных норм.

В досоветский период развития налогового законодательства перечень взимаемых налогов был широк и разнообразен. В частности, взимался ушр - это форма закята, которая исчислялась в зависимости от площади используемой земли и уплачивалась сельскохозяйственной продукцией. Следующим основным налогом досоветского периода таджиков является «хумс» (налоговое обложение собственности в размере 1/5 части дохода). Обязательным являлась выплата «джизья» (подушный налог, взимающийся с немусульманского населения). Джизья предназначалась для финансирования государством проектов коллективного пользования. Следующим основным видом налога после закята досоветского периода таджиков являлся «харадж». Высокий уровень налогового обязательства приводил к разорению трудовых масс, которые периодически восставали против существующего порядка. Необходимо отметить, что в первые годы советского периода развития налогового законодательства в рамках БНСР и Таджикской АССР, в условиях нестабильности политической обстановки, отмеченные налоги также продолжали взиматься.

Следует отметить, что в советский период развития налогового законодательства налоги, как финансовый инструмент регулирования, перестают играть существенную роль в хозяйствовании. Налоговая политика в начальный период создания СССР должна была реализовать две цели: финансовую - максимизировать налоговые сборы для формирования финансовой базы подъема разрушенной войнами экономики; социально-политическую - ослабить материальные позиции бур-

жуазии в городе и деревне, переложить на обеспеченные слои общества максимальную тяжесть налогообложения, а параллельно - минимизировать налоговые взносы пролетариата, беднейшего крестьянства, наемных рабочих.

В результате к 1970-м годам налоговое законодательство Таджикистана, как и других стран бывшего СССР, сформировалось таким, каким мы имели его к 1991 году - к моменту развала СССР. Налоги выполняли роль аккумулятора части валового внутреннего продукта (ВВП) и действовали как чисто фискальный механизм перераспределения доходов государственных предприятий. Вместо налогов роль регуляторов развития производства, координации и стимулирования основных направлений его технической модернизации выполняли плановые и снабженческие государственные органы, разрабатывавшие и реализовавшие обязательные к исполнению народнохозяйственные планы.

Обстановка резко изменилась в 1990-е годы с объявлением независимости нашей страны и превращением налогов в основной инструмент аккумуляции доходов государственного бюджета. В отличие от других республик бывшего СССР, в Таджикистане задачи по формированию и укреплению налогового законодательства, как основы финансового обеспечения потребностей государства, решались в сложнейших общественно-политических и социально-экономических условиях, связанных с политической нестабильностью и разразившейся гражданской войной. В первые годы национальной государственности в Таджикистане из-за сложных политико-экономических условий налоговое законодательство было основано на прежних нормах бывшего Союза ССР.

Вместе с тем, начавшийся в 1991 году процесс формирования национального законодательства страны, в том числе, налогового законодательства, был ориентирован на обеспечение адекватности требованиям государственной независимости и складывающейся социально-ориентированной модели

рыночной экономики, отвечающей национальным интересам. Процесс совершенствования налогового законодательства с учетом специфических социально-экономических условий страны и требований рыночной экономики продолжается по сей день, что подтверждается принятием новых актов налогового законодательства и совершенствованием принятых законов.

В целом, процесс становления и развития национального налогового законодательства Таджикистана в зависимости от характера решаемых правовых задач можно условно разделить на два этапа. На первом этапе, который охватывает период с 1992 по 1998 годы, политика молодого государства была направлена на создание первоначальных правовых основ налогообложения. В этот период началось законодательное введение новых, свойственных рыночной системе, видов налогов, формируется законодательная основа функционирования налоговых органов и создается самостоятельная структура государственного управления налоговой деятельностью. Второй, современный этап в становлении и развитии налогового законодательства Республики Таджикистан ознаменован первоначальной кодификацией большинства ранее принятых законодательных актов в области налогообложения и вводом в действие с 01 января 1999 года Налогового кодекса Республики Таджикистан.

Анализ действующих норм налогообложения позволил определить существующие проблемы и разработать в рамках настоящей работы конкретные рекомендации по совершенствованию налогового законодательства Таджикистана, что даст возможность, в том числе, уточнить и исключить неоднозначность действующих норм и понятий. В частности, с учетом западных принципов налогообложения в целях совершенствования налогового законодательства Таджикистана предлагается использовать следующее понятие: налоги – это однотипные устанавливаемые законодательными и представитель-

ными органами государственной власти через издание законодательных актов обязательные, безвозмездные и безвозвратные денежные платежи, представляющие собой часть валового внутреннего продукта, которые постоянно взимаются государством в лице его уполномоченных органов с юридических и физических лиц, обращаются в доход государства путем зачисления их в государственный (республиканский или местный) бюджет или государственный фонд и обеспечиваются силой государственного принуждения. Это позволяет разграничить налоги от других платежей, взимаемых, в том числе, государственными структурами (плата за воду, электроэнергию и пр.).

Исходя из предложенного понятия «налог», следует законодательно установить, что взимание налога является prerogative государства. Никто более не имеет права устанавливать обязанность физических и юридических лиц уплачивать налоги, и никто не вправе влиять на волю государства при установлении налогов. Эти признаки проявляются в том, что: а) установление налогов производится на основе одностороннего акта волеизъявления государства (изданием соответствующего законодательного акта) с использованием им своей политической власти; б) правом установления налогов и определения порядка их взимания наделены только высший законодательный орган и органы представительной власти на местном уровне; в) правом осуществления контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов, а также правом их принудительного взимания наделены специально создаваемые для этих целей налоговые и иные государственные органы, что обеспечивает реальное исполнение государственной воли при взимании налогов.

При совершенствовании законодательно установленных налоговых норм также следует учесть, что отраслевые (специфические) принципы – это принципы, характерные для конкретной отрасли права. В частности, для налогового права та-

кими принципами являются: всеобщность и равенство налогообложения; единое экономическое пространство; обеспечение свободного перемещения товаров, работ, услуг и финансовых средств на территории Республики Таджикистан; обязанность юридических и физических лиц, получающих доходы, платить налоги; единый подход к определению прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов; контроль в сфере финансов и др. Это позволит не только обеспечить справедливость налогообложения, но также повысить уровень налогового самообложения хозяйствующих субъектов.

Этому также могут способствовать реализация в национальном налоговом законодательстве Таджикистана экономических принципов налогообложения, впервые сформулированных в 1776г. А.Смитом: принцип хозяйственной независимости и свободы означает, что субъектом налогообложения выступает лично независимый гражданин, обладающий определенной собственностью и получающий доход в результате самостоятельной хозяйственной деятельности; в соответствии с принципом справедливости каждый член общества должен принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. При этом сумма взимаемых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов налогоплательщика; тот, кто больше получает благ от государства, должен платить большую сумму налогов; принцип соразмерности предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государственного бюджета. Этот принцип характеризуется зависимостью налоговой базы от изменения ставок налога, а также зависимостью бюджетных доходов от налогового бремени. Поступления государственных доходов растут до определенного момента при росте ставок налога, но в дальнейшем рост ставок приводит к падению поступлений; принцип определенности устанавливает, что обязанность налого-

плательщика уплатить налог в определенной срок и в установленном размере сопровождается его правом знать сумму налога, способ и дату платежа, которые на длительный период времени закрепляются законами. Кроме того, налогоплательщик имеет право на такой процесс взимания налогов, который не стеснял и не ограничивал бы его хозяйственной деятельности, а налоги взимались в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика (принцип удобства). Проявлением этого принципа является также простота исчисления и уплаты налога; принцип удобства для налогоплательщика означает уплату налогов в сроки, удобные для него (например, для производителя сельскохозяйственной продукции – после завершения производства и продажи своей продукции). Кроме того, налогоплательщик имеет право на такой процесс взимания налогов, который не стеснял и не ограничивал бы его хозяйственной деятельности; принцип экономичности базируется на требовании сокращения издержек по взиманию налогов. Суть принципа заключается в том, что поступления по налогу должны многократно превышать затраты на его обслуживание.

Выполненный в рамках диссертационного исследования анализ действующего законодательства позволил также определить некоторые упущения действующих правовых норм и положений. В частности, Налоговый кодекс, как основной правоустанавливающий документ по налогообложению, представляет собой единый и упорядоченный закон, через который регулируется в полном объеме, непосредственно и системно определенная сфера общественных отношений. Таким образом, как правило, кодификации подлежат правоотношения в тех сферах общественной жизни, правовое регулирование которых упорядочено, где правоотношения устоялись и не подвергаются серьезным изменениям.

То есть, учитывая 7-кратное изменение первого Налогового кодекса и более 10 поправок, внесенных во второй действующий Налоговый кодекс Республики Таджикистан, можно сделать вывод о том, что налоговые правоотношения в Таджикистане пока еще не устоялись и не упорядочены, поскольку они изменяются с изменением экономических отношений, связанных с переходом от командно-административной системы управления к свободным рыночным отношениям.

Это может явиться основанием для введения в налоговое законодательство Таджикистана новых поправок, в том числе, уточняющих налоговые правоотношения и улучшающих логическую структуру действующего Налогового кодекса, что, в конечном итоге, позволит с учетом исторического опыта создать в нашей стране простую, удобную и понятную для субъектов налогообложения систему налогового права.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ

1. Нормативно-правовые акты

1. Конституция Республики Таджикистан. Душанбе: изд-во «Ирфон», 1994. 21с.
2. Конституция Республики Таджикистан. Изм. и доп. Душанбе: изд-во «Шарки озод», 2009. 64с.
3. Конституция (Основной закон) Таджикской Советской Социалистической Республики. Принята на внеочередной восьмой сессии Верховного Совета Таджикской ССР девятого созыва 14 апреля 1978 г. // Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических Республик. Конституции (Основные законы) Союзов Советских Социалистических Республик. М., 1985. С.565-610.
4. Конституция (Основной закон) Таджикской Советской Социалистической Республики Утверждена на Чрезвычайном шестом всетаджикском съезде советов 1 марта 1937 г. // Съезды Советов Союза ССР, Союзных и Автономных Советских Социалистических Республик сборник докладов, 1923-1937гг.: в 7 т. М.: Юрид. лит., 1965. Т.7. С.749-768.
5. Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических Республик: Принята на внеочередной VII сессии Верховного Совета ССР 9 созыва, 7 окт.1977 г. М.: Юридическая литература, 1980.
6. Конституция (Основной закон) Таджикской Советской Социалистической Республики: Утверждена Чрезвычайным IV Съездом Советов Таджикской ССР 1 марта 1937 года. Сталинабад: Таджикгосиздат, 1950. 32с.
7. Конституция (Основной закон) Таджикской Советской Социалистической Республики: Принята на внеочередной VIII сессии Верховного Совета Таджикской ССР 9 созыва, 14 апр.1978 г. Душанбе: Ирфон, 1982.
8. Ведомости Верховного Совета СССР, 1959 г., №44, ст.221.
9. Ведомости Верховного Совета Таджикской Советской Со-

10. Специализической Республики Таджикистан №18(466) 1965, ст.489. Ведомости съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР, 1990, №19, ст.320.
11. Ведомости Верховного Совета СССР, №5, 1981, ст.121.
12. Ведомости Верховного Совета Республики Таджикистан, 1992, №2, ст.28.
13. Закон Республики Таджикистан от 20 июня 1994 г. №977 «Об основах налоговой системы» // Ведомости Верховного Совета Республики Таджикистан 1994 №14 (1171) ст.203.
14. Закон Республики Таджикистан «О лицензировании отдельных видов деятельности» (2004г.) Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан, 2004 №5 ст. 348.
15. Закон Республики Таджикистан «О налогах на имущество физических лиц» №889 от 27 декабря 1993 г. Ведомости Верховного Совета Республики Таджикистан, 1994г., №1. ст. 20.
16. Закон Республики Таджикистан «О плате за землю» №547 от 6 марта 1992 г. Ведомости Верховного Совета Республики Таджикистан. 1992. №8 (1117) ст. 114.
17. Закон Республики Таджикистан «О проверках деятельности хозяйствующих субъектов в Республике Таджикистан» (№194, 28 июля 2006г.). Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. 2006 №7. ст. 342.
18. Закон Республики Таджикистан «Об иных обязательных платежах в бюджет» (№197, 28 июля 2006г.) // Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. 2006 №7. ст. 345.
19. Закон Республики Таджикистан от 14.03.1992г. №590 «О государственных налоговых органах Республики Таджикистан» // Ведомости Верховного Совета Республики Таджикистан. 1992 №9.ст.135; в новой редакции от 1 февраля 1996 года Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. 1996 года №14. ст. 60.
20. Закон СССР от 14.06.1990 №1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций». Ведомости Съезда Народных Депутатов СССР и ВС СССР № 27 от 4 июля 1990

ст. 522.

21. Закон Республики Таджикистан от 8 декабря 2003 года «О нормативных правовых актах Республики Таджикистан». Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. 2009 №12 ст. 682.
22. Закон Республики Таджикистан от 26 марта 2009 года «О нормативных правовых актах Республики Таджикистан». Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. 2009 №3 ст. 994.
23. Закон СССР от 23 апреля 1990 года «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» // Ведомости Верховного Совета СССР №19 от 9.05.1990 ст. 320.
24. Закон СССР от 8 августа 1953 года "О сельскохозяйственном налоге".
25. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс). (с изменениями и дополнениями внесенными РК от 29.12.2003 г. №512-П; от 18.03. 2004 г. № 537 П; от 05.07.2004 г. №568 П; от 22.10 2004 г. №601- П; от 13.12.2004 г. № 11- П, от 20.12.2004 г. № 13-П b jn 28/12 2004 г. №24- П).
26. Налоговый кодекс Республики Таджикистан (принят в 03. 12. 2004г.). Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. №1207. ст. 572.
27. Налоговый кодекс республики Таджикистан. Душанбе: «Шарки Озод», 1998. 29 с. Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. ст.664.
28. Постановление Правительства Республики Таджикистан от 02 04. 05 г. № 126, «О ставках акцизного налога на отдельные товары, производимые РТ и ввозимые на территории РТ». Решения Президента и Правительства Республики Таджикистан (для служебного пользования). №00000009, апрель-июнь 2005 года. С-45.
29. Постановление Правительства Республики Таджикистан от 3 мая 2002 г. №199 «Об утверждении Положения о Министрстве по государственным доходам и сборам Респуб-

лики Таджикистан». г. Душанбе.

30. Решения Президента и Правительства Республики Таджикистан (для служебного пользования) с 2000 г. до 2003 г.
31. Сборник законов Таджикской ССР, указов и постановлений Президиума Верховного Совета Таджикской ССР (1939-1958 гг.). Сталинабад: Таджикгосиздат, 1959. 719 с.
32. Сборник законов Таджикской ССР, указов и постановлений Президиума Верховного Совета Таджикской ССР (1938-1968 гг.). Душанбе: Ирфон, 1984.
33. Сборник международных актов по правам человека. Душанбе: Конуният, 2001. 494 с.
34. Свод законов Таджикской ССР. Т.I - VIII. Душанбе: Ирфон, 1984.
35. Свод законов Республики Таджикистан. Т.I. Душанбе: Конуният, 2002. 763 с.
36. Свод законов Республики Таджикистан. Т.II. Душанбе: Конуният, 2003. 811 с.
37. Уголовный кодекс Республики Таджикистан. Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан 1998 №9 ст. 68, 69.
38. Указ Президента от 4 мая 1995 г. № 222 «О налоговой политике». Законодательные и Правительственные акты по организации деятельности налоговых органов, Принятых 1995-1996. Душанбе 1996. 32 с.
39. Указ Президента Республики Таджикистан №УП-16 от 3 января 1992 г. «Об образовании Главного налогового управления Республики Таджикистан».
40. Указ Президента Республики Таджикистан от 24 января 2002 г. № 745 «Об образовании Министерства по государственному доходу и сборам Республики Таджикистан».
41. Указ Президента Республики Таджикистан от 30 ноября 2006г. №9 «О совершенствовании структуры центральных органов исполнительной власти Республики Таджикистан» // Чумхурият. 2006. 2 декабря.
42. Указ Президента Республики Таджикистан от 4 мая 1995 г. № 221 «Об образовании Налогового комитета при Правительстве Республики Таджикистан».

тельстве Республики Таджикистан».

43. Указ Президиума Верховного Совета СССР от 13 января 1987 года "О вопросах, связанных с созданием на территории СССР и деятельностью совместных предприятий, международных организаций, фирм и органов управления". Ведомости Верховного Совета СССР №2 (2388) от 14.01.1987 ст. 35.
 44. Указ Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981г. «О местных налогах и сборах». «Положение о местных налогах». Ведомости Верховного Совета СССР №5 (2079) от 4.02.1981 ст. 121.
- II. Архивные материалы:**
45. ЦГА РТ, ф.1, оп.1, ед.хр.4, стр.11. «Чрезвычайное дикторская комиссия по делам Восточной Бухары»;
 46. ЦГА РТ, ф.1, оп.1, ед.хр.4, стр.13. «Приказы Диккомиссии и Дюшанбинского вилюятского исполкома о снабжении продовольствием, об организации расходов на государственные средства»
 47. ЦГА РТ, ф.22, оп.1.л. 17. «Народный комиссариат Рабоче-крестьянской инспекции»;
 48. ЦГА РТ, ф.65, оп.1, ед.хр.26, стр.20.
 49. ЦГА РТ, ф.р-1, оп.1, д.12, л.68. «Протоколы заседания Диккомиссии об организации сбора продналога выработка предложения о советских органах и доклад начальника центрального почтово-транспортного управления о состоянии проекта Карши-Дюшамбе»;
 50. ЦГА РТ, ф.р-9, оп.1, ед.хр.10, л.8. «Протоколы заседания президиума Революционного комитета ТАССР»;
 51. ЦГА РТ, ф.р-9, оп.1, ед.хр. 194, л.7. «Выписки из протоколов заседаний Ревкомов ТАССР и переписка с учреждениями и организациями по вопросу исполнения постановлений Ревкомов»;
 52. ЦГА РТ, ф.р-9, оп.1, ед.хр.15, л.341. «Протоколы заседания президиума Ревкома ТАССР»;

53. ЦГА РТ, ф.р-9, оп.1, ед.хр.1, л.1. «Протоколы заседаний ревкома ТАССР №1 по №6.»
54. ЦГА РТ, ф.35, оп.2, ед.хр.25, с.11-12; ф.35, оп.2, ед.хр.25, л.9-10. «О продвижении в Москве вопросов Узб.ССР»;
55. См.: Материалы к истории таджикского народа в советский период (Сборник статей). Сталинабад, 1954. С.196; ЦГА РТ, ф.р-9, оп.1, ед.хр.37, л.26, 30.
56. ЦГА РТ, ф.18, оп.1, ед.хр.1853. С.115. «Постановление СНК ТССР о проведении налогового учета и др. Протоколы заседаний Райисполкомов и горсоветов по вопросам местного бюджета»;
57. ЦГА РТ, ф.9, оп.1, д.33, л.105. «Подлинники и копии постановлений и циркуляров ЦИК СССР и Ревком ТАССР»;
58. ЦГА РТ, ф.10, оп.5, ед.хр.10, стр.8. «Материалы Центрального Исполнительного Комитета ТАССР»;
59. ЦГА, ф.10, №1, уд.хр.64, стр.124, 154-156. «Журнал заседаний президиума Центрального Исполнительного Комитета ТАССР проект постановления Центрального Исполнительного Комитета о бюджете ТАССР»;
60. ЦГА, ф.10, оп.5, ед.хр.10, стр.8. «Материалы Центрального Исполнительного Комитета ТАССР»;
61. Материалы Управления регистрации нормативно-правовых актов и подготовки свода законов Республики Таджикистан Министерства Юстиции Республики Таджикистан т.7. С.41.
62. Материалы Управления регистрации нормативно-правовых актов и подготовки свода законов Республики Таджикистан Министерства Юстиции Республики Таджикистан т.2. С.56-72.
63. Материалы Управления регистрации нормативно-правовых актов и подготовки свода законов Республики Таджикистан Министерства Юстиции Республики Таджикистан т.2. С.40.

III. Монографии, статьи (брошюры)

64. Абдулхонов Ф. «Авеста» как древнейший источник

- процессуального права таджиков // Актуальные проблемы государства и права / Под ред. Ф.Т.Тахирова, И.Б.Буриева. Душанбе, 2006. 175 с.
65. Абрамов И.Ф. Положения об управлении Туркестанским краем. Ташкент, 1916. 250 с.
66. Абу Хамид аль-Газали «Наставления правителям и другие сочинения». М.: Ансар, 2004. 336 с.
67. Абу Йусуф Йа'куб б.Ибрахим ал-Куфи. Китаб ал-Харадж (Мусульманское налогообложение). СПб.: «Петербургское Востоковедение», 2001. XXXIII + 415 с.
68. Авеста: Избранные гимны / Перев., комм. И.М.Стеблин-Каминского, Душанбе: Адиб, 1990. 176 с.
69. Азизкулова Г.С. Цикл лекций по истории государства и права Республики Таджикистан, Душанбе, 1995. 212 с.
70. Азимов Ш. Государство и право Саманидов. Душанбе: Ирфон, 1999. 168 с.
71. Алексеев С.С. Общая теория права. Том.1. М.: Юрид.лит., 1981. 359 с.
72. Алле М. Общие принципы налоговой системы гуманистического и прогрессивного общества // За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / Пер. с франц. Т.А. Карлова / Под ред. И.А. Егорова. М., 2001. 154 с.
73. Аминов А.М. Экономическое развитие Средней Азии (со второй половины XIX столетия до первой мировой войны). Ташкент, 1959. 298 с.
74. Андреев М.С. Таджики долины Хуф. Сталинабад: Изд. АН Тадж.ССР, 1953, вып. 1. 248 с.
75. Архипкин И.В. Трансформация функциональной направленности налоговой политики в России XX века. Автореф. дисс... канд.экон. наук. М., 2001. 145 с.
76. Ахрем Н.В. Конституционные принципы налоговой

- деятельности субъектов Российской Федерации // Ученые записки юр. Ф-та Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, 2009, вып. 15 (25). С. 5-13.
77. Бартольд В.В. Сочинения. Том 1. Туркестан в эпоху монгольского нашествия. М.: Изд. Восточной литературы, 1963. 760 с.
 78. Бартольд В.В. Арабское завоевание и Туркестан при Саманидах // Соч., т. 2, ч. 2. М., 1964. 650 с.
 79. Бартольд В.В. Ислам // Соч., т. 6. М., 1966. 784 с.
 80. Бартольд В.В. Сочинения. Том 8. Работы по источниковедению. М.: Изд. Восточной литературы, 1973. 723 с.
 81. Беляев В.И., Большаков О. Г., Халидов А. Б. История ат-Табари. Ташкент. Фан. 1987. 441 с.
 82. Бегматов А.А., Хушаев Ю.И. Сравнительная оценка действующей налоговой системы Республики Таджикистан (компаративный аспект) // Сборник научных трудов НПИ. Выпуск №5. часть 2. Душанбе, 2004. 480 с.
 83. Абу-л-Фазл Бейхаки. История Мас'уда. 1030-1041. Ташкент: Изд-во АН УзССР, 1962. 748 с.
 84. Бойматов Л. Восстание Махмуда Тараби. Душанбе: Ирфон, 1992 (тадж). 64 с.
 85. Бокиев О. Завоевание и присоединение Северного Таджикистана, Памира и Горного Бадахшана к России. Душанбе: Ирфон, 1994. 272 с.
 86. Брызгалин А.В. Налоговое право Российской Федерации. Общие положения - / Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2002. 329 с.
 87. Буагильбер П. Рассуждения о природе богатства, денег и налогов. Горький: ГГУ им. Н.И. Лобачевского, 1973. 165 с.
 88. Буриев И.Б. Действие мусульманского права в доре-

- волюционном Таджикистане (VIII- начало XX вв.). Душанбе, 1999. 206 с.
89. Буриев И.Б. Государство и право таджиков в составе монгольской империи (XIII-XIV вв.) // Актуальные проблемы развития законодательства РТ: История и современность, отв. ред. д.ю.н. Ш.М. Менглиев и к.ю.н. И.Б. Буриев. Вып. 2. Душанбе, 2002. С. 19-34.
90. Буриев И.Б. История государства и права Таджикистана. Часть 1. Душанбе, Ирфон, 2007 (тадж). 244 с.
91. Буриев И.Б. Некоторые проблемы правового статуса должностных лиц и правовых институтов в дореволюционном Таджикистане. Душанбе: Ирфон, 2005. 72 с.
92. Васильев Л.С. Курс лекций по древнему Востоку. М., 1985. 352 с.
93. Вербовский В.Т. Положение об управлении Туркестанским краем. - Ташкент, 1911. 103 с.
94. Вернадский Г.В. О составе Великой Ясы. Брюссель, 1939. 54 с.
95. Всеобщая история государства и права. М.: Юридат, 1947, ч. 2: Феодализм, Ч.; Новейшее время. 272 с.
96. Гайдар Е.Т. Власть и собственность: Смуты и институты. Государство и эволюция. СПб.: Норма, 2009. 336 с.
97. Гафуров Б. Таджики Кн 1. Душанбе Ирфон, 1989. 384 с.
98. Гафуров Б.Г. Таджики. Книга II. Душанбе, 1989. 476 с.
99. Гаюров Ш. Анализ Налогового Кодекса Республики Таджикистан / подготовлен исследовательской группой ТФ ИОО - ФС в рамках программы экономического развития и предпринимательства. Душанбе, 2003. 155 с.
100. Гимпелевич Р.С. Становление социалистической демократии в Таджикистане. Душанбе: Ирфон, 1965. 191 с.

101. Годме П.М. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978. 425 с.
102. Гордиенко А.А. Образование Туркестанской АССР. М.: Юридическая литература, 1968. 315 с.
103. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. М., 2001. 304 с.
104. Графский В.Г. Всеобщая история государства и права. М.: Норма, 2007. 752 с.
105. Гулмиров Д.Г. Назарияи андоз ва андозбанди. Душанбе: Сурушан, 2000. 167 с.
106. Гэлбрейт Дж. Экономические теории и цели общества. М.: Прогресс, 1979. - 406 с.
107. Дегтяренко Н.Д. Развитие советской государственности в Таджикистане. М.: Госюриздат, 1960. 165 с.
108. Демин А.В. Актуальные вопросы налогового права: Учебное пособие. Красноярск, 2001. 115 с.
109. Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения // Журнал российского права. 2002. №4. С.54-62.
110. Джабаров Р.Т. Направления налогового регулирования в Республике Таджикистан. Душанбе, 2002. 156 с.
111. Джабаров Р.Т. О реализации научных принципов налогообложения в республике / Вестник педагогического университета. Серия филология и обществоведение. Душанбе, 2000, № 6. С.17-23.
112. Диноршоев М. Философия Насреддина Туси. Душанбе: Ирфон, 1968. 157с.
113. Достиев А.С. Конституция Республики Таджикистан 1994 г.: история разработки, принятия, внесения изменений и основные положения. Душанбе: Матбуот, 2001. 240 с.
114. Дриккер Х.Н. Из истории борьбы за преобразование феодально-байских пережитков в сельском хозяйстве Таджикистана (1917-1927) // Советское востоковедение. 1956. №6. 175 с.

115. Жданов А.А. Финансовое право: Учебное пособие. М., 1995. 170 с.
116. Законодательные и нормативные акты по налогам и налогообложению. Настольная книга руководителя / Под общей ред. А.О. Орипова. Душанбе, 1994. 240 с.
117. Запольский С.В. Налогообложение как предмет правового регулирования. - / Проблемы совершенствования советского законодательства. Труды НИИ советского законодательства, 1987, №38. С. 91.
118. Ибн-Ал-Факих «Ахбар ал-Булдан (известия о странах). Ереван, АН АрмССР, 1979. 319 с.
119. Имомов А.И. Конституционное право Республики Таджикистан. Душанбе, 1997. 389 с.
120. Имомов А.И. Конституционно-правовые проблемы развития Республики Таджикистан (1992-1998). Сборник статей. Душанбе, 1998. 208с.
121. Имомов А. «Укрепление государственности и создание гражданского общества в Таджикистане» Душанбе 2003. 363с.
122. Искандаров Б.И. Восточная Бухара и Памир в период присоединения Средней Азии к России. Сталинабад: Таджикгосиздат, 1960. 213 с.
123. Искандаров Б.И. Восточная Бухара и Памир во второй половине XIX и начале XX вв. Душанбе: Дошнш, 1963. 352 с.
124. Искандаров Б.И., Юсулов Ш. Политико-административное и социально-экономическое положение Памира накануне Великой Октябрьской социалистической революции / Очерки по истории Советского Бадахшана. Душанбе: Ирфон, 1981. 384 с.
125. Исламская экономика. Краткий курс / Р.И.Беккин. М.: АСТ: «Восток—Запад», 2008. 288 с.
126. Исломов С.И. Афкори иктисодии мутафаккури тоҷик дар аҳди эҳеи аҷам. Душанбе, 1998. 177 с.

127. Исломов С.И. Очерки истории экономической мысли таджикского народа эпохи феодализма. Душанбе, 2002. 434 с.
128. Исломов Т.С. «История становления и развития налоговой системы Республики Таджикистан». Диссер... канд. экон. наук, 2006. 155 с.
129. Исломов Т.С. Национальная налоговая система Таджикистана, Душанбе: Ирфон, 2004. 233 с.
130. Исмаилов Ш.М. Правовое регулирование предпринимательской и налоговой деятельности в Республике Таджикистан. Душанбе: Издательство «Конуният», 1998. 208 с.
131. Исмаилов Ш.М., Джабборов Р.Т. Курс налогового права: Учебное пособие. Душанбе: Изд. «Конуният», 2002. 201 с.
132. История Бухарской Народной Советской Республики: Сб. док. Ташкент: Фан, 1976. 483 с.
133. История государства и права зарубежных стран / Под ред. Н.А. Крашенинникова, О.А. Жидкова. М.: Изд-во МГУ, 1988. Ч.1. 351 с.
134. История государства и права СССР / Под ред. О.И. Чистякова, И.Д. Мартысевича. М.: Изд-во МГУ, 1985. Ч.1. 279 с.
135. История государства и права СССР / Под ред. С.А. Покровского. Часть 1. М.: Госюриздат, 1959. 431 с.
136. Очерки истории налогов с населения в СССР // Г.Л. Марьяхин, М., 1964. 251 с.
137. История правовых и политических учений. Под. Ред. В.С. Нерсисянца. – М.: ИНФРА-М. Кодекс, 1995. 347 с.
138. История отечественного государства и права. Ч.2: учебник / Под ред. О.И. Чистякова. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрист, 2003. 544 с.
139. История таджикского народа. Том III. Книга вторая. М.: Наука, 1965. 283 с.
140. Очерки по истории Советского Бадахшана. Душан-

- бе: Ирфон, 1981. 384 с.
141. История жизни Халифа: Абубакра и Умара. Сайид Абдурахим Хатиб. Душанбе: Издательство "Суннатullo", 2006. 187 с.
142. История налогового права - http://www.finteoria.ru/nalog40_50g.html
143. История отечественного государства и права. Ч.1: учебник. 2-е изд., / Под ред. О.И. Чистякова. М.: Изд-во МГУ, 1992. 335 с.
144. Ким В.М. Франсуа Кенэ о налоговой политике и налогообложении // Финансы. 2009. № 5. С. 45–47.
145. Кисляков Н.А. Очерки истории Каратегина. К истории Таджикистана Сталинабад: Таджикгосиздат, 1954. 222 с.
146. Козачковский В.А. От феодализма до победы социализма. Душанбе: Ирфон, 1996. 270 с.
147. Кравчук С.С. Советское государство и право. М., 1985. 462 с.
148. Крашенинникова Н.А. Мусульманское право // История государства и права зарубежных стран. Ч.1. / Под ред. Н.А. Крашенинниковой, О.А. Жидкова. М.: Изд-во МГУ, 1988. 35 с.
149. Кукушкин Ю.С., Чистяков О.И. Очерки истории советской Конституции. М.: Политиздат, 1980. 160 с.
150. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. М., 2003. 374 с.
151. Мавлянов А. Представительные органы государственной власти в Таджикистане в период строительства социализма. Душанбе, 1973. 291 с.
152. Маджидов Р.М. Отношение царизма к исламу // Изв. АН Республики Таджикистан. Сер.: философия и правоведение. 1992. №1. С. 32-36.
153. Маджлисов А. Аграрные отношения в восточной Бухаре в XIX - начале XX вв. Душанбе-Алма-Ата, 1967. 331 с.
154. Макконел К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы,

155. проблемы и политика. М., 1997. Том 1. 486 с.
Мавлана Муфти Мухаммад Шафи / Перевод Филина Консуэла. Распределение Богатства в Исламе. Издательство: Академия Дауа, Международной Исламский университет Типография: 1-е издание: Исламabad, 1994. 41 с.
156. Мартенко М.Н. Теория государства и права. М., 2000. 624 с.
157. Махмудов Н. Земледелие и аграрные отношения в Средней Азии XIV - XV вв. Душанбе: Дониш, 1966. 129 с.
158. Менглиев Ш.М. Конституционные основы международного частного права //Актуальные проблемы развития законодательства РТ: История и современность. Вып.4. Душанбе, 2004. С. 97-114.
159. Мирза Бади'-Диван. Маджма' Ал-Аркам ("Предписания Фиска") (Приемы письменности в Бухаре XVIII в.) Памятники письменности Востока. М.: Издательство «Наука» Главная редакция Восточной литературы, 1981. 198 с.
160. Мовсесян А. О стратегии государственного регулирования экономики // Экономист. 1998. №10. С. 18-28.
161. Могилевский С.А. Налоги СССР за 10 лет. Казань, 1927. 201 с.
162. Молчанов А.Г. История становления налогового дела и налоговой политики в России. Автореф. дисс. канд.экон.наук. Пятигорск, 2000. 187 с.
163. Момунбаев И.М., Уразаев Ш.З. Средняя Азия // История государства и права СССР. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1985. Ч.1. 279 с.
164. Муллаев М.М. Происхождение и реакционная сущность шариата. – Душанбе: Ирфон, 1967. 54 с.
165. Муранов А.И. Статус физического лица как налогового резидента России в соотношении с его же статусом как зарегистрированного в России предпринимателя // Московский журнал международного права, 2000. № 3. С. 441-454.
166. Мухиддинов И. Земледелие памирских таджиков Вахана и Ишкашима в XIX -начале XX вв.: (Ис.-этногр.очерк). М.: Наука, 1975. 127с.
167. Мухиддинов И. Особенности традиционного земледельческого хозяйства припамирских народностей в XIX-XX вв. Душанбе: Дониш, 1977. 100 с.
168. Наджмиддинов С.М. Развитие налогово-бюджетной системы Республики Таджикистан в условиях рыночной экономики // Экономика Таджикистана: стратегия развития. 2001. №3. С. 36-40.
169. Назаров Т.Н. Таджикистан: стимулы экономического роста в контексте формирования и развития социально – ориентированных рыночных отношений // Экономика Таджикистан: стратегия развития, 2004, №2. С. 34-58.
170. Назаров Т.Н. Таджикистан: экономическое сотрудничество и безопасность. Сборник статей и выступлений. Минск, 2003. 263 с.
171. Налоги в развитых странах / Под ред. И.Г. Русаковой. М.: Финансы и статистика, 1991. 286 с.
172. Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д.Г.Черника. 4-е изд., перераб. и. доп. М., 2002. 173 с.
173. Налоги: Учебн. пособие / Под ред. Д.Г.Черника. М.: Финансы и статистика, 1997. 336 с.
174. Налоговое право: Учебник / Под общ.ред. д-ра юрид.наук, проф. Исмаилова Ш.М. Душанбе: Издательство «Конуният», 2003. 305 с.
175. Налоговое право России: учебник / Отв. ред. Ю.А. Крохина. 3-е изд., испр. и доп. М.: Норма, 2008. 752 с.
176. Налоговые системы зарубежных стран: Сопоставление Независимых Государств : [микроформа] Учеб. пособие / М.Р. Бобоев, Н.Т. Мамбеталиев, Н.Н. Тюрюковых. М.: Гелиос АРВ, 2002. 624 с.

177. Наршахи Абубакр Мухаммад бин Джафар. Таърихи Бухоро. Душанбе: Дониш, 1979. 118 с.
178. Наршахи Мухаммад История Бухары / Под ред. В.В. Бартольда. Ташкент, 1897. 127 с.
179. Негматов Н.Н. Государство Саманидов. Душанбе, 1977. 279 с.
180. Низам ал - Мульк. Сиасет - намэ: Книга о правлении вазира XI столетия. М.-Л.: Изд-во АН СССР, 1949. 380 с.
181. Нормативные акты по налогообложению (Выпуск 1) / Под общ. ред. д-ра экон. наук А.Орипова. Душанбе, 1992. 242 с.
182. Общая теория государства и права / Под ред. В.В. Лазарева. М.: Юрист, 1994. 240 с.
183. Оймахмадов Г.Н. Налоговый фактор в решении социально - экономических проблем // Сборник научных трудов налогового-правового института. Душанбе, 2000. С. 146-155.
184. Орифов А.О.Сиесати фискали ва андозситони Худжанд, 2000. 138 с.
185. Основы налогового права. - /Под ред.С.Г.Пепеляева. М.: Инвест Фонд, 1995. 138 с.
186. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. М.: СВЕА, 1995. С.11-12.
187. Пирумшоев Х. История изучения Восстания Восе. Социально-экономические предпосылки восстания. Душанбе, 1998. 140 с.
188. Попов В.Г. Крестьянские налоги в 40-е годы. / Социологические исследования, 1997, №2. С. 95-144.
189. Порохов Е.В. Основы налогового права / Основы государства и права Республики Казахстан. Алматы: Жеті жарғы, 1997. 196 с.
190. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 1996. 192 с.
191. Раджабов С.А. Таджикская ССР – суверенное государство. Сталинабад: Таджикгосиздат, 1957. 346 с.

192. Рашид-ад-Дин. Сборник летописей. Том I. Книга вторая. Москва – Ленинград: Издательство Академии наук СССР, 1952. 315 с.
193. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. // Антология экономической классики. В 2-х т. М.: Издательство Эксмо, 2007. Т.П. 960 с.
194. Садрулдин Ислахи. Взгляд на ислам. Международ-ный Исламский Университет 1-е издание Пакистан. 1998г. Изд. Академия Дауа. 371 с.
195. Салихов М. Становление Советской власти и про-блемы водных отношений в БНСР //Актуальные проблемы государства и права / Под ред. Ф.Т.Тахирова, И.Б.Буриева. Душанбе, 2006. 210 с.
196. Самуэльсон П.С. Экономика. т.1-2. М. 1994. 414 с.
197. Сативалдыев Р.Ш. Политические и правовые идеи «Сиасет-намэ». Душанбе, 1999. 303 с.
198. Сафаров И.Д. Государство Саманидов: Устройство власти. Душанбе, 2004. 40 с.
199. Сафаров И.Правовая система государства Самани-дов (IX-X вв.) Душанбе: Ирфон, 1999. 198 с.
200. Сиддики М.М. Ислам-религия всего человечества. Академия Даъва Международный Исламский Уни-верситет Исламабад, Пакистан 1-е издание: 1 марта 1996. 94 с.
201. Смирнов Д.А. Классификация принципов налогово-го права: постановка проблемы // Финансовое право. 2006. № 4. 172 с.
202. Смит А. Исследование о природе и причинах богат-ства народов. М., 1962. 684 с.
203. Соколов А.Д. Теория налогов. М., 1928. 258 с.
204. Сюкияйнен Л.Р.. Мусульманское право: Вопросы теории и практики. Москва: Изд. «Наука», 1986. 256 с.
205. Сюкияйнен Л.Р. Мусульманское право и регулиро-вание права собственности в законодательстве стран

- Арабского Востока / Правовое регулирование экономики. М., 1979. С. 96-118.
206. Сюкияйнен Л.Р. Политическая и правовая мысль Арабского Востока. – История политических и правовых учений. / Под ред. В.С. Нерсисянца. М., 1995. С. 126-155.
207. Таджикистан в трудах дореволюционных русских исследователей (вторая половина XIX – начала XX вв.). Душанбе: Дониш, 1990. 304с.
208. Тедеев А. А., Парыгина В.А. Налоговое право: Учебник. М., 2004. 268 с.
209. Тахиров Ф.Т. Актуальные проблемы истории и теории государства и права в условиях государственной независимости Республики Таджикистан. Душанбе: Дониш, 2009. 369 с.
210. Тахиров Ф.Т. История государства и права Таджикистана (1917-1929гг.). Том 2, часть 1. – Душанбе: Изд-во «Амри илм», 2001. 492с.
211. Тахиров Ф.Т. К вопросу о праве дореволюционного Таджикистана / Сб.тр. Душанбе, 1980. Вып.1. С. 32-43.
212. Тахиров Ф.Т. Правовая система дореволюционного Таджикистана. Душанбе. 1998. 70с.
213. Тахиров Ф.Т. Становление советского права в Таджикистане. Душанбе: Дониш, 1987. 192 с.
214. Толкушин А.В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М.: Юрист, 2000. 512 с.
215. Томаров В.В. Местные налоги: правовое регулирование. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2002. 223 с.
216. Тохиров Н.Ф. Понятие и виды законодательной деятельности. Известия АН РТ. Сер.: Философия и правождение, №1-4, 2001. С.117-124.
217. Тохиров Н.Ф. Развитие законодательной деятельности в Таджикистане (1917-2007 гг.). Душанбе: «Эҷод», 2009. 212с.

218. Трифонов И.Я. Ликвидация эксплуататорских классов в СССР. М., 1975. 406 с.
219. Тухтаметов Т.Г. Россия и Бухарский эмират в начале XX века. Душанбе: Ирфон, 1977. 207 с.
220. Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США. М., 2002. 173 с.
221. Уложение Тимура. Ташкент: Фан, 1968. 145 с.
222. Улуходжаева Х.Р. Налоги и налогообложение: Учебник. Душанбе, Ирфон, 2003. 317 с.
223. Филина Ф.Н. Налоги и налогообложение. М.: Гросс Медиа: Россбук: 2009. 424 с.
224. Усманов О.У. Гражданское право дореволюционного Таджикистана // Труды юрид.фак-та Тадж.гос.ун-та. 1973. – вып. 2. С. 3-122.
225. Финансовое право: Учебник - / Под ред. Н.И.Химичевой. М., 2000. 335 с.
226. Финансовое право: альбом схем. / Под ред. проф. А.Н.Козырина. М., 2007. 864 с.
227. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. М.: Дело ЛТД. С. 377-384.
228. Хайдарова М.С. Основные направления школы мусульманского права // Мусульманское право: структура и основные институты. М., 1984. С. 38-48.
229. Хайдарова М.С. Распространение норм мусульманского права в Средней Азии // Изв. АН Тадж.ССР. сер.: философия, экономика, правождение. – 1988. №4. 178 с.
230. Халиков А. Хадис и Сунна: Сходство и различия. Государство и право № 1 Душанбе. Изд. «Сино» 1996. С. 57- 62.
231. Халиков А.Г., Бобоев К.. Сборник научных трудов Налогово-правового института выпуск 1. Душанбе 1999. С. 51-55.
232. Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник М., 1997. 336 с.
233. Ходжаев Ф. Избранные труды в трех томах. (Ред.

- колл. А.А. Агзамходжаева и др.) Т. I. Ташкент: "Фан", 1970. 498 с.
234. Хрестоматия по истории государства и права Республики Таджикистан (досоветский период). Составитель – Азизкулова Г.С. Душанбе, 1998. 179 с.
235. Хрестоматия по истории отечественного государства и права. М.: МГУ, 1994. 468 с.
236. Черник Д.Г. Налоги Италии. // Финансы, 1995, № 1. 35-38 с.
237. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы. М., 1998. 422 с.
238. Чиркин В.С. Мусульманская концепция права // Мусульманское право: (структура и основные институты). М.: Наука, 1984. 314 с.
239. Шахоби М. Адвори фикх. Техрон, 1367х. Т.2.
240. Шомуродов Ф. Основы налоговой системы Республики Таджикистан: Учебник для вузов. Душанбе. «Эр-граф», 2006. С. 52-112.
241. Энгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства // К.Маркс, Ф. Энгельс. Соч. Т. 21. 108 с.
242. Эшонкулов У. История земледельческой культуры горного Согда (с древнейших времен до начала XX в.). Душанбе: Изд-во «Деваштич», 2007. 849 с.
243. Юсупов Ш. Вахшская долина накануне установления Советской власти. Душанбе: Дониш, 1975. 130 с.
244. Юсупов Ш. К истории дореволюционного Душанбе. Душанбе: Дониш, 1988. 114 с.
245. Юткина Т.Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. М., 1999. 293с.
246. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. М., 1995. 319 с.
247. Ялбулганов А.А. Правовое регулирование природных ресурсов платежей. Москва-Курск: Курск.гос.ун-т,

2009. 88 с.

IV. Авторефераты и диссертации.

248. Куксин И.Н. Налоговая политика России: теоретический и историко-правовой анализ. Дисс. ... д-ра юрид.наук, 2003. С. 84- 87.
249. Рязанцев Д.Б. Налоговая система России во второй половине XIX – начале XX веков. Дисс.... канд.юр.наук. М., РГБ, 2003. С.14.

Приложение.
Виды налогов и повинностей, уплачиваемых в Бухарском Эмирате в период XIX в. — 1920г.

1) **Закят** — исламский налог, взимаемый с владельцев скота, наличных денег, драгоценностей, торговой прибыли (2,5% стоимости предмета обложения);

Размер закята на крупный рогатый скот определяется шариахом следующим образом: за 30 коров — одну двухгодовалую телку, за 40 коров — трехгодовалую, за 60 коров — закот составляет две трехгодовалые телки. Далее счет ведется по 30 или 40 голов. С мелкого рогатого скота определен следующий размер закота: за 40 баранов или коз — один баран (или коза), за 121 барана — два барана; за 201 барана — три, за 301 — четыре, за 400 и более закот взимается из расчета за каждые 100 по одному барану или одной козе. Закот с торговли должен был взиматься при условии, если 40 тенег давали прирост 200 тенег, тогда с каждых 20 тенег владелец обязан был платить одну теньгу;

2) **Закоти чакана** — взимался с тех, у кого в хозяйстве было менее 40 баранов или коз, с каждого барана — по половине тенег;

3) **Закоти илотия** — налог на скот кочевого населения;

4) **Харадж** — (персид.) — государственный поземельный налог в странах Ближнего и Среднего Востока, взимающийся в средние века и новое время. В первые введен Сасанидами. В Арабском халифате первоначально взимался с покоренного немусульманского населения, а затем и с мусульман. В Османской империи в конце 18в. слился с джизьей (от 1/5 или 1/10 до 1/3 урожая в зависимости от местных условий);

5) **Хераджи муаззаф** — обязательный налог, размер которого устанавливался на конкретное засеваемое поле, независимо от того, использовалось оно под сев или нет. Налог собирался два раза в год — весной и осенью натурой, иногда деньгами;

6) **Хераджи мукосама** (налог, получаемый после раздела) — поземельная подать, взимаемая с фактически собранного урожая в размере 1,5% урожая;

7) **Хераджи танаб** означал денежный сбор с садов, бахчевых, люцерны, хлопка, виноградики и т.д. С танаба люцерной земли взимались 2 танги, фруктового сада — 12 танги, виноградики — 18 танги. После прихода русских соответственно брали — 1 руб. 20 коп. 2 руб. и 2 руб. 40 коп;

8) **Ушр** — подать с сельскохозяйственной продукции (1/10 собранного зерна);

9) **Хумс** (найденные клады, ископаемые богатства, добыча, заработной платы, с рудников, с имущества, приобретенного законным путем, с военных трофеев, земли покупателя кифиром (неверным)) — налог на содержание немощных и сирот, лечение больных;

10) **Кафсан** — дарга - налог — в пользу представителя бека или амякдара, опечатающего зерно и следившего за его сохранностью до выплаты всех налогов;

11) **Таможенные уплаты** — бадж — взимались за переправу стада через мосты и другие важные пункты, например, за переправу Пулисангин (вблизи Нурека). Бадж взимался в размере двух тенег (30 коп.) с каждого вьючного верблюда, с вьючной лошади — 1 теньги., ишака — 0,5 тенги. Имеющаяся в этом месте баджигир — хона (таможня) сдавалась в аренду частным лицам, уплачивающим доход диванбегу;

12) **Джизья** — (араб.) — подушный налог, взимающийся с немусульманского населения стран мусульманского Востока. (поголовная подать с иноверцев), ставка джизьи, взимаемой с выходцев из Индии, составляла 12 тенги в год с чело века. Но в отдельных случаях эту традицию бухарские власти нарушали и брали подушную подать в размере до 48 тенги;

13) **Садака** — налог в пользу бедных;

- 14) **Мал ва дижхат** - налог-рента в пользу правителя, составлявший 10% урожая, но фактически доходивший до 30%;
- 15) **Хасона** (налог с пастбищ);
- 16) **Налог с мельниц** - налоги с мельницы (от 20 до 100 тенге в год), на толчею стоимости одного батмана рисовые крупы;
- 17) **Дудпули** (подымный налог) - древнейшая форма поимущественного налога; реальный налог. Размер налога исчислялся в зависимости от количества печей и труб в хозяйстве. Обложение «по дыму» известно с давних времен этот вид налога в Средней Азии и взимался до начала XX в.;
- 18) **Мирдари хона** - налог за недвижимость, каждый кишлак должен был выплатить 12 кусков маты.
- 19) **Карачилик** - налог за охрану порядка и за содержание чиновников полицейской службы в городах;
- 20) **Арабпули** - налог с арабов (судя по всему, налог с иностранных граждан);
- 21) **Мерганпули** - налог за право охоты;
- 22) **Аворизот** - чрезвычайный военный налог;
- 23) **Подомная подать** - налог, взимаемый взамен исполнения воинской повинности);
- 24) **Никохона**- налог за разрешение на брак (от 2 до 15 таньга);
- 25) **Тарака** - налог за раздел наследства (от 10 до 20 таньга);
- 26) **Айлокона** - налог с пастбищ (по одной голове со стада);
- 27) **Мадади лашкар** - налог на оборону (помощь войску);
- 28) **Хашар в бегари калъа** - налог на сооружение и ремонт крепостей;
- 29) **Чигирпули** - налог с водоподъемного колеса;
- 30) **Танабанэ** - денежный налог на сады, виноградники и др.;
- 31) **Мехпули** - налог на строительные материалы;

- 32) **Обпули** - (налог за пользование водой);
- 33) **Танабпули** - сельскохозяйственный налог с каждого танаба (64x64 шага);
- 34) **Подшопули** - **шохона** - **налог**, (государевы деньги);
- 35) **Саруна** - (при приезде мира или бека, казия и диванбегии в селение каждое крестьянское хозяйство было обязано принести им в подарок по 2-3 танги, поскольку они не могли проехать по каждому они не могли проехать по каждому кишлаку, то мир Абдулмумин установил постоянный налог на каждое хозяйство 10-20 танег);
- 36) **Котибона** - налог (на содержание секретарей мира и амлякдара).
- 37) **Сафедбари**- первый налог с сельскохозяйственного производства, взимаемый в середине лета (состояло из гороха, пшеницы, ячменя);
- 38) **Кабудбари** - второй налог с сельскохозяйственного производства, взимаемый в конце осени (состояло джугары, проса, риса и др.);
- 39) **Джуфти гов** - налог с владельцев упряжки (пары) пахотных волов. Один «джуфти гов» состоял из 48 - 50 танабов земли, являлся единицей этого вида налога. С каждого «джуфти гова» взимали две таньги весной, в начале полевых работ;
- 40) **Амаль**- вслед за ушром указать налог, носивший название «амаль» и взимавшийся как натурой, так и деньгами. С каждого хозяйства ежегодно брали по одно барану - «гусфанди амали» или «чорвой амали»;
- 41) **Аминона** - временный налог - налог аминана (верноподданнический), введенный бухарским эмиром Насруллаханом в связи с войной с Россией и установленный в 1,5% - стоимости товаров и имущества, маклерские сборы (далали) - как особый вид торговых сборов, бодж - специальный пошлина с ввозимых на местный рынок товаров и грузов;
- 42) **Налог на соль** - (1 унция серебра с 40 чинов);

- 43) почтовые повинности. Позднее были введены подушный налог (копчур) в размере от 1 до 11 динаров с оседлого населения, калан-налог с земли, тамга налог с ремесла;
- 44) **Налог с мертвовойцев** - мойщиков трупов. В пользу лиц, практиковавших данный род деятельности, согласно обычаю, шла одежда с покойника, но 10% от вырученной суммы они были отдавать государству;
- 45) **Равгани кард** - налог (перетопленное коровье масло);
- 46) **Ихроджат** - налог на издержки;
- 47) **Таводжирод** - (поступления) - налог, который, по видимому, охватывал платежи, не имевшие специального обозначения;
- 48) **Пешкаш** - налог, уплачиваемый под видом подарков феодалу и государственным должностным лицам;
- 49) **Мухлатона** - налог, взимался за лишнее пребывание чиновников, прибывших в кауо-то местность для сбора государственного налога с тех лиц, которые были виновны в их задержке;
- 50) **Наврузи** - обязательный налог-подарок, приносимый феодалу или чиновнику в первый день нового года в день наступления весны - Навруза;
- 51) **Бахпули** - налог на виноградники;
- 52) **Каунпули** - налог на посевы бахчевых культур;
- 53) **Бедапули** - налог на посевы клевера;
- 54) **Чорбогпули** - налог с фруктовых садов;
- 55) **Аджноспули** - налог с бахчевых культур и овощей;
- 56) **Ускунапули** - налог с насаждений и прививки деревьев;
- 57) **Санджитпули** - налог с деревьев санджита;
- 58) **Сардарахти** - налог на плодовые деревья;
- 59) **Баргпули** - налог с шелководства;
- 60) **Кушпули** - налог с пары рабочих быков;
- 61) **Яксарапули** - налог с одного рабочего быка;

- 62) **Хавлипули** - подворный налог;
- 63) **Куналга** - налог в пользу приезжих чиновников;
- 64) **Гузапули** - налог на хлопков;
- 65) **Хукуки девони** - налоговые обязанности райатов в отношении государства;
- 66) **Фарсахпули** - дорожный налог, за проезд общественным дорогам;
- 67) **Мирабона** - общественный сбор на содержание лица, ведающего местной ирригацией;
- 68) **Миразори тиллокаш** сбор за взвешивание добытого старателями золота;
- 69) **Кафсана** - сбор в пользу сборщиков;
- 70) **Даругали** - сбор за содержание сборщика налогов;
- 71) **Забитанз** - сбор в пользу правителей;
- 72) **Мухассыланз** - сбор в пользу финансовых агентов;
- 73) **Мушрифан** - сбор на содержание налоговых сборщиков;
- 74) **Мир-хизара** - сбор на содержание правителей;
- 75) **Находки и наследство в пользу государства** - источник дохода государства (для потребителей закота);
- 76) **Дастархан** - платеж (подарок от эмира правителю);
- 77) **Купрукона** - пошлина (мостовая подать);
- 78) **Туксана** - сбор (ежегодной подати, отправляемой в Бухару);
- 79) **Чуил** - чрезвычайный военный денежный сбор, по душевая подать;
- 80) **Чаваспи** - сбор ячмени для ханских конюшен;
- 81) **Хуккул аварича** - сбор на содержание составителей кассовых записей аварича(налоговые книги в которых было подробно учтены налоги получаемые с каждого податного объекта);
- 82) **Янтокпули** - подать, сбор верблюжьей колочки на топливо;

- 83) **Шарбатчипули** – сбор в пользу заведующего напитками при ханском дворе;
- 84) **Чупонбег** – подать в пользу старших пастухов за пастьбу (главным образом баранов);
- 85) **Чироки** – сбор на освещение улиц, площадей, мечетей и прочих;
- 86) **Хатнона** – сбор за обряд обрезания;
- 87) **Тарозупули** – сбор за весы;
- 88) **Пойи чой** – сбор за место для торговли на базаре;
- 89) **Обджувозпули** – денежный сбор за пользование толчей;
- 90) **Бакияпули** – ирригационный сбор;
- 91) **Мухрона** – сбор за приложение печати, своего рода нотариальный сбор;
- 92) **Моли галлог** – поземельная подать, взимаемая натурой;
- 93) **Меваи мири** – сбор фруктов в пользу бека;
- 94) **Рохдори** – дорожные пошлины, сбор на содержание, ремонт дорог;
- 95) **Бухча** – разовый сбор с должностных лиц (беков, казиев, амлякдоров, райсов) для возмещения затрат (расходов) эмира;
- 96) **Андози охани** – сбор железных изделий;
- 97) **Кемапули** – пошлина за плавание на лодке по рекам;
- 98) **Хашар** – барщинная работа, те, которые не могли участвовать в ней, уплачивали возмещение деньгами;
- 99) **Улавгири** – транспортная повинность, т.е. у которых не было возможности для транспортировки, платили деньгами;
- 100) **Хаккулло** – Пред дачей подати, доли кузнеца, парикмахера и т.п. из собранного урожая вначале выделяли «хаккулло». В этнографической литературе это слово переведено как «доля аллаха» (хак – доля, улло – аллах). Но оно означало «начальную» или «первую долю»;

- 101) **«Чубпули»** – получали за любое срубленное дерево в саду, в размере трех восьмых его стоимости, цель этого было беречь деревья, особенно фруктовые.
- 102) **Аробапули** – с владельцев арба;
- 103) **Сабзапули** – (4 тениги за озеленение или всходы нового урожая весной);
- 104) **Галлапули** – деньги выдавшиеся должностным лицам, воинскому чину;
- 105) **Нимхурдбог** – (2 тениги за посевную площадь, соответствовавшую 8 пудам посевных семян);
- 106) **Арбобона** – подать в пользу арбаба;
- 107) **Пойи говона** – (за коровьи ноги, или копыта – 4 тениги);
- 108) **Нохакона** – (в буквальном смысле «по несправедливости» 12 тениги в пользу административных чиновников);
- 109) **Копчура** – подати с кочевников (1% со стад);
- 110) **Таргу** – торговой подати (1/30 их стоимости);
- 111) **Яргу** – денежный штраф;

Хаитов Саидали Поргаливич

**СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ
НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В
ТАДЖИКИСТАНЕ**

(вторая половина XIX - начало XXI вв.)

Художественный редактор А. Исоев
Технический редактор М. Шарипов

H5 №4758

ISBN 978-99947-0-787-4



9 789994 707874

Подписано на печать 10.10.2012. Формат 60х84 1/16. Бумага офсетная.
Гарнитура литературная. Усл.печ.л.14,0. Тираж 500. Заказ № 286.

Изуательское предприятия «Ирфон» Министерства культур Республики
Таджикистан, 734018, г. Душанбе, ул. Н. Карабаева, 17

Отпечатано в типографии ООО «Эр-граф».
734036, г. Душанбе, ул.Р.Набиева 218.

ISBN 978-99947-0-787-4



9 789994 707874

“Ирфон”