

# Откуп налогов — за и против

---



**Д.Л. Комягин**

профессор, департамент дисциплин публичного права факультета права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», доктор юридических наук. Адрес: 101000, Москва, Мясницкая ул., 20. E-mail: dkomygin@hse.ru

---



## **Аннотация**

В статье исследуются вопросы, связанные с проводимым в России экспериментом унификации сбора всех обязательных платежей. В статье анализируются правовые аспекты такого подхода, показано разнообразие методов сбора обязательных платежей. Последовательно рассмотрены понятия бюджетных доходов, источников доходов. Особенное внимание уделено формам и практикам откупов налогов и иных обязательных платежей. Сделан вывод, что в качестве источников бюджетных доходов в бюджетном законодательстве на деле указаны различные фискальные платежи. Показано, что настоящим источником публичных доходов выступают активы и ресурсы, составляющие национальное богатство. На исторических примерах показано, что откуп налогов, несмотря на его общепринятое отрицание, является обычным методом и может применяться наряду с государственной регалией (монополией) и налоговым администрированием. Нередкими бывают трансформации откупной системы в государственную монополию или акциз и обратно. Автором показано, что откупы сохранились и до сегодняшнего дня под названиями парафискальных платежей, квазиналогов. Количество таких обязательных платежей постоянно растет, а их правовое регулирование носит казуальный характер. Такая ситуация порождает проблему неопределенности налогового бремени. В то же время откупной способ мобилизации публичных доходов может быть полезен. Негативное отношение к откупам как к способу организации извлечения бюджетного дохода, имеет исторические предпосылки и связано с имевшими место масштабными злоупотреблениями и их последствиями. Опасностью, которую несет в себе система откупов, является излишняя власть, которую могут получить подрядчики, что происходит при централизации откупов в масштабах региона или государства. В статье доказывается, что риск злоупотреблений значительно возрастает при крупных откупных концессиях, и становится гораздо ниже при мелких откупах, которые часто имеют преимущество удобства организации перед акцизами или прямыми налогами. Более того, мелкие (местные) откупы могут выполнять задачу контроля и упорядочения какой-либо экономической деятельности, развития новых видов предпринимательства, полезны для решения иных публичных задач.

---



## **Ключевые слова**

налоги; обязательные платежи; фискальные платежи; откуп налогов; государственная регалия; государственная монополия; бюджет; публичные доходы; источники доходов.

---

**Для цитирования:** Комягин Д.Л. Откуп налогов — за и против // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 4. С. 52–71.

УДК 336.2; 347.73

DOI: 10.17323/2072-8166.2019.4.52.71

## Введение

В России в настоящее время проводится уникальный эксперимент по формированию единого механизма администрирования налоговых, таможенных и других фискальных платежей<sup>1</sup>. Такой механизм предполагает единый закон и единого администратора<sup>2</sup>. Одним из результатов данного процесса стало включение в 2016 году в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ; НК) страховых взносов как отдельного вида платежей, не относящегося ни к налогам, ни к сборам. После этого Минфин России обнародовал законопроект о включении в НК РФ пяти новых глав — об экологическом налоге, утилизационном сборе, сборе с пользователей автодорог, налоге с операторов связи и о гостиничном сборе. В целом подтверждается намерение «погрузить» в НК все обязательные (фискальные) платежи<sup>3</sup>.

Проект изменений в НК обнародован в апреле 2019 г.<sup>4</sup>, но идея, выраженная в законопроекте, обсуждалась научной общественностью задолго до его появления. Высказывались противоположные оценки. С одной стороны, имеются мнения, что это: 1) позволит стабилизировать ведение бизнеса; 2) ограничит возможность бесконтрольного установления платежей; 3) означает появление более опытного контролера, больший порядок и прозрачность, но более строгий правовой режим администрирования; 4) означает инвентаризацию обязательных платежей через их систематизацию в едином законодательном акте.

С другой стороны, специалисты говорят, что: 1) дополнительного регулирования взимания неналоговых платежей не требуется, нужно лишь корректно применять действующие нормы; 2) планируемые к включению в НК РФ платежи изначально неконституционны, и не могут поэтому «превратиться» в налог и сборы, установленные в соответствии с Конституцией; 3) в НК не должно быть места платежам, не обладающим признаками налогов или сборов; 4) недопустимо легитимизировать параллельную налоговую систему;

<sup>1</sup> Такая задача ставилась еще в Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации в 2016 году.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации и Федеральная налоговая служба.

<sup>3</sup> Available at: URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3931062> (дата обращения: 20.07.2019); см. также: Коммерсант. 2019. № 5. С. 2.

<sup>4</sup> Available at: URL: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=84496> (дата обращения: 20.07.2019)

5) помещение в один нормативный акт различных по своей природе «неналоговых платежей» недопустимо; 6) требуется уточнение легального определения сбора, предусмотренного в ст. 8 НК; 7) конструирование новых форм обязательных платежей будет разрушением концепции НК и логики правового регулирования<sup>5</sup>.

Дискуссия сохраняет актуальность, так как количество так называемых квазиналогов, не охваченных единым правовым регулированием, постоянно растет. Один из главных среди перечисленных вопросов — соответствуют ли грядущие изменения налогового законодательства Конституции России? Согласно ст. 57 Конституции, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, а в ст. 75 конкретизируется, что общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Этим законом является НК, ст. 3 которого предусмотрено, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные НК либо установленные в ином порядке, чем в нем определено.

Конституционный Суд России (далее — КС) в свое время постановил, что существуют иные обязательные в силу закона публичные платежи в бюджет, не являющиеся налогами, а также не подпадающие под данное НК определение сборов и не указанные в нем в качестве таковых. Подобные платежи КС именуется фискальными сборами<sup>6</sup>, ссылаясь на практику стран Европейского союза о взносах («contributions»), не относящихся к налогам<sup>7</sup>.

Однако помимо налогов, сборов, страховых взносов, фискальных сборов, Конституционным Судом отмечены еще некоторые обязательные платежи, которые, в отличие от вышеуказанных, могут устанавливаться подзаконными актами, так как не обладают рядом признаков и элементов, присущих налоговому обязательству в его конституционно-правовом смысле, как он был определен КС<sup>8</sup>. Такие платежи здесь именуется парафискальными<sup>9</sup> и дополняют пеструю картину обязательных платежей.

---

<sup>5</sup> См., напр.: Неналоговые платежи в российском законодательстве: грядет систематизация? // Закон. 2018. № 3. С. 14.

<sup>6</sup> Постановление Конституционного Суда от 28.02.2006 № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «О связи» в связи с запросом Думы Корякского автономного округа» // СЗ РФ. 2006. № 11. Ст. 1230.

<sup>7</sup> Directive 2002/22/EC of the European Parliament and of the Council of 7 March 2002 on universal service and users' rights relating to electronic communications networks and services — Universal Service.

<sup>8</sup> Постановление КС от 17.07.1998 № 22-П «По делу о проверке конституционности Постановлений Правительства России от 26.09.1995 № 962 «О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования» // СЗ РФ. 1998. № 30. Ст. 3800.

<sup>9</sup> В отечественной доктрине этот термин стал использоваться после опубликования в 1978 г. перевода монографии П.-М. Годме «Финансовое право». Под «parafiscales» понимались обязатель-

Можно проиллюстрировать сказанное выше, перечислив такие «старые» парафискальные платежи, как третейский сбор<sup>10</sup>, портовые сборы<sup>11</sup>. Относительно новые, но уже ставшие привычными отчисления операторов связи в резерв универсального обслуживания<sup>12</sup>, сбор за проезд автотранспортных средств, зарегистрированных на территории иностранных государств, по автомобильным дорогам Российской Федерации<sup>13</sup>, сборы средств на выплату вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях<sup>14</sup>. Земля Москвы, а затем и иных городов, представленная как парковочное пространство, дала еще один вид фискальных платежей<sup>15</sup>; жилые помещения граждан с 2012 г. стали объектом взносов на капитальный ремонт<sup>16</sup>. Имеется немало иных новых обязательных платежей<sup>17</sup>.

Получается довольно противоречивая ситуация. С одной стороны, упорядочение в одном НК всех обязательных платежей не соответствует букве Конституции, а, с другой — Конституционный Суд не возражает против обязательных платежей, не включенных в НК. Другая дихотомия: с одной стороны, НК уже перестал соответствовать своему названию и превращается из кодифицирован-

---

ные платежи, уплачиваемые в пользу юридических лиц публичного или частного права, которые не являются государственными или муниципальными органами или их административными учреждениями (ст. 4 французского Ордонанса N 59-2 от 2.01.1959).

<sup>10</sup> Ст. 15 Федерального закона от 24.07.2002 № 102-ФЗ «О третейских судах в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3019.

<sup>11</sup> П.1.2 Положения о портовых сборах, сборах за услуги в морских рыбных портах Российской Федерации, утв. Приказом Роскомрыболовства от 12.10.1995 № 161. Available at: URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_14182/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14182/) (дата обращения: 30.07.2019)

<sup>12</sup> Постановление Правительства России от 21.04.2005 № 243 «Об утверждении Правил формирования и расходования средств резерва универсального обслуживания» // СЗ РФ. 2005. № 17. Ст. 1574; Приказ Министерства связи и массовых коммуникаций от 16.09. 2008 № 41 «Об утверждении Порядка предоставления сведений о базе расчета обязательных отчислений (неналоговых платежей) в резерв универсального обслуживания» // БНА. 2008. № 42.

<sup>13</sup> П. 4 Постановления Правительства России от 24.12.2008 № 1007 «О сборе за проезд автотранспортных средств, зарегистрированных на территории иностранных государств, по автомобильным дорогам Российской Федерации» // СЗ РФ. 2009. № 2. Ст. 216.

<sup>14</sup> Постановление Правительства России от 14.10.2010 N 829 «О вознаграждении за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях» // СЗ РФ. 2010. № 42. Ст. 5398.

<sup>15</sup> Постановление Правительства Москвы от 20.02.2007 № 99-ПП // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2007. № 15 (утратило силу).

<sup>16</sup> Ст. 169 Жилищного кодекса РФ // СЗ РФ. 2005. № 1 (ч. 1). Ст. 14.

<sup>17</sup> Например, отчисления предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно-опасные и ядерно-опасные производства и объекты (Федеральный закон от 01.12.2007 № 317-ФЗ // СЗ РФ. 2007. № 49. Ст. 6078); страховые взносы в фонд обязательного страхования вкладов (ст. 6 Федерального закона от 23.12.2003 № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 52 (ч. 2). Ст. 5029.

ного акта с едиными принципами и общими положениями в свод законов об обязательных платежах, с другой — благодаря единому регулированию повышаются общая прозрачность и качество администрирования таких платежей, даже появляются предпосылки к снижению налогового бремени.

Таким образом, концепция действующего НК действительно разрушена, и возникла необходимость поиска новой юридической конструкции, которая позволила бы объединить единой логикой правового регулирования все разнообразие фискальные платежи. Правильно искать такую конструкцию, отталкиваясь от практики мобилизации доходов и исторического опыта.

Сегодня налог часто отождествляют либо с доходом бюджета, либо с источником бюджетных доходов. В действительности налог не является ни тем, ни другим, и, по мнению автора, представляет собой юридическую конструкцию для мобилизации публичных доходов. Если выполнить самую общую классификацию известных методов (способов) мобилизации, то можно назвать, во-первых, передачу взыскания обязательных платежей на откуп (сегодня это некоторые парафискальные платежи), во-вторых, сбор платежей через установление государственной монополии на определенные товары, работы или услуги (сюда можно отнести сборы и некоторые фискальные платежи), либо администрирование и взыскание фискальных платежей непосредственно органами публичной власти (это — налоги, указанные в НК РФ, и некоторые другие фискальные платежи).

## 1. Фискальные платежи и доходы бюджета

Рассмотрим подробнее соотношение понятий источника публичного дохода, самого публичного дохода и обязательных платежей (в том числе налогов).

Легальное определение *доходов бюджета* выглядит следующим образом: это поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся в соответствии ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее — БК) источниками финансирования дефицита бюджета<sup>18</sup>.

Данное определение не может считаться удовлетворительным. Прежде всего оно не дает ответа на вопрос, каковы признаки доходов бюджета. Кроме того, дефиниция выстроена через отрицание: доходом является все, что не относится к источникам финансирования бюджетного дефицита. В конечном счете указанное понятие не коррелируется даже с установленным в этой же статье БК определением бюджета как формы образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления. Если бюджет — это форма специфической деятельности, то как в эту форму могут посту-

---

<sup>18</sup> СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

пать денежные средства? Если речь идет о бюджете, как о форме денежных средств, то в чем особенность таких денежных средств? В целом приходится утверждать, что определение доходов бюджета не соответствует критериям ясности и точности содержания нормативного правового акта.

Однако в результате длительного правоприменения сложилось определенное общепризнанное понимание того, что представляет собой доход бюджета, которое исходит из семантического значения этого слова. Согласно Толковому словарю живого великорусского языка В.И. Даля, доход — это то, что доходит до рук или приходит в руки, иначе — *приход*, денежная выручка<sup>19</sup>. Английский термин «*income*», принятый для обозначения, в том числе и государственного дохода, также обозначает приходящий, поступающий извне поток денежных средств. Установленное в БК определение доходов бюджета также является «*кассовым*», т.е. обозначает денежные средства, поступающие в кассу государства.

Таким образом, из прочтения и толкования законодательной дефиниции следует, что доходы возникают в кассе бюджета «*ex nihilo*» (из ничего).

Разумеется, это не соответствует действительности. Действительно, правоотношения, связанные с доходами бюджета, возникают либо с момента исполнения обязанности по уплате налога, сбора, пошлины, страхового взноса, иного обязательного платежа, либо с момента возникновения у плательщика обязанности перечислить в бюджет какую-либо иную сумму денежных средств, относящихся к неналоговым доходам бюджета.

До указанного момента речь можно вести не о доходах, а об *источниках государственного (публичного) дохода*. Это понятие существует издавна в науке финансового права [Янжул И.И., 2002: 53–59]. Сегодня оно упоминается и в законодательстве. Во втором разделе БК говорится о налоговых и неналоговых доходах, получаемых от чего-либо (т.е. от источников)<sup>20</sup>. Здесь в качестве источников называются такие укрупненные группы, как налоги и сборы, иные обязательные платежи, публичное имущество, платные услуги казенных учреждений, штрафные меры уголовной, административной и гражданско-правовой ответственности<sup>21</sup>.

Немного более широкий перечень основных групп источников доходов бюджета содержится в обсуждаемом законопроекте изменений в БК РФ<sup>22</sup>. Здесь перечислены:

<sup>19</sup> Любопытно, что значение термина «валовый доход» здесь обозначает итог прихода, т.е. барыш, прибыль.

<sup>20</sup> Например, п. 2, 3 ст. 41, ст. 42 БК.

<sup>21</sup> Ст. 41 БК.

<sup>22</sup> Ст. 27 проекта БК. Available at: URL: [https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bud\\_codex/](https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bud_codex/) (дата обращения: 20.02.2019)

налоги и сборы;  
таможенные пошлины и таможенные сборы;  
специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины;  
страховые взносы на обязательное социальное страхование;  
платежи от пользования и распоряжения государственным и муниципальным имуществом, иными объектами государственной собственности;  
платежи по результатам финансово-хозяйственной деятельности организаций;  
платежи, взимаемые государственными (муниципальными) органами, казенными учреждениями за выполнение работ и оказание услуг;  
утилизационный сбор, экологический сбор и плата за негативное воздействие на окружающую среду;  
консульские сборы, патентные и иные, связанные с патентами пошлины;  
штрафы, неустойки, пени, установленные уголовным законодательством, законодательством об административных правонарушениях (как федеральным, так и региональным), налоговые, судебные штрафы, штрафы по праву Евразийского экономического союза, договорные штрафы и неустойки, иные суммы от штрафных мер ответственности;  
платежи от реализации конфискованного имущества, компенсаций ущерба, причиненного государственному (муниципальному) имуществу, возмещения вреда, причиненного окружающей среде;  
иные платежи.

Данный перечень является рамочным и открытым. Еще более детализированную информацию об источниках доходов бюджетов сегодня мы можем найти в *Реестрах источников доходов бюджетов* бюджетной системы Российской Федерации (далее — реестры), который обязаны вести Минфин, органы управления государственными внебюджетными фондами, финансовые органы субъектов федерации и муниципальных образований<sup>23</sup>. В реестрах можно увидеть актуальную информацию, формируемую в процессе составления, утверждения и исполнения бюджета. Ведутся также и *перечни источников доходов*, которые представляют собой своды налогов и сборов, страховых взносов, иных обязательных платежей, других поступлений, являющихся источниками формирования доходов бюджетов Российской Федерации, с указанием правовых оснований их возникновения, порядка расчета (размеры, ставки, льготы) и иных характеристик<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Ст. 47.1 БК РФ, норма введена в 2014 г., но техническая реализация реестров источников завершилась недавно.

<sup>24</sup> В частности, это: информация о порядках исчисления, размерах, ставках, льготах, сроках и (или) условиях уплаты; реквизиты нормативных правовых актов, их определяющих; электронные копии таких актов; нормативы распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации; информация о публично-правовом образовании, в доход бюджета которого зачисля-

Правительством России утвержден Порядок формирования и ведения перечня источников доходов Российской Федерации<sup>25</sup>, а Минфином – Порядок формирования и ведения реестра источников доходов федерального бюджета<sup>26</sup>. Приняты нормативные правовые акты субъектов федерации о порядках ведения реестров источников доходов соответствующих бюджетов<sup>27</sup>.

Информация в реестры вносится и корректируется органами публичной власти, имеющими бюджетные полномочия (главными администраторами и администраторами доходов), а сами реестры (как информационный ресурс) доступны в электронной форме в государственной интегрированной информационной системе управления общественными финансами «Электронный бюджет». Однородные по основаниям возникновения источники доходов в реестре группируются вместе, и только по реестру доходов федерального бюджета на 2019 год и плановый период 2020–2021 годов таких групп насчитывается более семи с половиной тысяч (7.595)<sup>28</sup>. Создается впечатление, что картина полностью прозрачна и ясна: все возможные источники доходов учтены, посчитаны и планомерно трансформируются в цифры кассовых поступлений доходов бюджета.

Если рассуждать таким образом, то следует признать нарушение закона тождества, так как содержание реестра источников бюджетных доходов вытекает из перечня самих бюджетных доходов, и в итоге более широкое понятие (источники, ресурсы), преподносится как следствие более узкого

---

ются платежи; коды классификации доходов бюджета бюджетной системы; информация об органах государственной власти и местного самоуправления, органах управления государственными внебюджетными фондами, Центральном банке РФ, казенных учреждениях, иных организациях, осуществляющих бюджетные полномочия главных администраторов и администраторов доходов бюджета; информация об организациях, осуществляющих оказание платных государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ); показатели прогноза доходов бюджета; показатели кассовых поступлений доходов; иные характеристики.

<sup>25</sup> Постановление Правительства России от 31.08.2016 № 868 «О порядке формирования и ведения перечня источников доходов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2016. № 37. Ст. 5493.

<sup>26</sup> Приказ Минфина от 29.12. 2018 № 303н «Об утверждении порядка формирования и ведения реестра источников доходов федерального бюджета». Available at: URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201901300023> (дата обращения: 30.07.2019)

<sup>27</sup> Например, постановление Правительства Тюменской области от 27.10. 2016 № 444-п «О порядке формирования и ведения реестров источников доходов областного бюджета и бюджета территориального фонда обязательного медицинского страхования Тюменской области». Available at: URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/7200201610280001> (дата обращения: 30.07.2019)

<sup>28</sup> Реестр источников доходов бюджетов (на 2019 и плановый период 2020–2021 гг.). Available at: URL: [http://budget.gov.ru/epbs/faces/p/%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82/%D0%94%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%8B/%D0%A0%D0%B5%D0%B5%D1%81%D1%82%D1%80%D1%8B%20%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D0%B2%20%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D0%B2?\\_adf.ctrl-state=6vr9z1xez\\_181&regionId=45](http://budget.gov.ru/epbs/faces/p/%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82/%D0%94%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%8B/%D0%A0%D0%B5%D0%B5%D1%81%D1%82%D1%80%D1%8B%20%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D0%B2%20%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D0%B2?_adf.ctrl-state=6vr9z1xez_181&regionId=45) (дата обращения: 20.02.2019)



понятия (доходы, приходы от источников). В действительности в реестрах под названием «*источники доходов*» перечислены всевозможные *платежи*, которые сами предполагают наличие каких-либо источников.

В качестве гипотезы автор выдвигает утверждение, что исторические обстоятельства, правовая реальность и экономическая ситуация могут диктовать те или иные способы (методы) мобилизации доходов. При этом источники (ресурсы), *не меняются, но меняется способ извлечения из них дохода*.

В традиционном русском финансовом праве государственные доходы представляли собой исторически сложившуюся совокупность доходов от публичного имущества, налогов и пошлин, к которым прибавлялся также публичный кредит. Можно предположить, что это связано с влиянием финансовой науки (науки о государственном хозяйстве, камералистики), из которой развилась наука русского финансового права [Казна и бюджет, 2014: 44–51]. Впрочем, эту же картину мы наблюдаем и сегодня при попытке разобраться, в чем критерий разделения публичных доходов на налоговые и неналоговые.

Все источники доходов в классических сочинениях по финансовому праву разделялись на чрезвычайные и обыкновенные. Обыкновенные, в свою очередь, могут быть частноправовыми (доходы извлекаются без принуждения) и государственно-правовыми (применяется принуждения для извлечения дохода). В известном труде И.И. Янжула предложена следующая система источников: государственные имущества (государственные земли, леса); регалии частноправового характера (государственные промыслы, железные дороги, иные), юридические (почтовая, телеграфная, горная, монетная, иные), фискальные (соляная, табачная, винная, иные); подати и налоги, в том числе прямые (поземельные, подомовой, квартирный, промысловый, на денежный капитал, личный или подушный, подоходный, на роскошь) и косвенные (таможенные пошлины, акцизы); пошлины [Янжул И. И., 2002: 53].

Эта классификация в том или ином виде повторяется в большинстве дореволюционных трудов по финансовому праву. Источники доходов перечисляются в порядке их исторического возникновения, при этом публичное имущество как источник ставится в один ряд с налогами и пошлинами, хотя они представляют собой скорее юридическую конструкцию и сами извлекаются из определенных источников. На это указывают исторические названия российских налогов — *подушевой, поземельный, поимущественный, подоходный*.

Оригинальный взгляд демонстрировал Э. Н. Берендтс, который заметил, что «правильнее классифицировать доходы по более определенному признаку, а именно по источнику и форме их получения» [Берендтс Э. Н., 2013: 130–131]. Он предлагал следующую своеобразную классификацию: *доходы от государственных имуществ* (в том числе государственных промысловых

предприятий, от земли, лесов, оброчных статей, казенных заводов и железных дорог, разных регалий, от операций с капиталами казны) и *доходы от частных имуществ* (в их числе налоги прямые и косвенные, таможенные сборы, некоторые пошлины).

В целом такой подход остается актуальным, если вспомнить, что источником вообще всякого дохода является национальное богатство, которое состоит из двух частей, одна из которых представляет собой публичное имущество, произведенное богатство (можно его именовать и казной) [Казна и бюджет, 2014: 15–40], а другая — национальный доход, часть которого отчуждается из частной собственности в государственную и перераспределяется. Национальное богатство является неисчерпаемым источником всех благ, не только публичных доходов, но также публичных заимствований и благотворительности. Измерение национального богатства является задачей государственной статистики и макроэкономики<sup>29</sup>, но результаты этого измерения почему-то никак не влияют на структуру и перечень источников бюджетных доходов.

Обстоятельством, которое искажает современную и традиционную картину классификации источников государственных доходов, является тот факт, что один и тот же объект либо вид деятельности (языком современного налогового права — объект налогообложения) может существовать в качестве источника нескольких видов доходов.

Например, земля, оставаясь в собственности государства, может служить источником арендной платы (частноправового дохода). Эта же земля может быть передана в частные руки (приватизирована), и в этом случае становится основой поземельного налога, как публично-правового источника. В последующем земля может быть национализирована, вновь перейдя в собственность государства и непосредственно использована для публичных нужд. По своим природным характеристикам земля остается неизменной, меняется собственник. При этом государство, пользуясь правами суверена на своей территории, в любом случае извлекает доход из земли с помощью разных альтернативных способов.

Другой пример: деятельность по производству алкоголя или табака. На эту деятельность может быть распространена полная или частичная монополия государства, и тогда она служит источником непосредственно извлекаемой выручки от государственной торговли. Если такая деятельность передана в частные руки, то она приносит в бюджет доход либо в форме откупной платы (стоимости предоставления права и лицензий) либо в форме соответствующих акцизов.

<sup>29</sup> Помимо общепринятой системы национальных счетов известны статистические методы, которые использовал, например, А.Л. Вайнштейн в своем труде [Вайнштейн А.Л., 1960].

Вновь повторим, что некорректно ставить в один ряд источники доходов как таковые (здесь можно использовать термин «объект извлечения дохода») и способы мобилизации доходов, из которых условно можно выделить *откуп, государственную монополию (регалию) и правительственное налоговое администрирование (далее для краткости — налоги)*. В действительности все эти способы близки между собой, в откупе можно обнаружить черты и налога и регалии, и наоборот.

При этом полное множество источников доходов будет совпадать по объему с национальным богатством (иначе — национальными ресурсами, национальным достоянием). Решения об определении источника дохода и о выборе способа мобилизации (через откуп, регалию или прямое налоговое администрирование) являются вопросом бюджетной политики и, очевидно, должны быть выстроены в юридическую процедуру. После мобилизации дохода происходит его перечисление и зачисление, уже давно введенное в рамки определенных законом процедур.

Что может дать вышеизложенный подход?

Во-первых, максимально *расширяется круг источников* публичных доходов.

Во-вторых, появляется возможность рассматривать *альтернативные процедуры мобилизации доходов*.

Следует понимать, что весь объем источников доходов не будет никогда актуализирован в силу, во-первых, правовых ограничений, и, во-вторых, рыночного спроса. То есть правовые механизмы защиты частной собственности, конституционные ограничения национализации не позволяют государству беспредельно перераспределять национальное богатство. Рыночный спрос также является фактором непостоянным и меняющимся. Например, еще три-четыре десятка лет назад было трудно поверить, что заметным источником бюджетных доходов может стать радиочастотный спектр. С другой стороны, сельская земля в силу интенсификации сельскохозяйственного производства неизменно падает в цене.

## **2. Откуп и его разновидности: откуп как концессия**

Теперь, обозначив место способов (методов) мобилизации доходов и их соотношение с источниками публичных доходов, рассмотрим на нескольких примерах самый порицаемый из этих способов — откупную систему. Эти примеры позволят аргументировать утверждение, что откупная система, непосредственное администрирование налогов органами государственной власти (правительством) и государственная монополия (регалия) на самом деле близки и легко взаимозаменяемы.

Слово «откуп» имеет несколько значений в научной литературе. Как отмечал В.И. Сергеевич: «Всякий налог первоначально возникает в форме откупа, платы за мир и спокойствие сильным соседям с тем, чтобы они не воевали, не нападали. Это дань» [Сергеевич В.И., 1910: 26].

Однако когда речь идет об откупной системе, то, как правило, подразумевается практиковавшаяся с античных времен своеобразная концессия — *передача государством за плату и на определенных условиях права взимать налоги, другие государственные платежи*<sup>30</sup>. На Руси это явление получило также название сдачи на «кормление». Обычно соглашение об откупе предполагало, что откупщик вносит в казну средства сразу или в рассрочку, после чего получает право сбора платежей уже с населения. Обычно отмечается, что эта форма откупа применялась главным образом в условиях неразвитого кредита, финансовых затруднений государства, слабости коммуникаций [Приходько Д.Г., 2005]; [Попов А.И., 2007], что, по мнению автора, не очевидно. В любом случае для государства откуп представляет собой наиболее удобный и наименее затратный способ организации сбора доходов в бюджет, что обычно востребовано в начальный период, при создании либо реструктуризации какой-либо отрасли экономики.

Нужно заметить, что известна еще одна разновидность откупа-концессии, предполагавшая получение частным лицом (землевладельцем) исключительного права сбора налогов (квоты налогов) в обмен на несение государственной службы, прежде всего, военной. Речь идет о византийской *пронии* (греч. *Πρόνοια*), которая получила свое наибольшее развитие уже на излете Восточной Римской империи, в период династии Комнинов [Хвостова К.В., 1964]; [Морозов М.А., 2003:117–119].

Почему же откупная система мобилизации публичных доходов завоевала стойкую неприязнь? Во-первых, откупная система во Франции, а потом — и в России, символизировала старый порядок [Крисчн Д., 1992: 129]. Кроме того, прибыли откупщиков давали им чрезмерную власть и порождали многочисленные злоупотребления этой властью.

Это вновь можно проследить на исторических примерах. Прежде всего, следует вспомнить об откупах в Древнем Риме (Римской республике). Как отмечал М.И. Ростовцев, первоначально магистраты для постройки общественных зданий и сбора налогов заключали соглашения с *tanseps*, за которых под залог своих земельных участков поручались *prades*. За это поручители также имели выгоду в предприятиях. Данная система стала меняться после выхода Рима на мировую арену, сначала после завоевания Сицилии и, далее, расширения государства на богатый Восток. Техника откупного дела быстро развивалась, оборот откупов с *ager publicus*, соляного, горного, тамо-

<sup>30</sup> Это можно понимать и как *outsorsing* публичных функций.

женного дела, скриптуры (пошлины за выпас скота) колоссально вырос и образовался класс лиц, профессионально занимавшихся откупами — публиканов [Ростовцев М.И., 2003: 161].

Публиканы быстро набирали силу и политическую власть, стали уже «вершителями судеб». Магистраты назначались на краткий срок, а «откупщики были постоянными и имели за спиной силу капитала тесно сплоченного *ordo publicanorum*. В собственности публиканов находился необходимый инвентарь (склады, рабы и т.д.), само их общество уже было организовано на манер коллегии» [Ростовцев М.И., 2003: 165–166]. Такая ситуация, разумеется, уже не была нормальной, и в имперский период общества публиканов были все-таки реформированы — в государстве не должно быть двух властей.

Негативное отношение к коллегии Генерального откупа в дореволюционной Франции (*Ferme generale*, с 1726 г.<sup>31</sup>) в большой степени было связано с традицией (вошедшей в норму) подарков королю и придворным, что давало повод говорить, что последние имеют часть в доходах откупщиков. В то же время, как показало расследование, состоявшееся уже после казни откупщиков революционным трибуналом (1795), баланс взаиморасчетов между казной и откупщиками был в тот момент в пользу государства.

Приведенные выше факты и обстоятельства приводятся как доказательства негативного характера откупной системы. Противоположный пример того, что откупная система может быть эффективной, показывает опыт откупа внутренней таможни в Швеции в 1718–1719 годы. Директор Большой морской таможни Й. Эренпрайс выступил в качестве откупщика и директора таможни, в результате чего таможенный доход за год увеличился в 2,5 раза. Строгий надзор Эренпрайса вызвал жалобы городских сословий, из-за чего откуп был отменен, но затем возвращен (до 1765 г. и с 1777 по 1782, еще раз — с 1803 г.) [Минаева Т.С., 2006: 27].

Нельзя не заметить, что известно достаточно случаев обратного перехода от налога (акциза) к откупу или государственной монополии. Например, это происходило в России с таможенными платежами в период Северной войны (1700–1721). После 1721 г. на откуп были переданы и таможни на сухопутной границе.

### **3. Откуп и его разновидности: откуп промыслов**

Кроме откупа-концессии существует другой вид откупа, при котором предметом откупного соглашения является какой-то промысел или право монопольно заниматься определенной коммерческой деятельностью. Сле-

---

<sup>31</sup> Соляной налог был передан во Франции на откуп еще с 1546 г., позже к нему присоединился сбор с торгов.

дует заметить, что такой откуп уже близок к государственной регалии (монополии). Дело в том, что для передачи исключительного права публичная администрация должна им обладать.

В отношении винных откупов, например, некоторые исследователи прямо говорят, что они были «ничем иным, как формой, проявлением фискальной монополии» [Ячменев Г.Г., 2010], с чем трудно не согласиться. Другие авторы говорят о винных откупах как о предшественнике акцизов [Кудряшова Е.В., 2014], что нельзя вполне отрицать, но с чем нельзя и полностью согласиться — как упомянуто выше, история показывает примеры обратного движения, от акциза к откупу или монополии.

В исторических обстоятельствах, когда не находилось откупщиков вследствие завышения (по-русски — «наддачи») стоимости откупа или истощения торговли, откупа возлагались на общество, то есть превращались в промышленный налог [Веселовский С.Б., 1909: 309–310]. Здесь также известны случаи и обратного перехода от налога (акциза) к откупу или государственной монополии. Яркий тому пример — восстановление системы винных откупов по инициативе министра финансов Е.Ф. Канкрин после периода казенной продажи алкоголя в 1817–1826 гг. Новая система заметно отличалась от предыдущей, так как приобрела форму сначала откупного комиссионерства, затем акцизно-откупного комиссионерства (с 1847 г.)<sup>32</sup>. На торгах фиксировались следующие параметры: заготовления и хранения питей; возможных видов питейных заведений; измерения и цены продаж; порядка поставок, розничной торговли и проверки качества вина; залогов, обязательств и ответственности откупщиков; казенный надзор и управление, реализация залогов; производства различных видов алкогольных напитков; сбора акцизов; места розничной продажи; ответственности за незаконную торговлю и т.д.<sup>33</sup>

Нужно заметить, что винные откупа в России давали не только значительные поступления в бюджет, но также стали основой многих крупнейших состояний [Гавлин М.Л., 2002: 92–110].

Справедливо осуждаемая английская опиумная торговля в Гонконге также может послужить примером того, как легко откуп промыслов трансформируется в государственную монопольную торговлю. Полностью легализованные доходы английской колониальной администрации от индийского (бенгальского) опиума после первой опиумной войны с Китаем (1840–1842)

<sup>32</sup> См.: Краткий очерк 50-летия акцизной системы взимания налога с крепких напитков и 50-летия деятельности учреждений, заведовавших неокладными сборами. СПб., 1913. С. 4.

<sup>33</sup> См., напр.: Условия на питейные откупа в 28-ми Великорусских Губерниях и Кавказской области с 1845 по 1847 годы ( Государственная публичная историческая библиотека России. Фонд КХ. Шифр: 83 01/129. Инв.№ 0268063).

непрерывно росли и на 1906 г. составляли 5312 млн. ф. ст. [Козлов А.А., 2012: 154]. Помимо поставок опиума на внутренний рынок Китая английская администрация Гонконга покрывала свои издержки доходами от торговли непосредственно в Гонконге, где в 1858 г. была введена опиумная монополия. В разные годы эта торговля составляла в среднем около 30% бюджета Гонконга<sup>34</sup>. Подряды на право открытия «опиумных ферм» размещались на торгах, то есть отдавались на откуп. «В своей деятельности фермеры использовали определенные ресурсы. Они имели производственные помещения для переработки опия-сырца, специальное оборудование, квалифицированные кадры рабочих, сеть розничной торговли, включавшую магазины и/или опиекурильни. Для обеспечения безопасности бизнеса они держали большой штат охранников и осведомителей. Фермер имел право нанимать неправительственных «таможенных агентов», которые могли подниматься на борт кораблей, заходить в жилища, чтобы конфисковать контрабандный опиум» [Козлов А.А., 2012: 155]. Данные хозяйства росли, и переработанный опиум стал даже вывозиться из Гонконга. Под воздействием антиопиумной кампании, чтобы усилить контроль над торговлей и не потерять доходов, с 1914 г. без заметных усилий администрация Гонконга начала торговать без посредников, т.е. перешла к регалии, что и продолжала осуществлять до захвата Гонконга японскими войсками в 1941 г.

Указанные выше винные откупа, откуп опиумной торговли, а также откуп на табак, соль [Гирс А.К., 1860], нефть, горное дело [Ларина О.Г., 2010: 28–31], можно назвать крупными (общегосударственными) промысловыми откупами. Они заметно отличаются от откупа мелких (местных) промыслов, которые следует выделить в отдельную разновидность. Дело в том, что откуп мелких промыслов, помимо фискального эффекта, имеет результатом явление, которое сегодня именуется развитием предпринимательской активности и одобряется большинством экономических школ.

Мелкие откупа отличались крайним разнообразием, в связи с чем трудно дать им обобщенное описание, С.Б. Веселовский отмечает, что невозможно составить их полный список. Например, на Руси из царского Указа от 27.06. 1639 г. можно узнать о существовании в Новгородской чети откупа кваса, сула, браги, ботвиньи, хмельного и сеного трушения, мыльного резания, овсяного, дегтярного и иных мелких промыслов по разным городам. Во Владимире, Переславле, Калуге, Туле, Зарайске, Великом Новгороде, Нижнем Новгороде, Арзамасе и иных городах практиковалась передача на откуп извоза сена, соли, леса, свиного трушничества, ледяных прорубей, обмазки винных кубов, печения пряников, ворванья сала, сенных площадок, пло-

---

<sup>34</sup> Поставки опиума из Британской Индии в Китай (через Гонконг) и в Сингапур, разумеется, обогащали и английскую колониальную администрацию Индии, и метрополию.

щадного письма, уксусного, солодового, прядильного, точильного, смоляного промысла, ячного боя<sup>35</sup>, воскобоен, рогожи, лаптей, хомутов, даже золы и навозных куч и т.д. [Веселовский С.Б., 1909: 292–294]. Известно о рыбных откупах в Астрахани [Кистерев С.Н., 2015: 189].

Интересной особенностью была организация мелких откупов на Руси — они функционировали «на вере», в подтверждение верности своих обещаний откупщики целовали крест, почему и именовались «целовальниками»<sup>36</sup>. При этом откуп (монополия мелкого промысла) возникал на основании челобитной местным властям какого-либо предприимчивого человека. Зачастую вида деятельности, отдаваемого на откуп, до челобитной попросту не существовало. В последующем, вследствие отказа откупщика из-за «истощения торговли» либо на основании челобитной представителей местной общины, откуп мог быть прекращен, но события могли развиваться и иным образом — платеж возлагался на общество, то есть откуп превращался в промысловый налог. Иногда откупщика вынуждали продолжать начатое дело без «наддачи» (увеличения) откупного платежа.

## Заключение

Многочисленные фискальные платежи, существующие вне пределов правового регулирования НК, по своей сути являются альтернативными способами мобилизации бюджетных доходов, которые исторически получали название откупов, регалий (монополий) и существуют до сегодняшнего дня.

В бюджетном законодательстве недавно появилось понятие источника бюджетных доходов, которое, однако, указывает на фискальные платежи. Эти платежи являются способом (методом) мобилизации доходов, а действительным источником остаются природные, материальные и нематериальные ресурсы, иные активы, составляющие в совокупности национальное богатство. По мнению автора, извлечение публичных доходов всегда связано с тремя последовательными действиями — определением источника дохода, способа (метода) его мобилизации и кассовым администрированием дохода.

Сами способы (методы) мобилизации бюджетных доходов условно можно разделить на откуп, монополию и непосредственное администрирование платежей органами власти. Эти способы взаимозаменяемы и носят черты друг друга. В действительности извлечение дохода из того или иного источ-

<sup>35</sup> Любопытная разновидность азартной игры практиковалась в кабаках наряду с зернью и картежными играми, которые также были на откупе.

<sup>36</sup> Профессия целовальника просуществовала до XIX в., но после XVIII в. это именование касалось только кабацких целовальников.



ника уникально, при этом сочетаются разные методы для достижения лучшего социального и экономического эффекта.

Негативное отношение к откупам как методу извлечения бюджетного дохода имеет исторические предпосылки, но откупная система продолжает свое существование под именем фискальных и паракфискальных платежей. Ее недостатки связаны не с самой системой, как таковой, а с возможными бесконтрольностью и злоупотреблениями. Опасностью, которую несет в себе система откупов, является излишняя власть, которую могут получить подрядчики по откупам, что происходит при централизации откупов в масштабах региона или государства. То есть риск злоупотреблений значительно возрастает при крупных откупных концессиях, и гораздо ниже при мелких откупах, которые иногда даже более предпочтительны, чем акцизы или прямые налоги. Мелкие (местные) откупа могут служить даже способом контроля и упорядочения какой-либо экономической деятельности или развития новых видов предпринимательства, решения иных публичных задач.



## Библиография

- Берендтс Э.Н. Русское финансовое право. М.: Инфра-М, 2013. 397 с.
- Вайнштейн А.Л. Народное богатство и народнохозяйственное накопление пред-революционной России (статистическое исследование). М.: Госстатиздат, 1960. 485 с.
- Веселовский С.Б. Азартные игры как источник доходов Московского государства в XVII веке / Сборник статей, посвященных Василию Осиповичу Ключевскому. М.: Печатня С.П. Яковлева, 1909. С. 291–316.
- Гавлин М.Л. Роль винных откупов в формировании крупных капиталов в России в XIX в. / Экономическая история. Ежегодник. М.: Росспэн, 2003. С. 92–110.
- Гензель П.П. Очерки по истории финансов // Реформы и право. 2014. № 2. С. 53–54.
- Гирс А.К. О соляной регалии и акцизе с соли в важнейших государствах Западной Европы. СПб.: Издание комиссии для улучшения системы пошлин и податей, 1860. 40 с.
- Казна и бюджет. М.: Наука. 2014. 501 с.
- Кистерев С.Н. Дело об откупе астраханского рыбного промысла гостем Назарием Чистым в 1628 г. / Очерки феодальной России. Вып. 18. М.–СПб., 2015. С. 189–223.
- Крисчн Д. Забытая реформа: отмена винных откупов в России / Великие реформы в России 1856-1874 годов / под ред. Л. Г. Захаровой, Б. Эклофа, Дж. Бушнелла. М.: Изд-во МГУ, 1992. С. 126–139.
- Козлов А.А. Опиум — важный источник доходов английской колониальной администрации Гонконга в 1900-1941 годах // Проблемы Дальнего Востока. 2012. № 4. С. 154–160.
- Кудряшова Е.В. Акцизы: немного теории // Налоги. 2014. N 6. С. 40–44.
- Ларина О.Г. Эволюция горной регалии и использования промышленного домена в России и зарубежных государствах: историко-правовой анализ исключительных прав // История государства и права. 2010. N 18. С. 28–31.

Минаева Т.С. Организация таможенного откупа в России и Швеции в XVIII веке / Российская таможня: история, современность, перспективы развития. Сборник материалов научной конференции. Архангельск: Поморский государственный университет им М. В. Ломоносова, 2006. С. 27–32.

Морозов М.А. Прония и наследственное землевладение в эфирском деспотате в первой половине XIII в. (по материалам юридической документации) / Проблемы социальной истории и культуры средних веков и раннего нового времени. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2005. С. 303–313.

Морозов М.А. «Прония» в византийских монастырских уставах Михаила Атталиата и Григория Покуриана / Проблемы социальной истории и культуры средних веков и раннего нового времени. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2003. Вып. 4. С. 117–133.

Приходько Д.Г. Концессия как форма привлечения инвестиций в российскую экономику // Банковское право. 2005. № 3. С. 26–42.

Попов А.И. Становление и развитие института концессионных соглашений в России // История государства и права. 2007. № 5. С. 1–33.

Ростовцев М.И. История государственного откупа в Римской империи (от Августа до Диоклетиана) // Древнее право. 2003. № 1. С. 160–172 (репринт).

Сергеевич В.И. Лекции и исследования по древней истории русского права. СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1910. 680 с.

Хвостова К.В. Об особенностях византийской пронии // Византийский временник. 1964. Том 50. URL: <http://www.vremennik.biz/opus/BB/25/51932> (дата обращения 13.07.2019)

Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 555 с. (репринт).

Ячменев Г.Г. История винной монополии в России (финансово-правовой аспект) // Исполнительное право. 2010. № 1. С. 22–32.

---

## **Pravo. Zhurnal Vysshey Shkoly Ekonomiki. 2019. No 4**

### **Tax Farming — pro et contra**



**Dmitry Komyagin**

Professor, Department of Public Law, Law Faculty, National Research University Higher School of Economics, Doctor of Juridical Sciences. Address: 20 Myasnitskaya Str., Moscow 101000, Russia. E-mail: [dkomygin@hse.ru](mailto:dkomygin@hse.ru).



#### **Abstract**

The article investigates issues relative to the unique experiment carried out today in Russia in unifying the collection of all obligatory payments. It analyzes legal aspects of this approach and presents variety of methods for collecting obligatory payments. Notions of budget revenue, sources of revenue are consistently considered. Special attention is paid to the forms and practices of tax and other obligatory payments farming. The article concludes that budget legislation actually specifies various fiscal charges as sources of budget revenue. It describes that the real source of public revenue is assets and resources being the national wealth. Historical examples show that despite the generally

accepted denial, tax farming is a normal method and can be applied along with state regalia (monopoly) and tax administration. The cases when tax farming is transformed into a state monopoly or excise and vice versa are not rare. Tax farming has continued to this day referred to as parafiscal charges, quasi taxes. The number of such obligatory payments is constantly increasing and their legal regulation is causal. This situation creates a problem of uncertainty in the tax burden. But the tax farming as the method of mobilizing of public income can be useful at the same time. The negative attitude about tax farming is connected with the historical prerequisites and related to the large-scale abuses that have occurred and their consequences. The danger is in the huge power that tax farming contractors can obtain, which happens when the buy-outs are centralized across a region or state. The article proves that the risk of abuse increases significantly with large concessions, and is much lower with small concessions, the latter are often more convenient in terms of organization than excise or direct taxes. Moreover, small (local) purchases can perform the task of controlling and regulating any economic activity, developing new types of entrepreneurship, and are also useful for solving other public tasks.



### Keywords

taxes; obligatory payments; fiscal charges, tax farming; state regalia, state monopoly; budget; public revenue; sources of revenue.

**For citation:** Komyagin D.L. (2019) Tax Farming — pro et contra. *Pravo. Zhurnal Vyshey shkoly ekonomiki*, no 4, pp. 52–71 (in Russian)

DOI: 10.17323/2072-8166.2019.4.52.71



### References

- Berendts E.N. (2013) *Russian Financial Law*. Moscow: Infra-M, 397 p. (in Russian)
- Gavlin M.L. (2002) Role of Wine Tax in Forming Large Capitals in Russia in the 19<sup>th</sup> Century. *Economic History Yearbook*, pp. 92–110 (in Russian)
- Genzel P.P. (2014) Outline of History of Finance. *Reformy i pravo*, no 2, pp. 53–54 (in Russian)
- Girs A.K. (1860) *Salt Regalia and Salt Excise in the Most Important Countries of Western Europe*. Saint Petersburg: Commission for Duties and Taxes, 40 p. (in Russian)
- Khvostova K.V. (1964) Some Peculiarities of Byzantine Pronoia. *Byzantine Chronicle*. Vol. 50). Available at: <http://www.vremennik.biz/opus/BB/25/51932> (accessed: 13.07.2019) (in Russian)
- Kisterev S.N. (2015) Case of Astrakhan Fishery Tax Farming by Guest Nazariy Chistoy in 1628. *Ocherki feodalnoi Rossii*, issue 18, pp. 189–223 (in Russian)
- Krischn D. (1992) Forgotten Reform: Abolition of Wine Tax Farming in Russia. Great Reforms in Russia. 1856–874. Moscow: University, pp. 126–139 (in Russian)
- Kozlov A.A. (2012) Opium as an Source of Revenue for the British Colonial Administration in Hong Kong in 1900–1941. *Problemy Dalnego Vostoka*, no 4, pp. 154–160 (in Russian)
- Kudryashova E.V. (2014) Excises: Some Theory. *Nalogi*, no 6, pp. 40–44 (in Russian)
- Larina O. G. (2010) Evolution of Mining Regalia and Use of Industrial Domain in Russia and Foreign Countries: Historical and Legal Analysis of Exclusive Rights. *Istoriya gosudarstva i prava*, no 18, pp. 28–31 (in Russian)
- Minaeva T.S. (2006) Organization of Customs Tax Farming in Russia and Sweden in the 18<sup>th</sup> Century. *Russian Customs: History, Modernity, Prospects for the Development*. Arkhangelsk: University, pp. 27–32 (in Russian)

- Morozov M.A. (2005) Pronoia and Hereditary Landowning in the Despotate of Epirus in the First Half of the 13<sup>th</sup> Century. *Problems of Social History and Culture of the Middle Ages and Early Modern Period*, pp. 303–313 (in Russian)
- Morozov M.A. (2003) “Pronoia” in Byzantine Monastic Rules by Michael Attaleiates and Gregory Pakourianos. *Problems of Social History and Culture of the Middle Ages and Early Modern Period*, issue 4, pp. 117–133 (in Russian)
- Prikhodko D.G. (2005) Concession as a Form for Attracting Investments in Russian Economy. *Bankovskoe pravo*, no 3, pp. 26–42 (in Russian)
- Popov A.I. (2007) Formation and Development of the Institution of Concession Agreements in Russia. *Istoriya gosudarstva i prava*, no 5, pp. 1–33 (in Russian);
- Rostovtsev M.I. (2003) History of State Tax Farming in the Roman Empire (from Augustus to Diocletian). *Drevnee Pravo*, no 1, pp. 160–172 (in Russian)
- Sergeevich V.I. (1910) Lectures and Studies in Ancient History of Russian Law. Saint Petersburg: M. M. Stasulevich, 680 p. (in Russian)
- Treasury and Budget (2014) Moscow: Nauka, 501 p. (in Russian)
- Vainshtein A.L. (1960) National Wealth and Economic Savings in Pre-Revolutionary Russia. Moscow: Gosstatizdat, 485 p. (in Russian)
- Veselovsky S.B. (1909) Gambling as a Source of Revenue in the Muscovite State in the 17<sup>th</sup> century. *Collected Articles in honor of Professor Kluchevskiy*. Moscow: Yakovlev, pp. 291–316 (in Russian)
- Yachmenev G.G. (2010) History of Wine Monopoly in Russia (Financial and Legal Aspect). *Ispolnitelnoe pravo*, no 1, pp. 22–32 (in Russian)
- Yanzhul I. I. (2002) *Main Principles of the Financial Science. Doctrine of Public Revenue*. Moscow: Statut, 555 p. (in Russian)