

## СТАНОВЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В КРАЇНАХ СТАРОДАВНЬОГО СВІТУ

*У статті досліджуються еволюція податкових відносин у державних утвореннях Стародавнього світу. Аналізується становлення податкових систем Шумеру, Єгипту, Ассирії та Вавілонії.*

**Актуальність теми.** Питання фінансової та податкової політики являються одним із найбільш важливих аспектів взаємовідносин держави з підлеглими їй громадянами. Вивчення історії формування цих інститутів набуває особливого значення в такі переломні моменти соціально-економічного розвитку, які зараз переживає Україна. Для правильного розуміння форм та методів державного управління необхідно звернутися до історії розвитку фінансових та податкових відносин. Звернення до витоків інститутів державних фінансів та оподаткування, економічним, соціальним та політичним причинам їх виникнення та подальшої еволюції дозволяє глибше з'ясувати їх об'єктивний зміст та виявити суб'єктивні риси, обумовлені конкретними умовами соціально-економічного розвитку різних народів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням історії фіскальних взаємовідносин держави та суспільства присвячено наукові праці О. Берльова, М. Буланже, І. Кулішера, В. Коровкіна, В. Пушкарьової, І. Озерова, Н. Петухової, Е. Селігмена, І. Фроянова, В. Якобсона. Серед вітчизняних науковців, що досліджували питання історичної ретроспективи податків та оподаткування, варта виокремити наукові здобутки В. Андрущенко, В. Валігури, А. Крисоватого, В. Мельника, О. Музики, Н. Нечай, А. Соколовської, П. Цимбала та інших.

**Постановка завдання.** Метою запропонованої роботи є дослідження процесів зародження та розвитку оподаткування у країнах Стародавнього світу як важливого джерела формування державних доходів.

**Основний матеріал дослідження.** В широкому розумінні податки виникають разом із цивілізованим суспільством та являються невід'ємним його елементом та протязі усієї багато тисячолітньої історії людства. Вони є результатом компромісу між зростаючою індивідуалізацією членів суспільства та наявністю колективних потреб, що вимагають вирішення. Податки являють собою форму відчуження частини приватної власності для задоволення суспільних потреб.

На першому етапі розвитку свого розвитку (IV тис. до н.е. – XVI ст. н.е.) податки відігравали другорядну роль у фінансуванні державних витрат. Це було обумовлено тим, що державні утворення перебували у стадії формуванні, тому рівень державних потреб був низьким та покривався переважно за рахунок військової здобичі та данини. Окрім того, справляння податків було неможливим без ефективної системи фіскального контролю, яка можлива, лише, за сильної державної влади. Суттєвим гальмом на шляху розвитку оподаткування була нерозвиненість системи грошового обігу, господарство тоді носило натуральний характер відповідно і податки стягувалися переважно у натуральному вигляді.

В історичній традиції побутує два основних підходи до з'ясування особливостей виникнення податків та оподаткування:

- перший з них, умовно, можна назвати державницьким, або примусовим. Його прихильники вбачають появу обов'язкових платежів через призму родоплемінних зв'язків і відносин первісних людей. В процесі еволюції у примітивних суспільствах виокремлювалися найбільш підприємливі, сміливі та розумні особистості, які брали на себе роль ватажка. При допомозі наближених до себе осіб вони здійснювали управління племенем, підтримку порядку та охорону і захист від іноплеменників та хижих тварин. Користуючись правом сили та підтримкою своїх помічників, вожді вилучали, повністю або частково, той натуральний продукт, що створювався одноплемінниками та розподіляли його для своїх потреб та потреб племені. В процесі еволюції наближені до вождя особи трансформувалися в його охорону, а згодом і армію, яка, нападаючи на сусідні племена, отримувала змогу поліпшити свій матеріальний стан, а отже і свого племені, за рахунок військової здобичі. В подальшому військова здобич трансформувалася у данину – регулярні натуральні виплати з підкорених племен за можливість невтручання у їх існування;

- в основу другого підходу, який отримав назву релігійного, або добровільного, покладено висновок істориків, про те, що первинною формою оподаткування в примітивних суспільствах були жертвоприношення. Первісні люди були практично беззахисними перед силами природи, особливо стихійними явищами, їхній матеріальний добробут базувався на вдалому полюванні та отриманні засобів для існування за рахунок збиральництва. В зв'язку із цим, вони намагалися задобрити Вищі сили, приносячи їм у жертву частину мисливської здобичі, врожаю, а інколи і людей. Пожертви здійснювалися, маючи на меті, принаймні, дві страхові цілі: духовну - забезпечити для себе та свого племені добре ставлення Бога, убезпечитись від його гніву; матеріальну – натуральний продукт (в першу чергу, насіння та тварини), який жертвувався храму виступав у якості резерву, який міг бути використаний у разі неврожаю, загибелі домашніх тварин чи невдалого полювання.

В подальшому розвитку людської цивілізації відбувається злиття повноважень військового вождя та жерця – посередника між світом людей та богів. Першою, історично достовірною людиною, яка взяла на себе повноваження Бога був син шумерського царя Саргона на ім'я Нарам, який об'єднав повноваження лугаля (воєначальника) та енсі (верховного жреця). Одним із найдавніших письмових документів, що свідчить про сплату податків є клинописні таблички, знайдені археологами при розкопках шумерського міста Лагаша. Вони засвідчили справляння тогочасних натуральних податків із торговців, ремісників, скотарів та землеробів, наявність плати за похорон небіжчика та ефективну діяльність тогочасної податкової служби.

Суттєвим поштовхом у розвитку податкової системи у III тисячолітті до нашої ери став розвиток міжнародної торгівлі, яка, у той час, перейшла від держави до приватних рук. Це стимулювало розвиток непрямого оподаткування, яке базувалося на оподаткуванні торгових операцій. Найбільш суттєвими податками тогочасної Месопотамії були:

- “суддууту” – за своєю суттю був різновидом експортного мита, сплачувався у тому місті, з якого вирушав торгівельний караван, за ставкою в 1% від вартості торгівельних товарів;

- “нішату” – справлявся з торговців при перетині кордону та фактично був прикордонним митом.

Всі непрямі податки включалися до складу ціни товару та компенсувалися після його продажу. Прибуток від торгових операцій доходив, за оцінками дослідників, до 80% від вартості товару, що у свою чергу стимулювало виникнення прямого оподаткування торгівельної діяльності. Податок у вигляді 10% (десятини) від вартості товарів сплачувався місцевим храмам у вигляді пожертв. В окремих випадках свою десятину отримувала і світська влада [4, с.106].

Якщо на етапі становлення державних утворень Давнього Межиріччя основним джерелом державних доходів були натуральні платежі від використання державних земель, то з укріпленням держав вони почали трансформуватися у грошові податки, які сплачувалися сріблом. Найбільш суттєвими такими податками стали збори на підтримку та побудову іригаційної системи та податок на приріст поголів'я худоби, який представляв собою рентну плату за використання земель для випасу тварин.

Вже у тогочасному світі активно практикувалося надання податкових пільг, які отримували найбільш давні та важливі міста Межиріччя – Ніппур, Вавилон, Сипар, Ашур, Харан. Причому пільги стосувалися не тільки сплати податків у грошовому виразі, але й звільнення від примусових трудових та військових повинностей. Окрім того, тогочасні правителі активно використовували механізм звільнення своїх підданих від наявних податкових боргів та недоїмок. Як правило, це відбувалося в момент сходження володаря на престол, хоча в епоху царя Хаммурапі відомі, принаймні 4 едикти звільнення від податкових боргів.

Зовсім інша ситуація склалася у Стародавній Ассирії, яка виникла у кінці II тисячоліття до нашої ери. Бідна на мінеральні ресурси та обмежена у площі сільськогосподарських угідь країна не могла прогодувати своє населення. Це, у свою чергу, обумовило мілітаристичну спрямованість її політики, яка була спрямована на захоплення ресурсів аграрних країн-сусідів, в першу чергу Вавилонії та Північної Месопотамії і взяття під свій контроль основні торгівельні шляхи. Тому основними джерелами доходів держави стала данина, яка була 2 типів:

- “мадату” – обов’язкові щорічні платежі правителів васальних держав, що надсилалися безпосередньо в столицю ассирійських царів;
- “намурту” – добровільні пожертви, які надходили від правителів держав, що не були васалами імперії. За своєю суттю вони були платою за збереження політичної та економічної свободи таких держав.

Другий вид данини приносив набагато більше доходів, ніж перший. Так данина, сплачена у 870 році до н.е. ассирійському царю Ашшурнацирпалу жителями міста Керкемиш включала в себе вироби із золота, близько 600 кілограм срібла, 3 тони міді, 7,5 тони заліза, коні, колісниці.

Окрім данини в Ассирії активно застосовувалися натуральні податки, платниками яких виступали власники або орендарі земельних наділів. З орних земель справлявся десятина з урожаю, з пасовищ – податок на худобу, який становив 1 тварину з кожних 20 голів та податок з угідь, що сплачувався у вигляді 25% від загального збору кормів [6, с.55].

У Нововавілонській імперії, яка відкололася від Ассирійської, основними податками були обов’язкові платежі з приватних господарств. Судячи з тих історичних даних, що дійшли до нас, вільне населення сплачувало загальнодержавний податок в розмірі 10% від своїх доходів. При цьому з сільськогосподарських виробників податок справлявся у вигляді натуральних платежів, а з ремісників – сріблом. Завдяки розвитку торгівлі активно у фіскальний процес залучалися різного роду торгівельні мита – портові збори, мита за проїзд через міські ворота, прохід кораблів через канали, за користування мостами. Окрім натуральних та грошових податків існували трудові повинності, пов’язані з будівництвом та ремонтом каналів, мостів, доріг. Окрім податків, що сплачувалися на користь світської влади, обов’язкові платежі сплачувалися і на користь храмам. Причому, їх розмір був більший за обсяги світських податків, оскільки платниками були не тільки піддані держави, але й державні чиновники, жерці та навіть сам цар, який частину свій податок храму сплачував золотом [3, с.368].

Одночасно із першими державами Давньої Месопотамії в долині Нілу почало формуватися інше державне утворення, зі своїми специфічними рисами, які відрізняли його економічну та політичну структуру від інших цивілізацій Сходу, нині відоме під

назвою Стародавнього Єгипту. Ця держава проіснувала близько 3 тисяч років, а характерною її ознакою стало поглинання державою усього економічного життя суспільства та формування жорстко централізованої економіки адміністративно-командного типу.

В Стародавньому Єгипті основним об'єктом оподаткування виступала земля, яка диференціювалася в залежності від родючості та власністю. Основна частка землеволодіння належала верховній владі [1, с.7]. Селяни, які обробляли таку землю зобов'язані були сплачувати натуральний оброк та виконувати трудові повинності на користь фараонів. В період Древнього царства (2700 – 2200 роки до н.е.), основним джерелом державних доходів були натуральні поступлення, в першу чергу, зерно від великих державних господарств де основною робочою силою були царські хемму – залежне від державної влади сільське населення.

Починаючи з епохи Середнього царства (2200 – 1780 роки до н.е.) основним джерелом державних доходів стала рентна плата з орендованих державних земель та податки з храмових та приватних господарств. Існувало кілька основних податків:

- найголовнішим податком був зерновий, який розраховували, виходячи із розміру земельної ділянки з врахуванням якості землі та кількості робочої сили, що використовувалася для її обробітку;

- другим вагомим видом обов'язкового платежу був податок продукцію, що створювалася в результаті переробки сировини;

- третім важливим видом платежу був податок, який дослівно перекладається як “упряжка волів”. Дослідники вважають, що він являв собою різновид транспортної повинності, оскільки його розрахунок залежав від часу та відстані.

Як було сказано вище, основним податком у Стародавньому Єгипті був податок на землеробів, який базувався на оподаткуванні земельних ділянок за щорічно встановлюваними твердими ставками величина яких перебувала в прямій залежності від оцінки майбутнього урожаю. Прогноз врожайності здійснювався залежно від величини розливу Нілу. Як вважають дослідники, податок справлявся з сільськогосподарської общини в цілому. Розмір податку з приватних землеволодінь становив 20% від обсягу врожаю. Вагомим об'єктом оподаткування в Єгипті була худоба для визначення кількості якої проводилися спеціальні переписи. В дохід держави забиралося до 10% від поголів'я, причому дозволялося сплачувати цей податок зерном. В епоху Середнього царства був відомий податок на диких тварин та птахів, що утримувалися в господарствах приватних осіб. Податок сплачувався в натуральній формі – м'ясом тварин у фіксованій величині, яка залежала від кількості диких тварин чи птахів [4, с.137].

В епоху Нового царства (1780 – 1080 роки до н.е.) існував податок, платниками якого були регіональні чиновники. Він сплачувався у вигляді золота, срібла, тварин, тканин, а величина його була досить суттєвою - доходила до кількох кілограмів золота, або його еквівалента в рік. Спираючись на свідчення Геродота дослідники вважають, що саме в Давньому Єгипті з'явився обов'язок підданих декларувати свої статки перед представниками адміністрації фараона [2, с.201].

Поряд із жорсткими карами за невиконання податкових зобов'язань в державі існували податкові пільги індивідуального характеру. Так, від сплати податків звільнялася каста писців – державних чиновників, що займалася адмініструванням у всіх сферах державного життя. Окрім того, практикувалося зменшення податкового тягара в період неурожаю, яке могло становити до двох третин недоїмки. Заборонялося стягувати податки з людей, які стали жертвами грабіжників чи злодіїв.

Непрямі податки в Єгипті починають активно використовуватися з середини I тисячоліття. До цього часу потреби у їх застосуванні не було, оскільки вся торгівля була монополізована державою, а отже і всі комерційні доходи надходили до

державної казни. Ставка митних зборів становила 10%, а їх запровадження було обумовлено зростанням ролі грецьких та фінікійських торговців у Середземномор'ї.

В епоху Птолемеїв активно використовувалася система відкупного оподаткування та державні монополії (олія для освітлення будинків). Спеціально призначені фараонами збирачі податків уважно слідкували, щоб житла добре освітлювалися, а їх мешканці не намагалися використовувати для освітлення інші матеріали. Серед податкових платежів Єгипту помітну роль відігравали збори на здійснення зрошування земель; використання зернових токів; грошовий збір з врожаю виноградників та плодкових земель. Існували місцеві збори – на облаштування некрополів священних тварин, на підтримку правопорядку, на утримання державних службовців [5, с.16].

**Висновки.** Податки та оподаткування беруть свій початок в епоху становлення перших державних утворень. Вже тоді можна говорити про їх поділ на прямі - ті, що сплачувалися із доходів та власності та непрямі – податки на проведення торгівельної діяльності (переважно митні платежі). Сплата податків здійснювалася як у натуральній формі – зерном, тканиною худобою, так і в умовно-грошовій формі – злитками золота, срібла, міді, заліза та бронзи. Обов'язкові платежі надходили як на користь світській владі, представленій державним апаратом, так і на користь церковній – храмовим жерцям. Платниками податків виступало залежне від держави населення та підкорені народи, що сплачували данину. Середня ставка податку становила близько 10 – 20% отриманого доходу. Основними об'єктами оподаткування виступали земля, худоба, врожай, а для платників передбачалися податкові пільги у разі виникнення форс-мажорних обставин.

#### Література.

1. Берлев О.Д. Наследство Геба: представления о природе древнеегипетского землепользования. // Подати и повинности на Древнем Востоке: Сб. статей. СПб.: Петербургское Востоковедение, 1999. С. 6 – 13.
2. Геродот. История / Геродот. – М.: Ладомир, 2001. – 485 с.
3. Жидков О.А. История государства и права зарубежных стран. / О.А. Жидков, И.М. Крашенинникова. – М.: НОРМА – ИНФРА-М, 1998. – 698 с.
4. Коровкин В.В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире / В.В. Коровкин. – М.: Магистр, 2009. – 733 с.
5. Нечай Н.В. Нариси з історії оподаткування. / Нечай Н.В. – К.: «Вісник податкової служби України», 2002. – 144 с.
6. Яковсон В.А. Подати и повинности в Новоассирийской державе // Подати и повинности на Древнем Востоке: Сб. статей. СПб.: Петербургское Востоковедение, 1999. С. 54 – 63.