

Олександр ФРАДИНСЬКИЙ, Андрій МАШКО

**СТАНОВЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В КРАЇНАХ
СТАРОДАВНЬОГО СВІТУ**

Досліджено еволюцію податкових відносин у державних утвореннях Стародавнього світу. Проаналізовано становлення податкових систем Шумеру, Єгипту, Ассирії та Вавілонії.

The evolution of fiscal relations in state formations of the Ancient World фкy ыtudied. Analyzed the formation of tax systems Sumer, Egypt, Assyria and Babylonia.

Питання фінансової та податкової політики є 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. Повернення до витоків інститутів державних фінансів та оподаткування, економічних, соціальних та політичних причин їхнього виникнення та подальшої еволюції дає змогу глибше з'ясувати їхній об'єктивний зміст і виявити суб'єктивні риси, обумовлені конкретними умовами соціально-економічного розвитку різних народів.

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, які 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 науковців.

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

В широкому розумінні податки виникають разом із цивілізованим суспільством і є невід'ємним його елементом упродовж усієї багатотисячолітньої 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 формування, тому рівень державних потреб був низьким і 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 в той час мало натуральний характер, відповідно й 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, й 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 їхнє існування;

– за основу другого підходу, який отримав назву релігійного, або добровільного, взято 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 й отриманні засобів для існування за рахунок збиральництва. В зв'язку з 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 мети: духовну – забезпечити для себе та свого племені добре ставлення Бога, убезпечитись від його гніву; матеріальну – натуральний продукт (насамперед насіння і тварини), який жертвувався храму, виступав у ролі резерву, який міг бути використаний у разі неврожаю, загибелі домашніх тварин чи невдалого полювання.

В подальшому розвитку людської цивілізації відбувається злиттям 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 (восначальника) 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 н. е. став розвиток міжнародної торгівлі, яка в 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 торговельний караван, за ставкою в 1% від вартості торговельних товарів;

– «ніша ту» – справлявся з торговців при перетині кордону та фактично був прикордонним митом.

Всі непрямі податки включалися до ціни товару й компенсувалися після його продажу. Прибуток від торгових операцій доходив, за оцінками дослідників, до 80% від вартості товару, що в свою чергу стимулювало виникнення прямого оподаткування торговельної 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 підтримання і побудову іригаційної системи та податок на приріст поголів'я худоби, який являв собою рентну плату за використання земель для випасу тварин.

Вже в тогочасному світі активно практикувалося надання податкових пільг, які отримували найбільш давні і важливі міста Межиріччя – Ніппур, Вавилон, Сипар, Ашур, Харан. Причому пільги стосувалися не лише сплати податків у грошовому виразі, а й звільнення від примусових трудових та військових повинностей. Окрім цього, тогочасні правителі активно використовували механізм звільнення своїх підданих від наявних податкових боргів та недоїмок. Здебільшого 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 наприкінці II тисячоліття до н. е. Бідна на мінеральні ресурси й обмежена у площі сільськогосподарських угідь країна не могла прогодувати своє населення. Це в свою чергу обумовило мілітаристичну спрямованість її політики – на захоплення ресурсів аграрних країн-сусідів, насамперед Вавілонії та Північної Месопотамії, і взяття під свій контроль основних торговельних шляхів. З огляду на це основними джерелами доходів держави стала данина, яка була 2 типів:

– «мадатту» – 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 р. до н. е. асирійському царю Ашшурнацирпалу жителями міста Керкемиш, включала вироби із золота, близько 600 кг срібла, 3 т міді, 7,5 т заліза, коні, колісниці.

Окрім данини, в Ассирії активно застосовувалися натуральні податки, платниками яких виступали власники або орендарі земельних наділів. З орних земель справлялася 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 історичних даних, що дійшли до нас, вільне населення сплачувало загальнодержавний податок у розмірі 10% від своїх доходів. При цьому з сільськогосподарських виробників податок справлявся у вигляді натуральних платежів, а з ремісників – сріблом. Завдяки розвитку торгівлі у фіскальний процес активно залучалися різноманітні торговельні мита – портові збори, мита за проїзд через міські ворота, прохід кораблів через канали, за користування мостами. Крім 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 храмів. Причому їхній розмір був більший за обсяги світських податків, оскільки платниками були не тільки піддані держави, а й державні чиновники, жерці й навіть сам цар, який свій податок храму сплачував частково 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 тис. 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 залежно від родючості та власності. Основна частка землеволодіння належала верхній владі [1, с. 7]. Селяни, які обробляли таку землю, зобов'язані були сплачувати натуральний оброк і виконувати трудові повинності на користь фараонів. У період Древнього царства (2700–2200 рр. до н. е.), основним джерелом державних доходів були натуральні надходження, насамперед 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 рр. до н. е.), основним джерелом державних доходів стала рентна плата з орендованих державних земель та податки з храмових і приватних господарств. Існувало кілька основних податків:

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

– другим вагомим видом обов'язкового платежу був податок на 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 рр. до н. е.) існував податок, платниками якого були регіональні чиновники. Він сплачувався у вигляді золота, срібла, тварин, тканин, а величина його була доволі 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, у державі існували податкові пільги індивідуального характеру. Так, від сплати податків звільнялася каста писців – державних чиновників, котрі займалася адмініструванням у всіх сферах державного життя. Крім цього, практикувалося зменшення податкового тягаря в період неврожаю, 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 від середини I тисячоліття. До цього часу потреби у їхньому 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 їхнє 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 житло добре освітлювалося, а їхні мешканці не намагалися використовувати для освітлення інші матеріали. Серед податкових платежів Єгипту помітну роль відігравали збори на здійснення зрошення земель; використання зернових токів; грошовий збір з врожаю виноградників та плодових земель. Існували місцеві збори – на облаштування некрополів священних тварин, на підтримання правопорядку, на утримання державних службовців [5, с. 16].

Отже, податки та оподаткування беруть свій початок в епоху становлення перших державних утворень. Вже тоді можна говорити про їхній поділ на прямі – ті, що сплачувалися з доходів та власності, й непрямі – податки на проведення торговельної 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 світської влади, представленої державним апаратом, так і на користь церковної – храмовим жерцям. Платниками податків виступало залежне від держави населення та підкорені народи, що сплачували данину. Середня ставка податку становила близько 10–20% від 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* / О. Д. Берлев // *Подати и повинности на Древнем Востоке : сб. статей.* – СПб. : Петербург. 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. Крашеннинникова. – 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* / Н. В. Нечай // *Вісник податкової служби України.* – 2002. – 144 с.
6. Яковсон В. А. *Подати и повинности в Новоассирийской державе* / В. А. Яковсон // *Подати и повинности на Древнем Востоке : сб. статей.* – СПб. : Петербург. востоковедение, 1999. – С. 54–63.