

Чаба Силович

О ПРОИСХОЖДЕНИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДРЕВНИЕ КОРНИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ

Перевод с английского языка и научная редакция
кандидата юридических наук, доцента кафедры финансового права
Юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, управляющего
партнера юридической компании «Пепеляев Групп», адвоката
С. Г. Пепеляева

Рекомендовано Ученым советом Юридического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова в качестве монографии для студентов, обучающихся по направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция, квалификация Бакалавр, магистрантов, обучающихся по направлению подготовки 40.04.01 Юриспруденция, квалификация Магистр и аспирантов, обучающихся по направлению подготовки 40.06.01 Юриспруденция, квалификация Исследователь. Преподаватель-исследователь

Рекомендовано Ученым советом Юридического института Сибирского федерального университета для студентов, обучающихся по направлению подготовки 40.04.01 Юриспруденция, и аспирантов, обучающихся по программам подготовки научных и научно-педагогических кадров группы научных специальностей 5.1 Право

УДК 336.22
ББК 67.402.23
С36

Перевод сделан по изданию:
On the Origins of Taxation: (Ancient roots of tax systems) Kindle Edition
by Dr. Csaba Szilovics (Author) 2022, перевод Дьердь Черна
Copyright © 2021 by Dr. Csaba Szilovics

Рецензенты:

Е.А. Грачева — доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации, зав. кафедрой финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА);

К.А. Сасов — кандидат юридических наук, адвокат

Переводчик:

Сергей Пепеляев

Силович, Чаба.

С 36 О происхождении налогообложения : древние корни налоговых систем: пер. с англ. С. Г. Пепеляева / Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, Юрид. фак. ; Сиб. федеральн. ун-т, Юрид. ин-т ; Пепеляев Групп. — Москва : Статут, 2024. — 338 с.

ISBN 978-5-8354-2042-1 (в пер.)

В книге венгерского правоведа и ученого Чабы Силовича опровергается известный постулат: налоги есть порождение государства. В действительности же, наоборот, налогообложение — более древний, чем государство институт, и одно из условий его возникновения. Зачаточные признаки налогообложения проявились еще в VII—IV тысячелетиях до нашей эры. Это один из самых ранних элементов культуры, отражающих свойства человека как существа разумного и социального.

Автор убедителен в своем выводе о том, что для налогообложения нужно не столько могущественное государство, сколько легитимная публичная власть, признаваемая сообществом. Общественная поддержка — условие развития налогообложения. Налогово-правовые концепции начали складываться в глубокой древности на основе религиозно-этических учений. Уже тогда принципы налогообложения и налоговое право ограждали собственников от фискальной неумеренности казны.

Для студентов, аспирантов и преподавателей юридических и экономических вузов, слушателей системы повышения квалификации, юристов, экономистов и всех тех, кто интересуется налоговым правом, историей и теорией налогообложения.

УДК 336.22
ББК 67.402.23

ISBN 978-5-8354-2042-1

© Чаба Силович (Csaba Szilovics), 2024
© Сергей Пепеляев, перевод на русский язык, 2024
© Дьердь Черна (György Cserna), перевод на английский язык, 2022
© А.В. Демин, введение, 2024
© С.Г. Пепеляев, предисловие, 2024
© Издательство «Статут», 2024

Общественная ценность налогов

Возникновение и развитие налогов — естественно-исторический процесс, а не чье-то волевое решение. Прimitивными представляются суждения, подобные тем, что высказал автор знаменитых законов Паркинсона: «Налогообложение старо как мир, и его изначальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход купцов и путешественников. Налог подобного рода квалифицировался как добровольное пожертвование, таможенный сбор или вымогательство, в зависимости от точки зрения...»¹.

К сожалению, эти мысли с регулярностью повторяются в учебниках по налогообложению и преподносятся как нечто само собой разумеющееся, непреложный факт: «Воистину, как первый банкир, похоже, был просто талантливым мошенником, так и первый правитель — удачливым грабителем»².

Эти подкупающие простотой объяснения поверхностны и ненаучны. Их авторы исходят из представлений о внешнем характере публичной власти, взятых из норманской теории происхождения русской государственности, учения о главенствующей роли ордынского ига в ее развитии, теории происхождения налогов из феодальных поборов и т.п. «Принципиальная ошибочность такого подхода — в ее одномерности. Все богатство реального мира сведено к унылой догме, в которой все процессы и явления рассматриваются как однопорядковые, на одном плоскостном уровне»³.

Та же ордынская дань, в которой часто видят прароснову русских налогов, — довольно развитый институт в сравнении с простым изъятием военной добычи. Эта организованная система взимания средств опиралась на механизм самообложения, уже существовавший у данников. Внешнее и внутреннее насилие сыграло огромную роль в развитии налогов, но основа налогообложения первоначально зарождалась внутри социальных сообществ, а не навязывалась им извне.

¹ Паркинсон С.Н. Закон и доходы. М., 1992. С. 20.

² Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации. Ростов н/Д.: Феникс, 2002. С. 5 (серия «Учебники, учебные пособия»).

³ Щепкин С.С. Концепции происхождения налогов: теоретико-правовой анализ // История государства и права. 2007. № 4. С. 34–36.

Уже в первом классическом отечественном исследовании налогообложения отмечалось, что историческая основа налогов — частные пожертвования для общественной пользы¹. Современные исследователи налогового права, продолжая эту линию, отмечают, что налоги выступают элементом общественного бытия, свойственного социуму как таковому². «Факт, что налоги — наиболее древнее явление, существующее как таковое во все времена и эпохи, бесспорен, независимо от того, в какие бы формы ни облекало его сознание и какие бы определения наука ни формулировала понятию „налог”»³.

Этот вывод убедительно подтвержден в книге профессора Чабы Силовича на основе глубокого изучения обширного исторического материала. Доказано, что в цивилизациях, географически удаленных друг от друга, но сходных по основным экономическим, социальным и политическим параметрам, налогообложение развивалось практически одинаково. Сходство налогов на урожай, военных и трудовых повинностей в египетской, китайской и южноамериканской культурах нельзя объяснить лишь простым подражанием. Ценность данного исследования именно в доказательственной базе естественно-исторического происхождения налогов, тщательном анализе внушительного массива источников, структурном изложении археологического и другого материала в объеме и формате, которые не встречались ранее в литературе, изданной в России.

* * *

Другим распространенным, особенно среди юристов, «железобетонным» мнением выступает «аксиома» о государственном происхождении налогов. Поскольку признак налога — обязательность платежей, обеспеченная государственным принуждением, следовательно, без государства налоги не существуют. Первично государство, оно породило налоги.

И в зарубежных, и в российских источниках настойчиво повторяется эта мысль, сформулированная по-разному в зависимости от таланта автора: «Государство и налоги появились на свет почти одновременно, ибо государство есть дитя, словно родившееся с ложкой в одной

¹ *Тургенев Н.И.* Опыт теории налогов. 1818 г. // У истоков финансового права. М.: Статут, 1998. С. 125 (серия «Золотые страницы российского финансового права»).

² *Щепкин С.С.* Указ соч. С. 34—36.

³ *Юткина Т.Ф.* Налоги и налогообложение: учебник. М.: ИНФРА-М, 1999. С. 36—37.

руке и мечом в другой»¹; «...налоговая система постепенно появилась в обществе одновременно с развитием государства»².

Это сугубо нормативистский подход, не объясняющий социально-экономические причины и условия правовых явлений. Другой подход у юридической антропологии — науки, которая стремится выявить закономерности, лежащие в основе социального и правового быта человеческих общностей³.

Исторические источники, приведенные в книге, подтверждают, что налогообложение зародилось задолго до появления первых государств. Его зачаточные признаки проявились девять тысяч лет назад, в VII—IV тысячелетиях до н.э. Налогообложение — один из самых ранних элементов человеческой культуры. Оно непосредственно отражает свойства самого человека как существа разумного и социального.

В наиболее обобщенном виде важнейшими факторами налогообложения как явления выступают социальное единство и борьба за существование.

Социальное единство — высшая цель и средство жизнедеятельности всех и каждого членов человеческого сообщества. Маленькие человеческие популяции не выживают, а относительно небольшие — деградируют⁴.

Парадоксально, но социальное единство достигается путем дифференциации социальных статусов. Человеческому обществу для развития нужны управленцы и идеологи, которые сами непосредственно материальных ценностей не производят, но вырабатывают решения и унифицируют правила поведения. На их содержание тратятся ресурсы общества. Микросообщества, не способные выделять и содержать вождей и жрецов, не способны и развиваться.

Необходимость противостоять негативным внешним воздействиям — климатическим, эпидемиологическим, вражеским — обуславливает создание общественных фондов потребления и накопления. Через них совершается постоянный имущественный обмен частного

¹ *PorKy A.* The History of Taxation. London: ABC Press, 1989. P. 3.

² *Клюкина Е.Д., Черноусова К.С.* История происхождения налогов и налогообложения // International Journal of Humanities and Natural Sciences. 2020. Vol. 4—2 (43). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-proishozhdeniya-nalogoiv-nalogooblozheniya/viewer>

³ *Ковлер А.И.* Антропология права: учебник для вузов. М.: Норма, 2002. С. 23.

⁴ См. об этом: *Даймонд Дж.* Ружья, микробы и сталь: история человеческих сообществ / пер. с англ. М. Колопотина. М.: АСТ, 2022.

и публичного секторов, который выступает условием существования общества.

Этот обмен знает разные формы реализации. К важнейшим можно отнести следующие восемь:

- традиции общего потребления (совместные трапезы после охоты, во время праздников, похорон и др. как способ распределения благ);
- военная добыча (распределение трофеев между воинами и их предводителями);
- сакральные жертвы и ритуальные подарки (обязательные подношения: верующих для обеспечения храмовых и социальных расходов, членов общины – вождю и др.);
- эпизодическая почетная помощь состоятельных членов сообщества социальному образованию;
- налоги «кровью и потом» – военная и трудовая повинности членов коллектива;
- самообложение населения;
- налоги и сборы;
- публичные заимствования.

Каждая из этих форм объединения общественных ресурсов зародилась на определенном этапе развития социума. И каждая сохранилась до наших дней в том или ином виде, укоренившись в сложной структуре публичных финансов.

Соответственно, как отмечает автор исследования, налоги возникли не в результате каких-либо волевых решений государственных лидеров, но как закономерный этап в экономическом, социальном и политическом развитии обществ. Это культурный феномен. Из этого следует важный вывод: налоги и налоговые системы возникли не как следствие развития государств, а наоборот, как необходимая предпосылка их появления.

* * *

Из общего вывода, что налоги были до государства (а есть и государства без налогов), следует ряд развивающих положений. Главное: для налогообложения необходимо не столько всемогущее государство, сколько легитимная публичная власть, признанная сообществом, и единая воля этого сообщества. Следовательно, для развития налогообложения нужна общественная поддержка.

Этот вывод из области социологии уже звучал в литературе. Население должно рассматривать государственную власть как легитимную.

Состоянием общественного сознания, общественным мнением поддерживается рост государства и налогов как проявления этого роста¹.

Если общественное мнение выступает ограничивающим налогообложение фактором, то особую значимость здесь приобретает (всегда имела) идеология, которая по существу является учением о справедливости. Отношение к налогам, а, следовательно, возможность их повышения зависит от того, какие представления о справедливости преобладают в обществе. Как иллюстрация: в период войн у государства появляются дополнительные основания своей легитимности, его роль и вес увеличиваются. Отсюда рост налогов в такие периоды.

Из этих же положений следует и важный правовой вывод. Налоги – догосударственный общественный феномен – в конечном счете закономерно оказался в руках государства. Так и должно быть: если в стране возникают хотя бы элементы параллельной внесударственной налоговой системы – налицо явный признак тяжелых проблем в обществе и государстве². Но общество должно иметь возможность защитить свои ценности от разрушения, которое всегда возможно из-за непрофессионального или алчности правительственных функционеров. Не следует отождествлять публичный интерес с государственным³.

Прежде всего, само налоговое право выступает такой защитой. Оно в основе своей не о том, сколько взять в казну, а о том, как защитить собственника от притязаний казны, аппетит которой может быть не-

¹ Хонне Г.-Г. Экономическая и социологическая теория налогообложения // Отечественные записки. 2002. № 4–5. С. 233–267.

² Яркий пример: в период монархического правления в Иране шаха Пехлеви религиозные деятели, стремящиеся к его свержению, не поощряли мусульман уплчивать налоги «нелегитимному узурпатору власти» и создавали им альтернативу: уплату «доли имама», поступавшую в кассу мечетей. Постепенно это стало частью финансовой культуры Ирана и в конечном счете способствовало исламской революции 1979 г. (см. об этом: Наднациональные модели налоговых систем: от Китая до Магриба (Китайско-Восточноазиатская, Индийско-Южноазиатская и Магрибско-Ближневосточная налоговые популяции): монография / В.П. Вишневский, Л.И. Гончаренко, А.В. Гурнак, Е.Н. Вишневская; под общ. ред. проф. В.П. Вишневого. М.: Магистр; Инфра-М, 2017. С. 257–258.

³ За три десятилетия конституционно-правовой практики рассмотрения налоговых споров в России сложился подход, ставший впоследствии штампом: решения обосновываются соблюдением баланса частных и публичных интересов. Понятие «публичный» остается крайне неопределенным, на его основе нельзя определить истинные противоречия. Поэтому от дихотомии надо отказаться, как минимум следует сопоставлять интересы частные, публичные (общественные) и государственные (которые автономны, не замещают собой весь публичный интерес и не всегда выражают его).

умеренным. Правовые принципы налогообложения, правовые составы конкретных налогов нужны для того, чтобы оградить плательщиков от государственного произвола. Налоговое право так и рождалось — как инструмент защиты собственности.

* * *

Современная налогово-правовая идеология сложилась в XVIII — начале XIX в. в рамках концепции экономического либерализма. Она производна от общих начал личной свободы: неприкосновенность личности и неприкосновенность собственности. В отношении налогов представители школы физиократов (А. Смит, У. Петти, Д. Рикардо и др.) сформулировали основные принципы и требования. Но приведенные в книге факты глубокой древности подтверждают, что задолго до нашего времени право рассматривалось как механизм, защищающий налогоплательщиков от всевозможных мытарей. И принципы, сформулированные А. Смитом в XVIII столетии¹, в той или иной форме были известны на тысячи лет раньше.

Налогово-правовые концепции основывались на религиозно-этических учениях. Эти догматы оформляли представления о человеке и обществе, возводя их в ранг господствующей идеологии. Естественно, они не могли обойти стороной вопросы сбора и расходования публичных ресурсов. К тому же духовенство выполняло значительную часть финансовой работы: храмовые подношения расходовались и на важные публичные цели: общественное строительство, презрение немущих, создание пищевых запасов и др.

В древнейших памятниках литературы уже содержались идеи, которые мы простодушно считаем порождением буржуазной эпохи. Например, в Законах Ману — древнеиндийском сборнике предписаний религиозного, морально-нравственного и общественного долга (дхармы) (II в. до н.э. — II в. н.э.) — устои налогообложения представлены весьма комплексно:

— *умеренность налогообложения*: «Как мало-помалу поглощает пищу пивка, теленок и пчела, так мало-помалу царем должен быть получаем со страны ежегодный налог» (п. 129 гл. VII); «Не следует подсекать корень свой и других чрезмерной жадностью, ибо подрубающий корень губит себя и других» (п. 139 гл. VII);

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики: в 2 т. Т. I. М.: МП Эконов, 1993. С. 79–396.

– *обложение чистого дохода*: «Рассмотрев цены покупки и продажи, длину пути, затраты на пищу, приправу и охрану груза, пусть царь заставит торговцев платить налог» (п. 128 гл. VII);

– *фиксированный размер налогов*: «Царем может быть взята пятидесятая часть скота и золота...» (п. 130 гл. VII);

– *общественная польза*: «Царь, который не охраняя подданных взимает налоги... идет немедленно в ад» (п. 307 гл. VIII);

– *запрет притеснений*: «Ежегодный налог надо взимать через верных слуг: надо относиться с полным уважением к народным обычаям и поступать с людьми как отец» (п. 80 гл. VII).

Книга позволяет нам глубже узнать, в каких условиях и под каким воздействием эти основополагающие начала налогообложения складывались и развивались.

* * *

Взяв за основу богатый и хорошо структурированный исторический материал книги, можно, развивая концепцию естественноисторического происхождения налогов, предложить условную периодизацию налоговой истории древнего мира:

- период инстинктивного налогообложения;
- период протоналогов;
- период архаичных налогов;
- период архетипичных налогов.

В основе этой периодизации – фундаментальные факторы, повлиявшие на становление и развитие налогов. К ним нужно отнести следующие шесть:

– состояние человеческих общностей (монолитное, гомогенное, расслоенное и др.)

– вид и качество лидерства (естественно-физическое, вождизм, аристократия и др.)

– условия обитания людей и производства продукции (ирригационное земледелие или суходольное);

– технологический прогресс и эффективность труда;

– совершенство общественных институтов (контрольные возможности, аппарат принуждения и т.п.);

– развитие коммерческого инструментария (появление денег и др.) и общекультурных навыков (письменность, наука, право и др.).

Эти факторы в совокупности оказали влияние на эволюцию форм и методов аккумуляции общественных ресурсов, т.е. на налогообло-

жение и в широком, и узком смысле, а также на развитие налоговой инфраструктуры, т.е. налоговых систем.

Предложенная периодизация – скорее дидактический инструмент представления логики развития налогообложения¹. В истории эти этапы не разделены четко, прорастают друг в друга и сохраняют свои черты в столетиях. Эти проявления нельзя назвать рудиментарными, поскольку они выражают глубинные свойства человека как существа разумного и общественного и выступают подосновой всего, что он слегка высокомерно считает современным и передовым.

Период инстинктивных налогов. Эпохе родового строя свойственны равноправие и взаимозависимость членов относительно немногочисленных человеческих общностей – семей, соседских общин, племен. Важные решения принимались совместно и в общем интересе. Вождь – среди равных – первый на основе естественно-физических качеств. Система послушания основывалась на совпадении индивидуальных и общественных задач и невозможности выживания вне коллектива. Благ хватало только для текущего потребления, их накопления не было.

Этой эпохе присущ *общинный тип налогообложения*: оно имело ярко выраженный общественно полезный характер, а основными формами объединения ресурсов были совместное потребление благ (пищи) и совместный труд.

Период протоналогов. Распад общинно-родового строя был вызван ростом населения и вследствие этого – ослаблением личных и семейных отношений, усложнением коллективных задач и снижением значимости общественного консенсуса. Полномочия демократических (общинных) органов сузились, лидерство в принятии решений перешло от плебисцита к автократии. Появились вождистские общества. Повысилась социальная значимость религии как регулятора общественных отношений. В теократических обществах религиозно-нравственные угрозы стали значимым мотивом послушания. Технологический прогресс привел к появлению некоторого избытка продуктов питания и специализации производства.

Наметился переход к *налогообложению податного типа*, когда личное благо отделяется от коллективного и налогоплательщик оказывается в состоянии несвободы. Основными формами объедине-

¹ Подобные периодизации налоговой истории предлагаются исследователями, они значительно различаются по подходам, критериям и результатам: см., например: Селигман Э., Стурм Р. Этюды по теории налогообложения. СПб.: Тип. «Правда», 1908. С. 7–9; Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. М.: Финансы ЮНИТИ, 1997. С. 6.

ния ресурсов становятся общественный труд в крупных проектах (строительство оборонных, храмовых, ирригационных сооружений) и дарение в сакральном (пожертвования) и ритуальном (подношения) вариантах. Прямое изъятие ресурсов допускалось в отношении завоеванных или поработанных народов, поэтому налоги служили символом несвободы. Собственное состоятельное население могло участвовать в доходах казны эпизодически при наступлении чрезвычайных обстоятельств только в почетной форме добровольных даров и жертвований.

Период архаичных налогов. Дальнейшие технологические подвижки обусловили повышение отдачи сельскохозяйственного производства, развитие ремесленничества, бартерной и другой торговли. Произошло экономическое и социальное расслоение населения, возникли социальные ранги и классы. Были созданы первые крупные города. Концентрация населения повлекла концентрацию власти. Появились ранние государства, развивалась бюрократия.

Налогообложение приобретало черты системности и большей детализации на основе платежеспособности. Общественно-трудоуемые налоги и добровольные дары урожая переросли в налоги на урожай. Чрезвычайные налоги преобразовались в регулярное налогообложение доходов и имущества, взимались сборы, связанные с потреблением и наследованием. Развивались налоговое администрирование и контроль как сфера профессиональных занятий. Прямое принуждение к уплате налогов стало преимущественным методом сбора платежей.

Период архаичных налогов. Прообразы современных налогов, достаточно совершенные в юридико-техническом отношении, появились на этапе расцвета древней государственности благодаря развитию систем учета и оценки объектов налогообложения, контроля за платежеспособными лицами, систем сбора платежей. Важное значение имело развитие торгово-рыночных отношений, грамотности, правовой системы и теоретических представлений о справедливой системе управления финансами и платежеспособности как основе налогообложения.

Налогообложение движимого и недвижимого имущества на основе оценочной стоимости, земельные кадастры как организационная основа земельного налога, исчисляемого не по площади, а по ценности участка, подушное налогообложение с учетом вида экономической деятельности плательщика, налоги на наследство с учетом степени родства, ценности и вида имущества и многое другое появилось тогда и сохраняется в современных налогах.

* * *

В отечественной юридической литературе уже звучали доводы о догосударственном происхождении налогов¹. Но эти авторы не делали собственных развернутых историко-правовых исследований налогообложения в русле юридической антропологии, а использовали для своих выводов наработки представителей смежных научных дисциплин – социальных историков, философов и др. Поэтому работа венгерского профессора-юриста уникальна для юридической литературы на русском языке. Надеюсь, она вдохновит российских коллег на собственные глубокие исследования.

Среди российских работ о генезисе налогообложения выделяются книги философа Е.Г. Панова², где исследуются социальные и экономические предпосылки налогообложения, материально-вещественные характеристики «первоначального» налогообложения. Он также приходит к выводу, что налоги – условие зарождения государства, а первыми государственными органами были, видимо, налоговые.

Е.Г. Панов отмечает, что аналогии с утвердившимися современными представлениями о налогах не помогают, а только мешают увидеть причины и условия возникновения налогообложения, а «незыблемый вывод» о неразрывной связи налогов с государством и финансами создает проблемы в исследовании природы, сущности и происхождения не только самих налогов, но также государства и финансов³.

Логичным следствием идеи естественно-эволюционного развития налогообложения выступает концепция наднациональных моделей налоговых систем (налоговых популяций). Налоговая культура зиждется на религиозной основе, мировые религии сформировали наднациональные модели налоговых систем (популяций, кластеров): европейскую, китайско-восточноазиатскую, магрибско-ближневосточную и индийско-южноазиатскую. Многовековая практика колонизации и вестернизации, экспансия международных корпораций существенно стерли различия, но на уровне «невидимого спектра» они сохраняются как часть целостной системы, устанавливающей нравственные цен-

¹ Щепкин С.С. Указ соч.; Юткина Т.Ф. Указ соч.

² Панов Е.Г. Философия налогообложения: философия и профессиональная деятельность: учеб. пособие. М.: Проспект, 2013; *Он же*. История налоговых систем: опыт социально-философского анализа. М.: Финакадемия при Правительстве РФ, 2006; *Он же*. Социальная реальность теократических налоговых систем: монография. М.: Финакадемия, 2009.

³ Панов Е.Г. История налогов: Древний мир. М.: Ленанд, 2015.

ности и институты, регламентирующие поведение людей, в том числе в хозяйственной жизни, включая налогообложение¹.

Дальнейшая эволюция глобальной налоговой системы уже не будет односторонне ориентированной на западные образцы. Конфуцианская, индуистская и мусульманская цивилизации развиваются быстрыми темпами. Для того чтобы это был совместный процесс, а не привычная за века экспансия, чреватая столкновениями, важно изучать и налоговую культуру других стран, уходящую корнями в глубокую древность. Об этом книга доктора Чабы Силовича – хороший источник уникальных, глубоких и детальных знаний.

*С.Г. Пепеляев,
кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
Юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, адвокат,
управляющий партнер «Пепеляев Групп»*

¹ Наднациональные модели налоговых систем: от Китая до Магриба (Китайско-Восточноазиатская, Индийско-Южноазиатская и Магрибско-Ближневосточная налоговые популяции): монография / В.П. Вишневский, Л.И. Гончаренко, А.В. Гурнак, Е.Н. Вишневская; под общ. ред. проф. В.П. Вишневского. М.: Магистр; Инфра-М, 2017.

Нетипичный взгляд на историю налогов и налогообложения

В правовой науке принято увязывать появление налогообложения со становлением первых цивилизаций в Междуречье, Египте, Древней Греции. Правоведы традиционно избегают начинать анализ истории налогов и налогообложения с догосударственной эпохи, существенно ограничивая диапазон научных изысканий. Но очевидно, что история налогов намного древнее истории государства. Поэтому неподдельный интерес вызывают работы ученых, которые обращаются к временам глубокой древности, пытаясь уже там – на ранней заре человечества – разглядеть те формы общественного перераспределения ресурсов, которые возможно признать предшественниками современных налогов и налогообложения.

К числу таких инновационных исследований относится и монография венгерского профессора Чабы Силовича «О происхождении налогообложения (Древнейшие корни налоговых систем)», опубликованная в 2022 г. испанским издательством «*Aula Magna McGraw Hill*».

Согласно общепринятому правопониманию, налоговые системы возникли в XVIII в., когда в Западной Европе сложились основные правовые и экономические условия для их функционирования.

В противовес устоявшимся подходам, Чаба Силович утверждает, что налогообложение появилось и существовало задолго до образования современных государств, уже в VII–IV тысячелетиях до н.э., когда небольшие самоуправляющиеся общины ввели в обычную практику привлечение своих членов к трудовым повинностям (*labour obligations*) на благо всего поселения. Эти повинности автор называет первыми налогами, без которых нельзя представить возникновение государства, так как на техническом уровне доисторических и раннеантичных экономик не существовало иного способа перераспределения доходов для решения общих задач. Налогообложение, по словам Силовича, было не только одним из самых ранних, имманентных элементов человеческой культуры, введение которого относится к более далекому прошлому, чем само возникновение государств, но без него был бы невозможен известный сегодня путь социально-экономического развития¹.

¹ Автор считает некорректным видеть суть налогообложения в том, что исключительно государство, перераспределяя общие фонды, присваивает часть прибавочной

По мнению Чабы Силовича, для введения первых налогов требовалось не государство в современном понимании, но локальная власть (*local power*) и единое волеизъявление сосуществующего человеческого сообщества (*coexisting human community*). Первые доисторические налоги создавались не государством, но общей волей и властной силой человеческих групп, убеждавших своих членов вносить посильные вклады на благо всего сообщества. Установление первых налогов было весьма демократичным, а поставленные сообществом цели практически всегда отвечали личным интересам его членов. Поэтому, чтобы организовать сбор налогов, не требовалась централизованная, разделенная и хорошо укрепленная власть или правительство. Достаточно было авторитетного убеждения и силы сложившихся традиций на уровне группы, племени, расширенной семьи, а также понимания каждым членом сообщества необходимости обременений и затрат на общие нужды вкупе с коллективной волей всего сообщества.

Важным фактором появления налогообложения Силович считает реализацию древними сообществами проектов, для реализации которых усилий одной семьи или соседской общины было недостаточно. Речь идет о возведении крупных культовых и сакральных комплексов, монументов, захоронений вождей, ирригационной инфраструктуры, оборонительных сооружений, и т.п. В экономическом контексте ключевым фактором для появления налогообложения стали избыток урожая и общественное разделение труда, а также развитие профессиональных знаний.

Поскольку первые налоги основывались на решениях всего сообщества и служили общим интересам, налогообложению изначально был присущ характер самообложения, т.е. люди выполняли налоговые обязанности в основном добровольно. По мнению автора, в примитивных древних сообществах, когда люди отождествляли себя с ожиданиями своей общины и подчинялись коллективной воле, для введения на-

стоимости и богатства, создаваемого трудом налогоплательщиков, чтобы обеспечить финансовые ресурсы, необходимые для достижения важных экономических и политических целей, при необходимости применяя силу для достижения всего этого. Ранние примеры взимания налогов можно наблюдать и в племенах американских индейцев, и в греческих полисах, и в азиатских конных номадах, и у налетчиков-викингов, хотя ни у кого из них еще не было независимых государств. Наличие государственности само по себе не является основным условием налогообложения, и перераспределение произведенных благ может происходить и по другим принципам. Государство и налогообложение на протяжении истории только кажутся неразрывно связанными друг с другом (*Csaba Szilovics. On the Origins of Taxation: Ancient roots of tax systems*) Kindle ed. by Dr. Csaba Szilovics (Author), 2022).

логов не требовалось ни налоговых законов, ни налоговых органов, ни центрального правительства; достаточно было решения совета старейшин или народного собрания общины, а население устно информировалось о налоговых обязанностях.

Чаба Силович утверждает, что налогообложение — это культурный феномен, формирование и генезис которого определяется экономическими и социологическими особенностями каждого сообщества. Это означает, что налоги возникли не в результате каких-либо волевых решений государственных лидеров, но как закономерный этап в экономическом, социальном и политическом развитии. На эту историческую необходимость указывает тот факт, что в цивилизациях, географически удаленных друг от друга, но сходных по основным экономическим и политическим параметрам, практические условия для установления общественных тягот и фискального перераспределения развивались практически одинаково. Сходство налогов на урожай, военных и трудовых повинностей в египетской, китайской и южноамериканской культурах нельзя объяснить лишь простым подражанием¹. На определенном уровне экономического и технического развития человеческой цивилизации не существовало иного способа аккумуляции и перераспределения материальных благ, кроме эксплуатации рабочей силы соплеменников, занятых в сельскохозяйственном производстве.

Секрет успеха возникших государств, по мнению автора, заключается в том, что не только вожди, но и обычные члены общины с доисторических времен понимали экономические и социальные выгоды общественного труда, передачи части урожая в общие фонды, подношения даров и сплочения общины. В этих ранних обществах, еще до создания крупных политических единиц, взаимность в распределении благ сменилась перераспределением под влиянием естественной солидарности (*ordinary solidarity*) и обычного права (*customary law*). Самоуправляемые местные общины могли использовать излишки, создаваемые отдельными семьями и группами, на нужды всего поселения посредством фискального перераспределения.

Автор новаторски заключает, что налоги и налоговые системы возникли не как следствие развития государств, а наоборот, как необходимая предпосылка (*trigger*) для появления последних. Причем в небольших протогосударствах налогообложение было обществен-

¹ «В разных культурах возникали поразительно схожие формы и пути развития налогообложения... Это означает, что налогообложение было такой же обязательной частью генезиса человеческих обществ и экономик, как использование платежных средств, централизация власти или развитие частной собственности» (Csaba Szilovics. Op. cit.).

ным делом с момента взимания первых налогов. Уплата налогов здесь выступает не только как элемент взаимоотношений между индивидами и властью, но и как внутреннее дело общины, как часть ее отношений с богами.

Первые налоги возникли в результате эксплуатации человеческого труда, это были трудовые и воинские повинности, а также добровольные дары и подношения. В отсутствие частного богатства, дохода, рыночной стоимости именно физическая сила индивида рассматривалась в качестве единственно доступной налоговой базы. Поэтому первые налоги, по словам Силовича, уплачивались буквально «потом и кровью» налогоплательщиков.

Автор рассматривает два пути возникновения налогообложения, характерные для систем ирригационного (Египет, Месопотамия, Китай, Мезоамерика) и природно-дождевого (Европа) земледелия, которые развивались по-разному на протяжении тысячелетий, находясь в постоянном контакте и взаимодействии. Различные пути развития двух налоговых и сельскохозяйственных моделей показывают, что развитие налогообложения не было линейным ни на одном континенте, ни в одной культуре, оно изменялось или стагнировало в соответствии с экономическими и политическими процессами. Каждое сообщество вводило общественные трудовые повинности или просто военные налоги в разное время и разными способами. Важное значение в истории налогообложения имело и то, что в конце первого тысячелетия в результате завоеваний сначала македонцами, а затем римлянами различия между двумя культурными, экономическими и политическими порядками были нивелированы. Последствия сближения налоговых систем вышли за пределы завоеванных областей, а методы и средства налогообложения, а также социально-экономические выгоды от перераспределения распространились во многих частях света благодаря ускорившемуся информационному обмену.

Неолитическая революция, по словам Силовича, сопровождалась и налоговой революцией. Пищевые ресурсы сообществ в наиболее развитых регионах мира становятся регулярными и обильными, что вкуче с взрывным демографическим ростом позволяет общинам ставить перед собой новые цели, такие как военные завоевания, создание мегалитических сакральных и оборонительных сооружений. К людям приходит осознание того, что концентрация власти и увеличение численности населения способствуют созданию более сильной армии и повышению безопасности жизни, так как становится очевидным, что более крупные и организованные группы побеждают и ассими-

лируют более мелкие. Эти новые цели возможно было достичь лишь посредством еще большей сплоченности социумов и централизации фискальной власти общества с помощью налогообложения, которое изначально носило инстинктивный характер. Инфраструктурные потребности человеческого сосуществования требовали более эффективной организации производства, материальных ресурсов и человеческого труда, чего уже нельзя было достичь за счет добровольных даров и пожертвований.

Рост производства привел к изобилию продовольствия, наращиванию богатства, торговли и социального благосостояния людей. Первыми видимыми признаками этого стало масштабное строительство храмов, гробниц вождей, городов с крепостными стенами. Постепенно первые налоги в виде трудовых повинностей и добровольных даров уступают место налогам на часть урожая (*crop taxes*), а также налоговым повинностям в виде обязательного участия в общественном труде (прежде всего — в возведении сакральных и оборонительных сооружений) и военной службы. Автор приходит к выводу, что в исторической перспективе темпы развития налогообложения в каждом обществе определялись совокупным экономическим и культурным развитием населения, собственности, торговли, военными успехами и т.п.

По мнению профессора Силовича, уже самые примитивные формы, ограничивающие богатство индивидов и процесс их обогащения, с полным правом можно признать налогами, а их практическую реализацию — налогообложением. Лидеры древнейших, а затем и стратифицированных сообществ, все более обособляясь от своего народа, понимали, что у людей, живущих в примитивных экономических и политических условиях без товаров и денежных потоков, нет легко уловимых и облагаемых налогом богатств и доходов. Поэтому единственно возможным реально существующим источником для перераспределения оставалась рабочая сила отдельных лиц, а спустя столетия — и произведенный ими урожай.

Автор новаторски утверждает, что налогообложение не требует в качестве своей неизбежной предпосылки существования государства ни в прошлом, ни сегодня. На примерах из ранней истории он показывает, что группы и народы, живущие без государства, уже знакомы с налогообложением, а также называет ряд современных государств, которые организовали свое существование, не имея налоговой системы. Он заключает, что для налогообложения необходимо не столько всемогущее государство (*omnipotent state*), сколько легитимная публич-

ная власть, признанная соответствующим сообществом, и единая воля этого сообщества¹.

Подчеркивая роль общественных работ (*public works*) в развитии налоговых систем, Силович утверждает, что первые налоги появлялись тогда, когда масштаб общественной задачи превышал тот уровень, который члены сообщества могли выполнить, предлагая свой добровольный труд. Уже масштабное строительство ранних храмов, гробниц, гидротехнических сооружений требовало высокой степени организованности, снабжения рабочих продовольствием и материалами, развитых управленческих навыков, которые не могли быть достигнуты только за счет добровольных пожертвований и продуктов, принудительно собранных с крестьян. Координация совместной деятельности создавала разделение труда, в процессе регулярной организационной деятельности формировались правящие элиты, а управление людьми превращалось в самостоятельную и признанную задачу.

По мнению автора, уже в древности в основу налогообложения был заложен принцип взаимной корреляции между налоговыми обременениями и ответными услугами со стороны публичной власти (*community contributions — public services*) в виде гарантий безопасности, снабжения продовольствием и т.п. Силович подробно анализирует исторические, экономические и социальные условия возникновения ситуации так называемого налогового равновесия (*tax equilibrium*). Он считает, что в догосударственную эпоху лишь убежденность налогоплательщиков в необходимости добровольно выполнять свои налоговые повинности, а не открытое насилие могла обеспечить успех налогообложения. Вожди обещали соплеменникам безопасность, защиту от голода и внутренней анархии в обмен на его взносы в общественные фонды. Это стремление к взаимовыгодному балансу между налоговыми повинностями и публичными функциями власти с самого начала было частью зарождающихся налоговых систем. Уже в древности правила налогообложения были известны заранее, а первоочередной целью для правителей было не налоговое принуждение, но сотрудничество

¹ Публичная власть, согласно Силовичу, означает способность лидера или сообщества в целом принуждать к исполнению своей воли и целей других людей или своих членов. На некоторых этапах доисторической эпохи и античности для того, чтобы заставить человека действовать в соответствии с волей человека или группы, обычно не требовалось даже прямой и открытой угрозы. Для формирования налогообложения требовалось не государственное насилие, не централизованная власть и правовые нормы, но формализованная воля сообщества, выражаемая признанным всеми членами группы органом принятия решений, действующий в их интересах (*Csaba Szilovics. Op. cit.*).

с налогоплательщиками, составляющими большинство общества, и легитимация своей власти за счет собираемых налогов.

Автор обнаруживает, что и сегодня сохранилось немало архаичных элементов доисторического налогообложения. Баланс между налогами и публичными функциями государства на макроуровне и принцип освобождения от налогов тех, кто живет за чертой бедности, по-прежнему лежат в основе современного налогообложения, даже если они скрыты от налогоплательщиков в силу фрагментации общества, трансграничности экономических отношений и сложности налоговых систем. Сохранились и применяются некоторые более специфические повинности, восходящие к доисторическим временам, включая воинскую повинность как современный эквивалент военной службы или подоходный налог с населения, с помощью которого современные государства получают часть доходов от трудовой деятельности людей.

В заключение Силевич констатирует, что налогообложение остается принудительной обязанностью на протяжении тысячелетий, несмотря на то, что современные государства и общества стали более демократичными и правовыми. Несмотря на то, что люди больше не платят налоги, чтобы избежать голода и физического насилия, и пользуются широким спектром государственных услуг, большинство налогоплательщиков и сегодня сопротивляются какому-либо ограничению своей собственности. Автор рассматривает такое мышление как главную неудачу нескольких тысячелетий в истории налогообложения и государственного строительства. Именно поэтому важнейшей обязанностью современного цифрового мира и администрирования автор считает задачу сделать налоговые системы более прозрачными и подотчетными для общественного контроля. Тем самым требуется превратить их в более справедливые и эффективные режимы, способствующие торжеству верховенства права и радикальной перестройке взглядов людей на налогообложение.

*А.В. Демин,
доктор юридических наук,
профессор Кафедры предпринимательского,
конкурентного и финансового права Юридического
института Сибирского федерального университета (СФУ)*