

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 978-5-835-2042-1 (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 978-5-835-2042-1

© 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

СОДЕРЖАНИЕ

Общественная ценность налогов (С.Г. Пепеляев)	8
Нетипичный взгляд на историю налогов и налогообложения (А.В. Демин)	19
Вводные замечания	26
I. ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	36
О взаимоотношениях власти и личности	36
О налоговой природе современных общественных обязанностей	42
По вопросу о государственных услугах и вкладе в развитие общества	44
О личной и имущественной защите населения.....	47
Сохранение общественного порядка	47
О важности внешней и внутренней защиты.....	51
Защита индивидуальной собственности.....	53
Роль дефицита продовольствия в развитии налогообложения	55
Безопасная организация производства и распределения продовольствия	60
Влияние дефицита продовольствия на социальное развитие	62
Роль сакральной защиты	67
II. ПРОЦЕСС ФОРМИРОВАНИЯ ПЕРВЫХ НАЛОГОВ	72
Создание экономических и политических условий для налогообложения	72
Социально-экономические предпосылки в эпоху ордынских общин (XV–IX тысячелетия до н.э.)	72
Неолитическая революция и революция налогообложения	76
Модели сельскохозяйственного производства и их влияние на развитие налоговой системы	86
Формирование и эволюция налогообложения в богарных земледельческих культурах.....	92

Влияние цивилизаций, основанных на ирригационном земледелии, на развитие налоговой системы	97
Трудовые повинности как форма налогообложения	102
Экономическая и социальная роль трудовых повинностей как формы налогообложения	102
Сельскохозяйственные общественные работы в обществах орошаемого земледелия	105
Роль строительных общественных работ в развитии налогообложения	108
Значение гражданского строительства для развития налогообложения	109
Социальные предпосылки оборонительного строительства	113
Строительство оборонительных сооружений в восточных цивилизациях	117
Зарождение оборонного строительства в Европе	119
Обязательная военная служба как ранняя форма общественных повинностей	122
Военная служба в армиях культур речной долины	123
Обязательность военной службы в племенных обществах	127
Военная служба в Греции	128
Военная служба союзников в греческом обществе	131
Налоговое обеспечение военной службы в Римской империи	132
Система военной службы в Китае	136
Процесс формирования налога на урожай и изменение роли общественных работ	138
Первое появление налога на урожай	138
Трансформация земельной собственности	146
Роль мифов в переделе земельной собственности	149
Становление системы налогообложения урожая в культурах речных долин	151
Возникновение налога на урожай в Индии	154
Формирование налога на урожай в Центральной Америке	156
Средняя ставка налога на урожай	160
Налоговые обязательства свободного населения	162
Налоговые обязательства зависимого населения	163

Социальная роль даров и их преобразование в налоги	165
Греческие литургии и римские мунеры	171
Потлач	176
Типы военных налогов	179
Репарации	180
Военная добыча.....	183
Чрезвычайные налоги (<i>Subsidium</i>).....	188
Зарождение налогов на хозяйственную продукцию	189
III. ХАРАКТЕРИСТИКИ ПЕРВЫХ РАЗВИТЫХ	
НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ	192
Формирование и развитие налоговой системы Египта	192
Становление	192
Архаический период Первой и Второй династий	
(3000–2700 гг. до н.э.)	194
Первые налоги	195
Эпоха Древнего царства, Третья и Четвертая династии	
(2700–2200 гг. до н.э.)	197
Характеристика налоговой системы эпохи	
Древнего царства	201
Первый переходный период Египта (2155–2040 гг. до н.э.)	204
Эпоха Среднего царства, XI–XII династии	
(2060–1785 гг. до н.э.)	205
Новое царство, XVIII–XX династии (1550–1070 гг. до н.э.)	206
Последний самостоятельный этап в X–III вв. до н.э.	207
Эпоха Птолемеев (между 304 г. до н.э. и 30 г. до н.э.)	207
Факторы, определяющие положение	
налогоплательщиков в Египте.....	210
Налогово-правовое положение женщин в Египте	211
Зависимость налогообложения от места жительства	
плательщика.....	214
Становление налоговой системы Греции и развитие	
афинской налоговой системы	216
Истоки	216
Эпоха Писистрата и Драконта (VII–VI вв. до н.э.)	220
Эпоха Солона и Клисфена (VI в. до н.э.).....	223
Первый период эпохи демократии (V в. до н.э.).....	225

Налогообложение чужестранцев.....	232
Налоги союзников	233
Налогообложение в IV в. до н.э.	235
Возникновение и первоначальное развитие	
налоговой системы Китая.....	236
Истоки	236
Эпоха Чжоу (XI—VII вв. до н.э.)	238
Налогообложение периода Сражающихся царств	
(VII—VI вв. до н.э.)	242
Налогообложение в переходный период и эпоху Хань	
(IV—II вв. до н.э.).	248
Становление и развитие римской налоговой администрации.....	251
Основные факторы формирования римской налоговой	
системы	251
Налогообложение и налоговая система эпохи республики	258
Налоговое администрирование республики	260
Ранняя система провинциального налогообложения.....	262
Налогообложение в эпоху принципата	
(27 г. до н. э. — 284 г. н. э.)	268
Экономические предпосылки возникновения системы	
принципата	268
Трансформация налоговой системы в эпоху принципата	270
Развитие налогового администрирования в эпоху	
принципата	272
Трансформация провинциального налогообложения	275
Налоговая система домината.....	281
Экономические условия в эпоху домината.....	281
Курс изменений налоговой системы в эпоху домината.....	282
Налоговое администрирование в эпоху домината	283
Трансформация налоговой системы провинций	288
Роль сборщиков налогов в римской налоговой	
администрации	291
Важнейшие виды налогов в римской налоговой системе	294
Налог на имущество	294
Земельный налог.....	298
Подушные налоги.....	303
Развитие налогов, пошлин и сборов со сделок	
с имуществом и на потребление.....	308

Резюме.....	312
О появлении первых налогов	312
О двух путях возникновения налогообложения	314
О концепции налогов	319
О роли общественного труда в развитии налогообложения	320
О балансе государственных услуг и публичных взносов.....	321
О некоторых особенностях исследования	322
Об остатках доисторического налогообложения.....	322
Библиография.....	324

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 праоснову 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 налогового обложения 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 важными 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-nalegov-i-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 уплачивать 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-Востоочноазиатская, 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 пожертвований.

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-трудовые 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 архетипичных 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.