

## Соціальний натуралізм як принцип науки податкового права

**Р. ГАВРИЛЮК**

кандидат юридичних наук, доцент

(Чернівецький національний університет ім.Юрія Федьковича)

Приметною рисою методології сучасного правознавства усіх постсоціалістичних країн є остаточне подолання методологічного монізму, виокремлення ряду якісно відмінних між собою типів доктринальних підходів до пізнання і розуміння права. На нашу думку, сучасним потребам постсоціалістичної теорії і практики правопізнання найбільш повно відповідає соціологічний позитивізм, або, інакше кажучи, природно-позитивний тип праворозуміння з його базовим принципом соціального натуралізму. У правознавстві країн Західної Європи його в останні десятиліття все частіше називають принципом соціального реалізму[1].

Згідно з принципом соціального натуралізму усі соціальні явища не можна з'ясувати поза дією природних законів. Навпаки, їх необхідно розглядати як такі, що за своєю суттю не менш природні, ніж явища фізичного, хімічного чи біологічного світів. Відповідно до загальновідомої філософської доктрини соціум — це невід'ємна частина природи, вища форма її розвитку. Цей підхід повністю стосується і такого соціального явища, як право. У відповідності з принципом соціального натуралізму право — це соціальна форма природних законів суспільного життя. При цьому зазначимо, що у нашому підході ми відрізняємо природно діючі закони у людському суспільстві від законів неприродних, штучних — юридичних і моральних як таких, що позначаються конвенційним характером, хоча й неоднаковим у праві і моралі.

Звідси, право неминуче має дві сторони — природний зміст і соціальну форму. А форма та зміст є атрибутами одне одного, у природному стані неможливі одне без іншого. Найдосконалішим є таке право, в якому природний зміст, а саме об'єктивні суспільні відносини, адекватно втілюються у позитивному праві, тобто у його соціальній формі — законодавстві. Саме завдяки цьому методологічному підходу, як переконує величезний історичний досвід і сучасна практика правопізнання та правозастосування, стає можливим вирішити спочатку теоретично, а потому і практично кардинальні проблеми багатьох галу-

зей та інститутів права, особливо тих, які в силу різних обставин, насамперед трансформаційних процесів у постсоціалістичних державах, опинилися серед найдискусійніших. До таких інститутів права, безсумнівно, належить і податкове право постсоціалістичних держав, а також наука податкового права.

Пануючим у вітчизняній та зарубіжній науці податкового права уже протягом багатьох десятиліть продовжує залишатись юридичний позитивізм як тип розуміння податкового права. Причому в останні роки виявився відхід податково-правової теорії і практики до однієї з найбільш поширених раніше і водночас найнегативніших його форм — етатистського позитивізму. Він абсолютизує позитивне начало у податковому праві, розглядає фінансові відносини як атрибут держави, повністю ігнорує їх визначальну роль у податковому праві. Представники даного типу розуміння податкового права навіть при визначенні його предмета виходять не зі змісту суспільних відносин, які ним регулюються, а тільки із зовнішніх меж, сфери застосування позитивного податкового права.

Головним недоліком даного підходу до визначення предмета податкового права — тільки шляхом окреслення його зовнішніх меж, на нашу думку, є те, що у даному випадку має місце нічим не обґрунтований відхід від загальноприйнятого у науці континентальної системи права критерію групування норм права в інститути та галузі за ознакою змісту суспільних відносин, що регулюються відповідною системою норм права. Межі правового регулювання поза його предметом, як відомо, втрачають свою визначеність, чіткість і досить часто визначаються в теорії та на практиці, як переконує величезний досвід, волюнтаристьки. При традиційному для постсоціалістичної науки фінансового права підході до розуміння предмета податкового права — лише через вказівку на межі, обсяг суспільних відносин, що ним регулюються, залишаються не розкритими сутнісні риси власне предмета податково-правового регулювання.

Згідно з принципом соціального натуралізму, дійсним предметом податкового права є специ-

фічні суспільні відносини, що виникають та функціонують на другій фазі процесу суспільного виробництва — фазі розподілу ВВП і національного доходу, тобто вони об'єктивно входять у систему виробничих відносин. Економічною наукою встановлено, що, будучи особливою сферою суспільних відносин — розподільною, податки відображають певну сторону об'єктивної економічної дійсності, тобто виступають у ролі економічної категорії, яка відображає реально існуючі відносини, тісно пов'язані через посередництво розподілу з процесом виробництва та відчуження частини вартості ВВП і національного доходу від первинного, приватного власника на користь держави. Інакше кажучи, будучи економічною категорією, податки об'єктивні і є нічим іншим, як відчуженою часткою приватної власності фізичної або юридичної особи у грошовій формі, що перейшла у власність публічної влади.

Із сучасних теоретиків податкового права дану рису податків дуже тонко підмітив і влучно виразив Д.В.Вінницький, зазначивши, що „податки і збори являють собою інструменти, що використовуються на найскладнішому етапі перерозподілу — етапі, на якому має місце припинення права приватної форми власності і виникнення публічної (державної, муніципальної) власності”[2]. Своєрідно відзначає дану обставину і провідний український теоретик податкового права М.П.Кучерявенко: “Особливістю їх (податкових відносин. — Р.Г.) є рух грошей у власність держави знизу вверху (від платника в бюджет) у формі податків і зборів”[3]. Цей елемент розподільної функції податку — відчуження частки приватної власності фізичної або юридичної особи у грошовому вираженні та перехід її у власність публічної влади — є основоположним, системоутворюючим елементом податку як суспільного явища.

В ході податкової реформи 1991 р., яка розпочалася ще в останні місяці існування Радянської держави, зокрема, так званого періоду перебудови (відомого еклектизмом скрізь і в усьому), від такого поділу податкових і неподаткових платежів, довільно трактуючи розподільну функцію податку всупереч принципу соціального натуралізму, держава відмовилась. Вона визнала тоді усі обов'язкові платежі податками, незалежно від того, хто був їх платником — приватний власник чи публічний власник. Українська держава, яка виникла невдовзі після цього, скопіювала підхід колишньої Радянської держави до визначення платника податку і, відповідно, предмета податкового права у пострадянський період. Згідно зі ст. 2 Закону України „Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР „Про податок з підприємств, об'єднань та організацій” до осіб, зобов'язаних сплачувати податок на прибуток, бути віднесені як недержавні, так і державні підприємства, установи, організації,

навіть їх філії та відділи[4]. В наступному Конституція України закріпила цей хибний підхід, зафіксувавши у ст. 67, що „кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом”[5], випустивши з поля зору та конституційного регулювання таку основоположну рису платника податку, як те, що ним є виключно приватний власник. Поширення податкових правовідносин на осіб, яким грошові кошти належать на праві господарського відання та оперативного управління, окрім того, що воно суперечить самій природі податку, деформує ці відносини, дозволяє фактично безконтрольно розпоряджатися цим особам не їх, а публічною властю, уявивши себе не лжеплатниками податку, а дійсними його платниками, тобто власниками, природно, не своєї власності.

Якщо не лукавити чи добросовісно не обманюватися, то доктрина науки податкового права, виходячи з принципу соціального натуралізму, повинна чітко розрізняти та розмежовувати податки із приватного власника та обов'язкові платежі з державних підприємств. Як резонно зауважує Є.В.Порохов, „податки, що надходять з державних підприємств, втрачають свою головну сутнісну ознаку — *формування державних доходів* (виділено мною. — Р.Г.) і стають простим засобом переміщення державних коштів з однієї кишені держави в іншу, тим самим перетворюючись у явище, подібне за своєю формою на податок, проте за своєю суттю не будучи ним”[6]. Як слушно резюмує Ю.О.Крохіна, „юридичне сприйняття податку з позицій переходу права власності зумовлює головну мету (завдання, призначення) податкового права — досягнення і правове регулювання балансу приватних і публічних майнових інтересів”[7].

На жаль, у пострадянській, в т.ч. й українській, доктрині податкового права взяла верх, на нашу думку, хибна точка зору, згідно з якою податками є усі обов'язкові платежі у державний бюджет, віднесені до цієї категорії законодавцем, незалежно від їх дійсної правової природи. Серед нечисленних противників такого підходу у науці податкового права виділяється послідовна аргументована позиція С.Г.Пепеляєва, який не перестав стверджувати, що „платником податку є власник”[8]. У третьому, переробленому та доповненому виданні підручника з податкового права, що вийшов під його редакцією, С.Г.Пепеляєв підкреслює: „Податок — єдино законна (що встановлюється законом) форма відчуження власності фізичних і юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, безповоротності, забезпечена державним примусом, яка не має характеру покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади”[9]. У даному визначенні добре відображено сутність і зміст розподільної функції податку. На жаль, зміст іншої, контрольної функ-

ції податку, на нашу думку, у ньому позначено лише в загальних рисах. Науці податкового права належить заповнити цю прогалину. І чим швидше, тим краще.

Наукою про фінанси встановлено, що суб'єктивне начало податків проявляється в тому, що органи публічної влади можуть змінити тягар податків, пристосовуючи їх до своєї фінансової політики. Звідси — податки є водночас фінансовою категорією та перебувають у взаємозв'язку з іншими фінансовими категоріями. З одного боку, вони виражають загальні властивості усіх фінансів (беруть участь у формуванні грошових фондів інститутів публічної влади, виступають контрольним знаряддям цього процесу) і дають ключ до розуміння фінансової системи в цілому, а з іншого, — наділені власними відмінними рисами, що виділяють їх із загальної сукупності фінансових відносин. Системоутворюючою з цих рис є вторинний розподіл (перерозподіл) з допомогою податку ВВП і національного доходу. У суб'єктивному вираженні податкові відносини являють собою відносини держави в особі її уповноважених органів з платниками податків, які регулюються податковим законодавством.

Таким чином, податки як частина єдиного процесу відтворення, специфічна форма виробничих відносин формують їх суспільний зміст; як частина розподільних відносин суспільства — відображають закономірності процесу виробництва; як об'єкти перерозподільного процесу — забезпечують інститути публічної влади, насамперед державу, новими фінансовими ресурсами, що привласнюються примусово. Звідси згідно з принципом соціального натуралізму, основоположною частиною предмета податкового права є перерозподільні фінансові відносини з приводу формування шляхом вторинного розподілу ВВП і національного доходу фінансових ресурсів інститутів публічної влади з метою задоволення публічних суспільних інтересів. В теорії і у практиці податкового права цим фактично і обмежується предмет податково-правового регулювання. В дійсності ж природа податкових відносин тільки перерозподілом фінансових ресурсів не вичерпується. Податкам властива ще одна їх природна функція — контрольна.

Наукою про фінанси встановлено, що перерозподільна (фіскальна) функція податку на всьому протязі її реалізації супроводжується також дією контрольної функції податку. Завдяки їй, поперше, створюються об'єктивні передумови для дотримання вартісних пропорцій в процесі утворення і перерозподілу доходів у приватних суб'єктів господарювання. Контрольна функція податку проявляється і в погодженні публічного і приватного інтересів при оподаткуванні, у встановленні шляхом реалізації відповідних податково-правових процедур природного балансу між зазначеними інтересами, тобто вона також чітко

відображає організаційний характер податкових відносин. Завдяки контрольній функції податку стає можливим оцінити ефективність, природні межі кожного податкового каналу та податкового „пресу” в цілому, вчасно побачити необхідність внесення змін у податкову систему і податкову політику держави.

Контрольна функція податку трансформується у нормативний характер податкових правовідносин. Розподільний характер податкових відносин з неминучістю зумовлює їх планування, визначення конкретних суб'єктів, обсягів та термінів реалізації, цільове використання фінансових ресурсів, закріплених у нормативних актах, переважно у законах держави. Останні регламентують як умови розподілу доходів і прибутку, що вкладаються у розширення відтворення суспільних благ, так і умови платежів у бюджеті (визначення категорій платників податку, об'єкта і ставки податку, порядку їх вирахування тощо). Саме контроль за дотриманням цих пропорцій, що відображають та виражають сутність перерозподільної функції податку, в свою чергу, демонструє та віддзеркалює сутність контрольної функції податку. В цьому полягає нерозривний діалектичний взаємозв'язок обох функцій податку.

У фінансовій літературі слушно підкреслюється, що первинною у взаємодії цих функцій податку є його перерозподільна функція і поза нею, у відриві від неї контрольна функція податку не існує, оскільки не існує об'єкта контролю. Звідси є очевидною головною особливістю контрольної функції податку — вона є похідною від перерозподільної функції. З допомогою контрольної функції податку здійснюється контроль за повною та своєчасною сплатою податку. Водночас, як переконує історичний досвід та сучасна практика багатьох країн світу, в тому числі й України, інститути публічної влади, особливо у випадках їх етатистського збочення, а ще більше — переродження тяжіють до розширеного тлумачення контрольної функції податку всупереч її істинній природі. Це сповна проявилось і в постсоціалістичний період розвитку. Держава в Україні, інших постсоціалістичних країнах використовує оподаткування як засіб тотального економічного стеження та нагляду за діяльністю приватних юридичних та фізичних осіб і навіть за приватним життям громадян, а нерідко і як знаряддя розправи з політичними опонентами, з опозицією в цілому. Свідчень цього явища дуже багато, тому природна контрольна функція податку потребує ретельного правового регулювання виключно на законодавчому рівні.

Наприклад, нині в Російській Федерації (далі — РФ) податок вважається законно встановленим, згідно з відомим рішенням Конституційного Суду РФ, „тільки у тому разі, якщо законом зафіксовані сутнісні елементи податкового зобов'язання, тобто встановити податок можна тільки шляхом пря-

мого перелічення в законі про податок сутнісних елементів податкового зобов'язання” [10]. На нашу думку, виходячи з правової природи податку як відносин перерозподільних і переходу внаслідок цього частки приватної власності у власність публічну, поняття „*сутнісних елементів податкового зобов'язання*” (виділено мною. — Р.Г.) охоплює зміст обох сутнісних функцій податку — розподільної (фіскальної) та контрольної. Законодавець же РФ, матеріалізувавши зазначену вище вимогу Конституційного Суду РФ у п. 1 ст. 17 частини першої Податкового кодексу РФ, фактично обмежив юридичною конкретизацією головним чином розподільної функції податку. Контрольна функція податку ще продовжує залишатися не втіленою у чіткі, однозначні юридичні норми, що дозволяє державі, насамперед в особі її податкових органів, але не лише їх, зловживати податковим правом.

В Україні даний аспект проблеми перебуває у ще гіршій ситуації, оскільки тут не переведено на чітку мову юридичних приписів та дефініцій і першу, розподільну функцію податку, точніше кажучи, це робиться кожного разу по новому для будь-якого окремого податку, хоч у дійсності правова природа податку від цього аж ніяк не змінюється. Контрольна ж функція податку у нашій державі юридично поки що не регламентується зовсім. Недивно, що від надмірного і непосильного втручання держави за допомогою податкових інструментів приватний сектор національної економіки аж зашкалює, від чого він найчастіше вдається до методу втечі у різноманітні зарубіжні офшори чи у тінь всередині країни. Досвід переконує, що тільки за умов адекватного врахування розподільної та контрольної функцій податку, тобто лише в разі спочатку вироблення теоретиками, а після цього втілення законодавцем адекватної юридичної конструкції податку може бути вибудована оптимальна, ефективна податкова система, здатна забезпечити фінансовими ресурсами інститути публічної влади при збере-

женні інтересу платників податків до розширеного відтворення приватної власності, постійного підвищення ефективності господарювання.

Проблема точного визначення меж податкового вилучення на основі врахування дії обох функцій податку як умов ефективного функціонування податкової системи суспільства продовжує залишатися надзвичайно актуальною. Як критерій вибору та визначення цих меж усе більше вчених-економістів та вчених-фінансистів (і ми також приєднуємося до них) пропонують обрати не бажаний для інститутів публічної влади та громадянського суспільства рівень їх витрат, а максимально можливий за конкретно-історичних умов темп економічного розвитку, зростання ВВП при сприятливих структурних макроекономічних змінах. Вирішення цих завдань неможливе без суттєвого прирощення наукою податкового права за допомогою принципу соціального натуралізму нових знань про податково-правову дійсність і наступного втілення цих знань у податкову політику держави.

Отже, згідно з принципом соціального натуралізму категорію „податок” можна визначити на основі зазначеної вище дефініції податку С.Г.Пепеляєва наступним чином: податок — єдино законна (що встановлюється законом) форма **об'єктивних перерозподільних відносин**, що проявляється у відчуженні **такої частки** приватної власності фізичних і юридичних осіб, на засадах обов'язковості, індивідуальної безвідплатності, забезпеченої державним примусом, що не має характеру покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади, **яка не підриває природних засад розширеного відтворення цієї власності у суспільстві**. Предметом податкового права є перерозподільні (фіскальні) і контрольні податкові відносини з приводу формування шляхом вторинного розподілу (перерозподілу) ВВП і національного доходу суспільства публічних фондів фінансових ресурсів з метою задоволення публічних суспільних інтересів.

#### Використані матеріали:

1. Див.: D a r i o s H. Holdercroft. Jurisprudence: Text and Commentary. — L., 1997. — P. 212.
2. В и н н и ц к и й Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — СПб.: Изд-во “Юридический центр Пресс”, 2003. — С. 131.
3. К у ч е р я в е н к о Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. — Х.: Легас, 2004. — С. 492.
4. Див.: Закони України. Офіційне видання. Т. 2. — К.: АТ „Книга”, 1996. — С. 159.
5. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. — К., 1996. — Ст. 67.
6. П о р о х о в Е.В. Финансово-правовое понятие налогов // Вестник Министерства юстиции. — 1996. — № 11. — С. 37.
7. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А.Крохина. — М.: Изд-во НОРМА, 2003. — С. 45.
8. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева. — М., 1995. — С. 24.
9. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г.Пепеляева. — М.: Юрист, 2003. — С. 26.
10. Постанова Конституційного Суду РФ від 11 листопада 1997 р. № 16-П по справі про перевірку конституційності статті 111 Закону Російської Федерації від 1 квітня 1993 року „Про державний кордон Російської Федерації” в редакції від 19 червня 1997 року // СЗ РФ. — № 46. — Ст. 5339.

Рекомендовано до друку кафедрою конституційного, адміністративного і фінансового права Чернівецького національного університету ім.Юрія Федьковича.