сі економічного та науково-технічного співробітництва, підлягають розгляду в арбітражному суді при торговій палаті в країні відповідача або за домовленістю сторін в третій країні-учасниці цієї Конвенції, за виключенням підсудності таких спорів з державних судів. При цьому необхідно зазначити, що Україна не є учасницею Московської конвенції.

2. Далі — Нью-Йоркська конвенція (на даний момент її учасниками є 142 країни).

3. Далі — Європейська конвенція.

4. Далі — Типовий закон ЮНСІТРАЛ.

5. Костин А.А., Лисицын-Светланов А.Г. Постатейный научно-практический комментарий к Закону Российской Федерации «О международном коммерческом арбитраже» (Раздел II, статьи 7—9) // Третейский суд. — 2004. — № 6. — С. 25.

6. Карабельников Б.Р. Признание и приведение в исполнение иностранных арбитражных решений: Научно-практический комментарий к Нью-Йоркской конвенции 1958 года. — М., 2001. — С. 42.

7. Переглянута редакція ст. 7 Типового закону ЮНСІТРАЛ також містить цей спосіб укладення арбітражної угоди.

8. Практика МКАС при ТПП Украины. Внешнеэкономические споры. — К., 2006. — С. 58.

9. Переглянута редакція ст. 7 Типового закону ЮНСІТРАЛ також містить цей спосіб укладення арбітражної угоди.

10. Мається на увазі Нью-Йоркська конвенція про визнання та приведення у виконання іноземних арбітражних рішень.

11. Брунцева Е.В. Международный коммерческий арбитраж. — С-Пб, 2001. — С. 97.

12. Цивільний кодекс України: Науково-практичний коментар / За ред. розробників проекту Цивільного кодексу України. — К., 2006. — С. 75.

13. Водночас відповідно до ст. 6 Закону України «Про третейські суди» органи державної влади, органи місцевого самоврядування, державні установи чи організації, казенні підприємства не вправі передавати спори, що виникають за їх участю, на розгляд «внутрішніх» третейських судів, створених згідно з положеннями цього Закону і, відповідно, не мають права укладати третейські угоди.

14. Анурова В.Н. Допустимость третейского соглашения // Третейский суд. — 2005. — № 3. — С. 52.

Егалітарна інструментально-потребова концепція податкового права

Р.ГАВРИЛЮК

кандидат юридичних наук, доцент
(Чернівецький національний університет ім.Юрія Федьковича)

Сучасна теорія податкового права багата різноманітними концепціями, доктринами, іншими теоретичними побудовами. Внаслідок неоднакових методологічних підходів і цілей їхні постулати, положення, узагальнення, оцінки і висновки не тільки істотно розрізняються між собою, але нерідко є і протилежними, взаємовиключними. Водночас спільними для всіх цих теоретичних побудов, на нашу думку, залишаються ідеалізація, гіперболізація і навіть абсолютизація, всупереч об'єктивній реальності, окремих якостей, сторін суб'єктів податку і податкових правовідносин, їхніх інтересів. Головним чином саме тому усі відомі науці фінансового права, науці про фінанси теорії податку і податкового права в ході перевірки їх практикою виявилися неспроможними, нездатними адекватно пояснити істинну природу оподаткування, зробити його сприйнятним платниками податків та не надміру обтяжливим для суспільства.

Про це переконливо свідчить багатовікова практика багатьох держав Європи і світу в цілому, спресована в їхніх конституціях. Всебічний аналіз цієї практики переконує, що в даний час пануючі податкові теорії мають вкрай гостру потребу в їх глибокому і планомірному переосмисленні, трансформації відповідно до нових ідеалів суспільного прогресу, конституційно закріплених парадигм оподаткування. Безумовно, насамперед йдеться про невідповідність новим суспільним ідеалам і парадигмам найпоширеніших у новий і новітній час **етатистської** і так званої **людиноцентристської** доктрин податкового права.

Етатистська доктрина податкового права пройшла тривалу та складну історичну еволюцію

© Р.Гаврилюк, 2007

протягом багатьох століть. Вона набула класичних рис, остаточно склалась в останній третині XIX ст., коли завершився період вільного, нерегульованого державою ринку, а в економічному житті суспільства узяли гору національні та транснаціональні компанії, різко посилилася і загострилася поляризація різних соціальних верств у суспільстві. У силу цього стала злободенною потреба в так званій сильній державі. Саме в цей час завершилася трансформація держави з універсального інструмента економічної і соціальної політики пануючих суспільних сил у повноправного, а потім і в центрального суб'єкта цієї політики. Пануючими стали хибні уявлення про наявність у держави власних потреб та про пріоритет цих потреб перед будь-якими іншими суспільними потребами.

Юридичною сутністю етатистської доктрини оподаткування є: повний відрив публічних інтересів від приватних і вульгарне протиставлення перших другим; установлення юридичної нерівності платника податків і держави як одержувача податків і власника всіх податкових надходжень у казну; проголошення пріоритетними в податкових правовідносинах інтересів держави і фактичне встановлення на цій підставі повного панування податкових інтересів держави і таке ж повне ігнорування природних прав та законних інтересів платників податків; побудова всієї системи податкових правовідносин у суспільстві за **владним критерієм**. В Україні, інших пострадянських країнах ця юридична сутність етатизму в оподаткуванні в даний час посилюється нерозвиненістю ринкових механізмів і приватної власності громадянського суспільства, що сприяє поглинанню останнього державою.

Закономірними наслідками реалізації етатистської доктрини оподаткування стали відчуження тоталітарною державою створюваних суспільних благ від їх творців та фактичне заволодіння цими благами державною бюрократією, зниження внаслідок цього, а з часом повна втрата мотивації не тільки до розширення суспільного виробництва, а й до суспільно корисної праці взагалі, уповільнення темпів зростання суспільних благ, омертвіння капіталу, відтік праці і капіталу за кордон у податково-привабливі регіони. Узагальнюючим інтегральним наслідком цього є різке погіршення соціально-економічних умов життя суспільства, його пауперизація, особливо в порівнянні із соціально благополучними країнами.

Історично етатистська доктрина оподаткування себе вичерпала. Це стало очевидним ще на початку XX ст. Але тільки в середині XX ст. була знайдена альтернатива їй — так званий **людиноцентризм** в оподаткуванні.

Ця доктрина оподаткування виявилась класичним постмодерном у даній сфері суспільних відносин і насамперед проявилася в соціалізації, гуманізації цілей і методів оподаткування. Вона стала закономірним наслідком появи нового покоління конституцій держав світу — соціально-інструментальних демократичних моделей сучасних конституцій. На противагу етатистській доктрині оподаткування людиноцентристська стала іншою крайністю — протиставленням приватних, індивідуальних інтересів індивідів їх публічним інтересам, підміною публічних начал, по суті, приватними началами. Відповідно до людиноцентристської доктрини оподатковування податкові надходження бюджетів держав, що призначалися раніше винятково для задоволення потреб власне держави, залишаючись ще де-юре у власності держави, фактично трансформувалися у надбання громадянського суспільства, все більшою мірою стали набувати рис інструмента цього суспільства для задоволення його публічних потреб.

Цей історичний поворот в оподаткуванні вперше знайшов своє конституційне закріплення в 1946 р. у Франції. Зокрема, у пункті 10 Преамбули Конституції Французької Республіки цього року стверджується: «**Нація забезпечує** (виділено мною. — Г.Р.) особистості і родині необхідні умови для їхнього розвитку». А в наступному пункті 11 цей підхід знайшов свій подальший розвиток: «**Вона гарантує усім... охорону здоров'я, матеріальне забезпечення, відпочинок і дозвілля. Усяка людська істота, що за віком, фізичним чи розумовим станом, економічним становищем не може працювати, має право одержувати від суспільства засоби, необхідні для свого існування**»[1, 43] (виділено мною. — Г.Р.). У статті 1 нині чинної Конституції п'ятої Французької Республіки від 4 жовтня 1958 року ці положення синтезовані в принципово важливу і надзвичайно ємну формулу **соціальної держави**[1, 411].

Такі ж чи близькі до них вимоги були зафіксовані у більшості конституцій держав Європи й Америки, прийнятих у другій половині XX ст. Однією з останніх у цьому ряді за часом прийняття є Конституція Фінляндії від 11 червня 1999 р. Зокрема, у § 88 «Різні вимоги до держави» Основного Закону Фінляндії відзначається: «Кожен, незалежно від державного бюджету, має право на одержання від держави законних засобів, необхідних для нього чи для неї»[1, 390]. Причому на відміну від Радянської держави, усі конституції якої переважно тільки декларували гуманні соціальні цілі цієї держави, але не здатні були гарантувати їхню реалізацію на практиці, соціально орієнтовані конституції цивілізованих держав Заходу ці цілі не тільки проголосили, але й забезпечують, тому

ISSN 0132-1331. ПРАВО УКРАЇНИ, 2007, № 10

що в цих країнах уже давно діють ефективні механізми політичної і соціальної відповідальності держави за свою політику.

Такий же доктринальний підхід підтриманий і нині чинною Конституцією України. І якщо його загальні засади заслуговують тільки всебічної підтримки та подальшого розвитку*, то конкретне наповнення цих засад так само хибує популізмом та соціальним утриманством, не пов'язує стан добробуту кожного з його адекватним внеском у скарбницю суспільного добробуту. Наприклад, ст. 48 Конституції України стверджує: «Кожен має право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, що включає достатнє харчування, одяг, житло»[2]. А хто повинен створювати ці суспільні блага?

Величезний історичний досвід (більш ніж піввіковий у демократичних державах Заходу і більш ніж сімдесятирічний у СРСР) переконливо продемонстрував, що так звана людиноцентристська доктрина оподаткування, маючи своїм основним інструментом «державу загального благоденства» (Welfare State) у будь-якій її формі — ліберальній, соціал-демократичній, корпоративній чи навіть соціалістичній — не здатна протягом тривалого часу залишатися ефективною. Породжуване нею соціальне утриманство, так само як і етатизм, але вже з протилежного боку, знову ж таки різко знижує, а нерідко й усуває зовсім реальну мотивацію до суспільно корисної праці, знецінює всі інші стимули прогресивного розвитку суспільства. Крім того, завищені, несправедливі і неправомірні соціальні претензії індивідів до держави і суспільства з неминучістю обертаються таким же непомірним посиленням податкового пресу, відтоком праці і капіталу з країни, економічним і соціальним упадком суспільства, нерідко повним його крахом.

Глибоко і всебічно проаналізувавши ці процеси, директор Центру досліджень міжнародної торгівлі при Інституті Катона в США А.Б.Ліндсі аргументовано резюмував: «В останні два десятиліття уряди найрізноманітніших країн світу зіштовхнулися із серйозними економічними хворобами — як у формі гострої кризи, так і у вигляді хронічно низької ефективності, — породженими десятиліттями дисфункціональної антиринкової політики. У відповідь на ці недуги уряди послабили державне втручання в економіку і розширили простір ринкової конкуренції»[3, 11]. А завершує свою думку відомий учений наступними словами: «Світ тільки починає переборювати флірт із домінуванням держави в економіці, що тривав ціле століття»[3, 12].

Ретельний науковий аналіз етатистської і людиноцентристської парадигм оподаткування виявляє, що за зовнішньою їхньою протилежністю приховується ряд загальних субстанціональних рис. Це насамперед повний відрив і протиставлення в обох випадках приватного і публічного начал в оподаткуванні — у першому випадку домінуючим і системоутворюючим проголошується публічне начало, у другому, навпаки, приватне начало. По-друге, в обох доктринах міститься методологічно помилкове, теоретично неспроможне і практично шкідливе відторгнення публічного інтересу від індивіда, винесення цього інтересу за межі індивідуального інтересу і протиставлення його останньому. По-третє, і етатистська, і людиноцентристська доктрини оподаткування однаково, тільки з протилежних висхідних позицій, визначають державу як джерело публічного інтересу, приписуючи їй тим самим неіманентні якості. Тобто — в головному крайнощі змикаються.

Як спроба подолати ці проблеми на рубежі другого і третього тисячоріч у конституційній податковій доктрині ряду держав світу матеріалізувалася й дістала динамічне поширення ідея Work-fare state — держави-менеджера, що сприяє праці, а не тільки перерозподіляє ВВП і національний доход на свою користь чи стверджує соціальне утриманство працездатних за допомогою податкового інструментарію. Ця держава зобов'язується задовольняти тільки основні потреби індивіда, націлює всіх споживачів суспільних благ на пропорційну участь у їхньому створенні. Зокрема, у пояснювальній записці до Конституції Перу 1993 р. її розроблювачами підкреслюється, що держава бере на себе тільки турботу про основні потреби соціальних співтовариств, а індивід сам турбується про себе і про свою родину[4]. Параграф 110 Конституції Норвезького Королівства в редакції Закону від 5 травня 1980 р. стверджує: «В обов'язок державних органів ставиться створення умов для того, щоб кожна здатна до праці людина могла забезпечувати собі утримання своєю працею»[5].

Ще послідовніше і чіткіше сформульовані ці цілі в Союзній Конституції Швейцарської Конфедерації від 18 квітня 1999 р. Так, у ст. 6 «Індивідуальна і суспільна відповідальність» частини першої «Загальні положення» даної Конституції вимагається: «Кожна особа відповідальна за себе саму і сприяє в міру своїх сил вирішенню завдань

** Див. ст. 3 Конституції України: «Людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави».*

у державі і суспільстві»[1 538]. Ст. 12 «Право на допомогу у випадках важкого становища» частини другої «Основні права, цивільні права і соціальні цілі» Конституції Швейцарії визначає: тільки «Той, хто потрапляє у важке становище і не в змозі піклуватися про себе, має право на допомогу й обслуговування і на засоби, необхідні для гідного людини існування»[1, 539]. А ст. 41 однойменної глави 3 «Соціальні цілі» частини другої Конституції Швейцарії вимагає: «Союз і кантони на додаток до **особистої відповідальності і приватної ініціативи** (виділено мною. — Г.Р.) виступають за те, щоб: ...d) працездатні могли покривати свої видатки на життя завдяки праці на відповідних умовах...4... Із соціальних цілей не можуть виводитися ніякі безпосередні претензії на державні послуги»[1, 543].

Тобто демократичні ринкові трансформації суспільств у другій половині XX — на початку XXI століть висунули нові вимоги до правового регулювання оподаткування, уточнивши насамперед його цілі й інструменти, суб'єктний склад і зміст. Громадянське суспільство усе більшою мірою й все очевидніше перетворюється з об'єкта на суб'єкт податкової політики, а **державі повертається**, але вже на іншому етапі її історичного розвитку, **роль інструмента суспільства в податковій політиці**. Індивід з його приватними і публічними потребами природно опиняється в центрі податкових правовідносин. Тобто відбувається докорінна зміна глибинних начал суспільного устрою та життя, що уже породила множину найскладніших теоретичних і практичних проблем соціального прогресу, в тому числі і проблем оподаткування.

Нам уявляється, що успішно розв'язати основоположні проблеми теорії і практики оподаткування, природно зістикувати, здавалося б, не сумісні в принципі приватні і публічні інтереси платника податків можна саме з позицій потребового підходу. У вітчизняній юриспруденції в загальнотеоретичній постановці цей методологічний прийом уперше був застосований і описаний у середині 80-х років XX ст. П.М.Рабіновичем. Він був інтерпретований ним як виявлення об'єктивних історично обумовлених визначених потреб суб'єктів суспільних відносин і встановлення ролі, функції (як потенційної, так і реальної) тих чи інших предметів, явищ у задоволенні таких потреб[6].

Стосовно оподаткування потребовий підхід дозволяє розділити всі потреби індивіда — платника податків на приватні і публічні: перші для кожного платника податків відрізняються строго індивідуальним чи, у крайньому разі, груповим характером, а публічні потреби мають загальний характер, вони об'єктивно властиві і вкрай необхідні якщо не кожному, то надзвичайно широкому колу індивідів, усвідомлені і загальноприйняті цими індивідами. Це насамперед потреби в захисті суверенітету відповідного співтовариства, обороні його від усіляких зовнішніх і внутрішніх ризиків і погроз, у створенні і підтриманні належної інфраструктури співтовариства, насамперед держави, у забезпеченні формально рівних для всіх стартових життєвих умов через загальнодоступну освіту, охорону здоров'я, вироблення адекватних рівню суспільного розвитку критеріїв та гарантій цієї рівності та ін.

При цьому не тільки не продуктивно, а в більшості випадків просто неможливо створити кожному індивіду для себе за рахунок тільки своїх можливостей належний рівень послуг, що становлять загальний інтерес, якісно задовольнити свої публічні потреби. Як переконує величезний історичний досвід, це можливо лише шляхом об'єднання зусиль усіх індивідів співтовариства на умовах формальної і фактичної рівності їх перед оподаткуванням. Тобто податки необхідні не для задоволення нібито правомірних власних інтересів держави — таких немає і ніколи не було (були і залишаються тільки неправомірні інтереси всіляких суспільних груп, що видаються ними за державні). Податкові надходження необхідні для задоволення публічних інтересів індивідів, їхніх окремих співтовариств і відповідного соціуму в цілому.

Це дозволяє нам запропонувати як варіант виходу із глухого кута в теорії податкового права, що особливо яскраво проявився на рубежі XX—XXI століть, **егалітарну інструментально-потребову концепцію податкового права**. Вона принципово відрізняється від етатистської і так званої людиноцентристської доктрин оподаткування насамперед тим, що не протиставляє платника податків і відповідний публічний суб'єкт — одержувача податкових надходжень та виходить із діалектичної єдності приватних і публічних інтересів платників податків. Публічний суб'єкт, у тому числі держава, з позицій цієї концепції не має у податковому праві власних інтересів, а виступає інструментом задоволення публічних потреб окремих індивідів, їхніх співтовариств і соціуму в цілому. Саме вони є носіями як публічного, так і приватного інтересів. Така «концентрація» і «диференціація» соціальних інтересів, за оцінкою М.Вебера, сама по собі виступає тим природним началом, яке призводить до зародження того чи іншого порядку та утворює його нормативну структуру[7]. У нашому випадку — це податкове право.

Якщо з позицій етатистської чи людиноцентристської доктрин сенс податкового права поля-

гає у спробах еклектичного об'єднання, а фактично протиставлення несумісних начал — інтересів публічного суб'єкта та індивіда чи навпаки, тобто у них імпліцитно присутній антагонізм, то з позицій егалітарної його концепції суть податкового права полягає у нормуванні та поєднанні двох невід'ємних сторін, атрибутів єдиного начала — природних потреб індивіда, їх індивідуальної для кожного та спільної для усіх, тобто загальної, частин.

Звідси очевидно, що будь-яке надмірне, неприродне, штучне домінування однієї групи потреб індивіда над другою групою його потреб та за її рахунок призводить до деформації, а нерідко — й загибелі цього індивіда як суспільної істоти, до незворотних деформацій відповідних соціальних спільнот у цілому. Також методологічно хибним, неспроможним теоретично та суспільно небезпечним було б намагання механічно зрівняти приватні та публічні потреби індивіда за допомогою податкового права, оскільки індивід — це явище історичне і на різних етапах еволюції у ньому природно домінують то одні, то інші групи потреб.

Головним завданням егалітарної теорії податкового права, на нашу думку, повинно стати з'ясування реального співвідношення цих двох груп потреб індивідів у соціально неоднорідному суспільстві, схоплення їх динаміки та тенденцій розвитку, вироблення на цій основі адекватних позитивних начал, принципів та норм податкового права як інструмента відповідної соціальної спільноти для балансування її приватної та публічної сторін прогресу. Центральною тут постає проблема пошуку оптимального співвідношення приватних потреб індивіда та його публічних потреб, їх відносної питомої ваги й механізму взаємодії.

Приватна сторона суспільного прогресу, **приватні потреби індивіда**, в основі своїй ексклюзивні, неповторні, нерозривно пов'язані з конкретною особою та зумовлені нею ж, реалізуються головним чином через самих же індивідів безпосередньо та інституції громадянського суспільства і не потребують ніякого податкового права для власного здійснення. Індивіди на певному, дуже ранньому етапі своєї соціалізації творять із самих себе завдяки встановленню найрізноманітніших **горизонтальних зв'язків** ці інституції, проста сума яких ще не є, однак, завершеним громадянським суспільством. Останнє може бути інтегрованим у загальносоціальну цілісність, за Гегелем, тільки державою на засадах спільного публічного інтересу.

Реалізація публічної сторони суспільного прогресу, **публічних потреб індивідів**, які в основному збігаються одні з одними за змістом та обсягом і в силу цього накладаються одні на одних, породжують їх вертикальну структуру, з неминучістю вимагає встановлення вертикальних зв'язків індивідів, кооперації їх зусиль, появи податкового права як дійового інструменту такої кооперації, як справедливої міри участі кожного окремого індивіда у задоволенні загальних потреб. Необхідність у податковому праві зумовила (серед інших імперативів часу переходу від родо-племінного ладу до рабовласницького суспільства) появу відповідних публічних інститутів, зокрема, держави. Тобто, з позицій егалітарної концепції податкового права воно є легітимним установленням, з допомогою якого правомірно розподіляється приватна власність індивіда на відповідні частини для задоволення його ж як приватних, так і публічних потреб.

Застосування такого підходу, на нашу думку, найадекватніше відповідає дійсній природі податку. Воно робить можливим зняття явних та прихованих антагонізмів, якими багаті сучасна теорія та практика податкового права. Егалітарна інструментально-потребова концепція податкового права дозволяє повернути його обличчям в найбільш затребуваному сучасністю антропологічному напрямку та примножити тим самим для податкової теорії і практики, платників податків і публічних інституцій нові історичні перспективи.

Використані матеріали:

1. Конституции государств Европы: В 3-х т. Т. 3 / Под общ. ред. Л.А.Окунькова. — М.: Изд-во НОРМА, 2001. — С. 431.

2. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. Із змінами, внесеними Законом України від 8 грудня 2004 року № 2222-IV. Станом на 1 січня 2006 року. Офіційне видання. — К., 2006. — С. 26.

3. Линдси Бринк. Глобализация: повторение пройденного. Неопределенное будущее глобального капитализма. Пер. с англ. — М.: Альтина Бизнес Букс, 2007. — С. 11.

4. Constitution Politica de Peru. — Lima, 1993. — P. 18.

5. Конституции государств Европы: В 3-х т. Т. 2 / Под общ. ред. Л.А.Окунькова. — М.: Изд-во НОРМА, 2001. — С. 671.

6. См.: Рабинович П.М. Социалистическое право как ценность. — Львов: Изд-во при Львовс. гос. ун-те Издательского объединения «Вища школа», 1986. — С. 10.

7. Див.: Weber M. Rechtssoziologie / Aus dem Manuskript hrsg. u. eingel. von Winkelnann J./; — Neuwied: Luchterhand, 1960. — S. 196.