

## ПАРАДИГМАЛЬНА СКЛАДОВА ПРАВОТВОРЧИХ ПОМИЛОК У ПОСТРАДЯНСЬКОМУ ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

**Постановка проблеми.** Історичний досвід переконує, що якість правотворчості у великій мірі залежить від істинності праворозуміння відповідного соціуму в цілому і його правотворчої еліти особливо. Істинне праворозуміння істотно зменшує можливість настання правотворчих помилок і, навпаки, помилкове праворозуміння, навіть в окремих сегментах його, що можливість збільшує, а не рідко й множить. Стосовно до пострадянського податкового права дана законом іррильність проявляється особливо яскраво в першу чергу на парадигмальному рівні.

**Ступінь наукової розробки проблеми.** Не дивлячись на надзвичайно велику кількість різноманітних наукових досліджень питань податкового права, парадигмальна складова податкового права фактично зовсім не досліджена, свідомо чи неусвідомлено вченими замовчується. В той час, як її глибоке та всебічне дослідження стало архіважливим.

У зв'язку з цим автор ставить собі за мету дослідити у даній статті парадигмальну складову у правотворчих помилках в пострадянському податковому праві України та інших країн.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аналіз податкового права пострадянських держав переконує, що його сутнісні й змістовні властивості у своїй більшості механічно запозичені з податкового права СРСР. Так, уже перша Радянська Конституція, прийнята в липні 1918 року, виходила із принципу, що «фінансова політика Російської Соціалістичної Федеративної Радянської Республіки ... ставить собі завданням надати в розпорядження органів радянської влади всі необхідні кошти для задоволення ... загальнодержавних потреб Радянської Республіки, не зупиняючись перед вторгненням у право приватної власності» [7, с.210] (виділено мною. – Г.Р.). Всі наступні Конституції СРСР зберегли й примножили етатистську спрямованість доктрини й політики оподаткування. Зокрема, остання Конституція Радянської держави, що ввійшла в історію за назвою «Конституція розвиненого соціалізму», підкреслювала, що «вона [державна – Г.Р.] визначає розмір податку на доходи, що підлягають оподаткуванню» [7, с.115]. Тобто, держава, її інтереси й потреби в

знавалися вищою метою й кінцевим призначенням системи оподаткування, його квінтесенцією. Публічна природа податкових відносин у суспільстві при цьому спотворювалася, деформувалася, перероджувалася, а платник податків і інститути публічної влади протиставлялися, перетворювалися в антагоністів.

Етатистська спрямованість всієї системи оподаткування збереглася й у пострадянських державах. Вона закріплена на такому ж найвищому, конституційному рівні. Так, у статті 6 Конституції України зафіксовано, що «Державна влада в Україні здійснюється за принципом її поділу на законодавчу, виконавчу й судову» [6, с.311]. Згідно ст. 75 Конституції України, єдиним органом законодавчої влади в Україні є парламент – Верховна Рада України [6, с.325]. Відповідно до п. 1 частини другої ст. 92 Конституції України «винятково законами України встановлюються» «система оподаткування, податки й збори» [6, с.331]. Нарешті, статтею 67 Конституції України передбачено, що «Кожний зобов'язаний платити податки й збори в порядку та розмірах, установлених законом» [6, с.324], тобто державою.

Аналогічна пострадянській українській податковій доктрині податкова доктрина оподаткування закріплена Конституцією Республіки Казахстан від 30 серпня 1995 року [5, с.167, 173, 177], Конституцією Республіки Молдова від 29 липня 1994 року [5, с.573], Конституцією Російської Федерації від 12 грудня 1993 року [6, с.19, 28, 31-33], конституціями інших пострадянських держав. Ці конституційні положення, як правило, одержали свій подальший розвиток і конкретизацію в спеціальному новітньому податковому законодавстві. Наприклад, у ст. 2 «Відносини, регульовані законодавством про податки й збори» Податкового Кодексу Російської Федерації прямо вказується, що «Законодавство про податки й збори регулює **владні відносини** (виділено мною – Г.Р.) по встановленню, введенню й стягненню податків і зборів у Російській Федерації, а також відносини, що виникають у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їхніх посадових осіб і

залучення до відповідальності за здійснення податкового правопорушення» [10, с.4].

Стаття 4 ПК РФ уточнює, яким саме образом панує держава в податкових відносинах: «1. Федеральні органи виконавчої влади, органи виконавчої влади суб'єктів Російської Федерації, виконавчі органи місцевого самоврядування, органи державних позабюджетних фондів у перелічених законодавством про податки й збори випадках видають нормативні правові акти з питань, пов'язаних з оподаткуванням і зборами, які не можуть змінювати або доповнювати законодавство про податки й збори. Державний Митний комітет Російської Федерації при виданні зазначених актів керується також митним законодавством Російської Федерації ... 2... Міністерство Російської Федерації по податках і зборах, Міністерство фінансів Російської Федерації, органи державних позабюджетних фондів видають обов'язкові для своїх підрозділів накази, інструкції й методичні вказівки з питань, пов'язаних з оподаткуванням й зборами, які не належать до актів законодавства про податки й збори...» [10, с.5].

Точно такий же статистський підхід до розуміння цілей оподаткування, сутності системи оподаткування в цілому властивий і законодавству пострадянської України. Зокрема, у чинному Законі України «Про систему оподаткування», що заміняє поки що відсутній Податковий кодекс України, у ст. 2 «Поняття податку й збору (обов'язкового платежу) у бюджеті й у державні цільові фонди», зазначається: « Під податком і збором (обов'язковим платежем) у бюджеті й у державні цільові фонди варто розуміти обов'язковий внесок у бюджет відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками податків у порядку й на умовах, обумовлених законами України про оподаткування. Державні цільові фонди – це фонди, створені відповідно законам України, що наповнюються за рахунок визначених законами України податків і зборів (обов'язкових платежів) юридичних осіб, незалежно від форм власності, й фізичних осіб. Державні цільові фонди включаються в Державний бюджет України, крім Пенсійного фонду України. Відрахування й збори на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України зараховуються на окремі рахунки відповідних бюджетів і використовуються винятково на фінансування дорожнього господарства України в порядку, установленому Кабінетом Міністрів України. Сукупність податків і зборів (обов'

язкових платежів) у бюджеті й у державні цільові фонди, що стягуються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування» [1, с.77].

Тобто, очевидні факти прямої підміни законодавцями пострадянських держав публічного інтересу в оподаткуванні інтересами держави, перекинування публічної природи податкових відносин і перетворення їх по суті у владовідносини. Цей підхід законодавців, на жаль, знайшов, особливо останнім часом, необґрунтовану, помилкову підтримку з боку конституційних судів пострадянських держав і поки ще пануючих у них наукових доктрин оподаткування. Роль останніх у пострадянський період у виробленні податкової політики відповідного соціуму, на нашу думку, можна оцінити як визначальну. Особливо показова в цьому сенсі еволюція правових позицій Конституційного Суду Російської Федерації, на що вже зверталася увага в науковій літературі [12; 19].

Спочатку КС РФ сформулював тезу про публічно-правову сутність податкових відносин і якийсь час дотримувався її, визначаючи тим самим поняття істинності податкових відносин і його правового регулювання. Зокрема, у Постанові КС РФ «Про перевірку конституційності пунктів 2 і 3 частини першої статті 11 Закону РФ від 24 липня 1993 року «Про федеральні органи податкової поліції» від 17 грудня 1996 року № 20-П відзначено, що «Податок – необхідна умова існування держави, тому обов'язок платити податки, закріплена в статті 57 Конституції Російської Федерації, поширюється на всіх платників податків як безумовна вимога держави. Платник податків не вправі розпоряджатися за своїм розсудом тією частиною свого майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внеску в казну, і зобов'язаний регулярно перераховувати цю частку на користь держави, тому що інакше були б порушені права й охоронювані законом інтереси інших осіб і держави» (виділено мною – Г.Р.) [4, с.299-300].

Ще більш очевидно про публічну природу податкового зобов'язання говорить наступний абзац даної постанови КС РФ: «У цьому обов'язку платників податків ... втілено публічний інтерес всіх членів суспільства. Тому держава вправі й зобов'язана вживати заходів по регулюванню податкових правовідносин з метою захисту прав і законних інтересів не тільки платників податків, але й інших членів суспільства» [4, с.300]. Тобто, з вище викладеного очевидно, що податкові правовідносини тлумачаться КС РФ у

вище наведених його рішеннях як публічно-правові, оскільки їхня реалізація спрямована на задоволення публічних інтересів - інтересів усього соціуму. Держава тут розглядається як інструмент останнього, як виконавець його волі.

Однак пізніше відбулася істотна трансформація розуміння КС РФ принципу публічності податкових відносин. Квінтесенція даної трансформації полягає в тому, що стягнення податку в зараді забезпечення публічних інтересів, тобто всього соціуму, стало підмінятися тезою стягнення податків на користь держави. І хоча на перший погляд ці явища тотожні, при поглибленому аналізі виявляються їхні субстанціональні відмінності і навіть певні протилежності. Зокрема, в одній з наступних постанов КС РФ вказує: «Податки, що мають, таким чином, публічне призначення, є необхідною економічною основою існування й діяльності держави (виділено мною – Г.Р.), умовою реалізації нею зазначених публічних функцій, а обов'язок платити законно встановлені податки й збори поширюються на всіх платників податків як безпосередня вимога Конституції Російської Федерації (стаття 57)» [14].

Інакше кажучи, публічність обов'язку сплатити податку, як очевидно з вище викладеного, уже не зв'язується з вимогою дотримання інтересів усього соціуму, включаючи платників податків, а визначається, як **безумовне право держави** зажадати податки без яких-небудь відповідних цьому зобов'язань із його боку перед суспільством у цілому й платниками податків зокрема. Такий підхід КС РФ став набувати якості послідовного й типового [11], що повинно викликати, на нашу думку, обгрунтовані тривогу й стурбованість як у політичній еліті суспільства, так і у відповідного наукового співтовариства.

Правові позиції КС України з питань про природу й цілях податкових відносин і оподаткування в цілому за роки його існування настільки помітної трансформації у бік посилення етатистських начал політики оподаткування, на відміну від правових позицій КС РФ, про що мова велася вище, не зазнали. Проте у своїй сутності вони також є етатистськими. Це, зокрема, виявляється з рішень КС України в справі про податки від 5 квітня 2001 року № 3-рп/2002 [17], у справі про оподаткування підприємств із іноземними інвестиціями від 14 березня 2002р. № 3-уп/2002 [17, с.159-161] та ряді інших.

Досить показовим для ілюстрації розуміння й офіційного тлумачення Конституційним Судом України категорій «публічний інтерес» і «державний інтерес» є рішення КС України в справі про

представництво прокуратурою України інтересів держави в арбітражному суді від 8 квітня 1999р. № 3-рп/99. Генеральна прокуратура України у своєму конституційному поданні просила КС України «дати офіційне тлумачення понять «інтереси держави», «представництво прокурора в суді», «орган, уповноважений державою» і «відповідні функції в спірних відносинах» [18, с.371]. Природно, для вирішення справи найістотнішим, на нашу думку, було з'ясування поняття «інтереси держави». У процесі дослідження цього питання КС України встановив, що державні інтереси закріплюються як нормами Конституції України, так і нормами інших правових актів. Було з'ясовано також, що інтереси держави відрізняються від інтересів інших учасників суспільних відносин. В основі перших завжди є потреба в здійсненні загальнодержавних (політичних, економічних, соціальних і інших) дій, програм, спрямованих на захист суверенітету, територіальної цілісності, державного кордону України, гарантування її державної, економічної, інформаційної, екологічної безпеки, охорону землі як національного багатства, захист прав усіх суб'єктів права власності та господарювання і т.д.

Однак замість того, щоб дослідження державного інтересу завершити офіційним тлумаченням даного поняття, як того й вимагали заявники, КС України зафіксував у констатуючій частині: «Зважаючи на те, що «інтереси держави» є оцінним поняттям, прокурор або його заступник у кожному конкретному випадку самостійно визначає з посиланням на законодавство, на підставі якого подається позов, у чому саме полягало або може полягати порушення матеріальних або інших інтересів держави, обгрунтовує у позовній заяві необхідність їхнього захисту та вказує орган, уповноважений державою здійснювати відповідні функції в спірних відносинах» [18, с.372].

Даний підхід до офіційного тлумачення поняття «інтерес держави» знайшов своє продовження й закріплення в резолютивній частині рішення КС України з даного питання: «Прокурор або його заступник, - відзначається в абзаці другого пункту першого рішення, - самостійно визначає й обгрунтовує в позовній заяві, у чому полягає порушення інтересів держави або в чому полягає погроза інтересам держави, і ця заява, відповідно до статті 2 Арбітражного процесуального кодексу України, є підставою для порушення справи в арбітражному суді» [18, с.373].

Отже, те, що виявилось не під силу колективам судової й наукової еліти України, було віддано на самостійний розсуд прокурорів або

їхніх заступників. Більше того, КС України, на нашу думку, методологічно помилково їх зорієнтував даним своїм рішенням, протиставивши «державний інтерес» і «інтереси громадянина», а також інтереси «підприємств, установ і організацій не залежно від їхнього підпорядкування й форм власності» [18, с.370, 373]. Адже саме із сукупності публічної частини інтересів останніх як складових частин соціуму й складається публічний інтерес, містячи в собі й інтерес держави. У держави можуть бути як публічні, так і не публічні інтереси.

Пануючій в пострадянських державах науковій доктрині оподаткування також властиві домінування етатистських підходів, підміна публічного інтересу інтересом державним, тотальне протиставлення держави платникам податків. Зокрема, представник цього наукового співтовариства в Україні Н.П.Кучерявенко, перу якого належить шеститомний «Курс податкового права», пише: «Специфічність сфери реалізації публічної зацікавленості припускає виділення й податкового публічного інтересу. Навряд чи тут необхідна детальна аргументація (??? – Г.Р.), оскільки нереалізований такий інтерес буде означати підрив самих основ держави й фактично неможливість її існування» [8, с.28]. Відразу ж після цього він уточнює своє розуміння податкового публічного інтересу: «Реалізація податкового публічного інтересу припускає виділення в якості його носія не тільки держави, - пише Н.П.Кучерявенко. – Здійснення влади у сфері оподаткування забезпечується не стільки діями держави, скільки реалізацією компетенції спеціально створених державою органів. Саме вони й реалізують дії, спрямовані на досягнення податкового публічного інтересу. У цьому випадку можна говорити, - резюмує він, - про збіг інтересів держави і цих органів, які, властиво, та створені для його досягнення» [8, с.28]. Тобто, очевидна повна підміна публічного податкового інтересу податковим інтересом держави і його органів.

Для більше адекватного й повного сприйняття його підходу до розуміння співвідношення публічного податкового інтересу й державного податкового інтересу вважаємо за доцільне привести ще одне висловлювання Н.П.Кучерявенка: «Податкове право припускає реалізацію виконання податкового обов'язку, виходячи із принципу єдності зобов'язаної особи, певне протиставлення держави й платників податків» [8, с.26] (виділено мною – Г.Р.). Вінчає аналіз Н.П.Кучерявенком мети і сутності оподаткування, співвідношення в ньому публічних, держа-

них і часток інтересів наступне твердження автора: «...Реалізація суб'єктивного права представників пануючої сторони податкових відносин спрямована на забезпечення їхніх інтересів, що виражають, насамперед, інтерес держави – формування дохідних частин бюджетів, тоді як суб'єктивне право зобов'язаних осіб також спрямовано на реалізацію цієї мети, що, однак, виражає не їхні інтереси, а інтереси пануючого суб'єкта» [8, с.435] (виділено мною. – Г.Р.). М'яко кажучи, це не просто рафінований, а шалений етатизм у дії. Тобто, у пануючій в цей час фінансово-правовій доктрині України держава в податкових правовідносинах соціуму розглядається не як засіб, не як інструмент їхнього забезпечення, а як кінцева, найвища мета цих відносин.

Не можемо відмовити собі в задоволенні навести справедливую реакцію на останнє твердження Н.П.Кучерявенка метра пострадянської російської теорії фінансового права С.В.Запольського: «Діючи в чужому, більше того, протилежному власному, інтересі й, відповідно, із протилежним суб'єктивним правом, платник податків, як мені уявляється, - резюмує він, - перестав бути суб'єктом права або, принаймні, повинен бути позбавлений дієздатності – він стає небезпечний для самого себе! Тим часом Н.П.Кучерявенко анітрошки не згущає фарби, він просто розшифровує систему цінностей, що гіпотетично виникає у сфері оподаткування, заснованого на владі й підпорядкуванні, що виходить цілком з інтересів пануючого суб'єкта, тобто держави» [2, с.127].

Природно, яке в чому із С.В.Запольським погодиться складно, насамперед, з підтримкою ним твердження Н.П.Кучерявенка та всіх інших прихильників цієї наукової школи про протилежність інтересів платника податків і публічного суб'єкта - держави - одержувача податків. Але в основному С.В.Запольський повністю правий - підміна публічного інтересу в оподаткуванні хибно зрозумілим державним інтересом теоретично помилкова, шкідлива для практики і політики оподаткування та історично безперспективна. На жаль, С.В.Запольський не представляє в цей час пануючої теоретичної доктрини оподаткування в пострадянській Російській Федерації. Вище викаладений його підхід до оподаткування, на нашу думку, відкриває швидше за все завтрашній день російської теорії фінансового права.

Як і в Україні, у РФ в цей час продовжує залишатися домінуючою етатистська парадигма оподаткування. Показова в цьому сенсі моногра-

фія Г.В.Петрової «Загальна теорія податкового права», задумана нею як узагальнення найпоширеніших і сприйнятих у РФ пострадянських теоретичних підходів до оподаткування та «інтегрування комплексу правових проблем податкового регулювання в межах більш загальної концепції» [13, с.8]. У цій монографії Г.В.Петрова в підрозділі із символічною назвою «Концептуальне осмислення бюджетної та податкової правової теорії, що розглядає податки у складі суспільної публічної власності (бюджету)», дійшла висновку, що «Конституція РФ не пов'язує податки з державними видатками та їхнім розподілом по рівнях бюджетів. Податки самі по собі не повинні бути первинні стосовно видатків бюджету, - досить резонно стверджує вона, - оскільки державні видатки повинні визначати дійсні податки в державі (виділено мною. Це навіть зовсім інший підхід до питання. - Г.Р.). Проблема зменшення податкового тягара пов'язана не стільки зі зниженням податків як таких, скільки зі скороченням видатків держави» [13, с.31]. Ні про які істинно публічні потреби та інтереси навіть не згадується. Наведені вище висловлювання - це не особиста точка зору Г.В.Петрової, а позиція пануючого в пострадянській російській теорії податкового права наукового співтовариства.

Отже, опорною конструкцією пострадянського податкового права України, РФ, інших держав продовжує залишатися перенесена з радянського минулого одностороння, ієрархічно влаштована, патерналістськи забарвлена його етатистська парадигма. Ця парадигма виходить із розуміння податкового права як винятково державно організованої волі. Етатистська парадигма оподаткування стверджує, що податки - атрибут лише держави, що їхнє виникнення та існування, а також виникнення та існування податкового права обумовлені тільки державою, що єдиним призначенням податкового права є винятково забезпечення фінансових інтересів держави. Тобто, етатистський підхід до податкового права як винятково права держави вилучати у свою власність, власність приватних осіб неминуче трансформується в одностороннє розуміння та реалізацію його винятково, як сукупності позитивних податково-правових норм, що виражають і захищають інтереси насамперед і головним чином держави.

Чи узгоджується такий підхід з основними конституційними парадигмами суспільного прогресу, у тому числі конституційним праворозумінням пострадянських держав? Зокрема, у статті 2 Конституції Російської Федерації, викладеній у главі 1 «Основи конституційного ладу»

розділу першого стверджується: «Людина, її права та свободи є вищою цінністю. Визнання, дотримання та захист прав і свобод людини та громадянина - обов'язок держави» [6, с.18].

Ще більш змістовно та глибоко цей підхід знайшов своє втілення у статті 3 Конституції України, викладеній також у розділі першому «Загальні положення» Основного Закону держави та суспільства. «Людина, його життя та здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права та свободи людини та їх гарантії визначають зміст та спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження та забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави» [6, с.310].

У пункті 1 статті 1 Конституції Республіки Казахстан, також розміщеної в розділі 1 «Загальні положення» Основного Закону країни, зафіксований такий же підхід: «Республіка Казахстан утверджує себе демократичною, світською, правовою та соціальною державою, вищими цінностями якої є людина, її життя, права та свободи» [5, с.166]. Цей же підхід знайшов своє втілення і у більшості інших конституцій пострадянських держав. Тобто, на рубежі другого та третього тисячоліть у пострадянських державах змінилася системоутворююча доктрина суспільного розвитку з державоцентристської на людиноцентристську, що не може не вплинути і на зміну доктрини оподаткування.

Людиноцентристська доктрина оподаткування є 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. Однак, як переконали суспільна практика, на противагу етатистській доктрині оподаткування, вона стала іншою крайністю - протиставленням індивідуальних інтересів індивідів їхнім публічним інтересам, певною підміною публічних начал по суті приватними началами. Відповідно до людиноцентристської доктрини оподаткування податкові надходження бюджетів держав, що призначалися раніше винятково для задоволення потреб, властивих державі, залишаючись де-юре ще у власності держави, фактично трансформувалися в надбання громадянського суспільства, у все більшій мірі стали набувати рис інструмента цього суспільства для задоволення його публічних потреб.

Цей історичний поворот в оподаткуванні вперше знайшов своє конституційне закріплення ще в 1946 році у Франції. Зокрема, у пункті 10 Преамбули Конституції Французької Республіки цього року стверджується: **«Нація забезпечує (виділено мною - Г.Р.) особистості та родині необхідні умови для їхнього розвитку»**. А в наступному пункті 11 цей підхід знайшов свій подальший розвиток: **«Вона гарантує всім ...охорону здоров'я, матеріальне забезпечення, відпочинок і дозвілля. Усяка людська істота, що за віком, фізичним або розумовим станом, економічним становищем нездатна працювати, має право одержувати від суспільства кошти, необхідні для свого існування»** [6, с.431] (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 та надзвичайно містку формулу **соціальної держави** [6, с.411].

Такі ж або близькі до них вимоги були зафіксовані в більшості конституцій держав Європи та Америки, прийнятих у другій половині ХХ століття. Однією з останніх у цьому ряду за часом прийняття є Конституція Фінляндії від 11 червня 1999 р. Зокрема, в § 88 «Різні вимоги до держави» Основного Закону Фінляндії відзначається: «Кожний, незалежно від державного бюджету, має право на одержання від держави законних коштів, необхідних для нього або для неї» [6, с.390]. Причому на відміну від Радянської держави, всі конституції якого 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 і забезпечили, тому що в даних країнах уже давно діють механізми політичної та соціальної відповідальності держави за свою політику.

Проте величезний історичний досвід (більш ніж піввіковий у демократичних державах Заходу та більш ніж сімдесятирічний у СРСР) переконливо продемонстрував, що людиноцентристська доктрина оподаткування, маючи своїм основним інструментом «державу загального благоденства» (Welfare State) у будь-якій її формі - ліберальній, соціал-демократичній, корпоративній або навіть соціалістичній - не здатна протягом тривалого часу залишатися ефективною. Породжуване нею соціальне утриманство різко знижує, а нерідко й усуває зовсім реальну мотивацію до суспільно корисної праці, знецінює всі інші стимули прогресивного розвитку суспільства. Крім

того, завищені, несправедливі та неправомірні соціальні претензії індивідів до держави та суспільства з неминучістю обертаються знову ж непомірним ростом податкового пресу, втечею праці і капіталу із країни, економічним і соціальним занепадом суспільства, нерідко повним його крахом.

Глибоко та всебічно проаналізувавши ці процеси, директор Центру досліджень міжнародної торгівлі при Інституті Катона в США А.Б.Ліндсі аргументовано резюмував: «В останні два десятиліття уряди різних країн 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 та розширили простір ринкової конкуренції» [9, с.11]. А завершує свою думку відомий учений наступними словами: «Світ тільки починає переборювати флірт із домінуванням держави в економіці, що тривав ціле сторіччя» [9, с.12].

Ретельний науковий аналіз етатистської та людиноцентристської парадигм оподаткування виявляє, що за зовнішньою їхньою протилежністю прихований цілий ряд спільних 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. По-друге, в обох доктринах стверджується методологічно помилкове, теоретично неспроможне та 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 із протилежних висхідних позицій визначають державу як джерело публічного інтересу, приписуючи їй тим самим не іманентні якості.

Саме в площині успішного вирішення вищевикладених основних проблем теорії та практики оподаткування і перебуває, на нашу думку, ще невідома, але вкрай необхідна та затребувана практикою суспільного розвитку доктрина податкового права майбутнього. Не випадково на рубежі другого і третього тисячоліття у конституційній податковій доктрині держав матеріалізувалася та одержала динамічне поширення ідея Work-fare state - держави, що сприяє праці, а не тільки перерозподіляє ВВП і національний дохід у свою користь за допомогою податкового ін-

струментарію. 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 року її розроблювачами підкреслюється, що держава бере на себе тільки турботу про основні потреби соціальних співтовариств, а індивід сам турбується про себе й про свою родину [20, Р.18]. Параграф 110 Конституції Норвезького Королівства в редакції Закону від 5 травня 1980 року стверджує: «В обов'язок державних органів ставиться створення умов для того, щоб кожний здатна до праці людина могла забезпечувати собі утримання своєю працею» [5, с.671].

Ще послідовніше та чіткіше сформульовані цілі у Союзній Конституції Швейцарської Конфедерації від 18 квітня 1999 року. Так, у статті 6 «Індивідуальна і суспільна відповідальність» частини першої «Загальні положення» даної Конституції зазначено: «Кожна особа відповідальна за себе саму та сприяє за своїми можливостями вирішення завдань у державі і суспільстві» [6, с.538]. Стаття 12 «Право на допомогу у випадках тяжкого становища» частини другої «Основні права, цивільні права та соціальні цілі» Конституції Швейцарії визначає: тільки «Той, хто потрапляє у важке становище і не в змозі піклуватися про себе, має право на допомогу та обслуговування і на кошти, необхідні для гідного людського існування» [6, с.539]. А стаття 41 одностайної глави 3 «Соціальні цілі» частини другої Конституції Швейцарії вимагає: «Союз і кантони на додаток до особистої відповідальності та приватної ініціативи виступають за те, щоб: ...d) працездатні могли покривати свої видатки на життя завдяки праці на співставних умовах...4. Із соціальних цілей не можуть виводитися ніякі безпосередні претензії на державні послуги» [6, с.543].

Тобто, демократичні ринкові трансформації суспільств у другій половині ХХ - початку ХХІ століть висунули нові вимоги до правового регулювання оподаткування, уточнивши насамперед, його цілі та інструменти, суб'єктний склад і зміст. Цивільне суспільство у все більшій мірі та усе очевидніше перетворюється з об'єкта в суб'єкт податкової політики, а державі повертається, але вже на іншому шаблі історичного розвитку, її роль інструмента суспільства в податковій політиці. Індивід з його приватними та публічними потребами природно виявляється в центрі податкових правовідносин.

Нам уявляється, що саме з позицій потребового підходу можна успішно розв'язати всі о-

новоположні проблеми теорії та практики податкового права, природно зістикувати, здавалося б, не поєднувані в принципі приватні та публічні інтереси платника податків. У вітчизняній юриспруденції цей методологічний прийом уперше був застосований і описаний у середині вісімдесятих років ХХ сторіччя П.М.Рабиновичем. Він був інтерпретований ним як виявлення об'єктивних історично зумовлених певних потреб суб'єктів суспільних відносин та встановлення ролі, функції (як потенційної, так і реальної) тих або інших предметів, явищ у задоволенні таких потреб [15, с.10; 16].

Стосовно оподаткування потребовий підхід дозволяє розділити всі потреби індивіда - платника податків на приватні та публічні: приватні для кожного платника податків відрізняються строго індивідуальним або, у крайньому випадку, груповим характером, а публічні потреби носять загальний характер, вони об'єктивно властиві і вкрай необхідні якщо не кожному, то надзвичайно широкому колу індивідів, усвідомлені та загальноприйняті цими індивідами. Це насамперед потреби в захисті суверенітету відповідного співтовариства, обороні його від усіляких зовнішніх і внутрішніх ризиків та погроз, у створенні і підтримці належної інфраструктури співтовариства, насамперед, держави, у забезпеченні формально рівних для всіх стартових життєвих умов через загальнодоступну освіту, охорону здоров'я та інше.

Було б не тільки не продуктивним, а в більшості випадків просто неможливим створити кожному індивідові для себе за рахунок тільки своїх можливостей належний рівень публічних послуг, якісно задовольнити свої публічні потреби. Це можливо лише шляхом об'єднання зусиль всіх індивідів співтовариства на умовах формальної та фактичної рівності їх перед оподаткуванням. Тобто, податки йдуть не на задоволення вигаданих правомірних власних інтересів держави - таких попросту немає і ніколи не було (були і залишаються тільки неправомірні інтереси вселяких суспільних груп і верств, видавані ними за державні). Податкові надходження необхідні для задоволення публічних інтересів індивідів, їхніх окремих співтовариств і відповідного соціуму в цілому.

Це дозволяє нам запропонувати як вихід із тупика, що склався на рубежі ХХ-ХХІ століть у теорії податкового права, егалітарну (інструментально-потребову) концепцію податкового права. Вона принципово відрізняється від етатистської та людиноцентристської доктрин оподаткування насамперед тим, що не протиставляє платника податків і відповідний публічний су-

б'єкт - одержувача податкових надходжень, а виходить із діалектичної єдності приватних і публічних інтересів індивідів-платників податків. Публічний суб'єкт, у тому числі держава, з позицій цієї концепції, не має у податковому праві власних інтересів, а виступає інструментом здійснення публічних інтересів окремих індивідів, їхніх співтовариств і соціуму в цілому. Носіями публічного інтересу, як і приватного, є винятково індивіди-платники податку. Отже, квінтесенція егалітаризму з позицій запропонованої нами концепції складається не в спробах еkleктичного об'єднання неспівставних, чужорідних начал, а в сполученні двох сторін єдиного начала - природних потреб індивіда, їх індивідуальної для кожного і загальної частин. Інструментальний характер концепції вказує на те, що вона є свого роду інструментом, мірилом виявлення, групування та зіставлення різних груп інтересів індивідів, їхніх співтовариств і соціуму в цілому. Суб'єктом такого виміру в податковому праві є, відповідно до Конституції України, конституцій переважної більшості інших держав світу, винятково законодавець, тобто, вищий представницький орган держави, що формується та контролюється тим же соціумом.

**Висновки.** 1. Пануючу нині в постсоціалістичних країнах доктрину та політику оподаткування, виходячи з вищевикладеного, варто оцінити як помилкову, не відповідну істинній публічній природі податку та податкового зобов'язання, що суперечить фундаментальній людиноцентристській спрямованості конституцій пострадянських держав. Причому основою помилковості створеного податкового законодавства пострадянських держав є саме його парадигмальна складова. Вона націлює законодавця на помилковий шлях податкової правотворчості та наступного правозастосування, визначає більшість недоліків податкового законодавства.

2. Як вихід із тупика в теорії податкового права, що склався на рубежі другого та третього тисячоліть, ми пропонуємо егалітарну (інструментально-потребову) концепцію податкового права. Вона принципово відрізняється від етатистської і людиноцентристської доктрин оподаткування, насамперед, тим, що не протиставляє платника податків та відповідний публічний суб'єкт - одержувача податкових надходжень, а виходить із діалектичної єдності приватних і публічних інтересів індивідів-платників податків. Публічний суб'єкт, у тому числі держава, з позицій цієї концепції, не має у податковому праві власних інтересів, а виступає інструментом здійснення публічних інтересів окремих індивідів,

їхніх співтовариств і соціуму в цілому. Носіями публічного інтересу, як і приватного, є винятково індивіди-платники податку. Отже, квінтесенція егалітаризму з позицій запропонованої нами концепції складається не в спробах еkleктичного об'єднання неспорівнянних, чужорідних начал, а в сполученні двох сторін єдиного начала - природних потреб індивіда, їх індивідуальної для кожного та загальної частин. Інструментальний характер концепції вказує на те, що вона є свого роду інструментом, мірилом виявлення, групування та зіставлення різних груп інтересів індивідів, їхніх співтовариств і соціуму в цілому. Суб'єктом такого виміру в податковому праві є, відповідно до Конституції України, конституцій переважної більшості інших держав світу, винятково законодавець, тобто, вищий представницький орган держави, що формується та контролюється тим же соціумом.

### Список літератури

1. Закон України «Про систему оподаткування» / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – К.: Верховна Рада України, Інститут законодавства, 1997. – С.77.
2. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. – М.: РАП, Эксмо, 2008.
3. Комментарий к постановлениям Конституционного Суда Российской Федерации / Отв. ред. Б.С.Эбзеев: В 2т. – М.: Юристъ, 2001. – Т.2.: Защита прав и свобод граждан. – С.299-300.
4. Комментарий к постановлениям Конституционного Суда Российской Федерации.
5. Конституции государств Европы: В 3 т. Т.2. / Под ред. Л.А. Окунькова. – М.: Изд-во НОРМА, 2001.
6. Конституции государств Европы: В 3 т. Т.3. / Под ред. Л.А. Окунькова. – М.: Изд-во НОРМА, 2001.
7. Конституция (Основной Закон) Российской Социалистической Федеративной Советской Республики. Принятая V Всероссийским съездом Советом в заседании от 10 июля 1918 года. В кн.: Конституция общенародного государства. – М.: Политиздат, 1978.
8. Курс налогового права. В 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права. – Х.: Легас, 2004.
9. Линдси Бринк. Глобализация: повторение пройденного. Неопределенное будущее глобального капитализма. Пер. с англ. - М.: Альтина Бизнес Букс, 2007.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации (В 2-х частях). – М.: «ТД ЭЛИТ – 2000», 2002.
11. Определение КС РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Открытого акционерного общества «Уфимский нефтеперерабатывающий завод» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 169 Гражданского кодекса Российской Федерации и абзацем третьим пункта 11 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» от 8 июля 2004г. №226-О // Собрание законодательства РФ. – «004. - №30; Определение КС РФ «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного суда Российской Федерации от 12 декабря 1998г. По делу «О проверке конституционности п.3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник КС РФ. – 2002. - № 2.
12. Орлов М.Ю. Кто должен защищать публичный интерес в налоговых отношениях? В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации 2006 года: по материалам IV Международной научно-практической конференции. 13-14 апреля 2007 года, г. Москва. Сборник / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С.154-160.
13. Петрова Г.В. Общая теория налогового права. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.
14. Постановление КС РФ «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д.Егорова и Н.В.Чуева от 16 июля 2004г. // Собрание законодательства РФ. – «004. - №30. – Ст.3214.
15. Рабинович П.М. Социалистическое право как ценность. - Львов: Изд-во при Львове, гос. ун-те Издательского объединения «Вища школа», 1986.
16. Рабинович П.М. Социалистическое право как ценность. Издание 2-е, стереотипное. - Одесса: Юридична література, 2006.
17. Рішення Конституційного Суду України по справі про відповідність Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін в деякі законодавчі акти України» по конституційному поданню Президента України (справа про податки). В Кн. Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997-2001. У двох книгах. Книга 2. / Від ред. П.В. Євграфов. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – С.368-372.
18. Рішення Конституційного Суду України по справі про офіційне тлумачення положень статті 2 Арбітражного процесуального кодексу України по конституційним поданням Вищого арбітражного Суду України і Генеральної прокуратури України (справа про представництво прокуратурою України інтересів держави в арбітражному суді). В Кн. Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997-2001. У двох книгах. Книга 1. / Від ред. П.В. Євграфов. – К.: Юрінком Інтер, 2001.
19. Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / К.С.Сасов; под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 320с.
20. Constitution Politica de Peru. - Lima, 1993.

Стаття надійшла до редколегії 28 серпня 2007 року.

Рекомендована до опублікування у «Віснику» науковим редактором П.С.Пацурківським.

*R.O. Gavryliuk*

## PARADIGMATICALLY CONSTITUENT OF RIGHT'S ERRORS IN A POST-SOVIET TAX LAW

### Summary

In the article grounded necessity of change of etatiskoy paradigm of taxation on egalitarn his paradigm which puts in the centre of all legal relationships concerning taxation of taxpayer. Public subject, in that number the state, from positions of this paradigm, does not have in a tax right for own interests, but comes forward the instrument of realization of public interests of separate individuals, their concords and society, on the whole. The transmitters of public interest, as well as private, individuals – payers of tax are exceptionally.