

# ПОДАТКОВО-ПРАВОВА ДОКТРИНА УКРАЇНИ: МІЖ СКІЛЛОЮ ЕТАТИЗМУ І ХАРІБДОЮ ЛЮДИНОЦЕНТРИЗМУ\*



**П. ПАЦУРКІВСЬКИЙ**  
*доктор юридичних наук, професор,  
декан юридичного факультету  
Чернівецького національного університету  
імені Юрія Федьковича*



**О. САВКІНА**  
*аспірант кафедри публічного права  
Чернівецького національного університету  
імені Юрія Федьковича*

У вітчизняному правознавстві більшість українських учених юристів-фінаансстів податкове право тлумачать як право держави. Громадянам же України відповідно до ст. 67 Конституції України належить обов'язок «сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [2]. Як слушно зауважує М. Кучерявенко, ця «доктрина України почала формуватись безпосередньо на початку 90-х років ХХ ст.» на основі «радянського фінансового законодавства» [3, 552]. Прихильники зазначеного підходу до розуміння і тлумачення сучасної податково-правової доктрини

України ґрунтуються на фактично при-таманній, типовій, однаковій для усіх пострадянських держав моделі відно-відної доктрини права, яка парадиг-мально не відрізняється від своєї радян-ської попередниці. До того ж вони навіть аналізують пострадянську доктрину фінансового права за допомогою теоретичного арсеналу радянських учених юристів-фінаансстів [3, 417–630].

Водночас в останні роки в україн-ському правознавстві все очевидніше постає її докорінно відмінний, багатов-чому протилежний порівняно з попе-реднім, підхід до розуміння категорії «податкове право» як ключового

\* Бути між Скільлою і Харібдою – метафора, що у переносному значенні означає потрапити у небезпеку, як загрожує звідусіль. Див.: [1, 1330].

поняття податково-правової доктрини України. Цей підхід найбільш послідовно та аргументовано репрезентує Р. Гаврилюк, яка розробила парадигмально новий — антропосоціокультурний підхід до розуміння природи податкового права. Зокрема, у своїй докторській дисертації вона резюмує: «Із прийняттям 16 липня 1990 р. Декларації про державний суверенітет Україна стала на шлях пошуку власної парадигмальної моделі розвитку, соціокультурного відродження, повернення до національних витоків, вивільнення від насильно нав'язаних їй етимологічно та семантично чужих соціальних конструктів. Одним із них ще продовжує залишатися вкорінене в українську ментальність сприйняття “податкового права” як “налогового права”. Українське розуміння податкового права сягає своїми витокami Київської Русі з її “податями”, які збиралися населенням з його волі і передавалися князівській владі взамін надання нею публічних послуг, передбачали активну позицію індивідів — платників податей, були їх правом. У свою чергу, етатистське “налогове право” субстанційної держави, навпаки, передбачає активну позицію останньої і задоволення її потреб за рахунок підданих» [4, 4–5].

Особливо методологічно значуще і зобов'язуюче резюме Р. Гаврилюк зроблене нею на основі наведених вище положень: «У цих етимологічній і семантичній протилежностях втілено парадигмальну прірву між “податковим правом” людей і “налоговим правом” субстанційної держави» [4, 5]. Воно надто очевидно контрастує зі світоглядними установками щодо природи податкового права, властивими вченим юристам-позитвістам, а тому згідно з будь-якими стандартами науковості не може бути проігнороване ними.

З огляду на задекларовану нами проблему дослідження, необхідно взяти до уваги ще одне принципове світоглядне

та методологічне застереження Р. Гаврилюк про те, що нині у світі відбувається «загальна революція деетатизації права», внаслідок якої державна монополія на правотворчість поступилася іншій системі, яка допускає за межами закону, зокрема й Основного, існування недержавних джерел права [5, 39]. Перерозподільне (податкове) право не було тут винятком раніше [6, 153–225, 303–374], як довела Р. Гаврилюк, і не становить такого винятку нині [7, 513–765].

До речі, відомий італійський учений Ф. Галгано також пише про деетатизацію права вже в минулому часі: «Державна монополія на правотворчість поступилася іншій системі, що допускає за межами закону інші, недержавні джерела права...» [8, 31]. У цьому ж ключі висловлюється ще один італійський учений, юрист Е. Ді Робілан, підкреслюючи, що «вже відбувся перехід від “нормативної гри з двома гравцями” — державою-нацією та адресатами її приписів — до нормативної гри “з декількома гравцями”, де у конкуренцію з правом держави-нації вступили спонтанні правові порядки, створюючи систему норм із непередбачуваними еволюційними наслідками» [9, 79].

Отже, досліджуючи категорію «податкове право» у сучасній правовій доктрині України, аж ніяк не можна знехтувати ні її антропосоціокультурною природою, ні національними ментальними кодами податкового права, ні наслідками загальної революції деетатизації права загалом. Це, так би мовити, загальні методологічні передумови її аналізу. Спеціальними методологічними ключами пізнання категорії «податкове право» є онтологія соціальних фактів і соціальних інститутів Дж. Р. Серля, інакше кажучи, його парадигма розуміння права як інтерсуб'єктивного соціального конструкту [10] та матриця розуміння його як наслідку дуальної природи людини, розроблена Р. Гаврилюк. Науковець,

зокрема, довела, що «безпосередньою причиною появи податкового (перерозподільного) права є публічні потреби людини. Тому це право за своєю природою всезагальне природне право індивідів на кооперування їх можливостей з метою задоволення спільних із іншими (публічних) потреб. Саме властивість спільності цих потреб для більшості чи усіх членів суспільства робить їх публічними, а не визнання їх державою. Податки і податкове право атрибутивно пов'язані не з державою, а із суспільством в цілому як саморегулюючою процесуальною системою соціальної взаємодії індивідів. Тому вони як антропосоціокультурні феномени властиві усім типам суспільств, зокрема й додержавним, а не лише тим, що відзначаються державною формою самоорганізації» [11, 21].

Метою статті є аналіз феномена податково-правової доктрини сучасної України зі світоглядно-методологічних позицій антропосоціокультурного підходу. Вона передбачає вирішення таких завдань: уточнення поняття податково-правової доктрини України; з'ясування її генетичних витоків і сучасного соціокоду; взаємозв'язку податково-правової доктрини України та податкової культури українців.

### **Поняття податково-правової доктрини України**

Податково-правова доктрина є видовим феноменом родового явища правової доктрини, тому знання про останню могли б істотно полегшити розуміння і податково-правової доктрини. Проте в Україні спеціальні дослідження правової доктрини держави загалом лише почали з'являтися. Серед загальнотеоретичних праць із цієї проблематики можна назвати праці Є. Євграфової [12; 13], І. Семеніхіна [14], М. Мочульської [15]. Не заперечуючи певних теоретичних напрацювань зазначених дослідників щодо феномена правової доктрини, ми водночас повні-

стю поділяємо їхню оцінку С. Максимовим і його постулат про «недостатність дослідження феномена правової доктрини лише традиційними засобами юридичної науки» [16, 59–60; 17]. У цьому випадку С. Максимов має на увазі реалізацію філософсько-правового підходу до осмислення правової доктрини у напрямі створення її певної метатеорії, яка б передбачала «аналіз правової доктрини як особливого способу осмислення та існування права, що має особливі онтологічні та епістемологічні основи, методологічні засоби, філософсько-правове обґрунтування та особливе місце в структурі правової реальності (курсів наш. — П. П. і О. С.) (тобто як власне права, так і рівнів його відображення — галузевої правової науки, теорії права та філософії права)» [16, 60]. Ми цілком поділяємо зазначене вище критеріальне бачення правової доктрини.

Щоправда, власне визначення правової доктрини С. Максимов дає не цілком відповідно до ним же сформульованих критеріїв, звужуючи його лише до доктрини позитивного права: «Правова доктрина є такою частиною юридичної науки, яка з певної прескриптивної позиції систематизує її “описує” позитивне право, що застосовується у певному суспільстві в певний час. Як вже зазначалося, правова доктрина за своєю природою є “прескриптивною”, вона описує не стільки те, як можна тлумачити (інтерпретувати) право, скільки те, як воно повинно тлумачитись. Щодо неї теорія права виступає як метатеорія. У той час як правова доктрина займається юридичними нормами, розглядаючи їх з юридико-технічних позицій, теорія права розробляє той самий юридико-технічний метод, яким оперує юридична доктрина. Крім того, вона розробляє такі фундаментальні питання, як природа норм, визначення права, співвідношення права і моралі тощо. Таким чином, правова доктрина — описова наука, а тео-

рія права — пояснююча» [16, 67]. Тобто наприкінці свого визначення правової доктрини С. Максимов ще раз звузив її зміст — уже до «описової науки», всупереч власному критеріальному розумінню правової доктрини.

Саме так зазвичай тлумачить правову доктрину її вітчизняний законодавець та інші офіційні інституції Української держави. У цьому переконує, зокрема, аналіз нової редакції Воєнної доктрини України [18], Національної доктрини розвитку освіти [19], Національної доктрини розвитку фізичної культури і спорту [20], Доктрини інформаційної безпеки України [21] та інших аналогічних офіційних документів.

У цьому ж ключі тлумачить правову доктрину відомий зарубіжний теоретик і філософ права А. Печенік, характеризуючи її як «діяльність вчених та продукт цієї діяльності, тобто зміст книг та досліджень» [22, 2]. На його думку, «синонімом поняття правової доктрини (яке більшою мірою вказує на результат інтелектуальної діяльності) може бути поняття “аналітичне вивчення права” та “доктринальне вивчення права”» [22, 2].

Протилежний підхід до розуміння правової доктрини — у німецькій правовій культурі. Відповідно до нього правова доктрина передусім та головним чином корениться у праві, а право є «законом у дії» (*law in action*), «право — мистецтво добронормативності і вміння віддати кожному належне» (*Ius est ars boni et aequi*), інакше кажучи, «право — це інструмент для встановлення справедливості», нарешті, німецька правова доктрина тлумачить право ще й як «упорядковану сукупність наказів». Про це ґрунтовно пише відомий німецький філософ права Р. Циппеліус [23; 24]. До предмета правової доктрини, переконаний він, належить також «тлумачення, доповнення та виправлення законів» [24, 67]. У скороченому вигляді сам Р. Циппеліус й

інші відомі німецькі вчені нерідко називають їхню правову доктрину *Juristische Methodenlehre* — юридичною методикою чи юридичною методологією [25–31]. Саме у такому розумінні правової доктрини найповніше міститься її істинний, глибинний потенціал і прагматичне спрямування.

Галузеві тлумачення юридичної доктрини перебувають у парадигмальних межах їх загальнотеоретичних і філософсько-правових тлумачень, прийнятих у відповідному науковому співтоваристві. Так, М. Кучерявенко пов'язує податково-правову доктрину України передусім з її податковим законодавством та його теоретичним осмисленням. Зокрема, він пише: «... доктринальний аналіз податкового регулювання пов'язується нами з трьома аспектами: 1) аналіз становлення та реформування податкового законодавства України; 2) визначення природи податку та його місця в податковій системі України; 3) з'ясування конструкції податкового обов'язку, його складових та особливостей виконання» [16, 552]. Водночас національні соціокультурні, ментальні складові феномена податкового права він зовсім не бере до уваги.

Ця складова податково-правової доктрини України глибокорозробляється у працях автора антропосоціокультурної концепції природи податкового права Р. Гаврилюк. Ще на початку 2000-х років вона сформулювала матрицю розуміння доктрини податкового права, суттєво відмінну від матриці її розуміння М. Кучерявенком. Зокрема, у спеціальному дослідженні цієї проблеми вчена констатувала: «Поняття податково-правової доктрини держави належить до числа дискусійних, які ще не склалися у науці фінансового права. Поки що вченими намічені тільки деякі підходи до її визначення, але загальних рис цього поняття ще не напрацьовано <...>. Ми розуміємо під податково-правовою доктриною держави систему

основоположних концептуальних ідей, наукових знань про податкову діяльність держави, виражених в аксіомах, презумпціях і законодавчо закріплених принципах податкового права. Сутність податково-правової доктрини будь-якої держави визначається, головним чином, її конституційними принципами оподаткування» [32, 157].

Р. Гаврилюк переконливо довела соціокультурну, інструментальну та пізнавальну обмеженість етатистської доктрини податкового права. Вона показала, що остання «є феноменом конкретної історичної та соціокультурної епохи». Поза її межами «соціокод етатистської доктрини податкового права не спрацьовує». «Із трансформацією субстанційної держави у державу інструментальну етатистська доктрина податкового права стане надбанням історії» [33, 346–398]. Цей процес, на думку науковця, триває впродовж усіх років розвитку України як незалежної держави, а в останні роки він децю прискорився внаслідок перемоги Революції Гідності [34; 35].

Підписанням і ратифікацією Європейським Парламентом і Верховною Радою України Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, як обґрунтовано зауважує Р. Гаврилюк, завершилися пошуки Україною власного цивілізаційного вибору. Українці самоусвідомили себе як ментальні, культурні європейці, окремішню політична нація, основоположні цінності якої тотожні базовим цінностям політичних націй, котрі утворили і наповнили життям Європейський Союз (далі – ЄС). Однією з фундаментальних цінностей європейців є така ж виняткова роль у їхньому житті податків і податкового права. Із врахуванням інтеграції України у європейський податково-правовий, ментальний, соціокультурний та світоглядний простір,

яка вже стає дійсністю, робить обґрунтованим висновок Р. Гаврилюк про те, що нам не уникнути такого ж коперніканського перевороту у розумінні природи податкового права, який уже давно стався у соціокультурних спільнот, що населяють ЄС: вони його розуміють як людиномірну цінність [36].

Постає закономірне запитання: яка доктрина податкового права повинна чи може прийти в Україні на заміну нині чинній етатистській податково-правовій доктрині? Переважна більшість дослідників вітчизняного податкового права внаслідок своїх світоглядно-методологічних пріоритетів навіть не замислюються над таким запитанням або вважають його надуманим, штучним і виступають апологетами вдосконалення, модернізації етатистської доктрини податкового права як єдино можливої. Проте в такому випадку стає немінучим цивілізаційний антагонізм між старою податково-правовою доктриною України та якісно новими цілями її суспільного розвитку. Зокрема, Р. Гаврилюк довела, що внаслідок Революції Гідності докорінно змінилася парадигма суспільного розвитку України із державоцентристської на людиноцентристську [37], крім того, цей антропосоціокультурний код суспільного прогресу було закладено ще у редакції Конституції України 1996 р. [5, 35], нарешті, що радянські та пострадянські цінності вже змінилися в Україні на національному рівні на європейські публічні цінності [38].

Для виваженої оцінки міри готовності України до появи та утвердження у ній іншої податково-правової доктрини, порівняно з етатистською, принципове значення має ще один висновок Р. Гаврилюк. «Наведені обставини змушують по-новому поставити питання про онтологію податкового права та методологію його пізнання як правового феномена, насамперед про його онтологію та методологію в додержавних соціумах і в сучасних демократич-

них суспільствах, у яких державам належить переважно інструментальна роль. На сьогодні в Україні уже сформувалися належні філософсько-методологічні та загальнонаукові передумови, назрів антропосоціокультурний переворот у розумінні природи податкового права. Здійснення цього перевороту потребує виходу за традиційні межі суто позитивістського розуміння теоретичної основи дослідження природи податкового права» [11, 2].

Інакше кажучи, в Україні дійсно наяву «філософсько-методологічні та загальнонаукові передумови» для появи неетатистської податково-правової доктрини з потенційною перспективою переростання її з часом у чітко виражену людиноцентристську податково-правову доктрину. Але чи достатньо для цього тільки зазначених вище передумов? Як переконує історичний досвід Європи, додатково до цих факторів ще вкрай необхідні, як мінімум, належні суспільно-політичні, соціально-економічні, загальноцивілізаційні та ментальні передумови.

Безперечно, деякі з них уже є в українській дійсності чи перебувають у стані активного формування. Передусім це стосується історично, соціокультурно й світоглядно укоріненого у ментальності українців особистісного начала у їх співбутті з Іншим. Воно сповна проявилось вже у населення Київської Русі [39; 40], а формувалося ще в давніші часи [41]. Стосовно податково-правового світогляду активне особистісне начало населення давньоруської народності переконаливо проявилось в етимології та семантиці українського терміна «подать», який пізніше трансформувався у термін «податок». Вони обидва відображають основоположний антропосоціокультурний податково-правовий код української податкової ментальності та культури загалом. Першою серед вітчизняних учених-правознавців на це звернула увагу Р. Гаврилюк [11, 1].

Навіть нещадна русифікація упродовж багатьох століть усього імпліцитно українського не змогла замінити ментальну конструкцію «податкове право» іншою ментальною конструкцією «налоговое право», що переконує у справді окремішній онтологічній укоріненості податково-правового соціокоду як нинішніх українців, так і їхніх давніх предків. Останнє стало можливим, послуговуючись визначенням В. Горського, завдяки «принципово антропоцентричному» [42, 111] світосприйняттю древніх русичів, а пізніше українців. Податі зазвичай активно та свідомо сплачувалися платниками публічній владі взамін надання останньою публічних послуг, передусім послуг із захисту від чужинців, а також послуг із правосуддя. Водночас податі нерідко виконували й іншу функцію — функцію відкупного як від власної князівської влади, яка виходила за природні межі своїх повноважень зі своїм же людом, так і особливо від чужоземних загарбників, зокрема, спочатку від завоювників із суміжних земель, пізніше від монголо-татар, а найбільше від Московії-Росії, хоча в історичному підсумку це не заварило поневоленню України загарбниками. Такими були витoki та подальша правова матриця людиноцентристської традиції оподаткування в Україні.

Поряд із податями історія Київської Русі зберегла й термін «*полюддя*», яким позначалися податково-правові відносини зовсім іншої природи, що також із певного часу мали місце у давніх русичів. Полюддя з'явилося із появою субстанційної Давньоруської держави. Воно семантично та етимологічно передувало російському «налогу» та «налоговому праву», було його прообразом та одним із попередників. Полюддя збірив із підлеглого населення зі своєї волі давньоруській князь практично завжди разом із бойовою дружиною як гарантом одержання полюддя або інколи його пред-

ставники, але також з озброєним супроводом. Парадигмальна відмінність між податями та полюддям така ж, як і між давньогрецьким реципрокним і давньоримським редистрибутивним податковим правом [6, 226–450]. Саме тому полюддя нерідко завершувалося спонтанними народними бунтами і розправою з його збирачами, які у своїй діяльності мало чим відрізнялися від звичайних грабіжників та розбійників, які чинили щодо підданих Давньоруської держави свавілля.

З метою ілюстрації викладеного можна пригадати хрестоматійний приклад про політику полюддя давньоруських князів, зокрема, про похід за полюддям до древлян наприкінці X ст. київського князя Ігоря з військовою дружиною, повторне вчинення ним же примусового стягнення відразу ж після шойно зібраного, розправу внаслідок цього з князем (Ігоря було вбито) та його дружиною, а невдовзі після зазначених подій похід на древлян з метою помсти та повернення останніх у статус підданих держави нової княгині київської Ольги з військом. Так закладалася державоцентристська традиція оподаткування у наших предків.

Ці дві взаємопов'язані власні традиції вітчизняного оподаткування та податкового права, які то переривалися внаслідок непереборних обставин, то знову відроджувалися у найнесподіваніших співвідношеннях у докорінно відмінних історичних умовах, в останні століття були надзвичайно деформовані на глибинному – онтологічному – рівні ще й всеперемагаючою дозою російського «налогового права» та вилилися у сукупності в податково-правову культуру сучасної України. Остання ж, як слушно зауважує Д. Гетманцев, є атрибутивною частиною усієї культури народу, його характеру, психологічних, поведінкових штампів, на яких народ виріс, сформувався як єдине ціле. «Ми можемо називати це поганою спадковістю, характером чи

духом народу, але факт залишається фактом: ми сформувалися на певних цінностях, які неможливо змінити, просто прийнявши закон; цінності, відмова від яких виходить за межі можливостей влади, безсилої змінити те, що покоїться у свідомості мас. Ми не кажемо, що ці цінності погані або хороші. Зрештою, їх істинність може бути перевірена тільки віками історії» [43].

Багатовікова перевірка податково-правових цінностей українського народу засвідчує, що вони деформувалися та спотворилися порівняно з їхньою істинною природою так, що навіть вітчизняна держава нерідко перестає бути для платників податків *res publica* – їх спільною справою. Як пише Р. Гаврилюк, такого не знав навіть Стародавній Рим найраніших періодів свого існування [6, 379–382].

Водночас, як це не парадоксально, в українських громадян продовжує залишатися неприродно стабільний і потужний запит на найрізноманітніший патерналізм із боку держави, зокрема її податково-правовий (передусім у формі очікування найрізноманітніших податково-правових пільг для платників податків, скорочення числа податків та загального податкового навантаження на платників податків), очікування виконання державою невластивих їй функцій окремішнього від людей їх же благодійника, наділеного такими ж позалюдськими ресурсами задоволення їхніх потреб.

До прикладу, за даними соціологічних досліджень, близько 75 % громадян України прагнуть податково-правових реформ, водночас майже стільки – не хочуть нічим жертвувати для них. Насправді, поза людьми держави немає, оскільки в останньої не буттєва (субстанційна), а антропосоціокультурна правова природа соціального конструкту, до речі, як і природа права, про що вже зазначалося вище. Р. Гаврилюк вказує: «У громадянському суспільстві та правовій державі, в діалектичній парі

людина — держава провідна, ключова роль належить *винятково людині*» [33, 133–134]; **«держава — це технологія, засіб, спосіб втілення ідеї людини.** А будучи технологією чогось, вона апіорі не може мати власного онтологічного укорінення, яке, у свою чергу, є *прерогативою особистості*» [33, 138].

Проте в окремі історичні епохи, причому на тривалій період часу, інструментальна природа держави під дією зовнішніх чинників може трансформуватися у субстанційну, нерідко тягнучи за собою її переродження людського права, зокрема її податкового, у право держави. Саме так сталося, як дослідила Р. Гаврилюк, у Давньоримській імперії на межі історичних епох до нашої ери та нашої ери [6, 375–450]. Майже через тисячоліття аналогічні процеси мали місце і в Давньоруській державі, однак внаслідок особливих внутрішніх та зовнішніх причин не завершилися, а були призупинені й законсервовані на ціле тисячоліття, практично до нашого часу, породивши драматичне явище, за словами С. Хантінгтона, «зіткнення цивілізацій» у межах однієї країни, всередині одного соціуму. Йдеться про західну (католицьку й протестантську) та східну (православну) цивілізації. Причому між ними немає чіткого географічного чи політичного кордону, а має місце кордон ментальний, невидимий на перший погляд. Такий внутрішній цивілізаційний розлам вітчизняного соціуму став наслідком не лише його природного розвитку впродовж багатьох століть, а й не менш тривалого та активного утримання і поглиблення його зовнішніми, ворожими до України, силами. Чи не найяскравішим прикладом останнього нині є цинічне насадження імперськими російськими та внутрішніми проросійськими силами значній частині українського соціуму світоглядної матриці «русского мира». Це є сувора дійсність, на яку не можна не зважати.

Такою ж реальністю є і волонтерський рух в Україні, зокрема її у сфері

аккумуляції приватних коштів громадян та їх об'єднань на публічні цілі, передусім на потреби оборони України. Зазвичай це, як відомо, сфера державної відповідальності. Однак Українська держава ще зовсім недавно взагалі «провалила» надання цієї основоположної публічної послуги своїм громадянам. Волонтерський рух в Україні парадигмально протилежний світоглядній матриці «русского мира». Як свідчать дані соціологічних досліджень, в Україні волонтерською діяльністю займалися у 2012 р. — 10 %, у 2015 р. — 13 %, а у 2016 р. — 14 % населення. Найбільша кількість волонтерів у 2016 р. була на Донбасі (24 %), у центральному (17 %) та західному (12 %) регіонах; істотно менше — на сході (6 %) та півдні (5,5 %) України. Причому довіряють волонтерам більше половини українців [44]. За неповними даними Державної фіскальної служби України, у 2015 р. волонтери зібрали на публічні цілі майже 9,5 млрд грн [45].

Наведені факти української дійсності ще раз блискуче підтверджують достовірність і достатню обґрунтованість висновку групи відомих учених Національного інституту стратегічних досліджень України про те, що вітчизняний соціум ще перебуває у стані турбулентності і лише став на шлях набуття нової — європейської — ідентичності. У зв'язку з цим революційна непередбачуваність і непрогнозованість подій в Україні, на їх переконання, актуалізує проблему методології осмислення соціуму, теоретичного опосередкування тих латентних механізмів його життєдіяльності, які «відповідальні» за раптові його переходи від однієї якості до іншої. «Тобто йдеться про те, що хтось може піддавати сумніву об'єктивну реальність існування (українського. — П. П., О. С.) соціуму, проблема полягає тільки в адекватності наших теоретичних уявлень про нього, а також в межах і можливостях його наукового осягнення» [46, 27].



Застосувавши концепцію реалізму суспільства до аналізу вітчизняного соціуму, ці вчені дійшли висновку, що йому властиві «цінності, альтернативні модернізму, а саме <...> інституціоналізований плюралізм, розмаїтість, вишарпаність і амбівалентність», причому ці якості «перебувають у процесі принципової незавершеності <...>, стані розгортання мультикультуралізму як опозиції європейської культури» [46, 49–50]. Ці дослідники резюмують: «Тому, вирішуючи, кого “приймати у Європу”, Європейська еліта на перше місце ставить схожість людей за тими базовими цінностями, які в Європі вже стали практично святими та виконують ледве не сакральну роль» [46, 52].

Чи означає це, що податково-правова доктрина сучасної України може і повинна стати калькою податково-правових доктрин держав Європи? Самі європейці відповідають на це запитання суттєво інакше. Зокрема, відомий польський соціолог Д. Вояковський у монографії з промовистою назвою «Ментальні кордони в Європі без кордонів» зазначає, що «Європа – то релігія римсько-католицька, бо Європа завжди була католицькою <...>. Так само її християнство [православне] є європейською цінністю <...>. Я волів би, щоб Європу творили народи <...> з пошануванням права до різнорідності, до самостановлення...» [47, 174–175].

Крім того, навіть внісши західні інститути оподаткування у наше законодавство, ми не отримаємо західну податково-правову систему, оскільки це суперечитиме, як довела у своїй антропосоціокультурній концепції податкового права Р. Гаврилюк, іманентним властивостям податкового права, а саме, що податкове право: а) є основоположним (потребовим) способом співбуття індивідів певного соціуму щодо задоволення спільних для усіх них чи переважної більшості публічних життєвих потреб; б) виникає внаслідок трансцендентального обміну

індивідів цього соціуму публічними благами; в) упорядковує взаємна природа публічних потреб індивідів певного соціуму та прав вимоги кожного з них до Іншого щодо задоволення певних потреб [48, 178–189]. Тобто податкове право загалом та податково-правова доктрина держави зокрема – це конкретно-історичний соціальний конструкт, наділений як загальними для усіх соціумів властивостями, так і безліччю особливостей для кожного соціуму на кожному етапі його розвитку.

Податково-правова доктрина України є особливим способом осмислення та існування податкового права, має ціннісне та буттєве укорінення у податковій культурі народу, власні методологічні засоби її пізнання та філософсько-правового обґрунтування, посідає центральне місце в структурі податково-правової реальності. Податково-правова доктрина України містить у собі етатистське й людиноцентристське начала та відзначається домінуванням у ній світоглядної матриці «налогового права». Ця світоглядна матриця податково-правової доктрини України нині є одним із найбільших гальм повернення держави у європейській цивілізаційний простір, але й людиноцентристська світоглядна матриця податково-правової доктрини України поки що неможлива внаслідок особливостей української податково-правової культури. Квінтесенцію подальшої трансформації чинної податково-правової доктрини України та здійснення податково-правових реформ у країні загалом повинна сформувати цілеспрямована заміна світоглядної матриці «налогового права» парадигмою *європейського публічного порядку* як найефективнішого зі способів природного взаємоузгодження публічного і приватного інтересів у податково-правових відносинах, добре відомої політичним елітам України з практики її адаптації в інші сфери суспільних відносин.

## ВИКОРИСТАНІ МАТЕРІАЛИ

1. *Великий тлумачний словник сучасної української мови* (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. — Київ ; Ірпінь : Перун, 2009. — 1736 с.
2. *Конституція України* від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
3. *Правова доктрина України* : у 5 т. — Харків : Право, 2013. — Т. 2: Публічно-правова доктрина України / Ю. П. Битяк, Ю. Г. Барабаш, М. П. Кучерявенко [та ін.] ; за заг. ред. Ю. П. Битяка. — 864 с.
4. *Гаврилюк Р. О.* Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 / Гаврилюк Руслана Олександрівна. — Чернівці, 2015.
5. *Гаврилюк Р.* Чому в Україні не відбулась Оголошена Революція у сфері прав людини? / Р. Гаврилюк // *Право України*. — 2016. — № 6. — С. 35–43.
6. *Гаврилюк Р. А.* Антропосоціокультурний код податкового права : монографія : у 2 кн. / Р. Гаврилюк. — Черновці : Черновицкий нац. ун-т, 2014. — Кн. 1. Истоки податкового права. — 452 с.
7. *Гаврилюк Р. А.* Антропосоціокультурний код податкового права : монографія : у 2 кн. / Р. Гаврилюк. — Черновці : Черновицкий нац. ун-т, 2014. — Кн. 2. Константы податкового права. — 804 с.
8. *Галано Ф.* Объявленная революция / Ф. Галано // *Правоведение*. — 2013. — № 3. — С. 11–33.
9. *Di Robilant E.* Diritto. Societa e persona / Di Robilant E. Diritto. — Torino, 1999.
10. *Searle J. B.* The Construction of Social Reality / J. B. Searle. — New York : Free Press, 1995. — 241 p.
11. *Гаврилюк Р. О.* Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Гаврилюк Руслана Олександрівна. — Київ, 2015. — 37 с.
12. *Євграфова Є.* Доктрини та концепції у правовій системі України: форми і сфери застосування / Є. Євграфова // *Право України*. — 2010. — № 5. — С. 77–84.
13. *Євграфова Є.* Дослідження правової доктрини в контексті системи джерел права / Є. Євграфова // *Право України*. — 2011. — № 1. — С. 337–344.
14. *Семеніхін І. В.* Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз / І. В. Семеніхін ; наук. ред. О. В. Петришин. — Харків : Юрайт, 2012. — 88 с.
15. *Мочульська М. Є.* Правова доктрина в континентальній правовій системі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права, історія політичних і правових вчень» / Мочульська Марта Євгенівна ; Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. — Львів, 2013. — 18 с.
16. *Правова доктрина України* : у 5 т. — Харків : Право, 2013. — Т. 1. Загальнотеоретична та історична юриспруденція / В. Я. Тацій, О. Д. Святоцький, С. І. Максимов [та ін.] ; за заг. ред. О. В. Петришина. — 976 с.
17. *Максимов С.* Правова доктрина: філософсько-правовий підхід / С. Максимов // *Право України*. — 2013. — № 9. — С. 34–54.
18. *Воєнна доктрина України*, затверджено Указом Президента України від 24 вересня 2015 р. № 555/2015 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/555/2015>
19. *Національна доктрина розвитку освіти*, затверджено Указом Президента України від 17 квітня 2002 р. 347/2002 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/347/2002>
20. *Національна доктрина розвитку фізичної культури і спорту*, затверджено Указом Президента України від 28 вересня 2004 р. № 1148/2004 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1148/2004>
21. *Доктрина інформаційної безпеки України*, затверджено Указом Президента України від 25 лютого 2017 р. № 47/2017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/47/2017>
22. *Pechenik A.* A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence / A. Pechenik. — 2005. — Vol. 4. Scientia iuris. Legal Doctrine as Knowledge of Springer.
23. *Циппеліус Р.* Філософія права / Р. Циппеліус ; пер. з нім. — Київ : Тандем, 2000. — 300 с.
24. *Циппеліус Р.* Юридична методологія / Р. Циппеліус ; пер. з нім. — Київ : Реферат, 2004. — 173 с.
25. *Kramer E. A.* Juristische Methodenlehre / E. A. Kramer. — 1998.
26. *Larenz K.* Methodenlehre der Rechtswissenschaft / K. Larenz. — 6. Aufl., 1991.
27. *Müller F.* Juristische Methodik / F. Müller. — 8. Aufl., 2002.
28. *Pawlowski H.-M.* Methodenlehre für Juristen / H.-M. Pawlowski. — 2. Aufl., 1991.
29. *Raisch P.* Juristische Methoden / P. Raisch. — 1995.
30. *Schmalz D.* Methodenlehre / D. Schmalz. — 3. Aufl., 1992.
31. *Vogel J.* Juristische Methodik / J. Vogel. — 1998.
32. *Гаврилюк Р. А.* Налогово-правовая доктрина украинского государства / Р. А. Гаврилюк // *Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства*. — Черновці : Рута, 2003. — Вып. 1. — С. 157–171.

33. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія / Р. Гаврилюк. — Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. — 636 с.
34. Гаврилюк Р. Еволюція природи податкових надходжень державного бюджету: деякі питання теорії / Р. Гаврилюк // Право України. — 2006. — № 8. — С. 25–29.
35. Гаврилюк Р. Еволюція природи пострадянського фінансового права / Р. Гаврилюк // Право України. — 2012. — № 11–12. — С. 305–313.
36. Гаврилюк Р. О. Конституційно-правова природа моделей швейцарської фіскальної муніципалізації та польської фіскальної децентралізації: порівняльний аналіз / Р. О. Гаврилюк // Prawo naszymi sasiadami / red. cyklu publikacji Jerzy Posluszny. — Rzeszow : Przemysl, 2013. — Т. 1. Konstytucyjne podstawy budowania i rozwoju społeczeństwa obywatelskiego w Polsce i na Ukrainie — dobre praktyki. — S. 170–185.
37. Гаврилюк Р. Право людини на податки як перерозподільна справедливість / Р. Гаврилюк // Юридична Україна. — 2015. — № 3. — С. 19–26.
38. Гаврилюк Р. Конституціоналізація права людини на податки / Р. Гаврилюк // Юридична Україна. — 2014. — № 11. — С. 16–24.
39. Хамітов Н. Історія філософії. Проблема людини та її меж / Н. Хамітов, Л. Гармаш, С. Крилова. — Київ : Наукова думка, 2000. — 272 с.
40. Целік Т. В. Особистісне начало у філософській культурі Київської Русі / Т. В. Целік. — Київ : ПАРАПАН, 2005. — 312 с.
41. Губко О. Психологія українського народу: наукове дослідження : в 4 кн. — Київ : Видавець Сергій Наливайко, 2010. — Кн. 1: Психологічний склад праукраїнської народності / О. Губко. — 2-ге вид., доп. — 504 с.
42. Горський В. С. Нариси з історії філософської культури Київської Русі (середина XII — середина XIII ст.) / В. С. Горський. — Київ : Наукова думка, 1993. — 161 с.
43. Гетманцев Д. Зіткнення цивілізацій / Д. Гетманцев // Дзеркало тижня. — 2016. — № 11 (257). — 26 берез.
44. Волонтерською діяльністю займаються близько 15 % українців [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [https://dt.ua/UKRAINE/volonterskoju-diyalnistyu-zaymayutsya-blizko-15-ukrayin/civ-234032\\_.html](https://dt.ua/UKRAINE/volonterskoju-diyalnistyu-zaymayutsya-blizko-15-ukrayin/civ-234032_.html)
45. Гулевська-Черниш А. Благодійність в Україні: післямак 2016-го / А. Гулевська-Черниш [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [https://dt.ua/SOCIUM/blagodiynist-v-ukrayini-pislyam-2016-go-\\_.html](https://dt.ua/SOCIUM/blagodiynist-v-ukrayini-pislyam-2016-go-_.html)
46. Український соціум / О. С. Власюк, В. С. Крисаченко, М. Т. Степико [та ін.] ; за ред. В. С. Крисаченка. — Київ : Знання України, 2005. — 792 с.
47. Вояковський Д. Ментальні кордони в Європі без кордонів / Д. Вояковський ; пер. з польськ. В. Ф. Саган. — Київ : Ніка-Центр, 2012. — 319 с.
48. Гаврилюк Р. Дійсність права людини на податки, його поняття та природа / Р. Гаврилюк // Право України. — 2014. — № 11. — С. 178–189.

## REFERENCES

1. Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy (z dod. i dopov.) [The big explanatory dictionary of modern Ukrainian (with additions and readdition)], Kyiv; Irpin: Perun, 2009, 1736 p.
2. Konstytutsiia Ukrainy vid 28 chervnia 1996 r. № 254к/96-ВР [The Constitution of Ukraine of 28 June 1996 № 254к/96-VR]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady*, 1996, 30, Article 141.
3. Pravova doktryna Ukrainy [Legal Doctrine of Ukraine], Kharkiv: Pravo, 2013, vol. 2.
4. Havryliuk R. O. Pryroda podatkovoho prava: antroposotsiokulturnyi pidkhid [The nature of tax law: anthroposociocultural approach], Chernivtsi, 2015.
5. Havryliuk R. Chomu v Ukraini ne vidbulas Oholoshena Revoliutsiia u sferi prav liudyny? [Why the Declared Revolution in the sphere of human rights has not taken place in Ukraine?], *Pravo Ukrainy*, 2016, no. 6, pp. 35–43.
6. Havryliuk R. A. Antroposotsiokulturnyi kod nalohovoho prava [Anthroposociocultural code of tax law]. Chernovtsy: Chernovitskyi nats.un-t, 2014, Book 1, 452 p.
7. Havryliuk R. A. Antroposotsiokulturnyi kod nalohovoho prava: monohrafyia. Knyha 2 Konstany nalohovoho prava [Anthroposociocultural code of tax law], Chernovtsy: Chernovitskyi nats.un-t, 2014, Book 2, 804 p.
8. Galgano F. Obiavlennia revoliutsiia [Declared Revolution], *Pravovedenye*, 2013, no. 3, pp. 11–33.
9. Di Robilant E. Diritto. Societa e persona, Torino, 1999.
10. Searle J. B. The Construction of Social Reality, New York: Free Press, 1995, 241 p.
11. Havryliuk R. O. Pryroda podatkovoho prava: antroposotsiokulturnyi pidkhid [The nature of tax law: anthroposociocultural approach], Kyiv, 2015, 37 p.
12. Ievhrafova Ie. Doktryny ta kontseptsii u pravovii systemi Ukrainy: formy i sfery zastosuvannia [Doctrines and conceptions in the legal system of Ukraine: forms and spheres of their application], *Pravo Ukrainy*, 2010, no. 5, pp. 77–84.

13. Ievhrafova Ie. Doslidzhennia pravovoi doktryny v konteksti systemy dzherel prava [Investigation of the legal doctrine in the context of the system of sources of law], *Pravo Ukrainy*, 2011, no. 1, pp. 337–344.
14. Semenikhin I. V. Pravova doktryna: zahalnoteoretychnyi analiz [Legal doctrine: common theoretical analysis], Kharkiv: Yurait, 2012, 88 p.
15. Mochulska M. Ie. Pravova doktryna v kontyentalnii pravovii systemi [Legal doctrine in the continental legal system], Lviv, 2013, 18 p.
16. Pravova doktryna Ukrainy [Legal doctrine of Ukraine], Kharkiv: Pravo, 2013, 976 p.
17. Maksymov S. Pravova doktryna: filosofsko-pravovyi pidkhid [Legal doctrine: philosophical and legal approach], *Pravo Ukrainy*, 2013, no. 9, pp. 34–54.
18. Voienna doktryna Ukrainy, zatverdzheno Ukazom Prezydenta Ukrainy vid 24 veresnia 2015 r. № 555/2015 [The Military Doctrine of Ukraine, approved by Decree of the President of Ukraine dated September 24, 2015, № 555/2015]. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/555/2015>
19. Natsionalna doktryna rozvytku osvity, zatverdzheno Ukazom Prezydenta Ukrainy vid 17 kvitnia 2002 r. № 347/2002 [National doctrine for the development of education, approved by the Decree of the President of Ukraine of April 17, 2002, № 347/2002]. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/347/2002>
20. Natsionalna doktryna rozvytku fizychnoi kultury i sportu, zatverdzheno Ukazom Prezydenta Ukrainy vid 28 veresnia 2004 r. № 1148/2004 [National doctrine of development of physical culture and sports, approved by the Decree of the President of Ukraine dated September 28, 2004 № 1148/2004]. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1148/2004>
21. Doktryna informatsiinoi bezpeky Ukrainy, zatverdzheno Ukazom Prezydenta Ukrainy vid 25 liutoho 2017 r. № 47/2017 [The Doctrine of Information Security of Ukraine, approved by the Decree of the President of Ukraine dated February 25, 2017 № 47/2017]. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/47/2017>
22. Pechenik A. *Scientia Juris. Legal Doctrine as Knowledge of Springer*, 2005.
23. Tsyppelius R. *Filosofia prava [Philosophy of law]*, Kyiv: Tandem, 2000, 300 p.
24. Tsyppelius R. *Yurydychna metodolohiia [Legal methodology]*, Kyiv: Referat, 2004, 173 p.
25. Kramer E. A. *Juristische Methodenlehre*, 1998.
26. Larenz K. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. Aufl., 1991.
27. Müller F. *Juristische Methodik*, 8. Aufl., 2002.
28. Pawlowski H.-M. *Methodenlehre für Juristen*, 2. Aufl., 1991.
29. Raisch P. *Juristische Methoden*, 1995.
30. Schmalz D. *Methodenlehre*, 3. Aufl., 1992.
31. Vogel J. *Juristische Methodik*, 1998.
32. Havryliuk R. A. Nalohovo-pravovaya doktryna ukraïnskoho hosudarstva [Tax law doctrine of the Ukrainian state state], Chernovtsy: Ruta, 2003, Issue 1, pp. 157–171.
33. Havryliuk R. O. Pryroda podatkovoho prava: antroposotsiokulturnyi pidkhid [The nature of tax law: anthroposociocultural approach], Chernivtsi: Chernivetskyi nats. Un-t, 2014, 636 p.
34. Havryliuk R. Evoliutsiia pryrody podatkovykh nadkhodzhenn derzhavnogo biudzhetu: deïaki pytannia teorii [Evolution of the nature of tax revenues of the state budget: certain issues of the theory], *Pravo Ukrainy*, 2006, no. 8, pp. 25–29.
35. Havryliuk R. Evoliutsiia pryrody postradianskoho finansovoho prava [Evolution of the nature of post-soviet financial law], *Pravo Ukrainy*, 2012, no. 11–12, pp. 305–313.
36. Havryliuk R. O. Konstytutsiino-pravova pryroda modelei shveitsarskoi fiskalnoi munitsypalizatsii ta polskoi fiskalnoi detsentralizatsii: porivnialnyi analiz [Constitutional law nature of the models of Swiss fiscal municipalisation and Polish fiscal decentralization], *Pravo naszykh sasiadow. Rzeszow; Przemysl*, 2013, vol. 1, pp. 170–185.
37. Havryliuk R. O. Pravo liudyny na podatky yak pererozpodilna spravedylyvist [Right of man to taxes as redistributive justice], *Yurydychna Ukraina*, 2015, no. 3, pp. 19–26.
38. Havryliuk R. Konstytutsionalizatsiia prava liudyny na podatky [Constitutionalization of the right of man to taxes], *Yurydychna Ukraina*, 2014, no. 11, pp. 16–24.
39. Khamitov N., Harmash L., Krylova S. *Istoriia filosofii. Problema liudyny ta yïi mezh [History of philosophy. The problem of the man and his limits]*, Kyiv: Naukova dumka, 2000, 272 p.
40. Tselik T. V. *Osobystisne nachalo u filosofskii kulturi Kyivskoi Rusi [The personal beginning in the philosophical culture of Kyiv Rus]*, Kyiv: PARAPAN, 2005, 312 p.
41. Hubko O. *Psykholohiia ukraïnskoho narodu: naukovye doslidzhennia [Psychology of the Ukrainian people: scientific research]*, Kyiv: Vydavets Serhii Nalyvaiko, 2010, Book 1, 504 p.
42. Horskyy V. S. *Narys z istorii filosofskoi kultury Kyivskoi Rusi (seredyna XII — seredyna XIII st.) [Outlines of the history of philosophical culture of Kyivska Rus (the middle of XII — the middle of XIII centuries)]*, Kyiv: Naukova dumka, 1993, 161 p.
43. Hetmantsev D. *Zitknennia tsyvilizatsii [Clash of civilizations]*, *Dzerkalo tyzhnia*, 2016, no. 11 (257), 26 bereznia.
44. *Volonterskoïu diïalnistiu zaimaiutsia blyzko 15 % ukraïntsyv [Around 15 % of Ukrainians volunteer]*. Available at: [https://dt.ua/UKRAINE/volonterskoyu-diïalnistyu-zaimayutsya-blizko-15-ukrayin/civ-234032\\_.html](https://dt.ua/UKRAINE/volonterskoyu-diïalnistyu-zaimayutsya-blizko-15-ukrayin/civ-234032_.html)

45. Hulevska-Chernysh A. Blahodiinist v Ukraini: pislyasmak 2016-ho [Charity in Ukraine: aftertaste of 2016]. Available at: <https://dt.ua/SOCIUM/blagodiynist-v-ukrayini-pislyasmak-2016-go-.html>
46. Ukrainskyi sotsium [Ukrainian society]. Kyiv: Znannia Ukrainy, 2005.
47. Voiakovskiy D. Mentalni kordony v Yevropi bez kordoniv [Mental boundaries in Europe without boundaries]. Kyiv: Nika-Tsentr, 2012, 319 p.
48. Havryliuk R. Diisnist prava liudyny na podatky, yoho poniattia ta pryroda [Validity of the right of man to taxes, its notion and nature]. *Pravo Ukrainy*, 2014, no. 11, pp. 178–189.

**Пацурківський П., Савкіна О. Податково-правова доктрина України: між Скільою етатизму і Харібдою людиноцентризму**

**Анотація.** У статті зі світоглядно-методологічних позицій антропосоціокультурного підходу аналізується феномен податково-правової доктрини сучасної України. Особлива увага приділена розкриттю її генетичних витоків і сучасного соціокоду, взаємозв'язку податково-правової доктрини України й податково-правової культури українців.

**Ключові слова:** податкове право, податково-правова доктрина, податково-правова культура, соціокод податкового права.

**Пацуркивский П., Савкина Е. Налогово-правовая доктрина Украины: между Скиллой этатизма и Харибдой человекоцентризма**

**Аннотация.** В статье с мировоззренчески-методологических позиций антропосоциокультурного подхода анализируется феномен налогово-правовой доктрины современной Украины. Особое внимание уделено раскрытию ее генетических истоков и современного социокода, взаимосвязи налогово-правовой доктрины Украины и налогово-правовой культуры украинцев.

**Ключевые слова:** налоговое право, налогово-правовая доктрина, налогово-правовая культура, социокод налогового права.

**Patsurkivskiy P., Savkina O. Tax-Legal Doctrine of Ukraine: between Scylla Etatism and Haribda Manocentrism**

**Annotation.** In the article the phenomenon of tax law doctrine of modern Ukraine is analyzed from world outlook and methodological standpoint of anthroposociocultural approach. Special attention is drawn to investigation of genetic origins and modern sociocode, interconnection of tax law doctrine and tax law culture of Ukrainians.

**Key words:** tax law, tax law doctrine, tax law culture, sociocode of tax law.