

# ГЕНЕЗИС ДОКТРИНАЛЬНИХ ПІДХОДІВ ДО РОЗУМІННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО КОМПРОМІСУ

**Віталій Вдовічен,**

канд. юрид. наук,

асистент кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права  
Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича

*У статті розкривається сутність генезису доктринальних підходів до розуміння податково-правового компромісу, існування якого в різні історичні епохи визначалося в доктринальних підходах до оподаткування.*

**Ключові слова:** податково-правовий компроміс, етатистська доктрина оподаткування, ліберально-демократична доктрина оподаткування, соціологічно-політичний підхід.

Спрямованість сучасної держави України на забезпечення законних інтересів, прав і свобод громадян, встановлення демократії, формування громадянського суспільства та правової державності фактично призвела до значних змін у поглядах сучасних науковців-правників на сутність методів правового регулювання об'єктивно існуючих суспільних відносин. Проблема пошуку шляхів удосконалення механізму правового регулювання є, за визначенням багатьох учених, дійсно актуальною, оскільки адекватно цілям державно-правової реформи змінюється мета правового регулювання.

У науці механізм правового регулювання більш досконало вивчений за інструментальним і спеціально-юридичним підходами крізь призму визначення сутності та значущості його структурних елементів. Але, на нашу думку, недостатньо вивченим залишається підхід, який на теоретико-прикладному рівні повною мірою не відображає динаміку правовідносин, швидкість і гнучкість їх регулювання у процесі трансформації волі, інтересів суб'єктів права. Не враховується й роль компромісу як фактора, що впливає на механізм правового регулювання суспільних, зокрема податкових, відносин. Трансформація правового регулювання податкових відносин на практиці здійснюється, як правило, без належного обґрунтування її необхідності, об'єктивності, системності та прогностичного впливу на юридичний результат. Такі недоліки в підході до регулювання податкових відносин завдають суттєвої шкоди правам і свободам людини та громадянина, режиму законності, правопорядку в державі та суспільстві. Тому залишається актуальною проблема пошуку шляхів, засад, за врахування яких можливе вдосконалення правового регулювання без завдання значної шкоди суб'єктам, інтереси яких захищаються законом, та з урахуванням динаміки правовідносин.

Вивчення елементної частини основного методу фінансово-правового регулювання свідчить, що він передбачає у тому чи іншому ступені компроміс, що виявляється у формі поступки, угоди,

домовленостей, конструктивної співпраці. Але його використання в регулюванні податкових відносин є безсистемним, часто науково не обґрунтованим, теоретично та практично недосконалим. Саме це й спонукало нас до вивчення ролі в правовому регулюванні та власне у формуванні податкових відносин компромісу, зокрема податкового.

**Метою цієї статті є з'ясування сутності та ролі доктринальних підходів до розуміння податково-правового компромісу.**

Питання існування податково-правового компромісу в різні історичні епохи визначалося в доктринальних підходах до оподаткування. Про це свідчить існування етатистської доктрини оподаткування, ліберально-демократичної доктрини оподаткування. Саме в їх основі крилися інтереси держави та безпосередньо місце цих інтересів в ієрархічній структурі інтересів суспільства.

**Етатистський підхід до розуміння податково-правового компромісу** виражається у сутності етатистської доктрини оподаткування. *По-перше*, держава абсолютизує свої фінансові інтереси в цій сфері та фактично протиставляє їх інтересам суспільства, індивідів. Держава «змушена» конфронтувати з явищами приватного характеру, які підривають дану єдність. У цьому протистоянні держава турбується про самозбереження, про власну міць, що й є інтересом держави. Могутність держави тримається на фінансовому фундаменті, тому здійснення державних завдань проголошується етатистами основною функцією фінансів, основним напрямом фінансової діяльності: за допомогою фінансової діяльності створюється матеріальна основа, необхідна для функціонування органів державної влади й управління, правоохоронних органів, забезпечення обороноздатності та безпеки країни [1, с. 29]. Л. Мамут зазначає, що з етатистської точки зору держава є незаперечним носієм публічної влади, має володіти всією її повнотою та здійснює публічну владу всіма доступними їй



методами і засобами [2, с. 129]. Право є забезпеченою примусом системою наказів чи приписів держави, адресованих громадянам і їх об'єднанням. Відповідно складається певне відношення, в якому, на думку Г. Мальцева, з одного боку – держава та право, логічно й історично пов'язані між собою, з іншого – громадянське суспільство, інтереси якого відображаються в праві лише після того, як вони трансформуються в державні інтереси [3, с. 152].

*По-друге*, етатистський податково-правовий компроміс характеризує державу як фактичного монополіста публічної влади, а тому остання вільно, виключно на власний розсуд визначає зміст і межі прав, свобод та обов'язків членів суспільства, у тому числі в оподаткуванні. Якщо турбота про загальне благо з етатистської точки зору забезпечується альтруїстськими міркуваннями держави, то найсуворіше виконання приватними особами своїх податкових обов'язків забезпечується силою закону, армією чиновників, ідеологічною могутністю держави, її апаратом примусу. Згідно з етатистськими канонами держава вважає себе вільною у визначенні змісту прав, свобод та обов'язків громадян, меж власного втручання у життя приватних осіб, у тому числі як суб'єктів податкових правовідносин. Закріплення на конституційному рівні основних прав і свобод людини не є гарантією невтручання держави, проте вони виступають напрямами розвитку правової системи чи окремих галузей права.

*По-третє*, етатистський податково-правовий компроміс, тотально любіючи фінансові інтереси держави, приховує ці інтереси від широкого загалу під виглядом інтересів суспільства, окремих його верств чи навіть окремих громадян. І хоч Ю. Ровінський стверджував, що фінансова діяльність соціалістичної держави дійсно забезпечує задоволення колективних потреб суспільства [4, с. 10], проте він не дав відповіді на питання: як саме забезпечується це задоволення – або держава є суб'єктом, який згідно із законом зобов'язаний здійснювати дану функцію щодо суспільства, чи держава, як благодійник, надає ці послуги в порядку добровільності щодо підлеглих з боку владарюючих. «У сфері фінансової діяльності держави» – відмітив І. Бабін – «ці ідеї проявляються в тому, що держава сама, керуючись «загальним інтересом», «колективними (суспільними) потребами», «соціальною користістю» встановлює цілі суспільного розвитку, визначає ті пріоритети, ту мету, на яку спрямована ця діяльність. При цьому загальними інтересами та суспільними потребами, насамперед, стають державні потреби та інтереси, а інтереси та потреби суспільства, окремих індивідів стають суспільними, загальними потребами та інтересами лише в тій мірі й тоді, коли вони збігаються з державними» [5, с. 34–35].

*По-четверте*, за етатистського підходу, держава не служить людям, суспільству, не виконує свого прямого обов'язку перед ними. Вона тільки милостиво надає їм відповідні послуги. По-ін-

шому неможливо кваліфікувати ті акції, здійснення яких неможливо вимагати від держави в силу відсутності у тих, хто користується послугами держави, відповідного права на ці послуги, норм і процедур забезпечення реалізації цього права. Подібною думки дотримуються прихильники даного напрямку в науці фінансового права, коли розглядають таку ознаку податку як безвідплатність. Як пишуть Д. Вінницький та В. Белих, податки передаються державі у власність і юридично держава нічим не зобов'язана конкретному громадянину за сплату податків і не передбачає жодних особистих компенсацій платнику податків. Тому виконання платником податків обов'язку із сплати податку не породжує у держави зустрічного обов'язку з надання цієї особі будь-яких матеріальних благ чи здійснення на її користь дій. Держава в особі своїх служб буде зобов'язана надати відповідні послуги конкретному платнику податку навіть у тому випадку, якщо він не виконав належно свої податкові зобов'язання. Так само і невиконання державою свого соціального призначення юридично не звільняє громадян від оподаткування [6, с. 43]. І. Бабін в свою чергу з цього приводу відзначив: «Такий розгляд податку як безвідплатного платежу є наслідком панування юридичного позитивізму як у радянській юридичній науці, так і на практиці діяльності держави, коли в якості центрального елемента суспільства розглядалась держава, право було продуктом цієї держави і забезпечувалось її примусом, а податок розглядався як безвідплатний платіж, що стягується державою без будь-яких зустрічних зобов'язань перед суспільством та окремими його членами. Така модель податку була вигідна виключно державі, давала їй можливість використовувати отримані кошти на власний розсуд, нерідко всупереч суспільним інтересам, позбавляла суспільство права контролю над витрачанням цих коштів» [5, с. 57].

Природно, такі теоретичні погляди й їх практичне втілення не відповідають ліберально-демократичній доктрині Конституції України. Можна стверджувати, що етатистська доктрина оподаткування історично себе вичерпала.

Альтернативою етатистському підходу є **ліберально-демократичний підхід до розуміння податково-правового компромісу**, що базується на ліберально-демократичній доктрині податків. Змістом цієї доктрини, згідно з Ф. Нітті, є те, що фінансовий інтерес держави визначається винятково публічними потребами суспільства; основним конституційним обов'язком держави є затвердження та забезпечення прав і свобод людини в усіх сферах, у тому числі в оподаткуванні; відносини держави та платника податків позбавляються характеру протистояння, набувають ознак партнерства; держава перестає бути монополістом публічної влади, розділяє її з окремими суб'єктами суспільства, громадянським суспільством у цілому [7, с. 340].

Основою ліберально-демократичної доктрини податків є визнання природного пріоритету права приватної власності перед правом влас-



ності публічних утворень, яка завжди є похідною від першої. Якщо індивід є продуктивною силою суспільства й у силу своєї природи здатний сам створювати умови свого самовідтворення (у тому числі, створивши із собі подібних суспільство) і продукувати появу держави на відповідному етапі свого розвитку, то держава такою властивістю не наділена, тобто, маючи природну потребу у функціонуванні держави, індивід приречений утримувати не тільки себе, а й державу, сам розподіляти через відповідні суспільні інститути в необхідних пропорціях створені блага між собою і державою. Разом із тим системний аналіз конституцій демократичних держав світу свідчить, що право публічної власності є похідним від права приватної власності, що перша без другої у чистому вигляді в принципі неможлива. Звідси очевидно, що відповідно до своєї дійсної природи податкове право має рівною мірою виражати, представляти та захищати природні права і законні інтереси не тільки публічних суб'єктів податкових правовідносин, а й, передусім, інтереси платника податків.

Відповідно до ліберально-демократичної доктрини С. Пепеляєв податок розуміє як єдину законну (встановлену законом) форму відчуження власності фізичних і юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, забезпечену державним примусом, що не носить характеру покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади [8, с. 26]. Зокрема, С. Пепеляєв звертає увагу, насамперед, на той факт, що запропоноване ним визначення податку підкреслює прерогативу законодавчої влади встановлювати податки. Визначення виходить також із того, що платником податку є власник, а не громадянин, тобто сплата податку – це соціальний обов'язок, який випливає з права приватної власності. Обкладаючи власність податком, держава тим самим поширює свій податковий суверенітет на будь-які доходи або майно приватних осіб, що одержані на її території або перебувають на ній. Нарешті, визначення вказує, що податок встановлюється з метою забезпечення доходами бюджету публічної влади [8, с. 26].

На відміну від етатистської, ліберальній доктрині характерний так званий стан повної свободи, що означає керування своїми діями, розпорядження власним майном та особою так, як вони вважають за потрібне, у межах закону природи. Природному стану притаманний закон природи, який ним керує і зобов'язує кожного: оскільки всі є рівними та незалежними, ніхто не повинен завдавати шкоди життю, здоров'ю, свободі чи майну іншого. Але хоч у природному стані людина має таке право, все ж користування ним вельми ненадійне і постійно перебуває під загрозою зазіхання інших. Адже, оскільки всі є такими ж, як і вона, суверенами, оскільки кожен їй рівний, а більша частина людей не дуже суворо дотримується вимог рівності та справедливості, то користування власністю, яку вона має у цьому стані, є вкрай ненадійним і небезпечним.

І тому людина не без причин розшукує і хоче приєднатися до суспільства з іншими, хто вже об'єднався, для збереження своєї власності [9, с. 623]. Тому першочерговою й основною метою об'єднання людей у держави та передачі себе під владу уряду, відповідно і згода приватного суб'єкта на сплату податків, є збереження власності.

Відповідно до ліберально-демократичної доктрини зобов'язанням держави є захист людини, її власності тощо. Вона цей захист здійснює за рахунок частини приватної власності громадян, яку вони відчужують державі з метою отримання захисту іншої частини своєї власності, інших публічних послуг і задоволення інтересів. У цьому аспекті справедливий податок, отже, законодавчо закріплений, дає можливість забезпечити приватному суб'єкту свої законні інтереси від посягань інших, а разом із тим і стабільний розвиток. Податок, який регулюється чітким законом, визначає чіткі правила поведінки суб'єктів, тобто їх права, обов'язки та можливості, забезпечує в разі порушення прав суб'єктів наявність правового захисту від держави. Саме в такому вигляді реалізується податково-правовий компроміс.

Аналіз праць зарубіжних і вітчизняних учених дає можливість виділити й соціологічно-політичний підхід до розуміння компромісу, який є похідним від ліберально-демократичної доктрини.

*Соціологічно-політичний підхід до розуміння компромісу* побудований на аналізі праць учених у галузях соціології (В. Андрущенко, М. Горлач, Н. Смелзер), політології (Джарол Б. Мангейм, Ричард К. Рич, Карл Р. Поппер), психології (Л. Берковиць, З. Фрейд, В. Роменець), погляди яких спрямовують нас на обґрунтування теорії юридичного компромісу [10, с. 30]. Наприклад, К. Гаджиев зазначає, що політика починається там, де існують конфлікти, оскільки вона покликана знайти шляхи та засоби їх вирішення. Він стверджує, що в громадянському суспільстві політика забезпечує утворення механізму громадянської злагоди, основна функція якого спрямована на досягнення компромісу між різними конфліктуючими силами й їх інтересами [11, с. 88].

На нашу думку, для утворення механізму громадянської злагоди та досягнення компромісу між конфліктуючими сторонами (в даному разі маємо на увазі державу та платника податків) таку злагоду спочатку треба юридично закріпити у вигляді правил гри, психологічно-правових установок (з метою забезпечення її переходу від ідеального до реального). Ми вважаємо, що явище компромісу в регулюванні податкових відносин має значні політико-правові, соціально-психологічні, культурно-виховні резерви. Вивчення та використання його потужного потенціалу, закономірностей у цілому в праві сприятиме гармонізації суспільних відносин, оптимізації мобільності права з утворенням і поліпшенням психологічного комфорту його суб'єктів при взаємному стимулюванні до правомірної поведінки. *Мобільність права* слід розуміти як здатність сис-



теми загальнообов'язкових формально визначених норм у правовому регулюванні, на підставі компромісу, універсально збільшувати (або зменшувати) швидкість, рухомість і комплексність їх реалізації, утворюючи гнучкість функціонування досліджуваного механізму з метою повного або часткового забезпечення публічних та приватних інтересів суб'єктів правовідносин [10, с. 30]. Тому дослідження податково-правового компромісу, перш за все, базується на визначенні основних потреб та інтересів держави і суспільства. Це виражається у встановленні та закріпленні на законодавчому рівні публічного інтересу, який є свого роду гармонійним поєднанням фінансових потреб держави та суспільства, а також частково – платника податків. У контексті такого підходу податково-правовий компроміс виступає феноменом, який на базі юриспруденції координує податкові, фінансові, соціально-політичні, міжнародні й інші відносини, наповнюючи їх новим змістом, спрямованим на соціальну злагоду держави та платника податків (суспільства).

#### Висновок

Дослідження доктринальних підходів до розуміння податково-правового компромісу знаходяться на початковому етапі та носять хаотичний характер. Певні сторони, притаманні даному феномену, простежуються навіть у періоди, коли про правовий компроміс, передусім у податковій сфері, й мови не могло бути. Безспірним є те, що податково-правовий компроміс пов'язаний із ліберально-демократичною доктриною опо-

даткування. Така взаємозумовленість впливає з того, що правовий компроміс є своєрідним узгодженням приватних і публічних інтересів, а вказаний доктринальний підхід завжди веде пошук щодо зазначеної проблеми. В Україні ліберально-демократична доктрина оподаткування ще не стала дійсністю, в практику втілені тільки окремі її елементи, однак з точки зору суспільного розвитку вона є неминучою.

#### Література

1. *Финансовое право*. – М., 1999. – 600 с.
2. *Мамут Л. С.* Этанализм и анархизм как типы политического сознания (домарксистский период). – М., 1989. – 253 с.
3. *Мальцев Г. В.* Понимание права: Подходы и проблемы. – М., 1999. – 419 с.
4. *Ровинский Е. А.* Основные вопросы теории советского финансового права. – М., 1960. – 193 с.
5. *Бабін І. І.* Юридична конструкція податку. – Чернівці, 2008. – 272 с.
6. *Бельх В. С.* Налоговое право России / В. С. Бельх, Д. В. Виницкий. – М., 2004. – 320 с.
7. *Нитти Ф.* Основные начала финансовой науки / Под ред. А. Смирновского. – М., 1904. – 614 с.
8. *Налоговое право* / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2003. – 591 с.
9. *Локк Дж.* Цілі політичного суспільства та врядування: Лібералізм. Антологія. – К.; Х., 2002. – 1126 с.
10. *Новікова М.* До питання створення правового компромісної теорії гармонізації суспільних відносин // *Право України*. – 2006. – № 1. – С. 29–31.
11. *Гаджиев К. С.* Политическая наука. – М., 1996. – 400 с.

*In the article the author investigates essence of genesis doctrine approaches to understanding of the tax-legal compromise. The question of existence of the tax-legal compromise during different historical epoch was defined in doctrine approaches to the taxation, namely in etatistic and liberally-democratic doctrines of the taxation.*

*В статье раскрывается сущность генезиса доктринальных подходов к пониманию налогово-правового компромисса, существование которого в разные исторические эпохи определялось в доктринальных подходах к налогообложению.*

