

УДК 347.73

Катерина Тараненко,здобувачка кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПАТЕРНАЛІЗМУ*

У статті досліджується патерналізм як явище правової дійсності та його реалізація у податково-правових відносинах. Автор розкриває різносторонні форми існування патерналізму у податково-правовій дійсності та їх впливу на правове становище суб'єктів податково-правових відносин. У статті аналізується явище податково-правового патерналізму через проблему конфлікту інтересів держави і платників податків.

Ключові слова: податково-правовий патерналізм, платник податків, держава, публічний інтерес, конфліктна природа податкового права.

Етатизм як наукова доктрина та державно-політичне і суспільне явище відомий людству вже давно. Не новим є і те, що він чинить на суспільний прогрес негативний вплив. У сучасній податково-правовій дійсності етатизм залишається пануючою доктриною щодо визначення правового статусу держави та її взаємовідносин з платниками податків. Держава в контексті етатистської доктрини податкового права є монополістом публічної влади, яка лобіює власні інтереси, хоча і приховує це під маскою інтересів суспільства чи окремих громадян. Могутність держави базується на її фінансовому фундаменті, тому вона зацікавлена в постійному поповненні державної казни. І де, як не на плечах платників податків, був, є і залишиться тягар наповнення бездонного державного «гаманця»? Тому держава зацікавлена в його збереженні і добробуті за будь-яку ціну і милостиво, по-батьківськи надає платнику податків ті чи інші послуги. В цьому і проявляється патерналізм, явище, яке держава замовчує, з усіх сил намагається приховати, щоб не підвищувати градус соціального невдоволення, оскільки платники податків згідно з існуючою податково-правовою доктриною не можуть вимагати від держави, але чекають від неї «батьківської турботи» і, зрозуміло, констатують її недостатність.

Патерналістські відносини у податковому праві побудовані за квазісімейним зразком, внаслідок чого позиція держави як суверена є визначальною, а платники податків не мають права голосу. Тобто податково-правовий патерналізм орієнтує платника податків на підкорення суверенній податковій державі, але не на діалог людини і держави, створення механізмів соціального компромісу. Ця проблема породжує потребу в теоретичному обґрунтуванні і виробленні концепції правового регулювання патерналістських податкових правовідносин, а також дослідженні основних форм прояву патерналізму у відносинах держави і платників податків.

Незважаючи на широкий спектр проведених в останні роки наукових досліджень проблем патерналізму у різних сферах знань, вони значною мірою носять суто галузевий неправовий характер. Зокрема деякі аспекти досліджуваної теми знайшли своє відображення в наукових працях таких філософів: Т. Ф. Єрмоленко, О. П. Масюк, Дж. Дворін, соціологів: М. Н. Афанасьєв, Я. І. Пасько, П. В. Романов, В. І. Сусак, А. Л. Темницький, Н. В. Шушкова та ін. В українській юридичній науковій літературі проблема патерналізму залишається не розробленою на професійно-науковому рівні, хоча в дослідженнях такого

* Рекомендовано до друку кафедрою конституційного, адміністративного та фінансового права юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича.

роду існує велика не тільки теоретична, а й практична необхідність. Таке становище зумовлене пануванням ідеології етатизму в податковому праві, неспроможністю або небажанням юристів-фінансистів бачити реальні проблеми податково-правової дійсності.

Відтак метою даної статті є дослідження явища податково-правового патерналізму та форм його прояву у взаємовідносинах держави та платників податків.

Дослідження сутності феномена патерналізму починається зі з'ясування його походження та семантичного значення. Так, аналіз доробку, присвяченого патерналізму як у цілому, так і деяким його аспектам, виявило широкий спектр підходів до визначення цієї категорії, і це явище не є випадковим. Так, Н. В. Шушкова називає патерналізм «вислизаючим» [1], тобто наділяє ознакою невизначеності. Це пов'язано з тим, що дане явище знаходиться в полі зору відразу декількох наук: філософії, соціології, психології, юриспруденції, кожна з яких вибудовує власну модель цього явища за допомогою власного категорійно-понятійного апарату, методів пізнання тощо.

Термін «патерналізм» має латинське походження, його початковою основою є корінь «патер», тобто «батько» [2]. В сучасній українській мові термін патерналізм тлумачиться як «заступництво старшого над молодшим, *підопічним*», як «протекціоністське відношення держави до своїх громадян» [3]. Український політолог О. Поступний визначає патерналізм як ідеологію та практику управління людьми, особливу форму здійснення влади, за якої її суб'єкт символічно ототожнюється з батьком великої патріархальної сім'ї, який «по-батьківськи» піклується про своїх підлеглих, а ті, в свою чергу, зобов'язані відповідати «синівською» відданістю і слухняністю [4]. Сприйняття суб'єктами патерналістських відносин «як єдино можливих» обґрунтовують Ю. Н. Лапінгін і Я. Л. Ейдельман [5]. Дещо категоричнішим у своїх судженнях є російський соціолог та політолог Ю. А. Левада, який стверджує, що патерналістська модель передбачає всевладдя верхів

і шанобливий послух низів, підкріплені відповідними контрольними інститутами. Вчений наголошує, що в патерналістських відносинах переважне значення мають вертикальні зв'язки при нерозвиненості або руйнуванні горизонтальних [6].

У то самий час у сфері юриспруденції, а особливо в галузі фінансового і, зокрема, податкового права, патерналізм залишається недослідженим, що не є випадковим з огляду на конфліктну природу податкового права, яка проявляється в тому, що фіскальним завданням держави сформувати централізовані грошові фонди протистоїть природне прагнення платника податків максимально зменшити розмір своїх податкових платежів. Податкове право об'єктивно стає ареною гострого зіткнення публічних і приватних інтересів [7]. Необхідність формування доходів державної казни змушує державу вилучати частку приватної власності у платника податків і водночас будь-якою зберегти його, оскільки останній є основним джерелом існування держави, що не дає їй згинуть. В той самий час платник податків реально не може чогось вимагати від держави, але чекає від неї «батьківської турботи» і, зрозуміло, констатує її недостатність. Як слушно зауважує Д. В. Вінницький, в рамках податкових відносин приватний суб'єкт, як правило, змушений поступитися власним інтересом: він втрачає право на певну частку належних йому матеріальних благ заради найчастіше *невловимої і негарантованої конкретно йому вигоди від діяльності публічних суб'єктів* (виділення наше. — К. Т.)» [8].

Теорія патерналізму передбачає, що держава не має жодного прямого об'язку перед платниками податків, але свою залежність від них відчуває, тому і намагається згладити існуючі між ними суперечності, надаючи їм ті чи інші послуги. Патерналізм покликаний укорінити в свідомості мас віру в те, що суб'єкт влади піклується не лише про *свою вигоду*, а й про інтереси людей, забезпечує задоволення їхніх потреб, що знижує напругу у відносинах держави і платників податків [9].

Так чи інакше, але державі необхідні

дрібні заздалегідь відомі жертви у вигляді «солодких пілюль» патерналізму зі свого боку заради великої мети повного подальшого панування суверенної податкової держави над платником податків. Патерналізм створює ілюзію соціального компромісу, хоча насправді є засобом самоприховування державою власних інтересів за публічними інтересами суспільства. Як слушно зазначає А. В. Дьомін: «Будучи сферою гострого конфлікту публічних і приватних інтересів, податкове право є індикатором того, наскільки законодавець вміє знайти необхідний баланс, «золоту середину» між інтересами держави та платника податків, і, в кінцевому рахунку, наскільки правовою є дана держава» [10]. Зрозуміло, що етатистська держава далека від ідеалів правової, а тому замість пошуку такої «золотої середини» вона намагається через патерналізм приховати першочергове задоволення власних потреб.

Патерналізм реалізується у податково-правовій дійсності у різних формах. У першу чергу, він проявляється у визнанні державою суспільних інтересів у сфері фінансів, тобто у виведенні їх у ранг публічності. А. А. Нечай зазначає, що не всі суспільні інтереси набувають ознак публічності і стають різновидом публічного інтересу, який регулюється публічними галузями права, а лише ті з них, що отримали визнання держави чи органів місцевого самоврядування, якщо останні мають певну самостійність і незалежність від держави відповідно до законодавства країни. Таким чином, визнані державою суспільні інтереси, — продовжує А. А. Нечай, — в загальному вигляді формулюються в конституціях країн, а механізми їх реалізації та захисту встановлюються в законах чи інших нормативно-правових актах. А суспільні інтереси, що визнані органами місцевого самоврядування, знаходять своє відображення у відповідних актах органів місцевого самоврядування. Суспільні інтереси, що визнані державою чи органами місцевого самоврядування, набувають ознак публічності і стають різновидом публічного інтересу [11].

Подібної думки дотримується О. А. Музика-Стефанчук, досліджуючи бюджетні інтереси. Так, вчена ствер-

джує, що право охороняє об'єктивні бюджетні інтереси і лише в тих межах, які визнані суспільно значущими (виділення наше. — К. Т.). Відповідно до норм БК України суспільно значущими інтересами, які охороняються правом, є такі, що відповідають чинному законодавству [12].

Виходячи з наведених положень, можна стверджувати, що однією з форм прояву багатолічного патерналізму є набуття ознак публічності суспільними інтересами шляхом визнання їх державою. Держава визнає публічними і задовольняє лише ті інтереси, які вона вважає за потрібне, в той час як з розвитком суспільства можуть виникнути інші, конче важливі інтереси, які залишаються поза увагою через те, що будуть чекати своєї черги на визнання з боку держави. В даному випадку спостерігаються класичні прояви етатизму. Таким, що підлягає задоволенню, буде визнаватись лише той інтерес, що прямо передбачений в Конституції, законах, інших нормативно-правових актах, у той час як природні права, інтереси та потреби будуть лишатися поза увагою етатистської держави.

Практично настільки ж розповсюдженою формою податково-правового патерналізму є практика публічного нормативного фіксування та практичної реалізації цілей оподаткування. Як зазначає С. Г. Пепеляєв: «Податки встановлюються з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади і повинні мати суспільно відплатний характер. Держава не може мати потреби, відмінні від потреб суспільства, і витрати податкові надходження на ці цілі» [13]. Американський соціолог Р. Нисбет також вказує, що колись метою оподаткування було просте накопичення грошей, достатніх для забезпечення державних витрат. Тепер воно спрямоване на реконструкцію економічних і соціальних умов. Перерозподіл доходу, власності та інших речей за допомогою податкової системи став одним з найважливіших завдань [14].

У державах, що реалізують етатистську доктрину оподаткування, податки сплачуються у власність державі й в останньої не виникає зустрічних обов'язків щодо надання даній особі яких-не-

будь матеріальних благ чи здійснення на її користь дій. Так, наприклад, Конституційний Суд РФ у постанові № 16-П від 11.11.1997 р. наголосив, що податковий платіж є заснованою на законі грошовою формою відчуження власності з метою забезпечення витрат публічної влади (виділення наше. — К. Т.), що здійснюється в тому числі на засадах обов'язковості, безповоротності, індивідуальної безвідплатності [15]. Як правило, поряд з цим держава намагається приховати свою етатистську доктрину податкового права за привабливою формою, що підкупає платника податків відповідними обіцянками, деклараціями, частина яких заради збереження віри має в основоположну легенду більшою чи меншою мірою виконуватися. Так, ст. 67 Конституції України зобов'язує кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. У той самий час ст. 1 Основного Закону проголошує Україну соціальною державою [16]. Ці норми мають основоположне значення, оскільки Конституцією закріплено право держави на стягування податків, але не для власної мети існування, а для задоволення суспільних потреб. Така мета оподаткування — задоволення публічного інтересу — має бути закріплена в Податковому кодексі України, оскільки приховування шляхом замовчування у спеціальних нормативно-правових актах реальних цілей оподаткування є проявом патерналізму у відносинах держави і платників податків, від яких Україна як цивілізована європейська держава повинна відмовитись.

Не можна залишити без уваги і те, що задоволення публічного інтересу як мета податкового права лежить в основі написання щорічного Закону України «Про Державний бюджет України». Так, у ст. 95 Конституції України, яка присвячена регулюванню начал витрачання грошових коштів, акумульованих державою внаслідок оподаткування, проголошується: «Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами [17]. Таким чином, незалежно від місця проживання кожний громадянин має право на частку суспільного блага.

Кінцеву і таку, що вкрай суперечить конституційним деклараціям, відповідь дає фактичний розподіл коштів у законах України про Державний бюджет України на відповідний рік. Зокрема, наприклад, за Законом України «Про Державний бюджет України на 2013 рік» скорочення фінансування «на духовний та фізичний розвиток» членів суспільства склало 17,2 відсотка. Вкрай недостатнім залишилося фінансування сфер охорони здоров'я, охорони навколишнього середовища, освіти, науки та низки інших принципово важливих напрямів, що спільно визначають рівень якості життя людини. Майже утричі скоротилося фінансування на соціально-економічний розвиток територій [18]. У той самий час збільшилося фінансування «на загальнодержавні функції» на 6333,0 млн грн. Витрати «на громадський порядок, безпеку та судову систему» також виросли на 8,2 відсотка. Витрати на утримання органів прокуратури України протягом трьох останніх років збільшилися практично в три рази і склали в 2013 р. 3,2 млрд грн [19]. Таким чином, обіцянкі Конституцією України почала справедливості і неупередженості на практиці при розподілі бюджетних коштів не застосовуються, а забезпечуються відповідно до принципу пріоритетності тільки державні витрати на життєво важливі власне для держави цілі. В даному випадку ми бачимо класичні прояви патерналізму, коли держава має власні першочергові потреби, задоволення яких поглинає практично всі фінансові ресурси. Для фінансування ж потреб платників податків передбачаються залишки, що вдалося зберегти після задоволення усіх державних інтересів.

У той самий час варто зазначити, що Закон України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» передбачає скорочення фінансування як державного апарату, органів правоохоронної системи, судової системи, так і соціальної сфери, сфер охорони здоров'я, освіти [20]. Такі заходи були вимушеними у зв'язку з важкою соціально-економічною і політичною ситуацією в країні. Втім «меч адекватного та неупередженого розподілу бюджетних коштів» навис над Україною вже давно. Починаючи від По-

даткового майдану 2010 р. — мітингу проти прийняття в початковій редакції Податкового кодексу, Революції гідності 2013—2014 рр. і до сьогоднішніх днів дедалі більше посилювалися тенденції до зміни вектору відносин між державою та її громадянами, почав послаблювати свої позиції закостенілий та укорінений у людській свідомості патерналізм. Зазначені події були «холодним душем» для української нації, розумінням, що їхнє благополуччя і добробут залежать в першу чергу від них самих.

На основі вищевикладеного можна зробити **висновок**, що у державі, що реалізує етатистську доктрину податкового права, існування патерналізму не є явищем випадковим. Не випадковістю, а скоріше закономірністю є бажання держави акумулювати якомога більшу кількість коштів за рахунок податко-

вих надходжень у своїй «кишені», зазначаючи при цьому якомога менших втрат для власних потреб. Етатистська держава лобює власні інтереси, залучає всі можливі інструменти для наповнення державної казни, при цьому інтереси та потреби платників податків задовольняються за залишковим принципом. На фоні зростання градусу соціального невдоволення суспільства держава змушена виводити на арену постійної боротьби її інтересів та інтересів платників податків патерналізм як ефективний інструмент залагодження таких конфліктів. Оскільки, що може краще заспокоїти, ніж видимість батьківської турботи з боку держави. Таке само приховування під маскою патерналізму першочергового задоволення потреб держави є деструктивною тенденцією, що має бути подолана.

ПРИМІТКИ

1. Шушкова Н. Э тот ускользающий патернализм: попытка построения концепции / Н. Шушкова // Социологический журнал. — 2007. — № 1. — С. 39—57.
2. Масюк О. П. Патерналізм як об'єкт соціально-філософської рефлексії : дис. ... канд. філос. наук : спец. 09.00.03 / О. П. Масюк ; Запорізький національний ун-т. — Запоріжжя, 2006. — 190 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел. — К. ; Ірпін'я : ВТФ «Перун», 2009. — С. 887.
4. Політологічний енциклопедичний словник / упоряд. В. П. Горбунко ; за ред. Ю. С. Шемшученка, В. Д. Бабкіна, В. П. Горбатенька. — К. : Генеза, 2004. — С. 476.
5. Лапыгин Ю. Н. Мотивация экономической деятельности в условиях Российской реформы / Ю. Н. Лапыгин, Я. Л. Эйдельман. — М. : Наука, 1996. — С. 11.
6. Бурмыкина О. Н. Патерналізм : влияние на культуру здоровья / О. Н. Бурмыкина // Журнал социологии и социальной антропологии. — 2000. — Т. 3. — С. 159—176.
7. Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособ. / А. В. Демин ; Федер. агентство по образованию ; Краснояр. гос. ун-т ; Юрид. ин-т. — Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. — 329 с.
8. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.14 / Д. В. Винницкий ; Ур. гос. юрид. акад. — Екатеринбург, 2003. — 436 с.
9. Фоломеев М. А. Патерналістські політичні традиції в системі відносин української держави та суспільства / М. А. Фоломеев // Вісник Харківського національного університету ім. Каразіна. Сер. «Питання політології». — 2009. — № 861. — Вип. 15. — С. 148—155.
10. Демин А. В. Зазнач. праця.
11. Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків / А. А. Нечай ; Науково-дослідний ін-т фінансового права. — Чернівці : Рута, 2004. — С. 34.
12. Музика-Стефанчук О. А. Органи публічної влади як суб'єкти бюджетних правовідносин : монографія / О. А. Музика-Стефанчук. — Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2011. — С. 117.
13. Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. — 608 с.
14. Пронин С. В. Критика буржуазных концепций распределения доходов / С. В. Пронин. — М. : Наука, 1978. — С. 213.
15. Собрание законодательства РФ. — 1997. — № 46. — Ст. 5339.

16. Конституція України від 28.06.1996 р. (із змін., внесеними згідно із Законом № 742-VII від 21.02.2014 р.) // Відомості Верховної Ради України. — 2014. — № 11. — Ст. 143.

17. Там само.

18. Стадник Г. Розподіл бюджетних грошей між областями: як любіють — так і отримують [Електронний ресурс] / Г. Стадник. — Режим доступу : <http://dw.de/p/177LJ>.

19. Про Державний бюджет на 2013 рік : Закон України від 06.12.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2013. — № 5—6. — С. 60.

20. Про Державний бюджет на 2014 рік : Закон України від 16.01.2014 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2014. — № 9. — С. 93.

Taranenko Ekaterina. Правовая природа налогово-правового патернализма.

В статье исследуется патернализм как явление правовой действительности и его реализация в налогово-правовых отношениях. Автор раскрывает разносторонние формы существования патернализма в налогово-правовой действительности и их влияния на правовое положение субъектов налогово-правовых отношений. В статье анализируется явление налогово-правового патернализма через проблему конфликта интересов государства и налогоплательщиков.

Ключевые слова: налогово-правовой патернализм, налогоплательщик, государство, публичный интерес, конфликтная природа налогового права.

Taranenko Ekaterina. Legal nature of the tax legal paternalism.

The article describes paternalism as a phenomenon of legal reality and its implementation in the tax legal relations. The author reveals the existence of diverse forms of paternalism in the tax legal reality and its impact on the legal status of the subjects of tax legal relations. The article analyzes the phenomenon of tax legal paternalism through the conflicts of interest of the state and taxpayers.

Key words: tax legal paternalism, taxpayer, state, public interest, conflict nature of the tax law.