

## ФІНАНСОВЕ ПРАВО



### Петро Пацурківський

доктор юридичних наук, професор,  
заслужений юрист України,  
декан юридичного факультету  
Чернівецького національного університету  
імені Юрія Федьковича  
(Чернівці, Україна)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5081-7842>  
Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/D-5476-2016>  
p.patsurkivskyy@chnu.edu.ua

### Вікторія Рарицька

аспірантка кафедри публічного права  
Чернівецького національного університету  
імені Юрія Федьковича  
(Чернівці, Україна)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5007-2393>  
Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/R-8834-2016>  
rarytska@gmail.com



УДК 347.73:336.22

## ФІСКАЛЬНО-ПРАВОВА ПРИРОДА УКРАЇНСЬКОЇ ДЕРЖАВИ

АНОТАЦІЯ. Децентралізація влади, що розпочалася в Україні, дала старт реформуванню усієї держави. Проте належної стратегії цього реформування суспільство ще не виробило, як і поки що достовірно не з'ясувало, яку саме державу воно де-факто має нині. Важливі знання про цю державу може дати аналіз її податково-правової природи. Адже згідно з однією з найпоширеніших теорій держави саме у податках втілено її економічно виражене існування. Безпосереднім предметом статті є аналіз правової природи сучасної фіскальної держави Україна.

Метою статті є з'ясування найзагальніших причин та закономірностей появи цієї держави, її найголовніших цілей і правових властивостей.

Предмет, мета і завдання дослідження визначили методологію статті, а саме антропосоціокультурний підхід.

Аналіз причин і закономірностей появи фіскальної держави Україна, її правових властивостей дав змогу зробити такі висновки: фіскальна держава є якісно виокремленим видом роду податкової держави. Її поява не має жорсткої прив'язки до певного типу цивілізації чи соціально-економічної формації. Вона виникає внаслідок деформації і трансформації через сукупність конкретно-історичних причин істинно публічно-правових цінностей у цінності квазіпублічно-правові. Останні зазвичай проявляються назовні у формі "державних" цінностей. Кардинально відрізняються

між собою також основоположні цілі і засоби їх досягнення податкової та фіскальної держав. Якщо у першому випадку сама податкова держава є основним засобом реалізації податкової політики, а платники податків із їхніми потребами виступають у ролі цінностей та цілей цієї держави (саме тому у XX–XXI ст. за такою державою закріпилася назва соціальної держави), то у фіскальній державі платникам податків та їй самій належать протилежні ролі. Не є винятком і фіскальна держава Україна. Передумови її появи почали формуватися переважно ще у лоні радянського суспільства та завершили у початковий пострадянський період розвитку України. Їй притаманні такі основоположні властивості: захоплення державою податкового права платників податків та соціуму загалом; фіскальний суверенітет держави; примусовий характер податкового обов'язку платників податків перед фіскальною державою; фіскальна природа її податкового права; асиметричність податкового права фіскальної держави.

Ключові слова: податкова держава; фіскальна держава; правові цінності податкової держави; правові цінності фіскальної держави; правові властивості фіскальної держави.

Децентралізація влади, що розпочалася в Україні, дала старт реформуванню усієї Української держави. Проте належної стратегії цього реформування суспільство ще не виробило, як і поки що не з'ясувало достовірно, яку саме державу воно де-факто має нині. Принципово важливі знання про цю державу може дати аналіз її податково-правової природи. Адже згідно з однією з найпоширеніших теорій держави саме у податках втілено її економічно виражене існування. Колишній професор фінансового права юридичного факультету Чернівецького університету початку XX ст., а пізніше загальноновизнаний гуру серед дослідників податкової держави Дж. Шумпетер свого часу резюмував: «Оскільки “держава” і “податок” мають так багато спільного одне з одним, природно намагатися проникнути у сутність держави з цієї точки зору»<sup>1</sup>. Цим самим він сформулював найпоширенішу впродовж XX – початку XXI ст. *парадигму досліджень податкової держави* в усьому світі. Вона виходила з необхідності обов'язкового знаходження для відповідного конкретно-історичного випадку формули розв'язання державою фундаментальної суперечності оподаткування між його економічною ефективністю та соціальною справедливістю. Ця парадигма лягла в основу податкової політики більшості цивілізованих держав світу впродовж XX ст., проте суперечностей між Скіллою та Харибдою оподаткування їм усунути не вдалося<sup>2</sup>.

Через століття після Дж. Шумпетера дослідниця податкового права з цього ж факультету Р. Гаврилюк вперше у науці фінансового права обґрунтувала історичну обмеженість шумпетерівської парадигми

<sup>1</sup> J Schumpeter, *The Economics and Sociology of Capitalism* (Princeton University Press 1991) 108.

<sup>2</sup> Див.: Р Гаврилюк, *Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід* (Чернівецький нац ун-т 2014) 8-9.

пізнання податкової держави<sup>3</sup>. Ця обмеженість зумовлена, як з'ясувалося з часом, відмінністю і навіть протилежністю цінностей та цілей політики класичної податкової і фіскальної держав та засобів їх досягнення. Так, якщо у випадку класичної податкової держави саме вона є основним засобом реалізації податкової політики, а платники податків із їх публічними потребами виступають у ролі основних цінностей та цілей цієї політики, то у фіскальній державі зазначеним вище суб'єктам належать протилежні ролі. Р. Гаврилюк довела необхідність застосування до пізнання природи податкового права антропосоціокультурного підходу та потребового праворозуміння<sup>4</sup>.

Запропонований ученою підхід перебуває у тренді інноваційного бачення природи права більшістю фахівців-правознавців світу як 'багатостороннього явища – історичного, філософського, психологічного, соціального, політичного, економічного і релігійного'<sup>5</sup> за своєю суттю та застосуванням. Вона звернула увагу на той беззаперечний факт, що етатистські уявлення про податки і податкове право вже давно перебувають в антагонізмі з новими науковими знаннями про ці феномени, виробленими за понад 100 останніх років різними науками – гуманітарними, економічними, суспільними, філософськими тощо<sup>6</sup>.

Висновки багатьох представників цих наук, резюмувала авторка, будучи різноманітними і навіть суперечливими між собою щодо пояснення ними окремих феноменів податків і податкового права, водночас повністю збігаються у розкритті найголовнішої властивості податків і податкового права – їх перерозподільної природи задля створення загальних благ, а не лише забезпечення існування держави, яка сама є одним із таких благ<sup>7</sup>. Р. Гаврилюк доречно звернула увагу на те, що повсюдна наявність у додержавних суспільствах перерозподільних відносин, які були по суті відносинами податковими, робить етатистську доктрину податкового права непридатною науково пояснити феномен податкового пра-

<sup>3</sup> Гаврилюк (н 2) 346-99.

<sup>4</sup> Там само 20-1.

<sup>5</sup> P Kenneth, 'New Directions in Legal Education by Herbert L. Packer and Thomas Ehrlich' (1973) Duke Law Journal 56; N Mercurio and S G Medema, Economics and the Law: From Posner to Postmodernism and Beyond (2nd edn, Princeton university press 2006) 14-165; Ф Галгано, 'Объявленная революция' (2013) 3 Правоведение 11-33; E D Robilant, Societa e persona (Torino 1999); J B Searle, The Construction of Social Reality (Free Press 1995).

<sup>6</sup> Див.: Р Гаврилюк, *Антропосоціокультурний код податкового права: монографія, кн 1: Истоки податкового права* (Черновецький нац ун-т 2014); Руслана Гаврилюк, 'Западні доктрини публичних послуг' в Гриценко Е і Шевелева Н (общ ред), *Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник* (Wolters Kluwer 2007) 195-200; Ruslana Havrilyk, 'European Doctrines of Tax Law: Comparative Analysis' [2011] 7(50) Научни трудове. Правни науки – Русе 44-6.

<sup>7</sup> Руслана Гаврилюк, 'Еволюція природи податкових надходжень державного бюджету: деякі питання теорії' (2006) 8 Право України 25-9; Руслана Гаврилюк, 'Обґрунтування наукою антропосоціокультурної природи податків і податкового права' (2014) 10 Право України 209-19; Руслана Гаврилюк, 'Властивості додержавного перерозподільного (податкового) права' (2014) 6 Юридика України 36-43.

ва, обмежує відносну істинність її історичними та соціокультурними межами “субстанційних держав”<sup>8</sup>.

Досягнутий на початку ХХІ ст. новий рівень наукових знань про податки, податкове право і державу, порівняно з їхнім рівнем на початку ХХ ст., дав змогу Р. Гаврилюк<sup>9</sup> та іншим ученим<sup>10</sup> побачити еволюцію і трансформацію шумпетерівської податкової держави у державу інструментальну (соціальну) або державу фіскальну (субстанційну державу). Проте, як не парадоксально, спеціальні дослідження правової природи сучасної фіскальної держави, як вітчизняні, так і зарубіжні, відзначаються фрагментарним характером<sup>11</sup>. Хоча вже давно назріла потреба системного пізнання її властивостей різними юридичними науками<sup>12</sup>.

Безпосереднім предметом статті є аналіз правової природи сучасної фіскальної держави Україна.

Метою дослідження є з’ясування найзагальніших причин та закономірностей появи цієї держави, її найголовніших цілей і правових властивостей. Предмет, мета і завдання дослідження визначили методологію статті, а саме антропосоціокультурний підхід<sup>13</sup>.

#### *Причини та закономірності появи фіскальної держави Україна*

Конституція України де-юре заперечує існування в Україні фіскальної держави. Зокрема, у ст. 1 стверджується: ‘Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава’<sup>14</sup>. Але вже у низці наступних статей містяться прямі та непрямі вказівки на ознаки, властиві тільки фіскальним державам: у статтях 13, 56, 62, 67, 74, 85 (тричі), 92, 95, 96, 97, 98, 143. У них ідеться передусім про те, що всі податкові надходження стають власністю держави. У цьому немає нічого дивного, адже фіскальним державам притаманний патерналізм як їх функціональна властивість: ‘Патерналізм означає теорію і практику самоприховування державою власних інтересів за публічними інтересами суспільства в цілому’<sup>15</sup>. Справжні цілі та інтереси фіскальної держави зазвичай приховуються нею.

<sup>8</sup> Див.: Гаврилюк (н 6) 226-450.

<sup>9</sup> Див.: Р. Гаврилюк, *Антропосоціокультурний код податкового права: монографія, кн 2: Константы податкового права* (Чернівецький нац ун-т 2014) 5-260, 513-765.

<sup>10</sup> Див.: Тома Пікетті, *Капіталізм у ХХІ столітті* (Наш формат 2016) 484, 496, 501, 502, 504 та ін.

<sup>11</sup> Гаврилюк (н 9) 18-31.

<sup>12</sup> Руслана Гаврилюк, ‘Соціальний натуралізм як принцип науки податкового права’ (2005) 10 *Право України* 18-21; Руслана Гаврилюк, ‘Вузлові проблеми розвитку пострадянської теорії податкового права’ (2007) 4 *Право України* 38-43; Петро Папурківський та Олена Савкіна, ‘Податково-правова доктрина України: між Скільою етатизму і Харибдою лодиноцентризму’ (2017) 9 *Право України* 193-4.

<sup>13</sup> Див.: Гаврилюк (н 2) 5.

<sup>14</sup> Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 01.01.2019).

<sup>15</sup> Гаврилюк (н 2) 329; Див. також: К. Тараненко, *Податково-правовий патерналізм: правова сутність та форми прояву: монографія* (Юрінком Інтер 2018) 248.

Фіскальна держава Україна є конкретно-історичним випадком існування цілого виду фіскальних держав світу. Вона втілила у собі як загальні закономірності, так і тільки їй властиві особливості розвитку. На правову природу вітчизняної фіскальної держави вплинули і традиції розвитку української державності у попередні історичні періоди. Тому пізнання глибинних причин та закономірностей її появи слід розпочати із з'ясування причин появи фіскальних держав як виду ще у минулому. Це дасть змогу розглянути феномен в історичній перспективі.

Хрестоматійним прикладом появи фіскальної держави в Європі стало переродження у пізньоантичну епоху Давньоримської республіки як податкової держави у Давньоримську фіскальну державу<sup>16</sup>. Цьому передувала давньоримський світоглядний зокрема та цивілізаційний загалом переворот<sup>17</sup>. Квінтесенцією давньоримського цивілізаційного перевороту стало витіснення людиноцентристської ментальності населення республіканського Риму та утвердження у його свідомості етатистської ментальності<sup>18</sup>. Внаслідок останнього Давньоримська республіка перестала бути спільною справою усіх громадян і на певний період часу перетворилася на “нічийну” державу, стала ласим шматком поживи передусім для державної бюрократії. Остання не забарилася скористатися цим і захопила спершу державу<sup>19</sup>, а невдовзі після цього внаслідок ще одного – редистрибутивного перевороту – й податкове право індивідів<sup>20</sup>. Так виникла Давньоримська фіскальна держава на чолі з імператором Октавіаном Августом. Поряд із ерарієм – державною казною, успадкованою ще від республіканського Риму, Октавіан Август створив у кожній державі *фіски* – імператорську казну, в які були перенаправлені всі фінансові потоки. На чолі кожного фіску імператором де-юре був призначений спеціальний керуючий-прокуратор, проте насправді сам імператор одноосібно став розпоряджатися державними доходами як своїми власними<sup>21</sup>. З часом імператор Клавдій об'єднав усі провінційні фіски у єдиний фіск усієї імперії<sup>22</sup>.

Завершив процес формування фіскальної держави у Стародавньому Римі імператор Діоклетіан. Він остаточно перетворив громадян Римської імперії у її підданих. Як зазначає Р. Гаврилюк, яка спеціально досліджувала цю проблему:

<sup>16</sup> Див.: Гаврилюк (н 6) 276-302.

<sup>17</sup> Там само 375-450.

<sup>18</sup> Р. Гаврилюк, ‘Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід’ (автореф дис д-ра юрид наук, 2015) 14.

<sup>19</sup> Див.: Гаврилюк (н 6) 284-7.

<sup>20</sup> Там само 420-1.

<sup>21</sup> Там само 429.

<sup>22</sup> F. Abbott, *A history and description of Roman political institutions* (3rd edn, 1963) 163.

З цього часу усе публічне звелось до державного, а державне – до потреб правлячої влади з імператором на чолі. Це відкрило <...> необмежені можливості такій владі законно, але, тим не менше, протиправно перетворювати публічне у приватне. В тім числі публічні фінансові ресурси у приватні фінансові ресурси<sup>23</sup>.

Вчена резюмує, що ‘переродження публічного у свою протилежність і складає сутність давньоримського імперського редистрибутивного перевороту’<sup>24</sup>, який завершився появою фіскальної держави.

Як пізніше було з’ясовано багатьма науками, алгоритм появи та утвердження Давньоримської фіскальної держави, за винятком окремих особливостей, повторився у більшості наступних випадків постання фіскальних держав<sup>25</sup>. Насамперед під час цього процесу відбувалися глибинні зміни у свідомості більшості індивідів, внаслідок чого останні еволюціонували з громадян, що творять державу, у підданих держави з відповідною кардинальною зміною їх соціальних ролей на протилежні. Зі свого боку наслідками таких ментальних і світоглядних переворотів у соціумах ставали: втрата цінностей *res publica* як спільної справи та заміна їх цінностями бюрократичного апарату держави; втрата природного укорінення держав як спільної справи суспільства, звуження соціальної опори держав до державної бюрократії та її інститутів примусу; останні, втративши суспільний контроль над собою, захопили та приватизували державу; публічні потреби у суспільному вимірі зводилися до потреб державних, а ті, зі свого боку, звужувалися до потреб правлячої верхівки та апарату насилля; відбувався перехід від самоуправління суспільством і державою до професійного управління ними із зовні адміністративно-бюрократичним апаратом, котрий протиставив себе суспільству, зростав у геометричній прогресії та пожирав усі фінансові ресурси; останні одержавлювалися, а для їх систематичного поповнення відбувалося обов’язкове юридичне прикріплення платників податків до об’єктів оподаткування.

Не стала винятком і вітчизняна фіскальна держава. Лєвова частка зазначених вище фундаментальних трансформацій відбулася ще за часів Радянської України: ментальний і світоглядний перевороти в українському соціумі; переродження істинно публічного у державне; бюрократизація держави; перехід від самоуправління суспільством та державою

<sup>23</sup> Гаврилюк (н 6) 433.

<sup>24</sup> Там само 434.

<sup>25</sup> Гаврилюк (н 6) 433; Jasay de Anthony, *The State* (Liberty Fund 1998) 73-151; Martin Creveld, *The Rise and Decline of the State* (Cambridge University Press 1999) 126-88; C Douglass and J Wallis and B Weingast, *Violence and Social Orders: A Conceptual Framework for Interpreting Recorded Human History* (Cambridge University Press 2009) 30-76.

Петро Пацурківський, Вікторія Рарицька

до адміністративно-бюрократичного управління ними<sup>26</sup>. Постанова незалежної Української держави не тільки не перервало процесу формування у ній фіскальної держави, а й певною мірою прискорило та оголило його, зробило очевидним для суспільного сприйняття. Чи не найважливішою особливістю завершення цього процесу в Україні стала тотальна корупція, зокрема й політична. Вона спотворила до невпізнання весь спектр суспільних цінностей і публічних послуг, позбавила новонароджену Українську державу соціальної опори.

Про проблеми “української фіскальної держави”, “захопленої її новою бюрократією та інститутами державного примусу” заговорили у широких суспільно-політичних верствах наприкінці 1990-х років<sup>27</sup>. Тоді на парадокс та абсурдність “приватизації” політичних і регуляторних функцій держави у так званих постсоціалістичних країнах звернули увагу експерти Світового банку Дж. Хеллман, Г. Джонс і Д. Кауфман. Вони оцінили рівень “захоплення української держави” олігархатом як “високий”<sup>28</sup>. Відтоді у царині суспільного буття в Україні істотних змін не сталося, а тотальна люмпенізація України тільки зросла у всіх її сутнісних проявах. На початку 2018 р. віце-президент Світового банку С. Муллер озвучив оцінки, згідно з якими у 2017 р. Україна стала найбільш бідною за рівнем життя населення країною Європи, а чисті активи трьох найбагатших українців ще за десятиліття до цього перевищили 6 % національного внутрішнього валового продукту (далі – ВВП). У США аналогічний показник учетверо менший – 1,4 %<sup>29</sup>.

Таким чином, в Україні сформувалася фіскальна держава як інструмент перерозподілу велетенської частки суспільного за його безпосередньою правовою природою ВВП і національного доходу країни де-юре на державну власність, а насправді на власність кланово-олігархічних владних груп із подальшою неминучою приватизацією ними у буквальному розумінні слова величезної частки цієї власності.

### *Системоутворюючі правові властивості української фіскальної держави*

*Захоплення державою податкового права суспільства.* Спеціальні дослідження багатьох наук, починаючи ще з другої половини XIX ст. і дотепер, неспростовно довели, що ‘публічне історично передує державному, змістовно ширше від державного, не є породженням держави, оскільки остання сама не що інше як конкретно-історичне втілення публічно-

www.pravoua.com.ua

<sup>26</sup> Див.: Р Гаврилюк, *Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб: монографія* (Рута 2002) 4-12, 70-133.

<sup>27</sup> В Селіванов, *Право і влада суверенної України: методологічні аспекти: монографія* (Ін Юре 2002) 43-73.

<sup>28</sup> J Hellman and D Kaufmann, ‘Seize the State, Seize the Day: State Capture, Corruption, and Influence in Transition Economies’ [2003] 31(4) *Journal of Comparative Economics* 102.

<sup>29</sup> Див.: С Кораблін, ‘Фінансова нестабільність’ *Дзеркало тижня* (11, 2019) 9.

го<sup>30</sup>. Публічне має власне укорінення у суспільних людських потребах. Останні, зі свого боку, зумовлені дуальною людською природою – психобіологічною та соціальною водночас. Податкове право як соціальний феномен породжене саме останніми. Його вік, як резюмує Р. Гаврилюк, дорівнює віку людської цивілізації, а воно є частиною людського права загалом<sup>31</sup>.

Поява держави як інструмента для вирішення соціумом спільних (публічних) проблем та задоволення таких же потреб не завжди призводила у минулому, як і нині до захоплення цією державою податкового права індивідів та соціуму загалом. Як уже безспірний хрестоматійний приклад реципрокного податкового права індивідів наводять податкове право громадян давньогрецьких полісів<sup>32</sup>. У багатьох сучасних розвинутих країнах світу, де сформувалися інструментальні соціальні держави, податкове право також є публічним надбанням<sup>33</sup>. Хрестоматійним прикладом останнього є Швейцарія<sup>34</sup>.

На перших порах існування новітньої Української держави в Україні також податкові надходження мали правову природу загальносуспільного надбання<sup>35</sup>. Це знайшло своє відображення навіть у Конституції України 1996 р. (ст. 95)<sup>36</sup>. Водночас зміст низки інших статей (конкретний їх перелік ми зазначали на початку статті) уможлиблював кваліфікацію цих надходжень як державних, а податкового права – як права держави. Невдовзі контраверсійність офіційного тлумачення правової природи податкових надходжень в Україні була знята – у Податковому кодексі України (далі – ПКУ України) податкове право стало репрезентуватись як юридично та фактично лише державне право – атрибут держави (ст. 9, п. 5 ст. 10)<sup>37</sup>. Громадяни України та особи без громадянства, що проживають у ній, були перетворені тільки у платників податків, інакше кажучи, у суб'єктів податкових правовідносин у тому сенсі, який першою вклала у це поняття ще Давньоримська імперія.

*Податково-правовий (фіскальний) суверенітет держави.* Домінуюча в Україні, інших пострадянських країнах позитивістська традиція праворозуміння бере початок із того, що держава – це самодостатня цінність,

<sup>30</sup> Гаврилюк (н 18) 12.

<sup>31</sup> Гаврилюк (н 6) 129-53.

<sup>32</sup> Там само 303-74.

<sup>33</sup> Див.: 'Конституция Французской Республики' в *Конституции государств Европы, т 3* (Окуньков Л общ ред, Норма 2001) 418, 434.

<sup>34</sup> Див.: Там само 561-3; Руслана Гаврилюк, 'Конституційно-правова природа моделей швейцарської фіскальної децентралізації: порівняльний аналіз' в *Posluszny Jerzy (ed), Prawo naszych sasiadow, t 1: Konstytucyjne podstawy budowania i rozwoju spoleczenstwa obywatelskiego w Polsce i na Ukrainie* (Rzeszow-Przemysl 2013) 170-185.

<sup>35</sup> Гаврилюк (2006) (н 7) 25-9.

<sup>36</sup> Конституція України (н 14).

<sup>37</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 01.07.2019); Див. також: Гаврилюк (н 2) 243-7.



яка постає перед суспільством у формі верховної влади, зокрема й у сфері податкових правовідносин, наділеної апріорним – не похідним від кого чи чого б то не було – правом виключно відповідно до своєї природи та волі встановлювати і стягувати податки у власних інтересах. З позицій зазначеного вище методологічного підходу саме в цьому й полягає квінтесенція податково-правового суверенітету фіскальної держави<sup>38</sup>. Цей суверенітет неподільний ні з ким. Стаття 74 Конституції України забороняє референдум ‘з питань податків, бюджету та амністії’<sup>39</sup>.

Якщо зовнішня сторона податково-правового суверенітету фіскальної держави зрозуміла сама собою, оскільки вона збігається з державним суверенітетом як феноменом загалом, то внутрішня сторона цього суверенітету надто специфічна – вона проявляється в ієрархічності відносин *держава – платник податків*, а ще точніше – полягає в атрибутивній підлеглості другого першому, тому що відносини фіскальної держави з платником податків розцінюються цією державою як владовідносини. Про це прямо йдеться у Податковому кодексі Російської Федерації<sup>40</sup>. У ПК України реалізовано цей же підхід до розуміння природи внутрішнього податкового суверенітету держави, проте він, як зауважують дослідники цієї проблеми, ‘упакований у форму патерналістського продукту’<sup>41</sup>.

Насправді реалізація фіскальною державою податкових правовідносин як ієрархічних, владних суперечить істинній природі податкових правовідносин як перерозподільних щодо задоволення у соціумі загальних чи спільних для більшості індивідів потреб. Останнє доведено багатьма гуманітарними та суспільними науками, зокрема й наукою податкового права, яка послуговується антропосоціокультурним підходом до пізнання податкового права<sup>42</sup>.

*Примусовий характер податкового обов’язку платника податку перед фіскальною державою.* Позиції представників двох протилежних пізнавальних традицій – позитивістської та антропосоціокультурної – щодо пояснення причин буття цієї властивості фіскальної держави практично збігаються: в її основі, зазначають вони, лежить не просто різний, а протилежний характер податково-правових статусів держави і її податкових органів, з одного боку, та платників податків – з другого<sup>43</sup>. Якщо ж дослідити укорінення зазначеної вище властивості фіскальної держави

<sup>38</sup> Н Кучерявенко, *Курс налогового права, т 2: Введение в теорию налогового права* (Легас 2004) 375-6.

<sup>39</sup> Конституція України (н 14).

<sup>40</sup> Див.: *Налоговый кодекс Российской Федерации (в 2-х частях): официальный текст* (ТД ЭЛИТ-2000 2002) 4.

<sup>41</sup> Гаврилюк (н 2) 260.

<sup>42</sup> Гаврилюк (н 6) 129-52; J Hicks and W Weber (eds), *Carl Menger and the Austrian School of Economics* (Clarendon Press 1973) 150; K Polanyi, *Primitive, Archaic, and Modern Economies: Essays of Karl Polanyi* (1968) 346; F Hayek, *The Fatal Conceit: The Errors of Socialism* (ed by Bartley WW, 1988) 194 p.

<sup>43</sup> Див.: Кучерявенко (н 38) 14-5; Гаврилюк (н 2) 280.

ще глибше, то стає зрозумілим, що в її основі перебуває протилежність потреб фінансової держави та платників податків.

Так, згідно зі ст. 67 Конституції України: ‘Кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах встановлених законом’<sup>44</sup>. Але зустрічного юридичного обов’язку держави задовольняти публічні потреби власних громадян та осіб без громадянства Конституція України не містить. Не містить їх і ПК України. “Фінансова достатність” тлумачиться у ньому як ‘встановлення податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями’ (п. 4.1.5 ч. 1 ст. 4)<sup>45</sup>. Про задоволення державою публічних потреб платників податків ні тут, ні в інших положеннях ПК України не йдеться. До того ж зібрані шляхом оподаткування фінансові ресурси постійно у значних розмірах витрачаються інститутами фінансової держави та її бюрократичним апаратом у далеко непублічних цілях. Це разом з іншими причинами<sup>46</sup> породжує масове ухилення платників податків від їх сплати, що ще більше націлює фінансову державу на тотальне запровадження політики примусового оподаткування.

Чи не найадекватнішою серед властивостей фінансової держави є *фінансова природа її податкової права*. У Конституції України пряма мова про це не ведеться із тих же патерналістських міркувань. У ній лише зазначено: ‘Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій [державних органів. – П.П. і В.Р.] за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом’ (ст. 67)<sup>47</sup>. Закон же у цьому випадку – ПК України – у ч. 1. ст. 6 дає таке нормативне родове визначення податку: ‘Податком є обов’язковий, безумовний платіж у відповідний бюджет, який стягується з платника податку у відповідності з даним Кодексом’<sup>48</sup>. До такого ж однозначного висновку приводить і системне тлумачення ст. 14 “Визначення понять” ПК України. Ба більше, саме таким тлумаченням податку – як індивідуально безвідплатної передачі платником податку частини своєї власності державі у формі грошових коштів – відзначається весь зміст ПК України. Про це свідчить порівняльний аналіз таких системоутворюючих статей, як ст. 16 “Обов’язки платника податків” та ст. 17 “Права платників податків”. Згідно з першою з них найголовнішим обов’язком платника податків є його обов’язок ‘сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань мит-

<sup>44</sup> Конституція України (н 14).

<sup>45</sup> Податковий кодекс України (н 37).

<sup>46</sup> Див.: Руслана Гаврилюк, “Квантова суперпозиція” публічних фінансів і ефективність правового регулювання оподаткування: проблеми теорії” (2009) 6 Право України 154-60.

<sup>47</sup> Конституція України (н 14).

<sup>48</sup> Податковий кодекс України (н 37).

Петро Пацурківський, Вікторія Рарицька

ної справи<sup>49</sup>. Проте зустрічним правом вимагати від держави задоволення його публічних потреб платник податків не наділений. Усі його права зводяться до якнайкращого виконання податкового обов'язку.

Р. Гаврилюк дійшла висновку:

Системний аналіз Податкового кодексу України переконує, що вітчизняний законодавець однозначно, без найменших сумнівів, тлумачить податок у дусі етатистської доктрини податкового права – як вилучення у приватного власника й передачу державі частини його приватної власності<sup>50</sup>.

Тому навряд чи можна спростувати висновок П. Кірххофа про те, що фіскальна держава вдається до оподаткування з метою одержання нею доходів<sup>51</sup>.

До системоутворюючих властивостей фіскальної держави належить і *асиметричність її податкового права*. Вона детермінована та мультиплікується водночас усіма попередніми її властивостями. Назовні ця асиметричність фіскальної держави проявляється у податковій правосуб'єктності держави і податковій деліктоздатності платника податку, які залежать одна від одної, наділені зворотною спрямованістю одна відносно одної та перебувають у відносинах боротьби. Тобто податковому праву фіскальної держави протистоїть примусовий податковий обов'язок платника податку, і навпаки.

Своє право оподатковувати фіскальна держава розглядає як її атрибут, котрий за жодних умов не може перейти до платника податку. Останній із діаметрально протилежних підходів розцінює покладений на нього фіскальною державою примусовий обов'язок сплачувати податки. Як дослідила Р. Гаврилюк: 'Цей обов'язок для нього вкрай обтяжливий, чужий, перебуває у постійному антагонізмі з його реальними потребами та інтересами'<sup>52</sup>.

В асиметричності податкового права фіскальної держави Україна переконує і його концептуалізація у ПК України як відносин влади та підпорядкування. Про це свідчить, зокрема, порівняльний аналіз статей розділу 2 "Адміністрування податків, зборів, платежів". У ньому права й обов'язки контролюючих органів та органів стягнення, з одного боку, та права й обов'язки платників податків, з другого боку, діаметрально протилежні, їх відносини виписані ієрархічно – як відносини влади та

<sup>49</sup> Податковий кодекс України (н 37).

<sup>50</sup> Гаврилюк (н 2) 293.

<sup>51</sup> Див.: *Государственное право Германии: Сокращенный перевод немецкого семитомного издания, т 2* (ИГиП РАН 1994) 139-40.

<sup>52</sup> Гаврилюк (н 2) 305.

підпорядкування, що тільки посилює та підкріплює асиметричність податкового права фіскальної держави.

Висновки. Фіскальна держава є якісно виокремленим видом роду податкової держави. Її поява не має жорсткої прив'язки до певного типу цивілізації чи соціально-економічної формації. Вона виникає внаслідок деформації і трансформації через сукупність конкретно-історичних причин істинно публічно-правових цінностей у цінності квазіпублічно-правові. Останні зазвичай проявляються назовні у формі “державних” цінностей. Кардинально відрізняються між собою також основоположні цілі і засоби їх досягнення податкової та фіскальної держав. Якщо у першому випадку сама податкова держава є основним засобом реалізації податкової політики, а платники податків із їхніми потребами виступають у ролі основних цінностей та цілей цієї держави (саме тому у ХХ–ХХІ ст. за такою державою закріпилася назва соціальної держави), то у фіскальній державі платникам податків та їй самій належать протилежні ролі.

Не є винятком і фіскальна держава Україна. Передумови її появи почали формуватися переважно ще у лоні радянського суспільства та завершили у початковий пострадянський період розвитку України. Їй притаманні такі основоположні властивості: захоплення державою податкового права платників податків та соціуму загалом; фіскальний суверенітет держави; примусовий характер податкового обов'язку платників податків; фіскальна природа її податкового права; асиметричність податкового права цієї держави.

## REFERENCES

### Bibliography

#### *Authored books*

1. Abbott F, *A history and description of Roman political institutions* (3rd edn, 1963) (in English).
2. Creveld M, *The Rise and Decline of the State* (Cambridge University Press 1999) (in English).
3. Douglass C and Wallis J and Weingast B, *Violence and Social Orders: A Conceptual Framework for Interpreting Recorded Human History* (Cambridge University Press 2009) (in English).
4. Hayek F, *The Fatal Conceit: The Errors of Socialism* (ed by Bartley W W, 1988) (in English).
5. Jasay de A, *The State* (Liberty Fund 1998) (in English).
6. Mercurio N and Medema S, *Economics and the Law: From Posner to Postmodernism and Beyond* (2nd edn, Princeton university press 2006) (in English).
7. Polanyi K, *Primitive, Archaic, and Modern Economies: Essays of Karl Polanyi* (1968) (in English).
8. Robilant E, *Societa e persona* (1999) (in French).

9. Schumpeter J, *The Economics and Sociology of Capitalism* (Princeton University Press 1991) (in English).
10. Searle J, *The Construction of Social Reality* (Free Press 1995) (in English).
11. Gavrilyuk R, *Antroposotsiokulturniy kod nalogovogo prava: monografiya [Anthroposociocultural Code of Tax Law: Monograph], kn 1: Istoki nalogovogo prava [Tax Law Constants]* (Chernivetskyi nats un-t 2014) (in Russian).
12. Gavrilyuk R, *Diia norm podatkovoho prava v chasi, prostori ta za kolom osib: monohrafiia [The Effect of Tax Law Provisions in Time, Space and Outside of the Circle of Persons: Monograph]* (Ruta 2002) (in Ukrainian).
13. Gavrilyuk R, *Pryroda podatkovoho prava: antroposotsiokulturnyi pidkhid: monohrafiia [The Nature of Tax Law: Anthroposociocultural Approach]* (Chernivetskyi nats un-t 2014) (in Ukrainian).
14. Gavrilyuk R. *Antroposotsiokulturniy kod nalogovogo prava: monografiya [Anthroposociocultural Code of Tax Law: Monograph], kn 2: Konstanyi nalogovogo prava [Tax Law Constants]* (Chernivetskyi nats un-t 2014) (in Russian).
15. Kucheryavenko N, *Kurs nalohovoho prava [A Course of Tax Law], t 2: Vvedenye v teoryiu nalohovoho prava [Introduction to the Theory of Tax Law]* (Legas 2004) (in Russian).
16. Piketty T, *Kapitalizm u XXI stolitti [Capitalism in the Twenty-First Century]* (Nash Format 2016) (in Ukrainian).
17. Selivanov V, *Pravo i vlada suverennoi Ukrainy: metodolohichni aspekty: monohrafiia [Law and Power of Sovereign Ukraine: Methodological Aspects: Monograph]* (In Yure 2002) (in Ukrainian).
18. Taranenka K, *Podatkovo-pravovyi paternalizm: pravova sutnist ta formy proiavu: monohrafiia [Tax-Law Paternalism: Legal Essence and Forms of Manifestation: Monograph]* (Yurinkom Inter 2018) (in Ukrainian).

*Edited books*

19. Hicks J and Weber W (eds), *Carl Menger and the Austrian School of Economics* (Clarendon Press 1973) (in English).
20. Gavrilyuk R, 'Konstytutsiino-pravova pryroda modelei shveitsarskoi fiskalnoi detsentralizatsii: porivnialnyi analiz' ['Constitutional Law Nature of Swiss Fiscal Decentralization Models: A Comparative Analysis'] v Posluszny Jerzy (ed), *Pravo naszych sasiadow, t. 1: Konstytucyjne podstawy budowania i rozwoju spoleczenstwa obywatelskiego w Polsce i na Ukrainie (Rzeszow-Przemysl 2013)* (in Ukrainian).
21. Gavrilyuk R, 'Zapadnye doktriny publichnykh uslug' ['Western Doctrines of Public Services'] v Gricenko E i Sheveleva N (obshh red), *Publichnye uslugi: pravovoe regulirovanie (rossijskij i zarubezhnyj opyt): sbornik [Public Services: Legal Regulation (Russian and Foreign Experience): Compilation]* (Wolters Kluwer 2007) (in Russian).
22. *State law of Germany: Sokraschennyiy perevod nemetskogo semitomnogo izdaniya [State Law of Germany: The State Law of Germany: Abridged Translation of the German Seven-Volume Edition]* (Institut gosudarstva i prava RAN 1994) (in Russian).

*Journal articles*

23. Gavrilyuk R, 'European Doctrines of Tax Law: Comparative Analysis' [2011] 7(50) *Nauchni trudove. Pravni nauki – Ruse* (in English).
24. Hellman J and Kaufmann D, 'Seize the State, Seize the Day: State Capture, Corruption, and Influence in Transition Economies' [2003] 31(4) *Journal of Comparative Economics* (in English).
25. Kenneth P, 'New Directions in Legal Education by Herbert L. Packer and Thomas Ehrlich' (1973) *Duke Law Journal* (in English).

26. Galgano F, 'Ob'yavlenaya revolyutsiya' ['Declared Revolution'] (2013) 3 Pravovedenie (in Russian).
26. Gavrilyuk R, 'Evoliutsiia pryrody podatkovykh nadkhodzen derzhavnoho biudzhetu: deiki pytannia teorii' ['Evolution of the Nature of Tax Revenues to the State Budget: Some Issues of Theory'] (2006) 8 Pravo Ukrainy (in Ukrainian).
28. Gavrilyuk R, "Kvantova superpozytsiia" publichnykh finansiv i efektyvnist pravovoho rehulivannia opodatkovannia: problemy teorii' ["Quantum Superposition" of Public Finance and the Efficiency of Legal Regulation of Taxation: Issues of Theory'] (2009) 6 Pravo Ukrainy (in Ukrainian).
29. Gavrilyuk R, 'Obgruntuvannia naukoiu antroposotsiokulturnoi pryrody podatkov i podatkovoho prava' ['Science-Based Rationale for the Anthroposociocultural Nature of Taxes and Tax Law'] (2014) 10 Pravo Ukrainy (in Ukrainian).
30. Gavrilyuk R, 'Sotsialnyi naturalizm yak pryntsyp nauky podatkovoho prava' ['Social Naturalism as a Principle of Tax Law Science'] (2005) 10 Pravo Ukrainy (in Ukrainian).
31. Gavrilyuk R, 'Vlastyvoli doderzhavnoho pererozpodilnoho (podatkovoho) prava' ['Properties of Pre-State Redistributive (Tax) Law'] (2014) 6 Yurydychna Ukraina (in Ukrainian).
32. Gavrilyuk R, 'Vuzlovi problemy rozvytku postradianskoi teorii podatkovoho prava' ['Key Problems of Development of the Post-Soviet Tax Law Theory'] (2007) 4 Pravo Ukrainy (in Ukrainian).
33. Patsurkivsky P ta Savkina O, 'Podatkovo-pravova doktryna Ukrainy: mizh skilloiu etatzmu i Kharibdoiu liudynotsentryzmu' ['The Tax Law Doctrine of Ukraine: Between the Scylla of Etatism and the Charybdis of Human-Centrism'] (2017) 9 Pravo Ukrainy (in Ukrainian).

*Newspaper articles*

34. Korablin S, 'Finansova nestabilnist' ['Financial Instability'] Dzerkalo tyzhnia (11, 2019) (in Ukrainian).

*Thesis*

35. Gavrilyuk R, 'Pryroda podatkovoho prava: antroposotsiokulturnyi pidkhid' ['The Nature of Tax Law: An Anthroposociocultural Approach'] (avtoref dys d-ra yuryd nauk, Natsionalna akademiia prokuratury Ukrainy 2015) (in Ukrainian).

Petro Patsurkivskyy  
Viktoria Raritska

FISCAL-LAW NATURE OF THE UKRAINIAN STATE

ABSTRACT. Decentralization of power, currently underway in Ukraine, has launched a reform of the whole State. However, society has not yet elaborated an appropriate strategy for this reform, and it has not yet reliably defined what kind of a State it de facto has now. Important knowledge about this State can be derived from the analysis of its tax-law nature. All in all, as provided for by one of the common theories of the State, it is taxes that embody its economically expressed existence. The article focuses primarily on the analysis of the legal nature of Ukraine as a modern fiscal State.

The purpose of the article is to highlight the most common causes and regularities through which this State has emerged, as well as its main goals and legal properties.

Петро Пацурківський, Вікторія Рарицька

The subject matter, goal and objectives of the research have defined the methodology of the article, in particular, the anthroposociocultural approach.

Based on the analysis of the causes and regularities through which the Ukrainian fiscal State has emerged, and of its legal properties, the author comes to the following conclusions: fiscal State is a qualitatively distinguished type of tax State. Its emergence is not rigidly pegged to a particular type of civilization or socio-economic formation. It emerges as a result of deformation and transformation, via a set of specific historical causes, of true public-law values into the values of quasi-public law. The latter find their external manifestation most commonly in the form of “State” values. The fundamental goals and means of achieving them in the tax and the fiscal States are also radically different. While in the first case, the tax State itself is the main means by which the tax policy is implemented, and taxpayers with their needs act as the values and objectives of this State (this is why in the XX–XXI centuries such a State was referred to as the social State), in the fiscal State taxpayers and the State itself has opposing roles to play. Ukraine as a fiscal State is no exception. The prerequisites for its emergence were formed mainly in the bosom of Soviet society and matured in the initial post-Soviet period of Ukraine’s development. It has the following inherent legal properties: seizure by the State of the tax law of taxpayers and society on the whole; fiscal sovereignty of the State; coercive nature of tax liability which taxpayers have to the fiscal State; fiscal nature of its tax law; asymmetry of tax law of the fiscal State.

KEYWORDS: the tax State; the fiscal State; legal values of the tax State; legal values of the fiscal State; legal properties of the fiscal State.