



**К. Ю. Тараненко,**  
аспірантка кафедри публічного права  
Чернівецького національного університету  
імені Юрія Федьковича

УДК 347.73

## ФОРМИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПАТЕРНАЛІЗМУ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ

*У статті проведено розмежування патерналізму як феномена податково-правової дійсності та невизначеності податкового законодавства, що об'єктивно притаманне йому в силу його природи. Обґрунтовано вибір основоположних засад податкового законодавства як критерію виділення форм податково-правового патерналізму. Через призму принципів податкового законодавства виокремлено форми податково-правового патерналізму та їх вплив на асиметричність правового становища держави і платників податків.*

**Ключові слова:** податково-правовий патерналізм, форми податково-правового патерналізму, принципи податкового законодавства, невизначеність податкового законодавства.

Феномен податково-правового патерналізму на даний час уже неможливо віднести до зовсім невідомих науці фінансового права України явищ. Найбільш глибоко та послідовно дослідила його природу Р. О. Гаврилюк [1]. Вона зробила обґрунтований висновок, що патерналізм не просто притаманний податковому праву держави, а є однією з його констант [2]. Причому, на відміну від інших констант етатистської доктрини податкового права, ця константа особлива, оскільки вона є атрибутивним способом існування усіх інших його констант, іншими словами, як наголошує Р. О. Гаврилюк, патерналізм є функціональною константою податкового права держави [3]. Поза патерналізмом, як справедливо резюмується реалізація податкової док-

трини субстанційної держави неможлива у принципі [4]. Проте форм прояву податково-правового патерналізму, як зазначає згада авторка, вона спеціально не досліджувала [5]. Не аналізували цієї проблеми й інші вчені юристи-фінансисти. А без знання форм прояву податково-правового патерналізму неможливо його розпізнавати у загальному масиві суспільних явищ та вчасно виробляти заходи для хоча б часткової його нейтралізації та протидії йому як феномену, в основі своїй деструктивному [6].

Відтак метою даної статті і водночас її основними завданнями є аналіз форм податково-правового патерналізму та відмежування його від інших близьких за правовою природою явищ, передусім від неминучої невизначеності податкового права.

Не можна ще раз не погодитись із Р. О. Гаврилюк, що податково-правовий патерналізм є ідеологічною основою податкового права субстанційної держави [7]. Остання продукує та підтримує його існування через «владу позитивних законів» [8]. Дж. ле Гранд та Б. Нью вказують на той факт, що за своєю природою жоден закон не буде патерналістським, якщо держава свідомо не вкладе в нього такий зміст [9]. Р. О. Гаврилюк, більш поглиблено проаналізувавши природу законодавства держави, резюмує, що «позитивний закон майже ніколи не застосовувався раніше та не застосовується нині в чистому вигляді юридичної норми без відповідного ідеологічного та іншого його супроводу» [10]. Часто такий супровід набуває ознак патерналізму та спрямований на створення видимості «батьківського піклування» держави про платників податків. Реалізація закону в супроводі із державним патерналізмом призводить до «приховування його етатистського нутра, глибинного задуму та реального призначення та, як наслідок, його неістинного сприйняття» [11].

Відтак, податкове право, що наскрізь пронизане державним патерналізмом, стає невизначеним для платників податків, оскільки останні не можуть планувати та передбачати наслідки своєї господарської діяльності із урахуванням свого податкового зобов'язання, оскільки в процесі реалізації податково-правових норм зіштовхуються із пріоритетом державних інтересів та потреб над інтересами соціуму.

Патерналізм потрібно відрізнити від невизначеності податкового законодавства, що об'єктивно притаманна йому в силу його природи. Між ними існує досить нечітка межа, однак природа кожного з цих явищ показує, що різниця між ними очевидна. Правова невизначеність може детермінуватися як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами. В першому випадку невизначеність податкового права впливає із самої його природи, оскільки соціальні зв'язки і процеси безкінечно різноманітні і динамічні, крім того, вони постійно розвива-

ються у міру ускладнення і глобалізації суспільного життя, а «можливості законодавця передбачити еволюцію соціально-економічних явищ і зафіксувати їх в імперативних нормах, — як зазначає О. В. Дьомін, — значно обмежені» [12]. Як зауважує Ф. Шауер, «найточніші правила завжди потенційно неточні, як наслідок нашого недосконалого знання про світ і наших обмежених можливостей передбачати майбутнє» [13]. Тому «навіть найточніша норма, — підкреслює Г. Грібнау, — може виявитися невизначеною, коли зіштовхується з ситуацією, яку законодавець не передбачив в момент встановлення цієї норми» [14]. Вже римські юристи розуміли: *non possunt omnes articuli singillatim aut legibus comprehendere* — не можна осягнути законами всі окремі випадки. Тобто в силу свого загального характеру, резюмує О. В. Дьомін, норми податкового права завжди розраховані на деякий «узагальнений» тип життєвої ситуації і не призначені виражати специфіку безкінечної різноманітності податкових відносин [15]. Оскільки норма є абстрактним узагальненням, результатом типізації тих чи інших суспільних відносин, «невизначеність правової норми, — як стверджує З. З. Рахматуліна, — закладена в її природі, являється невід'ємною властивістю права в цілому і правової норми зокрема» [16].

Проте нерідко невизначеність свідомо створюється і підтримується субстанційною державою. Вона стосується дефектів юридичної техніки, що обумовлені такими причинами як «свідоме не включення в нормативний акт норм, які все ж виявляються потрібними, чи невинуватість норми при її застосуванні на практиці» [17], «в кінці кінців, податкове право як продукт свідомо-вольової діяльності людей не звільнене від помилок, елементів лобіювання чиїхось інтересів, волюнтаризму і т. д.» [18].

Ця невизначеність податкового законодавства, що створюється державою, є патерналізмом. Свідомо створюючи пробіли у податково-правовому регулюванні, держава забезпечує собі поле для ма-

неврів у відносинах з платниками податків і обирає для себе той варіант поведінки, який є вигідним саме для неї та який найбільшою мірою забезпечує задоволення її державного інтересу, приховуючи це під маскою пріоритету публічного інтересу соціуму. Така невизначеність, на думку О. В. Дьоміна, призводить до того, що громадяни не можуть знати завчасно і з достатнім ступенем визначеності, чи буде конкретна дія (бездіяльність) кваліфікована в межах чи за межами правових кордонів [19].

Латентний характер податково-правового патерналізму зумовлює різноманітність форм його прояву. Виявити їх із усього масиву податкових норм можливо через принципи податкового законодавства, що здатні «оголити» патерналізм та з граничною чіткістю вказати, чи платник податків має справу із «батьківською» турботою з боку держави, за якою прихований пріоритет державних інтересів, чи з об'єктивною невизначеністю податкового законодавства.

Принципи податкового законодавства в силу своєї природи є найбільш універсальним критерієм виявлення форм податково-правового патерналізму, оскільки, по-перше, будучи нормативно закріпленими, принципи все ж є надпозитивними, «виступають вихідними, первинними елементами по відношенню до інших норм податкового права. Являючись фундаментальними правовими категоріями, вони визначають зміст, структуру та функціональну спрямованість всіх інших норм податкового права. По-друге, незважаючи на динамічність та мінливість податкового законодавства, його принципи є набагато стабільнішими, оскільки їх зміст визначається на короткочасними пріоритетами фінансової політики, а стійким відношенням законодавця до сформованих суспільно-правових цінностей. Така стабільність дозволяє виконувати їм роль довгострокових орієнтирів по відношенню до податкового законодавства, що безперервно реформується» [20]. По-третє, принципи податкового права виступають найважливішим критерієм

правомірності діяльності учасників податкових відносин. Про що, зокрема, красномовно свідчить судова практика з вирішення податкових спорів, де практично жодне рішення не приймається без урахування та посилання на той чи інший принцип.

Таким чином, принципи можна розглядати як дієвий засіб переводу стану невизначеності в податковому праві у визначеність. Нерідко — за відсутності інших правових можливостей — вони являють собою *ultima ratio regum* (останній довод королів) [21]. Володіючи вищенаведеними якостями, принципи оголюють латентні дефекти та невластиві податковому праву явища, що незримно вплетені в його матерію субстанційною державою та є універсальним критерієм перевірки законності дій учасників податково-правових відносин.

Стаття 4 Податкового кодексу України (далі — ПК України) закріплює основні засади податкового законодавства України, а саме: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, презумпція правомірності рішень платника податку, фіскальна достатність, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів [22], створюючи тим самим образ демократичного, цивілізованого податкового права. Однак для субстанційної держави та її податкового права основоположні принципи податкового законодавства стали зручним фундаментом для реалізації її невикорінного патерналізму. Гарантуючи рівність, стабільність, справедливість, загальність і т. д., держава створює правильний нормативно зафіксований образ свого податкового права, від якого значною мірою відрізняється його практична реалізація.

Так, демонстрації «батьківського» піклування держави про своїх підданих

повинна сприяти така теоретична конструкція етатистської доктрини податкового права як *стабільність податкового законодавства*. Підпунктом 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України закріплено принцип стабільності податкового законодавства, відповідно якого зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [23]. Насправді закріплена у податково-правовій доктрині України вимога стабільності податкового законодавства є суто декларативною та в переважній більшості не виконується, а принцип стабільності податкового законодавства, що переконливо довели Р. О. Гаврилук [24] та Д. О. Гетманцев [25], в українських реаліях є скоріше закріпленою в законі мрією платників податків, ніж реально діючою правовою нормою. З моменту прийняття Податкового кодексу жоден закон про внесення до нього змін не прийняв із дотриманням принципу стабільності. Даний принцип ігнорується як Верховною Радою України, місцевими радами та органами Державної фіскальної служби України при встановленні та справлянні податків і зборів, так і в переважній більшості судами при вирішенні спорів з приводу законності стягнення податків, встановлених із порушенням строків, про що свідчить аналіз законодавчої та судової практики.

Підтвердження цьому можна побачити на основі аналізу найважливіших фінансових законів нашої держави. Ретроспективний погляд на законотворчу практику в галузі оподаткування показує, як щороку з моменту прийняття Податкового кодексу України зміни до нього вносилися поспіхом, із порушенням усіх строків та вимог про стабільність податкового законодавства (наприклад, 04.11.2011 р. був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спро-

щеної системи оподаткування, обліку та звітності», який набув чинності 01.01.2012 р.; 06.12.2012 р. — Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів», що набув чинності 01.01.2013 р.; 28.12.2014 р. — Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», що набув чинності 01.01.2015 р.; 24.12.2015 р. — Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016р.», який набув чинності з 01.01.2016 р.; 20.12.2016 р. — Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році», який набув чинності 01.01.2017 р.) [26].

Така нестабільність, як довела Р. О. Гаврилук, властива усьому фінансовому законодавству України [27]. Часовий проміжок між прийняттям законів про внесення змін до Податкового кодексу України та набранням ними чинності надто малий. Він не дає змоги платникам податків ознайомитися із змінами і привести свою діяльність у відповідність до нових вимог податкового законодавства, більше того, такі зміни ризикують залишитися непоміченими, що тягне за собою невиконання платниками податкового законодавства і, як наслідок, санкції з боку податкових органів. Недарма Д. О. Гетманцев називає податкову реформу сезонним захворюванням, загострення якого, знаючи підходи українського уряду до фінансової політики держави, слід очікувати не раніше пізньої осені [28]. На думку вченого, невиконання нормативного припису про стабільність податкового законодавства виявляється можливим через те, що норма пп. 4.1.9 ст. 4 ПК України встановлює правило, не передбачаючи будь-яких наслідків (у т. ч. санкцій) у

разі його порушення, тобто вона сформульована таким чином, що субстанційна держава з легкістю знаходить шляхи юридичної кваліфікації змін до податкового закону, прийнятих з порушенням пп. 4.1.9 ПК, на свою користь в обхід принципу стабільності [29].

На нашу думку, більш обґрунтоване пояснення цього феномена дає Р. О. Гаврилюк, яка виводить таку «легкість» держави у зміні власного податкового законодавства з податкового суверенітету субстанційної держави як однієї з констант її податкового права [30]. Звідси неважко припустити, що стабільність ніколи не «загрожує» податковому праву цієї держави.

Формою податково-правового патерналізму також є *проголошення принципу рівності всіх платників перед податковим законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації*. У Податковому кодексі України принцип рівності закріплюється у пп. 4.1.2, в якій встановлено, що рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації проявляється у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків, незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [31]. Втім, принцип рівності платників податків перед законом хоча і гарантується державою, на практиці не забезпечений, а наповнений ідеологічним забарвленням у силу того, що податкове законодавство містить необґрунтовані відмінності у правовому статусі платників податків (наприклад, щодо а) оподаткування доходів від зайняття професійною спортивною діяльністю, б) оподаткування доходу за договором комісії, в) оподаткування трудових доходів порівняно із доходами нетрудовими, такими, як дивіденди, відсотки за депозитними вкладками [32]), які пов'язані з необхідністю зменшити податкове навантаження на визначену категорію платників податків відповідно до державного інтересу.

Поширеною формою податково-правового патерналізму є так званий принцип *невідворотності настання відповідальності за порушення податкового законодавства*. Він зафіксований у пп. 4.1.3 Податкового кодексу України [33]. Його потрібно розуміти не інакше, як невідворотність настання відповідальності для усіх суб'єктів податково-правових відносин — як платників податків, податкових агентів, їх посадових осіб, так і держави в особі її уповноважених органів та посадових осіб. Р. О. Гаврилюк, глибоко проаналізувавши питання природи правової відповідальності за податкові правопорушення з позицій антропосоціокультурного підходу, резюмувала, що ця відповідальність носить «особливий, каральний з боку держави та жертвний з боку платників податків характер» [34] та завжди розцінюється субстанційною державою як відплата за порушення її податкового суверенітету [35]. Інститут податкової відповідальності характеризується достатньо поверховим врегулюванням відповідальності посадових осіб податкових органів та широким і деталізованим арсеналом заходів впливу на платників податків (глава 11 Податкового кодексу України). Суб'єктом відповідальності за вчинення правопорушень податкового законодавства Податковий кодекс України називає платників податків, податкових агентів та їх посадових осіб, але не державу в особі контролюючих органів (ст. 110 ПК України). Ще більше посилює фіскальний тиск держави на платника податків відсутність у податковому законодавстві принципу юридичної відповідальності «одне правопорушення — один вид відповідальності» та поглинання більшим покаранням меншого покарання, а також множинність покарань за вчинення кожного правопорушення податкового закону [36].

Демонстрації «батьківського» піклування держави про своїх громадян повинна сприяти і така конструкція податкового законодавства держави як *презумпція правомірності рішень платника податку*, яка означає, що коли

норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків (пп. 4.1.4 ст. 4 ПК України) [37]. Податкове законодавство наскрізь пронизане колізіями та суперечливими нормами, а випадки їх тлумачення податковими органами на користь платників податків є настільки поодинокими, що на тлі масових фіскальних рішень та тлумачень є просто непомітними. Тому в більшості випадків платникові податків усе-таки доводиться обстоювати свою позицію через суд.

В Україні нині склалася багата судова практика з вирішення податкових спорів, в яких суди ставали на захист платників податків, застосовуючи дану презумпцію, на відміну від органів Державної фіскальної служби України, які у випадку множинного тлумачення норм податкового законодавства приймають рішення, керуючись так званим державним інтересом, що, як правило, не співпадає із інтересом платників податків [38]. До речі, неспівпадіння корінних інтересів у податковому праві субстанційної держави та платників податків і спричинює, як зазначає Р. О. Гаврилюк, примусовий характер податкового обов'язку останніх [39]. Відтак, якби платники податків не реалізовували своє право на захист і не зверталися до судів, то, скоріше за все, презумпція правомірності рішень платників податків цілком перетворилася б тільки на ідеологічну конструкцію, що сприяло б створенню лише видимості «батьківської турботи» держави про платників податків.

Податково-правовий патерналізм також проявляється у створенні та підтримці ідеологічного міфу в суспільстві про притаманність податковому законодавству держави принципу соціальної

справедливості оподаткування, згідно з яким установлення податків та зборів має здійснюватися відповідно до платоспроможності платників податків (пп. 4.1.6 ст. 4.) [40]. Чи реалізується принцип соціальної справедливості оподаткування, до прикладу, на податку на доходи фізичних осіб? Станом на 2017 р. в Україні застосовується пропорційна шкала оподаткування доходів фізичних осіб у єдиному розмірі 18% бази оподаткування, незалежно від величини доходу, що нарахований у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами (ст. 167 ПК України) [41]. Д. О. Гетманцев слушно зауважує, що «одна і та сама сума доходу має різне значення (різну величину) залежно від джерела та соціального стану особи: 1000 гривень, одержані малозабезпеченою сім'єю, вартують для неї значно більше, ніж 1000 гривень, одержані заможним одинаком, і встановлений пропорційно рівний податок на зазначений дохід буде набагато важчим у першому, ніж у другому випадках» [42].

Механізм надання податкової соціальної пільги фактично не вирівнює матеріальний стан більшості платників податків, оскільки податкова соціальна пільга надається лише фізичній особі, чий дохід у вигляді заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат) протягом звітного податкового місяця не перевищують розмір суми, що дорівнює сумі прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на коефіцієнт 1,4 й округленої до найближчих 10 гривень (пп. 169.4.1 ст. 169 ПК України) [43]. При розмірі прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 01.05.2017 р. у сумі 1684 грн. (ст. 7 Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік») граничний дохід для застосування податкової соціальної пільги у 2017 р. становитиме:  $1600 \text{ грн.} \times 1,4 = 2360 \text{ грн.}$  Однак розмір

мінімальної зарплати з 01.01.2017 р. становить 3200 грн. (ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік»). Тож менше цієї величини не може нараховуватися зарплата працівникові за виконану місячну норму праці. Отже, податкова соціальна пільга не застосовуватиметься до доходів переважної більшості працівників, бо розмір їх зарплати має бути вищим за 3200 грн, а граничний дохід для застосування податкової соціальної пільги на 2017 рік — 2360 грн. Звідси, очевидно, що Україна сформувала систему прибуткового оподаткування зі значним податковим навантаженням на малозабезпечених громадян, що не є соціально справедливим.

*Ще однією формою прояву невикорінного патерналізму субстанційної держави є гарантія нейтральності оподаткування, сутність якої розкривається у Податковому кодексі через установаження податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків (пп. 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України) [44]. Однак, чи дійсно податок у субстанційній державі може бути нейтральним?*

Система оподаткування України має обтяжливий для платників податків характер, що цілковито підтверджується рейтингом простоти і зручності податкових систем Paying Taxes, підготовленим Світовим банком разом з Price Waterhouse Coopers, згідно з яким Україна посіла 165 сходинку серед 185 країн [45], а також Індексом економічної свободи — показника, який щорічно розраховується Wall Street Journal і Heritage Foundation для більшості країн світу, відповідно до якого Україна належить до країн з репресивною економікою [46]. Тому думка про те, що оподаткування повинно бути нейтральним, тобто не впливати на конкурентоздатність платників податку на ринку, є втіленням податково-правового патерналізму субстанційної держави, ідеологічним міфом, що ніколи в принципі не зможе бути втілений у податковій практиці. Платники податків, відчуваючи постійний тиск з боку кон-

тролюючих органів, так чи інакше, але зважають на своє податкове зобов'язання і формують відповідно до нього свою господарську діяльність.

Гарантія єдиного підходу до встановлення податків і зборів є ще одним видом податково-правового патерналізму з боку держави. Нормативна фіксація військового збору у Податковому кодексі України показує, що, визначивши об'єкт оподаткування військовим збором, законодавець залишив базу оподаткування без уваги. Причому відсутність норми, що чітко визначає базу оподаткування військовим збором, Державна фіскальна служба України компенсувала роз'ясненням в категорії 132.02 Системи «Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс» Державної фіскальної служби України, що військовий збір обчислюється із суми доходу без вирахування інших податків та обов'язкових платежів [47]. Очевидно, що в гонитві за збільшенням надходжень до Державного бюджету України за рахунок коштів платників податків, законодавець проігнорував необхідність встановлення усіх елементів податку, що призвело до руйнування юридичної конструкції військового збору і поставило під сумнів власне законність справляння такого платежу, адже відсутність хоча б одного з елементів юридичної конструкції податку (ст. 7 ПК України) веде до відсутності можливості обчислення податку чи збору, і, відповідно, можливості його сплати.

**Висновок.** *Податково-правовий патерналізм у матерії податкового права є доволі багатоликим. Від природної невизначеності позитивного податкового права субстанційної держави їх відрізняє передусім суб'єктивний характер форм податково-правового патерналізму, значною мірою їх латентний характер та безкінечна замінюваність одних форм іншими. Однак у силу його латентного, тобто прихованого від ока платників податків, характеру в межах етатистської доктрини податкового права без спеціального наукового аналізу виявити його практично неможливо. Природа та істинне призначення*

цього феномена податково-правової дійсності може бути пояснене за допомогою антропосоціокультурного підходу до правопізнання через основоположні засади податкового права, що є фундаментальними правовими категоріями, які визначають зміст, структуру та функціональну спрямованість всіх інших норм податкового права. Саме принци-

пи, як критерій виявлення форм податково-правового патерналізму у податковому праві держави, «оголюють» властиві податковому праву явища, що незримо вплетені в його матерію субстанційною державою та є універсальним критерієм перевірки законності дій учасників податково-правових відносин.

### Список використаної літератури

1. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. С. 326—340.
2. Гаврилюк Р. А. Антропосоціокультурний код податкового права: монографія. Книга 2. Константы налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. С. 241.
3. Там само. С. 264.
4. Гаврилюк Р. О. Патерналізм як функціональна константа етатистської доктрини податкового права // Вісник Львівського університету. 2014. Вип. 60. С. 182—191.
5. Гаврилюк Р. А. Антропосоціокультурний код податкового права: монографія. Книга 2. Константы налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. С. 242.
6. Там само. С. 245.
7. Там само. С. 257.
8. Гаврилюк Р. А. Антропосоціокультурний код податкового права: монографія. Книга 2. Константы налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. С. 242.
9. Julian Le Grand and Bill New Government Paternalism Nanny State or Helpful Friend? Princeton, NJ: Princeton University Press, 2015. P. 42.
10. Гаврилюк Р. А. Антропосоціокультурний код податкового права: монографія. Книга 2. Константы налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. С. 91.
11. Там само.
12. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2014. С. 48.
13. Schauer F. Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life. Oxford, 1993. P. 36.
14. Gribnau H. Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands. Legisprudence. 2007. Vol. I. № 3. P. 317.
15. Демин А. В. Зазнач.праця. С. 46.
16. Рахматуллина З. З. Неопределенность правовой нормы — как технико-юридический прием правотворчества // Правотворчество в Российской Федерации: проблемы теории и практики: сб. науч. ст. / отв. ред. В. М. Сырых, М. А. Занина. М.: РАП, 2010. С. 377, 378.
17. Авакьян С. А. Пробелы и дефекты в конституционном праве и пути их устранения // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 8. С. 4.
18. Демин А.В. Зазнач.праця. С. 44.
19. Там само. С. 59.
20. Там само. С. 125—127.
21. Там само. С. 140—141.
22. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. // База даних «Законодавство України / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата звернення: 26.09.2017).
23. Там само.
24. Гаврилюк Р. О. Конституційний принцип заборони зворотної дії закону в часі та податково-правова доктрина України // Науковий вісник Чернівецького університету: зб. наук. пр. Вип. 161. Правознавство. Чернівці: Рута, 2002. С. 75—84.
25. Гетманцев Д. О. Ретроподаткотворчість. «Помилки» держави, за які відповідальність несе платник податків // Дзеркало тижня. 2016. № 10. URL: <https://dt.ua/business/retropodatkotvorchist-pomilki-derzhavi-za-yaki-vidpovidalnist-nese-platnik-podatktiv-.html>.
26. База даних «Законодавство України / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.



27. Гаврилюк Р. Фінансовий закон: проблеми теорії і практики // Право України. 2005. № 7. С. 37–41.
28. Гетманцев Д. Податкова реформа: абсолютна справедливість неможлива, але прагнення справедливості потрібно закладати вже зараз // Дзеркало тижня. 2016. № 6. URL: <http://gazeta.dt.ua/business/podatkova-reforma-absolyutna-spravedlivist-nemozhлива-ale-pragnennya-spravedlivosti-potribno-zakladati-vzhe-zaraz-.html>.
29. Гетманцев Д. О. Ретроподаткотворчість. «Помилки» держави, за які відповідальність несе платник податків. URL: <https://dt.ua/business/retropodatkotvorchist-pomilki-derzhavi-za-yaki-vidpovidalnist-nese-platnik-podatkov-.html>.
30. Гаврилюк Р. Фінансовий закон: проблеми теорії та практики // Право України. 2005. № 7. С. 37–41.
31. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. // База даних «Законодавство України / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата звернення: 26.09.2017).
32. Там само.
33. Там само.
34. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. С. 212.
35. Там само. С. 213.
36. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. // База даних «Законодавство України / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата звернення: 26.09.2017).
37. Там само.
38. Див.,напр.: Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/800/23064/16 від 12.07.2017 р. // Єдиний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/67704778>; Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/800/51425/15 від 09.03.2017 р. // Єдиний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/65460196>; Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/800/13757/16 від 10.05.2017 р. // Єдиний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/66851464>.
39. Гаврилюк Р. А. Антропосоціокультурный код налогового права: монография. Книга 2. Константы налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. С. 125–153.
40. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. // База даних «Законодавство України / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата звернення: 26.09.2017).
41. Там само.
42. Гетманцев Д. О. Прямое реальное оподаткування. Правовая суть и администрирование: науч.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2014. С. 24.
43. Податковий кодекс України від 02.12.2010 // База даних «Законодавство України / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата звернення: 26.09.2017).
44. Там само.
45. Paying Taxes 2013: Ключевые факторы, влияющие на рейтинг Украины. URL: <http://kherson.minrd.gov.ua/data/material/000/016/74108/0.pdf>.
46. Index of Economic Freedom: Wall Street Journal, Heritage Foundation. URL: <http://www.heritage.org/index/book/chapter-3>.
47. Категорія 132.02. Система «Загальнодоступний інформаційно—довідковий ресурс» Державної фіскальної служби України. URL: <http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques>.

**Тараненко Е. Ю. Формы налогово-правового патернализма в налоговом законодательстве Украины.**

*В статье проведено разграничение патернализма как феномена налогово-правовой действительности и неопределенности налогового законодательства, объективно присущей ему в силу его природы. Обоснован выбор основополагающих принципов налогового законодательства в качестве критерия выделения форм налогово-правового патернализма. Через призму принципов налогового законодательства выделены формы налогово-правового патернализма и их влияние на асимметричность правового положения государства и налогоплательщиков.*

**Ключевые слова:** *налогово-правовой патернализм, формы налогово-правового патернализма, принципы налогового законодательства, неопределенность налогового законодательства.*

**K. Taranenko. Forms of tax and legal paternalism in the tax legislation of Ukraine.**

*The article distinguishes paternalism (as a phenomenon of tax and legal reality) and the uncertainty of tax legislation that is objectively inherent in it because of its nature. The choice of the fundamental principles of tax legislation as a criterion for distinguishing the forms of fiscal paternalism is substantiated. Forms of fiscal paternalism and their influence on the asymmetry of the legal status of the state and taxpayers are highlighted through the prism of the principles of tax legislation.*

*Tax legal paternalism in the matter of tax law is rather diverse. Demonstrations of the «parental» care of the state of their citizens should contribute to such theoretical construction of the tax laws of the state as the presumption of legitimacy of the decisions of the taxpayer, the principle of social justice of taxation, the guarantee of neutrality of taxation, the inevitability of liability for violations of tax legislation, equality of all payers before tax law and non-admission any manifestations of tax discrimination, the stability of tax legislation. From the natural uncertainty of the positive tax law of the substantive state, they are distinguished primarily by the subjective nature of the forms of tax-legal paternalism, to a large extent their latent character and the infinite substitutability of some forms by others. However, due to its latent character within the limits of the etatist doctrine of tax law without a special scientific analysis to find it practically impossible. The nature and true purpose of this phenomenon of tax-legal reality can be explained by the fundamental principles of tax law, which are the fundamental legal categories that define the content, structure and functional orientation of all other norms of tax law. The principles, as the criterion for identifying forms of tax-legal paternalism in the tax law of the state, «expose» inherent in the tax law phenomena that are invisibly woven into its substance by the substantive state, and is a universal criterion for verifying the legality of actions of the participants in the tax-legal relations.*

**Key words:** *tax-legal paternalism, forms of manifestation of tax-legal paternalism, principles of tax legislation, uncertainty of tax legislation.*