

## АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА СУБСТАНЦІОНАЛЬНОЇ ДЕРЖАВИ

Явище асиметрії є повним порушенням симетрії, скасування її. І саме цим від початку і до кінця, повністю проникнута етатистська доктрина податкового права. Так, податкове право субстанційної держави є винятково правом для останньої і таким же обов'язком для платника податку, причому це такі парні категорії, природі яких не властивий взаємозв'язок, взаємопереходи між собою. З позицій етатистської доктрини податкового права держава в принципі не може мати обов'язків перед платником податків за податковим правовідношенням, а останній не має і не може мати права на податки. Саме тому не існує нічого **принципово спільного** між парними категоріями *податкове право субстанційної держави* та примусовий податковий обов'язок платника податків.

*Ключові слова:* симетрія податкового права, асиметричність податкового права, субстанційна держава, податкове право субстанційної держави, примусовий податковий обов'язок платника податків.

**Постановка проблеми.** Термін *асиметричний* у «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» В.Т.Бусела роз'яснюється як такий, «який характеризується браком симетрії або її порушенням; несиметричний, нерозмірний» [10, с.42]. А термін *симетрія* в ньому тлумачиться, як «розмірне, пропорційне розміщення частин якогось цілого щодо центру, середини» [10, с.1315]. У «Великому тлумачному словнику російської мови» С.О.Кузнецова термін *асиметричний* роз'яснюється як «позбавлений симетрії» [7, с.48]. Термін же *симетрія*, як указується у цьому ж словнику, походить від грецького слова *symmetria* (співвимірність) і означає: «Співвимірність, повну відповідність у розташуванні частин цілого відносно центру, середньої лінії; сувору паралельність, однаковість в розташуванні, розміщенні чого-небудь» [7, с.1186].

У чотиритомній «Новій філософській енциклопедії», виданій Інститутом філософії Російської академії наук, поняття *асиметрії* також розкривається за допомогою поняття *симетрія* і вказується, що вони *співвідносні*. М.Ф.Овчинников звертає увагу на те, що «явище асиметрії розглядається як *повне порушення симетрії, відсутність усіх відомих елементів симетрії* (виділено нами – Г.Р.). Асиметрію належить відрізняти від дисиметрії, – пише він, – яка розуміється як понижена симетрія, відсутність лише деяких її елементів» [28, с.188].

Т.Б.Романовська *філософське* поняття *симетрії* роз'яснює, як «властивість, що відображає структурну особливість об'єкта, який залишається незмінним при зміні порядку розташування в просторі та/або часі рівних між собою частин цього об'єкта. Поняття *симетрії* може бути, – пише вона, – розширене на випадок, коли незмінними при перетворенні залишаються лише деякі характеристики об'єкта» [34, с.540].

В основі осмислення феномена *симетрії*, а також *асиметричності* як явища дійсності лежать основоположні філософські та наукові принципи пізнання, в тому числі *принцип симетрії* як «евристичний і методологічний принцип наукового дослідження, у відповідності з яким визначені властивості і взаємозв'язки об'єктів, що формулюються як закони у складі наукових теорій, є інваріантними відносно деяких перетворень (складають групу симетрії); у цьому розумінні *принцип симетрії* можна розуміти як деяке узагальнення принципів відносності, інваріантності» [33, с.539], простоти та ряду інших.

Як відзначається у спеціальній філософській літературі, *принцип симетрії* сприяє виявленню структури теорій та взаємозв'язку законів, що фігурують в них. Це дозволяє встановлювати систематичні відносини між різними теоріями в межах єдиної науково-дослідницької програми чи співставляти ці програми. Конкретні види симетрії можуть розрізнятися за ступенем спільності і стабільності (наприклад, опору емпіричним спростуванням) [див., напр.: 11, с.26-28; 41, с.121, 124, 137]. Як свідчить величезний історичний досвід розвитку різноманітних пізнавальних традицій, спочатку будь-які знання про симетрію являються *емпіричними узагальненнями*. І.О.Герасимова, яка провела спеціальний методологічний аналіз культурних контекстів, що по різному увібрали в себе явище *симетричності* і виразили його в одному і тому ж ключі через багатолику двоїстість, пише: «Стародавній світ мислив *бінарними опозиціями*, структуруючи як явища зовнішньої природи, так і внутрішні людські сприйняття та думки, виділяючи пари світло/пітьма, жіноче/чоловіче, верх/низ, ближче/далі, добро/зло, правда/брехня, парне/непарне. Опозиціями оперувало не лише повсякденне мислення, виражаючи себе в поетичних міфах, –

підкреслює вона. – Прийом *розрізнення* з подальшим *порівнянням і протиставленням* – *антитеза* – один з найдревніших прийомів оповіді та організації тексту» [14, с.8]. У цьому розумінні безперервних емпіричних узагальнень, як неодноразово відзначали філософи та вчені, до нинішнього часу принципово можливі як відкриття нових, раніше не фіксованих типів симетрії, так і фактів порушення симетрії [див.: 9; 16; 24].

В основі антитези, розвиває свою думку І.О.Герасимова, лежить *простий розподіл* визначеної *єдності* на *два начала*, які символізують, з одного боку, ідею *протиставлення, розподілу* єдиного, а з іншого – ідею *відповідності, однорідності* протиставлених властивостей, якостей чи понять. Це формулювання в філософії як науці (другий та третій типи наукової раціональності) має декілька відтінків. Як відмічає І.О.Герасимова, в загальному сенсі говорять про *двоїстість* чи *просте протиставлення*. Роблячи акцент на однорідності протиставлення, продовжує вона, говорять про *двоєдиність* чи *доповнюваність* двох начал. *Протилежні* начала виключають одне одне, але діють в рамках *цілого* [14, с.12].

**Мета статті:** на основі узагальнень загальнотеоретичних і філософсько-правових напрацювань розкрити асиметричну природу податкового права субстанційної держави.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ще перші древньогрецькі філософи помітили, що світ структурований *бінарними опозиціями*, що породжують *принцип кореляції* та його наслідки: одне не існує без іншого [див.: 12, с.27-62]. На *принципі кореляції* теорія пізнання засновує такі два важливі аргументи: 1) *аргумент від кореляції*, який являє собою типову апеляцію до мови (до логіки), і 2) *аргумент від антиномії*, що апелює до пізнавального досвіду. Як до яскравої ілюстрації вищесказаного звернемося до пізнавального досвіду аналізу симетричних бінарних опозицій Миколи Бердяєва. Зокрема, він, розмірковуючи над проблемою виникнення *добра і зла* в контексті християнських поглядів на *гріхопадіння* та *рай*, пише: «Проблему етики не може бути навіть поставлено, якщо не визнавати, що виникла *різниця* між «*добрим*» та «*злом*», і виникненню цієї різниці передують стан буття «по той бік добра і зла» чи «до добра і зла». «Добро» і «зло» корелятивні, і у відомому сенсі можна сказати, що «добро» виникло лише тоді, коли виникло «зло», і падає з падінням «зла». Це і є основний парадокс етики. *Рай* і є той стан буття, в якому немає відмітностей та оцінки. Можна було б сказати, що світ іде від початкового нерозріз-

нення *добра і зла* через різку відмітність *добра і зла* до остаточного нерозрізнення *добра і зла*, збагаченого усім досвідом розрізнення» [6, с.47]. З вищесказаного неважко переконатися, що, з одного боку, вже у самій мові як інструменті пізнання закорінена звичка мислити протилежностями, логічно розрізняючи й оцінюючи; з іншого боку, сам пізнавальний досвід не мислиться при відомому ході міркування без розрізнення опозицій – неможливо пізнати, *що таке добро* (справедливість, любов, хороше), не порівнюючи, не знаючи, *що таке зло* (несправедливість, ненависть, погане).

В.В.Попков на підставі усестороннього та глибоко аналізу предмета *опозиційних пізнавальних стратегій*, названого ним просто *двоїстістю*, показав, що в даному випадку *аналітичні стратегії* часто вибудовуються з урахуванням принципу генетичної *двоєдиності*: два протилежних начала (наприклад, *права* та *обов'язки* суб'єкта) демонструють прояв (прихованого) єдиного джерела (*права*). Принцип двоєдиності має *онтологічний аспект*, коли розглядається процес диференціації єдиного і простого начала (на вищому ієрархічному рівні, в нашому випадку на рівні *субстанціональної держави*) і створення двох протилежних начал (на найнижчому ієрархічному рівні, в нашому випадку на рівні *позитивного податкового права* тієї ж субстанціональної держави), і принцип двоєдиності має *логічний аспект*, коли подумки єдине поділяється на протилежні начала (*податкову правосуб'єктність держави і фактичну відсутність такої правосуб'єктності* в парадигмі етатистського оподаткування у *платника податків*). В.В.Попков також звертає увагу на те, що принцип генетичної двоєдиності можна розглядати як окремий випадок принципу єдності в багатоманітності (уся багатоманітність у світі має в якості джерела єдину сутність, просту субстанцію – такі онтологічні міркування моністичних філософських шкіл; інші філософські школи прийшли до переконання, що багатоманітність складного можна описати через *просте* (філософський і науковий принцип простоти)). Співвіднесення протилежностей з єдиним джерелом у компаративістських дослідженнях Заходу і Сходу часто іменують і як *недвоїстість* (*недуальність*), і як *двоїстість*, переважно залежно від **акценту дослідження** – на *джерелі* чи на *опозиціях*, що створює надлишкову термінологічну плутанину. В.В.Попков у даній ситуації рекомендує вчиняти так: проводячи різницю між акцентами пізнання, в першо-

му випадку доцільніше використовувати термін *двоєдність*, а в другому – *недвоїстість* [див.: 32].

Інший стиль мислення по відношенню до протилежних начал (*бінарних опозицій*) передбачає *не лише спряженість, зв'язаність* даних начал, *але і їх взаємодію*, при якій вплив однієї сторони неминуче знаходить відгук у іншій стороні і стимулює контрдію, протистояння, напругу, конфлікти та їх вирішення. **Бінарні опозиції, іншими словами, діалектичні протилежності в якості сторін діалектичного протиріччя, як встановлено в ході філософського пізнання світу, є частини, властивості, тенденції зміни об'єкта пізнання, які залежать одні від одних, взаємобумовлюють один одного, але при цьому мають зворотну по відношенню один до одного направленість, більше того – взаємозаперечують один одного, знаходяться у відносинах боротьби** [див.: 40, с.185].

В новітній час філософський принцип симетрії зіграв виключно важливу роль в розвитку *генетики та лінгвістики* як фундаментальних наук [див., напр.: 42; 37; 39]. Зокрема, в лінгвістиці давно відома *теорія бінарних опозицій* та їх ансамблей як структурної основи різних мов [див., напр.: 13; 19; 43], а також відомо декілька концепцій, які вже фактично переросли в теорію, згідно якої мови людського спілкування сформувались не на пустому місці, а являються продовженням *генетичної мови*. Це свідчить на користь *ідеї інформаційної уніфікованості* усіх живих організмів, перш за все людей.

Право як одна із фундаментальних якостей людини також володіє цілою системою властивостей, характерних для людини. Перш за все *право за своєю природою системне, симетричне явище*. Воно за допомогою **правового коду** спільно з генетичними та лінгвістичними кодами являється основою інформаційної уніфікованості індивідів та соціуму в цілому. Раніше багатьом ученим – представникам традиції системного підходу до пізнання здавалося, що серед усіх систем передачі інформації на рівні індивідів лише генетичний код та мовний код, як відзначав Р.Якобсон, базуються на використанні дискретних компонентів, які самі по собі не мають сенсу, але служать для побудови мінімальних одиниць, які мають сенс. Аналогічною ідеєю вже на протязі тривалого часу спершу не усвідомлено, а останнім часом достатньо усвідомлено і цілеспрямовано стали перейматися і вчені-юристи, причому не лише представники загальної теорії права, але і галузевих наук. Однак ще більш значимим являється той факт, що на зазначену об-

ставину звернули увагу методологи юридичної науки та навіть філософи. Мова йде про *дуальність права*, обумовлену його природою, яка, в свою чергу, продиктована двоїстістю правового буття, його роздвоєння на взаємодіючі протилежності: належне і суще у праві, права і обов'язки і т. ін. Тобто, вже базові моделі у праві відрізняються *бінарно-опозиційною природою*.

На бінарно-опозиційну природу права побічно вказував ще О.Конт, коли говорив, що «ніхто не має прав як таких, крім прав виконувати свій обов'язок» [цитовано за кн.: 22, с.202]. Марксу належать слова, що не існує прав без обов'язків, а обов'язків без прав. З радянських вчених-теоретиків питання про парність наукових правових абстракцій було вперше поставлено поза усякою двозначністю прямо та однозначно О.М.Васильєвим в монографії «Правові категорії. Методологічні аспекти розробки системи категорій теорії права» [8, с.252-258]. Однак тогочасне наукове співтовариство не оцінило усієї філософсько-методологічної глибини саме такої постановки питання. Можливо, це сталося тому, що для радянської ментальності було властиво турбуватися лише про *обов'язки* людей як учасників різноманітних правовідносин. Навіть радянській державі символічно надавалися переважно *обов'язки*, хоча фактично тільки вона володіла в особі партійно-радянської бюрократії реальні, нічим не обмеженими правами та лише символічними обов'язками. Такий тотальний *розрив прав та обов'язків* у радянській державі трансформувався, в кінцевому підсумку, в одну з найфундаментальніших причин його саморуйнування.

Набута в радянському минулому позитивістська інерція нерозуміння та несприйняття дуальної природи права, опозиційності (*біполярності*) його фундаментальних властивостей збереглась і у пострадянських державах. Перш за все це проявляється у вкрай рідких зверненнях учених-юристів до спеціального дослідження даної властивості права. Як приклад останнього можна навести ґрунтовну монографію В.В.Ниркова [див.: 27], кандидатську дисертацію О.І.Рудакова [див.: 35], в якій парні юридичні категорії *права і обов'язку*, однак, досліджуються не з позицій філософського і наукового принципу симетричності, а розглядаються в дусі традиційного для радянської та пострадянської теорії права вузькодогматичного підходу, за допомогою логічно-структурного аналізу діючого позитивного права, тому заявлені цілі дослідження, по-перше, навіть за умови повної реалізації їх не здатні були забезпечити розкриття істинної опозиційної

природи *прав і обов'язків в праві*, а, по-друге, навіть вони не були повністю досягнуті. Основною причиною останнього є та обставина, що як право в цілому, так і властивості дуальності, опозиційності категорій права – одвічно *системні феномени*, однак до їх пізнання автор застосував чужий природі права *елементаристський підхід*. Із праць українських учених-юристів з вищевказаної тематики поки що можна назвати лише постановочну статтю Ю.М.Дмитрієнка [див.: 17]. У більшості ж праць пострадянських вчених-юристів України, Російської Федерації, безпосередньо присвячених дослідженню фактично опозиційних, дуальних властивостей права та категорій, що їх відображають, про цю фундаментальну властивість правової природи – її *дуальності, опозиційності правових категорій* – навіть не згадується [див.: 36; 2; 25].

В.В.Нирков у вже згадуваній вище досить ґрунтовній монографії вельми скромно пише про зроблений ним гіпотетичний висновок про те, *«що побудована методом сходження від абстрактного до конкретного загальна теорія права як цілісна система повинна являти собою в результаті сукупність діалектичних пар – протилежних понять, приведену в стан органічної взаємодії, взаємозв'язку за допомогою безлічі операцій їх (пар) визначення»* [27, с.43]. Причому, підкреслює він, указані мисленнєві логічні зв'язки повинні виражати об'єктивну взаємодію реальних пар протилежних правових феноменів, служити їх правильним теоретичним відображенням. *«У зв'язку з цим видається можливим, – робить другий висновок В.В.Нирков, – виділяти парні правові поняття як відносно самостійні логічні форми, які дозволяють пізнати та відобразити в мисленні конкретну діалектичну взаємодію протилежностей юридичної дійсності»* [27, с.43]. В.В.Нирков переконливо показує, що дослідження даної форми і спеціальне вивчення окремих пар правових понять виступають необхідним попереднім етапом, що передує й одночасно є невіддільним *началом* безпосередньо процесу сходження від абстрактного до конкретного в загальній теорії права.

Своєрідно резюмуючи стосовно філософсько-методологічних начал пізнання дуальної природи права в цілому та явища правових опозицій, зокрема, В.В.Нирков пише: *«Діалектика вже розробила свою логічну форму – це її парні категорії. Конкретним же наукам, враховуючи і правознавство, необхідно на основі логіко-філософських знань розробити власну систему парних категорій, адже здійснити це їх зо-*

*бов'язує специфіка власного предмета [дуальна природа права – Г.Р.], а відображення конкретних діалектичних зв'язків стає можливим завдяки розробці специфічних парних понять. Оперуючи одними лише філософськими категоріями (сутність – явище, зміст – форма, необхідність – випадковість і т.д.), юридичній науці не вдається пізнати єдність протилежностей власного предмета дослідження»* [27, с.58-59].

У категорійно-понятійному ряді загальної теорії держави і права В.В.Нирков виділяє в числі найбільш *очевидно протилежних* і разом з тим *органічно взаємопов'язаних* пар-абстракцій такі: *«державна – право», «приватне право – публічне право», «матеріальне право – процесуальне право», «нормативно-правовий акт – правозастосовний акт», «позитивна юридична відповідальність – негативна юридична відповідальність», «правове стимулювання – правове обмеження», «суб'єктивне право – юридичний обов'язок», «спеціалізація законодавства – уніфікація законодавства», «правове заохочення – правове покарання»* та ін. [27, с.73]<sup>1</sup>.

Природно, багато чого при такій постановці питань проблеми дуальної природи права є, як мінімум, спірним, суперечливим, що, скоріш за все, є наслідком прихильності В.В.Ниркова до односторонньої позитивістської традиції правопізнання, що у всіх своїх проявах характеризується ненауковим підходом до правопізнання. Тим не менш, головне не в цьому – воно полягає в тому, що автор зумів віднайти філософсько-методологічний підхід до визначення істинної природи дуальності права, опозиційності його фундаментальних парних категорій і понять, знайшов адекватний філософсько-методологічний ключ до пізнання відповідних феноменів права. Це *виділення пар категорій права і перевірка їх методом діалектичного аналізу на бінарну спряженість і діалектичну взаємодію* їх сторін. Якщо сторони такої пари категорій лише бінарно в'я-

<sup>1</sup> Як відзначають П.В.Алексєєв і О.В.Панін, не лише в правознавстві, але і в сучасній науці в цілому постійне зіткнення пізнаючого мислення з протилежними тенденціями розвитку, з двоїстістю і в той же час з єдиною сутністю об'єктів і діалектичним способом пізнання стає все більш звичним (Див.: 1, с. 526). Але шлях до цього пролягав через тисячоліття. Так, ще Платон одним з перших серед представників натурфілософської пізнавальної традиції, безпосередньо передуючої природно-правовій традиції пізнання, зауважив: *«Але що дивовижно та божественно для вдумливого мислителя, так це притаманне усій природі подвоєння числових значень і, навпаки, роздвоєння – відношення, що спостерігається в усіх видах і родах речей»* (Див.: 29, с. 501).

занні, сполучені (опозиційні), але діалектично з ним не взаємодіють, то в такому випадку має місце *асиметрія в праві*. І навпаки, якщо обидві сторони пари категорій права не тільки *бінарно спряжені*, але і *діалектично взаємодіють* між собою, зумовлюють одне одного, взаємно переходять один в одне, то це *пара симетричних категорій*.

Оскільки нас цікавить характер категорії *податкове право субстанціональної держави* – симетричний він чи асиметричний, – то для його визначення нам необхідно спершу відшукати другу категорію з даного ряду, яка була б по відношенню до вищевказаної категорії парною. Які ж критерії повинні бути взяті нами за підставу даного пошуку? Чи таких критеріїв не існує в принципі? Нам видається, що підбирати другу з і двох парних категорій просто навмання, як це нерідко зустрічається в юридичній літературі (ми вище наводили приклад В.В.Ниркова), було б ненауковим підходом до проблеми. А тому без визначення тих чи інших критеріїв *парного* комплектування юридичних категорій ніяк не обійтись. Перш за все, очевидно, треба зазначити, що таких критеріїв існує безліч і залежать вони в тому числі і від цілей нашого пізнання. Оскільки в даному випадку ми шукаємо **наявність чи відсутність** у категорії *податкове право субстанціональної держави властивостей симетричності*, то таким критерієм, скоріш за все, повинна виступити **сама природа симетричності**.

Вище нами вже відзначалось, що термін *симетрія* означає *співмірність, повну відповідність в розташуванні частин цілого відносно центру, середньої лінії, іншої сторони*. Згідно з даним критерієм, *пару* (тобто іншу *категорію*) категорії *податкове право субстанціональної держави* складає в етатистській традиції розуміння податкового права категорія *примусовий податковий обов'язок платника податків*. Саме ця категорія з усіх відомих інших категорій етатистської доктрини податкового права найбільше відповідає вищенаведеному **критерію симетричності**<sup>1</sup>. Іншими словами, категорія *податкове*

<sup>1</sup> У юридичній літературі обґрунтовуються і інші категорії віднесення юридичних категорій до парних. Зокрема, відомий російський теоретик права О.В.Малько *критеріями* віднесення до парних юридичних категорій *правове стимулювання* і *правові обмеження* називає такі: 1) дані категорії виражають двоїстість юридичної інформації; 2) вони внутрішньо діалектично пов'язані; 3) такі категорії взаємозабезпечують у регулювання один одного; 4) парні категорії позначають у своїй сукупності специфічний баланс мотиваційних правових засобів; 5) вони є двома узагальнюючими категоріями, які вбира-

*право субстанціональної держави* і категорія *примусовий податковий обов'язок платника податків* є *категоріями-антиноміями*. Такий же методологічний підхід до визначення категорій-антиномій застосовував теоретик права А.П.Дудін [див.: 18, с.5]<sup>2</sup>.

Визначивши категоріальну пару *податкове право субстанціональної держави – примусовий податковий обов'язок платника податків*, можемо дослідити природу взаємозв'язку між ними: це *просте співвіднесення* (взаємне розташування, але не більше) чи випадок *діалектичного*

ють основні юридичні засоби у сфері інформаційно-психологічної дії права (Див.: Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. Теоретико-информационный аспект. – Саратов, 1994. – С. 78). Викладенню даних критеріїв у О.В.Малько передують їх принципова оцінка автором: «А між іншим, з позиції даного підходу значно розширюються пізнавальні можливості при розгляді тих чи інших взаємовідносних юридичних явищ і процесів, більш повно фіксуються їх внутрішні зв'язки, чіткіше встановлюються як елементи єдності, так і елементи протилежностей (Там же. – С. 77). Застосовувати на практиці дані критерії дуже складно, якщо взагалі можливо, оскільки вони являють собою еклетичний набір *кількісних параметрів* до оцінки *системних властивостей і природи системного явища*. Не кажучи вже про те, що ряд позицій, віднесених автором до критеріїв підбору пар юридичних категорій фактично можуть бути відомими тільки після дослідження цих пар (наприклад, пункт 2: характер зв'язку між категоріями).

<sup>2</sup> Цікаво також, що більше століття тому фактично аналогічну антиномію-проблему досліджував у своїй фундаментальній праці «Капітал» К.Маркс: «Капітал виникає в обігу» і «Капітал не виникає в обігу», писав він. Вирішення даного протиріччя, як уже неодноразово відзначалось у науковій літературі, К.Маркс здійснив завдяки дослідженню *фактичних станів і процесів, справжньої діалектичної взаємодії товарного обігу та виробництва*. При цьому повне вирішення вказаної антиномії він виводить за допомогою розгортання цілої органічної системи пар економічних категорій, яка в сукупності являє собою *складне розвинене поняття* (в термінології А.С.Арсеньєва: Арсеньєв А.С., Библер В.С., Кедров Б.М., Анализ развивающегося понятия. – М., 1967. – С. 40-41) – **теорію капіталу**. К.Маркс у найбільш стисненому вигляді результати свого дослідження капіталу формулює так: «Увесь цей процес, перетворення його (капіталіста) грошей у капітал, *здійснюється* у сфері обігу і *здійснюється не у ній*. За допомогою обігу – тому, що він зумовлюється купівлею робочої сили на товарному ринку. Не в обігу – тому, що останнє лише готує процес збільшення вартості, здійснюється же він у сфері виробництва». І на завершення К.Маркс пише: «Капітал виникає у виробництві за допомогою обігу» (Див.: Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т.23. – С. 206).

взаємозв'язку. При цьому зауважимо, що відповідно до сформованої традиції в пострадянській загальній теорії права і галузевих юридичних науках поки що відсутній достатній досвід справжнього аналізу характеру взаємодії між *парними категоріями права*. У подібних випадках автори зазвичай обмежуються загальними міркуваннями та деклараціями. Достатньо переконливим підтвердженням цього є загальноприйнятий розгляд у теоретичній юриспруденції початкової парної категорії юридичного позитивізму *державна – право*. Крім загальних указівок на «зрозумілу причину» існування цієї *пари* внаслідок «об'єктивного» роздвоєння державно-правової дійсності, а також про похідний характер права від держави та деяких інших другорядних суджень, інших знань про природу взаємодії цих парних категорій юридична наука поки що не розробила.

У принципі те ж саме можна сказати і про наукову розробку питань взаємозв'язку та взаємодії іншої пари правових категорій – *суб'єктивне право – юридичний обов'язок*, хоча ця пара також відноситься в правовій традиції юридичного позитивізму до першооснов праворозуміння та правопізнання. Не буде перебільшенням твердження про те, що у догматичному правознавстві характер зв'язку більшості (якщо не усіх) пар юридичних категорій прийнято вважати *очевидним, таким, що лежить на поверхні* і сам по собі розуміється, не потребує спеціального поглибленого пізнання. Насправді ж очевидним видається тільки *факт парності* відповідних категорій права, однак *зміст парності* як спеціальної *логічної* чи *діалектичної* форми залишається поки що нерозкритим. Поза спеціальним філософсько-логічним та формально-догматичним дослідженням *змісту опозиційності в праві* природу зв'язку між собою парних юридичних категорій розкрити неможливо.

Унаслідок цього з усією необхідністю виникає *питання про правила, своєрідний алгоритм пізнання природи та властивостей парності парних юридичних категорій*. «Останній [алгоритм – Г.Р.], – як пише В.В.Нирков, – *являє собою сукупність взаємопов'язаних завдань, за допомогою виконання яких дослідник спроможний досягнути цілей використання вказаної логічної форми – розкриття складної єдності та взаємодії протилежних правових явищ пізнання*» [27, с.85-86]. Так само заслуговують на увагу обгрунтовані В.В.Нирковим етапи дослідження правових феноменів у формі парних юридичних категорій. Зокрема, він пише:

«*По-перше*, необхідно здійснити аналіз кожного з протилежних правових явищ як відносно самостійного феномену. З цією метою необхідно встановити їх специфіку, види і т.д., особливо увагу належить звернути на внутрішні зв'язки. *По-друге*, шляхом порівняння необхідно виявити загальні ознаки та відмінності між досліджуваними явищами. Перші два етапи є попередніми, – відзначає автор, – які забезпечують безпосередній процес розгляду єдності та взаємодії протилежностей у праві. *По-третє*, необхідно почати розкриття єдності даних явищ у різних аспектах. Іншими словами, завдання цієї стадії – на основі встановлення раніше загальних рис протилежностей з'ясувати моменти їх єдності (в рамках однієї і тієї ж сутності) у правовій сфері. Це дозволить розпочати дослідження їх складної взаємодії в зазначених аспектах. *По-четверте*, виходячи з установлених специфічних відмінностей, необхідно розглянути особливості «взаємовпливу», взаємодії одного явища на інше в межах усіх виявлених моментів єдності, оскільки кожна з протилежностей по-своєму «заперечує» іншу. *По-п'яте*, необхідно подати розкриття взаємодії як джерело їх «саморуху», функціонування та розвитку, чим буде встановлено внутрішній зв'язок даної пари, взаємозв'язок між указаними явищами, їх елементами (видами). *По-шосте*, необхідно виявити якісно-кількісну нерівноцінність протилежних правових явищ під час їх взаємодії, дослідити домінування одного з них на визначених етапах розвитку<sup>1</sup>... *По-сьоме*, встановивши складну внутрішню взаємодію пари явищ, необхідно ввести її у взаємозв'язок більш високого рівня. При цьому розкривається їх єдність у межах однієї і тієї ж сутності, яка взаємодіє з іншою протилежною собі системою...» [27, с.86-87].

При цьому вважаємо необхідним звернути увагу на ту обставину, що обгрунтовані В.В.Нир-

<sup>1</sup> При цьому В.В.Нирков посилається на О.М.Васильєва, який пише про необхідність розгляду парних юридичних категорій в аспекті причинно-наслідкової взаємодії. О.М.Васильєв припускає можливість «передачі провідної ролі однієї протилежності іншою в процесі їх зв'язку, що постійно розвивається, в результаті корінних змін самої взаємодії чи зовнішніх умов. Тобто О.М.Васильєв пропонує дослідити парні юридичні категорії як такі, що постійно міняються місцями: спочатку якийсь один юридичний феномен виступає причиною, а інший наслідком, а потім – навпаки (Див: Васильєв А.М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. – М., 1976. – С. 253-356). Припущення О.М.Васильєва, як відзначає В.В.Нирков, доповнює проблему домінування протилежностей.

ковим усі етапи дослідження правових феноменів у формі парних юридичних категорій обов'язкові лише для випадків справді симетричних пар категорій, між якими існує не лише опозиційна спряженість пов'язаність, але і діалектична взаємодія. У випадку ж просто опозиційних, асиметричних пар категорій дана їх властивість виявляється вже на перших етапах і продовження дослідження їх по повній вищевказаній схемі видається збитковим, не потрібним.

У ході пізнання характеру взаємозв'язку парних юридичних категорій *податкове право субстанціональної держави – примусовий податковий обов'язок платника податків* – це звичайне співвіднесення явищ дійсності або діалектичний їх взаємозв'язок – ми будемо в основному дотримуватись алгоритму, запропонованого В.В.Нирковим. А тому спершу спробуємо максимально лаконічно та коротко показати, як розуміють прихильники етатистської доктрини податкового права субстанціональної держави, по-перше, *природу та основоположні властивості податкового права держави*, по-друге, *природу її такі властивості податкового обов'язку платника податків*. Унаслідок цього в деяких аспектах досліджуваної проблеми ми вимушені змістовно повторитися з попереднім викладенням матеріалу.

Перш за все відзначимо, що квінтесенцією природи податкового права субстанціональної держави, згідно з твердженням більшості представників пізнавальної традиції етатистської доктрини податкового права, є його *атрибутивність* державі, неможливість існування в будь-якій іншій, тим більше протилежній, якості. А термін *атрибут* означає *необхідну, істотну, невід'ємну властивість предмета чи явища* (на відміну від випадкових, перехідних його станів). Звідси *податкове право субстанціональної держави* як її *атрибут* поза носієм даної якості, тобто власне субстанціональної держави не може існувати в принципі. Характеристика *податкового права субстанціональної держави* як *атрибуту* останньої вказує на те, що дане право є *внутрішньою властивістю* цієї держави. Назовні ця властивість виявляється в якості *податкового суверенітету держави*, тобто явища, знову-таки нерозривно пов'язаного з субстанціональною державою, в принципі не існуючого поза її межами. А держава – це інститут *публічної влади*.

Не випадково в Податковому кодексі Російської Федерації податкові відносини визначаються в ключі етатистської парадигми оподаткування як *«владні відносини з встановлення, введення та стягнення податків і зборів в Російській*

*Федерації, а також відносини, які виникають у процесі реалізації податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення»* [26, с.4]. Податковий кодекс України стверджує те ж саме, але в більш завуальованій формі [див.: 31, с.4, 6].

Квінтесенцією *податково-правового обов'язку платника податків* з філософсько-методологічних позицій все тієї ж етатистської доктрини податкового права я її *примусовий характер*. При спеціальному розкритті відповідної парадигмальної константи етатистської доктрини податкового права субстанціональної держави нами вже приводилась оцінка даної властивості податкового обов'язку платника податків, зроблена відомим сучасним класиком етатистської традиції науки фінансового права П.-М.Годме, який про примусовий характер податкового обов'язку платника податків сказав буквально таке: «Елемент примусу настільки важливий у понятті податку, що це спричиняє виключення з податкової сфери надходжень, які не носять примусовий характер» [15, с.373]. У категоріально-понятійному апараті українських і в цілому пострадянських учених юристів-фінансистів – прихильників позитивістської традиції право розуміння категорія *примус* іменується *імперативом* (що по змісту одне і те ж), тому податковий обов'язок платника податків вони кваліфікують не як примусовий, а як *імперативний податковий обов'язок*. Тобто фактично філософсько-методологічні та змістові підходи до розуміння *природи* податкового обов'язку платника податків у всіх прихильників етатистської доктрини оподаткування однакові.

Не відрізняються істотно між собою і їх позиції стосовно розуміння **основних властивостей імперативного податкового обов'язку платника податків**. До них відносять перш за все такі властивості останнього: а) податковий обов'язок платника податків має державну спрямованість, зорієнтованість на забезпечення грошовими засобами держави; б) податковий обов'язок платника податків характеризується односторонністю<sup>1</sup>; в) виникнення податкового

<sup>1</sup> Розкриваючи дану односторонність податкового обов'язку платника податків, М.П.Кучерявенко пише: Найпредметніше вона проявляється при регулюванні правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. Якщо представники владної сторони наділені правами відносно платників податків (фактично жодних обов'язків перед платником податків і зборів,

обов'язку платника податків пов'язано суто з імперативним велінням, закріпленим у законі<sup>1</sup>; г) зміст податкового обов'язку платника податків виражається, згідно з константами етатистської парадигми оподаткування, в надходженні грошей від платника податків до держави.

Чи вищеперераховані властивості *примусового податкового обов'язку платника податків йому внутрішньо властиві*? Чи відповідають вони, згідно з *потребовим підходом до праворозуміння*, його іманентним життєвим потребам? Адже сутністю *примусового податкового обов'язку* являється, як абсолютно точно та відверто пише М.П.Кучерявенко, безповоротне та безоплатне надходження грошей від платників податків державі. Остання у зв'язку з цим не обтяжує себе жодними зустрічними обов'язками. Саме тому етатистське податково-правове регулювання завжди реалізується перш за все через норми *примусового* характеру, які визначають і деталізують виконання податкового обов'язку платника податків, а відносини між державою і податковими органами як владними суб'єктами, з одного боку, і платниками податків як зобов'язаними особами, з іншого боку характеризуються протистоянням, що не припиняється та завжди містить у собі більшу чи меншу частину *антагонізму*.

Природно поставити собі питання: що ж існує **принципово спільного** між парними категоріями *податкове право субстанціональної держави* та *примусовий податковий обов'язок платника податків* і чим істотно дані категорії відрізняються між собою? Ретельно проаналізувавши по суті усі можливі варіанти відповіді на перше з поставлених питань, можна сказати, що єдиним таким **принципово спільним** для *податкового права субстанціональної держави* та *примусового податкового обов'язку платника податків* з **формальної точки зору є податок**.

---

гарантуючим останньому право вимагати здійснення податковими органами будь-яких зустрічних активних дій на свою користь, у представників владної сторони податкових правовідносин немає) в основному у сфері обліку та контролю за їх діями і результатами, то правовий статус платників податків формується фактично тільки за рахунок обов'язків» (Див.: Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – С. 392).

<sup>1</sup> Конкретизуючи цю особливість (властивість) податкового обов'язку платника податків, М.П.Кучерявенко пише: «Це передбачає, перш за все, виникнення податкового обов'язку платника податків [Г.Р.] виключає навіть можливість проведення референдумів з питань оподаткування» (Див.: Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – С. 392).

Більше нічого не об'єднує в пару ні дані категорії правознавства, ні явища, існуючі за даними категоріями в повсякденному житті.

Та якщо зробити лише перший крок від формального до змістового розгляду категорії **податок**, як відразу ж виявляється його *протилежне явлення*, з одного боку, для субстанціональної держави – *як суверенне право оподаткування*, з іншого боку, для платника податків – *як примусовий податковий обов'язок*. Причому своє право оподаткування субстанціональна держава розглядає як суто атрибутивний для нього феномен, тобто як така властивість, яка з погляду парадигмальних підходів етатизму в принципі ніколи і за жодних обставин не може перейти до платника податків. З *діаметрально протилежних* позицій сприймає платник податків звалений субстанціональною державою на нього *примусовий податковий обов'язок*. Цей обов'язок *українською* у межах парадигмальних підходів податково-правового етатизму для платника податків, *чужий* для нього, знаходиться в антагонізмі з його природними правами та законними інтересами. Платник податків усіма своїми силами та помислами спрямований на позбавлення себе від цього *примусового податкового обов'язку*, однак у межах етатистської доктрини оподаткування він у принципі не може цього досягнути, нездатний повернути свій *примусовий податковий обов'язок* етатистській державі.

Отже, лише виявлення природи та основоположних властивостей *податкового права субстанціональної держави – примусового податкового обов'язку платника податків*, а також порівняльний аналіз цих категорій містить у собі достатні підстави для висновку про те, що дана пара категорій наділена всього лише опозиційною, співвідносною взаємодією, а не діалектичними взаємозв'язками чи взаємопереходами. Іншими словами, це не симетричні, а *асиметричні* категорії податкового права субстанціональної держави. Вони вказують на **асиметричну природу податкового права субстанціональної держави** в цілому.

Чи істинно шукати симетричність у парі категорій *податкове право субстанціональної держави – примусовий податковий обов'язок платника податків* з парадигмальних критеріїв доктрини єдності прав та обов'язків суб'єктів права і намагатися віднайти складну взаємодію даної пари категорій з філософсько-методологічних позицій цього підходу? В такому випадку необхідне пряме звернення до власне зазначеної доктрини: що вона розуміє під суб'єктом



права і як співвідносяться між собою з позицій даної доктрини права і обов'язки суб'єктів правовідносин, а також суб'єктів права?

Відомий спеціаліст у цій сфері правопізнання С.І.Архіпов у спеціальному монографічному дослідженні, присвяченому пізнанню суб'єкта права, резюмує: **«Суб'єкт права, отже, перебуває в особливій соціально-правовій реальності, відмітній від фізичної, являється частиною цієї особливої реальності, він – не фікція, не визнання неіснуючого існуючим, а поняття, що вбирає в себе значимі для права властивості, ознаки, якості індивідів. На відміну від поняття фікції, яке не засновується на дійсності, на реальних предметах, властивостях, відносинах; поняття суб'єкта права створюється в результаті абстракції як узагальнюючий образ реальності, як правовий зліпок з людини, застосовний у рівній мірі і до держави, і до комерційної, некомерційної організації, і до індивіда»** [3, с.30-31]. Тобто, згідно з даною доктриною, і держава, і індивід є суб'єктами права, кожен з яких володіє правосуб'єктністю, тобто наділений і правами, і обов'язками, поза якими він втрачає властивості суб'єкта права.

Більше того, в розділі 3 «Людина як суб'єкт права» цієї ж монографії С.І.Архіпов робить ще один принциповий висновок: **«Отже, – пише він, – у центрі правової системи як первинний та вихідний суб'єкт права повинен бути не індивід – «приватна» (фізична особа) – і не юридична особа (як узяті в лапки відокремлені елементи, властивості правової особистості людини), а саме людина (як єдина правова особистість), яка поєднує в собі і приватноправові ролі в цивільних, сімейних, інших «приватних» відносинах, і публічно-правові функції глави держави, міністра, військовослужбовця, податкового інспектора, іншого публічного діяча. Людина – як фундатор, творець держави, приватних корпорацій і усієї системи права»** [3, с.248].

Тобто з позицій антрополого-соціологічного підходу до праворозуміння людина є первинним, системоутворюючим, головним суб'єктом права. Але у позитивістській традиції правопізнання їй у цих властивостях відмовляють. Згідно з останньою традицією, в парі категорій *податкове право субстанціональної держави – примусовий податковий обов'язок платника податків* правом наділена лише держава, а платник податків фактично наділений лише примусовим обов'язком сплачувати податки

державі. Іншими словами, платник податків викреслений в етатистській доктрині податкового права з числа суб'єктів права, перетворений в об'єкт податкового права.

Строго кажучи, з точки зору парадигмальних критеріїв доктрини єдності прав та обов'язків суб'єктів права з числа даних суб'єктів виключає себе і субстанціональна держава, залишаючи за собою фактично лише податкове (і будь-яке інше) право, без яких-небудь власних юридичних обов'язків. Іншими словами, в етатистській доктрині податкового права субстанціональна держава навіть з парадигмальних підходів позитивістської традиції праворозуміння позбавляє платника податків і себе правосуб'єктності та будує податкові правовідносини з платником податків поза сферою права (сказано ж – владовідносини). Тому аналіз вищезазначеної пари категорій з позицій доктрини єдності права та обов'язків суб'єктів також переконує у відсутності у пари категорій *податкове право субстанціональної держави – примусовий податковий обов'язок платника податків* властивостей симетрії. Навпаки, **податковому праву субстанціональної держави притаманна яскраво виражена асиметричність.**

Для додаткової аргументації цього висновку і, головню, наочної демонстрації його звернемося до діючого позитивного податкового права України, яке ось уже протягом кількох років репрезентує Податковий кодекс України. Строго кажучи, якщо спробувати найбільш містко та коротко, в одному реченні викласти весь зміст діючого Податкового кодексу України, то потрібно сказати, що він містить найбільш повний систематичний виклад *податкового права української держави та примусових податкових обов'язків платників податків України*. Разом з тим, про обов'язки платників податків (та їх права), а також про функції та права контролюючих органів, які уособлюють українську державу в податкових правовідносинах (і обов'язках, і відповідальності **посадових осіб контролюючих органів** (виділено нами – Г.Р.), але не самих органів і, тим більше, не держави як суб'єкта податкового права) сконцентровано ведеться мова і у спеціальних статтях Податкового кодексу України.

Обов'язкам і правам платників податків присвячені спеціально статті 16 та 17 Податкового кодексу України. Зокрема, у статті 16 «Обов'язки платника податків» [див.: 31, с.53-54] викладені загальні принципові положення, що стосуються примусового податкового обов'язку платника податків в цілому. Ця стаття спеціально

передую статті 17 «Права платників податків» [див.: 31, с.53-54]. Ось як пояснює дану обставину М.П.Кучерявенко в постатейному коментарі діючого Податкового кодексу України ніби зсередини етатистської доктрини податкового права: «Необхідно звернути увагу, – пише він, – на логіку законодавця при закріпленні суб'єктивних прав та юридичних обов'язків платників: **спершу – обов'язки, потім – права** (виділено нами – Г.Р.). Конкретні обов'язки платника виникають за наявності об'єкта оподаткування у платника і наявності фактів, що породжують обов'язок зі сплати податку. Пояснюється це природою обов'язку зі сплати податків і зборів, що визначається владними, імперативними приписами зі сторони держави відносно реалізації суб'єктом обов'язку зі сплати податків і зборів. Саме тому платник податків реалізує перш за все **обов'язок, який визначає і деякі права**» [30, с.259] (виділено мною – Г.Р.). Тобто, згідно з етатистською доктриною податкового права, **права платників податків похідні від їх податкового обов'язку**. Більше того, аналіз змісту цих прав переконує, що **вони цілком підпорядковані виконанню платником податків свого податкового обов'язку**, однак ніяк не переслідують цілі, пов'язані з природними правами платників податків або навіть правами у загальноприйнятому розумінні цього слова.

У короткому коментарі (три абзаци) однієї з ключових – шістнадцятої статті Податкового кодексу України М.П.Кучерявенко ще раз звертається до *природи та характеру співвідношення прав і обов'язків платника податків*. Він пише: «... виходячи з імперативної природи податкового правовідношення, коли мова йде про регулювання власником руху коштів, які формуються від стягнення податків і зборів..., необхідна і відповідна побудова співвідношення прав і обов'язків. Якщо у платників податків (як у зобов'язаних осіб) перш за все повинні бути чітко визначенні обов'язки (і похідні від них права), то стосовно до податкових органів детального закріплення необхідно вимагати саме для прав, якими держава їх наділяє у сфері управління відношеннями оподаткування» [30, с.258-259]. **Кожному обов'язку платника податків**, вважає М.П.Кучерявенко, **повинно протистояти право податкового органу** контролювати виконання цього обов'язку.

Наскільки методологічно коректно в даному випадку вести мову про «право податкового органу» і чи справді це «право податкового органу» «повинно протистояти» «кожному обов'язку

платника податку»? Податкові органи є органами держави, точніше кажучи, органами державної влади. Частина же друга ст. 19 Конституції України передбачає, що: «Органи державної влади і органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах **повноважень** (виділено нами – Г.Р.) і способами, передбаченими Конституцією і законами України» [23, с.313]. Тобто Основний Закон держави не наділяє свої функціональні органи якими-небудь самостійними правами, більше того – навіть правом на такі права. Для виконання своїх функцій ці органи наділяються конституцієдавцем лише **відповідними повноваженнями**.

Відомий пострадянський учений-конституціоналіст В.М.Шаповал робить надзвичайно важливе методологічне уточнення, що «державний орган – це організаційно виділена частина (елемент) механізму держави, наділена юридично встановленими **повноваженнями** (виділено мною – Г.Р.) для реалізації визначених завдань, безпосередньо пов'язаних з реалізацією тієї чи іншої функції держави. **Однак влада держави**. – підкреслює він, – **не розподіляється між його органами і виступає цілісним явищем: державні органи наділені не частинами влади** [правами – Г.Р.], **а саме повноваженнями** (виділено мною – Г.Р.). За змістом своїх повноважень кожен державний орган може видавати акти (владні приписи), що створюють юридичні наслідки поза самим органом і є обов'язковими для інших суб'єктів права. При цьому природу державного органу не може змінити більший чи менший обсяг його повноваження» [38, с.118].

Внесення до Податкового кодексу України окремої статті про *права органів державної податкової служби* [31, с.59-64] є антиконституційним і методологічно хибним навіть з позицій позитивістської традиції праворозуміння. Частково ця помилка була виправлена законодавцем України Законом України від 05.07.2012р. № 5083-VI, згідно з яким Податковий кодекс України був доповнений новою окремою статтею 19<sup>1</sup> «Функції органів державної податкової служби» [див.: 21], що складається з 38 досить об'ємних пунктів. Їх текстовий обсяг у десятки разів перевищує текстовий об'єм прав платників податків. Законом України від 04.07.2013 р. ця стаття була доповнена пунктами 39-46, ще більше розширивши функції органів державної податкової служби України [див.: 20]. Але, тим не менше, допущеної принципової помилки – внесення до Податкового кодексу України окремої *статті про права органів державної податкової служби* –

Верховна Рада України не виправила. Даним Законом України органи державної податкової служби України були наділені ще більшими функціями і правами, а також перейменовані на контролюючі органи, відповідно стаття 19<sup>1</sup> Податкового кодексу України отримала назву «Функції контролюючих органів», а стаття 20 «Права контролюючих органів» [31, с.64-65].

Що ж стосується другої частини твердження М.П.Кучерявенка – що «право податкового органу» «повинно протистояти» «кожному обов'язку платника податків», то воно навіть з філософсько-методологічних позицій етатистської доктрини податкового права, послідовним прихильником якої він є, м'яко кажучи, надлишкове, а фактично також методологічно хибне. Адже метою податкового права субстанціональної держави є не пошук і, тим більше, не підтримка протистояння держави і платника податків ні на загальнодержавному рівні, ні в будь-якому конкретному випадку. Прямої вказівки на бажаність для держави такого протистояння неможливо знайти в позитивному податковому праві пострадянської України й інших пострадянських держав. **Основоположною метою державного податкового права є забезпечення держави у достатній мірі фінансовими ресурсами.** І вже як вторинні, похідні цілі податкової політики держави у формі зовнішнього впливу податків на різноманітні сегменти соціуму можуть переслідуватися цілі досягнення визначених перерозподільних відносин між соціальними шарами суспільства, галузями економіки, територіями і т.д. Історичний досвід стверджує, що кожна держава прагне досягнути своїх цілей в оподаткуванні по можливості з найменшими витратами.

Насправді ж, як стверджує Податковий кодекс України, виконання платником податків кожного його обов'язку забезпечується багатоманітністю функцій відповідних державних органів та їх прав, щедро наданих державою. Але навіть у цьому випадку все одно ефективність податкової політики української держави продовжує залишатися низькою і держава як свою реакцію на дану обставину продовжує множити функції та права своїх податкових органів. Історичний досвід усіх субстанціональних держав світу свідчить, що це не вихід з глухого кута. До тих пір, поки категоріальна пара *податкове право субстанціональної держави – примусовий податковий обов'язок платника податків* буде носити характер асиметричної опозиції, жодне примноження функцій і прав державних податкових органів у межах етатистської доктрини оподат-

кування не змінить природи податкового права субстанціональної держави.

У Податковому кодексі Російської Федерації категоріальна пара *податкове право субстанціональної держави – примусовий податковий обов'язок платника податків* викладена не настільки контрастно. У ньому в текстовому вимірі обсяг прав і обов'язків платника податків зіставний з аналогічним обсягом прав і обов'язків держави у податковому правовідношенні. Але у змістовому, парадигмальному контексті в Російській Федерації також, як і в будь-якій іншій субстанціональній державі, в податкових правовідносинах розподіл прав і обов'язків сторін залишається незмінним: державі повністю належить податкове право, а платнику податків – примусовий податковий обов'язок [див.: 26]. Це завжди потенційно містить у собі джерело опозиційності, антагонізму між індивідами та суспільством, з одного боку, і державою – з іншого, постійно тримає соціум в стані напруги і неперервного конфлікту, загрожує йому неминучим розколом.

Відомий російський мислитель О.С.Ахієзер, досліджуючи історичні та світоглядні аспекти розколу соціуму, дійшов до такого висновку: **«Сутність розколу очевидна при розгляді його на методологічній основі дуальних опозицій (виділено нами – Г.Р.). Про розкол можна говорити тоді, коли в русі думки і дії взаємозіткнення стійко превалює над взаємопроникненням (виділено мною – Г.Р.). Це руйнує діалог між полюсами дуальної опозиції, знижує здатність відповідного суб'єкта ефективно вирішувати проблеми, що призводить до росту дезорганізації, до росту руйнування цієї дуальної опозиції, відповідного суспільства, інституту»** [5, с.9-11; 4, с.29]. Автор бачить сутність цього розколу в *монологізації влади*, яка відкриває шлях до авторитаризму, О.С.Архієзер попереджує: «...в Росії проблема розколу сягнула цивілізаційного масштабу. Це ілюструється тим, що країна протягом ХХ ст. пережила дві іманентні, тобто такі, що виникли на національному підґрунті, катастрофи, та супроводжувалися зникненням держави і розпадом суспільства» [4, с.31].

В Україні власні ілюстрації проблем опозиції держави, з одного боку, та індивіда і суспільства а цілому, з іншого. Дана опозиція нерідко набуває зовнішніх ознак цивілізаційного розлому. Наприклад, у числі таких вітчизняних ілюстрацій і Податковий майдан грудня 2010 року, викликаний спробою української держави прийняти податковий кодекс України з українським асиметрично виписаними податковим правом

української держави та демонстративно примусовим податковим обов'язком платника податків. Тоді вітчизняній державі вдалося шляхом тактичних поступок платникам податків зняти передреволюційну напругу ситуації та тимчасово *примирити* сторони податкової опозиції в соціумі. Однак сама ця опозиція іманентна субстанціональній державі, і її кардинальне вирішення знаходиться суто на шляху трансформації субстанціональної держави в державу інструментальну.

**Висновки.** Одним з найбільш очевидних, більше того, крайніх проявів інструментальної обмеженості податкового права субстанційної держави є його *асиметричність*. Явище асиметрії є повним порушенням симетрії, скасування її. І саме цим від початку і до кінця повністю проникнута етатистська доктрина податкового права. Вона зіткана з протилежностей, не менш антагоністичних, ніж *добро* і *зло* у світі. Так, податкове право субстанційної держави є винятково правом для останньої і таким же обов'язком для платника податку, причому це такі парні категорії, природі яких не властивий взаємозв'язок, взаємопереходи між собою. З позицій етатистської доктрини податкового права держава в принципі не може мати обов'язків перед платником податків за податковим правовідношенням, а останній не має і не може мати права на податки. Саме тому не існує нічого **принципово спільного** між парними категоріями *податкове право субстанційної держави* та примусовий податковий обов'язок платника податків.

В етатистській доктрині податкового права субстанційна держава навіть з парадигмальних підходів позитивістської традиції праворозуміння позбавляє себе і платника податку правосуб'єктності і вибудовує податкові правовідносини з платником податків поза сферою права як владовідносини. Саме тому, згідно з цією доктриною, платник податку реалізує обов'язок, який породжує у нього службові права – ліпше виконувати обов'язок платника податків. Тобто, згідно з етатистською доктриною податкового права, права платника податків похідні від його податкового обов'язку. Більше того, аналіз цих прав переконує, що вони повністю підпорядковані виконанню платником свого обов'язку і не більше та не мають нічого спільного з правами людини у загальноприйнятому розумінні, як резонно пише М.П.Ку-черявенко, кожному обов'язку платника податків протистоїть право податкового органу держави. З таких конкретних протистоянь виростає одне загальне фундаментальне протистояння держави та платника податків на всіх рівнях і повсюдно.

## Список літератури

1. Алексеев П.В., Панин А.В. Философия: Учебник. 2-е изд. – М., 1997. – С. 526.
2. Ануфриева Л.П. Соотношение международного публичного и международного частного права: Сравнительное исследование правовых категорий. Автореферат дис. ... докт. юрид. наук / Л.П.Ануфриева. Специальность: 12.00.03; 12.00.10. – М., 2004.
3. Архипов С.И. Субъект права: теоретическое исследование. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. – С. 30-31.
4. Ахиезер А.С. Российская цивилизация: Опыт использования новых методов исследования // Россия как цивилизация: устойчивое и изменчивое. – М., 2007. – С. 29.
5. Ахиезер А.С. Россия: критика исторического опыта. – М., 1991 – С. 9-11.
6. Бердяев Н.А. О назначении человека. – М., 1993. – С. 47.
7. Большой толковый словарь русского языка» автора и руководителя проекта, составителя, главного редактора С.А.Кузнецова. – С. 48.
8. Васильев А.М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. – М., 1976. – С. 252-258.
9. Вейль Г. Симметрия. – М.: Наука, 1968. – С. 7-9, 12.
10. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і гол. ред. В.Т.Бусел. – С. 42.
11. Вигнер Е. этюды о симметрии. – М., 1971. – С. 26-28.
12. Гаврилюк Р.А. Методологическая традиция доктрины естественного права: Монография. – С. 27-62.
13. Гамкрелидзе Т.В. Якобсон и проблемы изоморфизма между генетическим кодом и семиотическими системами / Т.В.Гамкрелидзе // Вопросы языкознания. – М., 1988. - № 3. – С. 21-33.
14. Герасимова И.А. Многоликая двойственность (Методологический анализ культурных контекстов) / И.А.Герасимова // Противоположности и парадоксы (Методологический анализ). – М.: Канон+ РООИ Реабилитация, 2008. – С. 8.
15. Годме П.М. Финансовое право Пер. и вступ. статья докт. юрид. наук, проф. Халфиной Р.О. – М.: Прогресс, 1978. – С. 373.
16. Грюнбаум А. Философские проблемы пространства и времени. – М.: Прогресс, 1969. – С. 32, 39.
17. Дмирієнко Ю.М. Нові правові категорії «Асиметрія у становленні та розвитку українсь-

- кої правосвідомості», «опозиція у становленні та розвитку української правосвідомості», «симетрія у становленні та розвитку української правосвідомості» (до постановки питання / Ю.М.Дмитрієнко // rusnauka.com/1\_NIO\_2008/Pravo/24892.doc.htm.
18. Дудин А.П. Диалектика правоотношения. – Саратов, 1983. – С. 5.
19. Еремеев В.Е. Чертеж антропокосмоса / В.Е.Еремеев. – М.: АСМ, 1993. – 383 с.
20. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» №404-VII від 04.07.2013 року // Голос України від 10.08.2013. - № 148.
21. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» № 5083-VI від 05.07.2012 року // Відомості Верховної Ради. – 2013. - № 33. – Ст. 435.
22. Кельман М.С., Мурашин О.Г. Загальна теорія прав (з схемами, кросвордами, тестами): Підручник. – К.: Кондор, 2002. – С. 202.
23. Конституции государства Европы. В 3 т. Т. 3. / Под ред. Л.А.Окунькова. – С. 313.
24. Короткова Г.П. Принципы целостности. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1968. – С. 58-59.
25. Лагутин И.Б. Финансово-правовые категории / И.Б.Лагутин // archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc\_Gum/text/2009\_1/2.3.2.
26. Налоговый кодекс Российской Федерации (В 2-х частях). Официальный текст. – Стр. 13-15, 18-20.
27. Нырков В.В. Поощрение и наказание как парные юридические категории / В.В.Нырков; под ред. А.В.Малько. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «саратовская государственная академия права», 2006. – 204с.
28. Овчинников Н.Ф. Асимметрия / Н.Ф.Овчинников // Новая философская энциклопедия. Том первый. Руководители проекта В.С.Степин, Г.Ю.Семигин. – М.: Мысль, 2010. – С. 188.
29. Платон. Сочинения: В 3 т. – М., 1939. – Т. 3. – Ч. 2. – С. 501.
30. Податковий кодекс України. Постатейний коментар. У двох частинах. Частина 1. За редакцією М.П.Кучерявенка. – Харків: Право, 2011. – С. 259.
31. Податковий кодекс України: чинне законодавство зі змінами та доповненнями станом на 4 жовтня 2012 року: (Офіційний текст). – К.: ПАЛИВОДА А.В., 2012. – С. 53-54.
32. Попков В.В. Двойственность / В.В.Попков // Философские исследования. – М., 2001. - № 3. – С. 158-197.
33. Порус В.Н. Симметрии принцип / В.Н.Порус // Новая философская энциклопедия. Том третий. Руководители проект В.С.Степин, Г.Ю.Семигин. – С. 539.
34. Романовская Т.Б. Симметрия / Т.Б.Романовская // Новая философская энциклопедия. Том третий. Руководители проекта В.С.Степин, Г.Ю.Семигин. – С. 540.
35. Рудаков Алексей Иванович. Права и обязанности как парные юридические категории (вопросы теории). Дис. ... канд. юрид. наук. Специальность 12.00.01 / А.И.Рудаков. – Красноярск, 2006. – 197.
36. Ткаченко І.М. Розмежування термінів: «правове поняття», «правова категорія» та «правовий концепт» (на прикладі норм Цивільного кодексу України) / І.М.Ткаченко // Ученые записки Таврического национального университета им. В.М.Вернадского. Серия «Юридические науки». Том 22 (61). - № 1. – 2009. – С. 384-388.
37. Хи М. Симметрия в структуре генетического кода. Труды третьей Всероссийской конференции «Этика и наука будущего». – М., 2003. – С. 68-75.
38. Шаповал В.М. Сучасний конституціоналізм: Монографія. – С. 118.
39. Швырев Ю.А. Письма Лейбница о двоичной системе счисления и ее китайских источниках. Восемнадцатая научная конференция «Общество и государство в Китае». – М., 1987. – С. 145-147.
40. Шептулин А.Л. Система категорий диалектики. – М., 1967. – С. 185.
41. Щуцкий Ю.К. Китайская классическая «Книга перемен». – М., 1997. – С. 121, 124, 137.
42. Якобсон Р.О. Избранные работы. – М.: Прогресс, 1985. – С. 332-334.
43. Chomsky N. Essays on Language. – N.Y., 1975.

*Стаття надійшла до редколегії 4 грудня 2013 року.*

*Рекомендована до опублікування у "Віснику" науковим редактором П.С. Пауцківським.*

## Asymmetry of tax law of substantial state

### Summary

Phenomenon of asymmetry is a total symmetry breaking, its abolition. And that is, what etatist doctrine of tax law is filled with from the beginning to the end. Tax law of substantial state is exclusively the right of the latter, and the same duty of the taxpayer. At the same time, these are the categories for the nature of which the interrelation and mutual transitions are not characteristic. From etatist tax law perspective, the state, in principle, cannot have duty to the taxpayer according to tax legal relation, and the latter does not have and cannot have the right of taxes. That is why there is nothing principally common between pair categories of tax law liability of substantial state, and coercive tax liability of taxpayer does not exist.

*Key words:* symmetry of tax law, tax law asymmetry, substantial state, tax law of a substantial state, coercive liability of the taxpayer.

*Р.А. Гаврилюк*

## Асимметричность налогового права субстанционального государства

### Аннотация

Явление асимметричности – полное нарушение симметрии, упразднение её. Именно этим от начала и до конца, полностью проникнута этатистская доктрина налогового права. Налоговое право субстанционального государства есть исключительно правом последнего и такой же обязанностью для налогоплательщика, при этом это такие парные категории, природе которых не свойственна взаимосвязь, взаимные переходы между собой. С позиций этатистского налогового права государство в принципе не может иметь обязанностей перед налогоплательщиком за налоговым право-отношением, а последний не имеет и не может иметь права на налоги. Именно поэтому не существует ничего принципиально общего между парными категориями налоговое право субстанционального государства и принудительная налоговая обязанность налогоплательщика.

*Ключевые слова:* симметрия налогового права, асимметрия налогового права, субстанциональное государство, налоговое право субстанционального государства, принудительная налоговая обязанность налогоплательщика.