

*Гетманцев Д. А.,**доктор юридических наук, професор кафедри фінансового права юридического факультета  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

## К ВОПРОСУ О ПРИРОДЕ И ИСТОКАХ НАЛОГОВОГО ПРАВА

**Аннотация.** В статье автор анализирует основные характеристики налогового права, изучает его истоки в догосударственный период и делает выводы относительно природы налогового права, его автономности, объективности существования. Автор излагает свои взгляды на концепцию существования перераспределительного (налогового) права, и его признаки, а именно: антропность, конструктивность и контекстуальность, выделенные Р. А. Гаврилюк. Однако в дополнение к выделенным ученой признакам автор подчеркивает объективность перераспределительного права, как социального явления, его априорность по А. Райнаху, т. е., существование совокупности норм объективно в силу природы человека как такового, а не произвольной воли группы людей либо созданной ими социальной надстройки. Такое понимание перераспределительного права не позволяет государству манипулировать теми принципами налогообложения, которые и отличают его от узаконенного грабежа, превращая в уникальный социальный феномен. Также автор анализирует кризис современных налоговых систем западного образца в контексте игнорирования в процессе налогового правотворчества основных принципов справедливого налогообложения.

**Ключевые слова:** налог, налоговое право, перераспределительное право.

**Постановка проблемы.** Природа налогового права, его истоки непосредственно влияют на характер отрасли права, формирование подходов к регулированию общественных отношений в определенной сфере. Признание в частности налогового права самостоятельной отраслью права, понимание происхождения специфического вида человеческих правоотношений, позволяет гораздо более глубоко проанализировать подходы к регулированию взимания налоговых платежей, место государства в этом механизме. Это дает возможность не столько разработать, сколько осознать основополагающие принципы, на которых должна строиться отрасль налогового права, исходя из специфической природы самого явления.

На данном этапе развития современных государств этот вопрос является довольно актуальным в связи с необходимостью справедливого определения уровня фискального давления, механизмов дифференциации налоговых ставок, применения налоговых льгот, да и в целом характер отношений между налогоплательщиком и государством.

**Степень научной разработки.** Вопросы природы, истоков налогового права, его места в системе финансового права, а также отраслевой самостоятельности довольно часто поднимались и продолжают подниматься на уровне, как отечественной научной мысли, так и в зарубежных странах. Разные подходы к пониманию этих вопросов можно встретить в работах А. В. Брызгалова, В. В. Витрянского, Л. К. Вороновой, Р. А. Гаврилюк, С. А. Герасименко, В. И. Гуреева, Н. П. Кучерявенко, Е. П. Орлюк, Ю. А. Тихомирова, Н. И. Химичевой и многих других.

Вместе с тем, следует отметить, что вопросы природы налогового права, принципов налогообложения, места государства в механизме мобилизации средств поднимались еще задолго до того, как научная дискуссия дополнилась вопроса-

ми самостоятельности налогового права в системе права финансового. Проблемам налогообложения и его природы в свое время посвящало работы бесчисленное множество научных деятелей. Вспомнив, к примеру, А. Вагнера, А. Исаева, А. Лаффера, П. Леруа-Больё, Ф. Нитти, У. Петти, А. Пигу, Д. Рикардо, С. Сисмонди, А. Смита, И. Тарасова, И. Янжула, мы с Вами будем только в самом начале нашего пути.

При определении признаков современного налогового права многие представители науки исследуют именно государственную форму его существования. Отсюда следует весьма ошибочное видение того, что в налоговой сфере именно государство всецело определяет характер правоотношений, исходя из своего императива. Вместе с тем, следует признать, что налоговое право есть самодостаточным правовым явлением, которое берет свои истоки еще из догосударственного периода существования человечества (так называемое перераспределительное право). Анализируя черты перераспределительного права и его трансформацию в право налоговое, следует обратить внимание на объективный и априорный характер этого явления. Понимание негосударственного происхождения налогового права является одним из принципов построения налоговой системы государства, ведь налогообложение само по себе не призвано обеспечить существование государства как такового, но наоборот – заложить фундамент для реализации идеи справедливого перераспределения доходов между членами общества.

**Цель статьи** – подчеркнуть самостоятельность налогового права как отрасли, проанализировать его истоки из догосударственных правовых явлений (перераспределительное право) и тем самым указать на его автономность и антропную природу. Принимая определенные Р. А. Гаврилюк признаки налогового права, а именно его антропность, конструктивность и контекстуальность, в дополнение следует указать на такие черты, как объективность и априорность налогового права, и тем самым подчеркнуть его независимость от такого правового явления, как государство.

**Изложение основного материала.** Не соглашусь с Шекспиром. Быть побуждает нас не неизвестность после смерти. Отнюдь не «боязнь страны, откуда ни один не возвращался» склоняет нас «кряхтя, под пошей жизненной плетись». Бытие не бессмысленно для нас. Иначе вряд ли бы ваш покорный слуга набирал бы сейчас этот текст на клавиатуре последнего слова мировой научной мысли, а вы смогли бы его так просто прочитать, скачав из одного из файлообменников, которыми кишит мировая паутина. Вряд ли бы эта клавиатура, Интернет, хитрая схема по размещению в общем доступе нелицензионного контента, да просто текст как таковой существовали бы в принципе. Как не существовали бы и основные отличительные черты человека, отделяющие нас от наших ближайших предков – развитых обезьян, неласково названных учеными гоминидами. И сами эти гоминиды вряд ли бы существовали! Ведь жизнь, когда-то зарожденная Богом на планете Земля, имела бы смысл (или не имела бы смысла) именно в том своем изначальном, первозданном состоянии, в котором ее создал Господь без всех тех усовершенствований и модификаций, которые произошли с нею от момента Создания.

Однако, мы умеем говорить, читать, писать, а некоторые из нас даже думать. Мышление дает ключ к творчеству – еще одной отличительной черте человека, которая, становясь в один ряд с языком (ведь, мышление и речь рассчитывают друг на друга, они постоянно заменяют друг друга [5, с. 17], способностью к целенаправленному уничтожению других видов и себе подобных (геноциду), а также с употреблением различных наркотиков, являются способностями, которые крайне редко встречаясь в животном мире и характеризуют наш вид, как уникальный вид на планете) [14, с. 9]. В общем, Мышление в широком смысле этого слова, или, если хотите, Душа и является основной отличительной чертой человека.

Мне нравится, как об этой характеристике человека писала Ханна Арендт в своей великолепной «Жизни ума»: «...очевидно, что у лишеного ума существа не может быть чего-либо вроде опыта личной идентичности; это всецело достояние внутреннего жизненного процесса, его настроения и эмоции, чьи непрерывные перемены ничем не отличаются от непрерывного изменения наших телесных органов» [10, с. 38]. А еще изумительно у Аристотеля в трактате «О душе»: «...относительно же ума и способности к умозрению еще не очевидности, но кажется, что они иной род души и что только эти способности могут существовать отдельно, как вечное – отдельно от преходящего» [12, с. 323]. Хотя понимание души и мысли (ума) у многих философов рознится (вспомним хотя бы Фому Аквинского или Канта с его «Критикой чистого разума») ввиду четкой, разрывной связи с телом, эмоциональной сущности первой и оторванности от него, существования в другом, параллельном мире (в себе) второго, мы для целей данного исследования примем Мышление и Душу, как две неразрывные сущностные составляющие одного и того же явления, коим есть Человек. Именно эта наша способность, до тех пор, пока новые разработки ученых не опровергнут эту иллюзию, и мыслится нам той характеристикой, которая принципиально отличает человека от всех существ, живущих на планете.

Даже тот крохотный промежуток нашей многолетней истории, который мы можем осознать с достаточной, пусть даже и с условной долей допустимости, истинностью, свидетельствует о том, что уровень нашего Мышления, а с ним и пропасть, отделяющая нас от других видов, которым мы пока еще позволяем сосуществовать рядом с собой на Планете, стремительно увеличивается. Причем скорость нашего самосовершенствования (или все же приближения к концу?) растет уже скорее не в арифметической, но в геометрической прогрессии. Подобное стремление является несовместимым с гамлетовской бессмысленностью бытия.

Полагаем, что в основе его лежат иные причины, прямо противоположные тем выводам, к которым пришел принц Датский в своем знаменитом монологе. Рискнем предположить, что именно бессмертие и жажда жизни движет всем сущим на Земле. Именно эта страсть, всеобъемлющая и всеподавляющая, является источником всех остальных инстинктов живых существ, и именно она является самой основой жизни на планете. В ней смысл существования всего живого на планете. Это она заставляет нас творить новое, создавать, выживать самим и убивать других. Именно ее зерна обильно посеял Господь в душу Человека, превращая его из обезьяны в то, чем есть сегодня.

Злая шутка Господа состоит в том, что одно из основных отличий человека от других видов живых существ на планете прямо вытекает из его, человека, способности мыслить. И оно же заставляет Гамлета задуматься о смерти. Осознание конечности собственного бытия, однажды ночью мгновенно

проступающее липким потом на наших ладонях, – это ли не основная причина отказаться от любого прогресса, развития, мысли как таковой? Ведь все это бессмысленно. Какой смысл вам учиться, жениться, рожать детей, ходить на футбол, читать эту книгу, если вы точно и однозначно уверены в конечности своего бытия? Какой смысл мне ее писать? Ни об этом ли говорил нам Шекспир устами Гамлета? А если так, то почему и до и после Шекспира человечество было так же глухо к его словам, как и настойчиво в собственном развитии?

Ответ на этот вопрос уже прозвучал. Бессмертие. То, что мы по физическим причинам не можем достичь каждый для себя, возможно, логично и даже осязаемо для человечества в целом. В целом для нашего вида. Бессмертие – это не только то, что является возможным для нашего вида, но и то, для чего есть четкий рецепт – эволюция. Извечная битва видов за выживание наполняет смыслом жизнь всего вида, а через него и каждой отдельной особи. Извечная борьба происходит и происходила во всем – между целыми народами, этносами, племенами и просто группами людей. Между самцами за самок, между самками за лучшего самца, ведь именно они смогут дать лучшее потомство. Да, потомство. И пусть, завоевывая чужую самку, Вы не убиваете детенышей соперника, как и его самого (как, скажем, поступают самцы горилл, побеждая соперника в бою за гарем самок). Подобное завоевание сегодня, как правило, обходится без кровопролития. И чего греха таить, в большинстве случаев не слишком уж расстраивает побежденного. Однако борьба за собственное превосходство, продолжение рода, наибольшая реализация себя, своего генома в будущих поколениях является основным инстинктом человеческих особей, которых наше общество склонно квалифицировать, как здоровых.

Таким образом, нами движет именно инстинкт, заложенный в нас Богом (Богом ли?) на уровне глубже нашего подсознания. Инстинкт, который мы не понимаем, не осознаем, но который подсознательно мотивирует наше поведение, устанавливая либо корректируя наши цели и задачи. Он со всей остротой открывает нам истину бытия – выживает сильнейший. Это касается и отдельных биологических особей, это касается и их семей, групп. Это же касается и целых видов, противостоящих другим видам живых существ, населяющих планету.

Конкуренция и порождаемая ею эволюция как путь к бессмертию не индивиду, но вида в целом, есть основная движущая сила прогресса. Конкуренция объективна, как само бытие, она присуща всему живому. Можно сказать, что именно конкуренция и есть жизнь. Именно поэтому настолько живучи и проверены практикой идеи либерализма. Именно потому любой искусственный отход от этого основополагающего принципа обустройства человеческого общества чреват крахом такой социальной модели. Любое притеснение конкуренции, пусть даже для, казалось бы, благих социальных целей, любое существенное исключение из принципа частной собственности влечет за собой трагедию, пусть даже трагедия эта будет отодвинута во времени.

Так, сколь бы ни были соблазнительны идеи достижения всеобщего равенства через обеспечение жесткого государственного регулирования экономики в рамках внедрения различных социалистических моделей общества, мы (и именно мы, граждане бывшего СССР, как никто другой) понимаем их утопичность и ущербность. Ведь «экономический контроль» отделим от контроля над всей жизнью людей, ибо, контролируя средства, нельзя не контролировать и цели. Монопольное распределение средств заставит планирующие инстанции решать вопрос и о ценностях, устанавливать какие из них являются более высокими, а какие – более низкими, а в конечном сче-

те – определять, какие убеждения люди должны исповедовать и к чему они должны стремиться» [17, с. 145]. Таким образом, любая подавляющая, нивелирующая индивидуальные начала система обречена на провал тем быстрее, чем более индивид в системе будет притесняться. Доказательством тому есть не только лучшие произведения в стиле антиутопий авторства Дж. Оруэлла, О. Хаксли или Е. Замятина, но и, к сожалению, неединичные исторические примеры.

С другой стороны, мы не можем и не должны переоценивать индивидуализм, как основу жизнедеятельности общества. Ведь именно в отказе от своих интересов в пользу интересов общих состоит основная движущая сила эволюции. Человек смертен и конечность существования конкретного индивида делает бессмысленным какое-либо развитие его самого, если представлять таковое с позиций интересов отдельно взятой личности, пребывающей в общественном вакууме. Смысл появляется только там, где человек идентифицирует себя, как часть некоей общины, срок существования которой не определен. И, без всякого сомнения, организованные общества (особенно организованные на авторитарных основах) в краткосрочной перспективе демонстрируют более высокую динамику, чем общества либеральные. Также они более конкурентоспособны при непосредственном столкновении интересов. Вспомним хотя бы войну древнегреческих городов-государств Афин и Спарты, в результате которой построенная на авторитарных принципах Спарта, одержав победу, фактически проиграла Афинам, полностью попав под влияние традиций и образа жизни поверженного врага. Таких примеров история знает тысячи. Зачем далеко ходить? Монгольская и Османская, и Российская империи имеют непосредственное отношение к истории нашего народа, генетический код которого никогда не содержал в себе авторитарные мотивы, предпочитая им индивидуализм в самых безвредных для соседей не агрессивных его проявлениях. Возможно, поэтому наш украинский индивидуализм в подавляющем большинстве случаев проигрывал прямую конкуренцию агрессивному жестко организованному коллективизму соседей, впоследствии, подобно Афинам, проигравшим войну Спарте, ассимилируя своих захватчиков.

При этом любые попытки обосновать целесообразность либо крайнего индивидуализма, либо крайнего коллективизма обречены на провал, они одинаково вредны для общества, правильная (или вернее будет сказать, полезная) модель которого лежит в плоскости компромисса между этими противоположностями, находящимися между собой в постоянной диалектической взаимосвязи. Именно поиск оптимального взаимоотношения общих (публичных) и частных начал (интересов) в организации общества лежит в основе ответа на вопрос о правильной его модели. Ответа, который никогда не был и не мог быть найден окончательно, который существовал лишь для определенного общества в определенном историческом, экономическом, экологическом контексте, который стремительно менялся, ускользая от ищущих его тем быстрее, чем очевиднее он им казался.

Возьмем, к примеру, достаточно распространенные сегодня в развитых обществах нормы, направленные на социальную защиту тех наших сограждан, которые не способны осуществить такую защиту самостоятельно, находясь в заведомо проигрышном по сравнению с другими членами общества положении? Эти нормы одинаково вредны для развития общества, как с позиций крайнего индивидуализма, так и с позиций коллективизма, ведь они нарушают собою природный баланс возможностей членов общества, ограничивая конкуренцию между ними внутри общества, либо ослабляя его вовне.

Возможно, такой вывод и имеет право на существование, если предположить, что мы с Вами, равно как кто-нибудь из живущих на земле людей сможет с достаточной долей достоверности утверждать, что именно хорошо или что именно плохо для развития конкуренции в обществе и что будет полезным для укрепления нашего вида или группы людей. Из этого предположения исходили приверженцы расовых теорий. Однако, мир устроен таким образом, что именно слабые с какой-то одной точки зрения члены общества могут быть более полезны для выживания вида, чем более сильные особи. Таким образом, ограничение конкуренции является возможным и правильным для обеспечения этой самой конкуренции, но уже на более высоком уровне ее развития. Ограничение конкуренции внутри социальной системы является оправданным для конкурентоспособности самой такой системы.

К примеру, содержание за счет молодых членов общины стариков на первый взгляд является нелогичным. Старики плохие охотники, они не могут добывать себе еду и вынуждены рассчитывать исключительно на помощь своих более здоровых и сильных соплеменников. С точки зрения выживания последних, содержание стариков не является целесообразным. В тоже время, старики являются носителями тех знаний, которые, особенно в дописьменном обществе, являются основным, если не единственным условием выживания. Именно они, имея достаточно времени для приобретения необходимого жизненного опыта, во всех вопросах жизнедеятельности обладают знаниями, необходимыми для выживания племени в целом. А значит, их содержание силами всего племени или семьи является абсолютно оправданными с точки зрения конкурентоспособности (выживания) последних.

Воистину никто, кроме Бога, не смог бы зажечь в головах наших предков – высокоразвитых обезьян искру сознания, заставившую их подняться над инстинктами животного выживания, подчинив себя новым, надживотным нормам.

По сути, одной из первых таких норм стал сам Бог, явившись сначала в образе лесных духов, затем языческих божеств, он постепенно и целенаправленно раскрывал себя своим созданиям в разных ликах единобожия являя простым смертным свою власть над ними. Вера человека в Бога настолько же неотделима от его сущности, как и способность мыслить и осознавать конечность собственного бытия. Она предстает в виде Яхве, Христа, Аллаха, пантеона индуистских богов, или даже в виде воинствующего атеизма. Да-да, атеизм есть нечто иное, как та же религия, в основу которой возведен не Бог, а его отрицание, замена Всевышнего, силами Природы, Разума и т.д. «Изыскания в сфере истории религии подтвердили, что человек – животное духовное. Есть все основания считать, что Homo Sapiens – это и Homo Religiosus. Люди верят в богов с тех пор, как обрели человеческие черты» [11, с. 9]. Таким образом, Бог есть составная часть человеческого бытия, то, что объясняет, смиряет, карает за грехи, дарует радость и надежду на бессмертие. Человек невозможен без Бога также, как и Бог не возможен без человека. Неудивительно, что Бог даровал человеку те самые изначальные правила, которые в числе других признаков отделяют его от развитых обезьян. С этим связан и сакральный (религиозный) смысл первых правил поведения, к числу которых мы относим и догосударственное налоговое (перераспределительное) право.

Показательно, что именно жертвоприношение богам считается одной из наиболее ранних форм налогообложения. «Боги воспринимались первобытным сознанием очень конкретно и осязаемо: для того, чтобы не навлечь на себя их гнев, их нужно было кормить, строить для них жилища в виде храмов

и т. п. Вместе с тем, за счет жертвоприношений достигалось решение и более утилитарных задач. Они заменили собой прежний дежеж добычи и служили целям создания страхового продовольственного фонда, обеспечивающего хоть какое-то существование всех членов общины независимо от их успехов в добывании пищи» [15, с. 46].

Таким образом, здесь речь идет уже о перераспределительном праве, являющемся прообразом современного налогового права. Для достижения целей эволюции, выполнения общеродовых задач человеку необходимо было объединять свои ресурсы, перераспределяя собственность членов общины. Именно это право, как и некоторые другие упомянутые нами ниже нормы, стали необходимыми и достаточными регуляторами для продолжения жизни человеческого рода, его развития, эволюции. Те из семей, родов, племен, которые приняли их, впоследствии сохранили и приумножили свои позиции в непрекращающейся многовековой битве за выживание, дав жизнь нам с вами. Те, кто не принял их – бесследно ушли в историю.

Перераспределительное право связано с появлением еще одного института, который, хотя и имеет аналоги в этом мире, однако является отличительной характеристикой человека. Речь идет об институте права собственности. Говоря о собственности, мы, в первую очередь, говорим о частной собственности индивида на любые предметы (вещи). Момент возникновения права собственности неоднозначно определяется исследователями. Согласно наиболее распространенным исследованиям истории первобытного общества уровень производительных сил в раннепервобытной общине характеризовался простым присваивающим хозяйством низших охотников, рыболовов, собирателей, и был таков, что выжить можно было только при условии тесной кооперации трудовых усилий. Продукт добывался в объеме не большем или ненамного большем, чем необходимо для физического существования людей. При этом добываемое пропитание могло храниться лишь несколько дней или несколько месяцев, что не создавало предпосылок для накопления и последующего перераспределения. Трудиться нужно было непрерывно, и результаты труда потреблялись немедленно. Поэтому в то время существовала коллективная собственность не только на уголья, но и на пищу или другую добычу, что соответствовало не оставляло возможности для какого-либо перераспределения [9, с. 145].

Однако, по нашему мнению, такие выводы вызывают много вопросов. Так, если у людей верхнего палеолита не было возможности сохранять собранные (добытые) продукты путем организации хранилищ или складов, то каким образом они переживали периоды засух, дождей, уничтожающих дикие плоды, да и просто зиму? Если отвергнуть возможность пребывания наших предков в зимней спячке, мы не можем не согласиться с тем, что запасы все-таки создавались. Если запасы создавались, то они, таким образом, не могли не перераспределяться между членами общины. Охотники и собиратели, добывая (приобретая) продукты, отчуждали их в совместные «фонды», пребывающие, бесспорно, в коллективной собственности, но и после формирования таких «фондов», продукты из них перераспределялись между членами общины для дальнейшего их потребления, т. е., переходили в собственность частную.

Не все однозначно и с «непрерывным трудом», приписываемым нашим далеким предкам. Для оценки этого предположения не нужно прибегать к раскопкам, достаточно оценить труд тех племен охотников и собирателей, которые вопреки всему еще сосуществуют с нами на этой планете. Так, известно, что в среднем на добывание пищи у бушменов уходит в неделю от двенадцати до девятнадцати часов; многие из моих читателей

могут похвастаться такой трудовой неделей? Как сказал один бушмен в ответ на вопрос, почему его племя не последовало примеру соседних племен, занимающихся земледелием: «Зачем сажать, если в мире так много орехов манго» [14, с. 242]? При этом пища у охотников намного богаче и разнообразнее, чем у земледельцев, вынужденных компенсировать разнообразие увеличением рациона определенных, выращиваемых ими продуктов, что в частности приводило к определенным заболеваниям, не встречавшимся у охотников, и даже просто изменило внешний облик земледельцев по сравнению с охотниками, сделал их слабее, меньше ростом и даже (как показали последние исследования) утончив наши кости.

О негативах и позитивах земледелия для человечества можно говорить бесконечно, но очевидно, что процесс перехода на земледельческую культуру таил в себе как плюсы, так и минусы для наших предков, что в частности доказывает то обстоятельство, насколько медленно распространялось земледелие по планете. Так, появившись 8000 лет назад на Ближнем Востоке, земледелие дошло до Британии и Скандинавии лишь 2500 лет спустя!

Таким образом, институт права собственности, как и институт перераспределения, присущ человеку настолько давно, насколько позволяет нам охватить собственную историю сила мысли, антропологические и археологические исследования и не зависит от типа хозяйства. Это тот признак, то надбиологическое правило и самоограничение человека, которым он волей Божьей был отделен от человекоподобных обезьян и которое в совокупности с институтом перераспределения является неотъемлемой, существенной его характеристикой наряду со всеми перечисленными нами выше.

Как раз это имел в виду Адольф Райнах, обосновывая существование так называемого априорного гражданского права [16, с. 214]. Ведь именно это право (правовое образование) выводится из социальных актов, складывающихся между людьми в процессе обременения ими себя же определенными обещаниями (обязательствами). Априорное гражданское право является объективным, самодостаточным, существующим само по себе. Для его появления не требовалась государственная воля. Но если мы допускаем априорные истоки гражданского права, то почему не должны принять как данность такую же природу права налогового или, если хотите, перераспределительного права, возникшего и существующего вне воли государства (как это пытаются доказать нам позитивисты), но в силу природы человека и человеческого общества, как неотъемлемая его характеристика, как правообразование части тех надбиологических норм, которые и отделяют человека от любых других видов на планете.

Как, скажем, и запрет инцеста, который положил конец самоуничтожению самцов рода в борьбе между собой за своих сестер, выталкивал сестер и дочерей за пределы семьи, что содействовало установлению межродовых связей, а также исключал возможность врожденных заболеваний вследствие скрещивания родственных ДНК. «Запрет инцеста – это то, где природа превосходит себя» [4, с. 25]. Отметим, что для непосредственного выживания в краткосрочной перспективе как индивидуальной особи, так и рода в целом запрет инцеста не играл какой-либо существенной роли, ведь вероятность здорового потомства от брата и сестры также достаточно велика. Однако важность нормы сложно переоценить в долгосрочной перспективе. И именно с этой точки зрения эта норма имеет особое значение, поднимаясь на уровень надживотных правил поведения и формируя прокультуру. Согласно т.н. «теории инцеста» выдающегося культуролога К. Леви-Строса запрет

инцеста стал не только одной из первых надбиологических норм, но и впоследствии привел к появлению государства. Мы бы не стали настолько преувеличивать роль запрета инцеста в развитии института государства, однако, без всякого сомнения, значение его достаточно велико.

Еще одним примером догосударственных норм человеческого общежития, которые мы с полной ответственностью можем назвать публичными, является и закон кровной мести. Кровная месть существовала во всех без исключения ранних обществах, выполняя намного большую роль, чем это может показаться на первый взгляд. Так, у бедуинских племен в доисламскую эпоху кровная месть была «единственным средством поддержания социального порядка и условием конкуренции, естественного отбора племен. Если племена не удавалось отомстить обидчикам, оно сразу теряло уважение соседей и те получали право безнаказанно его истреблять. Кровная месть была грубой формой правосудия, но благодаря ей ни одно племя не могло добиться абсолютного превосходства над остальными» [11, с. 152].

И уж конечно мы не можем забыть о древней, живущей до сих пор в разных своих проявлениях норме – обычае гостеприимства. Обычай принимать гостей с миром, оказывая им знаки внимания, уважение и почет, предоставляя им хлеб и крышу над головой, стал основополагающим правилом человеческой жизнедеятельности в разных, не связанных между собою регионах планеты. Этот институт неразрывно связан с догосударственным налоговым правом, т. к. именно прием гостей был одним из целевых назначений перераспределения продукта внутри общины.

Таким образом, мы не только склонны разделить подходы тех исследователей, которые признают за налоговым правом его самостоятельное (вне воли государства) значение, мы полагаем за перераспределительным правом несколько большую роль. Мы убеждены, что именно перераспределительное право есть той совокупностью норм, которые составляют сущностную основу человеческого общества, как такового, а желание (осознание необходимости) им следовать – сущностную характеристику человека от его первобытного состояния до сегодняшних дней.

Огромный вклад в изучение генезиса налогового права сделала Р. Гаврилюк в своей работе «Антропосоциокультурный код налогового права» (2014 г.). По мнению автора, «государственному налоговому праву предшествовал весьма длительный, даже с исторической точки зрения догосударственный период его развития, как права человека. Огромной, как подводная часть айсберга, полной и подлинной истории догосударственного права человека еще предстоит быть написанной» [13, с. 224]. А пока автор выделяет такие субстанциональные характеристики налогового права, как антропность, конструктивность и контекстуальность, что и образует его материю, а функциональное свойство налогового права – перераспределительное свойство – указывает на цель существования налогового права и одновременно обеспечивает достижение этой цели [13, с. 223].

Рассмотрим три признака догосударственного налогового права, предложенные Р. Гаврилюк детальнее.

Антропность или человекомерность догосударственного перераспределительного (налогового) права главным образом следует из того неоспоримого факта, что потребности, в том числе и публичные, являются неотъемлемыми свойствами человека, одним из его атрибутивных качеств. Оно (право) является прямым следствием свойственности индивидам публичных (общих для всех индивидов или большей части их

сообщества) потребностей, с одной стороны, а также свойству неделимости общих благ и одновременной свойственности людям неискоренимого индивидуального эгоизма, с другой стороны [13, с. 172].

Конструктивность догосударственного налогового права состоит в том, что, во-первых, все эти «налогово-правовые в частности, правовые в целом и социальные вообще институты не существуют априори в физическом мире, биологической материи, а создаются коллективными действиями индивидов в соответствии с ими же выработанными правилами в процессе длительной жизнедеятельности. Во-вторых, при конструировании каждого перераспределительного (налогово-правового), правового в целом и социального вообще института всегда имеет место логический приоритет грубых (физических или физиологических) фактов над институциональными фактами. Институциональные факты существуют поверх грубых физических или биологических фактов. В-третьих, институциональные факты не существуют изолировано друг от друга, но лишь в целом ряде систематических отношений с другими аналогичными фактами. Так, чтобы в обществе действовало право, должна существовать потребность в праве, должны быть общие для большинства или всех индивидов сообщества потребности; наконец, чтобы появились общие (публичные) потребности в социуме им должны предшествовать потребности каждого отдельно взятого индивида. В-четвертых, в конструировании правовой и социальной в целом реальности всегда имеет место первичность социальных действий над социальными объектами (например, уже созданным вследствие этого правом), процесса над конечным продуктом, который в свою очередь, вследствие общего свойства правовой материи существовать и проявляться исключительно в движении, являются одновременно частью процесса по созданию нового продукта и так до бесконечности [13, с. 199].

Ну, и контекстуальность догосударственного налогового права по Р.А. Гаврилюк состоит в том, что любые нормы либо правила поведения мы можем воспринимать лишь в контексте тех отношений, в рамках которых они принимаются, действуют и отменяются (прекращают действие). Никакая норма не существует и не понимается в принципе, априори, вне исторического контекста, ее толкование не абстрактно, а исходит из определенных исторических реалий. Ведь сама по себе норма не определяет контекст права, не контролирует его.

В деталях согласиться с предложенным видением истоков налогового права мы не можем, так как не вполне обоснованным, в частности, нам кажется тезис автора о том, что перераспределительно догосударственное право является именно правом человека, т. к. лишь человек является носителем не только индивидуальных, но и публичных потребностей, «поэтому он и является единственным субъектом налогового права». По нашему мнению, для возникновения любого отношения необходимо все-таки более одного субъекта, а учитывая публичный характер перераспределительных отношений, как в государственный, так и в догосударственный период, все-таки речь должна идти о наличии второго противоположного человеку субъекта, облеченного публичной (верховой для данного общества) властью. В таком случае, перераспределительное право является не субъективным правом, но совокупностью норм – обязательных для человека правил поведения. Антропность перераспределительного (налогового) права не отменяет, а подчеркивает его обязательность для человека в любой, даже догосударственный период.

Вместе с тем, мы не можем не согласиться с подходом Р.А. Гаврилюк в целом. Ведь автономность существования на-

логовых или перераспределительных отношений и государства очевидна. Перераспределение обуславливается природой человеческого общества, а не волей государственной машины, подчинившей себе его. Без всякого сомнения налоги и налоговое право является неотъемлемой частью государства. Государство не может существовать без налогов, а налоговый суверенитет является неотъемлемой частью суверенитета государственно-го. Становясь государственным (присваиваясь государством?) налоговое право обретает уникальные, особенные черты, характерные только для государственного налогового права, к которым мы относим государственное принуждение, закрепление правил поведения в правовых нормах, санкционированных государством. И конечно, в таком случае, налоговое право является уникальным, тождественным самому себе явлением.

Однако, соглашаясь с позитивистской теорией в том, что налоговое право не существует все государства, являясь его порождением, и имея смысл только в рамках его самого, мы тем самым безосновательно смещаем акценты, мы признаем за налоговыми (перераспределительным) правом не самостоятельное значение, что противоречит как его сущности, так и конкретным историческим реалиям. Признание несамодостаточности налогового (перераспределительного) права фактически превращает его в совокупность инструкций по сбору средств для потребностей государства, в более или менее эффективный инструмент по отъему средств у граждан (подданных) государства. Чем, собственно говоря, налоговое право является даже сегодня не только в признанных в мире авторитарных режимах, но и в развитых западных демократиях.

Государство, по сути, перестало быть инструментом, объектом правоотношений между людьми, став вполне независимым от них субъектом не только юридически, но и фактически. Государство обрело самодостаточность, оно теперь не зависит от народа, как декоративного источника власти, оно не зависит даже от политиков, возглавляющих государство. Государство превратилось, по сути, в организм, безболезненно жертвующий для своих интересов (подчеркиваем – своих, отличных от общества!) даже теми самыми людьми, которые являются неотъемлемой его частью. Жертвует частями (министрами, чиновниками, даже диктаторами) ради сохранения целого и удовлетворения потребностей этого самого целого. Существование в себе и для себя – вот основная цель современного государства. И если в царской России или СССР такая роль государственного аппарата (включая в последнем случае Коммунистическую партию), была очевидна для любого объективного наблюдателя, то в западных демократиях государства, используя по сути те же методы, действуют намного тоньше, скрывая истинные намерения за благими социальными целями. Однако, простой исторический анализ (который мы с вами можем провести в контексте именно налоговых отношений) легко расставляет все на свои места.

Является ли налогообложение справедливым? Не только в Украине. Во Франции, США, Германии, т. е., в тех странах, к которым мы так отчаянно и почти безнадежно стремимся? В России, на Ближнем Востоке, в Африке и Азии система налогообложения выполняет функции далекие от демократических. Под легкой косметикой демократического лака это даже не всегда скрывается. Но чем является налогообложение в развитых странах, каким целям служит, орудием, в чьих руках является? Оказывается, ответы на эти вопросы могут быть не такими уж предсказуемыми...

В XIX столетии в теории финансов и науке финансового права прочно укрепились концепция публично-правовой природы налогового обязательства налогоплательщика по отноше-

нию к государству. В отличие от более ранних теорий, предполагающих, что отношение между государством и гражданином строится на основе идеи общественного договора (Ж.-Ж. Руссо, Ш. Монтескье), или обмена услугами (К. Вексель), предполагающей более-менее эквивалентную взаимосвязь уплаченного налогоплательщиком налога и полученных налогоплательщиком государственных услуг, теория жертвы (И. Янжул, Э. Берндтс) исповедовала безэквивалентность отношений государства и налогоплательщика, налоговая обязанность которого по отношению к государству считалась односторонней и не предполагала никакого встречного удовлетворения. С появлением этой и следующих за ней теорий была окончательно разорвана какая-либо, пусть даже эфемерная взаимосвязь между суммой уплаченного налогоплательщиком платежа и целями, на которые он был потрачен государством.

С одной стороны, такую связь установить действительно невозможно, с другой, контроль в демократическом государстве за использованием денежных средств может быть осуществлен через бюджетные механизмы, жесткие и отлаженные алгоритмы бюджетных процедур, публичные на каждом этапе своего осуществления. Таким образом, общество как бы имеет все необходимые рычаги для контроля над государством, которое, как известно, находится на службе общества. В развитых странах эти механизмы совершенны, а в таких, как наша, еще не до конца отлажены, да и изъедены изнутри вирусом коррупции, подхваченным нами, как и нашими ближайшими соседями, на руинах советской империи. Итак, необходимо искоренить коррупцию, подогнать основной каркас бюджетных и налоговых механизмов под стандарты, принятые в Европе – и вот он – простой рецепт всеобщего налогового благоденствия в отдельно взятой стране Восточной Европы.

Что же смущает в этой на первый взгляд очевидной идиллии, системно навязываемой нам последние 20 лет? Все очень просто. Сопоставление отдельных занимательных фактов древней и не очень истории налогообложения с отдельными проявлениями современных налоговых систем развитых стран.

Давайте начнем с основного – налогового бремени. В США существует такая категория – Tax Freedom Day. То есть конкретная дата, к которой граждане США полностью выполнили свои обязательства перед федеральным и местными бюджетами (если представить, что заработанные ими деньги они отдадут государству полностью) и с которой начали зарабатывать на себя. В 2014 году эта дата пришлось на 21 апреля, таким образом, в этом году граждане США работали на государство 111 дней. Для примера, в 1900 году, когда в США еще не был введен подоходный налог, Tax Freedom Day приходился на 22 января, а в 1950 году – уже на 1 апреля. Печальнее аналогичные показатели выглядят в странах Европы. Подданные бельгийского короля работают на государство 215 дней в году, граждане Германии работают на государство 200 дней, а в Великобритании – 149 дней, что по подсчетам исследователей на месяц дольше, чем барщина, которую средневековый европейский крепостной отработывал на своего лендлорда. Во Франции в середине XIX столетия сумма подушной подати (при отсутствии подоходного налога) исчислялась исходя из 3-хдневной зарплаты, максимальный размер которой был установлен в полтора франка. Т.е. общая сумма налога в год составляла 4,5 франков с одного налогоплательщика или 3 дня в год. Для сравнения в 2013 году француз работал на Пятую Республику 207 дней!

Для финансиста XIX века сумма государственных доходов в размере 12-15% от национального дохода выглядела абсолютно неприемлемой. К примеру, ставка подоходного налога

в США, введенного в 1913 году, составляла от 2% до 7% (для примера, сегодня – до 77%), а в 1842 году в Англии был введен чрезвычайно обременительный подоходный налог со ставкой в 3% (для примера, сегодня – более 70%), который вскоре был отменен в целях защиты интересов налогоплательщиков. Экономисты XX века стали более сговорчивыми и уже А. Лаффер говорил о трети частных доходов, которые могут перераспределяться через механизм налогов.

Однако то, что происходит на протяжении последних 50 лет с объемом и структурой государственных доходов и государственных затрат превысило все, даже самые невероятные прогнозы как классиков теории государственных финансов, так и простых обывателей – налогоплательщиков. И все это в тех странах, к которым стремимся мы! Для сравнения пока что (до реализации потайных идей отечественного Минфина) в Украине Tax Freedom Day простого налогоплательщика редко когда приходился на апрель. По сравнению с 3-мя днями в неделю, которые по указу Павла I от 1797 г. в России должен был отработать крепостной крестьянин на своего помещика (и это не считая земских сборов, взимаемых раскладкой), такое налоговое бремя выглядит более чем приемлемым.

Современное чрезмерное налогообложение имеет своим прямым следствием массовое уклонение от налогообложения, охватывающее все общество. Так, для украинского бизнеса на определенном этапе его существования использование конверсионных центров стало повсеместным. Это было нормальной бизнес-практикой еще в 2010-м. Так и для среднестатистического западного налогоплательщика игра с государством под названием «экономь на налогах» является одним из самых распространенных увлечений. С одной стороны, такая «игра» может принести налогоплательщику ощутимый доход, с другой – автоматически выводит налогоплательщика в разряд потенциальных или реальных правонарушителей, непривлечение которых к ответственности является скорее недоработкой налогового ведомства, чем заслугой налогоплательщика. Именно поэтому, привлечение к ответственности за уклонение от налогообложения является эффективным орудием в руках государства по борьбе с нежелательными элементами в обществе. Так, именно это правонарушение стало первым гвоздем, вбитым ФБР в крышку гроба мафиозной империи Аль Капоне. Но ведь оно же может стать инструментом для расправы и с более безобидными согражданами, по тем или иным причинам попавшими в немилость к Большому Брату.

Таким образом, каждая демократия таит в себе зерна тоталитаризма, прорастающие в налоговых процедурах и механизмах, направленных на надзор за объектами налогообложения, а значит и за всеми сферами жизни налогоплательщиков. Когда-то очажный сбор в Англии был заменен налогом на окна ввиду того, что инспектирование количества очагов в доме нарушало предусмотренное common law право подданного английской короны на неприкосновенность жилища, в тоже время количество окон легко просматривалось с улицы. Однако, сегодня государство не стесняется залазить в частную жизнь налогоплательщика, тщательно осматривая его бельё в поисках припрятанного объекта налогообложения. И в этом есть второй существенный признак современных налоговых систем.

Ведь очевидно, что кроме непосредственно налоговой ставки, уровень налогового давления в государстве характеризуется также и характером налоговых процедур, соотношением прав и обязанностей сторон налоговых правоотношений. Даже простой анализ действующих в цивилизованном мире налоговых контрольных и надзорных механизмов не оставляет сомнений для вывода: по уровню налогового давления действующие на-

логовые процедуры являются одними из самых обременительных для налогоплательщика за всю известную человечеству историю налогообложения. Это конечно не грабёж Сицилии Вересом и не разорение Македонии Пизоном. Современная налоговая система по уровню «опеки» налогоплательщика скорее сопоставима с налоговой системой Древнего Египта в период его упадка (эпоха Птолемеев).

В те далекие времена в Египте так же, как и сегодня у нас, облагалось налогом практически все. Но наиболее болезненные последствия для общества несли в себе тирания сборщиков налогов и откупщиков. Они имели право инспектировать все, что касалось налогообложения, распространяя налоговый надзор на все сферы жизни. Огромные полномочия инспекторов порождали всевозможные злоупотребления. Все налогооблагаемые операции и объекты налогообложения тщательно записывались. Всячески поощрялось также развитие вездесущей системы информаторов, которые получали процент от взысканных при их помощи сумм.

Выдающийся русский историк М. И. Ростовцев считал, что причиной падения Египта было ничто иное, как тирания налоговых агентов, власть которых в египетском обществе была крайне велика. Египтяне просто потеряли стимул к работе, т. к. весь их доход облагался чрезмерными налогами. Деловая активность упала, земли не обрабатывались, преступность росла, что требовало еще больших затрат на госаппарат. В результате Египет практически без боя пал перед Римской империей.

То же мы встречаем через полторы тысячи лет в Испанской Империи – стране, над которой никогда не заходило Солнце. Чрезвычайно обременительный налог на продажи alcabala в совокупности с налоговой тиранией стали причиной падения самой могущественной империи в намного большей степени, чем поражение Армады от англичан к северу от Гравелина. Упадок Испании не был следствием одного события. Это череда неверных политических и экономических решений, следствием которых стало длительное чрезмерное налоговое давление на налогоплательщиков, вынужденных уклоняться от налогообложения, либо спасаться бегством в другие страны и Новый Свет.

И это только два самых выдающихся примера падения великих держав вследствие пагубной налоговой политики. По этим же причинам пали империи Инков и Ацтеков, чрезмерное налоговое давление стало причиной крестьянских войн в Германии, Английской буржуазной и, конечно, Великой французской революций, унесших сотни тысяч жизней.

Что же сегодня, спустя несколько столетий, заставляет демократии забыть уроки истории, оправдывая тотальную слежку налоговых органов за всеми без исключения транзакциями налогоплательщика, операциями с активами любого вида как корпораций, так и граждан? Пойдем дальше. Почему такой сложный, многоуровневый инструмент по борьбе с международным терроризмом и отмыванием денег, добытых преступным путем, просто и бесхитростно перешел во власть налоговых служб, использующих его настолько беззастенчиво и «эффективно» что возникает обоснованное подозрение: а не для этих ли целей эти правовые институты создавались с самого начала?

Отметим, что налоговая тирания не могла бы состояться без чрезвычайных мер ответственности, обеспечивающих исполнение налоговой обязанности налогоплательщика, что является третьим основным отличительным признаком современных налоговых правоотношений. Очевидно, что налоготворцы давно забыли заповеди великих мыслителей Д. Локка и Ш. Монтескье, считавших неприемлемым установление

уголовных наказаний за налоговые правонарушения. Вместо этого, сегодняшние меры уголовной ответственности за неуплату налогов пестрят обилием санкций. Более того, без санкции в виде лишения свободы государство уже не может обеспечить эффективность налогообложения, настолько сильным является противостояние общества налоговой тирании государства [6, с. 75].

Очевидно, что следствием чрезмерного налогового давления на общество является только налоговый бунт. Бунт, который уже несколько десятилетий зреет в современном обществе, только внешне подчиняющемся все более и более контролирующему его Большому Брату. Скажем больше, бунт, который уже идет! Конечно, налоговиков не обезглавливают, как встарь, и даже не вываливают в перьях и дегте. Общество, без сомнения, стало цивилизованней. Однако каково отношение общества к налоговой системе, уничтожившей банковскую тайну как таковую, фактически нивелировавшей право на частную жизнь? Каково отношение общества к налоговому правонарушению?

Последние исследования показывают, что большинство граждан развитых стран оправдывают в той или иной степени уклонение от налогообложения, считая его моральным. То есть, имеет место очевидный пример, когда право и мораль расходятся в своих оценках, вследствие произвольной политики государства по отношению к налогоплательщику. Речь уже не идет и не может идти о добровольной уплате налога сверх положенной суммы, как это было когда-то. У сегодняшнего налогоплательщика, вероятно, тот факт, что такие действия достаточно часто случались не только в Древней Греции, но и в США в первой половине прошлого столетия, вызовет не более чем недоверчивую улыбку.

Давая характеристику налоговым правоотношениям и налоговому праву как таковому, мы часто забываем один очень важный момент, лежащий в основе любого справедливого налогообложения. Собственно, эта же сторона налогообложения играет немаловажную роль в определении роли государства в налоговых правоотношениях. Ведь искажение этой роли до форм, существующих сегодня, невозможно при всей жесткости и репрессивности налогового регулирования, если бы налогоплательщик был уверен в том, что уплаченные им налоги действительно расходуются на цели им санкционированные. Ну, хорошо, не им, но хотя бы обществом. Ну, допустим, большей его частью, хотя бы ее представителями. Но, ведь нет! Мы же не будем отрицать тот факт, что решение о перераспределении собранных средств принимаются вне общества, вне его ведома, кучкой (в буквальном понимании этого слова) государственных клерков, получивших на это полномочия весьма опосредованно. О каком «taxation with consent», в таком случае, мы можем говорить?

Именно игнорирование участия общества во второй части цепи: сбор средств – их распределение, искривляет сущность современных налоговых отношений, изолируя государство от общества, разделяя их интересы в самом важном – имущественном аспекте.

С этим связывается и уклонение от налогообложения. Ведь, уклонение от налогообложения еще более оправдывается фактической невозможностью какого-либо контроля гражданина за государственными расходами. Сложность технологий государственного управления в сфере финансов не оставляет шансов контролировать использование денежных средств никому, кроме государства. Налогоплательщик, отдавая свои деньги, не может даже теоретически проследить за их использованием. За него это делает само государство, прикрываясь внешним фа-

садом демократии. Налогоплательщик платит налог, который, с одной стороны, используется на выполнение функций государства, но также на финансирование государственного контроля за исполнением функций государства, а кроме этого еще и на борьбу с коррупционными проявлениями в самом государстве при выполнении этих же функций, и в завершение – на контроль за тем, как сам налогоплательщик платит налог. Не слишком ли дорогим и достаточно ли необходимым стал современный институт государства для налогоплательщика? В этой связи вспомним Адама Смита, который утверждал, что уклонение от налогообложения будет иметь место там, где существует «general suspicion of much unnecessary expense, and misapplication of the public revenue».

Отметим, что уклонение от налогообложения существовало всегда в том или ином объеме. Оно неразрывно связано с цивилизацией, свидетельства его известны и в догосударственный период действия перераспределительных доправовых норм. Можно без преувеличения сказать, что уклонение от налогообложения является самой древней профессией после проституции. Этим объясняется достаточно лояльное, особенно в Европе, отношение общества к этому греху [1, с. 395]. Но только в авторитарных моделях государственных финансов уклонение от налогообложения приобретает признаки абсолютно морального, этически оправданного действия.

Интересным является опыт уклонения от налогообложения в США второй половины XX века и по сегодняшний день. По мнению американских исследователей, если бы уклонение от налогообложения было бы бизнесом, оно могло бы стать самой большой американской корпорацией [2, с. 13]. И именно для США характерным является целое движение второй половины XX века, известное под названием Tax Resisters. Представители движения отказывались платить налоги (особенно это касалось налога на доходы), выстраивая свою, в некоторых случаях достаточно обоснованную юридическую позицию в суде, испытывая прочность юридической защиты IRS США. Один из самых известных представителей движения Карл Хесс так объяснил причины, почему он стал tax resistor в своей книге «Dear America», 1975 г.: «I became a tax resistor not simply because of the [Vietnam] war, not simply because of corruption. I became a tax resistor, at the particular moment, because I got mad and because somewhere in everybody's life there probably is a line in the real world which you will not or cannot cross and which, often with the sort of sudden anger I felt, you balk at, stand on and fight on».

Так, особый интерес вызывает отказ от подачи налоговых деклараций по налогу на доходы со ссылкой на 5-ю поправку к Конституции США, которая освобождает граждан США от обязанности свидетельствовать против себя [8]. Другая правовая позиция рассматривала налог на доходы, как форму рабства, запрещенного 13-й поправкой к Конституции США, ведь, отбирая доход, правительство фактически заставляет работать гражданина на него бесплатно. В еще одном деле налогоплательщик утверждал, что не получает доход как таковой, ведь доход в виде зарплаты является эквивалентом потраченных налогоплательщиком личных усилий, обмененных на деньги на рынке [7, с. 27]. Дантист из Луизианы, приговоренный в 2008 году к 30 месяцам тюремного заключения и 155683 долл. штрафа отрицал свое американское гражданство и соответственно распространение на него юрисдикции США, утверждая, что он является гражданином Республики Луизиана [6, с. 30].

Несмотря на то, что все указанные дела против американского государства были проиграны, а движение налоговых протестующих сегодня уже всерьез не воспринимается, объем



уклонения от налогообложения в США только по одному налогу на доходы измеряются налоговым ведомством в размере 20% от общих поступлений по налогу, что в 2001 году привело к недополучению федеральным бюджетом 345 млрд. долл. США! И это без учета недопоступлений от той части экономики, которая пребывает в тени! По мнению известного американского исследователя более 43% граждан США недоплачивают налог на свои доходы [3, 14]. И это в той стране, которая имеет одну из самых развитых в мире налоговых систем и наиболее эффективную налоговую службу и огромными властными полномочиями.

Таким образом, уклонение от налогообложения является явлением настолько массовым и распространенным, что перестало нести в себе серьезный потенциальный риск для уклонистов, равно как и осуждаться со стороны морали. Уклонение стало обычным явлением, прочно войдя в жизнь не только больших транснациональных корпораций либо мелких полулегальных, оно коснулось всех и каждого, став неотъемлемой составляющей противостояния государства и его граждан.

Государство и гражданин (подданный) превратились из единого целого, коим были на заре западных демократий, в оппонентов, один из которых (государство) подавляет другого. И разделило их налогообложение. Случилось то, о чем предупреждал еще Ш. Монтескье, утверждавший, что «свобода производит излишние налоги; результатом излишних налогов является рабство». Таким образом, свобода сама посеяла семена своего саморазрушения.

Насколько прозорлив был философ! Демократия, используя налогообложение, фактически превратилась в Большого Брата современного общества, установив свою диктатуру, которая подчинила себе все. Обратите внимание, граждане, на первый взгляд, могут повлиять на кадровый состав правительств через механизм выборов, но ни одно избранное гражданами правительство не может сколько-нибудь уменьшить налоговую тиранию. Более того, налоговое давление из года в год только увеличивается, а процедуры контроля усложняются! Возможно, граждане на самом деле голосуют за увеличение налогов и государственных затрат? И это есть в предвыборных программах кандидатов? Ну, хотя бы в одной из них?.. А если нет, можем ли мы сказать, что принцип «нет налогообложения без согласия» реализован в современных демократиях? Действительно ли парламенты европейских государств выражают волю народа, вводя новый налог либо ужесточая налоговую ответственность? Или все-таки этот принцип кровью вписанный в Великую Хартию Вольностей, Билль о правах и десятки других документов, на коих покоится труп современной демократии, искривлен до неузнаваемости, полностью превратившись в фиговый листок, прикрывающий то, во что превратилось государство?

Ведь свобода не существует в абстрактных формах, ей необходимы конкретные, реально действующие конструкции и механизмы, через которые проявляется связь между обществом и государством, находящимся на его службе. В случае государственных финансов, очевидно, что связь разорвана полностью, следствием чего стала трансформация государства из слуги народа в его повелителя. И в отличие от более ранних диктатур, в нашем случае диктатор не персонифицирован, это сложный организм, легко жертвующий своими частями для самосохранения, организм, имеющий разные, противоположные цели с поработанным им обществом. А если так, если налогообложение осуществляется без согласия налогоплательщиков, если мы можем вполне обоснованно говорить не о «законном налогообложении», а об «узаконенном грабеже», имеет ли право народ отказаться от платежа налога? Наши предки давали на этот вопрос однозначный утвердительный ответ.

Каждая налоговая система, как и каждый общественный строй, переживал периоды развития и упадка. Период, когда уплата налогов считалась почетной обязанностью налогоплательщика, повышавшей его общественный статус для современных налоговых систем, очевидно, прошел. Их расцвет также уже позади. Очевидно, мы являемся свидетелями самых жестких и репрессивных налоговых технологий, свидетельствующих об упадке западных налоговых систем. Даже простой поверхностный анализ свидетельствует о поразительном сходстве современной налоговой системы со странами, характеризуемыми нами сегодня, как налоговые тираннии. Чрезмерные налоговые ставки, обременительные процедуры, налогообложение без согласия плательщика, нивелирование права на частную жизнь, завышенные криминальные санкции – все это является звеньями одной цепи, связывающей налогоплательщика по рукам и ногам, провоцирующей налоговый и бунт и, как результат, перезагрузку налоговой системы в частности либо государственной системы в целом. Налоговый бунт пока бескровен. Граждане и негосударственные корпорации пока еще скрыто противостоят налоговому давлению. Толстосумы и бизнес уходят из высоконалоговых юрисдикций в низконалоговые тихо, забирая с собой самых талантливых и ценных налогоплательщиков. Однако, как показывает история, государства и даже целые цивилизации, которые не смогли вовремя определить и предотвратить наиболее вероятный трагический сценарий, безвозвратно ушли в историю.

Мы бесконечно далеки от выводов о приближающемся крахе европейской цивилизации, слишком обременившей себя налогами. Более того, европейские и американские налоговые системы сегодня действительно являются одними из самых совершенных в мире. И, возможно, мы ошибаемся. Возможно, перезагрузить систему можно изнутри. Возможно, проблемы вообще не существуют и все в данном конкретном случае обойдется. Однако существование проблемы очевидно. Как очевидно и то, что новые непозитивистские подходы к налоговому (перераспределительному) праву, к которым в частности относится и концепция Русланы Гаврилюк, являются оправданной и обоснованной рефлексией на созданную в современном мире на протяжении последних 50-70 лет систему несправедливости перераспределительных механизмов.

Отметим, что без перераспределения не может существовать никакое сообщество людей, что возводит перераспределительные нормы в ранг одной из основных, неотъемлемых характеристик любого человеческого общества, как и человека как существа социального. Такие нормы не только предшествуют государственному налоговому праву, но существуют с ним параллельно. И ответ на вопрос существуют ли налоговые (перераспределительные) отношения вне права, является положительным.

Мы не можем игнорировать существование в современном мире примеров систем перераспределительных норм. Наиболее показательными из них являются уголовный «общак» и церковная десятина.

Так, под «общаком» следует понимать нелегальный фонд взаимопомощи заключенных, который может состоять из денег, продуктов, чая, вещей и т.п. По тюремному закону взносы в общак должны делаться исключительно на добровольной основе, однако в определенных узаконенных обычаях случаях, определенными категориями преступников (мужиками и блатными). Средства «общака» используются на общие нужды, на помощь заключенным, оказавшимся в бедственном положении; новичкам, не имеющим помощи со стороны, и т. п. На практике многие из перечисленных принципов (добровольность взносов, равноправие в получении помощи и т.д.) нарушаются.

Управление, охрану и сбор средств для «общака» осуществляет смотрящий за общаком, лицо наделенное соответствующими полномочиями. Ссмотрящий подбирает себе помощников для сбора средств. «Обшак» является одним из краеугольных камней уголовного сообщества любой тюрьмы. Само существование этого полулегального денежно-вещевого фонда должно доказывать действенность воровского закона, необходимость его соблюдения.

Таким образом, очевидно, что «общак» является тем фондом средств, который формируется определенным сообществом уголовного мира и используется в соответствии с установленными в нем правилами, являясь абсолютным аналогом (в правильном понимании этого слова) централизованных денежных фондов государства. При этом, перераспределительные отношения существуют не только вне государственного механизма, но и жестко преследуются им.

Перераспределительные правила содержат и религиозные нормы. Так, церковная десятина была известна евреям ещё задолго до времён Моисея и восходит к Аврааму, который дал первосвященнику Мелхиседеку десятую часть всей добычи, полученной им от четырёх побеждённых царей. Десятина состояла из десятой части произведений земли, стад и т. п. и шла в пользу левитов, не имевших собственной земли, и служила для них средством существования. Десятую часть от десятины левиты, в свою очередь, отчисляли на содержание первосвященника. Десятину натурой дозволялось заменять и деньгами для удобства в пути, и на месте купить замену десятины, чтобы натурой нести в храм.

Отметим, что подобные перераспределительные нормы существуют во всех без исключения религиях и характерны не только для единобожия. Они берут свои истоки от первобытно-общинного общества, где люди, объединяли свои ресурсы для приношений в жертву богам и духам.

**Выводы.** Таким образом, перераспределительные нормы, правила являются характерной, определяющей чертой любого сообщества людей. Их существование заложено в самой природе человека как существа социального, для которого его объединение с другими людьми и есть нормальная форма жизнедеятельности, вне которой он перестает быть собой. Объединяясь в сообщества, люди объединяют и свои ресурсы либо их часть. Это также соответствует природе человека, как и любая другая его неотъемлемая характеристика, с анализа которых мы начали данный материал.

И пусть некоторые наши выводы относительно характеристик налогового права как правового, социального явления несколько отличаются от уже привычных нам позитивистских взглядов на налоговое право, мы не отрицаем те характеристики налогового права, которые выделяются современной доктриной финансово-правовой науки и обуславливаются местом и ролью налогового и финансового права в системе права того или иного государства в той части, в которой они не противоречат природе налогового права, как права перераспределительного. Ведь современное, привычное нам существование налогового права есть лишь одна из исторических проявлений этого явления – его государственной формы, которая не существовала ни в догосударственный период, так и не будет существовать в послегосударственный период, если существование такового можно в принципе допустить пусть даже и в самом отдаленном будущем. В тоже время само перераспределительное (налоговое) право, являясь сущностным признаком человека и его сообществ будет сопровождать его существование постоянно вне зависимости от того, какую форму приобретут эти сообщества Божьей волей на протяжении всего периода существования Человечества.

Мы полностью принимаем признаки, перераспределительного (налогового) права, введенные Р. Гаврилюк и проанализированные нами выше, а именно его антропность, конструктивность и контекстуальность. Однако в дополнение к выделенным ученой признакам мы бы особенно подчеркнули объективность перераспределительного права, как социального явления, его априорность по А. Райнаху, т. е., существование совокупности норм объективно в силу природы человека, как такового, а не произвольной воли группы людей либо созданной ими социальной надстройки. Такое понимание перераспределительного права не позволяет государству манипулировать теми принципами налогообложения, которые и отличают его от узаконенного грабежа, превращая в уникальный социальный феномен.

Государство, регулируя налоговые отношения, находится в определенных рамках, выход за которые может либо привести к непредсказуемым последствиям, либо вообще их не породить. Скажем, мы вполне можем отменить институт наследования в гражданском праве. Однако это приведет к замене механизма наследования другими смежными институтами (например, дарение), а при запрете такового, создаст параллельную реальность отношений, не санкционированных государством, но в которых действия субъектов имеют ту же, а возможно даже большую силу, чем отношения государством санкционированные. Таким образом, государство, имеющее право устанавливать общеобязательные правовые нормы, не в силах отменить то, что находится за пределами его полномочий. Касательно гражданского права это очевидно и практически не вызывает сомнений. Почему тогда наши подходы отличны к праву налоговому? Разве действительно мы считаем, что государство сможет ввести и обеспечить исполнение норм, нарушающих принципы справедливого налогообложения? Что склоняет нас отрицать априорность налогового права? Его публично-правовая природа? По нашему мнению, это как раз аргумент «за», а не «против»! Ведь мы говорим именно о публичности, а не о «государственности» отрасли. Публичная отрасль права должна в полной мере соответствовать интересам общества в целом. Поэтому вопрос соответствия принципам справедливости налогообложения, которые также, без всякого сомнения, изменяются со временем, является основным вопросом налогового нормотворчества, которое должно осуществляться, не нарушая основ права как явления объективного. Итак, подчеркнем объективность перераспределительного (налогового) права как его признак.

В контексте анализа налогового права также нельзя не обратить внимание на то, что налоговые отношения являются лишь одним из двух звеньев финансов – экономических отношений по аккумулярованию, распределению и использованию средств централизованных и некоторых децентрализованных фондов. Только в данном контексте и данной взаимосвязи налоги имеют смысл. И потому так важно справедливое распределение, прозрачное и честное использование собранных средств для справедливости налогообложения и налогового права как такового. Сам термин «перераспределительный» подразумевает двузвеньевость конструкции отношений, невозможность существования их обособленно друг от друга.

Мы убеждены, что налоговое (перераспределительное) право является уникальным явлением, сыгравшим не последнюю роль в становлении Человечества, его превращении в разумное существо, как и в том, что мы занимаем сейчас главенствующее место на планете, определяя судьбу других видов, а, возможно, и планеты в целом. Однако законы эволюции жестоки. От этого можно грустить, но это нельзя не принять. Но, как и законы

Божьи, правдивы и истинны, чего не скажешь о законах, созданных человеком. Сегодня мы не знаем, сколько существ на Земле шли по нашему эволюционному пути, существовали ли они как таковые и является ли этот путь уникальным. То есть мы не знаем и не можем знать, куда заведет нас путь эволюции и сможем ли мы уберечься от основной существующей для нас сейчас опасности – опасности саморазрушения. Игнорируя истинные законы нашего бытия ради сиюминутных, бессмысленных выгод, мы, без всякого сомнения, приближаем конец нашей цивилизации, пытаюсь разобраться в сути нас и того, что с нами происходит, мы получаем дополнительные силы к борьбе. В данном случае, борьбе с самими собой.

Мы бесконечно далеки от мысли, что налоговое право имеет решающую роль в нашей эволюции. Нет, это лишь один из многих столпов, на которых зиждется наша цивилизация. Но ведь от каждого из них, от глубины понимания, качества разработки, знаний, наконец, зависит, пусть даже не на много, достижение общей цели Человечества. Той цели, которую отрицал Гамлет, той цели, о которой говорил Бог устами своих Пророков, тому единственному, что придает нам смысл – Бессмертию Человечества, как бы пафосно это не звучало...

#### *Литература:*

1. Charles Adams, For Good and Evil. The impact of Taxes on the Course of Civilization, Madison Books, Lanham, 1999.
2. Donald L. Barlett and James B. Steele, The Great American Tax Dodge. Boston: Little, Brown, 2000.
3. I. Walter The Secret Money Market.
4. Levi-Strauss C. The elementary structures of kinship. – Boston, 1969.
5. M. Merleau-Ponti. Signs. Introduction.
6. Morris D. Tax Cheating. Illegal – But Is It Immoral? Albany, NY, 2012.
7. P. Hendrickson, Cracking the Code, 2003, NY, – P. 27.
8. USA v. Stillhammer, 706 F2d 1072, 1076-77 (10th Cir 1983).
9. Алексеев В. П., Першиц А. И. История первобытного общества: Учебник по специальности «История». – 5-е изд. – М. : Высшая школа, 2001.
10. Ханна Арендт. Жизнь ума. – СПб. : Наука, 2013.
11. Армстронг К. История Бога: 4000 лет исканий в иудаизме, христианстве, исламе; пер. с англ. – 5-е издание. – М. : Альпина нон-фикшн, 2014.
12. Аристотель. О душе. – Соч. – Т. 1.
13. Р. А. Гаврилюк. Антропосоциокультурный код налогового права: [монография]. – Книга 1. Истоки налогового права. – Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014.
14. Даймонд Джаред. Третий шимпанзе. – Москва: АСТ, 2013.
15. Коровкин В. В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире. – М. : Магистр, 2012.
16. Адольф Райнах. Собрание сочинений / Пер. с нем., сост., послесл., коммент. В. А. Куренного. – М. : Дом интеллектуальной книги, 2001.

17. Ф. Хайек. Дорога к рабству. – М. : Астрель: Полиграфиздат. 2012.

18. Электронне видання: <http://www.aferizm.ru/jargon/slovar.htm#O>.

#### **Гетманцев Д. О. До питання про природу і витоки податкового права**

**Анотація.** У статті автор аналізує основні характеристики податкового права, вивчає його витоки в додержавний період і робить висновки щодо природи податкового права, його автономності, об'єктивності існування. Автор викладає свої погляди на концепцію існування перерозподільного (податкового) права, і його ознаки, а саме: антропність, конструктивність і контекстуальність, виділені Р. О. Гаврилюк. Проте на додаток до виділених наукового ознаками, автор підкреслює об'єктивність перерозподільного права, як соціального явища, його апіорність по А. Райнаху, тобто, існування сукупності норм об'єктивно в силу природи людини, як такого, а не довільної волі групи людей або створеної ними соціальної надбудови. Таке розуміння перерозподільного права не дозволяє державі маніпулювати тими принципами оподаткування, які і відрізняють його від узаконеного грабежу, перетворюючи в унікальний соціальний феномен. Також автор аналізує кризу сучасних податкових систем західного зразка в контексті ігнорування в процесі податкового правотворення основних принципів справедливого оподаткування.

**Ключові слова:** податок, податкове право, перерозподільне право.

#### **Getmantsev D. On the question of the nature and origins of the tax law**

**Summary.** In the article the author analyzes the main features of the tax law, investigates its origins in the pre-state period and draws conclusions about the nature of the tax law, its autonomy and objectivity of existence. The author states his views on the concept of existence of the redistributive (tax) law and its features, namely, anthrop principle, constructiveness and conceptuality, defined by R. A. Gavryliuk. In addition to the defined features, the author emphasizes, however, objectivity of the redistributive law as a social phenomenon, its apriority by A. Reinach, i. e. a set of norms exists because of the human nature as such, and not because of some random will of a group of people or a social superstructure created by them. This conception of the redistributive law does not allow the state to manipulate those principles of taxation, which distinguish it from the legal robbery, making it a unique social phenomenon. The author also analyzes the crisis of modern Western-style tax systems in the context of ignoring in the process of tax lawmaking of fundamental principles of the fair taxation.

**Key words:** tax, tax law, redistributive law.