

ФІНАНСОВЕ ПРАВО



Данило Гетманцев

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка,
президент Асоціації податкових радників
(м. Київ, Україна)
getmantsev.d@jurimex.ua

УДК 347.73

СУЧАСНИЙ СВІТ. НОВИЙ ПОГЛЯД НА ЛЕГІТИМНІСТЬ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

АНОТАЦІЯ. Сьогодні інститут національної держави переживає кризу. В умовах полісуб'єктного світоустрою держава вже не є єдиним й основним носієм влади. Сучасні правові системи доповнюються новими нормами, що містяться у нехарактерних для них раніше джерелах права. Ці норми санкціоновані державою опосередковано або взагалі не санкціоновані нею.

Метою статті є розкриття поняття легітимності сучасної держави у контексті фінансових відносин як на міжнародному, так і на національному рівнях на тлі кризи інституту сучасного національного державотворення, встановлення джерела легітимності правових норм, іншого аніж держава.

Аналізується питання легітимності правових норм у взаємозв'язку з принципами права, а також нормотворчістю національних, міжнародних і наднаціональних судових інстанцій. Окрему увагу автор приділяє механізмам забезпечення легітимності фінансово-правових норм на національному рівні в контексті можливості оскарження громадянином будь-яких рішень держави, прийнятих у фінансовій сфері.

На основі короткого історичного екскурсу в епоху становлення держав Нового часу порівняно з сучасним статусом держави як інституту автор доходить висновку про трансформацію традиційної держави в нову сутність, ознаки і зміст якої визначає в контексті податкових відносин. Резюмується, що норми, які регулюють суспільні відносини і виходять не від держави, також можуть бути правовими нормами лише у тому разі, якщо відповідають загальноприйнятим принципам права, при цьому санкціонування державою не є обов'язковою умовою їхньої дійсності або обов'язковості. Принципи міжнародного податкового права є регуляторами, що визначають поведінку як держави, так і інших суб'єктів. У цьому контексті нової ролі набуває нормотворчість наднаціональних судових інституцій. Автор доходить висновків, що рішення таких судів повинні визнаватися джерелами права, оскільки це дасть змогу уникнути спорів щодо застосування прецедентів і надасть ширші можливості національним судам.

Ключові слова: легітимність; легальність; податок; держава.

© Данило Гетманцев, 2018

Криза інституту сучасної національної держави все очевидніше проявляється як на міжнародній арені, так і всередині країн. Держави – суверени Нового часу вже не такі, якими ми звикли їх сприймати останні чотири століття світової історії. Інститут, який колись підпорядкував собі, знищив або вихолостив всі інші центри влади, що існували в XVI–XVII ст., Левіафан, чотири століття тому привласнивши собі всі ефективні інструменти управління суспільством – від податків до ідеології, сьогодні, очевидно, не справляється з існуючими серйозними викликами, крок за кроком поступаючись зоною свого впливу іншим гравцям.

За всіма ознаками ми переживаємо епоху нової Великої трансформації¹, з чим пов'язана турбулентність політичних, соціальних та економічних процесів як на міжнародному, так і на національному рівнях. Характерні для XX ст. держави зразка “Великого брата” для координації дій між собою, зміцнення та примноження свого впливу створили величезну кількість міжнародних інститутів, діючих на наднаціональному і міжнаціональному рівні спочатку від імені і в межах делегованої правосуб'єктності самих держав, а пізніше в межах власної автономії, межі якої чим далі, тим більше визначаються політичною кон'юнктурою, а не їхніми власними статутами. Міжнародні відносини вийшли на якісно новий рівень, зігравши з їхнім основним суб'єктом – державою – злий жарт.

У відносини вступили інші, іноді більш сильні гравці, відтісняючи державу як суб'єкт влади, відбираючи у неї звичні атрибути. І це все відбувається вже сьогодні. Погляньте, незважаючи на досить широкі повноваження держав у сфері публічних фінансів, у них вже фактично немає монополії на емісію грошей, які активно замінюються всілякими криптовалютами і грошовими сурогатами, що обертаються всередині транснаціональних корпорацій. Держава поступово втрачає монополію податкового регулювання – вже зараз у порядку справляння податків, а в недалекому майбутньому вже і в частині встановлення обов'язкових платежів, пропозиції про введення яких на міжнародному рівні (наприклад, у частині екологічних податків) все частіше звучать від експертів. В освіті, медицині, спорті та інших сферах, монополізованих чотири століття тому державою, йде активний процес роздержавлення. Навіть на насильство (особливо в Україні) держава не має тієї монополії, яку мала раніше.

У боротьбі та постійній конкуренції систем завжди перемагають ті системи, які краще організовані. У якийсь досить тривалий період

¹ Karl Polanyi, *La Grande Transformation: Aux origines politiques et économiques de notre temps* (Gallimard 1995).

історії такою системою виявилася національна держава, витіснивши або підпорядкувавши собі всі ті суспільні утворення, які існували до і паралельно з нею. Багато держав відіграють таку ж роль і досі, тільки зміцнюючи свою могутність. Однак посилення повноважень західних демократій у фінансовій сфері відносно суспільства перебуває у діалектичному взаємозв'язку зі зворотним трендом – ослабленням держави, що втратила монополію на владу у взаємодії з іншими суспільними інститутами.

Так, національні держави на зорі Нового часу, вводячи у відносини інститут громадянства, надавали всім (із відомими винятками) своїм підданам участь у здійсненні політичного панування, тим самим легалізувавши себе, об'єднуючи суспільство, яке репрезентувало себе через державу. Століттями пізніше національна держава, переймаючи на себе все більше і більше повноважень, отримавши незалежність від керованого нею ж суспільства, суб'єктність і самодостатність, втрачає спочатку набутий взаємозв'язок із джерелом своєї влади (народом), розтрачуючи легітимність, а в результаті і саму владу. Розширення юридичних повноважень суверена парадоксально веде до їхньої втрати.

Ще один бік цього неминучого історичного процесу слушно помітив Ю. Габермас: 'З останнім ривком до денаціоналізації економіки національна політика все більше втрачає панування над тими умовами виробництва, за яких вона може розраховувати на оподатковувані доходи і надходження'².

Сучасний світ з усією очевидністю диктує нові правила і нових гравців. Міжнародні фінансові установи, транснаціональні корпорації, органи місцевого самоврядування, громадські організації на національному і наднаціональному рівнях, міжнародні організації, вступаючи у відносини з державами, визначають світовий порядок нарівні з ними.

М. Кревельд із цього приводу зазначає:

Деякі є міжурядовими, інші – неурядові. Одні мають насамперед політичну природу, інші створені з різними іншими цілями, такими як заробляння грошей, захист навколишнього середовища, поширення якогось релігійного вчення чи пропаганда якоїсь благої справи, від зменшення забруднення середовища до прав тварин <...> деякі з них можуть стати набагато багатшими, ніж більшість держав; або взяти на себе деякі з державних функцій; або уникнути контролю держави, створюючи колонії і переводячи свої ресурси за межі її кордонів; впливати на думки громадян більше, ніж можуть уряди; або (як у разі численних партизанських

² Юрген Хабермас, *Вовлечение Другого. Очерки политической теории* (Наука 2008) 222.

Данило Гетманцев

і терористичних організацій) успішно чинити опір державі зі зброєю в руках; або, що трапляється нерідко, реалізувати якусь комбінацію всіх цих варіантів³.

Поствоєнний світ переконливо довів, що наявність сукупності всіх обов'язкових юридичних ознак держави не перетворює її на самостійного суб'єкта суспільних відносин у випадках, якщо йдеться про держави-сателіти, суверенітет яких штучно створюється (зберігається) їхніми "патронами". Можливість отримання суверенітету з волі сильних міжнародних гравців такими "державами-напівфантамами", зі свого боку, дискредитує ідею державного суверенітету як такого, підриваючи його легітимність.

Суттєво змінилася і суть боротьби за владу в суспільстві, трансформувшись із боротьби за владу в державі в боротьбу за владу як у державі, так і з державою.

Когнітивний дисонанс нашого сприйняття сучасної держави є об'єктивним проявом трансформації від старого порядку до нового. Вона наклалася на об'єктивне народження нового світу, що руйнує старі форми. Зрозуміло, що одним із центральних питань, що виникають у зв'язку з усвідомленням нового світового порядку, є питання легітимності.

Легітимність нового порядку

Питання легітимності було завжди актуальним для будь-якого суспільства. Легітимність – це бажання підкорятися, а отже, зовнішня й внутрішня зацікавленість в підпорядкуванні⁴. Легітимність – це шанування існуючих політичних інститутів як найбільш прийнятних, незалежно від думки про конкретних людей, які перебувають при владі⁵. Це обов'язковість або зразковість порядку для підлеглих у відносинах панування.

Як наголошує П. Бурдьє:

Легітимність – це політичний капітал, заснований на вірі й визнанні, це одностороння покірність, але бюрократичній владі ніколи, навіть при підтримці наукових авторитетів, не вдається досягти повного панування і досягти абсолютного права формувати і нав'язувати легітимне бачення соціальної реальності. <...> легітимна влада є владою, яку той, хто їй підкоряється, дає тому, хто її здійснює⁶.

³ Мартин Кревельд, *Расцвет и упадок государства* (ИРИСЭН, Социум 2016) 511.

⁴ Макс Вебер, *Политические работы* (Праксис 2003) 301.

⁵ Сеймур Мартин Липсет, 'Размышления о легитимности' [2005] 44(5) *Апология* 12.

⁶ Пьер Бурдьє, *Социология политики* (Socio-Logos 1993) 148.

Як зазначає С. Франк:

Будь-який устрій виникає з віри в нього і тримається доти, доки хоча б у меншості його учасників зберігається ця віра, доки є хоча б відносно невелика кількість “праведників” (у суб’єктивному значенні цього слова), які безкорисливо в нього вірують і самовіддано йому служать⁷.

Очевидно, що легітимний закон – це справедливий закон, але не тільки. Легітимний закон – це закон, який сприймається суспільством як справедливий, що включає у себе походження закону від уповноваженої на його прийняття особи, відповідно до встановленої процедури. Розцінюючи закон як легітимний, ми погоджуємося з ним і внутрішньо приймаємо його як обов’язкове правило поведінки. При цьому навіть порушуючи закон, але приховуючи його порушення, ми тим самим підкреслюємо його легітимність. Як сказав Ю. Габермас, податковий закон легітимний тоді, коли він прийнятий соціально (*socially accepted*)⁸, тобто коли він отримує свою легітимність від демократичних процедур, публічних обговорень й аргументації, незгоди і компромісу в парламенті в контексті політичного плюралізму⁹.

Проте яким буде (вже є?) розуміння легітимності традиційних інститутів в умовах багатополярності суб’єктів влади в сучасному світі і в найближчому майбутньому? Легітимність є характеристикою владного відношення, відносин між двома сторонами, одна з яких має право (підкріплене або ні можливістю насильства), а інша це право визнає. Потенція, сила влади визначається не суто математичною кількістю багнетів у правителя, а тим, як, наскільки сильною сприймає її (через страх, повагу, авторитет) підданий. Репутацією влади є влада, як казав Т. Гоббс¹⁰. Багато в чому з ним погоджувався і Б. Паскаль¹¹.

У такому розумінні влада несе єдність для суспільства:

Те, що скріплює воедино групу як групу, коли швидкоплинна мить спільної дії пролетіла, і те, що ми сьогодні називаємо організацією, є владою, яка знову ж зі свого боку залишається не підірваною, завдяки тому, що група розпадається¹².

⁷ Семен Франк, ‘Из размышлений о русской революции’ [1990] 36(4) Новый Мир 18.

⁸ Jürgen Habermas, *Faktizität und Geltung, Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats* (Verlag 1992) 192-4.

⁹ Ana Paula Dourado, ‘Chapter 10: No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes’ in Cécile Brokelind (ed), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (2014).

¹⁰ Томас Гоббс, *Левіафан, или материя, форма и власть государства церковного и гражданского* (Рипол Классик 2016) 404.

¹¹ Михаил Ямпольский, *Возвращение Левіафана: Политическая теология, репрезентация власти и конец Старого режима* (Новое литературное обозрение 2004) 93-111.

¹² Ханна Арендт, *Vita Activa, или О деятельной жизни* (Владимир Бабахин пер, Ад Маргинем 2017) 266.

Легітимність постмодерністської держави підривається нею ж самою, не будемо ж ми насправді стверджувати, що платник податків, або улюблена ілюзія демократів – “народ як джерело влади” – визначає або хоча б дає згоду на введення, зміну або скасування податків! Трансформація багатьох сучасних держав із держав податкових у держави “боргові” (“*debt states*”)¹³ ще більше розриває взаємозв’язок між волевиявленням (згодою) суспільства та рішенням про його (суспільства) оподаткування, нівелюючи і принцип *no taxation without representation* і народний суверенітет як такий. Адже боргова держава, що позичає гроші в іноземних кредиторів в особі міжнародних організацій (Міжнародний валютний фонд, Європейський банк реконструкції і розвитку, Економічний і монетарний союз Європейського Союзу (далі – ЄС) (для країн ЄС), Світовий банк тощо), фактично управляється не власним виборцем, а своїми кредиторами, що дуже добре видно на прикладі України. Держава отримує гроші в борг, а потім використовує податки на покриття відсотків і тіла кредиту. Тим самим не просто розривається зв’язок між виборцем (платником податків) та фінансовим суверенітетом держави, а й нівелюється сама ідея, сенс оподаткування як такого. При цьому податковий патріотизм обертається своїм антиподом – “*tax exile*”¹⁴, а легітимність податкового закону виглядає більш ніж сумнівною. Крім того, держави, визнаючи свою обмеженість, діють на фінансовому полі подібно до звичайних комерційних корпорацій, борючись за “клієнта” (платника податків), незалежно від національного походження і громадянства, створюючи “*tax law market*”¹⁵ й активно конкуруючи на ньому.

Навіть якщо залишити за межами дискусії ілюзорність існування цього юридичного фантома авторства Ж.-Ж. Руссо – народу як суб’єкта політичних відносин, очевидно, що питання оподаткування вирішуються поза волею або навіть свідомістю більшості виборців, не тільки будучи матерією складною для розуміння людини без спеціальної освіти або просто без достатньої громадянської компетенції (Р. Даль), а сферою, в управлінні якою участь громадян (навіть номінальна) прямо обмежується.

Оподаткування – лише один показовий приклад загального тренду. Б. Леоні, характеризуючи представництво народу як головний міф свого часу, говорив:

¹³ Wolfgang Streeck, *The Delayed Crisis of Democratic Capitalism* (Patrick Camiller and David Fernbach tr, 2nd ed, Suhrkamp 2015).

¹⁴ Dourado (n 9).

¹⁵ Wolfgang Schön, ‘Playing different games? Regulatory competition in tax and company law compared’ [2005] 42(2) *Common Market Law Review* 331.

...чим більша кількість людей, яких намагається “представляти” законодавець у законодавчому процесі, і чим більша кількість питань, за якими він намагається їх представляти, тим менше слово “представництво” зберігає зв’язок із волею реальних людей, а не з волею людей, які називаються їхніми “представниками”¹⁶.

Крім того, сучасні правові системи доповнюються новими нормами, що містяться у нехарактерних для них раніше джерелах права. Ці норми, санкціоновані державою опосередковано або взагалі не санкціоновані нею, прекрасним чином застосовуються і є загальнообов’язковим регулятором суспільних відносин. До прикладу, в Україні джерелом права відповідно до Закону України “Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини”¹⁷ є рішення Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ) з огляду на закон, прийнятий самою державою. Однак навіть без санкціонування державою практика ЄСПЛ, яка розкриває значення норм Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція), є джерелом права з огляду на обов’язковість самої Конвенції, підписаної тією або іншою державою. Аналогічним (хоча і з дещо іншою правовою природою) джерелом права є для країн ЄС (і через угоду про асоціацію частково і для нас) рішення Європейського суду справедливості.

Нормотворчість наднаціональних судових інститутів повинна набувати все більшого і більшого значення у новому світі. Особливо важливі суди, які розглядають спори між державами та індивідами. Умовою легітимності їхніх рішень є визнання юрисдикції суду державами як суб’єктами відносин. Індивід визнає юрисдикцію суду, звертаючись до нього з позовом. Вкрай бажано, щоб рішення наднаціональних судів мали значення джерел права в державах, як це є в Україні щодо рішень ЄСПЛ. Це дасть змогу уникнути спорів щодо застосування прецедентів і дасть більш широкі можливості національним судам (ідеться передусім про адміністративні і фіскальні суди) у захисті прав і законних інтересів індивідумів у їхніх суперечках з державою.

Саме через “суддівське правотворення” у правову систему проникає цілий пласт норм так званого *soft law* – правил різних міжнародних організацій і звичаїв, несанкціонованих державою, однак фактично прийнятих сторонами та міжнародними комерційними арбітражами як обов’язкові правила поведінки у відносинах між ними. Візьмемо, наприклад, *Core principles for effective banking supervision (The Basel Core*

¹⁶ Бруно Леони, *Свобода и закон* (В Кошкин пер, ИРИСЭН 2008) 212.

¹⁷ Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3477-15> (дата звернення: 12.03.2018).

Principles)¹⁸, *FATF list of high-risk and non-cooperative jurisdictions*¹⁹, *EU Code of Conduct for Business Taxation*²⁰, рекомендації G20 і тисячі інших документів, створених міжнародними організаціями. Через більш розширене застосування національними судами принципів права *soft law* проникає і в національне право.

Очевидно, що легітимність держави та її інститутів, зокрема й законодавства, вимагає нового прочитання, загострюючи дрімаючі досі протиріччя.

Легальність vs легітимність

До таких протиріч належить співвідношення категорій легальності і легітимності. Хоча легітимність передбачає легальність, обидва поняття перебувають у діалектичній єдності, що передбачає протиставлення. Легітимний акт не завжди повинен бути легальним. Революція, що перемогла, продукує на світ акти, які повністю суперечать існуючому порядку, однак повністю або в частині його скасовують. Що дає силу таким актам? Не державна воля, а згода більшості, визнання більшістю зобов'язуючої сили акта. Абат Сієс у 1789 р. назвав таку владу установчою, відокремивши її (і фактично протиставивши) владі установленій. Власне, джерелом її є визнання, яке виділяв свого часу Дж. Остін як ознаку суверена, що встановлює право²¹.

З іншого боку, легальний акт не завжди є легітимним. Акт, прийнятий урядом у межах своїх повноважень, однак із порушенням 1) цілей правотворчості, 2) принципів права, 3) загальнолюдських цінностей, є легальним, але не легітимним.

Таким чином, легітимність акта – це співвідношення акта з прийнятими в цьому суспільстві принципами права і цілями законотворчості. Відповідно, легітимність акта є (за Г. Радбрухом) з'єднанням, як мінімум, справедливості, стабільності і доцільності права.

Легітимність і легальність із необхідністю ведуть до обов'язковості акта тільки в тому разі, якщо вони збігаються. Якщо ні, чи буде акт обов'язковим, визначає співвідношення політичних сил у суспільстві на момент істини – момент, коли акт видано, про нього стало відомо або він прийнятий (неприйнятий) до виконання. Іноді підтримка більшості неважлива – достатня підтримка агресивної меншості, яка, однак,

¹⁸ Core principles for effective banking supervision <<https://www.bis.org/publ/bcbs230.pdf>> accessed 12 March 2018.

¹⁹ FATF list of high-risk and non-cooperative jurisdictions <<http://www.fatf-gafi.org/publications/high-riskandnon-cooperativejurisdictions/documents/public-statement-february-2018.html>> accessed 12 March 2018.

²⁰ EU Code of Conduct for Business Taxation <<http://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>> accessed 12 March 2018.

²¹ Евгений Тонков, *Толкование закона в Англии: монография* (Алетейя 2013) 152.

не робить акт легальним (якщо він є легітимним, але нелегальним) або легітимним (якщо навпаки), але водночас забезпечує його виконання. З іншого боку, і більшість не завжди може легітимізувати норму, адже навіть, як вважає Ю. Габермас:

...формальні коректні рішення більшості, в яких відображаються лише побоювання за свій статус і рефлексії самоствердження середнього прошарку, який відчуває загрозу падіння, підривають легітимність процедур та інститутів²².

Із тих самих причин ми не можемо погодитися з відомою формулою К. Шмітта, згідно з якою 'те, чого хоче народ, є благим саме тому, що він (цього) хоче'²³.

Зв'язок між легальністю та легітимністю відбувається на рівні принципів права. По суті для юридичної значущості легітимний акт може не відповідати закону, однак повинен відповідати праву.

Таким чином, питання легітимності сучасного оподаткування вирішується не тільки і не стільки в площині суто юридичній (матеріальна і процесуальна легітимність). Питання легітимності – це також і передусім питання моралі тією мірою, якою мораль робить право можливим²⁴.

Принципи права як його моральні основи, будучи джерелами права, вступають у протиріччя з законами, що не відповідають їм. Таким чином, простої незгоди суспільства з законом недостатньо для того, щоб він став нелегітимним. Нелегітимним він стане тільки тоді, коли така незгода буде ґрунтуватися на принципах права, прийнятих у ньому.

Повстання англійських колоністів у XVIII ст. проти англійської корони виникло як відповідь на довгу низку зловживань із боку метрополії, з яких основним було порушення принципу "no taxation without consent" – відмова американцям у повноцінному представництві в органах влади, поєднана зі стягненням із них податків, тобто нелегітимним вторгненням у їхню приватну власність. Така "тиранія" метрополії підірвала не лише легітимність актів про введення податків, а й легітимність самого існуючого на той час в імперії формату взаємодії метрополії та її колоній, що викликало обґрунтоване ще Дж. Локком право народу на повстання²⁵. Таким чином, сама Американська революція є правовим актом – легітимним, хоча і нелегальним, актом установчої влади народу. До речі, війна за незалежність США назавжди змінила політику Англії щодо опо-

²² Хабермас (н 2).

²³ Carl Schmitt, *Verfassungsgleichheit* (Rowman & Littlefield 1983) 228.

²⁴ Лон Фуллер, *Мораль права* (Т Данилова пер, Социум 2016) 144.

²⁵ Джон Локк, *Второй трактат о правлении* (Мысль 1988) 393.

даткування її колоній, змусивши відмовитися від практики оподаткування без згоди.

З іншого боку, люди, виступаючи проти закону, не повинні керуватися нічим іншим, окрім моралі, заснованої на справедливості. Таким чином, ми стверджуємо, що незгода більшості суспільства із законом, з огляду на несправедливі мотиви, не спричинить собою нелегітимність закону. І в цьому разі покликання, найвища місія судді полягає в тому, щоб у певних випадках громадського божевілля, всупереч громадській думці, навіть ціною власного життя, прийняти легітимне рішення на підставі непопулярного, але справедливого, а отже, легітимного закону.

Громадська думка (цей демон маніпуляцій) має лише тоді братися до уваги юристом, коли вона ґрунтується на принципах права, маючи своєю підставою справедливість і мораль.

У зв'язку з цим ми можемо стверджувати про легітимність як явище, притаманне лише спільності, що приймає принципи права як основу своєї життєдіяльності. Ця спільність третього рівня асоціативних зобов'язань за Р. Дворкіним²⁶ перебуває на вищому рівні взаємозв'язків між своїми членами.

Легітимність передбачає легальність, існування легальної системи відповідно до законно встановленого правопорядку. Однак легітимність також передбачає заснування (виправдання) легальності, оточеної силою аури авторитету. Це різновид спеціальної кваліфікації, яка додається до повноважень, що виконуються державою в ім'я права²⁷.

Наше розуміння легітимності полягає у тому, що держави також підпорядковані верховенству права і пов'язані з ним у широкому розумінні цього принципу, як і інші суб'єкти правовідносин. І той факт, що держава в публічних відносинах є суб'єктом, який уповноважений управляти іншими суб'єктами, не виводить її з-під дії верховенства права, не наділяє її абсолютною владою, а обмежує сферу застосування державного імперативу в процесі впливу на суспільні відносини.

Нові публічні фінанси

Новий світовий порядок торкнеться (або вже торкнувся?) всієї людської цивілізації і кожного суспільного інституту зі зрозумілих причин, не обходячи фінансову складову суспільних відносин, яка найбільш схильна до соціальних змін. Як, у якій формі і в якій ролі будуть існувати публічні фінанси, що буде визначати легітимність фінансово-правових

²⁶ Рональд Дворкин, *О правах всерьез* (М Лахута и Л Макеева пер, Л Макеева ред, Российская политическая энциклопедия 2004) 201.

²⁷ Hans Gribnau, 'Legitimacy of the Judiciary' in Hondius E and Jousa C (ed), *Netherlands Reports to the Sixteenth International Congress of Comparative Law* (Intersentia 2002) 29.

норм та інститутів завтра або вже сьогодні ввечері? Очевидно, що нова полісуб'єктність міжнародних відносин, як і відносин всередині країн, диктує нові основи легітимності.

Очевидно, що податок у сучасному його розумінні (елементи, сутність і функції) є продуктом і невід'ємним елементом національних держав Нового часу. Таким він був не завжди. Ще 400 років тому оподаткування передбачало відплатність і множинність суб'єктів, що володіють повноваженнями обкладати податком. Навіть в епоху пізнього Середньовіччя в Європі церковна десятина легко уживалася із платежами (повинностями) на користь світської влади, яка зі свого боку могла бути представлена як центральною владою сюзерена, так і владою місцевих впливових феодалів. При цьому характер платежів мав здебільшого приватноправовий, а не публічний характер. Різні портові, дорожні, мостові тощо збори тим чи іншим владним суб'єктам феодального суспільства сприймалися як обґрунтовані платниками податків і були справедливими для того контексту суспільних відносин, у якому стягувалися.

Згадаймо Ж. Бодена, який у “Шести книгах про Республіку”²⁸ навіть не виділяв податок (крім мита) як джерело наповнення казни государя, стверджуючи, що християнський государ повинен уникати оподаткування настільки, наскільки це можливо. Вже згаданий нами вище, загальноприйнятий, але видозмінений державами з часом до невпізнання принцип *no taxation without consent* також має свої витoki в середньовічному понятті податку, коли він розумівся досить однозначно і буквально як плата за що-небудь, не опосередковуючи себе умовною репрезентацією парламенту. Згадаймо відомий випадок з єпископом Вінчестера, виправданим Королівським судом у 1217 р. (через два роки після підписання англійським королем Іоанном Безземельним *Magna Carta*), за звинуваченням в ухиленні від сплати податків, на тій підставі, що він був відсутній на *Great Council of Barons* у момент, коли приймалося рішення про згоду на введення податку, а відносини представництва в цих питаннях неприйнятні²⁹. Очевидно, що в часи *Magna Carta* (яка, до речі, частково діє і сьогодні) принцип *no taxation without consent* розумівся як буквальна згода кожного платника податків на його оподаткування податком.

Звичайно, наведений приклад можна парировати аргументом про особливий статус обвинуваченого, який навряд чи можна порівняти зі статусом селян, які фактично належали єпископу, і що в цьому зв'язку “згода на оподаткування” простолюдина у XXI ст. непорівнювана з його правом брати участь у питаннях оподаткування у XIII ст., хоча б і через

²⁸ Jean Bodin, *Les Six Livres de la Republique* (Par Gabriel Cartier 2002) 404.

²⁹ Charles Adams, *Fight, Flight, Fraud: The Story of Taxation* (Euro-Dutch Publishers 1982) 121.

Данило Гетманцев

механізм виборів. Однак, очевидно, що природа податку в Середньовіччі виходила із взаємності прав та обов'язків сюзерена і васала, а право на встановлення податку мало обмежений феодалним правом приватно-правовий характер. Як очевидно і те, що з погляду моралі і права обов'язкові платежі, що стягуються до остаточного утвердження суверенітету національних держав у Європі, відповідно до феодалного права були достатньо легітимними.

Європейська цивілізація прожила у множинності центрів влади “морюку Середньовіччя” тисячу років. Наївно було б вважати Новий час, який постав на руїнах Середньовіччя, таким, що прийшов навічно. Навпаки, викладене вище дає зрозуміти, що загальноприйнятий для Нового часу формат суспільних відносин вичерпав себе, а постмодерністський (чи як його ще нащадки назвуть) світ диктує нові норми, наповнюючи новим змістом відомі нам інститути. Як пише Ж.-Ф. Ліотар:

Захід – та цивілізація, яка задається питанням про сутність своєї цивілізованості. Своєрідність західної цивілізації криється в цьому питанні <...>. Повторюваним жестом Захід запасається ідеалами, задає їм питання, відкидає їх <...>. Захід знає, що цивілізації смертні. Але того, що він це знає, достатньо, щоб зробити його безсмертним. Він живе за рахунок їх смерті, як і за рахунок власної. Він перетворює себе в музей цього світу. І тим самим перестає бути цивілізацією. Він стає культурою³⁰.

Таким чином, податок, як і інші категорії фінансового права, є історичною категорією, яку слід сприймати в контексті певних суспільних відносин. Історичний контекст диктує розуміння легітимності як окремих правових категорій, так і джерел фінансового права.

Очевидно, що зміни генеруються не на національному рівні, а ззовні, витоками нових підходів до правового регулювання публічних фінансів є міжнародні відносини, де держави поступаються частиною своєї правосуб'єктності на користь інших гравців, породжуючи ‘суспільство держав та індивідумів’³¹.

Ю. Габермас зазначає:

Якщо до кінця підходить не тільки національна держава, а разом з нею і будь-яка форма політичної соціалізації, то громадяни занурюються в анонімну мережу відносин, в якій їм доводиться згідно з тим чи іншим власним уподобанням робити вибір між породженими системою варіантами. У цьому постполітичному світі моделлю поведінки стає трансна-

³⁰ Жан-Франсуа Ліотар, ‘Anima minima’ в Рансьєр Ж, *Эстетическое бессознательное* (В Лапицкий сост, пер, послесл, Machina 2004) 85-6.

³¹ Cees Peters, *The faltering legitimacy of international tax law* (Center for Economic Research 2013).

ціональне підприємство <...>. Кінцевою точкою є абсолютно децентралізована світова спільнота, що розпадається на невпорядковану безліч самовідтворюваних і самоврядних функціональних систем³².

Документи, які кваліфікуються як “*soft law*”, не санкціоновані державами безпосередньо, і все ж застосовні сторонами правовідносин і судами, використовуються як регулятори фінансових відносин на міжнародному та національному рівнях, а отже, є джерелами права. У чому їхній секрет?

Згадаймо рішення Постійного міжнародного суду правосуддя від 7 вересня 1927 р.: ‘Міжнародне право регулює відносини між незалежними державами. Тому обов’язкові для держав норми права народжуються вільною волею останніх, вираженою в конвенціях або загальновизнаних звичаях...’³³. Таке розуміння державного суверенітету є загальноприйнятим досі.

Чотирьохсотрічна монополія держав на нормотворчість не дає змогу нашій свідомості з легкістю легітимізувати правові норми інші, ніж державні або санкціоновані державою. Здавалося б, це суперечить логіці і навіть здоровому глузду. Однак давайте розберемося глибше. Якщо держава визнає обіг криптовалюти законним або просто не забороняє його, то чи будуть правила випуску та обігу цієї валюти, встановлені недержавними суб’єктами, обов’язковими для застосування сторонами відносин обігу криптовалюти і судами, що розглядають відповідну категорію спорів? На нашу думку, так.

Складніше сприйняття таких норм відбувається у фінансовому праві, публічній галузі. Адже тут обов’язковим суб’єктом правовідносин завжди є держава. Держава як носій влади регулює суспільні відносини, використовуючи імперативний метод владних приписів. І тут ми не можемо сприймати “правовий плюралізм”, особливо характерний для міжнародного приватного права. Без відповідного “освячення” державою не будуть джерелами права Модельна конвенція та інші акти Організації економічного співробітництва та розвитку, G20, структур, діючих у межах Організації Об’єднаних Націй та інших організацій. З іншого боку, держава вже не може займатися нормотворчістю, незважаючи на міжнародні акти, навіть не санкціоновані нею. Простий приклад – акції BEPS – документ, розроблений неурядовою організацією, який за фактом, з одного боку, є посібником для зміни національних правових систем, а з другого – стримуючим фактором при прийнятті норм, які йому

³² Хабермас (н 2).

³³ Lotus (France v. Turkey): PCIJ, 1927 <<https://ru.scribd.com/document/266433000/Summary-of-Lotus-France-v-Turkey-PCIJ-1927>> accessed 12 March 2018.

суперечать. Таким чином, ми можемо констатувати фактичне обмеження суверенітету держави.

Наднаціональна система органів влади вже сформована й успішно працює в ЄС, продукуючи вторинне право. Так само судовою правотворчістю на наддержавному рівні фактично займається Європейський суд справедливості. При цьому загальний тренд полісуб'єктності міжнародних відносин не існує тільки в межах ЄС, але стосується всіх країн світу. Норми (правила поведінки), що встановлюються недержавними утвореннями, не є довільними нормами, тобто правилами, що виникають нізвідки. Їхня легітимність залежить від відповідності універсальному джерелу, що стоїть над ними. Але якщо таким джерелом не є держава, то звідки черпають свою легітимність і загальнообов'язковість недержавні правові норми? Відповідь очевидна.

Правові норми впливають із принципів права – основних ідей, що виражають його сутність. Задекларовані в конституціях і міжнародних правових актах вони живуть своїм життям, автономно від волі держав, розвиваючись, отримуючи нові тлумачення, відображаючись у судових прецедентах і доктрині. Порушення актом держави принципу права тягне за собою протиправність акта всупереч загальноновизнаному донедавна абсолютному суверенітету держави. Тут ми не можемо погодитися з розумінням суверенітету Т. Гоббсом або К. Шміттом, які визначають суверенітет як право рішення про надзвичайну ситуацію, право виходу за межі права³⁴. Теорія конституційного права ставить в ієрархії нормативних актів конституцію держави вище за міжнародний акт. Можливо, в цьому є сенс, якщо йдеться про двосторонні угоди. Однак чи може конституція скасувати принцип верховенства права або змінити хоча б один із його елементів? Може конституція скасувати право людини і громадянина, закріплене у Конвенції? Вважаємо, що так. Проте чи буде вона в цій своїй частині легітимною? Звичайно, ні!

Принципи права є тими загальнообов'язковими началами, від яких відштовхується держава у своїй правотворчості, яким вона має відповідати. Саме принципи міжнародного податкового права (якщо приймати його як даність) є регуляторами, що визначають поведінку як держави, так і інших суб'єктів. Заборона ретроактивності податкових норм, нейтральність оподаткування, баланс між приватним і публічним інтересом, запобігання подвійному оподаткуванню і багато інших принципів, будучи реалізацією загального принципу справедливості оподаткування, вже лежать в основі правового порядку. Як писав Е. Кеммерен ще в 2001 р.: 'Двосторонні конвенції про уникнення подвійного оподаткування перед-

³⁴ Schmitt (n 18).

усім повинні зобов'язувати податкові юрисдикції ґрунтуватися на принципі справедливості³⁵.

Таким чином, норми, які регулюють суспільні відносини, що виходять не від держави, також можуть бути правовими нормами, оскільки відповідають загальноприйнятим принципам права. Інакше кажучи, санкціонування державою не є обов'язковою умовою дійсності або обов'язковості норм.

І тут дуже важливу роль відіграють суди. Візьмемо хоча б ЄСПЛ – суд, який на основі досить загальних норм міжнародного акта з використанням принципів права творить право, визнаючи і приймаючи в судових прецедентах “об'єктивно існуючі правила”. Немає сумнівів у тому, що прецеденти ЄСПЛ обов'язкові і для нашої держави не тільки з огляду на норми відповідного закону України, а й на обов'язковість Конвенції. При цьому визнання Україною рішень ЄСПЛ як джерела права, з одного боку, легітимізує вже і без того наявний факт, а з другого – відкриває ще одне джерело для власної легітимізації, включаючи в свою правову систему правозастосовну практику наднаціонального суду.

Будучи скутою правовими принципами, міжнародними судовими прецедентами й іншими джерелами права, держава втрачає характерний для другої половини ХХ ст. статус “податкової держави”, перебуваючи в незвичних для неї межах. Держава повинна враховувати у своїй діяльності як міжнародні, так і проголошені нею самою правові принципи. Адже очевидно, що акт держави про введення податку з порушенням принципів права (як спеціальних, так і загальних) є нелегітимним і тільки через протиріччя принципам права повинен бути визнаний судом протиправним.

Якщо застосувати цей підхід до національного податкового права України, то він відкриває нове обґрунтування нелегітимності законів про оподаткування, прийнятих у порушення ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України). До прикладу, закон, прийнятий у грудні поточного року, що набрав чинності з січня наступного року, порушує принцип стабільності оподаткування (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України)³⁶, порушуючи легітимні очікування платників податків, а тим самим – принцип верховенства права, закріплений на рівні Конституції України³⁷, а тому є неконституційним. На нашу думку, така логіка цілком допустима.

³⁵ Eric Kemmeren, ‘Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future’ [2012] 21(3) EC Tax Review 157.

³⁶ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.03.2018).

³⁷ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 12.03.2018).

Національний рівень

Полісуб'єктність світоустрою поширюється не тільки на міжнародні відносини, а й на відносини всередині держав. Сьогодні легітимність у податкових правовідносинах досягається з'єднанням трьох взаємопов'язаних факторів: легальності, належного управління та належних відносин між платниками податків та податковим органом³⁸.

І від того, наскільки ми послідовно і чітко вимагаємо від держави реалізації загальноприйнятих у світі норм взаємодії з громадянами у фінансових та інших відносинах, буде без перебільшення залежати майбутнє податкових правовідносин. Адже справедливість оподаткування – це не просто питання величини суми грошей, відчужуваних державі, це питання справедливості соціального устрою як такого як всередині країни, так і на міжнародному рівні. Умовою існування суспільства, держав та індивідів є проактивна позиція індивіда у відносинах з іншими суб'єктами.

Як зазначає Ж.-М. Гухено:

Подібно до римського громадянина часів Каракалли громадянин мережевої епохи виявляється все меншою мірою визначений своєю участю у здійсненні суверенітету і все більшою мірою – тим, що він може розвинути ту чи іншу діяльність в межах таких рамок, де всі процедури підпорядковуються зрозумілим і передбачуваним правилам <...>. Неважливо, чи норми будуть встановлюватися приватним підприємством або чиновником адміністрації. Норма вже не буде проявом суверенітету, вона стане лише чинником, що знижує ступінь невизначеності, засобом скорочення витрат підприємства за рахунок досягнення більшої прозорості³⁹.

Як зазначає А. Магун:

Сутність новоєвропейської держави – це інструмент репрезентації, тобто конвертації множини в єдність. Однак акцент на понятті єдності аж ніяк не означає, що це єдність успішна, абсолютна. Вона саме об'єднання, процес, сила, влада єдності. Якщо б єдність була актуальною, ми б злилися в одну масу і не було б ніякої держави⁴⁰.

Як відомо, ціле не зводиться до сукупності своїх властивостей, і одиниця не належить до ряду чисел⁴¹. Згідно з Е. Дюркгеймом сучасне суспільство поряд із високим ступенем інтеграції виробляє також самотність

³⁸ Gribnau (n 22).

³⁹ Jean-Marie Guehenno, *Das Ende der Demokratie* (Deutscher Taschenbuch Verlag 1994) 86.

⁴⁰ Артемий Магун, *Единство и одиночество: Курс политической философии Нового времени* (Новое литературное обозрение 2011) 135.

⁴¹ Аристотель, *Политика* (С Жебелев пер, РИПОЛ Классик 2016) 328.

як у вигляді розпаду соціальних зв'язків, так і у вигляді їхнього перенапруження – “аномії”⁴². Таким чином, асоціативні і дисоціативні сили діють у суспільстві одночасно, утворюючи властиву людині асоціативну соціальність. І. Кант зазначає: ‘У людини є схильність до спілкування, яка водночас пов’язана з безперервним опором, постійно загрожує суспільству роз’єднанням’⁴³. Таким чином, відцентрові тенденції закладені в суті держави як об’єднання людей.

При цьому сучасна держава, сама виникнувши з інституту середньовічної корпорації, спочатку будувала свій суверенітет як антисуверенітет, утверджуючись у протидії владі Бога і Папи, а також інших суверенних держав. Не дивно, що тепер свій антисуверенітет намагаються вибудувати і захистити відносно до держави організації і капіталістичні корпорації, що мають те саме коріння.

Ще одним поняттям, яке пояснює сьгоднішні процеси, є поняття репрезентації. Репрезентація – це зведення безлічі людей до їхньої єдності. Воно здійснюється, по-перше, в живій фігурі корпорації та особистості суверена, а по-друге, передбачає цілу систему юридичних фікцій і символічних відповідностей. Репрезентація є формою колективної суб’єктивності, тобто побудова колективу, керуючого собою, знаючого себе і маніфестуючого себе⁴⁴.

Завжди презюмувалася певна подвійність держави. З одного боку, держава як інститут, що об’єднує суспільство, а з другого – як інститут управління, що включає в себе лише невелику його частину. Сьогодні перша сутність цієї категорії відійшла на задній план. Держава як апарат, будучи самостійним суб’єктом, фактично має на меті свої цілі як суб’єкта відносин, зокрема із суспільством, а не інтереси того суспільства, яким вона створена. Іноді інтереси держави і суспільства можуть збігатись (як у разі зовнішньої агресії), але в більшості своїй ні. Протиріччя очевидніше всього в публічних фінансах, де інтереси суспільства і держави стикаються навколо перерозподілу власності. З одного боку, суспільство зацікавлене у справедливому перерозподілі багатства за допомогою податкових механізмів, а з другого – держава зацікавлена в тому, щоб у процесі такого перерозподілу найбільший обсяг коштів отримувала саме вона, розвиваючи свою структуру і розширюючи повноваження. У цьому разі йдеться не про корупцію чи інтереси конкретних чиновників. Держава як апарат не є сукупністю чиновників, вона – нова якість,

⁴² Эмил Дюркгейм, *Самоубийство: социологический этюд* (пер. В Базарова под ред. Мысль 1994) 135.

⁴³ Иммануил Кант, ‘Идея всеобщей истории во всемирно-гражданском плане’ в Кант И, *Собрание сочинений на немецком и русском языках*, т 1: Трактаты и статьи (Б Тушлинг и Н Мотрошилова ред, Ками 1994) 89.

⁴⁴ Магун (н 35).

що володіє власною волею та інтелектом, як і будь-яка відносно стабільна організація.

Ви не замислювалися, чому будь-яке скорочення державного апарату з часом веде до його розширення? Можливо, тому що суб'єкт не може обмежувати сам себе, а будь-який політик, через вибори прийшовши в державу, стає частиною останньої. Таке сприйняття держави дає можливість зрозуміти природу і цілі фінансових рішень, що приймаються державою не в інтересах суспільства загалом, а в результаті компромісу з іншими суб'єктами, що володіють впливом усередині країни чи на міжнародній арені.

Криза національних держав породжує сумніви в тому, що держава як інститут здатна в усіх випадках позитивно впливати на розвиток суспільства. Йдеться не так про “діряве відро” державного бюджету, як про те, що соціальні відносини в суспільстві настільки складні, що, з одного боку, вкрай нелегко передбачити наслідки багаторівневої діяльності держави у різних сферах, де дії різних органів можуть бути спрямовані на різні цілі і суперечити одне одному.

З другого боку, кількість невідомих, які впливають на позитивний результат у довгостроковій перспективі, настільки велика, що найнеадекватніша дія або повна бездіяльність уряду може в підсумку мати найбільше благо для суспільства. Ланцюг від прийняття рішення до його реалізації дуже довгий і в своїй тривалості схильний до впливу величезної кількості різних факторів, які викривляють до невпізнання первісний задум уряду. До того ж значення має і саме розуміння блага суспільства. Що краще: приватизувати державну кіностудію, залучити приватні інвестиції у розвиток національного кінематографа чи залишити у державній власності, забезпечивши належне фінансування унікальної матеріальної бази для зйомок вітчизняного кіно? І перше, і друге рішення в довгостроковій перспективі може бути однаково правильним чи помилковим. Крім того, правильність або помилковість цього рішення буде цілком залежати від того, хто буде здійснювати оцінку через деякий час. Таким чином, у сучасному світі (не у всіх, але у більшості країн) ситуація така: найкраще, що держава може зробити для суспільства, – це не заважати.

Отже, держава з суверена в суспільних відносинах всередині країн перетворюється в один із суб'єктів влади, поступово втрачаючи репрезентативність у традиційному її розумінні. Держава, з одного боку, маючи на меті свої інтереси, іноді суперечить інтересам суспільства, а з другого – у більшості своїй будучи не в змозі ефективно управляти суспільними відносинами, втрачає свою характерну для Нового часу роль. Якою

буде нова роль держави, покаже час. Однак очевидно, що для сучасної епохи основна роль держави полягає не в управлінні економікою і суспільством, а у виконанні ролі арбітра суспільних відносин, суб'єкта, який забезпечує демократичність і справедливість процедур встановлення та виконання закону всередині країни з урахуванням легітимних інтересів й очікувань усіх членів суспільства – індивідуумів, включених у різні соціальні та економічні групи й організації, а також інтереси цих груп і організацій. Однак ідеться не про ліберальний ідеал держави – нічного сторожа, самоусунутого від впливу на певні сфери суспільства (насамперед, економіку), а про державу як головний у суспільстві (країні) форум, де індивідуумами та їхніми групами встановлюється і виконується закон і вершиться правосуддя на основі принципів права.

Таким чином, сучасна держава є не єдністю як форма цілого (єдність народу, нації), а єдністю в сенсі єдиного інституту, що рівномірно гарантує приватну і публічну автономію 'всередині асоціації вільних і рівних носіїв прав'⁴⁵ шляхом дотримання демократичних комунікативних процедур. Це те, що забезпечує інструментарій і гарантії безперервності характерного для політики скандалу думки, що являє собою ніщо інше, як раціональність незгоди⁴⁶.

Фінансові відносини продовжують залишатися важливим предметом правового регулювання держави. Однак повинна змінитися роль держави й у фінансовій сфері. Із суб'єкта, який використовує фінанси як ефективний інструмент управління суспільством, держава повинна стати ефективним механізмом перерозподілу національного багатства, зважаючи на досягнуту індивідуумами згоду щодо джерел акумулювання коштів та цілей їхнього використання на основі принципів права. Попереджаючи аргумент про утопічність такої мети, погодимось, що, безумовно, форум, на якому кожен міг би схвалити або відхилити державний бюджет на наступний рік, нереальний не через технічну неможливість (сучасні електронні технології дають змогу реалізувати подібний механізм. У цьому можна переконатися на прикладі Ісландії та Швейцарії, а через відсутність у більшості громадян необхідних знань у фінансовій сфері та їх звичної апатії до вирішення державних питань. Однак тієї ж мети можна досягти, забезпечивши громадянам можливість оскарження будь-якого рішення, прийнятого на демократичному форумі (через представників або безпосередньо).

І тут зростає роль судової системи й особливо адміністративних (фіскальних) судів, що вирішують спори між державою та особою. Роз-

⁴⁵ Хабермас (н 2) 246.

⁴⁶ Жак Рансьєр, *Несогласие Политика и философия* (В Лапицкий пер и прим, В Шестаков ред, Machina 2013) 17.

глядаючи спори між державою та індивідуумами або їхніми групами, адміністративні суди повинні прямо застосовувати правові принципи, що містяться не тільки в конституції держави, а й у міжнародних правових актах, судові прецеденти наднаціональних судових установ, а також правову доктрину в її вузькому і широкому розумінні. Повинна існувати можливість швидкого, публічного та ефективного розгляду незалежним судом будь-якого рішення держави у фінансовій сфері (як у податкових, так і в бюджетних відносинах) із залученням усіх зацікавлених осіб. Таким чином, масовий (груповий) позов в адміністративному судочинстві стає *must have* будь-якої правової системи. Зростає роль судових спорів органів місцевого самоврядування між собою та з державою, між іншими інститутами громадянського суспільства і навіть між державними органами. Адміністративне (фіскальне) судочинство, таким чином, стає одним з основних механізмів забезпечення гарантій демократії в суспільстві, а питання незалежності адміністративних (фіскальних) судів від держави та інших суб'єктів перетворюється на питання демократії як такої.

З керуючого суб'єкта, який регулює суспільні відносини, зокрема і за допомогою фінансів, демократична держава повинна перетворитися на бухгалтера, який механічно перерозподіляє національне багатство шляхом забезпечення процедури акумулювання грошових коштів у вигляді демократично встановлених податків, розподілу зібраних фондів на цілі, визначені відповідно до демократичних процедур, а також контролю за цими процесами. У зміні ролі держави і забезпеченні (дотриманні) перелічених вище процедур є запорука легітимності рішень, правил і норм, які регулюють сучасні фінансові відносини.

Висновки. Посилення повноважень західних демократій у фінансовій сфері відносно суспільства перебуває у діалектичному взаємозв'язку зі зворотним трендом – ослабленням держави, що втратила монополію на владу у взаємодії з іншими суспільними інститутами. Отримавши незалежність від керованого нею ж суспільства, суб'єктність і самодостатність, держава втрачає спочатку закладений взаємозв'язок із джерелом своєї влади (народом), розтрачуючи легітимність, а в результаті – і саму владу. Розширення юридичних повноважень суверена парадоксально веде до їхньої втрати. Держави з єдиного гравця на міжнародній арені та суверена всередині своїх кордонів перетворюються в одного з суб'єктів полісуб'єктного світу.

Легітимність сучасної держави підривається нею самою. Очевидно, що питання оподаткування вирішуються поза волею або навіть свідомістю більшості виборців, не тільки будучи матерією складною для

розуміння людиною без спеціальної освіти або просто без достатньої громадянської компетенції, а сферою, в управлінні якою участь громадян (навіть номінально) прямо обмежується. Це підриває легітимність закону як акта, з яким ми погоджуємося і який внутрішньо приймаємо як обов'язкове правило поведінки.

Легітимність правових норм залежить від їхньої відповідності універсальному джерелу, що стоїть в ієрархії над ними. Таким джерелом не є держава. Правові норми випливають із принципів права – основних ідей, що виражають його сутність. Задекларовані в конституціях і міжнародних правових актах принципи права живуть своїм життям, автономно від волі держав, розвиваючись, отримуючи нові тлумачення, відображаючись у судових прецедентах і доктрині. Принципи міжнародного податкового права (якщо приймати його як даність) є регуляторами, що визначають поведінку як держави, так і інших суб'єктів. Заборона ретроактивності податкових норм, нейтральність оподаткування, баланс між приватним та публічним інтересом, запобігання подвійному оподаткуванню і багато інших принципів, будучи реалізацією загального принципу справедливості оподаткування, вже лежать в основі правового порядку.

Нормотворчість наднаціональних судових інститутів повинна набувати все більшого і більшого значення у новому світі. Особливо важливі суди, які розглядають спори між державами та індивідами. Умовою легітимності їхніх рішень є визнання юрисдикції суду державами як суб'єктами відносин. З іншого боку, визнає юрисдикцію суду індивід, звертаючись до нього з позовом. Вкрай бажано, щоб рішення наднаціональних судів мали значення джерел права в державах, як це є в Україні щодо рішень ЄСПЛ. Це дасть змогу уникнути спорів щодо застосування прецедентів і дасть більш широкі можливості національним судам (ідеться передусім про адміністративні і фіскальні суди) у захисті прав та законних інтересів індивідуумів в їхніх суперечках із державою.

Запорукою забезпечення демократії є можливість швидкого, публічного та ефективного розгляду незалежним судом будь-якого рішення держави (державного органу) у фінансовій сфері (як у податкових, так і в бюджетних відносинах) із залученням всіх зацікавлених осіб. Таким чином, масовий (груповий) позов в адміністративному судочинстві є *must have* будь-якої правової системи. Адміністративне (фіскальне) судочинство, таким чином, стає одним з основних механізмів забезпечення гарантій демократії в суспільстві, а питання незалежності адміністративних (фіскальних) судів від держави та інших суб'єктів перетворюється на питання демократії як такої, питання легітимності чи нелегітимності державного устрою загалом.

REFERENCES

List of legal documents

Legislation

1. Konstytutsiia Ukrainy [The Constitution of Ukraine]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 28 chervnia 1996 r. № 254k/96-VR. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (accessed: 12.03.2018) (in Ukrainian).
2. Podatkovi kodeks Ukrainy [The Tax Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed: 12.03.2018) (in Ukrainian).
3. Pro vykonannya rishen ta zastosuvannya praktyky Yevropeiskoho sudu z prav liudyny [On the Execution of Judgments and Application of the Case Law of the European Court of Human Rights]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 23 liutoho 2006 r. № 3477-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3477-15> (accessed: 12.03.2018) (in Ukrainian).

Cases

4. Lotus (France v. Turkey): PCIJ, 1927 <<https://ru.scribd.com/document/266433000/Summary-of-Lotus-France-v-Turkey-PCIJ-1927>> accessed 12 March 2018 (in English).

Bibliography

Authored books

5. Adams Charles, *Fight, Flight, Fraud: The Story of Taxation* (Euro-Dutch Publishers 1982) (in English).
6. Bodin Jean, *Les Six Livres de la Republique* (Par Gabriel Cartier 2002) (in French).
7. Guehenno Jean-Marie, *Das Ende der Demokratie* (Deutscher Taschenbuch Verlag 1994) (in German).
8. Habermas Jürgen, *Faktizität und Geltung, Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats* (Verlag 1992) (in German).
9. Peters Cees, *The faltering legitimacy of international tax law* (Center for Economic Research 2013) (in English).
10. Polanyi Karl, *La Grande Transformation: Aux origines politiques et économiques de notre temps* (Gallimard 1995) (in Italian).
11. Schmitt Carl, *Verfassungsgleichheit* (Rowman & Littlefield 1983) (in German).
12. Burd'е P'er, *Sotsiologiya politiki [Sociology of Politics]* (Socio-Logos 1993) (in Russian).
13. Gobbs Tomas, *Leviafan, ili materiya, forma i vlast' gosudarstva tserkovnogo i grazhdanskogo [Leviathan, or the Matter, Form and Power of the Ecclesiastical and Civil State]* (Ripol Klassik 2016) (in Russian).
14. Khabermas Yurgen, *Vovlechenie Drugogo. Ocherki politicheskoy teorii [Involvement of the Other. Essays on Political Theory]* (Nauka 2008) (in Russian).
15. Krevel'd Martin, *Rastsvet i upadok gosudarstva [Rise and Fall of a State]* (IRISEN, Sotsium 2016).
16. Lokk Dzhon, *Vtoroy traktat o pravlenii [Second Treatise of Government]* (Mysl' 1988) (in Russian).
17. Magun Artemiy, *Edinstvo i odinochestvo: Kurs politicheskoy filosofii Novogo vremeni [Unity and Loneliness: a Course in Political Philosophy of the Modern Age]* (Novoe literaturnoe obozrenie 2011) (in Russian).

18. Tonkov Evgeniy, *Tolkovanie zakona v Anglii: monografiya [Interpretation of Law in England: Monograph]* (Aleteyya 2013) (in Russian).
19. Veber Maks, *Politicheskie raboty [Political Works]* (Praksis 2003) (in Russian).
20. Yampol'skiy Mikhail, *Vozvrashchenie Leviafana: Politicheskaya teologiya, reprezentatsiya vlasti i konets Starogo rezhima [Leviathan's Return: Political Theology, Representation of Power and the End of the Old Regime]* (Novoe literaturnoe obozrenie 2004) 93-111 (in Russian).

Edited and translated books

21. Dourado Ana Paula, 'Chapter 10: No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes' in Cécile Brokelind (ed), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (2014) (in English).
22. Gribnau Hans, 'Legitimacy of the Judiciary' in E Hondius and C Jouta (ed), *Netherlands Reports to the Sixteenth International Congress of Comparative Law* (Intersentia 2002) (in English).
23. Streeck Wolfgang, *The Delayed Crisis of Democratic Capitalism* (Camiller P and Fernbach D tr, 2nd ed, Suhrkamp 2015) (in English).
24. Arendt Khanna, *Vita Activa, ili O deyatel'noy zhizni [Vita Activa, or on Active Life]* (Vladimir Babikhin per, Ad Marginem 2017) (in Russian).
25. Aristotel', *Politika [Politics]* (S Zhebelev per, RIPOL Klassik 2016) (in Russian).
26. Dvorkin Ronal'd, *O pravakh vser'ez [About Rights with a Serious Attitude]* (Lakhuta M i Makeeva L per, Makeeva L red, Rossiyskaya politicheskaya entsiklopediya 2004) (in Russian).
27. Dyurkgeym Emil', *Samoubiystvo: sotsiologicheskii etyud [Suicide: a Sociological Etude]* (per, Bazarova V pod red, Mysl' 1994) (in Russian).
28. Fuller Lon, *Moral' prava [Morals of Law]* (Danilova T per, Sotsium 2016) (in Russian).
29. Kant Immanuel, 'Ideya vseobshchey istorii vo vsemirno-grazhdanskom plane' ['The Idea of Universal History from the Universal Civil Perspective'] v Kant I, *Sobranie sochineniy na nemetskom i russkom yazykakh [Collection of works in German and Russian]*, t 1: Traktaty i stat'i [Treatises and Articles] (Tushling B i Motroshilova N red, Kami 1994) 89 (in Russian).
30. Leoni Bruno, *Svoboda i zakon [Freedom and Law]* (Koshkin V per, IRISEN 2008) (in Russian).
31. Liotar Zhan-Fransua, 'Anima minima' v Rans'er Zh, *Esteticheskoe bessoznatel'noe* (Lapitskiy V sost, per, poslesl, Machina 2004) (in Russian).
32. Rans'er Zhak, *Nesoglasie Politika i filosofiya [Disagreement Politics and Philosophy]* (Lapitskiy V per i prim, Shestakov V red, Machina 2013) (in Russian).

Journal articles

33. Kemmeren Eric, 'Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future' [2012] 21(3) EC Tax Review 157 (in English).
34. Schön Wolfgang, 'Playing different games? Regulatory competition in tax and company law compared' [2005] 42(2) Common Market Law Review 331 (in English).
35. Frank Semen, 'Iz razmyshleniy o russkoy revolyutsii' ['From Reflections on the Russian Revolution'] [1990] 36(4) Novyy Mir 18 (in Russian).
36. Lipset Seymour Martin, 'Razmyshleniya o legitimnosti' ['Reflections on Legitimacy'] [2005] 44(5) Apologiya 12 (in Russian).

Websites

37. Core principles for effective banking supervision <<https://www.bis.org/publ/bcbs230.pdf>> accessed 12 March 2018 (in English).
38. EU Code of Conduct for Business Taxation <<http://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>> accessed 12 March 2018 (in English).
39. FATF list of high-risk and non-cooperative jurisdictions <<http://www.fatf-gafi.org/publications/high-riskandnon-cooperativejurisdictions/documents/public-statement-february-2018.html>> accessed 12 March 2018 (in English).

Danylo Hetmantsev

THE MODERN WORLD.

A NEW LOOK AT THE LEGITIMACY OF PUBLIC FINANCE

ABSTRACT. These days, the institute of national state is undergoing a crisis. In the context of a polysubjective world order, the state is no longer the only and major source of power. Modern legal systems are supplemented by new norms contained in sources of law which were not typical for them earlier. These norms are sanctioned by the state indirectly or not sanctioned by it at all.

The purpose of the article is to research into the concept of legitimacy of a modern state in the context of financial relations at the international as well as at the national levels against the background of the crisis currently faced by the institution of modern national state-building, and to establish the source of legitimacy of legal norms other than the state.

The author analyzes the issue of legitimacy of legal norms in connection with the principles of law and the rule-making activity at the national, international and supranational judicial levels. The author specifically focuses on the mechanisms of ensuring the legitimacy of financial and legal norms at the national level in the context of the possibility of a citizen to appeal against any decision made by the state within the financial domain.

Based on a brief historical review of the era of establishment of the Modern Age states as compared with the present-day status of the state as an institution, the author reaches the conclusion that the traditional state has transformed into a new entity, and also determines its characteristics and contents in terms of tax relations. As a summary it is stated that the norms governing social relations which do not ensue from the state can also be legal norms but only if they comply with the generally accepted principles of law, and in this case the authorization by the state is not a prerequisite for their validity or binding nature. The principles of international tax law are the regulators determining the behavior of the state as well as other entities. From this perspective, the rule-making activity of supranational judicial institutions is taking on a new role. The author comes to the conclusion that decisions made by such courts should be recognized as sources of law, as this will allow avoiding disputes about the use of precedents and will provide national courts with greater opportunities.

KEYWORDS: legitimacy; legality; tax; the state.