

УДК 347.74

Руслана Гаврилюк,

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

НЕОБХІДНІСТЬ І ФОРМИ ПОЗИТИВАЦІЇ ПРАВА ЛЮДИНИ НА ПОДАТКИ

Обґрунтовано необхідність та неминучість позитивації права людини на податки, які імпліцитно містяться у його природі. Метою позитивації є юридична фіксація цього права людини та її обов'язку незмінно забезпечувати такі самі права інших людей, надання їм юридичних гарантій інструментальною державою. Основними юридичними формами позитивації права людини на податки є закріплення його належним чином у міжнародних актах держав чи актах національного законодавства, фіксація цього права у судових рішеннях, що мають прецедентний характер. Дані форми повністю корелюють з аналогічними формами позитивації основних прав людини в цілому.

Ключові слова: право людини на податки, позитивація права людини на податки, форми позитивації права людини на податки, необхідність позитивації права людини на податки, мета позитивації права людини на податки.

Право людини на податки, як і будь-якому іншому праву людини, від його природи властивий *нормативний характер*^{*}. Наприклад, відомо, що свобода будь-якої людини закінчується там, де розпочинається свобода іншої людини. Аналогічні обмеження на право людини на податки накладає, насамперед, *трансцендентальність взаємообміну між людьми* як зустрічними правовимогами їх один до одного, так і такими можливостями задоволення їх спільних потреб (загальних благ). Люди у процесі здійснення свого права на податки кореспондують один одному як *права вимоги*, так і безумовні *зобов'язання*, що забезпечують реалізацію цих прав. Це надає даним взаємовідносинам людей публічно-правовий (всезагальний) характер.

У свою чергу, публічна природа взаємовідносин людей з приводу здійснення ними їх права на податки не вичерпується лише всезагальним характером відповідних суспільних відносин.

Вона ще більше проявляється в необхідності таких самих загальних стандартів, цілісних підходів до реалізації податкового права кожною людиною, інакше кажучи, з неминучістю вимагає створення та втілення у практику міжлюдських відносин таких самих загальних для усіх, *типових юридичних конструкцій*, які допомагають матеріалізувати *атрибутивно взаємні права вимоги і зобов'язання людей*. Адже люди, що мають право на податки, живуть не кожен сам по собі, а навпаки, пов'язані між собою нерозривними узами в єдиному соціумі, усі разом утворюють цей соціум. Проте, з іншого боку, це зовсім не позбавляє їх на рівні кожної окремої людини *цілісності як особистостей, індивідуальності в цілому*, зокрема і у праві на податки кожної людини.

Саме на це вказує у формі однієї з модельних відповідей на таке саме модельне запитання «Як взагалі можливий людський світ?» німецький філософ права

* Про основні сучасні неантропосоціокультурні концепції розуміння нормативності права див.: Альчурон К. Э., Булыгин Е. В. Нормативные системы / пер. с англ. М. В. Антонова ; под ред. Е. В. Булыгина, Е. Н. Лисанюк // Российский ежегодник теории права. — 2010. — № 3 / под ред. А. В. Полякова. — СПб. : Изд. Дом СПбГУ, 2011. — С. 307—470; Кравиц В. Юридическая коммуникация в современных правовых системах (теоретико-правовая перспектива) / В. Кравиц // Правоведение. — 2011. — № 5. — С. 8—26; Поляков А. В. Нормативность правовой коммуникации / А. В. Поляков // Правоведение. — 2011. — № 5. — С. 27—45; Тимошина Е. В. Концепция нормативности Л. И. Петражицкого и проблема действительности права в юридическом позитивизме XX в. / Е. В. Тимошина // Правоведение. — 2011. — № 5. — С. 46—71; Грязин И. Н. Право есть миф / И. Н. Грязин // Правоведение. — 2011. — № 5. — С. 72—95.

Т. Ренч, який взяв за основу аргументації власної відповіді на нього теоретичний синтез ранньої філософії мови Л. Вітгенштейна та ідей «Екзистенціальної аналітики» М. Хайдеггера. Він показав, що у правах кожної людини загалом, як і в їх праві на податки, з неминучістю зустрічаються, як мінімум, *дві цілісності—цілісність індивіда і цілісність соціуму*. Вони є самостійними парадигмами загального життя (Paradigmen gesamtes Leben), які, проте, не втрачають при цьому *перспективи універсалізму (Universalismus)*. Таку перспективу відкриває для них *позитивація податкового права людини*. Саме цим і зумовлюється необхідність позитивації права людини на податки [1].

Водночас наявна, як мінімум, *ще одна фундаментальна причина*, що з неминучістю вимагає все тієї ж позитивації права людини на податки. Це існуючий незалежно від волі окремих людей *спосіб дії та реалізації їх публічних потреб*. У юриспруденції, суспільних науках традиційно прийнято вважати, що дії як окремо взятої людини, так і її дії у групі чи соціумі в цілому для задоволення власних публічних потреб у всіх випадках однаково—люди прагнуть максимум задоволення як особистих, суто індивідуальних і докладати для цього максимум зусиль. Насправді, як переконує великий історичний досвід, а з кінця ХІХ — початку ХХ століть і спеціальні наукові дослідження, цей процес відбувається навпаки.

Першим серед вчених це з'ясував, як відомо, ще В. Парето. Вивчаючи феномен соціального несвідомого, він у «Трактаті із загальної соціології» дійшов висновку про *іраціональність людської поведінки* практично у всіх вищезазначених випадках. Зокрема за допомогою соціологічних методів він зафіксував *стійкі прояви ухилень* з боку багатьох людей від їх участі у фінансуванні власних же публічних потреб. Дане явище В. Парето назвав *free rider problem* — проблемою безбілетного (безплатного) пасажира. Згідно з висновками В. Парето, це не випадкове явище, а неминучий при здійсненні перерозподільних суспільних відносин феномен, що зумовлюється, з одного боку, *егоїстичною природою людини економічної*, а з іншого — *неподільністю публічних*

благ. Конструктивного вирішення даної ситуації В. Парето не запропонував [2].

Майже століття опісля автор *теорії групової дії* М. Олсон запропонував суттєво інше бачення цієї проблеми та знайшов її вирішення. Підтвердивши обґрунтованість висновків В. Парето, він доповнив їх з'ясованою ним ще однією закономірністю поведінки індивідів, а саме: задоволення індивідами різних груп власних публічних потреб *зворотно пропорційне* їх чисельності. Що більшою є чисельність такої групи (а найчисленнішою групою є соціум у цілому), то менша частина людей бере активну добровільну участь у задоволенні власних потреб. У зв'язку з цим, резюмує М. Олсон, великі соціальні групи, не кажучи уже про соціум у цілому, за відсутності *зовнішнього примусу* до їх членів взагалі не будуть забезпечувати себе навіть мінімальною кількістю публічного блага [3]. «Лише за однієї умови,—дійшов висновку М. Олсон,— певного інституційного устрою — в окремих індивідів буде стимул виробляти оптимальний обсяг колективного блага з точки зору інтересів групи в цілому» [4]. Таким інституційним устроєм і є *позитивація права людини на податки*.

Р. Алексі, як відомо, також наводить аргументи — їх аж три — на користь необхідності трансформації *прав людини у позитивне право*: аргумент стосовно їх реалізації; аргумент стосовно їх знання; аргумент стосовно організації забезпечення цих прав державою [5].

Що ж слід розуміти під *позитивацією прав людини*, в тому числі під позитивацією права людини на податки? Під нею слід розуміти *необхідне та неминуче надання правам людини належним, загальноприйнятим у відповідній державі чи союзі держав способом обов'язкової юридичної сили*, іншими словами, визнання цих прав державою у якості власних обов'язків. Метою позитивації прав людини, як справедливо зазначає Т. І. Пашук, є створення належних юридичних умов для їх державно-юридичного та неюридичного захисту від всіляких можливих порушень [6]. Т. І. Пашук уточнює, що під державно-юридичним захистом прав людини належить розуміти правозастосовну юрисдикційну діяльність компетентних органів, спрямовану або на примусове виконання юридичного обов'язку, необхідного для за-

безпечення прав людини, або на відновлення такого права, чи на попередження або недопущення його порушення [7]. Без позитивації природних прав людини, в тому числі права людини на податки, забезпечити такий державно-юрисдикційний захист їх неможливо в принципі.

У цьому ж ключі тлумачить позитивацію прав людини відомий зарубіжний вчений-конституціоналіст М. Капелетті [8].

Один з провідних вітчизняних правознавців, визнаний фахівець з питань судового захисту прав людини і основних її свобод С. Шевчук дає цьому явищу розлогішу характеристику. Зокрема у підрозділі «Юридична природа фундаментальних прав і свобод» своєї монографії «Порівняльне прецедентне право з прав людини» він зазначає, що *ліберальний підхід* до визначення юридичної природи прав людини дозволяє застосовувати нові підходи при вирішенні питань застосування конституційних норм про права людини, які повинні реалізовуватися *незалежно від наявності чи відсутності відповідного «конкретизую чого» законодавства про права людини*, тобто тих нормативних державних актів, у яких визначається зміст конституційних прав і сфери конституційних свобод [9].

У якості одного з головних аргументів на користь вищезазначеної власної позиції С. Шевчук наводить вказівку на *природу прав людини*, яка ніби сама собою забезпечує їх конституційний статус: 1) будь-який орган державної влади обмежений цими правами; 2) кожна особа має певну сферу індивідуальної автономії, куди не може втручатися державна влада, навіть шляхом видання і застосування правових актів; 3) кожна особа при порушенні її фундаментальних прав може пред'явити юридичні позови державі, незалежно від чинного «конкретизую чого» законодавства [10]. Інакше кажучи, системне тлумачення пунктів 2 і 3 вищезазначеної аргументації природи прав людини С. Шевчуком дозволяє зробити обґрунтований висновок *про апріорну юридичну позитивність* (обов'язковість) прав людини для держави.

У якості ще одного такого аргументу С. Шевчук посилається на положення, оцінки і висновки монографії відомого американського адвоката і теоретика права початку ХХ ст. В. Гохвельда «Фун-

даментальні правові концепції, що використовуються у судовій мотивації». Він, зокрема, звертає увагу на синонімічне використання американцем термінів *право* і *позов* [11]. З урахуванням даного положення, а також практичного досвіду, набутого демократичними суспільствами світу у другій половині ХХ ст., С. Шевчук дійшов висновку, що насправді позитивація прав людини здійснюється «не тільки у нормативно-правових актах, але і в судових рішеннях прецедентного характеру» [12]. Загальний висновок С. Шевчука про форми позитивації прав людини необхідно визнати обґрунтованим. Природно, це стосується і позитивації права людини на податки.

Що ж стосується *форм* позитивації права людини на податки, то вони не відрізняються принципово від *форм* позитивації інших прав людини. Історично першою формою позитивації права людини на податки у Європі, як і позитивації інших прав людини, була Велика Хартія вольностей 1215 р., тобто фактично перший у Європі конституційний акт. Усі наступні за нею конституційні юридичні акти, присвячені, в тому числі, позитивації права людини на податки, незалежно від їх формальної назви — англійський Біль про права 1689 р., Біль про права США (перші десять поправок до Конституції США) 1791 р., французька Декларація прав людини і громадянина 1789 р. та низка інших — також були нічим іншим, як конституційними актами держав.

У них чітко та послідовно концентрувалася увага правозастосовувача на тому, що сплата податку — це, насамперед, ознака особистої свободи людини, її особистої незалежності, її рівності як громадянина і власника з іншими такими ж громадянами та власниками держави. Це було безумовним втіленням *соціалізації* податків та податкового права як атрибутивно суспільного явища. Проте, як це не парадоксально, поки що у жодній конституції світу прямо та у всій повноті юридично не закріплено право людини на податки. Однією з найголовніших причин останнього, безсумнівно, є те, що *антропосоціокультурний код податку та податкового права як умови та явища* життєдіяльності соціуму ще не осмислений інтелектуальною елітою суспільства у всій повноті та на-

лежним чином, а також в силу багатьох інших причин [13].

Найуніверсальнішою формою позитивації права людей нині є Всезагальна декларація прав людини, прийнята 10.12.1948 р. Генеральною Асамблеєю ООН. У ній також, незважаючи на досить вагомий перелік прав людини як на час її прийняття, так і нині, про право людини на податки прямо і безпосередньо не йдеться. У частині першій передостанньої ст. 29 Декларації лише міститься фундаментальне філософсько-методологічне положення про те, що кожна людина має обов'язки перед суспільством, під якими маються на увазі і обов'язки платника податків, оскільки лише у суспільстві можливий вільний і всебічний розвиток особистості людини.

Друга частина цієї ж статті концептуально пов'язує сплату платником податків із загальним добробутом у демократичному суспільстві. Формально можна сказати, що Всезагальна декларація прав людини не містить у прямій формі положень, які можна було б віднести до безпосередньої позитивації права людини на податки. Проте ці положення властиві їй імпліцитно, особливо в урахуванням розуміння природи позитивації прав людини, що обґрунтовується С. Шевчуком, роблять можливою появу з часом таких положень в інших загальнообов'язкових правових актах, насамперед, судових рішеннях прецедентного характеру.

У якості імпліцитної форми позитивації права людини на податки можна розглядати також європейську Конвенцію про захист прав людини і основоположних свобод, підписану спочатку 15-ма європейськими державами-членами 04.11.1950 р. у Римі. Поки що їй єдиний випало стати безальтернативним сучасним континентальним міжнародно-правовим актом, добровільне та добросовісне виконання якого державами-учасниками загальновизнано розцінюється у якості успішного проходження відповідною державою випробування на відданість європейським демократичним та гуманістичним цінностям.

Таку історичну долю європейській Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод забезпечив передбачений та створений на її ж вимогу Європейський суд з прав людини, який у числі успішного розв'язання багатьох інших питань має безперечні досягнення

і у справі гуманізації чинного податкового права держав. Крім того, Страсбурзьким судом прийнято чимало *прецедентних рішень* з питань оподаткування стосовно тих чи інших людей—громадян різних країн на підставі застосування доктрини прав людини і основоположних свобод, визнаних у якості таких Європейською конвенцією. Їх можна розцінювати одночасно і як надійний фундамент, і як заклик продовжити та активізувати роботу щодо позитивації прав людини в цілому та права людини на податки в тому числі в межах окремих держав.

Зокрема важливі прецеденти, так або інакше пов'язані з реалізацією людиною свого податкового права, пов'язані зі ст. 6 Конвенції «Право на справедливий судовий розгляд». Тривалий час Комісією з прав людини, що замінювала Європейський суд з прав людини до його появи, вважалося, що гарантії, передбачені даною статтею, не стосуються спорів з питань оподаткування. Проте ще Комісія кардинально змінила дану свою позицію, а Європейський суд з прав людини, що прийшов на зміну їй, підтримав цей новий підхід Комісії. Переломним у цьому ключі стало рішення у справі «*Bendenoun v. France*». Його значення полягає у тому, що у ньому вперше була здійснена кваліфікація *податкової санкції у якості кримінальної* щодо спору стосовно питань податкового права у розвиток системи критеріїв, вироблених перед цим у справі «*Engel v. Netherland*». Європейський суд з прав людини на підставі вивчення конкретних обставин справи дійшов висновку, що застосована державою проти позивача у даній справі податкова санкція за критеріями вітчизняного законодавства у світлі вимог ст. 6 Конвенції повинна бути кваліфікована як «висунення кримінального звинувачення» [14].

У справах «*J. B. v. France*», «*Kadri v. France*» Страсбурзький суд з прав людини сформулював прецедент про перевищення допустимих термінів тривалості судового розгляду податкових справ у національному суді. У справі «*J. B. v. Switzerland*», що стосувалася надання платником податків документів податковим органам у контексті кримінального податкового провадження, Страсбурзький суд постановив, що право зберігати мовчання і право не свідчити проти себе є міжнародними стандартами, що станов-

лять основу поняття справедливого розгляду відповідно до п. 1 ст. 6 Конвенції. Ці стандарти поширюються і на розгляд справ щодо питань оподаткування. Важливим кроком у виробленні судових прецедентів Європейським судом з прав людини став розгляд ним питання у справі «*Ferrazzini v. Italy*», а саме про можливість застосування п. 1 ст. 6 Конвенції в частині віднесення до «цивільного» характеру податкових спорів. На підставі ретельного вивчення цієї справи та інших подібних справ Судом були обґрунтовані спеціальні критерії на цей рахунок, які повинні були після цього братися до уваги національним правосуддям при оцінці конкретних обставин у ході розгляду ними відповідних справ [15]. Європейський суд з прав людини створив ще чимало судових прецедентів при розгляді податкових справ.

Активізації процесів позитивації права людини на податки сприяє й історичний досвід, починаючи з римського права. В одного із найбільших його знавців Ф. К. Савіні жодного сумніву не було щодо зобов'язальної природи податкового права. «Коли селянський маєток повинен щорічно виплачувати *подать* грішми чи зерном, або ж виконувати певні *повинності*, — писав він, — складає чисте зобов'язання». Поряд із цим положенням він зазначає: «... *подібні юридичні відносини залишаються справжніми зобов'язаннями*, відмінний характер яких полягає виключно у зв'язку права, обов'язку, або того й іншого водночас з певними особами. Істинна сутність їх затемнена тільки термінологією письменників, що говорять про суб'єктивні та об'єктивні речові права; ця термінологія перейшла і в новітнє законодавство» [16].

Очевидно, і внаслідок згаданого Ф. К. Савіні «термінологічного затемнення» при вживанні категорії *зобов'язання* в ході аналізу податково-правових відносин, і безсумнівних законодавчих хитрощів держав, а також у силу традиції, що фактично склалася та зводиться до вивчення *зобов'язань* у межах цивілістичного підходу, а головне — під впливом фундаментальних філософсько-методологічних установок позитивістської традиції правопізнання в цілому і вивчення податкового права особливо по суті завжди раніше категорія *зобов'язання* розглядалась правознавством, у тому числі наукою фінансового права, інши-

ми галузевими юридичними науками без будь-якого зв'язку її як з податковим правом, так і з іншими публічними правовідносинами. На цю обставину справедливо зверталась увага у вітчизняній юриспруденції О. П. Подцерковним і Д. О. Гетманцевим, а також рядом пострадянських зарубіжних вчених [17]. Зокрема, Д. О. Гетманцев дійшов висновку, що «фінансово-правове зобов'язання ... уже існує і реалізується у межах фінансово-правових відносин» [18].

Обґрунтовуючи твердження про фінансово-правове (з податково-правовим включно) зобов'язання як дійсно наявний феномен в Україні, Д. О. Гетманцев виходив не лише з *фактично* існуючих відносин, а й з наявності їх позитивації у відповідному вітчизняному законодавстві, зокрема у податковому законодавстві України [19]. Тому в принципі можна погодитись з ним, що *податкове законодавство України виступає формою безпосередньої позитивації* деяких елементів права людини на податки.

У цьому ще більше переконує системний аналіз глави IV «Визначення суми податкових і/або грошових зобов'язань платника податку, порядку їх сплати і оскарження рішень контролюючих органів» Податкового кодексу України. Так, уже в підпункті 54.1 ст. 54 «Визначення сум податкових і грошових зобов'язань» прямо зазначається, що, крім випадків, передбачених податковим законодавством України, *платник податку самостійно вираховує суму податкового і/або грошового зобов'язання*. У підпункті 54.5 цієї самої статті уточнюється, що коли сума податкового зобов'язання відповідно до норм даної статті розраховувалась не платником податку, а контролюючим органом, то *платник податку має право оскаржити цю суму* в порядку, передбаченому Податковим кодексом України. Підпункт 56.2 ст. 56 «Оскарження рішень контролюючих органів» передбачає можливість для платника податку у випадку його незгоди з даною сумою *оскаржити її до контролюючого органу вищого рівня*, а у випадку незгоди і з його рішенням згідно з підпунктом 1 ст. 56 Податкового кодексу України *оскаржити його в суді*.

Це ще не повна та всебічна позитивація права людини на податки. Очевидно, для того, щоб вона стала дійсністю, в умах більшості людей повинна відбутися

справжня ментальна революція у розумінні істинної природи податків та мети оподаткування. Водночас у юридичній конструкції податкового зобов'язання, закріпленій у позитивній формі у Податковому кодексі України, право людини на податки уже фактично присутнє. Його можна звідси за потреби вивести, особливо якщо не обмежуватися лише позитивістським дефінітивним підходом до Податкового кодексу України, а тлумачити його системно з філософсько-методологічних позицій антропосоціокультурного підходу до нього, у світлі критеріальних вимог парадигми трансцендентального обміну людей публічними благами.

Обрання законодавцем України у якості базової юридичної конструкції її податково-правової доктрини податкового зобов'язання платника податку замість попередньої юридичної конструкції податкового обов'язку платника податку потрібно розуміти, насамперед, як проведення вітчизняною інтелектуальною елітою чіткої демаркаційної лінії між відкинutoю в принципі етатистською податково-правовою доктриною як цінністю і концептуально новими податково-правовими цінностями, які давно позитивно зарекомендували себе у багатьох країнах ЄС та стали впроваджуватися останнім часом у податково-правову практику в Україні. Іншими словами, юридичну конструкцію «податкове зобов'язання платника податку» слід розглядати як точку неповернення України до класичної етатистської податково-правової доктрини.

По-друге, утвердження податково-правовою доктриною України у якості її ключової юридичної конструкції податкового зобов'язання платника податку трансформує податкове право із права держави у її обов'язок та право платника податку. Природно, останнє поки що переважно існує потенційно. Для повного фактичного здійснення цього переходу ще неминуча величезна теоретична, законодавча, організаційна та ідеологічна робота усього соціуму країни. Проте рубікон перейдено. Це ще один ру-

біж неповернення до неподільного панування в Україні етатистської доктрини оподаткування.

По-третє, сприйняття податково-правовою доктриною України у якості базової юридичної конструкції податкового зобов'язання платника податку створює одну з найнеобхідніших юридичних передумов для принципового подолання нездоланного з позицій інших філософсько-методологічних підходів антагонізму між платником податків та державою на основі істинного відображення іманентної природи приватних та публічних потреб індивіда як двоєдиного явища, вимагає відмови від розуміння правової природи податку як неминучого відчуження частини приватної власності платника податку на користь держави*. Це тільки деякі із властивостей юридичної конструкції «податкове зобов'язання платника податку», законодавчо закріпленої Податковим кодексом України. З часом неминуче постануть та сповна розкриють свій потенціал інші грані теоретико-методологічних та філософських можливостей даної юридичної конструкції. Необхідно лише ретельніше придивитися до неї та активніше посприяти саморозкриттю нею власних можливостей.

Таким чином, необхідність та неминучість позитивації права людини на податки імпліцитно містяться у його власній природі. Метою такої позитивації є юридична фіксація цього права кожної людини і її обов'язку незмінно забезпечувати такі самі права інших людей, іншими словами, надання їм юридичних гарантій інструментальною державою. Основними формами позитивації права людини на податки є закріплення їх належним чином у міжнародних актах держав чи актах національного законодавства, фіксація цього права у судових рішеннях, що мають прецедентний характер. Дані форми повністю корелюють з аналогічними формами позитивації основних прав людини в цілому. На таку гетерогенність джерел позитивного права вказував ще відомий французький філософ і теоретик права Ж.-Л. Бержель [20].

* Детальніше про це див.: Гаврилюк Р. О. Юридична конструкція «податкове зобов'язання платника податку» Податкового кодексу України та її теоретико-методологічний потенціал / Р. О. Гаврилюк // Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи : зб. наук. праць за матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (4—7 жовтня 2011 р.) / НДІ фінансового права. — К. : Алерта, 2011. — Ч. II. — С. 68—69.

ПРИМІТКИ

1. Ренч Томас. Конституція моральності. Трансцендентальна антропологія і практична філософія / Томас Ренч ; пер. з нім. В. Приходька. — К. : Дух і літера, 2010. — С. 158—159.
2. Парето В. Компендиум по общей социологии / В. Парето ; пер. с итал. А. А. Зотова. — М. : ГУ-ВШЭ, 2007. — С. 52—76.
3. Олсон Менкур. Логіка колективної дії. Суспільні блага і теорія груп / М. Олсон ; пер. з англ., післямова С. Слухая. — К. : Лібра, 2004. — С. 56.
4. Там само. — С. 43.
5. Алексі Роберт. Інституціоналізація прав людини в демократичній конституційній державі / Роберт Алексі // Філософія прав людини / за ред. Ш. Госепата та Г. Ломанна ; пер. з нім. О. Юдіна та Л. Доронічевої. — 2-ге вид. — К. : Ніка-Центр, 2012. — С. 181, 182, 183.
6. Див.: Пашук Т. Концепція юридичних засобів: до загальнотеоретичної характеристики / Т. Пашук // Юридична Україна. — 2004. — № 8. — С. 11; Пашук Т. Державно-юридичний захист прав людини: поняття та ознаки / Т. Пашук // Бюлетень Міністерства юстиції. — 2004. — № 11. — С. 44.
7. Права людини: соціально-антропологічний вимір : кол. монографія / редкол. : П. М. Рабінович (гол. ред.) [та ін.]. — Серія І. Дослідження та реферати. — Вип. 13. — Л. : Світ, 2006. — С. 248.
8. Cappeletti M. The Juridicial Process in Comparative Perspective. — Oxford : Clarendon Press, 1989. — P. 210.
9. Шевчук С. Порівняльне прецедентне право з прав людини / С. Шевчук. — К. : Реферат, 2002. — С. 41.
10. Там само. — С. 35.
11. Там само. — С. 40.
12. Див.: Шевчук С. Порівняльне прецедентне право з прав людини / С. Шевчук. — К. : Реферат, 2002. — С. 45. С. Шевчук здійснив глибокий філософсько-правовий аналіз та класифікацію розгляду природних прав людини конституційним правосуддям. Розлогіше обґрунтування висновку С. Шевчука про те, що позитивація прав людини здійснюється не лише у нормативно-правових актах, а й у судових рішеннях прецедентного характеру, див.: Шевчук С. Європейські стандарти обмеження люстраційних заходів: правовий аспект / С. Шевчук // Вісник Академії правових наук України. — 2006. — № 2 (45). — С. 32—42; Шевчук С. В. Судовий прецедент у діяльності Європейського суду з прав людини та його застосування в Україні / С. В. Шевчук // Бюлетень Міністерства юстиції України. — 2007. — № 5 (67). — С. 110—118; Шевчук С. В. Прецедентне право Європейського суду з прав людини та доктрина stare decisis / С. В. Шевчук // Право України. — 2010. — № 10. — С. 147—157; Кросс Р. Прецедент в англійському праві / Р. Кросс ; пер. с англ. — М., 1985; Де Сальвіа М. Прецеденти Європейського суду по правам человека. Судебная практика с 1960 по 2002 гг. / М. де Сальвіа. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2004. — 1072 с.; Європейський суд з прав людини. Базові матеріали. Застосування практики. — К., 2003; Туманов В. А. Европейский суд по правам человека. Очерк организации и деятельности / В. А. Туманов. — М., 2001 і т. д.
13. Детальніше про це див.: Гаврилюк Р. Конституція держави і публічні фінанси: проблеми теорії / Р. Гаврилюк // Право України. — 2006. — № 12. — С. 15—19.
14. Див.: Де Сальвіа М. Прецеденти Європейського суду по правам человека. Руководящие принципы судебной практики, относящиеся к Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод. Судебная практика с 1960 по 2002 гг. / М. де Сальвіа. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2004. — С. 327.
15. Там само. — С. 328—335.
16. Савиньи Ф. К. Обязательственное право / Ф. К. Савиньи ; предисл. В. Ф. Попондуло ; пер. с нем. В. Фукса и Н. Мандро. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2004. — С. 130, 131.
17. Див.: Подцерковний О. П. Грошові зобов'язання господарського характеру: проблеми теорії і практики. — 2-ге вид. / О. П. Подцерковний. — К. : Юстініан, 2007. — С. 18; Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права / Д. О. Гетманцев. — К. : Юрінком Інтер, 2011. — С. 8—34; Шаукенов А. Т. Налоговое обязательство в республике Казахстан : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : 12.00.01 / А. Т. Шаукенов ; Ин-т им. Д. А. Кунаева. — Алматы, 2007. — С. 7—8; Полищук И. С. Налоговое обязательство в Российской Федерации : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : 12.00.11 / И. С. Полищук. — Омск, 2008. — С. 11—14 та ін.
18. Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права / Д. О. Гетманцев. — К. : Юрінком Інтер, 2011. — С. 209.

19. Податковий кодекс України. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — С. 29.
20. Бержель Ж.-Л. Общая теория права / Ж.-Л. Бержель ; пер. с фр. ; под общ. ред. В. И. Даниленко. — М. : Изд. Дом NOTA BENE, 2000. — С. 102.

Гаврилюк Руслана. Необходимость и формы позитивации права человека на налоги. Обоснована необходимость и неизбежность позитивации права человека на налоги, которые имплицитно содержатся в его природе. Целью позитивации является юридическая фиксация этого права человека и его обязанности неизменно обеспечивать такие же права других людей, предоставление им юридических гарантий инструментальным государством. Основными юридическими формами позитивации права человека на налоги является закрепление его соответствующим образом в международных актах государств или актах национального законодательства, фиксация этого права в судебных решениях, имеющих прецедентный характер. Эти формы полностью коррелируют с аналогичными формами позитивации основных прав человека в целом.

Ключевые слова: право человека на налоги, позитивация права человека на налоги, формы позитивации права человека на налоги, необходимость позитивации права человека на налоги, цель позитивации права человека на налоги.

Havrylyuk Ruslana. The need and forms of positivation of the human right to taxes. In the article the necessity and inevitability of positivation of the human right to taxes which implicitly inherent in human nature are substantiated. The aim of the positivation includes the legal fixation of this right of the man and his corresponding duty to ensure consistently the same rights of others and providing them with legal guarantees by the instrumental state. The main legal forms of the positivation of the human right to taxes are its proper regulation by international instruments of the states or their national legislation as well as elaboration of this right in court decisions which are precedents. These forms are completely correlated with similar forms of general positivation of basic human rights.

Kew words: human right to taxes, positivation of the human right to taxes, forms of positivation of the human right to taxes, necessity of positivation of the human right to taxes, aim of positivation of the human right to taxes.