

УДК 347.73

Руслана Гаврилук,

доктор юридичних наук,

доцент кафедри публічного права

Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

ПРАВОСУДДЯ ЯК ПРИНЦИП ЗДІЙСНЕННЯ ПРАВА ЛЮДИНИ НА ПОДАТКИ

У статті обґрунтовано, що неодмінною умовою здійснення права людини на податки, його принципом є правосуддя. Показано, що правосуддя не тотожне законотворчості, а послуговується верховенством права. Доведено, що право людини на податки, як і права людини загалом, з огляду на їх природу, а також унаслідок природи їх неминучої позитивації у законодавстві та інших нормативних актах, для свого здійснення потребує обов'язкового захисту його у формі правосуддя. Метою правосуддя як умови здійснення права людини на податки є забезпечення кожного конкретного права кожної конкретної людини у кожній правовій ситуації її співбуття з Іншим у формі конкретного правосудного рішення. Змістом правосуддя щодо здійснення людиною свого права на податки є з'ясування як фактичних обставин реалізації цього права, так і самого права людини на податки.

Ключові слова: правосуддя як принцип здійснення права людини на податки, Європейський суд з прав людини, Європейська конвенція з прав людини і основоположних свобод, прецедентне право, верховенство права.

Чим же саме зумовлюється необхідність правосуддя для здійснення права людини на податки? Вона спричинена як власною природою права людини на податки, так і природою конституційно-правової матерії, а також природою міжнародного конвенційного права, позитивного права взагалі, у яких і одержують головним чином формальне закріплення усі права людини, в тому числі її право на податки. Поряд з такими загальними властивостями прав людини, як їх антропність, контекстуальність і конструктивність, праву людини на податки спільно з іншими правами людини також властиве атрибутивне поєднання приватного і публічного у його змісті, що в кожному конкретному випадку його прояву та втілення надає відповідному праву поряд із його всезагальністю, універсальністю такий же конкретний, неповторний зміст, колорит і характер. Тобто у кожному окремо взятому випадку зміст права людини на податки зумовлюється як загальною природою цього права, так і неповторністю кожної конкретної людської особистості і обставин відповідної конкретної справи, кожної конкретної правової ситуації. Цей феномен багаторазово відзначався як у рішеннях Європейського суду з прав людини [1], так і чималою

кількістю дослідників проблем судового захисту прав людини [2].

Зокрема Д. А. Гудима, аналізуючи практику Європейського суду з прав людини, звернув увагу на ту обставину, що цьому Судові часто доводиться мати справу з проблемами, які не суто юридичні, тобто зумовлені не виключно діями законодавця, а вкорінені у людській природі, тобто у певному сенсі приватно-антропологічні. Д. А. Гудима серед прикладів таких справ називає визнання: початку життя людини («Во (V) проти Франції», 2004), поваги до фізичної і психічної цілісності людини («Гласс (Glass) проти Об'єднаного Королівства», 2003), приниження людської гідності («Невмержицький (Nevmerzhitsky) проти України», 2005), гендерної ідентифікації («Грант проти Об'єднаного Королівства», 2006), материнства чи батьківства транссексуалів («X, Y, Z проти Об'єднаного Королівства», 1997), евтаназії («Притті (Pretty) проти Об'єднаного Королівства», 2002) та ряд інших [3]. Значною мірою таким є і право людини на податки, оскільки воно — прямиий наслідок дуалістичної (біопсихосоціокультурної) природи людини і поза цією природою не проявляється. Європейському суду з прав людини, іншим судам, які розглядають питання права

людини на податки, нерідко доводиться вирішувати так звані «питання факту», встановлювати фактичні обставини справи, саме їм давати належну юридичну оцінку. До речі, започаткована в англосаксонському праві та відповідній науковій літературі термінологія «питання факту» («судового факту» — court of fact) успішно прижилася й в українському судовому праві [4] і вітчизняній правничій літературі [5].

Необхідність правосуддя для здійснення права людини на податки зумовлюється й іншими чинниками. По-перше, будь-яка фіксація права людини у Конституції чи іншому нормативному акті позитивного права має узагальнений, універсальний, абстрактний характер усупереч конкретному, неповторному, адекватному смислу кожної окремо взятої життєвої правової ситуації. Саме конкретна правова ситуація, згідно зі О. В. Стовбою, не тільки є витоком буття права, а й визначає зміст відповідного природного права кожної окремої людини. Унаслідок цього в ході позитивації природних прав людини як свідомо, так і мимовільно втрачається частина реального змісту цих прав як з огляду на універсально-індивідуальну природу прав людини, так і з метою хибно зрозумілого внаслідок засилля етатизму «полегшення» наступних завдань держави щодо забезпечення цих прав на практиці. На це явище також звернув увагу відомий вітчизняний учений-правознавець, фахівець із прав людини В. Г. Буткевич, зазначивши в одній зі своїх публікацій, що істинне право людини має ширший, багатший зміст, ніж той, яким він залишається після його позитивації державою [6].

По-друге, в ході позитивації природних прав людини відбувається фактична втрата контекстуальності кожного конкретного права людини, а залишається лише його контекстуальність як загальносоціального конструкту. У зв'язку з цим практичне застосування зафіксованого таким чином якого-небудь конкретного права людини, в тому числі і її права на податки у конкретній життєвій ситуації, вкрай ускладнюється, а нерідко взагалі унеможливується поза правосуддям, оскільки в зафіксованому позитивно-правовим чином праві людини втрачена неповторність індивідуального змісту відповідного права людини, його прив'язка до конкретної людини та конкретних обста-

вин справи, а зафіксовані тільки його універсальні властивості і то з певною їх ревізією і корекцією.

Таким чином, підтверджується глибина й істинність аналізу онтологічної структури права одним із найвідоміших філософів права другої половини ХХ ст. Німеччини А. Кауфманном, який переконливо показав, що «між правом і законом є відмінність», причому «відмінність онтологічна» [7]. Право, зауважує він, справедливе за природою. «Воно корениться у природному порядку речей. Воно не є наслідком волі якогось авторитету, воно первісно-буттєве» [8]. Зате державний (позитивний) закон, резюмує А. Кауфманн, прагне передбачити множину випадків і тому наділений певною мірою всезагальності. Справа не виглядає так, зауважує він, що у безкінечній казуїстиці диференціації відбувається взяття до уваги окремих особливостей окремих випадків, тому що тим самим була б зруйнована нормативна природа закону. Він (закон) діє протягом більшого чи меншого відрізка часу, «законоперіоду». Звідси, згідно з А. Кауфманом, закон — «це заціпеніле право» [9].

С. В. Шевчук звернув увагу на той факт, що норми Конституції України, в якій викладаються у позитивно-правовій формі права людини, згідно з ч. 3 її ст. 8, є нормами прямої дії і застосовуються незалежно від того, прийняті чи ні у їх розвиток відповідні звичайні закони чи інші нормативно-правові акти держави [10]. На це прямо вказав у абзаці 2 п. 2 мотивувальної частини свого рішення від 19 квітня 2001 р. № 4-рп/2001 також Конституційний Суд України [11]. Особливо це стосується конституційних норм про права людини і основні свободи. А при тлумаченні ч. 1 ст. 59 Конституції України «кожен має право на правову допомогу». Конституційний Суд України зазначив, що дане положення, згідно з ч. 3 ст. 8 Конституції України, є нормою прямої дії і навіть за умови, якщо це право не передбачено відповідними законами України чи іншими правовими актами, особа не може бути обмежена в його реалізації [12]. Зміст конституційних норм про права і свободи людини, переконаний С. В. Шевчук, повинен встановлювати Конституційний Суд України при здійсненні конституційного правосуддя, а не законодавець «конкретизуючими» законами [13]. У цьому випадку від суду очікується вета-

новлення не «питань факту», а «питань права», останнє ж нерідко в законі взагалі відсутнє. Особливо поширені такі явища у податковому законодавстві держави, яке ретельно фіксує податкове право субстанційної держави і зазвичай нехтує правом людини на податки. У цих випадках, як доречно звертає увагу В. С. Бігун, судам нерідко доводиться вдаватися до пошуку права за допомогою «формули Радбруха» — у контексті аналізу вищезазначених антиномій права виявити надзаконне право (*Ubergesetzliches Recht*) [14]. При цьому Г. Радбрух наголошує, що хоча у ситуації суперечності між несправедливим законом і надзаконним правом діє останнє, проте це стається тільки у виняткових випадках, «коли суперечність діючого закону щодо справедливості сягає настільки нестерпного масштабу, що закон як «несправедливе право» має поступитися справедливості» [15].

С. В. Шевчук зазначає ще одну причину принципової ваги, яка зумовлює необхідність правосуддя при здійсненні прав і свобод людини в цілому, у тому числі і її права на податки. Це зумовлюється тим, зазначає він, що чимало прав людини мають міжнародно-правове конвенційне походження, насамперед закріплені у Європейській конвенції з прав людини і основоположних свобод. Прямої фіксації права людини на податки у ній також немає. У необхідних конкретних випадках воно виводиться Страсбурзьким судом із соціальних прав людини, що є методологічно хибною практикою, оскільки природа соціальних прав людини, як вона нині тлумачиться більшістю вчених юристів-правознавців, докорінно відрізняється від природи права людини на податки, від основоположних прав людини взагалі. При цьому, підкреслює С. В. Шевчук, рішення Європейського суду з прав людини є прецедентним правом. Вважаємо за необхідне уточнити, що хоча Страсбурзький суд не дотримується як основної у своїй діяльності англосаксонської доктрини *stare decisis*, іншими словами, формальної обов'язковості правових позицій, сформульованих у мотивувальних частинах раніше прийнятих ним рішень з аналогічних справ, він тим не менше неодноразово заявляв про те, що він водночас і не повинен відступати без вагомих на те причин від прецедентів, «створених ним у його попередніх рішеннях в інтересах визначеності, прогнозова-

ності та рівності (усіх. — авт.) перед правом» [16]. Тобто, фактично практика Європейського суду з прав людини розвивається відповідно до принципів прецедентного права.

Саме на цій підставі Страсбурзький суд наполягає на необхідності застосування змісту фундаментальних прав і свобод людини, виведеного ним, безвідносно до їх конкретної прив'язки до певної держави, «саме судами (національними. — авт.), а не іншими органами державної влади», оскільки у цьому процесі неможливо покладатися лише на окремі «конкретизуючі» закони України, що регулюють ці питання. При уточненні змісту конституційних і конвенційних норм необхідно враховувати практику їх тлумачення, напрацьовану ЄСПЛ. Крім того, ця практика, зазначає він, містить у собі потужний практично-методологічний потенціал, важливий для процесу розуміння юридичної природи фундаментальних прав і свобод вітчизняними суддями [17]. Таким чином, необхідність правосуддя для здійснення права людини на податки зумовлена насамперед його природою. Крім того, його потребу посилює специфіка позитивації цього права насамперед у конституціях держав та їх конвенційно-правових актах. Нарешті, певний вплив на потребу у правосудді для здійснення права людини на податки чинить і специфіка прояву права людини на податки щоразу в конкретних правових ситуаціях.

У яких же основних формах чиниться правосуддя при здійсненні права людини на податки? Адже судовою практикою у цих справах настільки багата й різноманітна, що чимало вчених переконані навіть в існуванні повноцінної підгалузі судового податкового права [18]. Виходячи із цілей нашого дослідження, проаналізуємо тільки основні форми правосуддя як умови здійснення права людини на податки. Такими є: створення відповідних судових прецедентів; вироблення судами принципів права людини на податки; обґрунтування судами основних понять права людини на податки. Найбільшою мірою ці форми властиві діяльності Європейського суду з прав людини та Конституційним судам держав, хоча й не так уже рідко вони проявляються і в судочинстві загальних судів, а інколи — і вищих спеціалізованих судів держав.

Згідно з ч. 4 ст. 55 Конституції України кожна особа має право після викорис-

тання всіх національних засобів правового захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна [19]. З ратифікацією Україною в 1997 р. Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та протоколів №№ 1—5, 7, 8, 11 до неї на всіх жителів нашої країни було поширено юрисдикцію Європейського суду з прав людини для захисту ними своїх природних прав і свобод, що одержали визнання Конвенції. Унікальність цього механізму зумовлена насамперед тим, що, на відміну від правових систем з класичним прецедентним правом, європейська система захисту прав людини та її свобод без будь-яких зволікань пристосовується до новацій у суспільних відносинах. Конвенція, а також рішення Європейського суду, як неодноразово підкреслювалося ним самим, — це живий механізм, який безперервно розвивається. Йому постійно доводиться долати складні суперечності між правовою визначеністю, послідовністю тлумачення й урахуванням невичерпних у своїй різноманітності нових фактичних обставин справ. Проте насамперед його рішення важливі й цінні тим, що це — судові прецеденти.

Як уже зазначалося, в основному тексті Конвенції спершу було відсутнє навіть будь-яке згадування про права людини на податки. Лише з прийняттям 20 березня 1952 р. Протоколу № 1 до Конвенції у непрякій формі з'явилося згадування про податки, а саме у ст. 1 «Захист власності», згідно з якою «кожна фізична чи юридична особа має право на повагу своєї власності. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше, як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених (національним. — авт.) законом і загальними принципами міжнародного права» [20]. До певної міри з метою врівноваження і збалансування першої, ційно наведеної частини цієї статті, а головне, у повній відповідності з тодішньою домінуючою етатистською доктриною оподаткування друга частина зазначеної статті стверджувала: «Попередні положення не применшують права держави забезпечувати виконання таких законів, які їй видаються необхідними для здійснення контролю за використанням власності у відповідності із загальними інтересами чи для забезпечення сплати податків або ін-

ших зборів чи штрафів» [21]. Проте принципова новела все ж восторжествувала — судові справи про податки спочатку не прямо, а через інші свої аспекти — цивільно-правові, кримінально-правові стали, якщо можна так сказати, підвідомчими Європейському суду з прав людини.

М. де Сальвіа, посилаючись на матеріали конкретних справ, зазначає, що Європейський суд з прав людини у ході розгляду скарг на порушення права, передбаченого ст. 1 Протоколу № 1 Конвенції (права власності), встановлює, як мінімум, наступні факти: чи були вжиті щодо заявника заходи з боку держави засобами забезпечення сплати ним податків чи обов'язкових зборів; чи являють собою ці заходи втручання у здійснення його права власності; чи було виправдано це втручання легітимною метою відповідно до приписів Конвенції; чи витримувався принцип співрозмірності використовуваних державою проти особи засобів із переслідуваною метою? [22]. Водночас, як переконує та сама судова практика, оскільки Страсбурзький суд розглядає вищевикладену ст. 1 Протоколу № 1 Конвенції як єдине ціле, у випадку втручання у здійснення права власності повинен бути забезпечений справедливий баланс між потребами, пов'язаними із загальним інтересом та необхідністю захисту суто індивідуальних потреб людини (у термінології Суду «основних прав людини»), дотримана розумна співрозмірність між заходами й засобами, що були вжиті державою та переслідуваною нею метою. У процесі та внаслідок розгляду Судом справ вищезначеного типу були вироблені прецедентні тлумачення права на повагу власності [23], поняття інтересів суспільства [24], поняття загального інтересу [25], поняття справедливої рівноваги публічного і приватного інтересів та неспіврозмірного тягаря [26], обґрунтовано судовий принцип справедливої рівноваги між потребами загального інтересу й необхідними умовами захисту основних прав людини [27], а також ряд інших принципів правосуддя. У практиці вітчизняних судів цей підхід відомий під назвою «досягнення справедливого балансу публічного і приватного інтересів» [28].

Важливі прецеденти, що мають прямий чи опосередкований стосунок до реалізації людиною свого податкового права, пов'язані й зі ст. 6 «Право на справедливий судовий розгляд» Конвенції.

Спочатку тривалий час Комісією з прав людини, що діяла до появи Європейського суду з прав людини, гарантії, передбачені цією статтею, вважалися безвідносними щодо розгляду податкових справ. Проте на завершальному етапі існування ще Комісія докорінно змінила свою правову позицію з цього питання, а Європейський суд з прав людини, що прийшов їй на зміну, всебічно й активно підтримав її нові підходи. Переломним у цьому ключі можна вважати рішення у справі «Vendenouin v. France». Його принципове філософсько-методологічне значення полягає в тому, що у ньому вперше була здійснена автономна кваліфікація податкової санкції в якості кримінальної у справі щодо оподаткування. Це було здійснено задля розвитку системи критеріїв класифікації судових справ, виробленої у принципових рисах у справі «Engel v. Netherland». У вищезазначеному випадку Європейський суд з прав людини на підставі вивчення обставин справи дійшов висновку, що застосована у цьому випадку державою проти скаржника податкова санкція за критеріями національного законодавства у світлі вимог ст. 6 Конвенції повинна бути перекваліфікована як «пред'явлення кримінального звинувачення» [29].

У справах «J. V. v. France, Kadri v. France» Страсбурзький суд сформулював прецедент про перевищення допустимих термінів тривалості судового розгляду податкової справи в національному суді (у кожному із зазначених випадків воно перевищило 12 років). У справі «J. V. v. Switzerland», що стосувалася питання обов'язковості представлення платником податків документів податковим органам у контексті кримінального податкового судочинства, Страсбурзький суд постановив, що право зберігати мовчання і право не свідчити проти себе належить до міжнародних стандартів, що складають основу поняття справедливого розгляду відповідно до п. 1 ст. 6 Конвенції. Важливим кроком у виробленні судових прецедентів Європейським судом із прав людини стала розглянута ним справа «Ferrazzini v. Italy», квінтесенцією якої стало питання, чи застосовний п. 1 ст. 6 Конвенції у частині віднесення до «цивільного» характеру податкових спорів. Ретельно вивчивши справу, Європейський суд з прав людини обґрунтував спеціальні критерії з цього приводу, які визнав обов'язковими

для національних судів при оцінці конкретних обставин у ході розгляду ними відповідних справ [30]. Зокрема Європейський суд з прав людини зазначив, що податкові спори не належать за своєю природою до цивільних, мотивуючи це тим, що оподаткування належить до прерогатив публічної влади і публічний характер відносин між платниками податків і державою залишається переважачим [31].

Крім того, Європейський суд з прав людини сформулював на основі вивчення судової практики ряд принципово важливих нових правових понять, з допомогою яких відображаються відповідні аспекти реалізації людиною свого права на податки, чим також суттєво сприяв посиленню захищеності права людини на податки й ефективності його здійснення. Оскільки Суд розглядає головним чином податково-правові делікти, то і нові поняття, вироблені ним, пов'язані в першу чергу з цими деліктами: фактична конфіскація; розумний проміжок (термін) часу розгляду податкового спору; неспростовна презумпція в податковому праві; співрозмірність втручання держави у власність платника податків та завданої ним шкоди публічним інтересам; тлумачення поняття для забезпечення сплати податків, що міститься в абзаці 2 ст. 1 Протоколу № 1 Конвенції; тлумачення поняття здійснення контролю за використанням майна в інтересах суспільства «для забезпечення сплати податків» [32] тощо.

Як зазначають В. А. Верніченко і М. О. Куц, в українській судовій системі при вирішенні податкових спорів судді активно використовують набутий Страсбурзьким судом досвід розгляду податкових справ. У якості позитивного прикладу вони наводять рішення Вищого адміністративного суду України від 2 серпня 2007 р. у справі № 29/443 від 19 червня 2007 р., рішення у справі № А-1/46-9/216, його ж рішення у справі № 25/347 за позовом ЗАТ «...» до державної податкової інспекції у Печерському районі м. Києва про її обов'язок надати заключення про відшкодування суми бюджетної заборгованості. Автори зазначають, що в ході розгляду цих справ суд касаційної інстанції користувався ухвалами Європейського суду з прав людини у справах «Шмалько проти України» та «Чижов проти України» [33], а також рядом інших рішень. Мають місце й чимало інших випадків звернення національних судів України до практики і на-

працювань Страсбурзького суду. Проте слід визнати, що системною ця практика ще не стала.

З. П. Бортновська звернула увагу на «необхідність знати практику Європейського суду з даного питання» і звичайним людям-платникам податків, тому що це допоможе ефективніше вибудувати як власний бізнес, так і власний захист свого права на податки. У її розумінні правових позицій Європейського суду з прав людини у податкових справах «сплата податків і зборів (їх платниками. — авт.) лише тоді буде порушувати право особи на мирне володіння своїм майном, коли буде лягати важким тягарем на плечі платників чи буде підривати їх фінансовий стан» [34]. Оскільки в Україні це поширене явище, порада З. П. Бортновської обґрунтована й актуальна. Якщо висловлюватися більш узагальнено про захист податкового права людини Європейським судом з прав людини, то слід зауважити, що основним у його практиці, квінтесенцією останньої, як переконує неупереджений її аналіз, є те, що вона як у всій своїй конкретиці, так і в цілому вибудована на філософсько-методологічних підходах природного права, а не юридичного позитивізму і розглядає право людини на податки як конкретний прояв природного права. Уся діяльність Європейського суду з прав людини переслідує мету втілення в життя принципу верховенства права, досить влучно названого С. П. Головатим «правовладдям» [35].

Особлива роль у судовому захисті права людини на податки належить конституційному правосуддю. Вітчизняний конституцієдавець, не в приклад конституцієдавцям багатьох інших європейських держав, не сформулював на своєму рівні завдань і повноважень Конституційного Суду України в цілому та у вищезазначеній сфері зокрема, залишив цю місію українському законодавцю [36]. Останній же з огляду на ряд обставин об'єктивного та суб'єктивного характеру впорався з нею тільки частково. Зокрема, згідно зі ст. 2 Закону України «Про Конституційний Суд України» завданням Конституційного Суду України є «гарантування верховенства Конституції України як Основного Закону держави на всій території України» [37].

Раніше уже зазначалося, що верховенство права і верховенство закону, навіть Основного Закону держави — її Конститу-

ції — це далеко не тотожні феномени. Тим більше, що згідно із загальними принципами правосуддя, суд та судді (в тому числі й Конституційний Суд України і його судді) зв'язані законом і правом. Значущість останнього принципу особливо зростає як з огляду на природу рішень і в цілому практики роботи Європейського суду з прав людини, так і у зв'язку з обов'язковістю їх для всієї правової системи України як держави, яка правомірно взяла на себе відповідні зобов'язання у цій сфері. Уже в силу вищезазначеного завдання, поставлені законодавцем Конституційному Суду України, вужчі від його природних функцій і це зменшує його легітимні можливості вершити конституційне правосуддя у всій повноті, захищати права людини. Ще більше в цьому переконає зміст повноважень Конституційного Суду України, про які у спеціальному Законі України «Про Конституційний Суд України» сказано «офіційно тлумачити Конституцію і закони України» з метою встановлення невідповідності останніх Конституції України [38]. Як переконує системний аналіз цього Закону, а також розглянутих Судом справ і прийнятих у них рішень, Конституція України в основному тлумачиться цим Судом буквально (філологічно) як Основний Закон України і на цій чисто позитивістській основі Конституційним Судом України постановляються рішення у всіх справах, у тому числі й у справах, де має місце спір суто про право, а не про формальну відповідність звичайного закону України її Основному Закону. Власне конституційне природне право Конституційним Судом України встановлюється та застосовується рідко.

Переконливим прикладом останнього може бути рішення Конституційного Суду України у справі про податкову заставу від 24 березня 2005 р. № 2-рп/2005. До прийняття відповідного рішення Конституційним Судом України із цього питання підставою виникнення права податкової застави, згідно з чинним законодавством України, вважалося ненадання чи невчасне надання платником податку податкової декларації. Тим самим законодавець України фактично прирівнював ненадання та невчасне надання податкової декларації з фактом невиконання податкового зобов'язання у формі податку. Хоча зазначена підстава, взята сама по собі, ще зовсім не свідчила однозначно навіть про наяв-

ність податкового зобов'язання у платника податку взагалі, тим більше про факт боргу. Тобто, згідно зі стандартами Європейської конвенції про права людини і основоположні свободи, мав місце очевидний факт порушення прав людини.

Конституційний Суд України, проаналізувавши у мотивувальній частині підстави, на основі застосування яких Державна податкова адміністрація України визначала податкову заставу відповідному платникові податків, зазначив, що ці підстави (ненадання або невчасне надання податкової декларації) порушували «ч. 1 ст. 41 Конституції України. Це дає можливість Конституційному Суду України, зазначалося ним, визнати таким, що не відповідає Основному Закону України положення абзацу другого підпункту 8.2.1 пункту 8.2 статті 8 Закону (України) «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами». — авт.) [39].

Аналогічно доводив Конституційний Суд України необґрунтованість меж податкової застави, що вимагалася Державною податковою адміністрацією України у вищезазначених випадках від платників податків [40]. Нарешті, не змінився підхід Конституційного Суду України і в ході обґрунтування ним остаточного висновку у справі про податкову заставу: «На підставі викладеного та керуючись статтями 147, 150, 152 Конституції України, статтями 51, 61, 63, 65, 70, 73 Закону України «Про Конституційний Суд України», параграфом 51 Регламенту Конституційного Суду України, Конституційний Суд України вирішив...» [41].

Саме у вищезазначеному філософсько-методологічному ключі — порівнюючи позитивне право того чи іншого закону України з позитивним правом Конституції України — Конституційний Суд України у переважній більшості випадків, всупереч доктрині та практиці Європейського суду з прав людини, не відшуковує у Конституції України відповідне конституційне природне право платника податків і не встановлює міру порушення цього його права державою Україна в цілому чи певним її органом, а тільки встановлює факт і міру порушення останньою відповідних позитивних конституційно-правових норм і приписів позитивного права, букви Основного Закону, а не її духу та принципів. Іншими словами, замість обов'язкового в таких випадках онтологічного

й епістемологічного аналізу Конституції України Конституційний Суд України, як правило, обмежується філологічним її тлумаченням, котре, за словами Г. А. Гаджієва, як правило, веде до похибок, а тому повинно бути відкинутим [42]. Таким чином, Конституційний Суд України послідовно захищає державне конституційне податкове право у його суто позитивістському, класичному філософсько-світоглядному розумінні.

На застосування суто позитивістського підходу націлює Конституційний Суд України і вітчизняний законодавець. Зокрема у главі 13 «Особливості провадження у справах щодо конституційності правових актів, якими суперечливо регулюється порядок реалізації конституційних прав і свобод людини і громадянина» Закону України «Про Конституційний Суд України» акцентується увага на «різному порядку реалізації одних і тих же конституційних прав і свобод» [43] як на важливому предметі контролю з боку Конституційного Суду України. У вищезазначеній постановці цього питання Конституційному Суду України не включено в його обов'язок забезпечувати більшу захищеність прав людини, їх верховенство, виходячи з природи конституційного судочинства зокрема і правосуддя в цілому, а тільки поставлено в обов'язок підтримувати його однакову визначеність, навіть якщо вона виявиться меншою, що на практиці повертається послабленням реальної захищеності прав людини, їх відвертою формалізацією, саме від якої покликане вберігати природне право людини, в тому числі її право на податки, правосуддя у всіх його формах.

Висновки. Отже, неодмінною умовою здійснення права людини на податки, його незамінним принципом є правосуддя. Правосуддя не тотожне судовій діяльності як такої, не рівнозначне законосуддю. Правосуддя послуговується принципом верховенства права, закріпленим у чинній Конституції України, та націлює суддів при розгляді податково-правових спорів між індивідом-платником податків і державою послуговуватися саме правом, а не законом, ухвалюючи судові рішення. Право людини на податки, як і права людини загалом, з огляду на їх природу, а також унаслідок природи їх неминучої позитивації в законодавстві та інших нормативних актах, потребує для свого здійснення обов'язкового захисту у формі правосуддя.

Метою правосуддя як умови здійснення права людини на податки є забезпечення кожного конкретного права кожної конкретної людини в кожній конкретній ситуації її спів-буття з Іншим у формі конкретного правосудного рішення. Змістом правосуддя щодо здійснення людиною свого

права на податки є як з'ясування фактичних обставин реалізації цього права, так і самого права людини на податки. Як справедливо зазначав А. Кауфманн, «суд є місцем, у якому право здійснюється у його повноті» [44].

ПРИМІТКИ

1. Наприклад, в рішенні «Artico v. Italy» прямо вказується, що «Мета даної конвенції (по захисту прав и основоположних свобод. — авт.) полягає в захисті не теоретичних і ефемерних прав, а прав конкретних і дійсних» (див.: «Artico v. Italy», Judgment 13 May 1980, A Series, vol. 37. — Р. 96).

2. Наприклад: Рабінович П. М. Права людини: діалектика універсалізації найменувань та урізноманітнювання змісту й меж / П. М. Рабінович // Вісник Академії правових наук України. — 2002. — № 3 (30). — С. 3—9; Рабінович П. М. Верховенство права (за матер. практики Страсбурзького суду та Конституційного Суду України) / П. М. Рабінович // Вісник Академії правових наук України. — 2006. — № 2 (45). — С. 316; Гудима Д. Права людини: антрополого-методологічні підходи до їх дослідження / Д. Гудима // Вісник Академії правових наук України. — 2009. — № 1 (56). — С. 40—47 та ін.

3. Гудима Д. Антропологічні сюжети у практиці Страсбурзького суду (на прикладі захисту прав «квірів») / Д. Гудима // Право України. — 2011. — № 7. — С. 33—41.

4. Про судову практику розгляду цивільних справ в апеляційному порядку : постанова Пленуму Верховного Суду України від 24 жовтня 2008 р. № 12. — Ч. 2. — П. 10.

5. Бігун В. С. Філософія правосуддя як прикладна філософія права / В. С. Бігун // Правосуддя: філософське та теоретичне осмислення : колективна монографія / А. М. Бернюков, В. С. Бігун, Ю. П. Лобода [та ін.] ; відп. ред. В. С. Бігун. — К., 2009. — С. 23.

6. Буткевич В. Якість закону і питання ефективності застосування рішень Європейського суду з прав людини судами України / В. Буткевич // Право України. — 2011. — № 7. — С. 59.

7. Кауфманн А. Онтологическая структура права / Артур Кауфманн ; пер. с нем. А. В. Стовы // Российский ежегодник теории права / под ред. А. В. Полякова. — 2008. — № 1. — СПб. : ООО «Университетский издательский консорциум «Юридическая книга», 2009. — С. 171.

8. Там само. — С. 171, 172.

9. Там само. — С. 173.

10. Шевчук С. Європейський суд з прав людини та українська судова система: необхідність узгодження судової практики / С. Шевчук // Право України. — 2011. — № 7. — С. 89.

11. Рішення Конституційного Суду України № 4-рп/2001 від 19 квітня 2001 р. у справі за конституційним поданням Міністерства внутрішніх справ України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 39 Конституції України про завчасне сповіщення органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування про проведення зборів, мітингів, походів і демонстрацій (справа щодо завчасного сповіщення про мирні зібрання) // Офіційний вісник України. — 2003. — № 28. — С. 109. — Ст. 1379.

12. Пункт 4 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України № 8-рп/2009 від 28 квітня 2009 р. у справі за конституційним поданням Президента України щодо офіційного тлумачення положення частини восьмої статті 83 Конституції України у системному зв'язку з положеннями частин шостої, сьомої статті 83, пункту 9 частини першої статті 106, частин третьої, четвертої статті 114 Конституції України // Вісник Конституційного Суду України. — 2009. — № 3. — С. 32.

13. Шевчук С. В. Знач. праця. — С. 90.

14. Бігун В. С. Знач. праця. — С. 24.

15. Радбрух Г. Законне неправо і надзаконне право / Г. Радбрух ; пер. з нім. // Проблеми філософії права. — 2004. — Том 2. — С. 83—94.

16. Наприклад: «Chapman v. the United Kingdom» (2001). — Р. 70; «I. v. The United Kingdom» (2002). — Р. 54.

17. Шевчук С. В. Знач. праця. — С. 90.

18. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : монография / А. В. Демин. — М. : РИОР ; ИНФРА-М, 2013. — С. 45—57; Демин А. В. К вопросу

о судебном налоговом праве: современное состояние и дальнейшие перспективы / А. В. Демин // Правоведение. — 2012. — № 3. — С. 146—157.

19. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України Законом України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (із змін., внесеними згідно із законами від 8 грудня 2004 р. № 2222-IV, від 1 лютого 2011 р. № 2952-VI, від 19 вересня 2013 р. № 586-VII, від 21 лютого 2014 р. № 742-VII) // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.

20. Цит. за: 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 г. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2004. — С. 960.

21. Там само. — С. 960.

22. Там само. — С. 960—1001.

23. Там само. — С. 975—980.

24. Там само. — С. 981—982.

25. Там само. — С. 983.

26. Там само. — С. 984.

27. Там само. — С. 975.

28. Господарське судочинство в Україні: судова практика. Податкові правовідносини / упоряд. І. Б. Шицький [та ін.] ; відп. ред. В. Т. Маляренко. — К. : Ін Юре, 2004. — 583 с.; Осетинський А. Й. Правові позиції Вищого господарського суду України з питань застосування податкового законодавства : навч.-практ. посіб. / А. Й. Осетинський. — К. : Ін Юре, 2005. — 360 с.; Правові позиції судів у податкових спорах / упоряд. Ю. Забара. — К. : Юридическая практика, 2006. — 352 с.; Податкові апеляції. Досудове врегулювання спорів з податковими органами / С. В. Буряк, Ф. О. Ярошенко, І. І. Лонюк [та ін.]. — К. : ІВЦ ДПА України ; Х. : Фактор, 2008. — 560 с.; Рішення Конституційного Суду України : в 3 т. / упоряд. С. А. Кузьмін. — К. : Видавець Паливода А. В., 2010. — Т. 3 : Верховна Рада України. Президент України. Кабінет Міністрів України. Оподаткування. Економіка. Приватизація. Господарча діяльність. — 596 с. та ін.

29. Де Сальвіа М. Знач. праця. — С. 325—327.

30. Там само. — С. 328—335.

31. Там само. — С. 355.

32. Там само. — С. 973, 979, 986, 988, 990-992, 993, 998, 999—1000.

33. Верниченко В. Роль Європейського суду по правам человека в разрешении споров по вопросам налогообложения [Электронный ресурс] / В. Верниченко, М. Куц // Вестник Министерства доходов и сборов Украины. — 2012. — № 28. — Режим доступа : <http://www.visnuk.com.ua/gu/pubs/fromarchive/1/id/2029>.

34. Бортновська З. Справи з питань оподаткування: межі застосування статті 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод / З. Бортновська // Практика Європейського суду з прав людини. Рішення. Коментарі. — 2002. — № 2. — С. 208.

35. Головатий С. Верховенство права, або ж Правовладдя: вкотре про доктринальні маніври вітчизняної науки / С. Головатий // Право України. — 2010. — № 4. — С. 64—76; Головатий С. Верховенство права (правовладдя): як його тлумачить Венеціанська комісія / С. Головатий // Право України. — 2011. — № 10. — С. 166; Європейська комісія «За демократію через право» (Венеціанська комісія). Верховенство права. Доповідь, схвалена Венеціанською комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25—26 березня 2011 р.) // Право України. — 2011. — № 10. — С. 182.

36. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України Законом України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (із змінами, внесеними згідно із законами від 8 грудня 2004 р. № 2222-IV, від 1 лютого 2011 р. № 2952-VI, від 19 вересня 2013 р. № 586-VII, від 21 лютого 2014 р. № 742-VII) // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.

37. Закон України «Про Конституційний Суд України» № 422/96-вр від 16 жовтня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 49. — Ст. 272.

38. Там само. — Ст. 272.

39. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу) // Рішення Конституційного Суду України : в 3 т. / упоряд. С. А. Кузьмін. — К. : Видавець Паливода А. В., 2010. — Т. 3 : Верховна Рада України. Президент України. Кабінет Міністрів України. Оподаткування. Економіка. Приватизація. Господарча діяльність. — С. 370.

40. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень

пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу). — С. 372.

41. Там само. — С. 372.

42. Гаджиев Г. А. Официальное толкование конституции: сочетание онтологического и эпистемологического подходов / Г. А. Гаджиев // Правоведение. — 2012. — № 1. — С. 149.

43. Закон України «Про Конституційний Суд України» № 422/96-вр від 16 жовтня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 49. — Ст. 272.

44. Кауфманн А. Онтологическая структура права / А. Кауфманн // Российский ежегодник права. — 2008. — № 1 / под ред. А. В. Полякова. — СПб. : Юридическая книга, 2009. — С. 174.

Гаврилюк Руслана. Правосудие как принцип осуществления права человека на налоги.
В статье обосновано, что необходимым условием осуществления права человека на налоги, его принципом является правосудие. Показано, что правосудие не тождественно законосудию, а руководствуется верховенством права. Аргументировано, что право человека на налоги, как и права человека в целом, с учетом их природы, а также вследствие природы их неизбежной позитивации в законодательстве и других нормативных актах, для своего осуществления требует обязательной защиты его в форме правосудия. Целью правосудия как условия осуществления права человека на налоги есть обеспечение каждого конкретного права каждого конкретного человека в каждой правовой ситуации его со-бытия с Другим в форме конкретного правосудного решения. Содержанием правосудия касательно осуществления человеком своего права на налоги является определение как фактических обстоятельств этого права, так и самого права человека на налоги.

Ключевые слова: правосудие как принцип осуществления права человека на налоги, Европейский суд по правам человека, Европейская конвенция прав человека и основных свобод, прецедентное право, верховенство права.

Havrylyuk Ruslana. Justice as the principle of realization of human right on tax.

The article proves that the necessary condition for the realization of the human right to tax, its principle is justice. It shows that justice is not identical to right-judgment, it is served by the supremacy of law. It is proved, that the human right to taxes, as human rights in general, considering their nature and also, due to the nature of their imminent positivation in legislation and other normative acts, for its implementation requires a mandatory defense in the form of justice. The purpose of justice as a condition for realization of the human right to tax is to provide each particular right of each particular individual in each legal situation of its co-existence with the Other in the form of specific right-judgment decision. The content of justice concerning the human's realization of his right to taxes is to ascertain both, the factual circumstances of the implementation of this right and the very human right to taxes.

Key words: justice as the principle of realization of the human right to taxes, правосуддя як принцип здійснення права людини на податки, European Court of Human Rights, European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms, з Case Law, Rule of Law.