

ПОДАТОК – ПРАВООБОВ'ЯЗОК ПРАВОДІЄДАТНОГО ЧЛЕНА ГРОМАДЯНСЬКОГО СУСПІЛЬСТВА

Актуальність теми. Одним з найбільш актуальних та дискусійних водночас питань юриспруденції ось уже протягом багатьох століть залишається питання про правову природу податку. З цього приводу одна теорія змінюється іншою, чимало з них існують одночасно, нерідко взаємно доповнюючи чи заперечуючи одна одну. Однак ще жодна з цих теорій, за всезагальним визнанням, не розкрила всебічно правову природу податку. Тому держави продовжують очікувати від теоретиків податкового права адекватного з'ясування правової природи податку, з тим, щоб свою подальшу політику у цій сфері здійснювати на науковій основі.

Ступінь наукової розробки проблеми. Прихильники природно-правової школи тлумачать податок як право його платника, як ознаку його особистої свободи [5; 24; 29]. Близькою до цієї доктрини є філософсько-правова доктрина податку. Остання, по суті, зводить податкове право до принципу свободи, виходить головним чином з того, що це право визначає умови, при яких платник податку, пов'язаний або наділений відповідним суспільним статусом, може діяти вільно [28]. Юридичному позитивізму як типу розуміння податку, властиві ті ж самі недоліки, що й даному типу розуміння права в цілому, а саме: відрив позитивної форми податкового права від його природного змісту – перерозподільних відносин у суспільстві – і абсолютизація цієї форми, що в кінцевому результаті виливається у протиставленні позитивної форми податку його змісту, в ігноруванні природних закономірностей податку і податкових відносин, у зловживаннях державою і органами місцевого самоврядування у податкових відносинах [8; 17; 20]. Найбільш адекватним істинній природі податку є його визначення з позицій соціологічного позитивізму – природно-позитивне розуміння податкового права. До мінусів визначення податку з цих позицій належить віднести насамперед недостатнє відображення у ньому об'єктивного характеру та природних меж податкових правовідносин [21; 9].

Мета статті полягає в тому, щоб на основі врахування наявних податково-правових доктрин та нових суспільних реалій в Україні, досвіду цивілізованих держав Заходу запропонувати якісно

нове пояснення правової природи податку з тим, щоб розуміння суспільного призначення податку стало адекватним його дійсній об'єктивній суті.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податки існували ще у древні часи. Як відзначав П.П.Гензель, уже в стародавньому світі були прекрасно відомі технічні прийоми оподаткування, різноманітні кадастри та витончені способи стягнення податку. Тим не менше у древніх народів податки розцінювались як ознака рабства чи наслідок крайнього деспотизму [10, с.48]. Прямі податки зовсім не відповідали античним уявленням про вільну державу і таких же вільних громадян. Останні брали участь у формуванні державної казни виключно на приватно-правовій основі, завжди під благопристойними приводами [19]. Тільки з пригноблених народів стягувались прямі податки. Це явище розцінювалось завойовником як менше зло, ніж знищення переможених [25]. У середні і особливо пізні часи Древнього Риму податкове насильство почало застосовуватись і до власного населення, проте воно у всіх цих випадках продовжувало розцінюватись як тиранічний акт. З цього приводу П.П.Гензель резюмував, що у Древньому Римі не було податкового права, оскільки тоді ще не знали правил оподаткування у їх класичному вигляді. За його оцінкою, тоді знали лише податкове насильство, що застосовувалось до завойованих народів [10, с.27, 41]. До аналогічних висновків дійшли також Л.Штейн, А.Шеффле, А.Вагнер [26, с.12], В.О.Лебедев [18, с.81] та інші вчені.

Які ж епохальні перемини повинні були статися і в дійсності сталися, щоб основоположник класичної економічної теорії А.Сміт зміг зробити висновок, що податки для тих, хто їх сплачує, ознака не рабства, а свободи?! Він неодноразово підкреслював, що родовими ознаками податку є легальний порядок платежів і господарська самостійність платника податку. Безумовно, легальний порядок у розумінні А.Сміта суттєво відрізнявся від сучасних інтерпретацій цього поняття. Головним гарантом свободи, ознакою податку як демократичного інституту, на переконання А.Сміта, є право власності. Податок, писав він, „означає, що особа є підданою держави, проте водночас і те, що, оскільки вона

наділена в той же час певною відповідальністю, сама по собі вона не може бути власністю будь-якого іншого господаря” [28, с.611]. Тобто, як нескладно переконатись, принцип легальності у розумінні А.Сміта відіграє підпорядковану роль по відношенню до принципу господарської самостійності (особистої незалежності) платника податку. Квінтесенція поглядів А.Сміта на податок полягає в тому, що він оцінює **принцип законності податку** (тобто його легальності) **не з точки зору гарантії наповнення бюджету, а з позицій забезпечення незалежності, самостійності платника податку**. „Там, де цього немає, – підкреслював він, – кожна особа, що оподатковується відповідним податком, віддається у більшій чи меншій мірі у владу збирача податків, який внаслідок цього може обтяжувати податок для будь-якого не бажаного йому платника чи вимагати для себе загрозою такого обтяження подарунок або взятку... Точна визначеність того, що кожна особа повинна заплатити у якості податку, нам видається справою такого великого значення, що тут навіть велика нерівномірність у розмірах податку є значно меншим злом, ніж навіть зовсім незначна його невизначеність” [28, с.588]. Чи не в цьому – у захищеності особи платника податку та його власності від сваволі збирача податку – вбачав А.Сміт найголовнішу рису демократизму податку?

По А.Сміту платником податку є особисто незалежний громадянин, що володіє певною власністю та одержує дохід від самостійної господарської діяльності. Його обов’язок сплатити податок у визначений термін і у визначеному розмірі супроводжується його правом знати розмір податку і час його сплати, які легітимні, зручні для платника податку. Крім того, платник податку має право на таку процедуру сплати податку, яка б не порушувала його інших природних прав і не відображалась негативно на його господарській самостійності та ініціативі. Таким чином, на нашу думку, внесок А.Сміта в розробку теорії податку полягає в тому, що він – автор чотирьох принципів оподаткування, названих пізніше світилами податкового права „великою хартією вільностей платника податку”, „максимами оподаткування”. З часом вони стали основою цілого ряду фундаментальних документів з питань прав людини і громадянина, у яких були сформульовані найважливіші принципи взаємодії та співіснування громадянина і держави.

З переходом ранньокапіталістичного суспільства з його ідеалами вільного ринку і конкуренції в монополістичну стадію розвитку смітівсь-

ка теорія податку поступово поступилась місцем найрізноманітнішим позитивістським етатистським його конструкціям, які тотально панують у постсоціалістичних країнах, в тому числі й в Україні, по сьогоднішній день. Зокрема, один з відомих радянських теоретиків фінансового права С.Д.Ципкін писав, що з правової позиції податок означає, насамперед, платіж у державний бюджет, обов’язок перед державою („повинність”) [33, с.49]. Звідси його індивідуальна безоплатність. Через декілька сторінок у цій же монографії С.Д.Ципкін продовжував: „Вибір законодавцем того чи іншого методу, меншої чи більшої міри використання податкових конструкцій, часу та обставин їх застосування дозволяє поєднувати забезпечення загальнодержавних інтересів із забезпечення потреб платників податку” [33, с.54]. Це, так би мовити, „м’який” варіант етатистської доктрини оподаткування.

Висловлена С.Д.Ципкіним думка про особливе поєднання інтересів сторін податкового правовідношення була пізніше, ще у радянський період, розвинута відомим російським юристом-фінансистом С.В.Запольським. „Податкова форма, – писав він, – у найбільшій мірі дозволяє поєднувати задоволення безпосередніх суспільних інтересів, які втілюються у бюджеті, з інтересами платника податку, якому **надається можливість** (виділено мною – Г.Р.) використати на власний розсуд суму, що залишилась після сплати податку” [13, с.99]. Тим самим С.В.Запольський сформулював онтологію етатистської доктрини оподаткування, тому що саме від волі держави залежить, згідно цього підходу до розуміння податку, буде чи не буде надана платнику податку можливість використати на власний розсуд суму, що залишилась після сплати податку. Тільки як обов’язок, повинність платника податку розглядають податок і більшість інших сучасних теоретиків податкового права [13, с.100]. Не дивно, що і в Конституціях переважної більшості сучасних держав податок визначається виключно як обов’язок право дієздатних членів його сплачувати. Наприклад, у статті 67 Конституції України сказано: „Кожний зобов’язаний платити податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом” [1]. Їй вторить стаття 57 Конституції РФ: „Кожний зобов’язаний платити законно встановлені податки і збори” [16, с.28].

Якщо б таке розуміння податку дійсно було адекватним його істинній природі, то проблема полягала б тільки у знаходженні відповідної юридичної конструкції, позитивної форми податку, його природної міри у загальному розмірі

приватної власності платника податку. Проте весь історичний досвід оподаткування переконали в протилежному – незалежно від міри оподаткування при такій постановці оподаткування, що податок є тільки повинність, обов’язок його платника він фактично у величезній мірі **не сплачується** добровільно до державного бюджету, а прямо чи опосередковано буквально **стягується** державою у свою користь. Очевидно, щоб правильно зрозуміти правову природу податку, неможливо обійтись без врахування особи його платника. Про це фактично стверджував ще А.Сміт, про що зазначалось вище. А у наш час одним з перших дійшов такого ж висновку С.Г.Пепеляєв. Більше того, він запропонував нову юридичну конструкцію розуміння платника податку. Зокрема, стосовно платника податку – громадянина він писав: „Платником податку є громадянин, здатний проявити свою волю до сплати податку та його використанню, тобто дієздатний в державно-правовому розумінні, що має можливість сплати податку, покладеного на нього актом вищої юридичної сили” [23, с.16]. Якщо у тотально пануючих визначеннях платника податку – це юридична особа чи громадянин, просто зобов’язані в силу вимоги закону сплатити податок, то у запропонованому С.Г.Пепеляєвим визначенні податку закон розглядається не більше як необхідна юридична форма, що гарантує найповніше врахування, в порівнянні з іншими юридичними формами, волі платника податку, дотримання його прав і свобод. Це визначення містить в собі вказівку на правові (державно-правова дієздатність) та економічні передумови включення громадянина в число платників податку. Воно є відображенням того факту, що податкові системи перебувають у найтіснішому зв’язку як зі станом економіки, так і з мірою демократизації держави.

Поняття «можливість сплати податку» може мати будь-яке трактування за умови збереження основного змісту: податок виплачує лише громадянин, що одержує прибуток від майна або господарської діяльності в розмірах, що перевищують потреби відтворення його та його сім’ї. Дане нами визначення логічно впливає з одного із найдавніших принципів оподаткування – принципу згоди суб’єкта оподаткування нести податковий тягар. Ще англійський філософ Френсіс Бекон писав у 1625 р. в книзі "Досліди або наставлення моральні і політичні": "Податки, що стягуються зі згоди народу, не так послаблюють його мужність. Прикладом цього можуть бути мита в Нідерландах і до певної міри субсидії в

Англиї. Зауважте, що мова у нас іде зараз не про гаманець, а про серце. Податок, що стягується зі згоди народу чи без неї, може бути однаковим для гаманця платників, але не однаковим його вплив на дух народу" [7, с.416]. Принцип згоди народу на податковий тягар став одним із витоків парламентського ладу. Саме тому законодавче оформлення податку, як правило, пов’язується зі згодою громадян на його стягнення.

У даний час можливість погодження законопроектів фіскального характеру з волею окремих громадян — платників податків, а також безпосередня участь останніх в нормотворчому процесі обмежується "вільним" мандатом депутатів Верховної Ради України, як і членів будь-якого іншого парламенту, які представляють у законодавчому органі інтереси всієї нації і не пов’язані зі своїми виборцями наказами та процедурою дострокового відкликання з питань оподаткування [3]. Проте, не дивлячись на це, в останні роки, особливо в зарубіжній фінансово-правовій літературі все частіше вдаються до спроб аналізу оподаткування громадян у світлі теорії суспільного договору Ж.Ж.Руссо. Прибічники договірної природи податку стверджують, що публічна влада за послуги і переваги, які вона надає населенню, повинна одержувати певну винагороду у вигляді податкових внесків, що поступають у державну казну, тобто що податок за його юридичною природою є платою громадян державі за підтримання нею правопорядку, здійснення заходів по регулюванню ринку, без чого не може успішно розвиватись приватне підприємництво і т.д. На думку шведського фінансиста Бу Свенсона, "податок –це ціна, яку ми всі сплачуємо за можливість використати суспільні ресурси для певних спільних цілей, наприклад, оборони і здійснювати вплив на розподіл доходів і майна між громадянами" [27, с.60].

Ми вважаємо подібне тлумачення правової природи податку неадекватним її дійсній суті з наступних причин. По-перше, подібне тлумачення мимоволі приводять до змішування в один еkleктичний масив таких якісно відмінних між собою понять і, природно, явищ, як "податок", "мито", "збір", "ціна". Відомий французький юрист-фінансист П.М.Годме справедливо підкреслює, що тільки "дві категорії платежів вносяться громадянами..." в якості винагороди "...за певні переваги чи послуги, надані державою чи її закладом. У деяких випадках такий платіж здійснюється без примусу. Це ціна. В інших випадках застосовується примус для здійснення внеску. Це мита і збори ... Застосування примусу зближує

мита і збори з податком. Проте вони відрізняються тим, що податок стягується без адекватної безпосередньої послуги за нього. І навпаки, мито та збір стягуються у зв'язку з певною послугою, наданою платнику" [11, с.390]. Таким чином, резюмує П.М.Годме, "ідея оплати за надані послуги не може бути обґрунтуванням податку у вузькому розумінні цього слова" [11, с.392].

По-друге, податок не є результатом договору публічної влади та громадянина — його платника ще й тому, що згідно чинного законодавства у відповідності з економічною та правовою природою податку правове регулювання оподаткування взагалі, в т.ч. й оподаткування громадян, відзначається однобічним характером і базується на прямому державно-владному примусі [4].

Договір же, у відповідності з цивільно-правовою доктриною [6; 31] та чинним цивільним кодексом України [2] являє собою угоду двох або більшого числа осіб про вчинення певних дій та встановлення для забезпечення цих дій таких взаємних прав і обов'язків, виконання яких забезпечується заходами державного примусу, але тільки у випадку невиконання одним чи кількома суб'єктами договору взятих на себе зобов'язань.

Ще одним вагомим контраргументом щодо договірного походження податку є пряма заборона на використання у фіскальній сфері інструментів безпосередньої демократії, що діє в більшості країн світу, в т.ч. й в Україні. Так, стаття 74 Конституції України забороняє референдум щодо законопроектів з питань податків [1, Ст. 74]. Політичний суверен (цей термін запровадив ще на початку ХХ століття англійський вчений А.Дайсі [12, с.85]) позбавлений цього права і в Англії [30, с.60]. Водночас принцип однобічного запровадження податків та примусового їх стягнення не суперечить трактуванню фіскальних правовідносин як системи специфічних зобов'язань, що складаються між державою, з одного боку, та індивідуальними і колективними суб'єктами оподаткування, з іншого, адже з точки зору цивільно-правової доктрини, про яку уже згадувалось, за ознакою підстав виникнення розрізняє договірні та позадоговірні зобов'язання. Останні, як відомо, виникають з різних юридичних фактів позадоговірного характеру - адміністративних актів, заподіяння шкоди та ін. [32]. На нашу думку, до їх числа з достатньою підставою можна віднести і податкові взаємозв'язки громадянина та держави. "Вертикальний" характер цих зобов'язань хоча й робить їх досить своєрідними, тим не менше залишає можливість виділення учасників податкових правовідносин (кредитор -

державна, боржник - громадянин - платник податку), їх об'єкту та інших елементів, властивих звичайним зобов'язальним правовідносинам.

Так, ще І.Х.Озеров вважав громадян — платників податків солідарними боржниками в покритті бюджету. На його думку, кожен суб'єкт податкових правовідносин наділений невід'ємним правом ознайомлюватись з податковими деклараціями інших платників податків. Забезпечує це їх право обов'язок держави оприлюднювати відомості про прибутки і податки платників податків [22, с.357]. Це лише один із прикладів юридичного змісту даного правовідношення. З допущення про можливість застосування поняття зобов'язань до податкових правовідносин впливає доцільність поширення на сферу оподаткування класичних методів та механізмів юридичного захисту прав учасників даних зобов'язань, в т.ч. надання боржнику можливості вдаватися до судового захисту. "Податки мають публічний інтерес. Якщо одна особа приховала свій прибуток, то так чи інакше це вчиняється за рахунок третіх осіб - державі доводиться збільшувати ставки чи вдаватися до нових видів оподаткування, а тому кожному учаснику податкових правовідносин повинно бути надано *actio popularis*, тобто право вчинити позов проти приховувача або доводити цей факт до відома податкової комісії чи прокурора" [22, с.357], - писав І.Х.Озеров.

Поняття „податкове зобов'язання” нині набуває самостійного і все більш істотного значення в сучасному російському податковому праві. В ряді робіт останнього часу звертається увага на перспективи закріплення конструкції податкового зобов'язання в податковому законодавстві, обґрунтовується можливість визначення поняття податкового зобов'язання за зразком юридичної конструкції зобов'язання у цивільному законодавстві [15; 21; 14].

Про перспективи становлення податкового зобов'язання як самостійної юридичної конструкції переконливо свідчить і досвід держав Західної Європи. Зокрема, у німецькому та австрійському податковому праві конструкція податкового зобов'язання безпосередньо закріплена в законі. У Положенні про податки і збори ФРН 1977 року та австрійському федеральному Положенні про податки і збори і ряд пропозицій, присвячених „податковому зобов'язальному праву”. Наприклад, у Положенні про податки і збори ФРН це параграфи з 33 по 77. В науковій літературі уточнюється, що в податковому зобов'язальному відношенні беруть участь, як правило, дві особи, одна з яких – податковий кредитор, а інша особа

– податковий боржник – зобов'язана здійснити відповідне надання [37, S.129]. При цьому конструкція податкового зобов'язання у країнах німецького права (ФРН і Австрія) побудована з врахуванням традиційно чіткого для німецької юридичної науки розподілу в межах проблем зобов'язання (в тому числі цивільно-правового) питань обов'язку та відповідальності [34].

Особливе значення конструкції „податкове зобов'язання” в зарубіжній науці фінансового права деяких країн переконливо підтверджує і той факт, що інколи центральне для податкового права поняття податку визначається спираючись на вказану юридичну конструкцію. Так, італійський вчений Г.Фальсітта визначає податок як грошове зобов'язання, що прямо чи опосередковано породжується законом [35, P.23, 25]. Конструкція податкового зобов'язання займає важливе місце в податковому праві Швейцарії. Автор французькомовного курсу швейцарського податкового права Ж.-М.Рів'є відзначає, що „фіскальне зобов'язання є зобов'язання публічного права, у якому публічне утворення (конфедерація, кантон, комуна) є кредитором, а платник податку – боржником” [36, P.213].

Отже, при порівнянні різноманітних доктрин та поглядів на податок цілком очевидним є той факт, що публічно-правовий сенс податкового права за роки існування в умовах панування етатистських доктрин оподаткування в значній мірі втратився. В податковому праві України нині прийнято бачити насамперед адміністрування, вираження односторонньої волі держави. Проте історія податкового права – це історія саме публічно-правового інституту такої ж публічно-правової галузі – фінансового права, яким іманентний глибокий демократизм. Його і потрібно якомога повніше і послідовніше відродити, інакше нам не збудувати ні правової держави, ні громадянського суспільства.

Висновки. Спираючись на проведений вище аналіз юридичної конструкції податку та різноманітних податково-правових доктрин, на нашу думку, буде обґрунтованим висунути гіпотезу про податок як явище дуалістичне, яке містить в собі у демократичному суспільстві не лише обов'язок платника податку, але водночас і його права як праводієздатного члена громадянського суспільства. Матеріальною основою цих прав є насамперед, право приватної власності платника податку, належний йому на таких же юридичних підставах дохід від вільно обраної праці у розмірах, що перевищують потреби платника податку та його утриманців (членів сім'ї)

на їх повноцінне відтворення. Соціальною основою прав платника податку на сплату податку є його та членів його сім'ї конкретні життєві (природні) потреби у задоволенні публічної частини їх інтересів, які тільки й спроможна забезпечити держава та інші публічні утворення. Праводієздатний член громадянського суспільства вільно робить вибір між можливістю сплатити легітимно встановлені податки і внаслідок цього одержати подальшу можливість сповна реалізувати себе як власник і особистість та можливістю уникнути сплати податків з допомогою тих же легітимних способів та прийомів (а також і нелегітимних), прирікаючи при цьому себе на багато серйозних обмежень та небезпек знову ж таки як власник та особистість. Природно, у другому випадку держава спробує примусово стягнути податок з його платника, реалізуючи тим самим уже своє право на існування. Тоді податок проявиться по відношенню до його платника уже тільки обов'язком. Таке розуміння податку, на нашу думку, повністю відповідає принципу соціального натуралізму та природно-позитивній природі Конституції України, ряду інших постсоціалістичних держав та цивілізованих держав Заходу, може стати ключем до успішного розв'язання, так би мовити, „малою кров'ю” найбільш гострих проблем сучасного податкового права. Історичний досвід переконує, що чим більш зрілим є громадянське суспільство та його держава, тим у більшій мірі податок проявляється у якості правообов'язку платників податку і, навпаки, чим менших успіхів це суспільство досягло у своєму історичному поступі, тим в більшій мірі податок виступає тільки як обов'язок його платників.

Список літератури

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. - Ст. 74.
2. Цивільний кодекс Української РСР від 18.07.1963 р. Станом на 20.06.1997 р. / Кодекси України. У 2-х томах. Т.2. - К.: Ін Юре, 1997. - С. 378-384.
3. Закон України "Про статус народного депутата України" / Закони України. Офіційне видання. Т.4. - К.: АТ "Книга", 1996. - С. 196-197.
4. Декрет Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" / Податкове законодавство України (станом на 1 березня 1998 р.). Офіційне видання. - Київ: Парламентське видавництво, 1998. - С. 166-183.

5. **Аникин А.В., Аникин В.А.** Уильям Пети. – М., 1986.
6. **Брагинский М.И., Витрянский В.В.** Договорное право: Общие положения. – М.: Статут, 1997. – С. 9-15.
7. **Бэкон Ф.** Сочинения. В 2-х томах. Т.2. – М., 1972. – С. 416.
8. **Винницкий Д.В.** Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003.
9. **Гаврилюк Р.О.** Дискусійні питання змісту юридичної категорії податок // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць. Вип. 187. Правознавство. – Червінці: Рута, 2003. – С.14-20.
10. **Гензель П.П.** Очерки по истории финансов. Выпуск первый. Древний мир. – М., 1913.
11. **Годме П.М.** Финансовое право. – М., 1978. – С. 390.
12. **Дайси А.** Основы государственного права Англии. – М., 1907. – С. 85.
13. **Запольский С.В.** Налогообложение как предмет правового регулирования // Проблемы совершенствования советского законодательства. Труды ВНИИСЗ. №38. – М., 1987.
14. **Запольский С.В.** О предмете финансового права // Правоведение. – 2002. – №5. – С.25-29.
15. **Карасева М.В.** Финансовое правоотношение. – Воронеж, 1997. – С.279-282.
16. **Конституции государств Европы.** В 3-х т. Т.3. – М.: Изд-во НОРМА, 2001.
17. **Кучерявенко Н.П.** Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001.
18. **Лебедев В.А.** Финансовое право. Т.1. Изд. 2-е. – СПб., 1989.
19. **Момзен Т.** История Рима. Т.1. – СПб.: Ювента, 1994. – С.62-64.
20. **Налоговое право России:** Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А.Крохина. – М.: НОРМА, 2003.
21. **Налоговое право:** Учебник / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Юрист, 2003. – С.147-148.
22. **Озеров И.Х.** Основы финансовой науки. Вып.1. Учение об обыкновенных доходах. Изд. 3-е. – М., 1909. – С. 357.
23. **Пепеляев С.Г.** Гражданин как субъект финансово-правовых отношений. Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. – М., 1991.
24. **Пети У.** Трактат о налогах и сборах. – М., 1963.
25. **Покровский И.А.** История римского права. – СПб.: Изд-во «Летний сад», 1998. – С.38-39.
26. **Пушкарева В.М.** История финансовой мысли и политики налогов.
27. **Свенсон Бу.** Экономическая преступность. – М., 1987. – С. 60.
28. **Смит А.** Исследование о природе и причинах богатства народов. – М., 1962.
29. **Сорвина Г.Н.** История экономической мысли двадцатого столетия. – М.: Изд-во РАГС, 2001.
30. **Уэйд Э., Филлипс Дж.** Конституционное право. – М., 1950. – С. 60.
31. **Цивільне право України:** Підручник. У 2-х кн. За ред. О.В.Дзери, Н.С.Кузнецової. Книга перша. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – С. 183-186.
32. **Цивільне право України:** Підручник. У 2-х кн. За ред. О.В.Дзери, Н.С.Кузнецової. Кн.2. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – С. 595-698.
33. **Цыпкин С.Д.** Доходы государственного бюджета СССР. – М., 1973.
34. § 69-77 Abgabenordnung.
35. **Falsitta J.** Manuale di diritto tributario. Parte generale. III ed. Padova, 1999.
36. **Rivier J.-M.** Droit fiscal suisse. L'imposition du revenue et de la fortune. – Lausanne, 1998.
37. **Werndl J.** Allgemeines Steuerrecht. – Wien-New York, 2000.

Стаття надійшла до редколегії 2 лютого 2004 року.

Рекомендована до опублікування у „Віснику” науковим редактором П.С. Пацурківським.

R.O. Gavryliuk

THE TAX – LEGAL DUTY OF LEGAL CAPABLE MEMBER OF CIVIL SOCIETY

Summary

For the first time in domestic science of the financial law the author attempts to analyse legal nature of the tax from position of the sociological positivism as the phenomenon not unilateral but dualistic.