Зміст

Вступ

[Розділ І. Поняття рішень Конституційного Суду України як джерело фінансового права](#_Toc295628605)

1.1 Висновки до розділу

[Розділ ІІ. Правова природа рішень Конституційного Суду України як джерело фінансового права](#_Toc295628607)

2.1 Висновки до розділу

[Розділ ІІІ. Види рішень Конституційного Суду України як джерело фінансового права](#_Toc295628609)

3.1 Висновки до розділу

[Розділ ІV: Основні концепції Конституційного Суду з питань публічних фінансів](#_Toc295628611)

4.1 Висновки до розділу

[Список використаних джерел та літератури](#_Toc295628613)

# Вступ

**Актуальність теми дослідження.** Видання акта, що порушує основні права і свободи, приводить в певних випадках до виникнення суперечки про конституційність закону, тобто його відповідність положенням Конституції України. Конституційний Суд України, будучи єдиним органом конституційної юрисдикції, наділений особливими повноваженнями надання офіційного тлумачення Конституції та законів України, щодо перевірки конституційності законів, інших правових актів найвищих органів державної влади та правових актів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, щодо розв’язання спорів про компетенцію у сфері здійснення публічної влади шляхом вирішення питань про відповідність Конституції України їхніх актів. Отже, норми Конституції України, які застосовуються Конституційним Судом України є найбільш точними лекалами, а Конституція стає актом, що має найвищу юридичну силу. Конституційний Суд України є тією інституцією, яка своїми рішеннями і правовими позиціями, що містяться в них, не тільки вирішує питання конституційності, але і активно сприяє розвиткові галузевого законодавства на засадах Конституції і права, в тому числі і фінансового, а відтак, набуває актуальності дослідження місця та ролі рішень Конституційного Суду України в системі джерел фінансового права.

В актуальності обраної теми переконує також і **ступінь наукової розробки проблеми дослідження.** Проблема правової природи, місця та ролі рішень Конституційного Суду та правових позицій, що в них містяться, в системі джерел фінансового права та права взагалі не залишена поза увагою як вітчизняними так і зарубіжними вченими-юристами. Першими, хто приділив увагу дослідженню зазначеної проблеми були юристи-конституціоналісти, а відповідно, результати таких досліджень стали невід’ємною частиною науки конституційного права. Серед вчених-конституціоналістів насамперед необхідно виділити:

П. Євграфова, Є. Євграфову, Є.В. Колеснікова, Л.В. Лазарєва, З.І. Луня, М.О. Мітюкова, О.С. Міхліна, М.Д. Савенка, О. Скакун, В. Є. Скомороха, М.В. Тесленка, В. Тихого, В. Шаповала, С. Шевчука та ряду інших вчених-конституціоналістів. Цими вченими започатковано чимало нових перспективних методологічних підходів до даної проблеми, зроблені цінні узагальнення, оцінки та висновки, які можна розглядати в якості критеріїв та орієнтирів усім наступним дослідникам даного питання.

Однак і вчені-представники інших галузевих юридичних наук останнім часом не залишають поза увагою дослідження окресленої проблеми. Не винятком є і юристи-фінансисти, серед яких варто виділити: М.С. Бондаря[[1]](#footnote-1), Р.О. Гаврилюк2[[2]](#footnote-2), Г.О. Гаджієва[[3]](#footnote-3), В.О. Приходька[[4]](#footnote-4) та ряд інших. Всі зазначені нами вище, а також чимало інших праць вчених минулого та сучасних розробок науковців з проблем конституційного та фінансового права послужили **науково-теоретичною основою** даного магістерського дослідження.

**Об'єктом магістерського дослідження** є зовнішня форма об’єктивації фінансово-правових норм Конституційного Суду України.

**Предметом магістерського дослідження** є рішення Конституційного Суду України з фінансово-правових питань, їх місце, роль та значення в системі джерел фінансового права України.

**Нормативно-інформаційними джерелами дослідження** є: Конституція України, рішення та висновки Конституційного Суду України, закони України та видані на їх виконання підзаконні акти, а також законодавство інших країн СНД та Європи.

**Фактологічна база дослідження** базується на матеріалах юридичної практики, узагальненої в науково-практичних, методичних та інформаційних виданнях, безпосередньої судової практики.

**Основною метою дослідження** є прагнення на основі врахування досягнень наук конституційного та фінансового права, узагальнення правотворчої та правозастосовчої практики, аналізу вітчизняних та зарубіжних доктринальних підходів до розуміння джерел права, дослідити рішення Конституційного Суду України як джерело фінансового права, їх правову природу, місце та роль в системі джерел фінансового права.

Відповідно до мети дослідження автором зроблена спроба **вирішити наступні завдання**: визначити поняття рішень Конституційного Суду України, як джерела фінансового права; проаналізувати правову природу рішень Конституційного Суду України як джерела фінансового права; з’ясувати види рішень Конституційного Суду України як джерела фінансового права; дати загальну характеристику основним концепціям Конституційного Суду України з питань публічних фінансів; визначити місце рішень Конституційного Суду України в системі джерел фінансового права.

**Методологічною основою даного дослідження** є сукупність загальнонаукових та спеціальних методів пізнання соціально-правових явищ обраних з врахуванням поставленої мети та завдань дослідження, його об’єкта та предмета. В основу дослідження покладено всезагальний діалектико-матеріалістичний метод, який обґрунтовує взаємозв’язок та взаємообумовленість усіх соціальних процесів та явищ, дозволяє дослідити їх як в статиці, так і в динаміці, з точки зору їх розвитку, з позиції їх внутрішніх протиріч. Використовувались також такі спеціальні методи як: формально-догматичний, логічний, порівняльно-правового дослідження, системно-структурний, метод тлумачення правових норм.

За допомогою формально-догматичного методу було досліджено правову природу рішень Конституційного Суду України, розкрито сутність та зміст поняття “джерело фінансового права”, здійснювалась зовнішня наукова обробка емпіричного матеріалу, формулювались визначення та загальна концепція дослідження. Важливу роль цей метод відіграв при аналізі законодавчих положень і норм, що визначають статус Конституційного Суду України, юридичну силу його рішень. Застосування логічного методу обумовило послідовність викладення матеріалу, його узгодженість, дало можливість сформулювати визначення та висновки, які логічно випливають з викладеного матеріалу. Використання системно-структурного методу дало можливість автору дослідити джерела фінансового права в їх системі, взаємозв’язку, визначити місце та роль рішень Конституційного Суду України в системі джерел фінансового права. Метод тлумачення правових норм було використано, щоб з’ясувати зміст ряду норм Конституції України, законів України, що визначають статус Конституційного Суду України та юридичну природу його рішень. Метод порівняльно-правового дослідження було застосовано для порівняльного зіставлення положень українського законодавства та законодавства інших держав Європи та СНД. Широко використовувався цей метод для порівняння правових позицій Конституційного Суду України та Конституційних Судів Федеративної Республіки Німеччина та Російської Федерації з фінансово-правових питань.

Позитивну роль у дослідженні відіграли інструментальний, інституційний, соціологічний, аксіологічний, діяльнісний, генетичний підходи, звернення до інших юридичних наук, методи статистичної обробки емпіричного матеріалу, живого пізнання, особистого спостереження та ряд інших.

**Наукова новизна роботи** полягає у спеціальному дослідження рішень Конституційного Суду України в якості джерела фінансового права, з’ясування їх місця, ролі та значення в системі джерел фінансового права. У вітчизняній і закордонній юриспруденції немає єдності думок про те, що являє собою правова позиція Конституційного Суду. Розуміючи й приймаючи цінність більшості з існуючих підходів до цієї відносно нової проблеми пострадянської юридичної науки, ми, проте, вважаємо за необхідне виділити й підтримати як найбільш адекватне, на нашу думку, визначення поняття правових позицій Конституційного Суду, яке дає суддя Конституційного Суду Російської Федерації, відомий учений М.С. Бондар - це аргументовані, що одержують обґрунтування в процедурі конституційного правосуддя нормативно-доктринальні висновки, установки й оцінки з питань права в рамках рішення Конституційного Суду, прийнятого за підсумками розгляду конкретної справи. В результаті дослідження обґрунтовано наступні положення:

**1.** Рішення Конституційного Суду України є важливим джерелом фінансового права. Актам Конституційного Суду України з фінансово-правових питань притаманні ті ж самі властивості, що і з будь-яких інших питань. Акти тлумачення Конституційного Суду України тісно взаємопов’язані з актами, що тлумачаться, діють поряд з ними та лише протягом часу їхньої дії. У зв’язку з цим, значна частина рішень Конституційного Суду України в сфері фінансового права втратила свою чинність, оскільки втратили чинність акти чи частини актів (статті, пункти, абзаци), що підлягали тлумаченню. Особливо це стосується рішень Конституційного Суду України, в яких здійснювалося тлумачення норм законів України про Державний бюджет України на відповідний рік, або розглядалась відповідність окремих їхніх положень Конституції України.

**2.** Частина рішень Конституційного Суду України в сфері фінансового права діє і на даний момент. Особливе місце серед них займають рішення Конституційного Суду України, в яких здійснюється тлумачення норм Конституції України, розмежування компетенції між передбаченими Конституцією України державними органами та органами державної влади в сфері фінансової діяльності держави. До них можна віднести Рішення Конституційного Суду України у справі про зміни до закону про бюджет.

**3**. Найбільш яскраво роль рішень Конституційного Суду України як джерела фінансового права, проявляється на прикладі Рішення Конституційного Суду України у справі про Рахункову палату.

**4.** Правові позиції Конституційного Суду України в сфері фінансової діяльності держави орієнтують законодавця та інші органи, їх посадових осіб, на неухильне дотримання Конституції України, правильне розуміння змісту її норм. Конституційний Суд України, визнаючи неконституційними нормативно-правові акти чи окремі їх положення “звільняє" систему фінансового законодавства від актів чи їх частин, що суперечать Основному Закону держави, виконуючи тим самим, функцію негативного правотворця.

**5.** Рішення та висновки Конституційного Суду розглядаються і в якості конституційної доктрини, нормативно-правового акту, конституційних судових прецедентів, правових констатацій чи рішень преюдиціального характеру, а стосовно самої можливості їхнього розгляду в якості джерела права сформувались два підходи. Суть першого підходу полягає в запереченні можливості правотворчої діяльності судових органів, оскільки це суперечить принципу верховенства закону і принципу поділу державної влади. Представники другого підходу визнають за судовими органами правотворчу функцію.

**6.** Висновок про віднесення рішень Конституційного Суду України до джерел права повинен бути не доктринальним чи напівофіційним, таким, що ґрунтується на думці високих суддів чи політиків, а нормативно закріпленим в правових нормах. Доцільно це зробити при вдосконаленні Конституції України, Закону України “Про Конституційний Суд України”, при прийняттіі Закону України “Про нормативно-правові акти України”.

конституційний суд фінансове право

Зазначені найважливіші науково-теоретичні положення, узагальнення, оцінки, висновки, одержані в ході дослідження, автор **виносить на захист.**

**Структура дослідження.** Магістерська роботаскладається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел та літератури (133 найменувань), загальний обсяг праці - \_\_\_\_ cторінки.

# Розділ І. Поняття рішень Конституційного Суду України як джерело фінансового права

Предмет і метод фінансового права, взяті у відриві від інших його якісних характеристик, ще не є достатніми чинниками для того, щоб викласти цілісну систему цієї галузі права і фінансового законодавства та чітко визначити їх місце у загальній системі права і законодавства України[[5]](#footnote-5).

В цьому надзвичайно важлива роль належить також джерелам фінансового права держави. Ця проблема, як зазначає Р.О. Гаврилюк, на загальнотеоретичному, методологічному рівні розроблена незрівнянно менше у фінансово-правовій науці, ніж категорії “предмет фінансового права" та “метод фінансово-правового регулювання”[[6]](#footnote-6). За винятком однойменного підрозділу монографії П.С. Пацурківського “Проблеми теорії фінансового права”[[7]](#footnote-7) та вже вище цитованого навчально-методичного посібника Р.О. Гаврилюк “Джерела фінансового права України" ні в українській, ні в російській та іншій зарубіжній літературі ці питання не досліджуються як об’єкти спеціальної наукової розробки, а зрідка лише дотично згадуються. У недорозвинутому стані, як стверджує Г.І. Муромцев, перебуває також і загально правова категорія “джерела права" в цілому[[8]](#footnote-8). Ці дві категорії - “джерела фінансового права" та “джерела права" в цілому співвідносяться між собою, як особливе та загальне, а тому, щоб з’ясувати по суті перше, необхідно хоча б у загальних рисах охарактеризувати друге.

На протязі тривалого часу підхід радянських вчених до даного питання характеризувався трьома особливостями. Це по-перше, недооцінення. Як зазначив Г.І. Муромцев1, провівши спеціальне дослідження, за 35 післявоєнних років (1946-1981) було опубліковано лише дві загальнотеоретичні роботи з даної проблеми і незначна кількість досліджень джерел права в окремих правових системах, в галузях права. Такий стан розробки проблеми пояснюється тим, що визнаючи єдність змісту і форми в праві, радянські вчені нерідко вільно чи не вільно віддавали пріоритет дослідженню його соціально-класових аспектів. Це пояснювалось другою особливістю підходу, який полягав у вивченні даної проблеми, як і права в цілому, з позицій протиборства двох протилежних соціальних систем. Закономірності розвитку джерел права виводились з тезису про діаметрально протилежну класову суть буржуазного і соціалістичного права. Зрозуміло, що при такому підході найбільш досконалу систему джерел права представляли соціалістичні країни. Третьою особливістю підходу до даного питання є його обмеженість і не послідовність. Дослідження проблем джерел права здійснювалось, як правило, в рамках проблематики радянського права. При цьому, хоча стосовно до решти світу визнавалась множинність джерел права, яка склалась в ході історичного розвитку, але в умовах радянської правової системи, по суті єдиним джерелом права визнавався нормативний акт. Тому поняття “система джерел права”, як правило, замінювалась поняттям “система законодавства”. Проблема ролі джерел права в правовій системі витіснялась питанням про співвідношення системи права і системи законодавства. Сама термінологія “нормативний акт”, “законодавство в широкому смислі” - як би стирала межу між законом і підзаконними актами.

В умовах командно-адміністративної системи такий підхід приводив до того, що верховенство закону на практиці перетворювалось в своєрідну ширм, метою якої було приховати реальну підпорядкованість закону актам нормотворчості керівної партії і бюрократичного державного апарату[[9]](#footnote-9).

Окрім класових чинників, в якості іншої з вагомих причин недостатньої теоретичної розробки цієї проблеми радянськими вченими необхідно визнати багатозначність та нечіткість самого поняття “джерело права”.

У зв’язку з останнім С.Ф. Кечек’ян відзначав, що воно “належить до числа найбільш неясних в теорії права. Не лише немає поняття, але спірний навіть сам зміст, в якому вживаються слова “джерело права”.

Адже “джерело права" - це не більше, як образ, який швидше покликаний допомогти розумінню, ніж дати розуміння того, що позначається цим виразом”[[10]](#footnote-10).

Ця думка, висловлена понад півстоліття тому, актуальна й нині. Оскільки по сьогоднішній день під джерелом права розуміють і економічні, соціальні умови життя суспільства, які визначають державну владу і виступають правоутворюючою силою суспільства; і сукупність ідей, правову свідомість, концепції, політико-правові погляди; і як спосіб внутрішньої структуризації і закріплення правових велінь; і як сукупність способів возведення в закон волі політичних сил, що знаходяться при владі[[11]](#footnote-11).

Крім того, ряд авторів виділяють ще й історичні джерела права, маючи при цьому на увазі внесок внутрішнього й іноземного права у створені тієї чи іншої системи права4. Як бачимо, використання такого багатомірного поняття в якості наукової категорії дійсно пов’язане з великими труднощами.

Їх подолання, на думку багатьох вчених, можливе або шляхом відмови від даного поняття і заміни його іншим, досконалішим, або через надання йому однозначного змісту внаслідок свого роду “джентльменської угоди" між вченими. У вітчизняній науці використовувались обидва ці способи.

Аналізуючи закон, Є.А. Ніколаєв вивів таке визначення правової позиції Конституційного Суду: погоджений висновок, одержаний по правилах логічного міркування і який являється достатньою підставою для ухвалення кінцевого рішення встановленим складом Суду[[12]](#footnote-12).

При цьому Є.А. Ніколаєв[[13]](#footnote-13) визнає, що правова позиція Конституційного Суду може змінюватися, піддававшись дії учасників процесу (у тому числі - більшості суддів); вона може відповідати або не відповідати Конституції; правова позиція окремого судді Констітуционного Суду може знайти своє вираження в підсумковому рішенні Суду або бути висловлена в його особливій думці.

М.А. Мітюков вважає, що в спільному плані правові позиції Конституційного Суду є його відношенням до визначених конституційно-правовим проблемам, закріплене в його рішеннях.

Це - результат, підсумок процесу пошуку аргументів і висновків Суду, вони утворюють інтелектуально-юридичне вміст судового рішення[[14]](#footnote-14).

Н.С. Волкова і Т.Я. Хабрієва визначають правову позицію Конституційного Суду як результат діяльності Суду по тлумаченню конституційних положень і співвідношуваних правових норм, що відображає аргументовані думки і висновки Суду по конкретних конституційно-правовим проблемам, з яких Суд виходить в своїх рішеннях[[15]](#footnote-15).

В.О. Єлеонський розглядає правову позицію Конституційного Суду прецедентом тлумачення норми права, етапом пізнання конституційної норми права в той або інший момент часу; зміну правовій позиції означає зміна тлумачення в результаті пізнання, що продовжується[[16]](#footnote-16).

По Г.А. Гаджієву правова позиція - це принцип дозволу однорідних справ щоб уникнути судової помилки[[17]](#footnote-17).

Н.В. Вітрук вважає, що правові позиції Конституційного Суду виступають матеріальними критеріями нового правового регулювання, задають йому відомі параметри, є своєрідними моделями майбутніх правових норм.

Таким чином, судді Конституційного Суду вважають, що суть його правових позицій полягає в тому, що вони фактично відображають особливого роду правотворчість Конституційного Суду.

На загальнообов'язковості правових позицій Конституційного Суду наполягають П.Е. Кондратов4, Л.В. Лазарєв.

Дійсно, Закон про КС встановлює, що його рішення про тлумачення Конституції має бути сумісне з іншими його рішеннями. У справі про тлумачення Констітуції рішення не повинне перечити раніше прийнятим рішенням про тлумачення або рішенням по конкретних справах, в яких дано казуальне тлумачення конституційних норм.

Проте Конституційний Суд неодноразово відступав від цього закріпленого законом принципу. Так, декількома своїми постановами Суд легімітизував Указ Президента як первинний правовий регулювальник: "пропуск в праві на період до ухвалення закону може заповнюватися указом глави держави". При цьому, на думку Суду, Президент діє "в своєму праві", тобто не перевищує своїх конституційних повноважень.

Тим часом всупереч власній логіці Конституційний Суд незмінно відмовляє в перевірці на конституційність указів глави держави за процедурою, передбаченою Конституцією, мотивуючи це тим, що указ - не закон1.

Якщо ретроспективно прослідити, як Конституційний Суд вирішував однотипні по суті справи, то видно, що він досить часто змінював правові підходи для здобуття підсумкового рішення, при цьому не вказуючи у вирішенні про зміни правової позиції. Так, правові підходи Суду до тлумачення конституційного обов'язку платника податків сплачувати податок в законному порядку, а законодавця - встановлювати податок лише законом, з перебігом часу коректувалися, але при цьому колишні рішення не відмінялися.

У законодавстві деяких західних країн і пострадянських держав (Азербайджан, Вірменія, Білорусь, Казахстан, Литва) закріплений нормативний характер рішень національних Конституційних судів. Для відповіді на питання про те, чи може бути правова позиція Конституційного Суду джерелом права, підмета вживанню, доцільно звернутися до російських законів. Конституція не встановлює обов'язку судів керуватися правовими позиціями Конституційного Суду. Не міститься такий обов'язок і ні в одному процесуальному законі. Отже, правові позиції Конституційного Суду, що обгрунтовують виведення Суду для дозволу конкретної справи, не можна визнати обов'язковими згідно із законом для вживання іншими судами.

Можна допустити, що система міркувань, запропонована суддями Конституційного Суду, що мають учені степені, високий науковий потенціал і значний дослідний досвід тлумачення Конституції, може бути сприйнята іншими судами (арбітражним або спільній юрисдикції) для вирішення схожих правових питань. Але враховуючи, що суд при здійсненні правосуддя володіє незалежністю, правові позиції Конституційного Суду (як правовий принцип, метод, підхід в рішенні справи) не мають для інших судів заздалегідь встановленої обов'язковості.

На думку Теодора Маунца, можна поширювати силу, що зобов'язала, і на ведучі початку рішення, але лише в тій мірі, в якій вимагає роз'яснення керівна думка рішення, і лише постільки, поскільки ці початки застосовуються у зв'язку з його керівною думкою, а не самостійно, самі по собі. Та сила, що зобов'язала, у жодному випадку не поширюється просто на обгрунтування рішення, особливо на зауваження в обгрунтуванні, що не мають значення для результатів рішення.

Багато авторів відзначають, що останнім часом Конституційний Суд багато разів виразив вимогу, звернену до всіх, у тому числі і до судів спільної юрисдикції, щоб вони неухильно виконували не лише підсумкові рішення, що фіксуються більш менш ясно в резолютивних частинах його постанов, але і що викладаються їм украй складно і нечітко "правові позиції".

В.З. Лукашевич і Н.А. Комарова у зв'язку з цим справедливо відзначають, що "це вже претензія на роль ніким не уповноваженого правотворчого органа".

Б.А. Страшун також вважає, що правова позиція як тлумачення, що міститься в мотивувальній частині постанови Конституційного Суду (окрім постанов про офіційне тлумачення Конституції), не може вважатися нормою конституційного значення.

Будь-який суд (у тому числі і конституційний) не має права наполягати на загальнообов'язковості аргументів, підходу, способу і логіки міркувань, які він вибрав в конкретній справі для пошуку вірного рішення.

Це твердження можна підкріпити затвердженням А. Барака про те, що застосовуючи конституційні принципи, суддя може виступати як законодавець лише в конкретній справі1.

Вимога загальнообов'язковості правових позицій Конституційного Суду пов'язана з питанням їх істинності (безпомилковості). Деякі автори засновують загальнообов'язковість рішення Конституційного Суду з його непогрішимістю і з тим, що Конституційний Суд не має вищестоящої інстанції. Такий вивід заснований на вірі в бездоганність рішень Конституційного Суду. Але відсутність правової можливості перевірити ще раз судове рішення у вищестоящій судовій інстанції не означає його бездоганності.

Аналіз окремих судових актів Конституційного Суда говорить про те, що Конституційний Суд, нажаль, теж помиляється. Та обставина, що рішення Суду не були скасовані або змінені із-за допущених помилок, не означає, що помилок не було. Особливі думки суддів Конституційного Суду по винесених ухвалах демонструють, що позиції окремих суддів Конституційного Суду кардинально відрізняються від його офіційних рішень.

По деяких рішеннях Конституційного Суду з особливою думкою, принципово відмінною від думки здебільшого того, що Суд здатний виносити лише дійсні ухвали, що перетворює його на якийсь „вищий розум". Але „вищий розум" не може помилятися.

Погодитися з таким твердженням не можна: навряд чи було б доцільним розпускати Конституційний Суд в разі здійснення ним судової помилки. Не вирішує проблему і залучення суддів до якої-небудь відповідальності (адміністративною або кримінальною). Помилки - неминучий продукт будь-якої людської діяльності, включаючи і судову. Більш того, якщо загроза покарання або розпуску Суду буде достатній над суддею, то ні про яке якісне рішення, ні про яку незалежність суду не може бути і мови. А.В. Ларін визнає, що "здатність помилятися - загальнолюдська властивість, якою не обійдені і судді Конституційного Суду.

І нікому не заборонено бути завтра розумніше, ніж сьогодні. Якщо прийде усвідомлення помилки, знайдеться і спосіб її вирпавлення".

Заслуговує на увагу і точка зору А.В. Зіміна, який вважає, що оцінка результату тлумачення Конституції і галузевого законодавства буває попередньою (Конституційним Судом - в порядку конституційного судочинства) і подальшій (іншими судами). При цьому будь-який суд, вирішуючи задачу правосуддя, має право оцінити правову позицію Конституційного Суду критично тобто виявивши її порок, відмовитися в керівництві нею в конкретній справі.

Неодноразово Конституційному Суду України доводилось розглядати юридичні колізії, що виникли у сфері дії фінансового права чи з колізійних аспектів права в цілому, що мають для реалізації фінансово-правових норм безпосереднє значення. Аналізуючи рішення Конституційного Суду України як джерело фінансового права необхідно ще раз наголосити на таких положеннях, як: акти тлумачення Конституційного Суду України тісно взаємопов’язані з актами, що тлумачаться, діють поряд з ними та лише протягом часу їхньої дії. Враховуючи це, необхідно зазначити, що значна частина рішень Конституційного Суду України в сфері фінансового права втратила свою чинність, оскільки втратили чинність акти чи частини актів (статті, пункти, абзаци), що підлягали тлумаченню.

Особливо це стосується рішень Конституційного Суду України, в яких здійснювалося тлумачення норм законів України про Державний бюджет України на відповідний рік, або розглядалась відповідність окремих їхніх положень Конституції України. Адже відомо, що закони України про Державний бюджет України - це акти тимчасової дії, діють вони протягом чітко конституційно визначеного періоду. Стаття 96 Конституції України передбачає, що Державний бюджет України затверджується щорічно Верховною Радою України на період з 1 січня по 31 грудня, а за особливих обставин - на інший період.

Разом з тим, частина рішень Конституційного Суду України в сфері фінансового права діє і на даний момент. Особливе місце серед них займають рішення Конституційного Суду України, в яких здійснюється тлумачення норм Конституції України. Однак найбільш яскраво роль рішень Конституційного Суду України як джерела фінансового права, можна показати на прикладі Рішення Конституційного Суду України у справі про

Рахункову палату.

Як зазначає Воротіна Н.В., контроль за використанням затверджених парламентом грошових коштів є надзвичайно важливою формою здійснення контрольних повноважень зі сторони парламентів різних країн. Ця діяльність передбачає перевірку звітів про використання міністерствами та центральними відомствами грошових коштів. Саме з метою проведення таких перевірок при парламентах створюються особливі органи. При багатьох парламентах наявні сформовані ними так звані рахункові палати, на які покладено завдання здійснення контролю за використанням бюджетних коштів3. В Україні стаття 98 Конституції України встановила, що контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата. Відповідно до цієї конституційної норми в Україні вперше було створено спеціальний контрольний орган, аналоги якому вже давно існують в багатьох країнах світу. Правові основи діяльності Рахункової палати, її статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення було встановлено Законом України “Про Рахункову палату Верховної Ради України" від 11 липня 1996 року.

Трохи згодом, а саме 28 грудня 1996 року, Президент України подав до Конституційного Суду України конституційне подання про невідповідність Конституції України вказаного закону, і рішення у цій справі було прийняте Конституційним Судом України 23 грудня 1997 року. Підставою для розгляду справи стала наявність спору щодо відповідності вказаного закону у частині визначення статусу, завдань, функцій і повноважень Рахункової палати положенням Конституції України. Передусім Президент України звернув увагу на невідповідність Конституції України вказаного закону в частині визначення природи Рахункової палати, її взаємозв’язку з Верховною Радою України. Якщо Конституція України передбачила утворення Рахункової палати як державного органу, що діє “від імені Верховної Ради України”, а її призначення визначила як “контроль за використанням коштів Державного бюджету України”1, то Закон визначив Рахункову палату як орган самої Верховної Ради України, на який покладено здійснення вищого державного фінансово-економічного контролю.

Конституційний Суд України погодився з тим, що Верховна Рада України в Законі України “Про Рахункову палату Верховної Ради України" змінила конституційно встановлене найменування Рахункової палати та її призначення. Він констатував, що визначення Рахункової палати як органу самої Верховної Ради України створює можливість поширення на Рахункову палату безпосереднього здійснення парламентських функцій, що суперечить принципу єдиного законодавчого органу, яким є Верховна Рада України[[18]](#footnote-18).

Конституційний Суд України також відмітив у своєму рішенні, що не відповідає Конституції України також і визначення у Законі призначення Рахункової палати. Якщо Конституція України закріплює за нею функцію здійснення “контролю за використанням коштів Державного бюджету”[[19]](#footnote-19) то Закон покладає на неї здійснення “вищого" та “державного фінансово-економічного контролю”, і встановлює її статус як “вищого незалежного органу фінансово-економічного контролю”.

Поняття “державний фінансово-економічний контроль”, як підтвердили дані фінансово-економічної та правознавчої експертиз, є набагато ширшим за поняття “контроль за використанням коштів Державного бюджету України”. Застосувавши в Законі більш широке поняття, Верховною Радою України фактично розширено тлумачення статті 98 Конституції України.

Конституційний Суд України констатував також, що не можна визнати конституційним положення Закону, згідно з яким “Голова Рахункової палати, Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати не можуть бути затримані, притягнуті до кримінальної відповідальності без згоди Верховної Ради України”. Цим положенням на зазначених посадових осіб Рахункової палати фактично була поширена депутатська недоторканість, передбачена статтею 80 Конституції України. А Основний Закон таких гарантій недоторканості для посадових осіб Рахункової палати не передбачив. Отже, ті положення Закону, за якими було визначене найменування Рахункової палати як Рахункової палати Верховної Ради України, місце Рахункової палати та її призначення, гарантії правового статусу її посадових осіб Конституційний Суд України визнав такими, що не відповідають Конституції України.

Аналіз положень Закону Конституційним Судом України вказав також на те, що на Рахункову палату було покладено, з одного боку, завдання “організації і здійснення контролю за своєчасним виконанням”, зокрема, “доходної" частини Державного бюджету України, з іншого - повноваження здійснювати контрольно-ревізійні та інші види діяльності, що забезпечують єдину систему контролю “за виконанням Державного бюджету України" в цілому.

Таким чином, повноваження Рахункової палати були поширені як на видаткову, так і доходну частину бюджету. У вирішенні цього питання Конституційний Суд України вийшов з того, що “контроль за використанням коштів Державного бюджету України”, здійснення якого відповідно до статті 98 Конституції України покладено на Рахункову палату, це - контроль за виконанням видаткової частини Державного бюджету. Отже, положення Закону, за якими на Рахункову палату покладено функцію організації і здійснення контролю: за своєчасним виконанням, зокрема “доходної… частини Державного бюджету України”, “за своєчасним і повним надходженням доходів та коштів до Державного бюджету України”, “за надходженням до Державного бюджету України коштів, отриманих: від розпорядження державним майном, в тому числі його приватизації, продажу; від управління майном, що є об’єктами права державної власності”, “за виконанням Державного бюджету України”, в цілому Конституційним Судом України були визнані такими, що не відповідають Конституції України1. Одночасно було зазначено, що висновок щодо неконституційності перелічених положень не поширюється на здійснення Рахунковою палатою певних експертно-аналітичних, інформаційних та інших видів діяльності, не пов’язаних із контрольно-ревізійними перевірками, і щодо доходної частини Державного бюджету, якщо такі дії є необхідними для здійснення контролю за використанням коштів Державного бюджету відповідно до статті 98 Конституції України. Такими, що не відповідають Конституції України, були визнані також положення Закону, які надають Рахунковій палаті виконавчі повноваження владно-розпорядчого характеру.

Так, відповідно до Закону працівники апарату Рахункової палати мали право в разі виявлення на об’єктах, що перевіряються, “підробок, підлогів, привласнень і зловживань - вилучати необхідні документи, залишаючи у справах акт вилучення і копії або опис вилучених документів”, тобто вчиняти дії, що застосовуються, зокрема органами дізнання та слідства відповідно до процесуального законодавства. Це ж стосується права давати керівникам об’єктів, що перевіряються, обов’язкові приписи щодо невідкладного припинення порушень у разі виявлення їх у господарській, фінансовій, комерційній та іншій діяльності, що завдає державі прямої шкоди, а також у разі навмисного або систематичного недодержання порядку і термінів розгляду рішень і висновків Рахункової палати, створення перешкод для проведення нею контрольних заходів. У випадку неодноразового невиконання або неналежного виконання приписів щодо витрачання коштів Державного бюджету Колегія Рахункової палати мала право прийняти рішення про зупинення всіх видів фінансових, платіжних і розрахункових операцій у банках за розрахунковими рахунками, а також усіх або окремих операцій за кореспондентським рахунком Національного банку України з одночасним інформуванням про це Верховної Ради України. При цьому, якщо обов’язковий припис можна оскаржити в судовому порядку, то рішення Колегії вважалось остаточним і оскарженню не підлягало. Однак Конституційним Судом України було визнано, що вчинення таких дій та прийняття конкретного рішення примусового характеру, яке має прямі юридичні наслідки, віднесено Конституцією України до повноважень виконавчої влади.

Конституційний Суд України зазначив також, що оскільки за Конституцією України Рахункова палата призначена здійснювати контроль за використанням саме “коштів" Державного бюджету України, що знаходяться на відповідних рахунках, вона має обмежуватися засобами фінансового контролю щодо такого використання, функціонально взаємодіючи з Верховною Радою України у межах своїх конституційних повноважень. Тому положення Закону, які покладають на Рахункову палату контроль “за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм, збереженням та використанням майна, що є об’єктами права державної власності, органами виконавчої влади та посадовими особами, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України”, в частині контролю, не пов’язаного з використанням коштів Державного бюджету України, були визнані такими, що не відповідають Конституції України.

Конституційним Судом України також було встановлено, що низка положень Закону покладають на Рахункову палату такі повноваження, які відповідно до Конституції України належать до контрольних повноважень виключно Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України у фінансово-економічній сфері і перебувають поза межами використання коштів Державного бюджету (зокрема, контроль за “використанням об’єктів права власності, які не підлягають приватизації” та “грошовою емісією, використанням золотого запасу, дорогоцінних металів, каміння, наданням кредитів та здійсненням операцій по розміщенню золотого і валютного резервів”; за “збереженням та використанням майна, що є об’єктами права державної власності”; за станом “зберігання і використання майна, що є об’єктами права державної власності, а також майна, що знаходиться у повному господарському віданні Національного банку України, його територіальних відділень та підвідомчих спеціалізованих підприємств, установ і організацій”, а також за результатами “виробничо-господарської діяльності, проведеної приватизації або іншого розпорядження майном, що є об’єктами права державної власності" тощо).

А тому передачу таких повноважень Рахунковій палаті Верховною Радою України було розглянуто як таку, що суперечить Конституції України. Конституційним Судом України було відмічено, якщо б конституційно закріплені за Верховною Радою України контрольні повноваження у фінансово-економічній сфері стали у повному обсязі і на постійній основі належати Рахунковій палаті, це означало б перерозподіл конституційної компетенції шляхом прийняття Закону, що можливо тільки шляхом внесення змін до Конституції України відповідно до розділу ХІІІ Конституції України1.

Були визнані такими, що не відповідають Конституції України, також і ті положення Закону, за якими на Рахункову палату покладено контроль “за дотриманням законності щодо надання Україною позик, економічної та іншої допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, а також щодо укладення угод про державні позики і кредити, здійснення контролю зав використанням кредитів, одержаних Україною від іноземних держав, банків та міжнародних фінансових організацій, і позик, які не передбачені Державним бюджетом України”; “за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям” (крім позик передбачених у державному бюджеті України), “та про одержання Україною від іноземних держав, банків та міжнародних фінансових організацій позик, які не передбачені Державним бюджетом України, використанням безоплатної допомоги України, одержаної з іноземних джерел, за грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів органами виконавчої влади та їх посадовими особами, наданням кредитів і здійсненням операцій по розміщенню золотого і валютного резервів, а також кредитними операціями”.

Ці повноваження є сферою виключних повноважень Верховної Ради України, і делегування їх іншому органу Конституція України не передбачає.

Конституційний Суд України також визнав, що положення Закону, за якими сфера застосування повноважень Рахункової палати поширюється на органи місцевого самоврядування, на суб’єкти права власності і господарювання різних форм власності, на об’єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації в тій частині їх діяльності, яка перебуває поза межами використання коштів Державного бюджету України, повинні розглядатись як такі, що не відповідають Конституції України.

Детальний аналіз вказаного Рішення Конституційного Суду України показує, наскільки суттєво було обмежено обсяг повноважень та спектр діяльності Рахункової палати. Відповідні зміни були внесені в Закон на основі постанови Верховної Ради України “Про чинність Закону України “Про Рахункову палату” і редагований текст опубліковано. Однак саме цей факт став причиною звернення Президента України до Конституційного Суду України з поданням та прийняття відповідного рішення Конституційним Судом України 14 грудня 2000 року. Президент України звернувся до Конституційного Суду України з клопотанням визнати такими, що не відповідають Конституції України Постанову Верховної Ради України “Про чинність Закону України “Про Рахункову палату”" від 14 січня 1998 року та текст Закону України “Про Рахункову палату”, опублікований у газеті “Голос України”.

У конституційному поданні зазначено, що 14 січня 1998 року Верховна Рада України прийняла вказану постанову, відповідно до якої Закон України “Про Рахункову палату Верховної Ради України”, який набрав чинності 22 жовтня 1996 року продовжує діяти з 23 грудня 1997 року як Закон України “Про Рахункову палату”. Голові Верховної Ради України було доручено забезпечити опублікування у 10-денний строк в офіційних виданнях Верховної Ради України тексту закону, попередньо вилучивши з нього положення, що втратили чинність з 23 грудня 1997 року та уточнивши його редакцію. Президент України вважає, що зміною назви Закону України та його окремих положень на підставі постанови Верховної Ради України порушено конституційну процедуру прийняття законів та Регламент

Верховної Ради України, де визначено, що внесення будь-яких змін до законів здійснюється шляхом прийняття у встановленому порядку відповідних законів. На думку Президента України, не було дотримано і тих положень Конституції України, які встановлюють його повноваження щодо підписання та офіційного оприлюднення законів, що унеможливило виконання ним Рішення Конституційного Суду України. Крім того, доручення Верховної Ради України її Голові виходить за межі визначених для нього Конституцією України повноважень, оскільки на Голову було покладено виконання дій, які згідно з Конституцією України віднесено до виключної компетенції парламенту і мають відбуватися за встановленою Конституцією України та Регламентом Верховної Ради України процедурою внесення змін до законів.

Конституційний Суд України, вирішуючи вказане питання, визначив, що обов’язки щодо забезпечення виконання його Рішення від 23 грудня 1997 року були покладені на Верховну Раду України та Президента України. До повноважень Верховної Ради України належить прийняття законів, у тому числі тих, якими вносяться зміни до чинних законів. Прийняття законів здійснюється згідно з процедурою, визначеною Конституцією України та Регламентом Верховної Ради України. Тому обов’язок Верховної Ради України щодо виконання вказаного Рішення Конституційного Суду України полягає в тому, щоб згідно з конституційно встановленою законодавчою процедурою для забезпечення належної реалізації Закону внести відповідні зміни до нього у зв’язку з визнанням неконституційними його окремих положень. Тобто, Верховна Рада України, прийнявши вказану постанову, не дотримала вимог Конституції України. Вона могла змінити закон виключно законом, а не шляхом прийняття підзаконного правового акта. Виходячи з цього Конституційний Суд України дійшов висновку, що вказана постанова є такою, що не відповідає Конституції України.

Конституційний Суд України при вирішенні цього спору виходив також з того, що відповідно до Конституції України рішення Конституційного Суду України є обов’язковими до виконання на території України (незалежно від того, визначено в них порядок і строки їх виконання чи ні), остаточними і не можуть бути оскаржені, мають пряму дію і для набрання чинності не потребують підтверджень з боку будь-яких органів державної влади. Отже, виконання Рішення від 23 грудня 1997 року було обов’язковим. І, взагалі, будь-які суб’єкти повинні утримуватись від застосування чи використання правових актів або їх положень, визнаних неконституційними. Конституційний Суд України зазначив, що втрата чинності окремих положень Закону в цьому разі безпосередньо пов’язана з ухваленням Рішення Конституційного Суду України, а не з прийняттям правового акта на його підтвердження чи виконання. Таким чином, з дня ухвалення Рішення - з 23 грудня 1997 року - положення вказаного Закону, що визнані неконституційними, втрачають чинність, а сам Закон є чинним, за винятком положень, визнаних неконституційними. Будь-які закони, інші правові акти або їх окремі положення, визнані рішеннями Конституційного Суду України неконституційними, не підлягають застосуванню як такі, що втратили чинність з дня ухвалення Конституційним Судом України рішення про їх неконституційність.

Закону України “Про Рахункову палату”, офіційного тлумачення положень частини другої статті 150 Конституції України, а також частини другої статті 70 Закону України “Про Конституційний Суд України" стосовно порядку виконання рішень Конституційного Суду України (справа про порядок виконання рішень Конституційного Суду України) // Офіційний вісник України. - 2000. - №51. - Стор.80.

Незважаючи на це, слід зауважити, що Верховна Рада України неодноразово намагалася розширити обсяг існуючих повноважень Рахункової палати. Ще у 1996 році у своїй постанові “Про тлумачення статті 98 Конституції України" вона вказала, що “стаття 98 Конституції визначає контроль за використанням коштів Державного бюджету лише як одну з функцій Рахункової палати Верховної Ради України”1 і постановила встановити, що цей орган створюється з метою здійснення контрольних повноважень Верховної Ради України у фінансово-економічній сфері щодо об’єктів парламентського контролю, включаючи бюджетну та грошово-кредитну сфери, об’єкти права державної власності, що не підлягають приватизації; фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля, діяльність Кабінету Міністрів України та інших об’єктів, пов’язаних із Державним бюджетом і бюджетною системою України. Ця постанова була визнана неконституційною і втратила чинність відповідно до Рішення Конституційного Суду України від 11 липня 1997 року. Підставою для розгляду справи стала наявність спору щодо повноважень Верховної Ради України в частині офіційного тлумачення Конституції України. Конституційний Суд України зробив висновок, що відповідно до “Перехідних положень” Конституції України Верховна Рада України тимчасово, на період до створення Конституційного Суду України, мала право здійснювати тлумачення лише законів і не мала права тлумачити про порядок виконання рішень Конституційного Суду України) // Офіційний вісник України. - 2000. - №51. - Стор.80.

Конституцію України. Неприйнятним було визнано також аргумент Верховної Ради України щодо того, що недостатня конституційна визначеність статусу Рахункової палати не могла бути подолана інакше як через тлумачення чинної Конституції України. Конституційним Судом України було зазначено, що якщо Верховна Рада України вважала, що стаття 98 Конституції України справді недостатньо чітко визначає статус Рахункової палати, то це питання вона могла б вирішити внесенням змін до Конституції України.

Трохи згодом Верховною Радою України було підготовлено проект Закону України “Про внесення змін до статті 98 Конституції України" і вона подала до Конституційного Суду України своє звернення у формі постанови від 15 січня 1998 року про надання висновку про конституційність цього проекту. Висновок Конституційного Суду України з цього приводу був прийнятий 25 березня 1999 року. Проект змін передбачав таку редакцію: “Вищий парламентський контроль за формуванням та виконанням Державного бюджету України по доходах і видатках від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України. Повноваження, порядок організації і діяльності Рахункової палати України визначаються Законом”. Народні депутати України, які подали законопроект, обґрунтовували необхідність внесення змін тим, що стаття 98 Конституції України звужує повноваження Рахункової палати як органу, що має здійснювати парламентський контроль не лише за видатковою, а й за доходною частинами Державного бюджету, а також за його формуванням.

У ході аналізу Конституційний Суд України встановив, що проект Закону відповідає вимогам статті 157 Конституції України тільки в тій частині, згідно з якою “парламентський контроль за формуванням та виконанням Державного бюджету України по доходах і видатках від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України" та “повноваження, порядок організації і діяльності Рахункової палати України визначаються Законом”. Водночас пропозицію наділити Рахункову палату новою функцією - здійснення “вищого парламентського контролю” - Конституційний Суд України визнав неконституційним. У своєму висновку він відмітив, що здійснення парламентського контролю у межах, визначених Конституцією України, є виключним повноваженням Верховної Ради України саме як парламенту

Тому надання Рахунковій палаті повноважень здійснювати “вищий парламентський контроль”, тобто вищий, ніж його здійснює Верховна Рада України, порушить єдність і цілісність вищого за своєю природою парламентського контролю. Крім того, покладення функцій “вищого парламентського контролю” на Рахункову палату - непредставницький орган, означало б звуження змісту та обсягу закріпленого в Конституції України права громадян брати участь в управлінні державними справами, обмеження здійснення цього права, чого Конституція України не допускає. Крім того, Конституційний Суд України зазначив, що окремі положення проекту Закону не узгоджуються з деякими статтями Конституції України (зокрема, це стосується термінів “формування”, “Рахункова палата України”, словосполучення “повноваження визначаються Законом”), але зазначив, що вирішення цих питань виходить за межі його повноважень у даній справі. Вказаний проект Верховною Радою України розглянутий не був.

Згодом вона знову звернулася до Конституційного Суду України за висновком щодо відповідності Конституції України проекту Закону України “Про внесення змін до статті 98 Конституції України" від 21 вересня 2000 року вже у новій редакції: “Парламентський контроль за формуванням та виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України. Повноваження, порядок організації і діяльності Рахункової палати України визначаються законом”.

Висновок у цій справі було прийнято Конституційним Судом України 21 грудня 2000 року, відповідно до якого вказаний проект Закону у запропонованій редакції визнано таким, що відповідає вимогам статті 157 і 158 Конституції України. При підготовці висновку Конституційним Судом України використовувались рішення та висновки, які вже були прийняті з цих питань.

Варто відмітити, що при внесенні змін до Конституції України, статтю 98 Конституції України було викладено в такій редакції: “Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата”.

Нормативно-правові акти чи окремі їх положення “звільняє" систему фінансового законодавства від актів чи їх частин, що суперечать Основному Закону держави, виконуючи тим самим, функцію негативного право творця.

# 1.1 Висновки до розділу

1. Рішення Конституційного Суду України є важливим джерелом фінансового права. Актам Конституційного Суду України з фінансово-правових питань притаманні ті ж самі властивості, що і з будь-яких інших питань. Акти тлумачення Конституційного Суду України тісно взаємопов’язані з актами, що тлумачаться, діють поряд з ними та лише протягом часу їхньої дії. У зв’язку з цим, значна частина рішень Конституційного Суду України в сфері фінансового права втратила свою чинність, оскільки втратили чинність акти чи частини актів (статті, пункти, абзаци), що підлягали тлумаченню. Особливо це стосується рішень Конституційного Суду України, в яких здійснювалося тлумачення норм законів України про Державний бюджет України на відповідний рік, або розглядалась відповідність окремих їхніх положень Конституції України.

2. Частина рішень Конституційного Суду України в сфері фінансового права діє і на даний момент. Особливе місце серед них займають рішення Конституційного Суду України, в яких здійснюється тлумачення норм Конституції України, розмежування компетенції між передбаченими Конституцією України державними органами та органами державної влади в сфері фінансової діяльності держави. До них можна віднести Рішення Конституційного Суду України у справі про зміни до закону про бюджет.

3. Найбільш яскраво роль рішень Конституційного Суду України як джерела фінансового права, проявляється на прикладі Рішення Конституційного Суду України у справі про Рахункову палату.

4. Правові позиції Конституційного Суду України в сфері фінансової діяльності держави орієнтують законодавця та інші органи, їх посадових осіб, на неухильне дотримання Конституції України, правильне розуміння змісту її норм. Конституційний Суд України, визнаючи неконституційними нормативно-правові акти чи окремі їх положення “звільняє" систему фінансового законодавства від актів чи їх частин, що суперечать Основному Закону держави, виконуючи тим самим, функцію негативного правотворця.

5. Рішення та висновки Конституційного Суду розглядаються і в якості конституційної доктрини, нормативно-правового акту, конституційних судових прецедентів, правових констатацій чи рішень преюдиціального характеру, а стосовно самої можливості їхнього розгляду в якості джерела права сформувались два підходи. Суть першого підходу полягає в запереченні можливості правотворчої діяльності судових органів, оскільки це суперечить принципу верховенства закону і принципу поділу державної влади. Представники другого підходу визнають за судовими органами правотворчу функцію.

6. Висновок про віднесення рішень Конституційного Суду України до джерел права повинен бути не доктринальним чи напівофіційним, таким, що ґрунтується на думці високих суддів чи політиків, а нормативно закріпленим в правових нормах. Доцільно це зробити при вдосконаленні Конституції України, Закону України “Про Конституційний Суд України”, при прийняттіі Закону України “Про нормативно-правові акти України”.

7. Аналізуючи закон, Є.А. Ніколаєв вивів таке визначення правової позиції Конституційного Суду: погоджений висновок, одержаний по правилах логічного міркування і який являється достатньою підставою для ухвалення кінцевого рішення встановленим складом Суду. При цьому Є.А. Ніколаєв визнає, що правова позиція Конституційного Суду може змінюватися, піддававшись дії учасників процесу (у тому числі - більшості суддів); вона може відповідати або не відповідати Конституції; правова позиція окремого судді Констітуционного Суду може знайти своє вираження в підсумковому рішенні Суду або бути висловлена в його особливій думці.

8. Закон про КС встановлює, що його рішення про тлумачення Конституції має бути сумісне з іншими його рішеннями. У справі про тлумачення Констітуції рішення не повинне перечити раніше прийнятим рішенням про тлумачення або рішенням по конкретних справах, в яких дано казуальне тлумачення конституційних норм.

9. У законодавстві деяких західних країн і пострадянських держав (Азербайджан, Вірменія, Білорусь, Казахстан, Литва) закріплений нормативний характер рішень національних Конституційних судів. Для відповіді на питання про те, чи може бути правова позиція Конституційного Суду джерелом права, підмета вживанню, доцільно звернутися до російських законів. Конституція не встановлює обов'язку судів керуватися правовими позиціями Конституційного Суду. Не міститься такий обов'язок і ні в одному процесуальному законі. Отже, правові позиції Конституційного Суду, що обгрунтовують виведення Суду для дозволу конкретної справи, не можна визнати обов'язковими згідно із законом для вживання іншими судами.

# Розділ ІІ. Правова природа рішень Конституційного Суду України як джерело фінансового права

А.В. Зімін[[20]](#footnote-20) достатньо переконливо виводить ознаки вади правової позиції Конституційного Суду, а саме:

• правова позиція Конституційного Суду по питпнню тлумачення Конституції і галузевого законодавства протирічить основам конституційного ладу і (або) перешкоджає їх безпосередній дії;

• виявлений Судом сенс Основного закону і галузевого законодавства не узгоджується з вмістом прав і свобод людини і громадянина, визначеним як Конституцією, так і загальновизнаними принципами і нормами міжнародного права;

• можливість обмеження прав і свобод людини і громадянина тлумачить Конституційним Судом розширювально;

• сенс Конституції і законодавства, що діє, виявлений Судом з порушенням прийомів граматичного, систематичного, логічного та історичного тлумачення;

• позиція Конституційного Суду зводиться до вираження нової правової норми, не закріпленої в чинному законодавстві і прямо не виходить з Основного закону, тобто виходить за рамки роз'яснень правової дійсності;

Особливе місце в системі джерел фінансового права займають рішення Конституційного Суду України. Їх безумовний та остаточний нормативний характер, негайна безпосередня дія, загальнообов'язковість і юридична сила, що дозволяє інтерпретувати конституційні норми і оцінювати на цій підставі акти усіх гілок державної влади, а в разі потреби визнавати їх повністю чи частково невідповідними чинній Конституції України, отже, реально впливати як на нормотворчу, так і на правозастосовну діяльність надали рішенням Конституційного Суду України особливої ваги та авторитету. В юридичній науці іде гостра полеміка про правову природу рішень Конституційного Суду. Найголовнішим з усіх дискусійних питань є питання про те, чи можуть в принципі розглядатися рішення Конституційного Суду у якості джерела позитивного права держави? А якщо так, то чим саме є рішення Конституційного Суду - нормативним актом, інтерпретаційним актом, новим нетрадиційним джерелом права і т.д.? В ході дискусії все частіше пропонується законодавчо закріпити нормативний характер рішень Конституційного Суду, як це має місце, наприклад, у деяких країнах Заходу. До речі, саме таким шляхом пішли і частина пострадянських держав - Азербайджан, Вірменія, Республіка Бєларусь, Казахстан, Литва.[[21]](#footnote-21) В принципі, поділяючи ідею про встановлення у майбутньому Законі України "Про нормативні правові акти України" спеціальної статті про нормативну природу рішень Конституційного Суду, як мінімум, його постанов про тлумачення Конституції України, про неконституційність положень законів та інших нормативних актів, про вирішення спорів про компетенцію, вважаємо за необхідне підкреслити, що сама практика реагування органів державної влади на правові позиції Конституційного Суду України по суті "de fakto" надає його підсумковим рішенням та визначенням "з позитивним змістом" характер нормативних актів.

Неодноразово Конституційному Суду України доводилось розглядати юридичні колізії, що виникали у сфері дії фінансового права чи з колізійних аспектів права в цілому, що мають для реалізації фінансово-правових норм безпосереднє значення. Так, Конституційний Суд України в рішенні у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) уточнив, що положення частини першої статті 58 Конституції України про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів у випадках, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, "стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб"1. Але це не означає, що цей конституційний принцип не може поширюватись на закони та інші нормативно-правові акти, які пом'якшують або скасовують відповідальність юридичних осіб. Проте надання зворотної дії в часі таким нормативно-правовим актам, як вважає Конституційний Суд України, "може бути передбачено шляхом прямої вказівки на це в законі або іншому нормативно-правовому акті".

Якісно нові колізії, пов'язані з дією норм податкового права України в часі, були породжені прийняттям Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539-ХІУ 3. Зокрема, цим Законом внесено зміни до Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 26 грудня 1992 р. №13-92 (далі - Декрет №13-92), Декрету Кабінету Міністрів України "Про державне мито" від 21 січня 1993 р. №7-93 (далі - Декрет №7-93) та Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" від 26 червня 1997 р. №400/97-ВР щодо об'єктів оподаткування та його розмірів. Так, згідно зі статтею 2 розділу II "Прикінцеві положення" даного Закону дія підпункту "є" і частини другої підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету №13-92 (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності цим Декретом , тобто їм була надана зворотня дія у часі.

У зв'язку з останнім Президент України - суб'єкт права на конституційне подання - порушив перед Конституційним Судом України питання про визнання неконституційним зазначеного Закону України, оспорив надання ним частині другій підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету №13-92 зворотної дії в часі, оскільки це, на його думку, "суперечить частині першій статті 58 Конституції України, за якою закони не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи". Президент України також стверджував, що статтею 2 розділу 1 оспорюваного Закону України до Декрету №7-93 внесено зміни, які порівняно з чинною редакцією Декрету значно зменшують коло операцій, за які сплачується державне мито. Таке суттєве звуження бази справляння державного мита, як зазначив він, призведе місцеві бюджети до втрат. Прийняття норм цього закону, на його думку, є порушенням принципу, визначеного статтею 95 Конституції України, за яким держава прагне до збалансованого бюджету, а також недодержанням вимог статті 34 чинного тоді Закону України "Про бюджетну систему України" щодо визначення джерел покриття скорочення надходжень до місцевих бюджетів. Глава держави резюмував, що Верховна Рада України, прийнявши Закон України від 23 березня 1999 р., "порушила статті 6,8,19 Конституції України, згідно з якими органи влади здійснюють свої повноваження відповідно до Конституції і законів України, при цьому закони повинні прийматися на основі Конституції України і відповідати їй".

Голова Верховної Ради України у листі до Конституційного Суду України заперечив викладене Президентом України обґрунтування і зазначив, що право-застосовна практика в Україні, на відміну від прогресивної зарубіжної практики, передбачає включення доходів, одержаних від податку, корпоративних прав, набутих в обмін на безоплатно отримані приватизаційні папери, до складу сукупного оподаткованого доходу громадянина, а також стягнення у безспірному порядку з продавців таких корпоративних прав податку, прирівнюючи його до прибуткового податку з громадян, отриманого громадянином - продавцем за неосновним місцем одержання доходів. Таким чином, стверджував Голова Верховної Ради України, закріпивши в даному Законі України положення, що доходи громадян у таких випадках не оподатковуються, і надавши цим положенням зворотної сили, парламент фактично скасував відповідальність фізичних осіб за несплату прибуткового податку, нарахованого податковими органами на дохід, отриманий від відчуження майна, набутого в процесі приватизації за приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також у межах пільгової приватизації до моменту набрання чинності цим Законом. У листі Голови Верховної Ради України також зауважувалось, що "завищення ставок оподаткування операцій з валютними цінностями (включаючи цінні папери) могло б призвести до переміщення таких операцій у неоподатковуваний (або тіньовий) сектор". Крім того, приймаючи рішення про зменшення ставки державного мита за посвідчення договорів про відчуження нерухомого майна з п'яти до одного відсотка, законодавець виходив з того, що встановлення помірних ставок державного мита за нотаріальне посвідчення договорів сприятиме легалізації дійсної вартості майна; такий розмір державного мита реально може сплатити кожен громадянин і тоді суб'єкти ринку нерухомості працюватимуть в однакових умовах.

Що стосується прагнення до збалансованості бюджету, то, як наголошувалося у листі Голови Верховної Ради України, законодавець у даному Законі України передбачив не тільки скорочення доходів місцевих бюджетів, але й встановив нові норми, які розширюють базу оподаткування, що зумовить збільшення надходжень до місцевих бюджетів1

Вирішуючи цю справу, Конституційний Суд України постановив:

1) визнати такими, що відповідають Конституції України (є конституційними) розділ 1 та статті 1, 3 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539-ХІУ;

2) визнати такою, що не відповідає Конституції України (є неконституційною), статтю 2 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539-ХІУ: "Дія положень підпункту "є" і другої частини підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. №13-92 "Про прибутковий податок з громадян" (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності зазначеним Декретом Кабінету Міністрів України";

3) припинити провадження стосовно конституційності пункту 2 статті 2 розділу І Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999р. №539 - XIV, оскільки Верховна Рада України 20 квітня 2000 р. внесла зміни до оспорюваних підпунктів "а" і "б" пункту 3 статті 3 Декрету України №7-93 2, виклавши їх в іншій редакції.

Отже, пунктом 2 резолютивної частини рішення Конституційного Суду України визнана такою, що не відповідає Конституції України (є неконституційною), стаття 2 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539 - XIV, згідно з якою "дія положень підпункту "є" і другої частини підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. №13-92 "Про прибутковий податок з громадян" (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності зазначеним Декретом Кабінету Міністрів України".

Основним аргументом на користь такої позиції Конституційний Суд України вважає нібито очевидну суперечність статті 2 розділу II "Прикінцеві положення" зазначеного Закону вимогам частини першої статті 58 Конституції України, за якою "закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи"[[22]](#footnote-22).

На нашу думку, цей аргумент непереконливий[[23]](#footnote-23). Справжній зміст закріпленого у частині першій статті 58 Конституції України принципу незворотності дії в часі законів та інших нормативно-правових актів не можна з'ясувати виключно на основі буквального тлумачення її словесної конструкції. Адже текстуальний виклад принципу чи норми, як відомо, з різних причин не завжди передає їх істинний смисл. А тому часто доводиться вдаватися до інших прийомів тлумачення - історичного, телеологічного, системного, які дають змогу поглибити знання про обставини виникнення принципу, норми, їх мету і соціальне призначення, місце у правовій системі тощо[[24]](#footnote-24). Такого аналізу Конституційний Суд України не провів.

Тим часом, як свідчить історія, принцип "закон зворотної сили не має" був сформульований ще давньоримськими юристами на протидію сваволі законодавця, який надавав зворотної сили законам, що погіршували становище людей, піддавали їх несприятливим наслідкам за дії, які на час їх вчинення визнавалися законними. Отже, мета цього принципу - поставити заслін ущемленню прав і свобод людини з боку влади. Саме така спрямованість цього принципу робить його важливою гарантією безпеки людини і громадянина, їх довіри до держави. Надання зворотної сили законам, які передбачають розширення змісту та обсягу прав і свобод людини і громадянина чи звільнення їх від певних обов'язків, не може підірвати впевненість людей у стабільності свого правового становища. Та й сам принцип незворотності дії законів у часі за умов надання зворотної сили винятково тим, які поліпшують правове становище особи, не був би сформульований.

Як свідчать матеріали розглянутої Конституційним Судом України справи про податки, статтею 2 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" надано зворотну силу положенням підпункту "є" і частини другої підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. "Про прибутковий податок з громадян" (в редакції цього Закону), якими до сукупного доходу не включаються: а) суми, одержувані в результаті відчуження майна, що належить громадянам на правах власності, за нотаріальне посвідчення або за операції з відчуження якого сплачується державне мито чи плата за вчинення нотаріальних дій, крім доходів, одержуваних від реалізації продукції та іншого майна в результаті здійснення ними підприємницької діяльності (підпункт "є"); доходи, одержані від відчуження громадянами акцій та інших корпоративних прав1, які були набуті такими громадянами в процесі приватизації в обмін на їх приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також у межах їх пільгового придбання за власні кошти працівниками підприємств, що приватизуються, та особами, визначеними статтею 25 Закону України "Про приватизацію майна державних підприємств" (частина 2 підпункту "з").

Надавши зазначеним положенням Закону України зворотної сили, парламент не тільки звільнив від оподаткування названі доходи громадян, а й фактично скасував відповідальність фізичних осіб за несплату прибуткового податку, нарахованого податковими органами на доход, отриманий від відчуження майна, набутого в процесі приватизації за приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також у межах пільгової приватизації до моменту набрання чинності цим Законом. З викладеного очевидно, що надання зворотної сили підпункту "є" і частині другій підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" (в редакції оспорюваного Закону) спрямоване не на погіршення, а на поліпшення правового становища громадян, а тому не суперечить меті і соціальному призначенню принципу незворотності дії у часі законів та інших нормативно-правових актів. Тому статтю 2 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" Конституційний Суд України, на нашу думку, мав би визнати конституційною. Це цілком відповідало б не тільки зазначеному принципу, а й духові Конституції України в цілому, згідно з якою людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканість і безпека визнаються найвищою цінністю, а права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави, а отже, і її законодавчого органу.

Повністю відповідала б така позиція Конституційного Суду України і закріпленому в Конституції України принципу верховенства права. Адже законодавець вправі не тільки збільшувати, але й зменшувати ставки податків чи скасовувати ті або інші податки цілком, що вже неодноразово мало місце і в законотворчій практиці Верховної Ради України.

Конституційна заборона надавати законам про податки зворотну силу поширюється тільки на випадки погіршення становища громадян-платників податків. Як додатковий аргумент на користь даного висновку наведемо правову позицію Конституційного Суду Російської Федерації за конституційним поданням у справі про податки. Вказавши на неконституційність надання податково-правовим нормам зворотної дії в часі, Конституційний Суд Російської Федерації також зазначив, що "водночас Конституція Російської Федерації не перешкоджає наданню зворотної сили законам, якщо вони поліпшують становище платників податків. При цьому сприятливий для суб'єктів оподаткування характер такого закону, - підкреслюється у рішенні Конституційного Суду РФ, - повинен бути зрозумілим як платникам податків, так і державним органам, що стягують податки".

Наведені приклади, як і в цілому практика діяльності Конституційного Суду України, на думку ряду дослідників, яку повністю поділяєм і ми, дають достатні підстави для висновку про те, що його рішення про визнання неконституційними законів, інших правових актів або їх окремих положень є складовою чинного законодавства і за критерієм ієрархії передують законам, тобто займають в системі джерел права самостійне місце після Конституції України. Ухвалюючи рішення, Конституційний Суд України не встановлює нових норм права, оскільки це не властиво його призначенню і повноваженням, а лише "звільняє" систему законодавства від актів, що суперечать Основному Закону держави, виконуючи тим самим, як влучно висловився суддя Конституційного Суду України В. Тихий, "функцію негативного правотворця". Саме в цьому контексті рішення Суду підпадають під визначення поняття нормативно-правового акта, оскільки ними фактично "скасовуються" вказані правові акти в цілому чи їх окремі частини. Це має місце тому, як влучно зауважив Ю.Л. Власов, що хоча тлумачення, що надає Конституційний Суд України, за своєю природою є не автентичним, а делегованим офіційним тлумаченням, останнє внаслідок делегування Верховною Радою України Конституційному Суду України своїх повноважень щодо офіційного тлумачення Конституції і законів України "має однакові юридичні ознаки з автентичним тлумаченням, яке надавала Верховна Рада України"3. Однак висновок про те, що "акти Конституційного Суду України, в яких він пропонує своє розуміння конституційних положень, органічно пов'язані з конституційними нормами, є невідривною складовою самої Конституції України", ми вважаємо хибним.

Ми повністю поділяє висновок з цього дискусійного питання відомого українського вченого-конституціоналіста Ю.М. Тодики про те, що об'єктивно будь-який інтерпретаційний акт має допоміжний характер відносно нормативно-правового акту тлумачення, що юридична сила інтерпретаційних актів не може прирівнюватись до сили нормативно-правових актів, тобто предмета тлумачення. Рішення Конституційного Суду України з питань офіційного тлумачення Конституції України чи конкретних законів за юридичною природою є, як резонно наголошує Ю.М. Тодика, "підконституційними" та "підзаконними"1. Щоб не вступати в протиріччя з формальним розумінням доктрини розподілу та врівноваження влад, ряд відомих російських учених пропонують називати такі рішення Конституційного Суду "квазінормами", що, на думку вчених, ніскільки не применшує їх загальнообов'язкового характеру, а тільки створює передумови для наступного визнання їх фактичного статусу - статусу норм права 2.

Мають у юриспруденції місце і цілком протилежні погляди на правову природу рішень Конституційного Суду щодо визнання цілих нормативних актів чи їх частин недійсними. Зокрема, суддя Конституційного Суду України В.М. Шаповал пише: "Що стосується визнання нормативності вище зазначених актів Конституційного Суду, насамперед його рішень про офіційне тлумачення, то цього не слід робити, виходячи з принципів, покладених в основу самої Конституції. Насамперед мова іде про принцип розподілу державної влади на законодавчу, виконавчу і судову.

Визнання за цими рішеннями не тільки юридичної, але й нормативної природи привело б до того, що Конституційний Суд України був би поставлений над усім державним механізмом і навіть над самою Конституцією України"1. Нам видається цей висновок відомого вченого-конституціоналіста недостатньо аргументованим, дискусійним, а його твердження - перебільшенням.

Ми погоджуємся з Ж.І. Овсеп'яном, що особлива юридична сила рішень органів конституційної юрисдикції, яка відрізняє їх від актів судів загальної юрисдикції та інших судових органів і водночас зближує з актами законодавства, зумовлена тим, що рішенням цих органів з конкретних справ надається характер юридичного прецеденту, тобто все-таки нормативна якість2. Звідси наяву достатні підстави віднести рішення Конституційного Суду України про невідповідність Конституції України законів України, інших нормативно-правових актів чи їх окремих частин до одного із самостійних джерел права, в т. ч. і податкового права України, якому в ієрархії системи джерел права належить місце вслід за Конституцією України. Водночас розглядати ці рішення в якості складових частин самої Конституції немає достатніх підстав.

Ще один надзвичайно важливий аспект значення рішень Конституційного Суду України як самостійного джерела податкового права полягає в тому, що вони можуть і повинні бути використані іншими судами України як зв'язок для вироблення нової вітчизняної доктрини належної правової процедури вирішення податкових спорів. Поглиблений аналіз правових аспектів практики вирішення спорів та переглядів у касаційному порядку судових рішень щодо сплати податків і обов'язкових платежів суб'єктами господарювання, набутої в останні роки, порівняння її з аналогічною вітчизняною практикою попереднього періоду свідчить, що і в цій сфері українська держава починає поступово впроваджувати у життя перевірені історичним досвідом цивілізовані підходи до розв'язання податкових спорів передових держав Заходу.

При розв'язанні цих винятково складних і резонансних колізій водночас, оскільки мова іде в кінцевому рахунку про перерозподільні відносини у суспільстві, все вагоміше та авторитетніше звучить слово судової гілки влади. Причому вона і в нашій державі, на кшталт найкращим зразкам держав Заходу, все рішучіше та авторитетніше стає на захист справедливості природних прав та законних інтересів суб'єктів правовідносин. Важливу роль у цьому відіграє вироблення судами нової вітчизняної доктрини належної правової процедури вирішення податкових спорів. Проте новою ця доктрина є тільки для нашої держави. Держави Заходу, навпаки уже набули великого досвіду застосування даної доктрини. Творче вивчення та застосування їх досвіду може бути корисним і для України.

Належна правова процедура, як зазначає Р.О. Гаврилюк, це застосування системою правосуддя права відповідно до встановлених і санкціонованих державою юридичних принципів і процедур для гарантування і захисту природних прав та законних інтересів людини і громадянина"1. Причому до права у західній юриспруденції відносять не тільки писані норми позитивного права, але й неписані норми та принципи, які визнаються судами та закріплюються судовою практикою. Йдеться про творче та гнучке застосування нормативно - правових актів та актів використання права у процесі вирішення конкретної справи органами судової влади. Так, Верховний суд США "створив" право громадян на особисте життя, яке не було закріплено у тексті Конституції США. Воно зробило неможливим свавільне втручання податкових інспекцій у справи та життя громадян.

Таке рішення американського суду саме тому й стало можливим, що в них прецедентне право розглядається у певних межах як невід'ємна частина конституційного права країн англосаксонської правової сім'ї. Інакше воно ще називається "правом принципів". Тому тут в аналогічних справах суди враховують мотивувальну частину рішення, де сформульовано принцип ratio desidendi (з латинської "підстава для вирішення"), згідно з яким вирішено справу. До неписаних належать, зокрема, принципи: "немає податків без народного представництва", норма податкового права не є правовою, якщо вона сформульована недостатньо чітко, аби індивід міг регулювати свою поведінку відповідно до неї, "принцип обгрунтованих сподівань" (reasonable expectations).

В США наступні нормативні акти про податки не можуть змінювати правовий статус особи, якщо до цього він вже зафіксований в законі на визначений період часу.

Водночас будь-яке сподівання громадянина є обгрунтованим, якщо воно гарантується чинним нормативно-правовим актом.

Конституційне положення про належну правову процедуру в країнах заходу забезпечує право особи, яка зазнає фізичної, матеріальної чи моральної шкоди від держави, в тому числі й від діяльності її податкових органів, на звернення до суду відповідної юрисдикції з метою винесення рішення щодо її життя, свободи та власності, а також для захисту будь-якого іншого права, гарантованого законодавством.

До концепції "належної процедури" належить право бути заслуханим, а також право на представлення доказів існування юридичних фактів, які стосуються зазначеного права.

Логічним та практичним наслідком існування конституційних вимог до держави, її органів та посадових осіб, які зобов'язані діяти виключно на правових підставах та згідно з правом, а також у відповідній правовій формі для належної гарантії та захисту прав осіб, стала еволюція судової гілки влади, перетворення судових органів на органи правосуддя.

У країнах, де концепція "належної процедури" має значення, суд став єдиною інстанцією остаточної перевірки дотримання таких процедур та останнім арбітром у конкретній справі.

У вузькому розумінні слова концепції належної правової процедури відповідає та частина процесуального права держави, яка забезпечує виконання та захист прав індивіда, її коріння сягає римського права, у якому застосовувався принцип: особа має право бути вислуханою з метою захисту від покарання або застосування заходів, що можуть серйозно зашкодити її інтересам. Вперше цю концепцію було викладено у "Великій хартії свобод" у 1215 році. Це конституційний акт, в якому король Англії Джон дав перелік конституційних свобод та їх юридичних гарантій: "Жодна вільна людина не буде заарештована, кинута у в'язницю, вигнана та страчена, не буде засуджена інакше, як законним судом рівних йому або ж на основі загального права".

Англійський ідеолог лібералізму Джон Локк у своєму творі "Два трактати про правління" зазначав, що люди створюють державу для охорони "життя, свободи та власності", тому держава не може свавільно позбавити громадян цих прав в позасудовому порядку (згідно з принципом справедливості) 4. Зважаючи на її важливе значення, конкуренція "належної процедури" закріплена у п'ятій та чотирнадцятій поправках до Конституції США: "Жодна особа не може бути позбавлена життя, свободи та власності без належної правової процедури".

Так, Конституцією України кожному гарантовано право на звернення до суду, а також закріплено права особи у кримінальному процесі. З позицій західної теорії права у випадку, якщо особа позбавляється державою "життя, свободи чи власності", гарантія процесуальних прав особи розуміється у широкому сенсі, тобто це гарантія будь - яких прав, а не гарантованих лише нормами кримінально-процесуального права. Більше того, особа може нести відповідальність тільки на підставі судового рішення. Під час судового процесу особі надається право бути заслуханою, поінформованою про предмет на зміст позову, його мотиви, а також про мотиви, якими керувалися відповідні посадові особи при винесенні досудового рішення про притягнення до відповідальності.

В громадянському суспільстві вважається порушенням презумпція державою будь - якого факту не на користь особи, а також виконання рішення про притягнення особи до відповідальності (наприклад, стягнення з платника податку фінансових санкцій) у позасудовому порядку без його згоди на те. Наприклад, якщо працівник державної податкової адміністрації накладає штраф на платника податку за порушення останнім чинних правил визначення та сплати податку на його ж дохід, то останній має право або сплатити штраф, або не сплачувати його, якщо претензію до себе він вважає незаконною, та вирішити остаточно спір в суді. Такій підхід поширюється на дії всіх адміністративних органів держави без винятку. На це вказував навіть такий послідовний критик податків, держави та громадянського суспільства в цілому, як Фрідріх Енгельс: "Англійське право, - писав він, - є єдиним, що зберігає свободу від будь-якого втручання, крім судового".

Концепція належної процедури має ще один, "матеріальний" аспект, який складається із сукупності конституційних вимог до нормативно-правових актів, що регулюють поведінку особи, в тому числі і з питань оподаткування. Ці акти не можуть бути свавільними, нерозумними, несправедливими, необгрунтованими чи грунтуватися на примхах законодавців, а засоби, що застосовуються, повинні мати органічне та раціональне відношення до бажаного результату, досягнення якого реалізується прийняттям державного рішення. Ці вимоги є гарантією від застосування проти особи свавільних та необгрунтованих дій, що здійснюються на підставі антиправового нормативного акту. "Матеріальна належна процедура" має в своїй основі ідею природного права про розумність позитивного права. „Природне право є приписом здорового глузду, відповідно до якого, - писав Г. Гроцій, - та або інша дія, залежно від її відповідності або суперечності розумній природі, визнається або морально ганебною, або морально необхідною". Інші ідеологи природного права - Цицерон, Аквінас, Пуфендорф - вважали природне право критерієм оцінки дій, вчинених будь - яким державним авторитетом, тому "морально ганебний" нормативний акт держави, особливо коли він певним чином посягав на священну приватну власність (а оподаткування фізичних осіб зводиться саме до перерозподілу відповідної частки цієї власності та до переходу права на неї до держави), то він визнавався юридично не чинним.

Пізніше, в епоху Проствітництва, ця ідея стала її стрижнем: звільнений від церковних та ідеологічних забобонів людський розум зробив державу мислячою, а праворозумним. З тих пір вона прийшла в наше сьогодення, стверджуючись поступово і в суверенній Українській державі.

До принципу розумності у країнах англо-саксонської системи завжди ставилися та ставляться як до питання факту, що передається на розгляд присяжних. Особливо це стосуєтьсясправ, де розглядаються питання про цивільно-правову відповідальність за недбалість, що полягає у недотриманні стандарту поведінки розумної людини. Згодом принцип розумності став критерієм оцінки дій адміністративних органів, який отримав назву тесту Вендесбері: "Рішення адміністративного органу визнається не чинним, якщо воно настільки погане, що жодна розумна людина, яка приймає такі рішення, не може таке прийняти".

У праві континентальної Європи, зокрема, в Німеччині, ця доктрина отримала назву принципу пропорційності, яку конституційний суд ФРН використовує для визначення відповідності законодавства та інших правових актів держави конституційним нормам та принципам. Аналогічним шляхом прямує Європейський суд з прав людини, який тлумачить положення Європейської конвенції з прав людини щодо "обмежень, необхідних у демократичному суспільстві" та "відповідно до закону" у світлі положень концепції "матеріальної належної процедури". Її дотримання є певною мірою обов'язкове у конституційному судочинстві європейських країн, що підписали конвенцію.

Після сприйняття доктрини "належної правової процедури" як невід'ємної складової частини конституційного права європейських країн демократія збагачується новим змістом. Йдеться про "конституційну", "судову", "процесуальну" демократію.

Парадоксально, але ця доктрина в європейських конституціях не закріплена нормативно, як, скажімо, у США і Канаді, а сформульована суддями, виходячи з природи конституції, як один з методів конституційного тлумачення. Доктрина "належної процедури" відсутня й у тексті Конституції України. Це істотно послаблює можливості, що містяться в процесуальних та процедурних нормах права, для захисту законних інтересів фізичних осіб як платників податків, в цілому суттєво знижує, на нашу думку, загальний демократичний потенціал Основного Закону держави.

Звичайно, якщо залишатись на традиційних нашому суспільству позиціях етатизму, то можна затаврувати такий ненормативістський, "творчий" підхід європейських судів, особливо посилаючись на відомі слова колишнього голови Верховного суду США Чарльза Хьюджеса: "Конституція - це те, що про неї кажуть судді". Але при цьому, на нашу думку, було б не лише справедливо, але й об'єктивно та ближче до істини, щоб взяти до уваги і його слова, сказані з даного ж приводу пізніше: "Протилежне є справедливим також: якщо судді не готові говорити про Конституцію, вона є ніщо".

Отже, у правовій державі заборонено будь-який прояв державного свавілля стосовно до індивіда, якщо він виступає навіть у вкрай необхідній для будь - якої держави ролі платника податку. Як і у всіх інших, так і в цьому випадку дії державних органів та посадових осіб повинні вчинятися тільки на підставі права та у відповідних правових формах, бути спрямованими на "утвердження і забезпечення прав і свобод людини"4, що є головним обов'язком правової держави. Тобто, діяльність правової держави по встановленню та збору податків з фізичних осіб повинна відповідати конституційним правам та свободам людини і громадянина й узгоджуватися з ними, оскільки саме вони визначають зміст і спрямованість всієї її діяльності.

# 2.1 Висновки до розділу

1. Конституція України є основоположним джерелом фінансового права України, його методологічним орієнтиром. В Конституції України насамперед сформульована фінансово-правова доктрина держави. Ґрунтовний текстовий та системний аналіз відповідних положень Конституції України переконує, що дана доктрина продовжує залишатися яскраво вираженою етатистською доктриною, в той час як переважна більшість положень Конституції України послідовно викладені з позицій ліберально-демократичної доктрини. Тому фінансово-правову доктрину України необхідно привести шляхом внесення необхідних змін у Конституцію України у відповідність із її загальним ліберально-демократичним підходом.

2. Конституційний Суд України в рішенні у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) уточнив, що положення частини першої статті 58 Конституції України про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів у випадках, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, "стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб".

3. Якісно нові колізії, пов'язані з дією норм податкового права України в часі, були породжені прийняттям Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539-ХІУ 3. Зокрема, цим Законом внесено зміни до Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 26 грудня 1992 р. №13-92 (далі - Декрет №13-92), Декрету Кабінету Міністрів України "Про державне мито" від 21 січня 1993 р. №7-93 (далі - Декрет №7-93) та Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" від 26 червня 1997 р. №400/97-ВР щодо об'єктів оподаткування та його розмірів. Так, згідно зі статтею 2 розділу II "Прикінцеві положення" даного Закону дія підпункту "є" і частини другої підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету №13-92 (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності цим Декретом, тобто їм була надана зворотня дія у часі.

4. Конституційний Суд України постановив:

1) визнати такими, що відповідають Конституції України (є конституційними) розділ 1 та статті 1, 3 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539-ХІУ;

2) визнати такою, що не відповідає Конституції України (є неконституційною), статтю 2 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539-ХІУ: "Дія положень підпункту "є" і другої частини підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. №13-92 "Про прибутковий податок з громадян" (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності зазначеним Декретом Кабінету Міністрів України";

3) припинити провадження стосовно конституційності пункту 2 статті 2 розділу І Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999р. №539 - XIV, оскільки Верховна Рада України 20 квітня 2000 р. внесла зміни до оспорюваних підпунктів "а" і "б" пункту 3 статті 3 Декрету України №7-93 2, виклавши їх в іншій редакції.

5. Справжній зміст закріпленого у частині першій статті 58 Конституції України принципу незворотності дії в часі законів та інших нормативно-правових актів не можна з'ясувати виключно на основі буквального тлумачення її словесної конструкції.

6. Принцип "закон зворотної сили не має" був сформульований ще давньоримськими юристами на протидію сваволі законодавця, який надавав зворотної сили законам, що погіршували становище людей, піддавали їх несприятливим наслідкам за дії, які на час їх вчинення визнавалися законними.

7. Надавши положенням Закону України зворотної сили, парламент не тільки звільнює від оподаткування названі доходи громадян, а й фактично скасовує відповідальність фізичних осіб за несплату прибуткового податку, нарахованого податковими органами на доход, отриманий від відчуження майна, набутого в процесі приватизації за приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також у межах пільгової приватизації до моменту набрання чинності цим Законом.

8. Конституційна заборона надавати законам про податки зворотну силу поширюється тільки на випадки погіршення становища громадян-платників податків.

9. Будь-який інтерпретаційний акт має допоміжний характер відносно нормативно-правового акту тлумачення, що юридична сила інтерпретаційних актів не може прирівнюватись до сили нормативно-правових актів, тобто предмета тлумачення.

10. В громадянському суспільстві вважається порушенням презумпція державою будь - якого факту не на користь особи, а також виконання рішення про притягнення особи до відповідальності (наприклад, стягнення з платника податку фінансових санкцій) у позасудовому порядку без його згоди на те.

11. У правовій державі заборонено будь-який прояв державного свавілля стосовно до індивіда, якщо він виступає навіть у вкрай необхідній для будь - якої держави ролі платника податку.

# Розділ ІІІ. Види рішень Конституційного Суду України як джерело фінансового права

Відхід від позитивістського розуміння поняття “джерело права" вимагає аналогічного і по відношенню до його системи. Однак в рамках науки фінансового права стосовно цієї проблеми панує цілковитий позитивізм. Абсолютна більшість вчених в якості джерела фінансового права розглядає лише закон чи нормативно-правовий акт і відповідно система джерел фінансового права зводиться виключно до системи законодавства[[25]](#footnote-25). І лише невелика частина авторів дозволяють собі виділити в якості джерел права й інше, окрім нормативно-правового акту[[26]](#footnote-26). Одним з перших, хто дозволив собі відійти від позитивістського типу право розуміння і виділити в якості джерела права, окрім нормативно-правових актів, також принципи права був П.С. Пацурківський[[27]](#footnote-27). Значно пізніше системі джерел фінансового права Р.О. Гаврилюк було присвячено навчально-методичний посібник, який на сьогоднішній день містить найбільш повну інформацію по даній проблемі[[28]](#footnote-28). В якості джерел фінансового права в рамках даного посібника виділяються:

1) принципи фінансового права;

2) конституція держави;

3) Рішення Конституційного Суду України;

4) законодавство з питань публічних фінансів;

5) міжнародні угоди України з питань публічних фінансів;

6) підзаконні акти[[29]](#footnote-29).

Для з’ясування дійсного місця і ролі Рішень Конституційного Суду України в системі джерел фінансового права зупинимось на короткій характеристиці кожного з вище названих джерел.

Принципи фінансового права як його основоположне джерело. Радянська правова доктрина, відзначаючи важливу роль принципів права у правотворчості та правозастосуванні, водночас не визнавала за ними статусу джерела права в буквальному розумінні слова. Це аргументувалось тим, що принципи права не мають власної форми вираження, а володіють формою того акту, складовою частиною змісту якого вони є. Вузько нормативне розуміння права заперечувало саму можливість існування над позитивних принципів права, які б були критерієм легітимності законодавства і могли б застосовуватись судами у випадку наявності в ньому певних прогалин. Не змінювало ситуації допущення аналогії права, тобто можливості розгляду справи, виходячи з загальних начал і смислу законодавства. Справа в тому, що за умов ототожнення права і закону, яке мало місце у радянський період, загальні начала і смисл законодавства належало виводити тільки із самого законодавства, а не з абстрактної “вищої ідеї”.

Розуміння суті фінансового права з позицій соціального натуралізму, згідно якого у творенні фінансового природа відіграє ту роль, що створює об’єктивні фінансові відносини, в тому числі й у сфері публічних фінансів, а держава відіграє ту роль, що надає цим природнім розподільним та перерозподільним відносинам адекватні правові форми, і не більше не тільки робить можливим, але з необхідністю вимагає, як підмітила Р.О. Гаврилюк, бачити найважливіше джерело фінансового права у його принципах. Такий підхід до розуміння джерел фінансового права не вписується у загальноприйняту на всьому постсоціалістичному просторі позитивістську доктрину джерел права, яка є дещо модернізованою радянською нормативістською доктриною джерел права, проте для юристів країн Заходу він не є чимось новим.

Як справедливо відзначає німецький юрист-фінансист К. Фогель, “для фінансової системи з чинного правового регулювання робляться специфічні висновки, які стосуються безпосередньо фінансового права”. Отже, “поряд з писаним виступає більш широке, неписане право Основного закону, тобто, його принципи”. Причому, продовжує К. Фогель, “конституційне фінансове право не може залежати від випадковості, згідно з якою одні питання знайшли в тексті Конституції повне відображення, а інші - ні”. Незалежно від того, знайшли чи ні принципи фінансової діяльності держави своє формальне закріплення у Конституції, вони не можуть бути порушені без негативних наслідків для практики цієї діяльності. Закріплення даних принципів у Конституції держави чи інших законах тільки більш послідовно та надійно забезпечує їх практичну реалізацію, і не більше, а принципами вони є за своєю правовою природою.

Цей до законний і в певній мірі навіть над законний характер принципів фінансового права, як і права взагалі, сприяє втіленню в життя та захисту основ конституційного ладу, конституційних прав і свобод людини і громадянина.

Правові принципи спрямовують та пов’язують законодавчу, виконавчу та судову гілки влади, виступають щодо них у якості своєрідних еталонів, зразків. Як писав відомий російський юрист-фінансист О.М. Козирін, принципи права як основа нормативного регулювання є певним камертоном усієї наступної нормотворчості.

Вони гарантують безперервність, послідовність законодавчого процесу, забезпечують взаємозв’язок права і законодавства, адаптують відповідну нормотворчість держави до особливостей традиційної правосвідомості населення.

Отже, за своєю правовою природою принципи фінансового права є органічною складовою, ядром фінансово-правової доктрини. Саме у них ця доктрина найпослідовніше проявляє свою онтологічну сутність, найглибше розкривається її зміст, найчіткіше визначаються межі фінансової діяльності держави та фінансового права.

Конституція держави як найважливіше джерело фінансового права. Властивості Конституції як акту найвищої юридичної сили засвідчуються терміном “основний закон”. Термін “основний закон”, для позначення конституційного акту вперше було використано в тексті закону про форму правління у Швеції в 1809 році. Основним законом названа чинна і сьогодні Конституція Норвегії 1814 року. В 19 столітті даний термін використовували для позначення конституції в Австрії, Італії. Використання терміну основний закон також характерне для країн соціалістичного табору. Зокрема, Конституції УРСР 1937-1978 років вживали подвійні терміни - конституція (основний закон). Такий підхід зумовлений концепцією верховенства рад, зокрема Конституція УРСР визначала Верховну Раду УРСР як найвищий орган державної влади, який уповноважений приймати конституцію і вносити до неї зміни. Відповідно, Конституція трактувалась як акт Верховної Ради, тобто різновид законів. На сьогодні ця думка є домінуючою серед науковців, які розглядають конституцію хоча і основним але законом, і, відповідно, в якості самостійного джерела, в тому числі і фінансового права, за окремими винятками не виділяють. Визначення Конституції України у преамбулі та на рівні юридичної теорії основним законом України означає акцентування на її основоположності щодо держави та системи права, а також означає, що вона є основою національного права, але ніяк не різновидом закону хоч і з найвищою силою. Конституція України є актом установчої влади українського народу і на відміну від законів та інших нормативно-правових актів має установчий характер, оскільки вона закріплює основні засади життєдіяльності держави, особи та суспільства. Теорія установчої влади була окреслена французьким вченим Сієсом, який у 1789 році вперше вжив цей термін.

За цією теорією та теорією народного суверенітету, розробленою Ж. Руссо та Д. Локком, народ є єдиним джерелом влади і носієм суверенітету. Дані положення знайшли своє закріплення в статті 5 Конституції України. Верховна Рада України, прийнявши Конституцію України, реалізувала від його імені цю установчу владу, виразила його суверенну волю і діяла не від власного імені, як органу законодавчої влади. Таке положення знайшло своє відображення в Рішенні Конституційного Суду України у справі щодо конституційності тлумачення Верховною Радою України статті 98 Конституції. В даному Рішенні наголошується на тому, що прийняття Конституції України було безпосереднім актом реалізації суверенітету народу, який тільки одноразово уповноважив Верховну Раду України на її прийняття. В силу цього, Конституція України має установчий характер.

В Конституції України насамперед знайшли своє втілення принципи фінансової діяльності держави, загально галузеві принципи фінансового права, а також ключові принципи ряду найважливіших інститутів фінансового права - бюджетного права, податкового права та деяких інших. Окрім принципів фінансового права в цілому та окремих його інститутів зокрема, Конституція України визначає також компетенцію кожної з гілок влади у сфері фінансової діяльності держави. Зокрема, до повноважень Верховної Ради України у сфері публічних фінансів Конституцією України віднесено:

1) затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього; контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання;

2) затвердження рішень про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам та міжнародним організаціям, а також рішень про одержання Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій позик, не передбачених Державним бюджетом України, здійснення контролю за їх використанням;

3) призначення на посади та звільнення з посад Голови Рахункової палати України, першого заступника голови і заступника голови, головних контролерів та секретаря Рахункової палати України;

4) призначення на посаду та звільнення з посади Голови Національного банку України за поданням Президента України;

5) призначення та звільнення половини складу Ради Національного банку України1. Також належать до виключної компетенції Верховної Ради України, оскільки встановлюються тільки законами України: бюджетна система України в цілому; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи.

Президент України підписує закони, прийняті Верховною Радою України; має право вето щодо прийнятих Верховною Радою України законів із наступним поверненням їх на повторний розгляд Верховної Ради України; призначає половину складу Ради Національного банку України; призупиняє дію актів Кабінету Міністрів України та скасовує акти Ради Міністрів Автономної Республіки Крим; створює у межах коштів, передбачених у Державному бюджеті України, для здійснення своїх повноважень консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи і служби.

Кабінет Міністрів України:

1) забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики; політики у сферах праці й зайнятості населення, соціального захисту, освіти, науки і культури, охорони природи, екологічної безпеки і природокористування;

2) розробляє і здійснює загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального і культурного розвитку України;

3) розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає Верховній Раді України звіт про його виконання;

4) організовує і забезпечує здійснення зовнішньоекономічної діяльності України, митної справи;

5) спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади2.

Така увага Конституції України публічним фінансам пояснюється їх взаємозв’язком та взаємовпливом на державний устрій, форму правління та політичний режим, які існують в країні. Конституційне закріплення дворівневої бюджетної системи ще раз свідчить про унітарність державного устрою України. Надання права затверджувати Державний бюджет України виключно парламентові - про республіканську форму правління в Україні.

А закріплення принципу справедливого розподілу суспільного багатства між територіальними громадами і громадянами, є однією з ознак демократичного режиму в державі.

Окрім принципів фінансового права та Конституції України, важливим джерелом фінансового права України є ціла низка законів України, що покликані безпосередньо регулювати фінансову діяльність держави. Це зумовлено тим, що у відповідності зі статтею 92 Конституції України виключно законами України встановлюються: “Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок утворення і погашення державного внутрішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи”.

Насамперед серед цієї групи законів необхідно назвати Бюджетний кодекс України, який визначає і закріплює основи бюджетного процесу, загальні принципи складання, розгляду проектів бюджетів, затвердження та виконання бюджетів, розмежування компетенції органів державної влади, що беруть участь у бюджетному процесі, а також щорічні закони України про Державний бюджет України. Про роль останніх в забезпеченні суспільного прогресу в Конституції України зазначено наступне: “Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків”.

У статті 4 Бюджетного кодексу України визначено склад бюджетного законодавства. До нормативно-правових актів, що регулюють бюджетні відносини в Україні, віднесено:

1) Конституція України;

2) цей кодекс;

3) закон про Державний бюджет України;

4) інші закони, що регулюють бюджетні правовідносини, передбачені статтею 1 цього кодексу;

5) нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, прийняті на підставі і на виконання цього Кодексу та інших законів України, передбачених пунктами 3 та 4 частини першої цієї статті;

6) нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади, прийняті на підставі і на виконання цього Кодексу, інших законів України та нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, передбачених пунктами 3,4 та 5 частини першої цієї статті;

7) рішення органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування прийняті відповідно до цього Кодексу, нормативно-правових актів, передбачених пунктами 3,4, 5 і 6 частини першої цієї статті1.

Погляди фахівців-науковців з приводу правової природи бюджетного закону розходяться. Деякі науковці вважають, що при всій політичній, соціальній та економічній важливості бюджету закон про нього не володіє якостями, які роблять його законодавчим актом переважаючого значення або навіть повноцінним рядовим законом. Ця точка зору є переважаючою серед західних вчених. Вони вважають, що закон про бюджет не відповідає вимогам, які пред’являються до закону, а є формальною, обрядовою грамотою, що черпає свій правовий зміст та визначення з інших актів, які видані законодавчим органом до нього. Щоб усунути певні протиріччя між тим, що бюджет є загальним планом доходів і видатків, і тим, що він також затверджується вищим законодавчим органом та формально набуває статусу закону, було висунуто теорію про визначення бюджету у двох зрізах: у матеріальному та формальному розумінні слова. У матеріальному розумінні бюджет став трактуватися як кошторис усіх фінансових потреб держави і всіх фінансових ресурсів, необхідних для покриття цих потреб.

З формальної точки зору бюджет - це законодавчий акт, який затверджує вищий законодавчий орган, але він не містить ніяких право положень і не створює правовідносин. Друга фундаментальна теорія щодо бюджетного закону займає домінуюче місце серед вітчизняних вчених та фахівців і набула великого поширення ще за часів існування СРСР та навіть царської Росії. Зокрема, відомий дореволюційний вчений С.І. Іловайський у підручнику з фінансового права писав, що у представницьких державах бюджет набуває форми закону, який включає не тільки бюджет, як розпис доходів і видатків, а й правові норми. Зазначену теорію щодо правової природи закону про державний бюджет поділяє і національний законодавець України. Зокрема, у пункті 1 статті 2 Бюджетного кодексу України бюджет визначається як план формування і використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду. А в пункті 20 статті 2 цього ж кодексу зазначається: “Закон про Державний бюджет України - закон, який затверджує повноваження органам державної влади здійснювати виконання Державного бюджету України протягом бюджетного періоду”.

Значно чисельнішу від попередньої групи законів, які є безпосереднім джерелом фінансового права, становлять закони України про податки та неподаткові обов’язкові платежі. В літературі з фінансового, а особливо податкового, права вони отримали назву податкові закони.

Податкові закони в свою чергу поділяються на загальні податкові закони та спеціальні податкові закони. Загальні податкові закони - це законодавчі акти, які містять положення, що регулюють податкову систему в цілому, її основи, головні характеристики податкових важелів. В зазначених актах відсутня деталізація конкретних видів податків. В основному до них відносяться податкові кодекси, які об’єднують матеріальні і процесуальні сторони податкової системи, а також основні закони загального характеру. В Україні, наприклад, такими законами є Закон України “Про систему оподаткування” та Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. Спеціальними податковими законами є законодавчі акти, які регулюють окремі групи чи види податків. До них відносяться закони, які містять характеристику окремого виду податку, детальний механізм його обчислення та сплати.

Окремими вченими навіть виділяються специфічні риси, характерні для податкових законів: а) персоніфікований характер, при якому механізм регулювання направлений на певну групу платників; б) строковий характер, який означає дію акту в часі на протязі певного обмеженого періоду, так як зміни основних елементів податкового механізму відбуваються досить часто;

в) характер податкових законів, який ґрунтується на презумпції винуватості платника. Розвиток податкового законодавства, як зазначає В. Полюхович, здійснюється за двома напрямками. Перший з них - це встановлення податків, порядку оподаткування, другий - створення нормативної бази з питань контролю за додержанням податкового законодавства, що реалізується в становленні інституту податкової служби, удосконаленні її функцій, створенні державного реєстру платників, визначенні компетенції органів Державної податкової адміністрації України.

Великий масив фінансово-правових норм міститься в Законах України “Про банки і банківську діяльність”, “Про Національний банк України”, “Про цінні папери і фондову біржу”, “Про інвестиційну діяльність”, “Про державний внутрішній борг України”, “Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні”, “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, “Про Рахункову палату”, “Про аудиторську діяльність” та інших.

Всім законам України, що регулюють фінансову діяльність держави та є одним з основних джерел її фінансового права, притаманні наступні характерні риси, які надають їм вищої юридичної сили та забезпечують верховенство в системі усіх нормативно-правових актів: по-перше, закони приймаються виключно Верховною Радою України - єдиним законодавчим органом держави або шляхом народного голосування - референдуму.

Причому з окремих питань фінансової діяльності держави, а саме щодо законопроектів з питань податків та бюджету, згідно Конституції України, референдум не допускається; по-друге, закони спрямовані на регулювання найважливіших суспільних відносин у сфері фінансової діяльності держави; по-третє, закони України з питань фінансової діяльності держави завжди відзначаються нормативним характером і розраховані на багаторазове вживання; по-четверте, цим законам властива чітка структурованість матеріалу; по-п’яте, закони України з питань фінансової діяльності держави приймаються в особливому порядку, встановленому Конституцією України та Регламентом Верховної Ради України; по-шосте, закони згідно Конституції України підлягають обов’язковому оприлюдненню у порядку, встановленому самим законом та обов’язкові до виконання всіма громадянами, посадовими особами, державними органами і громадськими організаціями; по-сьоме, закони можуть бути змінені або відмінені повністю тільки в особливому порядку, аналогічному порядку їх прийняття; по-восьме, ставки, механізм справляння податків і зборів (обов’язкових платежів) і пільг щодо оподаткування не можуть встановлюватися і змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування; по-дев’яте, податки і збори (обов’язкові платежі), справляння яких не передбачено Законом України “Про систему оподаткування" та Законом України “Про джерела фінансування дорожнього господарства України”, сплаті не підлягають; по-десяте, зміни і доповнення до Закону України “Про систему оподаткування”, інших законів України про оподаткування стосовно пільг, ставок податків і зборів (обов’язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до законів з питань оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з його початком; по-одинадцяте, будь-які податки і збори (обов’язкові платежі), які запроваджуються законами України, мають бути включені до Закону України “Про систему оподаткування”. Всі інші закони України про оподаткування мають відповідати принципам, закладеним у цьому Законі.

Значна група норм фінансового права України міститься в міжнародних договорах України. Як зазначають автори підручника “Фінансове право України”, міжнародні договори (конвенції, угоди) важливого значення набувають при врегулюванні подвійного оподаткування, інших питань оподаткування. Розвиток суспільних відносин, що відображає інтенсивні інтеграційні процеси, приводить до необхідності узгодження національних податкових систем, правових механізмів, що їх регулюють. Укладаючи міжнародні угоди і договори, встановлюючи взаємні права і обов’язки, фіксуючи норми права, яким сторони зобов’язуються підпорядковуватись, держави мають на меті врегулювати як існуючі відносини, так і свої взаємовідносини в майбутньому. Саме у зв’язку з цим, в багатьох конституціях закріплюється норма, яка встановлює співвідношення міжнародних договорів і національного законодавства. Так, стаття 9 Конституції України закріплює, що діючі міжнародні договори, згоду на обов’язковість яких надано Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Міжнародний договір, фіксуючи існуючі правила поведінки, обумовлює надання йому конкретної форми виразом волі його учасників. Таким чином, на основі звичайної норми створюється нова договірна норма, зміст якої багато в чому вже визначений, а деталізуються лише особливості її застосування. Договори про усунення подвійного оподаткування, як вказує М.П. Кучерявенко, як основний вид міжнародних договорів в податковому праві, зачіпають особливості уже діючих і відомих податкових режимів, не встановлюють нових податків, а тільки підлагоджують існуючі умови оподаткування під взаємні інтереси договірних сторін. Тільки після надання згоди Верховною Радою України на обов’язковість договору норми, що в ньому містяться, стають частиною правової системи України та набувають пріоритету над законами та підзаконними актами. Аналіз міжнародних договорів як джерел права допускає декілька акцентів і напрямків, важливим серед яких є визначення їх місця в національному законодавстві. Місце міжнародних договорів в правовій системі України визначається наступними особливостями: а) місце, умови включення міжнародних договорів в правову систему України визначаються Конституцією України; б) норми міжнародних договорів, згоду на обов’язковість яких надано Верховною Радою України, діють безпосередньо, і для їх застосування не потрібно видання жодних внутрішньодержавних актів; в) якщо міжнародним договором встановлено інше правило поведінки, ніж закріплено законом, то діє пріоритет норм міжнародного договору. Особливістю міжнародного договору як джерела фінансового права є характер санкціонування державою. Правова норма формується на основі узагальнення, аналізу повторюваних типових ситуацій, і створеній на цій основі конструкції надається державою характер загальнообов’язкового правила поведінки, який забезпечується і захищається силою державного примусу. Норма міжнародного договору утворюється, як зазначає М.П. Кучерявенко, фактично, за рахунок санкціонування державою тексту документу і вже з таким чином сформованими приписами порівнюються дії учасників податкових правовідносин.

Правове значення і наслідки норма міжнародного договору набуває з моменту його державного визнання, шляхом здійснення Верховною Радою України правотворчої функції. В дійсності, безпосередньо цей орган може і не приймати участі в створенні тексту міжнародного договору, але тільки з вираженням згоди Верховною Радою України на обов’язковість йогозастосування норми міжнародного договору стають загальнообов’язковими.

Джерелами податкового права є не будь-які міжнародні договори, а тільки ті, які містять правила поведінки в сфері оподаткування, встановлені двома чи декількома державами, розраховані на неодноразове застосування. Іншими словами, це ті договори, які містять норми податкового права. Норми міжнародного договору відрізняються рядом специфічних ознак: а) виражають узгодженість між рівноправними суб’єктами (державами) в області реалізації податкового обов’язку громадянами цих держав на їх території; б) є обов’язковими для його учасників; в) характеризуються імперативною природою; г) гарантуються і охороняються учасниками міжнародного договору. Роль міжнародних податкових угод як джерел податкового права, за висловом Г.В. Петрової, зростає у зв’язку з недостатньою розробленістю російського податкового законодавства (від себе можемо додати, що і українського також), його суперечливістю і не відповідністю світовій практиці. Норми міжнародних угод про усунення подвійного оподаткування часто стають важливими орієнтирами для проектів податкових актів кодифікованого характеру.

Підзаконні акти також являються важливим джерелом фінансового права. В назві цих актів, як вказує О.В. Старовєрова, підкреслюється їх положення по відношенню до закону, необхідність відповідності закону. Суттєве місце підзаконних актів в системі джерел фінансового права пояснюється тим, що за їх допомогою здійснюється оперативна управлінська діяльність. Адже закон встановлює правило поведінки, а підзаконний акт містить правила, які сприяють застосуванню законів до конкретних відносин.

Великий масив норм фінансового права міститься в указах і розпорядженнях Президента України. У відповідності зі статтею 106 Конституції України Президент України видає укази і розпорядження, які є обов’язковими до виконання на території України "на основі та на виконання Конституції і законів України", а тому, вони однозначно належать до підзаконних актів.

Важливим джерелом фінансового права України є підзаконні нормативно-правові акти уряду України, міністерств, відомств, інших органів виконавчої влади, особливо органів, що безпосередньо здійснюють фінансову діяльність держави - Міністерства фінансів України, Національного банку України, Державної податкової адміністрації та їх підрозділів на місцях. Кабінет Міністрів України в межах своєї компетенції на основі та на виконання Конституції України, законів України, указів Президента України видає постанови та розпорядження, які є обов’язковими до виконання. Його нормативно-правові акти підлягають реєстрації в порядку, передбаченому законом. У випадку протиріччя постанов і розпоряджень уряду законам України чи актам Президента України, їхня дія може бути призупинена Президентом України з одночасним зверненням до Конституційного Суду України.

Найбільша кількість конкретних фінансово-правових норм міститься в підзаконних нормативно-правових актах фінансово-кредитних органів держави - Мінфіну, НБУ, Державної податкової адміністрації та органів місцевого самоврядування. Деякі нормативні акти в залежності від змісту фінансових відносин, що підлягають регулюванню, видаються цими органами спільно з іншими органами державної влади та управління - Держкомстатом України, Митним комітетом України тощо.

Причому зв’язок нормативно-правових актів усіх цих органів із законами, як правило, опосередкований нормативно-правовими актами уряду України. Відомчі акти головним чином містять норми, які розвивають, конкретизують та доповнюють правові приписи законів та постанов уряду. Нормативно-правові акти міністерств і відомств є актами спеціальної компетенції і, як правило, поширюють свою дію лише на підпорядковані об’єкти, хоч інколи вони носять міжгалузевий і навіть загальний характер. Форма відомчих нормативно-правових актів різноманітна: накази, постанови, інструкції, тощо. Специфіка кожного виду нормативно-правового акту зумовлена особливостями його змісту та порядку прийняття. В міністерствах найбільш поширеним видом нормативно-правового акту є наказ, який видається міністром, що діє на основі одноособовості і містить обов’язкові нормативні чи індивідуальні приписи. Колегіальні органи приймають постанови. Вони вирішують питання міжгалузевого, координаційного характеру і часто бувають обов’язковими для різних міністерств, відомств, організацій. Інструкції з питань нормативного регламентування фінансової діяльності держави, як свідчить досвід, затверджуються наказом міністра або постановою колегіального органу і, відповідно, мають однакову юридичну силу з актами, що видаються цими органами. Інструкції, як це видно з практики фінансової діяльності держави, - це завжди нормативний акт, яким встановлюється порядок виконання інших нормативно-правових актів або здійснення функцій відповідними органами, їх структурними підрозділами чи посадовими особами.

Джерела фінансового права повинні розглядатись не просто як сукупність джерел, а як цілісна система, побудована на певних принципах, які по відношенню до неї є системо утворюючими. Зазначені принципи можуть мати як пряме законодавче закріплення, так і бути виведені шляхом тлумачення фінансово-правових норм. До зазначених принципів на думку багатьох вчених юристів-фінансистів слід відносити: а) принцип публічності джерел фінансового права. Зазначений принцип означає, що для регулювання фінансових правовідносин застосовуються тільки офіційно оприлюднені акти. У відповідності з статтею 57 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов’язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов’язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними. А відповідно до Указу Президента України від 3.10.1992 року “Про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади" акти органів виконавчої влади, що стосуються прав, свобод, обов’язків людини і громадянина, повинні бути також зареєстровані в Міністерстві юстиції України; б) принцип унітаризму, який означає, що джерела фінансового права утворюють єдину систему, що характеризується одноманітністю застосування на всій території України. Зазначений принцип випливає з статті 2 Конституції України, яка проголошує, що суверенітет України поширюється на всю її територію. Для прикладу можна зазначити, що система джерел фінансового права в Російській Федерації будується на принципі федералізму; в) принцип ієрархії в системі джерел фінансового права. Даний принцип означає, що кожне джерело фінансового права займає в системі джерел фінансового права чітко встановлене місце, яке визначається його юридичною силою. Юридична сила джерела фінансового права визначається місцем органу влади, що його видав в системі органів державної влади та назвою даного джерела.

Місце кожного з джерел фінансового права в системі джерел фінансового права встановлюється Конституцією України; г) принцип юридичного верховенства Конституції України. Даний принцип означає, що Конституція України є абсолютним і основоположним актом для всіх інших правових актів, вона має правовий характер, тобто закріплює загальновизнані принципи і цінності. Згідно статті 8 Конституції України - Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України та повинні їй відповідати. Конституція України характеризується верховенством не лише стосовно актів національного законодавства, але і щодо міжнародних договорів, що передбачено частиною 2 статті 9 Конституції України: “Укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України”; д) принцип пріоритету джерел фінансового права над не фінансовими. Зазначений принцип, на жаль, не знайшов текстуального закріплення в законодавстві України, але склався і використовується в ході судової практики. Зокрема при розгляді справ щодо оподаткування, судова практика схиляється до застосування законів з питань оподаткування при наявності колізій між законами з питань оподаткування та законами, для яких регулювання податкових відносин не є головним завданням. Для прикладу можна навести справу про повернення сплаченого транспортного податку та пені. Суть справи полягала в наступному. Військовий прокурор Рівненського гарнізону в інтересах держави в особі однієї з військових частин цього округу звернувся до Господарського суду Рівненської області з позовом до Державної податкової інспекції в м. Рівному, Державного казначейства Рівненської області про повернення сплаченого транспортного податку та пені. Позовні вимоги обґрунтовувались тим, що згідно ст.14 Закону України “Про Збройні Сили України" земля, води, інші природні ресурси, а також майно, закріплені за військовими частинами, є державною власністю, належать їм на праві оперативного управління та звільняються від сплати усіх видів податків.

Відповідачі позов не визнали. Зазначена справа розглядалась Господарським судом Рівненської області, Львівським апеляційним господарським судом та Вищим господарським судом. Розглянувши касаційну скаргу позивача на постанову Вищого господарського суду по цій справі, Судова палата у господарських справах Верховного Суду України вирішила, що касаційна скарга не підлягає задоволенню з таких підстав. Господарські суди встановили, що відповідно до ст.1 Закону України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів”, ст.14 “Про Збройні Сили України" військова частина є платником зазначеного податку. У ст.1 Закону України “Про систему оподаткування" передбачено, що ставки, механізм справляння податків і зборів (обов’язкових платежів), за винятком особливих видів мита, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування. Закон України “Про Збройні Сили України" не є таким, тому передбачені в ст.14 цього Закону пільги щодо оподаткування не можуть бути підставою для задоволення позову, оскільки відповідні зміни до законів про оподаткування не вносилися.

Підсумовуючи вище зазначене, необхідно відмітити, що джерелами фінансового права є:

1) принципи фінансового права;

2) Конституція України;

3) Рішення Конституційного Суду України;

4) закони з питань публічних фінансів;

5) міжнародні угоди України з питань публічних фінансів;

6) підзаконні акти. Джерела фінансового права утворюють цілісну систему побудовану на певних принципах, які по відношенню до неї є системо утворюючими. Окремі з зазначених принципів мають пряме законодавче закріплення, інші можуть бути виведені шляхом тлумачення законодавства та вироблені в ході судової практики.

До системо утворюючих принципів, на яких побудована система джерел фінансового права, відносяться: а) принцип публічності джерел фінансового права; б) принцип унітаризму; в) принцип ієрархії в системі джерел фінансового права; г) принцип юридичного верховенства Конституції України; д) принцип пріоритету джерел фінансового права над не фінансовими.

# 3.1 Висновки до розділу

1. Конституція України має найвищу юридичну силу. Властивості Конституції як акту найвищої юридичної сили засвідчуються терміном “основний закон”. Визначення Конституції України у преамбулі та на рівні юридичної теорії основним законом України означає акцентування на її основоположності щодо держави та системи права, а також означає, що вона є основою національного права, але ніяк не різновидом закону хоч і з найвищою силою. Конституція України є актом установчої влади українського народу і на відміну від законів та інших нормативно-правових актів має установчий характер, оскільки вона закріплює основні засади життєдіяльності держави, особи та суспільства. Верховна Рада України, прийнявши Конституцію України, реалізувала від його імені установчу владу, виразила його суверенну волю і діяла не від власного імені, як органу законодавчої влади. Таке положення знайшло своє відображення в Рішенні Конституційного Суду України у справі щодо конституційності тлумачення Верховною Радою України статті 98 Конституції. В даному Рішенні наголошується на тому, що прийняття Конституції України було безпосереднім актом реалізації суверенітету народу, який тільки одноразово уповноважив Верховну Раду України на її прийняття.

Конституція є центром, ядром правової системи, основоположним джерелом права держави. В Конституції України насамперед знайшли своє втілення принципи фінансової діяльності держави, загально галузеві принципи фінансового права, а також ключові принципи ряду найважливіших інститутів фінансового права - бюджетного права, податкового права та деяких інших. Окрім принципів фінансового права в цілому та окремих його інститутів зокрема, Конституція України визначає також компетенцію кожної з гілок влади у сфері фінансової діяльності держави. Така увага Конституції України публічним фінансам пояснюється їх взаємозв’язком та взаємовпливом на державний устрій, форму правління та політичний режим, які існують в країні. Конституційне закріплення дворівневої бюджетної системи ще раз свідчить про унітарність державного устрою України. Надання права затверджувати Державний бюджет України виключно парламентові - про республіканську форму правління в Україні. А закріплення принципу справедливого розподілу суспільного багатства між територіальними громадами і громадянами, є однією з ознак демократичного режиму в державі.

2. Важливим джерелом фінансового права України є ціла низка законів України, що покликані безпосередньо регулювати фінансову діяльність держави. Це зумовлено тим, що у відповідності зі статтею 92 Конституції України виключно законами України встановлюються: Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок утворення і погашення державного внутрішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи.

Насамперед серед цієї групи законів необхідно назвати Бюджетний кодекс України, який визначає і закріплює основи бюджетного процесу, загальні принципи складання, розгляду проектів бюджетів, затвердження та виконання бюджетів, розмежування компетенції органів державної влади, що беруть участь у бюджетному процесі, а також щорічні закони України про Державний бюджет України. Про роль останніх в забезпеченні суспільного прогресу в статті 95 Конституції України зазначено наступне: Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків.

3. Значно чисельнішу від попередньої групи законів, які є безпосереднім джерелом фінансового права, становлять закони України про податки та неподаткові обов’язкові платежі. В літературі з фінансового, а особливо податкового, права вони отримали назву податкові закони. Податкові закони в свою чергу поділяються на загальні податкові закони та спеціальні податкові закони. Загальні податкові закони - це законодавчі акти, які містять положення, що регулюють податкову систему в цілому, її основи, головні характеристики податкових важелів. В зазначених актах відсутня деталізація конкретних видів податків. В основному до них відносяться податкові кодекси, які об’єднують матеріальні і процесуальні сторони податкової системи, а також основні закони загального характеру. Спеціальними податковими законами є законодавчі акти, які регулюють окремі групи чи види податків. До них відносяться закони, які містять характеристику окремого виду податку, детальний механізм його обчислення та сплати. Специфічними рисами податкових законів є: а) персоніфікований характер, при якому механізм регулювання направлений на певну групу платників; б) строковий характер, який означає дію акту в часі на протязі певного обмеженого періоду, так як зміни основних елементів податкового механізму відбуваються досить часто; в) характер податкових законів, який ґрунтується на презумпції винуватості платника. Розвиток податкового законодавства здійснюється за двома напрямками. Перший з них - це встановлення податків, порядку оподаткування, другий - створення нормативної бази з питань контролю за додержанням податкового законодавства, що реалізується в становленні інституту податкової служби, удосконаленні її функцій, створенні державного реєстру платників, визначенні компетенції органів Державної податкової адміністрації України.

4. Всім законам України, що регулюють фінансову діяльність держави та є одним з основних джерел її фінансового права, притаманні наступні характерні риси, які надають їм вищої юридичної сили та забезпечують верховенство в системі усіх нормативно-правових актів: по-перше, закони приймаються виключно Верховною Радою України - єдиним законодавчим органом держави або шляхом народного голосування - референдуму. Причому з окремих питань фінансової діяльності держави, а саме щодо законопроектів з питань податків та бюджету, згідно Конституції України, референдум не допускається; по-друге, закони спрямовані на регулювання найважливіших суспільних відносин у сфері фінансової діяльності держави; по-третє, закони України з питань фінансової діяльності держави завжди відзначаються нормативним характером і розраховані на багаторазове вживання; по-четверте, цим законам властива чітка структурованість матеріалу; по-п’яте, закони України з питань фінансової діяльності держави приймаються в особливому порядку, встановленому Конституцією України та Регламентом Верховної Ради України; по-шосте, закони згідно Конституції України підлягають обов’язковому оприлюдненню у порядку, встановленому самим законом та обов’язкові до виконання всіма громадянами, посадовими особами, державними органами і громадськими організаціями; по-сьоме, закони можуть бути змінені або відмінені повністю тільки в особливому порядку, аналогічному порядку їх прийняття; по-восьме, ставки, механізм справляння податків і зборів (обов’язкових платежів) і пільг щодо оподаткування не можуть встановлюватися і змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування; по-дев’яте, податки і збори (обов’язкові платежі), справляння яких не передбачено Законом України “Про систему оподаткування" та Законом України “Про джерела фінансування дорожнього господарства України”, сплаті не підлягають; по-десяте, зміни і доповнення до Закону України “Про систему оподаткування”, інших законів України про оподаткування стосовно пільг, ставок податків і зборів (обов’язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до законів з питань оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з його початком; по-одинадцяте, будь-які податки і збори (обов’язкові платежі), які запроваджуються законами України, мають бути включені до Закону України “Про систему оподаткування”. Всі інші закони України про оподаткування мають відповідати принципам, закладеним у цьому Законі.

5. Значна група норм фінансового права України міститься в міжнародних договорах України. Міжнародні договори (конвенції, угоди) важливого значення набувають при врегулюванні подвійного оподаткування, інших питань оподаткування. Договори про усунення подвійного оподаткування як основний вид міжнародних договорів у фінансовому праві, зачіпають особливості уже діючих і відомих податкових режимів, не встановлюють нових податків, а тільки підлагоджують існуючі умови оподаткування під взаємні інтереси договірних сторін. Тільки після надання згоди Верховною Радою України на обов’язковість договору норми, що в ньому містяться, стають частиною правової системи України та набувають пріоритету над законами та підзаконними актами. Аналіз міжнародних договорів як джерел права допускає декілька акцентів і напрямків, важливим серед яких є визначення їх місця в національному законодавстві. Місце міжнародних договорів в правовій системі України визначається наступними особливостями: а) місце, умови включення міжнародних договорів в правову систему України визначаються Конституцією України; б) норми міжнародних договорів, згоду на обов’язковість яких надано Верховною Радою України, діють безпосередньо, і для їх застосування не потрібно видання жодних внутрішньодержавних актів; в) якщо міжнародним договором встановлено інше правило поведінки, ніж закріплено законом, то діє пріоритет норм міжнародного договору.

6. Особливістю міжнародного договору як джерела фінансового права є характер санкціонування державою. Правова норма формується на основі узагальнення, аналізу повторюваних типових ситуацій, і створеній на цій основі конструкції надається державою характер загальнообов’язкового правила поведінки, який забезпечується і захищається силою державного примусу. Норма міжнародного договору утворюється, фактично, за рахунок санкціонування державою тексту документу і вже з таким чином сформованими приписами порівнюються дії учасників податкових правовідносин. Норми міжнародного договору відрізняються рядом специфічних ознак: а) виражають узгодженість між рівноправними суб’єктами (державами) в області реалізації податкового обов’язку громадянами цих держав на їх території; б) є обов’язковими для його учасників; в) характеризуються імперативною природою; г) гарантуються і охороняються учасниками міжнародного договору.

7. Підзаконні акти також являються важливим джерелом фінансового права. В назві цих актів підкреслюється їх положення по відношенню до закону, необхідність відповідності закону. Суттєве місце підзаконних актів в системі джерел фінансового права пояснюється тим, що за їх допомогою здійснюється оперативна управлінська діяльність. Адже закон встановлює правило поведінки, а підзаконний акт містить правила, які сприяють застосуванню законів до конкретних відносин. Великий масив норм фінансового права міститься в указах і розпорядженнях Президента України. У відповідності зі статтею 106 Конституції України Президент України видає укази і розпорядження, які є обов’язковими до виконання на території України на основі та на виконання Конституції і законів України, а тому, вони однозначно належать до підзаконних актів.

8. Важливим джерелом фінансового права України є підзаконні нормативно-правові акти уряду України, міністерств, відомств, інших органів виконавчої влади, особливо органів, що безпосередньо здійснюють фінансову діяльність держави - Міністерства фінансів України, Національного банку України, Державної податкової адміністрації та їх підрозділів на місцях, а також органів місцевого самоврядування. Кабінет Міністрів України в межах своєї компетенції на основі та на виконання Конституції України, законів України, указів Президента України видає постанови та розпорядження, які є обов’язковими до виконання. Його нормативно-правові акти підлягають реєстрації в порядку, передбаченому законом. Найбільша кількість конкретних фінансово-правових норм міститься в підзаконних нормативно-правових актах фінансово-кредитних органів держави.

9. Джерела фінансового права утворюють цілісну систему побудовану на певних принципах, які по відношенню до неї є системо утворюючими. Окремі з зазначених принципів мають пряме законодавче закріплення, інші можуть бути виведені шляхом тлумачення законодавства та вироблені в ході судової практики. До системоутворюючих принципів, на яких побудована система джерел фінансового права, відносяться: а) принцип публічності джерел фінансового права; б) принцип унітаризму; в) принцип ієрархії в системі джерел фінансового права; г) принцип юридичного верховенства Конституції України; д) принцип пріоритету джерел фінансового права над не фінансовими.

# Розділ ІV: Основні концепції Конституційного Суду з питань публічних фінансів

Україна у своєму поступальному прогресі призупинилася перед порогом фінансової та фінансово-правової революції, однак переступити його ніяк не спроможеться. Одними з найістотніших причин цього явища, на нашу думку, продовжують залишатися вкрай недостатні розробка та публічне обговорення доктринальних аспектів, сутності, змісту та характеру необхідних змін у фінансовому праві України. У світлі цього значний інтерес для вітчизняної теорії та практики податкового права являють собою правові позиції Конституційних Судів ФРН, Російської Федерації та України з питань публічних фінансів як найбільш сконцентроване офіційне вираження відповідного національного досвіду у даній сфері суспільних відносин. З іншого боку, порівняльний аналіз вищезазначених правових позицій стане суттєвою допомогою КС України, наявний досвід якого у питаннях з’ясування конституційності фінансового законодавства України значно менший від аналогічного досвіду Конституційних Судів ФРН та РФ.

У вітчизняній і закордонній юриспруденції немає єдності думок про те, що являє собою правова позиція Конституційного Суду. Розуміючи й приймаючи цінність більшості з існуючих підходів до цієї відносно нової проблеми пострадянської юридичної науки, ми, проте, вважаємо за необхідне виділити й підтримати як найбільш адекватне, на нашу думку, визначення поняття правових позицій Конституційного Суду, яке дає суддя Конституційного Суду Російської Федерації, відомий учений М.С. Бондар - це аргументовані, що одержують обґрунтування в процедурі конституційного правосуддя нормативно-доктринальні висновки, установки й оцінки з питань права в рамках рішення Конституційного Суду, прийнятого за підсумками розгляду конкретної справи .

Бондарь Н.С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда РФ). - М.: Викор-Медиа, 2006. - С.80.

Чітких критеріїв, які фінансові суперечки можуть бути предметом розгляду Конституційного Суду, а які ні, не існує в жодній країні, у тому числі у ФРН, РФ і Україні. Про це свідчать, зокрема, положення Конституцій держав, що визначають компетенцію Конституційних Судів, а також спеціальні закони держав, що регламентують роботу Конституційних Судів.

Досить рельєфно це проявляється, наприклад, у правових позиціях Федерального конституційного суду Німеччини з питань про межі податкового тягаря. У своїх рішеннях він протягом тривалого часу у всіх випадках виходив з того, що відповідно до абзацу другого статті 14 Основного Закону ФРН користування власністю повинне одночасно служити суспільному благу , однак у різних випадках приходив до неоднакових висновків. Зокрема, другий Сенат Федерального конституційного суду Німеччини в рішенні від 1995 р. з питання про податок на майно встановив "право податкового втручання" і відмежував його поняттям "одночасно" від приватного користування. Згідно з цим рішенням Федерального конституційного суду Німеччини, податок на майно міг додаватися до інших податків на дохід тільки в тій мірі, у якій загальний податковий тягар перебуває "поблизу розділу навпіл" між приватним і публічним суб'єктами.

Тобто був обраний "принцип розподілу навпіл", що згодом розумівся правозастосовниками так, що вища конституційно-правова межа податкового тягаря рівнялася п'ятдесятьом відсоткам.

Наступна практика Федерального конституційного суду Німеччини строго слідувала у фарватері вищевикладеного його рішення й виходила з того, що податковий тягар у принципі не зачіпає сфери захисту права власності.

Малося на увазі, що конституційне право власності порушується тоді, коли публічні грошові зобов'язання надмірно обтяжують приватних осіб і заподіюють "задушливу" шкоду його майну та майновим відносинам. Тобто в цьому випадку підтримувалася домінуюча у світі в другій половині ХХ століття практика заборони конфіскаційного оподатковування. У науковій літературі вона згодом одержала найменування людиноцентристської.

Другий Сенат Федерального конституційного суду Німеччини 18 січня 2006 р. відмежувався від попереднього принципу й заявив, що податковий тягар підпадає під сферу захисту гарантії власності. Зокрема, за розсудом вищезазначеного суду, така гарантія необхідна тоді, коли податковий обов'язок платника податків пов'язаний зі збільшенням власності, насамперед у випадках із прибутковим і промисловим податками. Другий Сенат Федерального конституційного суду Німеччини дійшов висновку, що з конституційного права власності не можна вивести ніякої загальнообов'язкової, абсолютної граничної межі податкового обтяження, яке б перебувало "поблизу поділу навпіл" (виділено Гаврилюк Р.О.). За його розсудом гранична межа податкового тягаря випливає із пропорційності у вузькому змісті, коли в рамках зважування інтересів у кожному випадку окремо вирішується питання про доцільність і допустимість податкового тягаря. Але головне навіть не в цьому - Другий Сенат конституційного суду Німеччини дійшов висновку, що в парламентарній республіці, якою є ФРН, регулювання податкових правовідносин, у тому числі в питанні розміру оподатковування, повинно перебувати винятково в законодавця, а не у Федерального конституційного суду. Необхідно підкреслити, що теоретиками податкового права ФРН цей підхід конституційного суду був підтриманий і схвалений .

Дане рішення Другого Сенату Федерального конституційного суду Німеччини, взяте не окремо, а в сукупності з іншими рішеннями цього ж суду, а також конституційних судів інших європейських держав, свідчить і про те, що в Європі в останні роки відбулися істотні зміни в розумінні меж політичної влади й меж економічної волі. Як видно з наведеного прикладу, основним критерієм під час оцінки справедливості обмежень права власності є зовсім не індивідуальні інтереси власника, як це було раніше, а належний баланс його (власника) приватних і публічних інтересів.

У цьому зв'язку досить доречним, на нашу думку, буде згадування досить тонкого й справедливого спостереження відомого англійського суспільствознавця А. Тойнбі, який писав у книзі "Мінливість і сталість": "…комунізм помилявся не тому, що вимагав справедливості, а тому, що заради неї пожертвував волею… Індивідуалізм помилявся не тому, що наполягав на недоторканності людської особистості, а тому, що заради неї пожертвував соціальною справедливістю". Ці історичні помилки обох соціальних систем визначили сучасні тенденції їхньої трансформації. Так, країни, у яких панувала планова економіка, як резонно відзначає О.А. Лукашева, прагнуть до ліберального ринку, тоді як країни з ринковою економікою намагаються зробити ринок більше прийнятним із соціального погляду. Насправді ж відбувається конвергенція обох соціальних систем. Серед основних рішень Конституційного Суду РФ з податкових питань фахівці найчастіше називають наступні: уточнення й конкретизація, конституційне обґрунтування загальних принципів оподатковування; формулювання положень про законне встановлення податків і зборів; обґрунтування неприпустимості надання зворотної чинності податковим законоположенням; конкретизація й пояснення конституційних вимог ясності й визначеності правового регулювання у сфері оподатковування; розкриття публічно-правової природи податків і уточнення підстав відповідальності у сфері оподатковування, ряд інших аспектів.

Наприклад, у п.3 мотивувальної частини Постанови Конституційного Суду РФ від 21 березня 1997 р. № 5-П суд дав обґрунтування основних підходів до визначення базових принципів оподатковування й зборів, які до прийняття Податкового кодексу РФ не були систематично й повно відбиті в російському податковому законодавстві. Зокрема, КС указав, що "загальні принципи оподатковування й зборів належать до основних гарантій, установлення яких федеральним законом забезпечує реалізацію й дотримання основ конституційного ладу, основних прав людини й громадянина, принципів федералізму в Російській Федерації". Загальні принципи оподатковування й зборів випливають як безпосередньо зі ст.57, що регулює виключно питання оподатковування, так і з інших статей Конституції, що закріплюють принципи для будь-яких галузей законодавства.

Даний підхід до принципів оподатковування знайшов своє підтвердження й подальший розвиток у Постанові КС РФ від 27 травня 2003 року, в якій указується, що правове регулювання у сфері оподатковування, у тому числі визначення прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, установлення відповідальності за податкові правопорушення здійснюється федеральним законодавцем, виходячи не тільки із приписів ст.57 Конституції РФ, але й із закріплених Конституцією РФ основ демократичної правової держави, включаючи визнання людини, її прав і свобод вищою цінністю, верховенство й пряму дію Конституції РФ, гарантованість державного захисту прав і свобод людини й громадянина, насамперед права на вільне використання своїх здібностей і майна для підприємницької й іншої не забороненої законом діяльності й права власності, а також заборону сваволі, справедливість і співвимірність установлюваної відповідальності конституційно значимим цілям (ч.1 ст.1; ст.2; ч.2 ст.4; ч.3 ст.17; ч.1 ст.34; ч.2 ст.35; ч.1 ст.45; ч.2 і 3 ст.55).

У цілому ряді постанов Конституційний Суд РФ витлумачив конституційний термін "законно встановлені податки й збори". Зокрема, він констатував, що "Встановити податок і збір можна тільки законом. Податки, що стягуються не на основі закону, не можуть вважатися "законно встановленими" (ст.57 Конституції РФ)" (див. п.4 мотивувальної частини Постанови від 4 квітня 1996 р. № 9-П). Звідси випливають вимоги до виду органу, що приймає акт, до форми акта, що встановлює податок або збір (федеральний закон - для федеральних податків і зборів, закон суб'єкта РФ - для регіональних податків і зборів, нормативний акт представницького органу місцевого самоврядування - для місцевих податків), а також вимоги до належної процедури прийняття і введення в дію таких актів, встановленою Конституцією РФ і іншим її законодавством. Постановою від 30 січня 2001 р. № 2-П КС РФ доповнив ці вимоги, що стосуються "законно встановлених" податків, ще одним - порядком впровадження закону про податок в дію, маючи на увазі під цим встановлення розумного строку, після закінчення якого виникає обов'язок на основі знову прийнятого закону платити податки й збори для того, щоб не порушувався конституційно-правовий режим стабільних умов господарювання, передбачений, зокрема, ст.8 (ч.1) і 34 (ч.1) зокрема, ст.8 (ч.1) і 34 (ч.1) Конституції РФ.

Відповідно до правової позиції Конституційного Суду РФ, викладеної в його Постанові від 11 листопада 1997 р. № 16-П, установити податок або збір - не значить тільки дати йому назву, необхідне визначення в законі істотних елементів податкових зобов'язань. Це рішення КС РФ стало закріпленням і розвитком його підходів до оподатковування, викладених у Постановах Конституційного Суду РФ ще раніше, від 4 квітня 1996 р., 18 лютого 1997 р. і ряді інших, тобто відображає послідовність, спадкоємність і цілеспрямованість правових позицій КС РФ з даного питання. В остаточному підсумку Суд резюмував: "Отже, податок або збір може вважатися законно встановленим тільки в тому випадку, якщо законом зафіксовані істотні елементи податкового зобов'язання, тобто встановити податок можна тільки шляхом прямого перерахування в законі (виділено Гаврилюк Р. О.) про податок істотних елементів податкового зобов'язання". Згодом ця правова позиція КС РФ знайшла втілення в статті 17 Податкового кодексу Російської Федерації.

Варто звернути увагу на ще один прояв конкретизації в правових позиціях КС РФ із питань оподатковування. Зокрема, Конституційний Суд РФ виходить із того, що, оскільки у відповідності зі статтею 75 (частина 3) Конституції Російської Федерації повноваження з розробки та встановлення загальних принципів оподатковування й зборів закріплені за федеральним законодавцем, то встановлення істотних елементів оподатковування для надання податку статусу законно встановленого повинно провадитися не інакше, як федеральним законом. Уперше з усією визначеністю й однозначністю про це було сказано у вже згадуваній нами Постанові КС РФ від 11 листопада 1997 р. № 16-П: "Наділення законодавчого органу Російської Федерації конституційними повноваженнями встановлювати податки означає також обов'язок самостійно реалізовувати ці повноваження (виділене Гаврилюк Р. О.)" А декількома абзацами вище цієї ж Постанови КС РФ акцентується: "Конституція Російської Федерації виключає можливість установлення податків і зборів органами виконавчої влади".

Як випливає з Постанови КС РФ від 30 січня 2001 року № 2-П, вимога законного встановлення податку й збору висувається не тільки до форми, процедури прийняття й змісту такого акта, але й до порядку введення його в дію.

Зазначена правова позиція Конституційного Суду вимагає від законодавця визначати розумний строк, після закінчення якого виникає обов'язок кожного сплачувати податки й збори для того, щоб не порушувався конституційно-правовий режим стабільних умов господарювання, що випливає, зокрема, зі ст.8 (ч.1) і 34 (ч.1) Конституції РФ.

У підсумку можна резюмувати, що правовий принцип стабільності, визначеності є частиною нормативного змісту конституційного принципу верховенства права. Однак у деяких випадках принцип правової визначеності може вступати в колізію з конституційними принципами юридичної відповідальності й справедливості. Така колізія виникає в тому числі й тоді, коли внаслідок закінчення досить нетривалого (з урахуванням досвіду правового регулювання в інших країнах) і недиференційованого строку давності притягнення до відповідальності за зроблене податкове правопорушення не може бути здійснено, причому як у відношенні незначних податкових правопорушень, так і відносно таких правопорушень, які впливають на публічні фінанси в цілому. У такому випадку страждає принцип справедливості, що також входить до нормативного змісту конституційного принципу верховенства права.

По шляху запозичення досвіду діяльності Конституційних Судів ФРН і РФ розвивається практика Конституційного Суду України з питань оподатковування, хоча має й свої характерні риси. Мабуть, найхарактернішою рисою цієї практики є той факт, що питома вага рішень з проблем оподатковування в загальному обсязі розглянутих КС України питань і вироблених правових позицій по них на порядок менше в порівнянні з питомою вагою цих проблем серед всіх розглянутих питань Конституційними Судами ФРН і Російської Федерації. Причин даного явища, об’єктивних та суб'єктивних, на нашу думку, є чимало. Тим не менше, вже в найближчому майбутньому можна очікувати збільшення звернень суб’єктів оподаткування до КС України з приводу вирішення спірних питань і, відповідно, зростання кількості й питомої ваги розглянутих справ з питань оподатковування Конституційним Судом України.

Першою правовою позицією КС України з питань оподатковування було його рішення в справі про патентування підприємницької діяльності. Наприкінці 90-х років минулого століття практика законодавчого регулювання підприємницької діяльності пішла в Україні по двох напрямках: розширення податкової бази за допомогою поширення чинності Закону України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності" від 10 лютого 1998 р. на всю роздрібну й оптову торгівлю за наявні кошти й на побутові послуги населення, по-перше, і зменшення податкового тягаря на суб'єктів підприємницької діяльності, з огляду на важливе соціально-економічне значення цього Закону для розвитку малого бізнесу, особливо для підприємців-громадян, і спеціалізованих видів торгівлі, по-друге.

Грунтовно дослідивши дане питання, КС України констатував, що не конституційним буде підходити з однією міркою до всіх суб'єктів цього виду діяльності. Суд ухвалив: положення пункту 1 частини третьої статті 1 Закону України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності" (у редакції Закону України від 10 лютого 1998 року) не поширюється на торговельну діяльність і діяльність по наданню побутових послуг підприємств і організацій Укрспоживспілки, військової торгівлі, аптек, що перебувають у державній власності, незалежно від сфери їхньої діяльності й місцезнаходження. Як відзначалося в аналітичній частині даної постанови КС України, "Це буде відповідати цілям виконання завдань соціальної держави, якою проголошена Україна (ст.1 Конституції України), по створенню гідних умов для життя людини, забезпечення захисту її соціально-економічних прав, функціонування ефективної системи соціальних послуг (статті 13, 46, 48, 49 Конституції України)".

Ряд правових позицій КС України з питань оподатковування були викладені в його рішенні у справі про податки від 5 квітня 2001 р. № 3-рп/2001. Перша з них стосувалася розширювального тлумачення правокористувачами об'єкта оподатковування. Зокрема, на рубежі ХХ-ХХІ століть правозастосовна практика в Україні пішла по шляху включення доходів, отриманих від продажу корпоративних прав, придбаних в обмін на безкоштовно отримані приватизаційні папери, до складу сукупного оподатковуваного доходу громадянина, а також стягнення в безспірному порядку з продавців таких корпоративних прав податку, прирівнявши його до прибуткового податку з громадян, отриманому громадянином-продавцем не за основним місцем одержання доходів.

Вирішуючи це питання, КС України насамперед послався на те, що відповідно до Конституції України кожний зобов'язаний сплачувати податки й збори в порядку й розмірах, встановлених законом (стаття 67); система оподатковування, податки й збори встановлюються винятково законами України (пункт 1 частини другої статті 92); прийняття законів віднесено до повноважень парламенту - Верховної Ради України (пункт 3 частини першої статті 85) як єдиного законодавчого органу в Україні (стаття 75). Верховна Рада України за допомогою прийняття відповідних законів повноважна вносити зміни й у раніше прийняті Кабміном України Декрети. До того ж, як звернув увагу КС України, "ставки, механізм стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів) і пільги, що стосуються оподатковування, не можуть встановлюватись або змінюватись іншими законами України, крім законів про оподатковування". На підставі вищевикладеного КС України визнав конституційними розділ 1, статті 1,3 розділи II "Заключні положення Закону України "Про внесення змін у деякі законодавчі акти України" від 23 березня 1999 р. № 539-ХIV.

Друга правова позиція КС України при розгляді справи про податки стосувалася дії податкових законів у часі. Суд підкреслив, що Конституція України закріпила принцип незворотності дії в часі законів та інших нормативно-правових актів (частина перша статті 58). Це означає, що чинність закону й іншого нормативно-правового акта не може поширюватися на правовідносини, які виникли й закінчилися до набрання чинності цього закону або іншого нормативно-правового акту. Закріплення принципу незворотності дії в часі законів і інших нормативно-правових актів є гарантією безпеки людини й громадянина, довіри до держави. Виключення з цього конституційного принципу, тобто, надання закону або іншому нормативно-правовому акту зворотної чинності, передбачені частиною першої статті 58 Конституції України, а саме у випадках, якщо закони або інші нормативно-правові акти зм'якшують або скасовують відповідальність особи.

Податки ж за своєю правовою природою не є жодним з видів відповідальності.

Як прецедентну можна оцінити правову позицію КС України, сформульовану ним у ході розгляду справи про оподатковування підприємств з іноземними інвестиціями - у ній мова йде про співвідношення між собою деяких основних цінностей громадянського суспільства й правової держави, зокрема, податків і конкуренції. Ретельно вивчивши дане питання, а також з огляду на закордонний досвід, КС України вирішив, що з метою захисту конкуренції до всіх підприємств, створених за участю інвесторів, у тому числі й іноземних, застосовувати єдиний національний режим валютного регулювання, стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів), установлений законами України для підприємств, створених без участі іноземних інвестицій. Тобто Конституційний Суд України визнав конкуренцію найбільш фундаментальною цінністю сучасного суспільства, а податки - у певному змісті похідною від неї цінністю.

Крім того, цей вердикт КС України можна розглядати, на нашу думку, як вагомий висновок на користь того факту, що в Україні на даний час в основному створено громадянське суспільство й правову державу, як мінімум, - в основному переборено державу етатистську.

Про прихильність КС України до фундаментальних цінностей громадянського суспільства й правової держави свідчить також його правова позиція в справі про податкову заставу. У рішенні по цій справі він конкретизував юридичне поняття й межі права податкової застави, резюмувавши в аналітичній частині рішення: "Розширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків понад розміри податкового зобов'язання або податкового боргу може привести до позбавлення такого платника податків не тільки прибутку, але й інших активів, загрожуючи тим самим його подальшій підприємницькій діяльності включно до її припинення". Виходячи з цього, КС України розцінив як неконституційне положення підпункту 8.2.2 пункти 8.2 статті 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р., яке передбачало можливість розширення права податкової застави на будь-які активи платника податків незалежно від розміру податкового боргу, внаслідок чого він припинив свою дію. Таке рішення мало великий вплив на подальший розвиток податково-правової практики у даному напрямку.

Стосовно ж податково-правової доктрини рішення КС України у справі про податкову заставу не тільки зробило можливою, але й необхідною відмову від тлумачення податкових правовідносин як владовідносин та утвердження в податковому праві принципу формальної рівності усіх, без винятку, суб’єктів даних правовідносин. Саме цей принцип повинен бути покладений в основу і при розробці та прийнятті Податкового кодексу України. В протилежному випадку такий кодекс буде неконституційним.

# 4.1 Висновки до розділу

1. Аналіз теоретичних джерел і практики діяльності Конституційних Судів ФРН, Російської Федерації й України переконує, що правові позиції Конституційних Судів з питань оподаткування носять нормативно-доктриналь-ний характер, втілюють у собі єдність нормативних і конституційно-доктринальних начал. Отже, ці правові позиції Конституційного Суду юридично обов'язкові, вони мають таку ж юридичну чинність, як і самі рішення Конституційного Суду. Конституційний Суд РФ у визначенні від 8 жовтня 1998 р. № 118-О сформулював основні принципи підходу щодо зобов'язуючого значення правових позицій Конституційного Суду, згідно яких положення мотивувальної частини постанов Конституційного Суду, що містять тлумачення конституційних норм або з’ясовують конституційний зміст досліджуваного нормативного акту, на яких засновані висновки Суду, сформульовані в резолютивній частині цієї ж постанови, відображають правову позицію Конституційного Суду і також носять обов'язковий характер.

2. Усі правові позиції Конституційного Суду на основі сутнісного критерію можна розділити на дві групи:

1) ті, які буквально тлумачать Конституцію відповідної держави (коли мова йде про офіційне роз'яснення змісту тих або інших положень Конституції);

2) ті, які витлумачують Конституцію держави з метою зняття протиріч, що містяться в ній, або заповнення смислових пробілів на підставі врахування системного характеру Конституції;

3) ті, що витлумачують норми галузевого законодавства з метою виявлення їх конституційного змісту. Перша група не належить до числа конкретизуючих правових позицій Конституційного Суду. Конкретизуючими правовими позиціями Конституційних Судів є тільки друга й третя групи правових їх позицій, що витлумачують Конституцію або норми галузевого законодавства. Тим забезпечується більше адекватне й повне конституційне регулювання суспільних, у даному випадку податкових, відносин, а також, за словами М.С. Бондаря, "конституційне рихтування" норм законодавства без дискваліфікації, визнання неконституційною тієї або іншої норми. При цьому переборюється її конституційно-правова невизначеність.

3. Конкретизуючі правові позиції Конституційного Суду є специфічною формою його правотворчої діяльності, оскільки за допомогою конституційного тлумачення знімаються протиріччя окремих конституційних положень між собою, забезпечується ефективніше конституційне регулювання відповідних суспільних відносин, уточнюється нормативний зміст статті закону, переборюється колізія між декількома правовими нормами шляхом пошуку оптимуму конкуруючих конституційних цінностей, що містяться в них, привноситься новий, сучасний зміст у норму доконституційного закону, а також виявляються системні, ієрархічні зв'язку й залежності між окремими нормами правових інститутів податкового права.

4. В ієрархії правових позицій Конституційного Суду вище усіх займають місце рішення, у яких тлумачиться Конституція. Конкретизуючі правові позиції Конституційного Суду, що витлумачують Конституцію, а також правові норми, що містяться в інших законах, перебувають рангом нижче, однак вони однаковою мірою з першими правовими позиціями Конституційного Суду обов'язкові для правокористувачів, держави й соціуму в цілому. Вони сприяють обмеженню негативного розсуду компетентних законодавчих і правозастосовних органів і їхніх посадових осіб.

Висновки:

1. Рішення Конституційного Суду України є важливим джерелом фінансового права. Актам Конституційного Суду України з фінансово-правових питань притаманні ті ж самі властивості, що і з будь-яких інших питань. Акти тлумачення Конституційного Суду України тісно взаємопов’язані з актами, що тлумачаться, діють поряд з ними та лише протягом часу їхньої дії. У зв’язку з цим, значна частина рішень Конституційного Суду України в сфері фінансового права втратила свою чинність, оскільки втратили чинність акти чи частини актів (статті, пункти, абзаци), що підлягали тлумаченню. Особливо це стосується рішень Конституційного Суду України, в яких здійснювалося тлумачення норм законів України про Державний бюджет України на відповідний рік, або розглядалась відповідність окремих їхніх положень Конституції України.

2. Частина рішень Конституційного Суду України в сфері фінансового права діє і на даний момент. Особливе місце серед них займають рішення Конституційного Суду України, в яких здійснюється тлумачення норм Конституції України, розмежування компетенції між передбаченими Конституцією України державними органами та органами державної влади в сфері фінансової діяльності держави. До них можна віднести Рішення Конституційного Суду України у справі про зміни до закону про бюджет.

3. Найбільш яскраво роль рішень Конституційного Суду України як джерела фінансового права, проявляється на прикладі Рішення Конституційного Суду України у справі про Рахункову палату.

4. Правові позиції Конституційного Суду України в сфері фінансової діяльності держави орієнтують законодавця та інші органи, їх посадових осіб, на неухильне дотримання Конституції України, правильне розуміння змісту її норм. Конституційний Суд України, визнаючи неконституційними нормативно-правові акти чи окремі їх положення “звільняє" систему фінансового законодавства від актів чи їх частин, що суперечать Основному Закону держави, виконуючи тим самим, функцію негативного правотворця.

5. Рішення та висновки Конституційного Суду розглядаються і в якості конституційної доктрини, нормативно-правового акту, конституційних судових прецедентів, правових констатацій чи рішень преюдиціального характеру, а стосовно самої можливості їхнього розгляду в якості джерела права сформувались два підходи. Суть першого підходу полягає в запереченні можливості правотворчої діяльності судових органів, оскільки це суперечить принципу верховенства закону і принципу поділу державної влади. Представники другого підходу визнають за судовими органами правотворчу функцію.

6. Висновок про віднесення рішень Конституційного Суду України до джерел права повинен бути не доктринальним чи напівофіційним, таким, що ґрунтується на думці високих суддів чи політиків, а нормативно закріпленим в правових нормах. Доцільно це зробити при вдосконаленні Конституції України, Закону України “Про Конституційний Суд України”, при прийняттіі Закону України “Про нормативно-правові акти України”.

7. Аналізуючи закон, Є.А. Ніколаєв вивів таке визначення правової позиції Конституційного Суду: погоджений висновок, одержаний по правилах логічного міркування і який являється достатньою підставою для ухвалення кінцевого рішення встановленим складом Суду. При цьому Є.А. Ніколаєв визнає, що правова позиція Конституційного Суду може змінюватися, піддававшись дії учасників процесу (у тому числі - більшості суддів); вона може відповідати або не відповідати Конституції; правова позиція окремого судді Констітуционного Суду може знайти своє вираження в підсумковому рішенні Суду або бути висловлена в його особливій думці.

8. Закон про КС встановлює, що його рішення про тлумачення Конституції має бути сумісне з іншими його рішеннями. У справі про тлумачення Конституції рішення не повинне перечити раніше прийнятим рішенням про тлумачення або рішенням по конкретних справах, в яких дано казуальне тлумачення конституційних норм.

9. У законодавстві деяких західних країн і пострадянських держав (Азербайджан, Вірменія, Білорусь, Казахстан, Литва) закріплений нормативний характер рішень національних Конституційних судів. Для відповіді на питання про те, чи може бути правова позиція Конституційного Суду джерелом права, підмета вживанню, доцільно звернутися до російських законів. Конституція не встановлює обов'язку судів керуватися правовими позиціями Конституційного Суду. Не міститься такий обов'язок і ні в одному процесуальному законі. Отже, правові позиції Конституційного Суду, що обгрунтовують виведення Суду для дозволу конкретної справи, не можна визнати обов'язковими згідно із законом для вживання іншими судами.

10. Конституція України є основоположним джерелом фінансового права України, його методологічним орієнтиром. В Конституції України насамперед сформульована фінансово-правова доктрина держави. Ґрунтовний текстовий та системний аналіз відповідних положень Конституції України переконує, що дана доктрина продовжує залишатися яскраво вираженою етатистською доктриною, в той час як переважна більшість положень Конституції України послідовно викладені з позицій ліберально-демократичної доктрини. Тому фінансово-правову доктрину України необхідно привести шляхом внесення необхідних змін у Конституцію України у відповідність із її загальним ліберально-демократичним підходом.

11. Конституційний Суд України в рішенні у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) уточнив, що положення частини першої статті 58 Конституції України про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів у випадках, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, "стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб".

12. Якісно нові колізії, пов'язані з дією норм податкового права України в часі, були породжені прийняттям Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539-ХІУ 3. Зокрема, цим Законом внесено зміни до Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 26 грудня 1992 р. №13-92 (далі - Декрет №13-92), Декрету Кабінету Міністрів України "Про державне мито" від 21 січня 1993 р. №7-93 (далі - Декрет №7-93) та Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" від 26 червня 1997 р. №400/97-ВР щодо об'єктів оподаткування та його розмірів. Так, згідно зі статтею 2 розділу II "Прикінцеві положення" даного Закону дія підпункту "є" і частини другої підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету №13-92 (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності цим Декретом, тобто їм була надана зворотня дія у часі.

13. Конституційний Суд України постановив:

1) визнати такими, що відповідають Конституції України (є конституційними) розділ 1 та статті 1, 3 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539-ХІУ;

2) визнати такою, що не відповідає Конституції України (є неконституційною), статтю 2 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999 р. №539-ХІУ: "Дія положень підпункту "є" і другої частини підпункту "з" пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. №13-92 "Про прибутковий податок з громадян" (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності зазначеним Декретом Кабінету Міністрів України";

3) припинити провадження стосовно конституційності пункту 2 статті 2 розділу І Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 23 березня 1999р. №539 - XIV, оскільки Верховна Рада України 20 квітня 2000 р. внесла зміни до оспорюваних підпунктів "а" і "б" пункту 3 статті 3 Декрету України №7-93 2, виклавши їх в іншій редакції.

14. Справжній зміст закріпленого у частині першій статті 58 Конституції України принципу незворотності дії в часі законів та інших нормативно-правових актів не можна з'ясувати виключно на основі буквального тлумачення її словесної конструкції.

15. Принцип "закон зворотної сили не має" був сформульований ще давньоримськими юристами на протидію сваволі законодавця, який надавав зворотної сили законам, що погіршували становище людей, піддавали їх несприятливим наслідкам за дії, які на час їх вчинення визнавалися законними.

16. Надавши положенням Закону України зворотної сили, парламент не тільки звільнює від оподаткування названі доходи громадян, а й фактично скасовує відповідальність фізичних осіб за несплату прибуткового податку, нарахованого податковими органами на доход, отриманий від відчуження майна, набутого в процесі приватизації за приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також у межах пільгової приватизації до моменту набрання чинності цим Законом.

17. Конституційна заборона надавати законам про податки зворотну силу поширюється тільки на випадки погіршення становища громадян-платників податків.

18. Будь-який інтерпретаційний акт має допоміжний характер відносно нормативно-правового акту тлумачення, що юридична сила інтерпретаційних актів не може прирівнюватись до сили нормативно-правових актів, тобто предмета тлумачення.

19. В громадянському суспільстві вважається порушенням презумпція державою будь - якого факту не на користь особи, а також виконання рішення про притягнення особи до відповідальності (наприклад, стягнення з платника податку фінансових санкцій) у позасудовому порядку без його згоди на те.

20. У правовій державі заборонено будь-який прояв державного свавілля стосовно до індивіда, якщо він виступає навіть у вкрай необхідній для будь - якої держави ролі платника податку.

21. Конституція України має найвищу юридичну силу. Властивості Конституції як акту найвищої юридичної сили засвідчуються терміном “основний закон”. Визначення Конституції України у преамбулі та на рівні юридичної теорії основним законом України означає акцентування на її основоположності щодо держави та системи права, а також означає, що вона є основою національного права, але ніяк не різновидом закону хоч і з найвищою силою. Конституція України є актом установчої влади українського народу і на відміну від законів та інших нормативно-правових актів має установчий характер, оскільки вона закріплює основні засади життєдіяльності держави, особи та суспільства. Верховна Рада України, прийнявши Конституцію України, реалізувала від його імені установчу владу, виразила його суверенну волю і діяла не від власного імені, як органу законодавчої влади. Таке положення знайшло своє відображення в Рішенні Конституційного Суду України у справі щодо конституційності тлумачення Верховною Радою України статті 98 Конституції. В даному Рішенні наголошується на тому, що прийняття Конституції України було безпосереднім актом реалізації суверенітету народу, який тільки одноразово уповноважив Верховну Раду України на її прийняття.

Конституція є центром, ядром правової системи, основоположним джерелом права держави. В Конституції України насамперед знайшли своє втілення принципи фінансової діяльності держави, загально галузеві принципи фінансового права, а також ключові принципи ряду найважливіших інститутів фінансового права - бюджетного права, податкового права та деяких інших. Окрім принципів фінансового права в цілому та окремих його інститутів зокрема, Конституція України визначає також компетенцію кожної з гілок влади у сфері фінансової діяльності держави. Така увага Конституції України публічним фінансам пояснюється їх взаємозв’язком та взаємовпливом на державний устрій, форму правління та політичний режим, які існують в країні. Конституційне закріплення дворівневої бюджетної системи ще раз свідчить про унітарність державного устрою України. Надання права затверджувати Державний бюджет України виключно парламентові - про республіканську форму правління в Україні. А закріплення принципу справедливого розподілу суспільного багатства між територіальними громадами і громадянами, є однією з ознак демократичного режиму в державі.

22. Важливим джерелом фінансового права України є ціла низка законів України, що покликані безпосередньо регулювати фінансову діяльність держави. Це зумовлено тим, що у відповідності зі статтею 92 Конституції України виключно законами України встановлюються: Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок утворення і погашення державного внутрішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи.

Насамперед серед цієї групи законів необхідно назвати Бюджетний кодекс України, який визначає і закріплює основи бюджетного процесу, загальні принципи складання, розгляду проектів бюджетів, затвердження та виконання бюджетів, розмежування компетенції органів державної влади, що беруть участь у бюджетному процесі, а також щорічні закони України про Державний бюджет України. Про роль останніх в забезпеченні суспільного прогресу в статті 95 Конституції України зазначено наступне: Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків.

23. Значно чисельнішу від попередньої групи законів, які є безпосереднім джерелом фінансового права, становлять закони України про податки та неподаткові обов’язкові платежі. В літературі з фінансового, а особливо податкового, права вони отримали назву податкові закони. Податкові закони в свою чергу поділяються на загальні податкові закони та спеціальні податкові закони. Загальні податкові закони - це законодавчі акти, які містять положення, що регулюють податкову систему в цілому, її основи, головні характеристики податкових важелів. В зазначених актах відсутня деталізація конкретних видів податків. В основному до них відносяться податкові кодекси, які об’єднують матеріальні і процесуальні сторони податкової системи, а також основні закони загального характеру. Спеціальними податковими законами є законодавчі акти, які регулюють окремі групи чи види податків. До них відносяться закони, які містять характеристику окремого виду податку, детальний механізм його обчислення та сплати. Специфічними рисами податкових законів є: а) персоніфікований характер, при якому механізм регулювання направлений на певну групу платників; б) строковий характер, який означає дію акту в часі на протязі певного обмеженого періоду, так як зміни основних елементів податкового механізму відбуваються досить часто; в) характер податкових законів, який ґрунтується на презумпції винуватості платника. Розвиток податкового законодавства здійснюється за двома напрямками. Перший з них - це встановлення податків, порядку оподаткування, другий - створення нормативної бази з питань контролю за додержанням податкового законодавства, що реалізується в становленні інституту податкової служби, удосконаленні її функцій, створенні державного реєстру платників, визначенні компетенції органів Державної податкової адміністрації України.

24. Всім законам України, що регулюють фінансову діяльність держави та є одним з основних джерел її фінансового права, притаманні наступні характерні риси, які надають їм вищої юридичної сили та забезпечують верховенство в системі усіх нормативно-правових актів: по-перше, закони приймаються виключно Верховною Радою України - єдиним законодавчим органом держави або шляхом народного голосування - референдуму. Причому з окремих питань фінансової діяльності держави, а саме щодо законопроектів з питань податків та бюджету, згідно Конституції України, референдум не допускається; по-друге, закони спрямовані на регулювання найважливіших суспільних відносин у сфері фінансової діяльності держави; по-третє, закони України з питань фінансової діяльності держави завжди відзначаються нормативним характером і розраховані на багаторазове вживання; по-четверте, цим законам властива чітка структурованість матеріалу; по-п’яте, закони України з питань фінансової діяльності держави приймаються в особливому порядку, встановленому Конституцією України та Регламентом Верховної Ради України; по-шосте, закони згідно Конституції України підлягають обов’язковому оприлюдненню у порядку, встановленому самим законом та обов’язкові до виконання всіма громадянами, посадовими особами, державними органами і громадськими організаціями; по-сьоме, закони можуть бути змінені або відмінені повністю тільки в особливому порядку, аналогічному порядку їх прийняття; по-восьме, ставки, механізм справляння податків і зборів (обов’язкових платежів) і пільг щодо оподаткування не можуть встановлюватися і змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування; по-дев’яте, податки і збори (обов’язкові платежі), справляння яких не передбачено Законом України “Про систему оподаткування" та Законом України “Про джерела фінансування дорожнього господарства України”, сплаті не підлягають; по-десяте, зміни і доповнення до Закону України “Про систему оподаткування”, інших законів України про оподаткування стосовно пільг, ставок податків і зборів (обов’язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до законів з питань оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з його початком; по-одинадцяте, будь-які податки і збори (обов’язкові платежі), які запроваджуються законами України, мають бути включені до Закону України “Про систему оподаткування”. Всі інші закони України про оподаткування мають відповідати принципам, закладеним у цьому Законі.

25. Значна група норм фінансового права України міститься в міжнародних договорах України. Міжнародні договори (конвенції, угоди) важливого значення набувають при врегулюванні подвійного оподаткування, інших питань оподаткування. Договори про усунення подвійного оподаткування як основний вид міжнародних договорів у фінансовому праві, зачіпають особливості уже діючих і відомих податкових режимів, не встановлюють нових податків, а тільки підлагоджують існуючі умови оподаткування під взаємні інтереси договірних сторін. Тільки після надання згоди Верховною Радою України на обов’язковість договору норми, що в ньому містяться, стають частиною правової системи України та набувають пріоритету над законами та підзаконними актами. Аналіз міжнародних договорів як джерел права допускає декілька акцентів і напрямків, важливим серед яких є визначення їх місця в національному законодавстві. Місце міжнародних договорів в правовій системі України визначається наступними особливостями: а) місце, умови включення міжнародних договорів в правову систему України визначаються Конституцією України; б) норми міжнародних договорів, згоду на обов’язковість яких надано Верховною Радою України, діють безпосередньо, і для їх застосування не потрібно видання жодних внутрішньодержавних актів; в) якщо міжнародним договором встановлено інше правило поведінки, ніж закріплено законом, то діє пріоритет норм міжнародного договору.

26. Особливістю міжнародного договору як джерела фінансового права є характер санкціонування державою. Правова норма формується на основі узагальнення, аналізу повторюваних типових ситуацій, і створеній на цій основі конструкції надається державою характер загальнообов’язкового правила поведінки, який забезпечується і захищається силою державного примусу. Норма міжнародного договору утворюється, фактично, за рахунок санкціонування державою тексту документу і вже з таким чином сформованими приписами порівнюються дії учасників податкових правовідносин. Норми міжнародного договору відрізняються рядом специфічних ознак: а) виражають узгодженість між рівноправними суб’єктами (державами) в області реалізації податкового обов’язку громадянами цих держав на їх території; б) є обов’язковими для його учасників; в) характеризуються імперативною природою; г) гарантуються і охороняються учасниками міжнародного договору.

27. Підзаконні акти також являються важливим джерелом фінансового права. В назві цих актів підкреслюється їх положення по відношенню до закону, необхідність відповідності закону. Суттєве місце підзаконних актів в системі джерел фінансового права пояснюється тим, що за їх допомогою здійснюється оперативна управлінська діяльність. Адже закон встановлює правило поведінки, а підзаконний акт містить правила, які сприяють застосуванню законів до конкретних відносин. Великий масив норм фінансового права міститься в указах і розпорядженнях Президента України. У відповідності зі статтею 106 Конституції України Президент України видає укази і розпорядження, які є обов’язковими до виконання на території України на основі та на виконання Конституції і законів України, а тому, вони однозначно належать до підзаконних актів.

28. Важливим джерелом фінансового права України є підзаконні нормативно-правові акти уряду України, міністерств, відомств, інших органів виконавчої влади, особливо органів, що безпосередньо здійснюють фінансову діяльність держави - Міністерства фінансів України, Національного банку України, Державної податкової адміністрації та їх підрозділів на місцях, а також органів місцевого самоврядування. Кабінет Міністрів України в межах своєї компетенції на основі та на виконання Конституції України, законів України, указів Президента України видає постанови та розпорядження, які є обов’язковими до виконання. Його нормативно-правові акти підлягають реєстрації в порядку, передбаченому законом. Найбільша кількість конкретних фінансово-правових норм міститься в підзаконних нормативно-правових актах фінансово-кредитних органів держави.

29. Джерела фінансового права утворюють цілісну систему побудовану на певних принципах, які по відношенню до неї є системо утворюючими. Окремі з зазначених принципів мають пряме законодавче закріплення, інші можуть бути виведені шляхом тлумачення законодавства та вироблені в ході судової практики. До системоутворюючих принципів, на яких побудована система джерел фінансового права, відносяться: а) принцип публічності джерел фінансового права; б) принцип унітаризму; в) принцип ієрархії в системі джерел фінансового права; г) принцип юридичного верховенства Конституції України; д) принцип пріоритету джерел фінансового права над не фінансовими.

30. Аналіз теоретичних джерел і практики діяльності Конституційних Судів ФРН, Російської Федерації й України переконує, що правові позиції Конституційних Судів з питань оподаткування носять нормативно-доктриналь-ний характер, втілюють у собі єдність нормативних і конституційно-доктринальних начал. Отже, ці правові позиції Конституційного Суду юридично обов'язкові, вони мають таку ж юридичну чинність, як і самі рішення Конституційного Суду. Конституційний Суд РФ у визначенні від 8 жовтня 1998 р. № 118-О сформулював основні принципи підходу щодо зобов'язуючого значення правових позицій Конституційного Суду, згідно яких положення мотивувальної частини постанов Конституційного Суду, що містять тлумачення конституційних норм або з’ясовують конституційний зміст досліджуваного нормативного акту, на яких засновані висновки Суду, сформульовані в резолютивній частині цієї ж постанови, відображають правову позицію Конституційного Суду і також носять обов'язковий характер.

31. Усі правові позиції Конституційного Суду на основі сутнісного критерію можна розділити на дві групи:

1) ті, які буквально тлумачать Конституцію відповідної держави (коли мова йде про офіційне роз'яснення змісту тих або інших положень Конституції);

2) ті, які витлумачують Конституцію держави з метою зняття протиріч, що містяться в ній, або заповнення смислових пробілів на підставі врахування системного характеру Конституції;

3) ті, що витлумачують норми галузевого законодавства з метою виявлення їх конституційного змісту. Перша група не належить до числа конкретизуючих правових позицій Конституційного Суду. Конкретизуючими правовими позиціями Конституційних Судів є тільки друга й третя групи правових їх позицій, що витлумачують Конституцію або норми галузевого законодавства. Тим забезпечується більше адекватне й повне конституційне регулювання суспільних, у даному випадку податкових, відносин, а також, за словами М.С. Бондаря, "конституційне рихтування" норм законодавства без дискваліфікації, визнання неконституційною тієї або іншої норми. При цьому переборюється її конституційно-правова невизначеність.

32. Конкретизуючі правові позиції Конституційного Суду є специфічною формою його правотворчої діяльності, оскільки за допомогою конституційного тлумачення знімаються протиріччя окремих конституційних положень між собою, забезпечується ефективніше конституційне регулювання відповідних суспільних відносин, уточнюється нормативний зміст статті закону, переборюється колізія між декількома правовими нормами шляхом пошуку оптимуму конкуруючих конституційних цінностей, що містяться в них, привноситься новий, сучасний зміст у норму доконституційного закону, а також виявляються системні, ієрархічні зв'язку й залежності між окремими нормами правових інститутів податкового права.

33. В ієрархії правових позицій Конституційного Суду вище усіх займають місце рішення, у яких тлумачиться Конституція. Конкретизуючі правові позиції Конституційного Суду, що витлумачують Конституцію, а також правові норми, що містяться в інших законах, перебувають рангом нижче, однак вони однаковою мірою з першими правовими позиціями Конституційного Суду обов'язкові для правокористувачів, держави й соціуму в цілому. Вони сприяють обмеженню негативного розсуду компетентних законодавчих і правозастосовних органів і їхніх посадових осіб.

# Список використаних джерел та літератури

1. Конституція України. Із змінами, внесеними згідно із Законом N 2222-IV від 08.12.2004. // Відомості Верховної Ради України. - 2005. - № 2. - 44с.
2. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Міністерства оборони України щодо офіційного тлумачення абзацу першого пункту 22.3 статті 22 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств" (справа про фінансування житла для військовослужбовців) // Вісник Конституційного Суду України. - 2002. - №3. - 25с.
3. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статей 19, 42 Закону України “Про Державний бюджет України на 1999 рік" (справа про фінансування судів) // Офіційний вісник України. - 1999. - №28. - 169с.
4. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень статті 32 Закону України “Про Державний бюджет України на 2000 рік" та статті 25 Закону України “Про державний бюджет України на 2001 рік" (справа про відшкодування шкоди державою) // Офіційний вісник України. - 2001. - №41. - 158с.
5. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 54 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статей 44, 47, 78, 80 Закону України “Про державний бюджет України на 2004 рік" та конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень частини другої, третьої, четвертої статті 78 Закону України “Про Державний бюджет України на 2004 рік" (справа про зупинення дії або обмеження пільг, компенсацій і гарантій) // Офіційний вісник України. - 2004. - №50. - 75с.
6. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України “Про Рахункову палату Верховної Ради України" (справа про Рахункову палату) // Офіційний вісник України. - 1998. - №1. - 151с.
7. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Постанови Верховної Ради України “Про чинність Закону України “Про Рахункову палату””, офіційного тлумачення положень частини другої статті 150 Конституції України, а також частини другої статті 70 Закону України “Про Конституційний Суд України" стосовно порядку виконання рішень Конституційного Суду України (справа про порядок виконання рішень Конституційного Суду України) // Офіційний вісник України. - 2000. - №51. - 80с.
8. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України Постанови Верховної Ради України від 1 жовтня 1996 року “Про тлумачення статті 98 Конституції України" (справа щодо конституційності тлумачення Верховною Радою України статті 98 Конституції України) // Офіційний вісник України. - 1997. - №29. - 85с.
9. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих атів України" (справа про податки) / Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. Книга 2. - 366с.
10. Висновок Конституційного Суду України від 21 грудня 2000 року у справі за зверненням Верховної Ради України про надання висновку щодо відповідності проекту Закону України “Про внесення змін до статті 98 Конституції України" вимогам статей 157 і 158 Конституції України (справа про зміни до статті 98 Конституції України) // Офіційний вісник України. - 2000. - №52. - 190с.
11. 11. Бюджетний кодекс України // Відомості Верховної Ради. - 2001. - №37-38. - 189с.
12. Закон України "Про внесення змін до статті 3 Декрету Кабінету Міністрів України "Про державне мито" №1657-111 // Голос України. - 2000. - 13 червня.
13. Закон України “Про державну податкову службу в Україні" // Відомості Верховної Ради України. - 1991. - №6. - 37с.
14. Закон України “Про державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов’язкових платежів” // Відомості Верховної Ради України. - 1995. - №2. - 10с.
15. Закон України “Про податок на додану вартість” // Відомості Верховної Ради. - 1997. - №21. - Ст.156. з подальшими змінами і доповненнями; Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” // Відомості Верховної Ради. - 2003. - №37. - 308с.
16. Закон України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” // Відомості верховної Ради. - 1997. - №15. - 117с.
17. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств" // Відомості Верховної Ради. - 1997. - №27. - 181с.
18. Закон України “Про плату за землю" // Відомості Верховної Ради. - 1996 - №45. - 238с.
19. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" // Відомості Верховної Ради. - 2001. - №10. - 44с.
20. Закон України “Про Рахункову палату Верховної Ради України" // Відомості Верховної Ради України. - 1996. - №43. - 213с.
21. Закон України “Про систему оподаткування" // Відомості Верховної Ради України. - 1997. - №16. - 119с.
22. Постанова Верховної Ради України “Про тлумачення статті 98 Конституції України" // Відомості Верховної Ради України. - 1997. - № 5. - 36с.
23. Постанова Верховної Ради України від 14 січня 1998р. “Про чинність Закону України “Про Рахункову палату”" // Голос України. - 1998. - 23 січня. - 3с.
24. Постанова Судової палати у господарських справах Верховного Суду України від 12.10.2004 // Вісник Верховного Суду України. - 2005. - №3 (55). - 26-27с.
25. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. №9-П по делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова // СЗ РФ. - 2003. - №24. - 2431с.
26. Постановление КС РФ от 30 января 2001 г. №2-П по делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан // СЗ РФ. - 2001. - №7. - 701с.
27. Постановление КС РФ по делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 21 марта 1997 г. №5-П / В кн.: Предприниматель-налогоплательщик-государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. - 541с.
28. Постановление КС РФ по делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года от 11 ноября №16-П // Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. - Учебное пособие. - М., 1997. - 559с.
29. Алексеев С.С. Право: азбука - теория - филосо- фия: Опьіт комплексного исследования. - М.: Статут, 1999. - 126-141с.
30. Аннерс 3. История европейского права. Перевод со шведского. - М: Наука, 1994. - 101-105с.
31. Барак А. Судовий розсуд.М., 1999. - 354с.
32. Бержель Ж.Л. Общая теория права. Пер. с фр. - М.: Изд-во 2000. - 129-135с.
33. Берман Г. Дж. Западная традиция права: зпоха формирования / Пер. с английского. - 2-е изд. - М: Изд - во МГУ, 1998. - 278 - 280с.
34. Боботов С.В., Жигачев И.Ю. Введение в правовую систему США. - 247с.
35. Боботов С.В., Жигачев И.Ю. Введение в правовую систему США. - М: Изд - во НОРМА, 1997. - 245 - 250с.
36. Бондарь Н.С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда РФ). - М.: ООО “Викор-Медиа”, 2006. - 225с.
37. Бондарь Н.С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда РФ). - М.: Викор-Медиа, 2006. - 80с.
38. Вітрук Н.В. Правові позиції Конституційного Суду Російської Федерації: поняття, природа, юридична сила і значення // Конституційне право: східноєвропейський огляд. 1999. № 3. - 42с.
39. Власов Ю.Л. Проблеми тлумачення норм права. - К.: Ін-т держави і права ім.В.М. Корецького НАН України, 2001. - 264с.
40. Волкова Н. С, Хабрієва Т.Я. Правові позиції Конституційного Суду Російської Федерації і парламент.М., 2005. - 34с.
41. Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник. - К.: Прецедент; Моя книга, 2006. - 56с.
42. Вюртенбергер Т. Роль юридичної методології в демократичній правовій державі / Юридична методологія - основа гармонізації законодавства України до законодавства ЄС. Матеріали міжнародного семінару 13-14 листопада 2003 року. - Київ, 2003. - 6с.
43. Гаврилюк Р.О. Джерела фінансового права України: Навчально-методичний посібник. - Чернівці: Рута, 2003. - 88с;
44. Гаврилюк Р.О. Доктрина належної правової процедури при вирішенні податкових спорів (досвід США та країн Західної Європи) // Правові аспекти практики вирішення спорів і перегляд у касаційному порядку судових рішень щодо сплати податків та обов'язкових платежів суб'єктами господарювання. Матеріали науково-практичної конференції 22-23 грудня 2203 р. - Ірпінь, 2003. - 3с.
45. Гаврилюк Р.О. Порівняльний аналіз правових позицій Конституційних Судів ФРН, РФ та України з питань оподаткування // Науковий вісник Чернівецького університету. Випуск 365. - Правознавство. Збірник наукових праць. - Чернівці: Рута, 2006. - 99-105с.
46. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. - 592с.
47. Гаджієв Г.А. Правові позиції Конституційного Суду Російської Федерації як джерела конституційного права // Конституційне право: східноєвропейський огляд. 1999. № 3 (28). - 22с.
48. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: Навч. посіб. - 3-тє вид., випр. і доп. - К.: Т-во “Знання”, КОО, 2003. - 60с.
49. Государственное право Германии/ Издатели Й. Изензее, П. Кирххоф. Пер. с нем. - М.: Институт Государства и права РАН, 1994. - Т.2. - 113с.
50. Гранат Н.Л. Источники права // Юрист. - 1998. - №9. - 6с.
51. Гуго Гроций. О праве войны и мира: Репринт с изд. 1956 г. - М.: Ладомир, 1994. - 705с.
52. Джобс А.Т. Федеральный конституционный суд Германии о пределах налогового бремени: отдельные аспекты конституционного судопроизводства. В кн.: Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации 2005 года. По материалам третьей Международной научно-практической конференции 14-15 апреля 2006 г. в г. Москве. Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Валтерс Клувер, 2007. - 124с.
53. Дождев Д.В. Римское частное право. Учебник для вузов. Под ред.
54. В.С. Нерсеянца. - М.: НОРМА, 1996. - 239с.
55. Ебзеев Б.С. Толкование Конституции Конституционным Судом Рос-сийской Федерации: теоретические и практические проблеми // Государство и право. - 1998. - №5. - 5-12с.
56. Ебзєєв Б.С. Тлумачення Конституції Конституційним Судом Російської Федерації: теоретичні і практичні проблеми // Держава і право. 1998. № 5. - 5с.
57. Енгельс Ф. Походження сім'ї, приватної власності і держави. - К.: Політвидав України, 1976. - 32с.
58. Євграфов П. Вплив Конституційного Суду України на формування громадянського суспільства і правової держави // Вісник Конституційного Суду України. - 2001. - №5. - 36-41с.
59. Євграфова Є. Акти Конституційного Суду України в системі національного законодавства // Право України. - 2001. - №10. - 66-68с.
60. Єлеонський В.О. в сб.: Теоретичні проблеми російського конституціоналізму.М., 2000. - 122с.
61. Закони України. Офіційне видання. Т.17. - К. АТ "Книга", 1999. - 141-143с.
62. Зімін А.В. Межі обов'язковості правових позицій Конституційного Суду РФ в податкових спорах // Податкові спори: теорія і практика. 2006. № 9. - 13с.
63. История политичесих и правових учений. Учебник для вузов. Под общей ред.В.С. Нерсеянца. - М.: ИНФА.М. - КОДЕКС, 1995. - 269 - 276с.
64. История политических и правових учений. Учеб-ник для вузов. Под общ. ред.В.С. Нерсесянца. - М.: ИНФРАМ-КОДЕКС, 1995. - 71-109с.
65. Калинин А.Ю., Комаров С.А. Форма (источник) права как категория в теории государства и права // Правоведение. - 2000. - №6. - 3с.
66. Кечекьян С.Ф. Советское социалистическое право и его источники/ Труды Юбилейной сессии. Акад. общ. наук. - Москва. - Сессия 1947, октябрь. - М., 1947. - 166с.
67. Козловський А.А. Право як пізнання. Вступ до гносеології права.
68. - Чернівці: Рута, 1999. - 215-232с.
69. Козюбра М.І. Конституційний Суд в системі органів державної влади // Матеріали науково-практичної конференції "Державно-правова реформа в Україні". - К., 1997. - 20-25с.
70. Колесников Е.В. Постановления конституционных судов как источник российского конституционного права // Правоведение. - 2001. - №2. - 32-53с.
71. Кондратов П. Є. Коментар до Федерального конституційного закону "Про Конституційний Суд Російської Федерації".М., 1996. - 229с.
72. Конституции государств Европы: В 3 т. Т.1/Под общ. ред. и со вступит. статьей Л.А. Окунькова. - М.: НОРМА, 2001. - 785с.
73. Конституции Республики Румыния // http://www.rada.gov.ua/library/catalog/law/rumun\_constitut.html;
74. Конституция Республики Молдова // [http://www.cahul.net/kmoldova. htm](http://www.cahul.net/kmoldova.htm)
75. Конституційне право України. За ред. д. ю. н., проф. В.Ф. Погорілка.3-тє видання. - Київ: Наукова думка, 2002. - 100-101с.
76. Конституційний Суд Росії: досвід|дослід| і проблеми (Міжнародний науковий семінар) // Держава і право. 1994. № 1. - 23с.
77. Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997-2001. Книга 1/Відвід, ред. канд. юрид. наук П.Б. Євграфов. - К.: Юрінком Інтер, 2001. - 336с.
78. Кравченко В.В. Конституційне право України. Навчальний посібник. Друге вид., доповнене. - К.: Атака, 2002. - 44с.
79. Кряжков В.А. Конституционное правосудне в субьектах Российской Федерации (правовьіе основи и понятия). - М., 1999. - 107с;
80. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6т.Т. ІІ: Введение в теорию налогового права. - Х.: Легас, 2004. - 546с.
81. Кучерявенко Н.П. Система налогового законодательства Украины: состояние, противоречия, перспективы // Правовая политика и правовая жизнь. - 2002. - №4. - 116с.
82. Лазарев Л.В. Конституционный Суд России и развитие конституционного права // Журнал российского права. - 1997. - №11. - 3-13с.
83. Лазарев Л.В. Конституционньїй Суд Россий-ской Федерации и развитие конституционного права. - 1997. - №11. - 3-13с;
84. Лазарєв Л.В. Правові позиції Конституційного Суду Росії.М., 2003. - 74с.
85. Лафитский В.И. Основи конституционного строя США. - М.: Изд - во НОРМА, 1998. - 58-61с.
86. Лукашева Е.А. Права человека и политика // Право и политика современной России. - М., 1996. - 77с.
87. Лукашевич В.З., Комарова Н.А. Конституційний Суд не може і не повинен підміняти законодавця // Правознавство. 2001. № 2. - 53с.
88. Лунь З.І. Правова охорона Конституції України: Дис. канд. юрид. наук. - Л., 2003. - 192с.
89. Лушникова М.В. Правовые основы налоговой системы: теория и практика: Учеб. пособие. - Ярославль: Яросл. гос. ун-т., 2000. - 31с.
90. Маунц Т. Державнеправо Німеччини (ФРН і ГДР.).М., 1959.
91. - 377с.
92. Митюков М.А. Акты Конституционного Суда РФ и конституционных (уставных) судов субъектов Федерации: общая характеристика и статистический анализ // Журнал российского права. - 2001. - №6. - 15-24с.
93. Михлин А.С. Конституционный Суд: правовая природа решений и контроль за их исполнением // Право и политика. - 2002. - №1. - 83-86с.
94. Мітюков М.А. Робочі матеріали Всеросійської наради // Проблеми виконання рішень.М., 22 березня 2000. № 41. (4461). - 102с.
95. Муромцев Г.И. Источники права (теоретические аспекты проблемы) // Правоведение. - 1992. - №2. - 23с.
96. Ніколаєв Е.А. Правові позиції Конституційного Суду Російської Федерації: визначення, юридична природа, імплементація в правову систему // Право і політика. 2002. № 3. - 15-30с.
97. Овсепян Ж.И. Акты органов судебного (квазисудебного) конститу-ционного контроля // Государство и право. - 1994. - №4. - 14-123с.
98. Окрема думка судді Конституційного Суду України Козюбри М.І. стосовно рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" (справа про податки) // Вісник Конституційного Суду України. - 2001. - №2. - 23-24с.
99. Органи державної влади України/ За ред. В.Ф. Погорілка: Монографія. - К.: Ін-т держави і права ім.В.М. Корецького, 2002. - 385с.
100. Орлюк О.П. Фінансове право: Навч. посібник. - К.: Юрінком Інтер, 2003. - 29-35с.
101. Основи держави і права: Навчаль. посібник для тих, хто вступають до вузів / Під ред|.О.Е. Кутафіна.6-е видавництво, перероб|. і допов|.М., 1999. - 54с.
102. Пацурківський П.С. Джерела фінансового права України // Науковий вісник Чернівецького університету. Випуск 14. - Правознавство. Збірник наукових праць. - Чернівці: Рута, 1997. - 36с.
103. Пацурківський П.С. Проблеми загальної теорії фінансового права в умовах переходу до ринкової економіки. Автореф. дис. докт. юрид. наук. - К., 1998. - 28с.
104. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права. - Чернівці: ЧДУ, 1998. - 46-68с.
105. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. - М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА·М, 1998. - 24с.
106. Підопригора О.А. Основи римського приватного права: підручник для студентів юрид. вузів та факультетів. - К.: Вентурі, 1997. - 26-39с.
107. Погорілко В. Загальна декларація прав людини - одна з найваж ливіших загальнолюдських цінностей XX століття // Право України. - 1999. - №4. - 9с.
108. Податкове законодавство України (станом на 1 березня 1998 року). Офіційне видання. - К.: Парламентське видавництво, 1998. - 66-183с.
109. Полюхович В. Проблеми формування та застосування податкового законодавства // Право України. - 1998. - №7. - 74с.
110. Правовая система Нидерландов. Отв. ред.В. В. Бойцова и Л.В. Бойцова. - М.: Зерцало, 1998. - 57с.
111. Приходько В. Роль Конституційного Суду України в регулюванні банківських відносин // Підприємництво, господарство та право. - 2001. - №8. - 74-75с.
112. Савенко М.Д. Конституційний Суд України як гарант конституційного ладу: Дис. канд. юрид. наук. - К., 2003. - 218с.
113. Савенко М.Д. Правовий статус Конституційного Суду України: Автореф. дис. канд. юрид. наук. - К., 2001. - 16с.
114. Скакун О. Конституційний Суд як учасник правотворчості (законотворчості) в Україні // Юридична Україна. - 2003. - №1. - 26-32с.
115. Скомороха В. Є. Конституційна юрисдикція в Україні: проблеми теорії, методології і практики. - К.: “МП Леся”, 2007. - 716с.
116. Скомороха В. Є. Конституційний Суд України в механізмі державної влади: Автореф. дис. канд. юрид. наук. - Х., 2001. - 19с;
117. Соединенные Штатты Америки. Конституция и законодательные акты. - 46с.
118. Соединенные Штаты Америки. Конституция и законодательные акты. Под ред. О.А. Жидкова. - М: Изд - во "Прогресе", 1993. - 43-44с.
119. Староверова О.В. Теоретические аспекты налогового права и налогообложения. - М., 2000. - 40с.
120. Страшун Б.А. Федеральне конституційне право Росії. Основні джерела за станом на 15 вересня 1996 року: Навчань. посібник., 1996. - 6с.
121. Тесленко М. Конституційна юрисдикція в Україні: Автореф. дис. канд. юрид. наук. - К., 2000. - 17с;
122. Тесленко М.В. Судебный Конституционный контроль в Украине. - К.: Ин-т государства и права им.В.М. Корецкого НАН Украины. - 2001. - 264с.
123. Тихий В. Офіційне тлумачення Конституції та законів України Конституційним Судом України // Вісник Конституційного Суду України. - 1998. - №4. - 38-45с.
124. Тихий В. Правотлумачення Конституційним Судом України та правова природа його рішень // Вісник Конституційного Суду України. - 2001. - №1. - 69с.
125. Толкование Конституции и законов Украины: теория и практика. - Харьков: Факт, 2001. - 215с.
126. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. - М.: Изд-во НОРМА 2001. - 136-144с.
127. Учебник финансоваго права С.И. Иловайскаго. - 4-е изданіе. - Одесса, 1904. - 145с.
128. Фабрициус Ф. Положение рабочего в системе рыночного хозяйства и общепризнанные права человека // Государство и право. - 1992. - №8. - 153с.
129. Финансовое право. Учебник/ Под ред. .Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. - М.: ООО “ТК Велби”, 2003. - 25-26с.
130. Финансовое право: Учебник. - Х.: ООО “Одиссей”, 2003. - 36-38с.
131. Фінансове право України: Підручник/ Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, І. Є. Криниць кий; За ред. М.П. Кучерявенка. - К.: Юрінком Інтер, 2006. - 50с.
132. Хабриева Т.Я. Толкование Конституции Российской Федерации: теория и практика. - М., 1998. - 53с.
133. Ціппеліус Р. Юридична методологія. - К., 2003. - 19, 21, 77с.
134. Чиркин В.Е. Основи сравнительного государствоведения. - М.: Изд - во "Артикул", 1997. - 92с.
135. Шаповал В. Становлення конституційної юрисдикції в Україні // Правова держава. Щорічник наукових праць. - Вип.9. - К.: Ін-Юре, 1998. - 111-115с.
136. Шевчук С. Щодо обов’язковості рішень Конституційного Суду України у контексті доктрини судового прецеденту // Право України. - 2000. - №2. - 45-48с.

1. Див.: Бондарь Н.С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда РФ). - М.: ООО “Викор-Медиа”, 2006. - 225с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Див.: Гаврилюк Р.О. Джерела фінансового права України: Навчально-методичний посібник. - Чернівці: Рута, 2003. - 88с; Гаврилюк Р.О. Порівняльний аналіз правових позицій Конституційних Судів ФРН, РФ та України з питань оподаткування // Науковий вісник Чернівецького університету. Випуск 365. - Правознавство. Збірник наукових праць. - Чернівці: Рута, 2006. - С.99-105. [↑](#footnote-ref-2)
3. Див.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. - 592с. [↑](#footnote-ref-3)
4. Див.: Приходько В. Роль Конституційного Суду України в регулюванні банківських відносин // Підприємництво, господарство та право. - 2001. - №8. - С.74-75. [↑](#footnote-ref-4)
5. Пацурківський П.С. Джерела фінансового права України // Науковий вісник Чернівецького університету. Випуск 14. - Правознавство. Збірник наукових праць. - Чернівці: Рута, 1997. - С.36. [↑](#footnote-ref-5)
6. Гаврилюк Р.О. Джерела фінансового права України: Навчально-методичний посібник. - Чернівці: Рута, 2003. - С.6. [↑](#footnote-ref-6)
7. Див.: Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права. - Чернівці: ЧДУ, 1998. - С.46-68. [↑](#footnote-ref-7)
8. Див.: Муромцев Г.И. Источники права (теоретические аспекты проблемы) // Правоведение. - 1992. - №2. - С.23. [↑](#footnote-ref-8)
9. Муромцев Г.И. Источники права (теоретические аспекты проблемы) // Правоведение. - 1992. - №2. - С.23. [↑](#footnote-ref-9)
10. Муромцев Г.И. Источники права (теоретические аспекты проблемы) // Правоведение. - 1992. - №2. - С.24. [↑](#footnote-ref-10)
11. Кечекьян С.Ф. Советское социалистическое право и его источники/ Труды Юбилейной сессии … Акад. общ. наук. - Москва. - Сессия 1947, октябрь. - М., 1947. - С.166. [↑](#footnote-ref-11)
12. Калинин А.Ю., Комаров С.А. Форма (источник) права как категория в теории государства и права // Правоведение. - 2000. - №6. - С.3. [↑](#footnote-ref-12)
13. Див.: Гранат Н.Л. Источники права // Юрист. - 1998. - №9. - С.6. [↑](#footnote-ref-13)
14. Див.: Основи держави і права: Навчаль. посібник для тих, хто вступають до вузів / Під ред|.О.Е. Кутафіна.6-е видавництво, перероб|. і допов|.М., 1999. С.54. [↑](#footnote-ref-14)
15. Див.: Ніколаєв Е.А. Правові позиції Конституційного Суду Російської Федерації: визначення, юридична природа, імплементація в правову систему // Право і політика. 2002. № 3. С.15-30. [↑](#footnote-ref-15)
16. Див.: Мітюков М.А. Робочі матеріали Всеросійської наради // Проблеми виконання рішень.М., 22 березня 2000. № 41. (4461). С.102. [↑](#footnote-ref-16)
17. Див.: Волкова Н. С, Хабрієва Т.Я. Правові позиції Конституційного Суду Російської Федерації і парламент. М., 2005. С.34. [↑](#footnote-ref-17)
18. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України “Про Рахункову палату Верховної Ради України" (справа про Рахункову палату) // Офіційний вісник України. - 1998. - №1. - Стор.151. [↑](#footnote-ref-18)
19. Див.: Стаття 98 Конституції України. Із змінами, внесеними згідно із Законом N 2222-IV від 08.12.2004. // Відомості Верховної Ради України. - 2005. - № 2. - Ст.44. [↑](#footnote-ref-19)
20. Див.: Зімін А.В. Межі обов'язковості правових позицій Конституційного Суду РФ в податкових спорах // Податкові спори: теорія і практика. 2006. № 9. С.13. [↑](#footnote-ref-20)
21. Див., наприклад: Ст.2 Закону Республіки Бєларусь від 10 січня 2000р. "Про нормативні правові акти Республіки Бєларусь" // "Ведомости Национального Собрания Республіки Бєларусь", 2000, №5, Ст.40; Ст. З Закону Азербайджанської Республіки від 26 листопада 1999 р. "Про нормативно-правові акти" // Бакинский рабочий, 2000, 18 февраля; Ст.72 Закону Литовської Республіки "Про Конституційний суд" // Ведомости Литовской Республіки, 1993, №6, Ст.120; Митюков М.А. Акты Конституционного Суда РФ и конституционных (уставних) судов субьектов Федерации: общая характеристика и статистический аналіз // Журнал Российского права. - 2001. - №6. - СІ5-16; Євграфов П. Вплив Конституційного Суду України на формування громадянського суспільства і правової держави // Вісник Конституційного Суду України. - 2001. - №5. - С.36-41. [↑](#footnote-ref-21)
22. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. - Ст.58. [↑](#footnote-ref-22)
23. Таку ж думку поділяє і суддя Конституційного Суду України Козюбра М.І. Див.: Окрема думка судді Конституційного Суду України Козюбри М.І. стосовно рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" (спра ва про податки) // Вісник Конституційного Суду України. - 2001. - №2. - С.23-24. [↑](#footnote-ref-23)
24. Детальніше про це Див.: Алексеев С.С. Право: азбука - теория - филосо- фия: Опьіт комплексного исследования. - М.: Статут, 1999. - С.126-141; Бер- жель Ж. - Л. Общая теория права. Пер. с фр. - М.: Изд-во Ж) ТА ВЕІчПЕ, 2000. - С.129-135; Козловський А.А. Право як пізнання. Вступ до гносеології права. - Чернівці: Рута, 1999. - С.215-232 та ін. [↑](#footnote-ref-24)
25. Див.: Орлюк О.П. Фінансове право: Навч. посібник. - К.: Юрінком Інтер, 2003. - С.29-35; Финансовое право: Ученик. - Х.: ООО “Одиссей”, 2003. - С.36-38; Финансовое право. Ученик/ Под ред. .Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. - М.: ООО “ТК Велби”, 2003. - С.25-26. [↑](#footnote-ref-25)
26. Див.: Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник. - К.: Прецедент; Моя книга, 2006. - С.56. [↑](#footnote-ref-26)
27. Див.: Пацурківський П.С. Проблеми загальної теорії фінансового права в умовах переходу до ринкової економіки. Автореф. дис. … докт. юрид. наук. - К., 1998. - С.28. [↑](#footnote-ref-27)
28. Див.: Гаврилюк Р.О. Джерела фінансового права України: Навчально-методичний посібник. - Чернівці: Рута, 2003. - 88с. [↑](#footnote-ref-28)
29. Там же: С.3 [↑](#footnote-ref-29)