УДК 347.73

© 2003 р. **Р.О. Гаврилюк**
Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Чернівці

РІШЕННЯ КОНСТИТУЦІЙНОГО СУДУ УКРАЇНИ ЯК ДЖЕРЕЛО ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Постановка проблеми. Українській державі, як і усім постсоціалістичним державам, до регулювання податково-правових відносин у все більшій мірі доводиться підходити з цивілізованих правових позицій та стандартів, враховувати великий історичний досвід у цьому розвинутих держав Заходу. Мова іде насамперед про регулювання суспільних відносин, які є предметом податкового права, актами найвищої юридичної сили – законами. Останнє зумовлено тим, що хоч податкове право не регулює відносин власності – як відомо, його предметом є перерозподільні суспільні відносини у сфері публічних фінансів – проте ці суспільні відносини безпосередньо пов'язані з відносинами власності, а тому є особливо чутливими, резонансними у суспільстві.

Особливе місце в системі джерел податкового права зайняли в постсоціалістичний період 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.

В юридичній науці іде гостра полеміка про правову природу рішень Конституційного Суду. Вітчизняна теорія права та наука конституційного права, як і юриспруденція інших постсоціалістичних держав, лише почали досліджувати цей феномен. Тому позиції різних вчених характеризуються великим діапазоном підходів до проблеми, включно до протилежних, взаємовиключних, а їх висновки нерідко поверхові, хибують абсолютизацією окремих сторін цього явища.Так, Р.З.Лівшиць розглядає рішення Конституційного Суду про відміну правових норм як типові правові норми та поширює їх дію на невизначене коло суб'єктів [32, с.13]. На думку М.В.Тесленко, сама Конституція України (положення, що встановлюють компетенцію Конституційного Суду України) визначає нормативний характер рішень, що приймаються цим судом [38, с.251]. Цілком протилежної позиції дотримується відомий теоретик та практик конституційного права В.М.Шаповал [44, с.29].

Як переконує аналіз літератури з даної проблеми, 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. Про це прямо йдеться, наприклад, у частині другій статті 94 Основного Закону ФРН [15, с.], у § 31 Закону ФРН про Федеральний конституційний суд [46, p.38]; у частині четвертій § 56 Федереального закону Австрії про організацію і здійснення Конституційного суду [48, p.281]; у частині другій статті 40 органічного закону Іспанії про Конституційний суд [47, p.119], у законах ряду інших держав Заходу [34, с.114-123]. До речі, саме таким шляхом пішли і частина пострадянських держав – Азербайджан, Вірменія, Республіка Бєларусь, Казахстан, Литва [17, Ст.2; 18, Ст.3; 19, Ст.72; 33, С.15].

Мета статті полягає в тому, щоб з'ясувати правову природу рішень Конституційного Суду, встановити на основі принципу соціального натуралізму, чим саме за своїм характером є ці рішення, дослідити, можуть чи ні рішення Конституційного Суду України розцінюватись як якісно нове джерело податкового права України.

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 щодо компетенції, вважаємо за необхідне підкреслити, що сама практика реагування органів державної влади на правові позиції Конституційного Суду України, що склалася в останні роки, по суті "de facto" надає його підсумковим рішенням та визначенням "з позитивним змістом" характер нормативних актів. В цьому

переконує уже набутий досвід роботи Конституційного Суду України по розгляду спірних питань та практика реагування на його рішення з боку державних органів, що представляють усі гілки влади.

Так, Конституційному Суду України неодноразово доводилось розглядати юридичні колізії, що виникали у сфері дії податкового права чи з колізійних аспектів права в цілому, що мають для реалізації податково-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"[4, с.336]. 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"[4, с.336].

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-XIV [12, с.141-143]. 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 "е" 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 [12, с.143], 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" [5, с.364]. 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 [1, Ст.95], а також недодержанням вимог статті 34 чинного тоді Закону України "Про бюджетну систему України" щодо визначення джерел покриття скорочення надходжень до місцевих бюджетів [8, с.65]. 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"[5, с.364].

Голова Верховної Ради України у листі до Конституційного Суду України заперечив викладене Президентом України обґрунтування і зазначив, що правозастосовна практика в Україні [36, с.183], на відміну від прогресивної зарубіжної практики [40, с.136-144], 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" [5, с.364-365]. Крім того, підкреслював він, 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 веде до збільшення надходжень у місцеві бюджети [5, с.365].

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-XIV; 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-XIV: "Дія положень підпункту "е" 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 I 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 [5, с.366], виклавши їх в іншій редакції [14].

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 "е" 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" [1, Ст.58].

На нашу думку, цей аргумент непереконливий. Таку ж думку поділяє і суддя Конституційного суду України М.І.Козюбра [29]. 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 [20, С.126-141; 22, с.129-135; 27, с.215-232]. Такого аналізу Конституційний Суд України не провів.

Тим часом, як свідчить історія, принцип "закон зворотної сили не має" (lex ad praeterian non valet) 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 [21, с.101-105; 26, с.71-109; 35, с.26-39]. Отже, мета цього прин-

ципу – 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, очевидно, 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 "е" 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 "е") [11, с.141]; доходи, одержані від відчуження громадянами акцій та інших корпоративних прав, 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") [9, с.108-109; 11, с.141]. Корпоративні права у розумінні законодавця України – це "право власності на статутний фонд (капітал) юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів у разі її ліквідації відповідно до чинного законодавства, незалежно від того, чи створена така юридична особа у формі господарського товариства, підприємства, заснованого на власності однієї юридичної або фізичної особи, або в інших організаційно-правових формах" [13, с.317].

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 "е" 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 [1, Ст.3], а отже, і її законодавчого органу. Повністю відповідала б така позиція Конституційного Суду України і закріпленому в Конституції України принципу верховенства права [1, Ст.8]. 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" [16, с.522].

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 [25; 28]. 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" [38, с.69]. 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" [23, с.264]. 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" [37, с.264], ми вважаємо хибним.

Ми повністю поділяємо 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" [40, с.215]. 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 [30, с.107; 31, с.3-13; 42, с.53; 44, с.25-30].

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" [43, с.113]. Нам видається цей висновок відомого вченого-конституціоналіста недостатньо аргументованим, дискусійним, а його твердження – перебільшенням.

Ми погоджуємося 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 якість [34, с.115]. 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.

Уважний аналіз правової природи рішень Конституційного суду України та практики їх застосування, співставлення їх з рішеннями і їх характером судів конституційної юрисдикції ін-

ших держав, дозволяє виділити ще один надзвичайно важливий аспект даної проблеми, а саме – тлумачення букви і духу власне конституції держави, пристосування її таким чином до динамічних змін суспільного життя. Це з огляду на світовий досвід [37, с.11-88] незрівнянно кращий і цивілізованіший шлях, чим часте внесення кон'юктурних змін безпосередньо у Конституцію. Наприклад, у США аналогічне тлумачення Конституції здійснюється за допомогою доктрини «припустимих повноважень», яка складає основу принципів конституційного тлумачення. Корені цієї доктрини сягають справи Маккулах проти Мериленду (1819 р.), в ході розгляду якої було встановлено з допомогою принципу соціального натуралізму, що існують «всі необхідні засоби для здійснення законних цілей Конституції, які не заборонені її буквою й духом», а також зроблено висновок, що «Конституція покликана існувати у віках, має пристосуватися до різних криз, що виникають у суспільстві» [49, с.316].

Своїм існуванням ця доктрина зобов'язана статті 1 розділу 8 Конституції США. Тлумачення цієї норми Верховним судом США затвердило виключні права федерації у сфері фінансового права та встановленні санкцій, що забезпечують дотримання федерального права. Тлумачення у відповідності з цією доктриною норми про регулювання міжнародної торгівлі породило до життя серію законів у сфері фінансового, цивільного та трудового права, права охорони навколишнього середовища. Воно дозволило закріпити реальне верховенство федерації над штатами у ключових сферах життя суспільства.

Висновки. Отже, у практиці Конституційного Суду України мають місце дві групи актів, з допомогою яких фактично здійснюється тлумачення Конституції: 1) акти офіційного нормативного тлумачення і 2) акти, у яких містяться казуальні тлумачення. Перші – це акти нормативної дії, основне призначення яких полягає в реалізації норм Конституції. Нормативність акта тлумачення Конституції означає, що дія такого акта поширюється на необмежене коло випадків та суб'єктів, які реалізують відповідні норми. Звідси рішення Конституційного суду України про невідповідність Конституції України, Законів України, інших нормативно-правових актів чи їх окремих частин належать 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.

Список літератури

1. *Конституція України.* Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К., 1996.

2. *Рішення Конституційного Суду України* про офіційне тлумачення статей 58, 78, 79, 81 Конституції України та статей 243^{21}, 243^{22}, 243^{25} Цивільного процесуального кодексу України (у справі щодо несумісності депутатського мандата) від 13 травня 1997 року / Конституційний Суд України. Рішення. Висновки. 1997-2001. Книга 1. Відповід. редактор канд. юрид. наук. П.Б.Євграфов. - К.: Юрінком Інтер, 2001. - С.7-14.

3. *Рішення Конституційного Суду України* у справі за конституційним зверненням Відкритого акціонерного товариства "Лубнифарм" щодо офіційного тлумачення положеннь частини другої статті 6 Закону Української РСР "Про зовнішньоекономічну діяльність" і статті 154 Цивільного кодексу Української РСР (справа про порядок підписання зовнішньоекономічних договорів) від 26 листопада 1998 року / Конституційний Суд України. Рішення. Висновки. 1997-2001. Книга 1. Відповід. редактор канд. юрид. наук. П.Б.Євграфов. - К.: Юрінком Інтер, 2001. - С. 310-313.

4. *Рішення Конституційного Суду України* у справі за конституційним зверненням Націо-нального банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 9 лютого 1999 року / Конституційний Суд України. Рішення. Висновки. 1997-2001. Книга 1 / Відповід. редактор канд. юрид. наук. П.Б.Євгра-фов. - К.: Юрінком Інтер, 2001. - С.334-337.

5. *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) від 5 квітня 2001 року / Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997-2001. Книга 2 / Відповід. редактор канд. юрид. наук. П.Б.Євграфов. - К.: Юрінком Інтер, 2001. - С.363-367.

6. *Рішення Конституційного Суду України* у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства "Всеукраїнський Акціонерний Банк" щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої

статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30 травня 2001 року / Конституційний Суд України. Рішення. Висновки. 1997-2001. Книга 2. Відповід. редактор канд. юрид. наук. П.Б.Євграфов. - К.: Юрінком Інтер, 2001. - С.407-414.

7. *Рішення Конституційного Суду України* у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 5 Закону України "Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження" та частини першої статті 19 Закону України "Про інвестиційну діяльність" (справа про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями) від 29 січня 2002 року // Юридичний вісник України. - 2002. - №7. -С.16-19.

8. Закон України *"Про бюджетну систему України*" / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – К.: АТ "Книга", 1996. – С.65.

9. Закон України *"Про приватизацію майна державних підприємств"* / Закони України. Офіційне видання. Т.3. – К.: АТ "Книга", 1996. – С.108-109.

10. Закон України *"Про Конституційний Суд України"* від 16 жовтня 1996р. / Закони України. Офіційне видання. Т.11. -К.: АТ "Книга", 1997. - С.145-163.

11. Закон України *"Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування"* від 26 червня 1997 р. №400/97-ВР / Закони України. Офіційне видання. Т.17. – С.143.

12. Закон України "*Про внесення змін до деяких законодавчих актів України"* від 23 березня 1999 р. №539-XIV / Закони України. Офіційне видання. Т.17. – К. АТ "Книга", 1999. – С.141-143.

13. Закон України "*Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування"* від 2 березня 2000 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.20. – С.317.

14. Закон України *"Про внесення змін до статті 3 Декрету Кабінету Міністрів України "Про державне мито"* №1657-III //Голос України. – 2000. –13 червня.

15. Основной Закон Федеративной Республики Германии от 23 мая 1949 года / Конституции государств Европы: В 3-х т. Т.1 / Под ред. Л.А.Окунькова. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С.580-634.

16. *Постановление КС РФ* по делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах» от 24 октября 1996 года №17-П (Извлечение) / Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство: Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. – М.: ФБК – ПРЕСС, 1998. – С.522.

17. *О нормативных правовых актах Республики Беларусь.* Закон Республики Беларусь от 10 января 2000г. // Ведомости Национального Собрания Республіки Беларусь. – 2000. – №5. – Ст. 40.

18. *О нормативных правовых актах республики Азербайджан.* Закон Азербайджанской Республики от 26 ноября 1999 г. // Бакинский рабочий. – 2000. – 18 февраля.

19. *О Конституционном суде.* Закон Литовской Республики // Ведомости Литовской Республики. – 1993. – №6. – Ст. 120.

20. *Алексеев С.С.* Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования. – М.: Статут, 1999.

21. *Аннерс Э.* История европейского права. Перевод со шведского. – М.: Наука, 1994.

22. *Бержель Ж.-Л.* Общая теория права. Пер. с фр. – М.: Изд-во NOTA BENE, 2000.

23. *Власов Ю.Л.* Проблеми тлумачення норм права. – К.: Ін-т держави і права ім. В.М.Корецького НАН України, 2001.

24. *Євграфов П.* Вплив Конституційного Суду України на формування громадянського суспільства і правової держави // Вісник Конституційного Суду України. – 2001. – №5. – С.36-41.

25. *Євграфова Є.* Акти Конституційного Суду України в системі національного законодавства // Право України. –2001.–№10. –С.66-68.

26. История политических и правовых учений. Учебник для вузов. Под ред. *В.С.Нерсесянца.* – М.: ИНФРА·М-КОДЕКС, 1995.

27. *Козловський А.А.* Право як пізнання. Вступ до гносеології права. – Чернівці: Рута, 1999.

28. *Козюбра М.І.* Конституційний Суд в системі органів державної влади // Матеріали науково-практичної конференції "Державно-правова реформа в Україні". – К., 1997. – С.20-25.

29. *Козюбра М.І.* Окрема думка стосовно рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України "Про внесен-

ня змін до деяких законодавчих актів України" (справа про податки) // Вісник Конституційного Суду України. – 2001. – №2. – С.23-24.

30. *Кряжков В.А.* Конституционное правосудие в субъектах Российской Федерации (правовые основы и понятия). – М., 1999.

31. *Лазарев Л.В.* Конституционный Суд Российской Федерации и развитие конституционного права // Государство и право. – 1997. – №11. – С.3-13.

32. *Лившиц Р.З.* Судебная практика как источник права. – М., 1997.

33. *Митюков М.А.* Акты Конституционного Суда РФ и конституционных (уставних) судов субъектов Федерации: общая характеристика и статистический аналіз // Журнал Российского права. – 2001. – №6. – С.15-16.

34. *Овсепян Ж.И.* Акты органов судебного (квазисудебного) конституционного контроля (на материлах Австрии, Италии, Испании, Франции, ФРГ) // Государство и право. – 1994. – №4. – С.114-123.

35. *Підопригора О.А.* Основи римського приватного права: підручник для студентів юрид. вузів та факультетів. – К.: Вентурі, 1997.

36. *Податкове законодавство України* (станом на 1 березня 1998 року). Офіційне видання. – К.: Парламентське видавництво, 1998.

37. *Сліденко І.Д.* Тлумачення конституції: питання теорії і практики в контексті світового досвіду. – Одеса: Фенікс, 2003. – 234 с.

38. *Тесленко М.В.* Судебный Конституционный контроль в Украине. – К.: Ин-т государства и права им.В.М.Корецкого НАН Украины. – 2001. – 344 с.

39. *Тихий В.* Правотлумачення Конституційним Судом України та правова природа його рішень // Вісник Конституційного Суду України. –2001. –№1. – С.63-69.

40. *Тодыка Ю.Н.* Толкование Конституции и законов Украины: теория и практика. – Харьков: Факт, 2001.

41. *Толстопятенко Г.П.* Европейское налоговое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001.

42. *Хабриева Т.Я.* Толкование Конституции Российской Федерации: теория и практика. – М., 1998.

43. *Шаповал В.М.* Становлення конституційної юрисдикції в Україні // Правова держава: Щорічник наукових праць. – К., 1998. – Вип.9. – С.113-118.

44. *Шаповал В.М.* Становлення конституціоналізму в Україні: проблеми теорії // Право України. – 1998. – №5. – С.25-30.

45. *Эбзеев Б.С.* Толкование Конституции Конституционным Судом Российской Федерации: теоретические и практические проблемы // Государство и право. – 1998. – №5. – С.5-12.

46. *Wheare K.C.* Modern Constitutions. – London: Oxford University Press, 1971. – 150 p.

47. *Sartori J.* Comparative Constitutional Engineering. – NY: New York University Press, 1994. – 358 p.

48. *Finer S.E., Bogdanor V., Rudden B.* Comparing Constitutions Oxford: Ckaredon Press, 1995. – 396 p.

49. *McCulloch* v. Mazyland. – 17 U.S. – 316 (1819).

Стаття надійшла до редколегії 3.07.2003 р.
Рекомендована до опоблікування у „Віснику" науковим редактором д.ю.н., проф.Пацурківським П.С.

R.O. Gavryliuk

THE SOLUTIONS OF THE CONSTITUTIONAL COURT OF UKRAINE AS A SOURCE OF THE FISCAL LAW

Summary

In the article for the first time in domestic financial-legal science the legal nature of the solutions of the Constitutional court of Ukraine is explored, the conclusion is justified that they are an independent source of its fiscal law and borrow in system of sources of the fiscal law a place at once after the Constitution of Ukraine.