

**ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ПРАВОВИХ ПОЗИЦІЙ КОНСТИТУЦІЙНИХ СУДІВ ФРН, РФ ТА УКРАЇНИ З ПИТАНЬ ОПОДАТКУВАННЯ**

**Постановка проблеми.** Україна у своєму поступальному прогресі призупинилася перед порогом податкової 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 податковому 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 оподаткування 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 податкового законодавства України значно менший від аналогічного досвіду Конституційних Судів ФРН та РФ.

**Ступінь наукової розробки проблеми.** 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 [1, с.80].

**Метою дослідження** є здійснення юридичного аналізу правових позицій Конституційних судів ФРН, РФ та України з питань оподаткування, з'ясування їх природи, внутрішньої ієрархії, взаємне збагачення даним досвідом регулювання податкових відносин.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Чітких критеріїв, які податкові 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 [3, с.785], 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 навіпіл» між приватним і публічним суб'єктами [16, S.309]. Тобто був обраний «принцип розподілу навіпіл», 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 оподаткування. 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 нами – Г.Р.). За його розсудом гранична межа податкового тягара впливає із пропорційності у вузькому змісті, коли в рамках зважування інтересів у кожному випадку окремо вирішується питання про доцільність і допустимість податкового тягара. 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 оподаткування, 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 [2, с.124].

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» [15, с.153]. 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 [4, с.77]. 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 оподаткування; 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 оподаткування; розкриття публічно-правової природи податків і уточнення підстав відповідальності у сфері оподаткування, 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 оподаткування й зборів, які до прийняття Податкового кодексу РФ не були систематично й повно відбиті в російському податковому законодавстві. Зокрема, КС указав, що «загальні принципи оподаткування 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» [7, с.541]. Загальні принципи оподаткування й зборів впливають як безпосередньо зі ст.57, що регулює виключно питання оподаткування, так і з інших статей Конституції, що закріплюють принципи для будь-яких галузей законодавства.

Даний підхід до принципів оподаткування знайшов своє підтвердження й подальший розвиток у Постанові КС РФ від 27 травня 2003 року, в якій указується, що правове регулювання у сфері оподаткування, 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, справедливості і співвимірності 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) [10, Ст.2431].

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) Конституції РФ [9, Ст. 701].

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 оподаткування, 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 нами – Г.Р.) про податок істотних елементів податкового зобов'язання» [8, с.559]. Згодом ця правова позиція КС РФ знайшла втілення в статті 17 Податкового кодексу Російської Федерації [5, с.12].

Варто звернути увагу на ще один прояв конкретизації в правових позиціях КС РФ із питань оподаткування. 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 оподаткування й зборів закріплені за федеральним законодавцем, то встановлення істотних елементів оподаткування 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 нами – Г.Р.)» [8, с.559]. А декількома абзацами вище цієї ж Постанови КС РФ акцентується: «Конституція Російської Федерації виключає можливість установлення податків і зборів органами виконавчої влади» [8, с.559].

Як впливає 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 РФ 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 впливає, зокрема, зі ст. 8 (ч.1) і 34 (ч.1) Конституції РФ [9, Ст. 701].

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 оподаткування, хоча має й свої характерні риси. Мабуть, найхарактернішою рисою цієї практики є той факт, що питома вага рішень з проблем оподаткування 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 Судидами 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 оподаткування Конституційним Судом України.

Першою правовою позицією КС України з питань оподаткування 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 зна-

чення 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)» [11, с.261].

Ряд правових позицій КС України з питань оподаткування 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 оподаткування. 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 оподаткованого 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 наперед послався на те, що відповідно до Конституції України кожний зобов'язаний сплачувати податки й збори в порядку й розмірах, встановлених законом (стаття 67); система оподаткування, 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 свій час Федеральний Конституційний Суд ФРН у Постанові від 14 березня 1963 р. відзначив, що для вирішення колізії між ідеєю правової визначеності й принципом матеріальної справедливості, що є двома складовими частинами основного принципу верховенства права, парламент має певну свободу розсуду, у межах якої він, керуючись розумними аргументами, вправі вирішити, який принцип повинен переважати. Однак цього не вправі робити Конституційний Суд держави // Див.: Ruland F. Das BVerfG und der Familienlastenausgleich in der Pflegeversicherung / In: Neue Juristische Wochenschrift, 2001. - S.1673 (1677).

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 оподаткування, не можуть встановлюватись або змінюватись іншими законами України, крім законів про оподаткування» [12, с.365]. 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-XIV [12, с.366-367].

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 [12, с.366]. 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 оподаткування 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), установлені законами України для підприємств, створених без участі іноземних інвестицій [13, с.143]. 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» [14, с.26]. 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.

**Висновки.** 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-доктринальний 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 Су-

ду. 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 [6].

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.

## Список літератури

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

2. 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. – С.124.

3. Конституции государств Европы: В 3 т. Т.1 / Под общ. ред. и со вступит. статьей Л.А.Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. – С.785.

4. Лукашева Е.А. Права человека и политика // Право и политика современной России. – М., 1996. – С.77.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (в 2-х частях). – М.: ТД-ЭЛИТ-2000, 2002. – С.12.

6. Определение Конституционного Суда РФ от 8 октября 1998 г. №118-О по жалобе гражданина Л.А.Головановой о нарушении её конституционных прав положением абзаца 1 части седьмой статьи 19 Закона РСФСР «О милиции» // Архив Конституционного Суда РФ. – 1998.

7. 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. – С.541.

8. 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. – С.559.

9. 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. – Ст. 701.

10. 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.Рукавишниковой, В.Л.Соколовского и Н.И.Таланова // СЗ РФ. – 2003. - №24. – Ст. 2431.

11. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними зверненнями Центральної спілки споживчих товариств України та державного підприємства Міністерства оборони України «Управління військової торгівлі Прикарпатського військового округу» щодо офіційного тлумачення положення пункту 1 частини третьої статті 1 Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» (справа про патентування підприємницької діяльності) від 21 грудня 2000 року №16-рп/2000 // Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997-2001. У двох

книгах. Книга 2. Відп. ред. П.Б.Євграфов. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – С.261.

12. 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 №3-рп/2001 // Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997-2001. У двох книгах. Книга 2. Відп. ред. П.Б.Євграфов. – С.365.

13. 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 №1-рп/2002 // Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 2001-2002. Книга 3. Відп. ред. П.Б.Євграфов. – К.: Юрінком Інтер, 2002. – С.143.

14. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу) від 24 березня 2005 року №2-рп/2005 // Юридичний вісник України. – 2005. - №14. – 9-15 квітня. – С.26.

15. Фабрициус Ф. Положение рабочего в системе рыночного хозяйства и общепризнанные права человека // Государство и право. – 1992. - №8. – С.153.

16. Hassemer W. Strafrecht und Stafjustiz in den Medien. – Wein-Graz, 2004. – S.309.

*Стаття надійшла до редколегії 14 грудня 2006 року.*

*Рекомендована до опублікування у «Віснику» науковим редактором П.С.Пацурківським.*

**R.O. Gavryliuk**

## **THE COMPARATIVE ANALYSES OF LEGAL POSITIONS OF CONSTITUTIONAL COURTS OF FRG, RF AND UKRAINE CONCERNING THE TAXATION**

### **Summary**

The analysis of theoretical sources and practice of activity of Constitutional courts of FRG, RF and Ukraine convinces that legal positions concerning the taxation carry normative scientific character, personify unity normative and constitutional – scientific beginnings.