

УДК 347.73:342

ПОДАТКОВЕ ПРАВО ТА КОНСТИТУЦІЙНЕ ПРАВО: ТОЧКИ ДОТИКУ

Вікторія ЧАЙКА,

кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права,
докторант Національного університету державної податкової служби України

SUMMARY

The article deals with studying the problems of the Tax and Constitutional Laws correlation. On the basis of analysis of certain norms of the Constitution of Ukraine, the Tax code of Ukraine and other normative legal acts in the investigated sphere a role and value of constitutional principles and Constitutional Court legal positions in the field of taxation for development of the Tax Law theory are defined. Developing the sense of the term of «constitutional and legal principles of the tax system» is paid attention to. The author suggests a classification of norms-principles in the taxation field, envisaged by the Constitution of Ukraine.

Key words: the Constitution of Ukraine, constitutional principles, the Tax code of Ukraine, taxes and duties, taxation, the Constitutional Court of Ukraine.

АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено дослідженню проблем співвідношення податкового та конституційного права. На підставі аналізу окремих норм Конституції України, Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів у досліджуваній сфері з'ясовано роль і значення конституційних принципів та правових позицій Конституційного Суду України у сфері оподаткування для розвитку теорії податкового права. Приділено увагу розкриттю змісту терміну «конституційно-правові принципи податкової системи». Запропоновано класифікацію норм-принципів у сфері оподаткування, закріплених у Конституції України.

Ключові слова: Конституція України, конституційні принципи, Податковий кодекс України, податки і збори, оподаткування, Конституційний Суд України.

Постановка проблеми. Конституція України 1996 року вперше підняла регулювання питань оподаткування на конституційно-правовий рівень. Причому її норми не лише закріпили обов'язок кожного сплачувати податки і збори як елемент конституційно-правового статусу особи, але й встановили низку правових гарантій, що забезпечують права платника податків та інтереси держави. Конституційні норми про податки отримали розвиток в Податковому кодексі України та в рішеннях Конституційного Суду України. Водночас взаємозв'язок норм податкового законодавства і конституційних норм, місце Конституції України в механізмі правового регулювання податкових відносин залишаються недостатньо дослідженими.

Суттєвий внесок у сферу міждисциплінарних досліджень, зокрема в аспекті співвідношення податкового та конституційного права, зробили А.В. Бризгалін, Д.В. Вінницький, О.М. Козирін, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, С.В. Овсянніков, С.С. Попова, Е.М. Циганков, Д.М. Щокін та інші.

Метою статті є аналіз взаємозв'язку податкових і конституційно-правових відносин, а також визначення місця конституційно-правових норм у механізмі правового регулювання податкових відносин.

Виклад основного матеріалу. Конституційне регулювання суспільних відносин є невід'ємною частиною всього процесу правового регулювання і являє собою впорядковану дію конституції та конституційного законодавства на різні види суспільних відносин за допомогою системи специфічних конституційних засобів, способів і прийомів [1, с. 13]. Про засадниче значення конституційного законодавства для всіх галузей законодавства та права, включаючи податкове, стверджує і А.В. Бризгалін [2]. Дослідник звертає увагу на те, що деякі норми конституційного права, не втрачаючи свого значення, водночас входять до складу податкового права.

Також слід підкреслити, що в статті «Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування» М.П. Кучерявенко вказує на системність і співвідпорядкованість норм, що регулюють оподаткування. До таких норм, згідно з його позицією, з огляду на специфіку податкових відносин насамперед можна віднести конституційні норми, які закріплюють як принципівий підхід до урегульованості податкового обов'язку, так і виняткову компетенцію Верховної Ради України в регулюванні податків і зборів (ст. 67 і ст. 92 Конституції України) [3, с. 81–82].

У зв'язку із цим варто звернути увагу на те, що законодавець, до компетенції якого належить нормативно-правове регулювання податків і зборів, володіє досить широкою discreцією у виборі конкретних напрямів і змісту податкової політики, проте свобода його розсуду під час вирішення цих питань обмежується загальними і спеціальними конституційними принципами, які зумовлюють звернені до нього під час встановлення правового регулювання вимоги, зокрема у сфері економічних відносин [4, с. 3].

Конституція України [5, с. 15], як основоположне джерело податкового права, містить правові принципи, що визначають нормативне регулювання загальнодержавних і місцевих податків і зборів та є базовими для процесуального податкового законодавства; встановлює правові основи податкової діяльності держави і компетенцію органів державної влади в податковій сфері.

У податковому праві головне місце займають принципи-норми, закріплені в Конституції України, законах, у деяких нормативних актах виключно податкового характеру. Принципи відіграють роль орієнтирів у формуванні податкового права. Вони є основними й обґрунтовано виділяються з усієї системи правових принципів із точки зору не лише форми нормативного вираження, але й змісту цих принципів, що впливають на розвиток фінансового права загалом [6].

Звертаючись до сутності цієї проблеми, слід насамперед зауважити, що конституційно-правові принципи податкової системи – це засновані на пізнанні об'єктивної закономірності податкової системи держави і закріплені в Конституції України керівні начала, що впливають із неї та виступають найвищим ступенем узагальненості та значущості правових вимог у податковій сфері, є визначальними основними напрямками і тенденціями правового регулювання податкової системи, правотворчості і правозастосування, а також це гарантії дотримання і реалізації прав і свобод громадян, основ конституційного ладу [7].

На думку С.С. Попової, конституційно-правові принципи податкової системи мають двоєдину природу, з одного боку, це керівні начала, що визначають основні напрями правового регулювання податкової системи, з іншого – конституційні гарантії дотримання прав і свобод. На базі конституційно-правових принципів і конституційних інститутів, що розвивають їх, складаються конкретні податкові правовідносини, які фактично відповідають або не відповідають конституційним уявленням [7].

На нашу думку, норми Конституції України [5, с. 15] як джерела податкового права можна умовно поділити на дві групи:

1) загальні норми, що є основою для регулювання всіх видів економічних відносин у державі (тобто це норми, що опосередковано регулюють податкові відносини, чинять непрямий вплив на них);

2) спеціальні норми, що прямо (безпосередньо) регулюють податкові відносини та визначають основоположні принципи діяльності суб'єктів таких відносин.

Розглянемо більш детально ці норми-принципи. Так, до першої групи можна віднести принцип верховенства права, встановлений ч. 1 ст. 8 Конституції України [5, с. 15]. Цей принцип є основоположним для податкової системи та забезпечує дію податкового права на всій території держави.

Із принципу верховенства права та Конституції України (ч. 2 ст. 8 Конституції України) випливає необхідність у виробленні теоретичної основи для регулювання податкових відносин на принципах унітарності (як однієї з основ конституційного ладу – ч. 2 ст. 2 і ч. 3 ст. 5 Конституції України [5, с. 15]), визначенні правових меж самостійності регіонів України та органів місцевого самоврядування в межах нової концепції децентралізації фінансів, запропонованої урядом, а також критеріїв централізації податкових надходжень. Водночас діяльність контролюючих органів у сфері оподаткування повинна відповідати потребам конституційного розвитку України на сучасному етапі.

Принципи юридичної рівності і справедливості, що впливають із Конституції України та на яких засновано здійснення прав і свобод людини та громадянина в Україні як правовій демократичній державі, зокрема економічна свобода особи, у розумінні її статей 1, 3, 21–22, 24 (частина 1), 36 (частина 1 і 3), 41–44, 48, 55 [5, с. 15] обумовлюють необхідність правової визначеності та пов'язаної з нею передбачуваності законодавчого регулювання у сфері податкових відносин, яке повинно забезпечувати розумне узгодження конституційних цінностей, зокрема тих, що мають стосуються реалізації фіскального інтересу та пов'язаних із ним інших публічно значущих інтересів держави та створення максимально сприятливих умов для розвитку економічної системи в цілому на основі стабільності цивільного обігу й підтримання досить високого рівня взаємної довіри між усіма його учасниками.

Хоча економічна свобода в її конституційно-правовому значенні не зумовлює отримання гарантованого результату від здійснення господарської діяльності, проте вона передбачає захист від ризиків, пов'язаних із довільними і необгрунтованими, такими, що порушують нормальний режим господарювання, рішеннями та діями органів державної влади, зокрема від таких змін податкового регулювання, які не дозволяють відповідним суб'єктам господарської діяльності своєчасно адаптуватися до нових умов. Платник податків із метою організації планування господарської діяльності має бути завчасно повідомлений про склад і зміст своїх податкових зобов'язань для того, щоб мати можливість заздалегідь врахувати пов'язані з цим витрати в межах витрат на здійснення господарської діяльності. Витрати на сплату фіскальних платежів не повинні носити раптового характеру, виступаючи непереборною перешкодою для реалізації економічної свободи. Зміна податкових правил до закінчення розумного терміну з моменту публікації правового акту, якою вносяться зміни в податкове регулювання, у жодному разі не повинна призводити до порушення конституційних принципів, на яких заснована економічна система і правовий статус суб'єктів господарської діяльності [4, с. 4–6].

До спеціальних норм-принципів у сфері оподаткування, закріплених Конституцією України [5, с. 15], слід віднести ст. 67 (що є своєрідним фундаментом для вироблення способів і прийомів національного правового регулювання податкових відносин); п. 1 ч. 2 ст. 92 Основного Закону, що передбачає можливість встановлення системи оподаткування, податків і зборів виключно законами України; ст. 74, якою заборонено проведення референдуму щодо законопроектів із питань податків, а також ч. 1 ст. 143, згідно з якою територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування наділені правом встановлювати місцеві податки та збори відповідно до закону.

Зупинимось на принципах другої групи більш детально. Зокрема, положення ч. 1 ст. 67 Конституції України [5, с. 15] щодо того, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, знаходить свій вияв у принципі загальності оподаткування. Цей принцип законодавцем також відображено у пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [8].

Принцип загальності оподаткування свідчить про те, що Конституцією України закріплено принциповий підхід до імперативних засад регулювання податкових відносин, які забезпечують реалізацію саме обов'язку, а не зобов'язання платника податків. Формально юридичною підставою виникнення такого обов'язку є наявність подібного припису в Податковому кодексі України, митному законодавстві (у випадку оподаткування операцій із переміщення товарів через митний кордон України) та законів із питань оподаткування. Закріпленням цього принципу підкреслюються дві важливі настанови. По-перше, загальність оподаткування базується саме на виконанні обов'язку, а не регулюванні відносин у межах зобов'язання, яке зумовлює зустрічні права та обов'язки учасників. По-друге, подібний обов'язок може виникати лише стосовно встановлених податків і зборів, тобто платежів, які законодавчо визначені та закріплені відповідно до чіткої процедурної форми [9, с. 26–27].

Також норма ч. 1 ст. 67 Конституції України вказує на те, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в розмірах, встановлених законом. На наш погляд, це консти-

туційне положення знайшло своє відображення в принципі фіскальної достатності, передбаченому пп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [8]. Означений принцип має подвійну природу. З одного боку, стягнення податків не є самоціллю державного апарату, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, цим принципом запроваджується і певне обмеження щодо встановлення безпідставних і необґрунтованих розмірів податків і зборів із боку органів державної влади чи місцевого самоврядування. Розміри податків повинні бути такими, щоб забезпечувати необхідні надходження до бюджетів, але не більше того. Водночас слід обережно підходити до реалізації цього принципу та не зводити його до хибного уявлення про те, що податкове регулювання повинно пов'язуватись (або навіть включати) із регулюванням видатків бюджету.

Податкова політика держави насамперед реалізується через систему оподаткування, яка відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України [5, с. 15] встановлюється виключно законами України. При цьому дія критеріїв, що впливають із конституційного принципу законності встановлення податків і зборів, не обмежується правовими актами, які в конкретній системі правового регулювання прямо віднесені до законодавства про податки і збори, оскільки вони мають сферу застосування, визначену відповідно до призначення нормативних правових актів у механізмі гарантування прав платників податків.

Принцип законності встановлення податків і зборів тісно пов'язаний із принципом недоторканності приватної власності та принципом свободи особи, оскільки оподаткування – це форма відчуження приватної власності особи, що в цивілізованому демократичному суспільстві стає прийнятною лише за умови отримання згоди від особи, вираженої через представництво її інтересів у парламенті.

Отже, норми Конституції України не лише закріплюють загальний обов'язок сплачувати законно встановлені податки та збори, але й передбачають систему правових гарантій, що забезпечують компроміс між дотриманням прав платників податків і фіскальних інтересів держави. Оскільки оподаткування обмежує права приватних суб'єктів щодо розпорядження своєю власністю, то норми податкового права повинні відповідати конституційно значущим цілям обмеження прав особи та законодавчій формі запровадження таких обмежень.

Пристаючи до характеристики норми, що міститься в ч. 1 ст. 143 Конституції України [5, с. 15], слід насамперед зауважити, що Основним Законом України надано право територіальним громадам села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону. На практиці такими органами є місцеві ради. Конкретизується ця конституційна норма-принцип у ст. 8 Податкового кодексу України [8], згідно з якою місцеві податки і збори встановлюються рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. Крім того, п. 10.6 ст. 10 Податкового кодексу України [8] визначено, що місцеві податки і збори зараховуються до місцевих бюджетів.

Компетенцію органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування обмежено встановленням видів податків і зборів законодавцем, а точніше визначенням їх вичерпного

переліку в Податковому кодексі України. У зв'язку із цим органи місцевого самоврядування мають право здійснювати розробку та конкретизацію змісту певних елементів місцевого податку чи збору, приймати рішення (у вигляді нормативно-правового акту) про їх запровадження на своїй території (якщо це стосується збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору – п. 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України [8]).

Водночас законодавче закріплення основ місцевого самоврядування в податковій сфері в умовах децентралізації фінансів в Україні на сьогодні не є повним і достатнім. Потрібне подальше вдосконалення податкового законодавства, спрямоване на розширення економічних основ і можливостей місцевого самоврядування.

Тісний зв'язок конституційного та податкового права можна простежити в процесі прийняття рішень та надання висновків щодо конституційності актів податкового законодавства Конституційним Судом України.

С.В. Тарібо справедливо відзначає, що фінансова політика набуває правових форм у результаті законотворчої діяльності, водночас судова влада також визначає та реалізує фінансову політику, а у випадку необхідності коригує її проведення. Найбільш виразно це простежується на прикладі діяльності вищих судових інстанцій, зокрема і Конституційного Суду України [10, с. 2].

Необхідно зауважити, що згідно зі ст. 147 Конституції України [5, с. 15] та ч. 1 ст. 1 Закону України «Про Конституційний Суд України» Конституційний Суд України [11] є єдиним органом конституційної юрисдикції в Україні та виконує важливі правозахисні, контрольні й інтерпретаційні функції.

Інакше кажучи, Конституційний Суд України здійснює тлумачення Основного Закону України, тобто роз'яснює зміст норм, що інтерпретуються. Результатом такого тлумачення стає правова позиція Конституційного Суду України, тобто прецедент тлумачення конституційної норми, виражений у мотивувальній частині рішення Конституційного Суду України; він має письмову форму та нормативне значення.

У зв'язку із зазначеним вище варто звернути увагу на позицію російського дослідника Д.М. Щокіна щодо ролі та місця Конституційного Суду Російської Федерації в проведенні податкової реформи, що, на нашу думку, повною мірою стосується й України. Зокрема, учений зазначає: «Юридичне забезпечення податкової реформи з боку виконавчої влади належним чином не забезпечено. Звісно, податкові ініціативи виконавчої влади отримували законодавче закріплення, але якість законів значною мірою була та залишається незадовільною. На жаль, виконавча та законодавча гілки влади в період проведення податкової реформи, за винятком окремих випадків, не змогли стати генераторами правових ідей, концепцій і юридичних конструкцій, які були б адекватні проведенню реформи. У результаті цю функцію взяв на себе Конституційний Суд РФ, який фактично здійснює конституціоналізацію податкового законодавства Росії, тобто насичує податкову систему належним правовим змістом. Таку роль Конституційний Суд зміг узяти на себе, оскільки має інтелектуальний і науковий потенціал, а також волю на конституціоналізацію податкового законодавства» [12, с. 13–14].

Зокрема, Конституційний Суд України Рішенням у справі № 1-3/2012 за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податково-

го кодексу України [13, с. 57] визнав відповідними Конституції України такі підпункти:

– пп. 16.1.13 п. 16.1 ст. 16, згідно з яким платник податків зобов'язаний допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування;

– пп. 94.2.2 п. 94.2 ст. 94, згідно з яким адміністративний арешт майна платника податків може бути застосовано, якщо з'ясується, що фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон.

Цілком очевидно, що для виконання наведених вище дій судді повинні були звернутися до систематичного способу тлумачення податкових та конституційно-правових норм, що мають відношення до справи № 1-3/2012 [13, с. 57], оскільки в правозастосовній практиці саме системний підхід до права є запорукою правильного тлумачення та застосування норм права.

Так, автори підручника «Теорія держави та права» наголошують: «Систематичне тлумачення – це з'ясування змісту правових норм у їх взаємному зв'язку, з їх місцем і значенням у певному нормативному акті, інституті, галузі права в цілому. Цей спосіб тлумачення зумовлений внутрішніми властивостями права, його системністю. Правові норми в загальній системі правового регулювання пов'язані між собою численними відносинами. Тому, щоб повністю з'ясувати зміст тієї чи іншої норми права, необхідно враховувати цілу низку інших норм, що регулюють суміжні суспільні відносини, встановити зв'язок між регулятивними й охоронними нормами. Усе це допомагає правильно зрозуміти сферу дії норми, коло зацікавлених осіб, значення того або іншого терміну» [14, с. 483].

Таким чином, у справі № 1-3/2012 щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України [13, с. 57] Конституційний Суд України дійшов висновку, що закріплені в пп. 16.1.13 п. 16.1 ст. 16, пп. 20.1.11 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України компетенція контролюючих органів та обов'язок платників податків є необхідними умовами для забезпечення виконання приписів ч. 1 ст. 67 Конституції України, згідно з якою кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Суд встановив, що немає підстав вважати наведені положення кодексу такими, що порушують вимоги ч. ч. 1, 2 ст. 30 Конституції України, за якими кожному гарантується недоторканність житла та не допускається проникнення до житла чи до іншого володіння особи, проведення в них огляду чи обшуку інакше як за вмотивованим рішенням суду.

Беручи до уваги наведені аргументи, Конституційний Суд України в резолютивній частині свого рішення серед іншого зазначив: «Підпункт 16.1.13 пункту 16.1 статті 16, підпункт 20.1.11 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу не суперечать частинам першої, другої статті 30, частині першої статті 124 Конституції України» [13, с. 57]. Тобто фактично це означало, що в справі № 1-3/2012 Конституційний Суд України не задовольнив вимоги суб'єкта конституційного подання і визнав оспорювані положення Податкового кодексу України конституційними.

Розглянемо ще одну правову позицію Конституційного Суду у сфері оподаткування, що міститься в Ухвалі № 95-у/2014 від 12 листопада 2014 року про відмову у відкритті конституційного провадження в справі за конституційним поданням Державної фіскальної служби України щодо офі-

ційного тлумачення положень п. 209.2 ст. 209 Податкового кодексу України в системному зв'язку з положеннями пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14, п. 187.1 ст. 187 цього кодексу (справа № 2-84/2014) [15].

Необхідність в офіційному тлумаченні вказаних положень кодексу, на думку ініціатора клопотання, була пов'язана з різним їх трактуванням органами доходів і зборів, судовими органами України та суб'єктами господарювання, що призводило до виникнення конфліктних ситуацій, наявності численних судових справ та ненадходження значних коштів до бюджету. На підтвердження своєї позиції Державна фіскальна служба України долучила до конституційного подання копії ухвал Вищого адміністративного суду України від 4 вересня 2013 року, від 27 листопада 2013 року, від 14 січня 2014 року, від 16 червня 2014 року.

У свою чергу Конституційний Суд України розглянув матеріали справи та шляхом аналізу долучених до конституційного подання копій судових рішень дійшов висновку, що Вищий адміністративний суд України однозначно розуміє положення Податкового кодексу України, щодо офіційного тлумачення яких звернувся автор клопотання. Крім того, Конституційний Суд України у своїй ухвалі зазначив, що повноважний розглядати лише ті питання, які йому підвідомчі відповідно до положень ст. 150 Конституції України та Закону України «Про Конституційний Суд України» [15].

Також Конституційний Суд України встановив, що Державна фіскальна служба України, не погоджуючись із рішеннями Вищого адміністративного суду України щодо застосування положень п. 209.2 ст. 209 зазначеного кодексу, по суті, порушила питання стосовно їх правильності та законності. Виходячи із цього, Конституційний Суд України вказав на те, що відповідно до ст. 14 Закону України «Про Конституційний Суд України» він не наділений правом перевіряти законність, обґрунтованість рішень судів загальної юрисдикції та правильність застосування ними норм законодавства, відмовивши у відкритті конституційного провадження [15].

Слід підкреслити, що подібної практики дотримується і Конституційний Суд Російської Федерації під час прийняття рішень у справах у сфері оподаткування. Наприклад, в Ухвалі № 277-О від 25 лютого 2013 року Конституційний Суд Російської Федерації зазначив: «Як впливає зі скарги, заявник фактично пропонує Конституційному Суду оцінити не норму кримінального закону, а її застосування в його конкретній справі, пов'язаній з отриманням із бюджету суми податку на додану вартість, що не відноситься до компетенції Конституційного Суду Російської Федерації» [16].

Аналогічне формулювання можна зустріти також в Ухвалі Конституційного Суду Російської Федерації № 1581-О від 24 жовтня 2013 року: «Перевірка законності та обґрунтованості рішень правозастосовних органів, зокрема в частині правильності кваліфікації операцій платника податку як пов'язаних (або не пов'язаних) з його участю в договорі простого товариства, Конституційному Суду Російської Федерації не підвідомча» [17].

Отже, очевидно, що Конституційний Суд України як єдиний орган конституційної юрисдикції не повинен перетворюватись на наглядову інстанцію для судів загальної юрисдикції чи спеціалізованих судів. Якщо аргументи звернення до Конституційного Суду України обмежено рамками конкретного спору, підстав для відкриття конституційного провадження за таким зверненням у Конститу-

ційного Суду України немає. Проте якщо вказане заявником тлумачення відображає наявну правозастосовну практику, то ігнорування такої обставини є неприпустимим.

Також необхідно наголосити на тому, що Конституційний Суд України під час прийняття правових позицій не пов'язаний процедурою обов'язкового погодження їх змісту із законодавчою чи виконавчою гілками влади (що відповідає принципу незалежності суддів Конституційного Суду України, передбаченого ст. 27 Закону України «Про Конституційний Суд України» [11]). Такий особливий статус надає Конституційному Суду України значну свободу у виробленні власної позиції та забезпечує його об'єктивність і незаангажованість. Більше того, законодавча та виконавча гілки влади зобов'язані дотримуватись і забезпечувати реалізацію правових позицій Конституційного Суду України (ст. 69 згаданого вище закону – рішення і висновки Конституційного Суду України рівною мірою є обов'язковими до виконання [11]), що дозволяє останньому висловити остаточне судження в конкретній ситуації. Інакше кажучи, Конституційний Суд України таким чином спрямовує податкове реформування в потрібне правове русло.

Рішення та висновки Конституційного Суду України значно розширюють горизонти тлумачення чинного податкового законодавства і є джерелом нових суджень і нового бачення тієї чи іншої ситуації правозастосування чи положень законодавства. Водночас конституційна законність у сфері оподаткування вимагає постійного захисту від безперервних спроб вимивання фундаментальних правових принципів оподаткування та девальвації правових позицій Конституційного Суду України, які було висловлено в минулі роки.

Висновки. З огляду на все зазначене вище можна констатувати, що податкове право, так само як і конституційне право, є публічною галуззю права та керується імперативним методом (методом влади та підпорядкування, методом нерівності сторін). Водночас конституційне право займає домінуюче положення в правовій науці та впливає на податкове право за допомогою встановлення загальноправових принципів. Таким чином, конституційне та податкове право співвідносяться між собою як базис і надбудова. При цьому надбудова в нашому випадку не є пасивною, вона чинить активний зворотний вплив на базис.

Взаємодія податкового та конституційного права відбувається принаймні на двох рівнях:

1) закріплення в Конституції України вихідних засад (принципів) національного правового регулювання податкових відносин та їх подальша деталізація в Податковому кодексі України;

2) здійснення конституціоналізації податкового законодавства Конституційним Судом України шляхом вироблення правових позицій у вигляді рішень і висновків у податкових справах та насичення податкової системи України належним правовим змістом.

Отже, висновки проведеного нами дослідження свідчать про те, що норми податкового та конституційного права знаходяться між собою в певній залежності та взаємозв'язку. У свою чергу наявність цих стійких зв'язків вказує на те, що одні норми можуть існувати та діяти, чинити регулятивну дію лише за наявності інших норм, з якими такий зв'язок передбачається. Пов'язаність норм, інститутів і галузей права в єдиний нормативно-юридичний комплекс дає узгоджений (системний) ефект. Право таким чином впливає на регульовані відносини всією сукупністю юридичних засобів, досягаючи при цьому необхідного

юридичного результату, зокрема цілей і завдань правового регулювання.

Список використаної літератури

1. Нурмагамбетов Р.Г. К вопросу об определении понятия «пределы конституционного регулирования общественных отношений» / Р.Г. Нурмагамбетов // Вестник Челябинского государственного университета. Серия «Право». – 2012. – № 31. – С. 13–17.
2. Брызгалин А.В. Законодательство о налогах и сборах как центральная категория российского налогового права / А.В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. – 2004. – Приложение к № 7 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.cnfr.ru/tax/articles/publications/index.php?ELEMENT_ID=2011.
3. Кучерявенко М.П. Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування / М.П. Кучерявенко // Юридична наука і практика. – 2011. – № 2. – С. 80–84.
4. Основные положения решений Конституционного Суда РФ за 2013 год: Обзор аналитической службы юридической компании «Пепеляев групп» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://nalogoved.ru/meets/>.
5. Конституція України : станом на 15 трав. 2014 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 72/1. – С. 15.
6. Сигарьова Н.В. Конституційний обов'язок громадян щодо сплати податків: досвід України і зарубіжних держав / Н.В. Сигарьова // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2012. – № 31 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3014>.
7. Попова С.С. Конституционно-правовые принципы налоговой системы в решениях Конституционного Суда Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 / С.С. Попова. – М., 2005. – 255 с.
8. Податковий кодекс України : станом на 17 січ. 2015 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.
9. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / [Б.В. Колесніков, Т.І. Єфіменко, В.А. Копилов]; за ред. М.Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.
10. Тарибо Е.В. Значение решений Конституционного Суда РФ для развития налоговых правоотношений / Е.В. Тарибо // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2006 года : по материалам IV Междунар. науч.-практ. конф. (13–14 апреля 2007 г., Москва) : [сборник] / сост. В.М. Зарипов ; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 256 с.
11. Про Конституційний Суд України : Закон України станом на 19 квіт. 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 49. – Ст. 272.
12. Щекин Д.М. Влияние практики Конституционного Суда РФ на законодательство о налогах и сборах / Д.М. Щекин // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2007 года : по материалам V Междунар. науч.-практ. конф. (11–12 апреля 2008 г., Москва) : [сборник] / сост. М.В. Завязочникова ; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Волтерс Клувер, 2009. – 304 с.
13. Рішення у справі № 1-3/2012 за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України : станом на 12 черв. 2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 47. – С. 57.
14. Теория государства и права : [курс лекций] / [М.И. Байтин, В.Л. Кулапов, И.Н. Сенякин и др.] ; под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2001. – 776 с.

15. Ухвала Конституційного Суду України у справі № 2-84/2014 про відмову у відкритті конституційного провадження у справі за конституційним поданням Державної фіскальної служби України щодо офіційного тлумачення положень пункту 209.2 статті 209 Податкового кодексу України у системному зв'язку з положеннями підпункту 14.1.191 пункту 14.1 статті 14, пункту 187.1 статті 187 цього кодексу : станом на 12 листопада 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v095u710-14>.

16. Определение Конституционного Суда РФ от 25 февраля 2013 г. № 277-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Писклова Виталия Владимировича на нару-

шение его конституционных прав частью четвертой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://iv.garant.ru/SESSION/PILOT/main.htm>.

17. Определение Конституционного Суда РФ от 24 октября 2013 г. N 1581-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Общества с ограниченной ответственностью «Автолига» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 статьи 174.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=363846>.

