

у площині таких категорій, як дисциплінарна й адміністративна відповідальність, а не тільки глибина і повнота контролю і нагляду. Але співвідношення контролю і нагляду виходять за межі змісту цієї статті і являють собою зовсім окрему тему дослідження. Розглянуті загальні функції управління необхідні для здійснення державного управління як на загальнодержавному рівні, так і на регіональних, місцевих, галузевих рівнях. Спеціальні функції (як найчисельніші) поділяються на види залежно від сфер управління. Така специфічність функцій присутня у сферах економіки, соціально-культурній, адміністративно-політичній.

Надійшла до редколегії 15. 01. 06

О. Дмитрик, кандидат юридичних наук (НЮА України)

Вплив актів судової влади на формування і застосування фінансово-правових норм

Чи впливають акти судової влади на формування і застосування фінансово-правових норм в Україні? Це лише одне з багатьох питань, що потребують серйозного наукового вирішення у перебігу дослідження вкрай актуальної проблеми джерел фінансового права. Відмітимо, що сьогодні вивченню правової природи актів судової влади (судових рішень, судових прецедентів), окресленню їх ролі та значення у системі джерел права приділяється досить пильна увага як учених-правників, так і практиків. Зокрема, над цією проблемою на пострадянському просторі займаються представники теорії права і галузевих наук, наприклад, М. Марченко, О. Скакун, О. Кутафін, Ю. Тихомиров, Ю. Тодика, у фінансово-правовій галузі — М. Бондар, Ю. Крохіна, І. Кучеров, М. Кучерявенко, Г. Толстопятенко¹ та ін. Але ще й дотепер залишається не вирішеним це питання, навколо нього точиться запекла полеміка.

Порушена тематика дуже тісно пов'язана з вирішенням багатьох питань як правотворчої, так і правовозастосовної діяльності. Особливого

¹ Див., напр.: *Марченко М. Н.* Источники права: Учеб. пособ. – М., 2005; *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права: В 6 т. – Т 2: Введение в теорию налогового права. – Х., 2004. – С 521- 549; *Налоговое право России: Учебник / Отв. ред. Ю. А. Крохина.* – М., 2003. – С. 108-158; *Толстопятенко Г. П.* Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М., 2001.

значення вона набуває в умовах сьогодення, коли реформування усіх сфер життєдіяльності України потребує все більше грошових коштів, повнота і своєчасність надходження яких до державних фондів, зокрема до бюджетів, залежать від того, яким чином закріплені власні веління держави з цього приводу в праві, від форми їх об'єктивізації. Це зумовлює з'ясування й застосування оптимальної форми вираження та закріплення волі держави в праві, від якої, як відомо, залежить правильна і неухильна реалізація певних фінансово-правових норм. Отже, метою цієї статі є вдосконалення теоретичних знань щодо джерел фінансового права, зокрема, відповідь на питання: чи впливають акти судової влади на формування і застосування фінансово-правових норм?

Традиційно джерелами фінансового права визнають форму вираження правотворчої діяльності держави з приводу прийняття компетентними державними органами нормативних актів, що встановлюють норми фінансового права¹. Тому з'ясування джерел фінансового права зумовлено саме правотворчою діяльністю певних суб'єктів — організаційно врегульованою формою діяльності держави або безпосередньо народу, пов'язаною з офіційним вираженням і закріпленням норм права (що і проявляється у певному джерелі права). Крім того, джерелам фінансового права, як і джерелам права взагалі, притаманні відповідні ознаки, які характеризуються загальнообов'язковістю норм, що в них відображаються, й загальновідомістю², формальною визначеністю та юридичною силою (законністю). Водночас вони мають і певні особливості, зумовлені специфікою предмета фінансового права, а саме — специфічними відносинами, що виникають, змінюються і припиняються у процесі фінансової діяльності держави. Звідси у джерелах фінансового права закріплюються саме його норми — спеціальні приписи держави й органів місцевого самоврядування щодо мобілізації, розподілу і використання централізованих та децентралізованих публічних фондів. Такі приписи мають бути об'єктивовані у певній формі лише тими органами держави та органами місцевого самоврядування, які наділені відповідними правами. Отже, джерела фінансового права виступають формою вираження і закріплення фінансово-правових норм. «Норма права не існує і не може існувати поза джерела права — оболонки буття правової норми»³.

¹ Див. напр.: *Карасева М. В.* Финансовое право: Общая часть: Учебник. – М., 1999. – С. 75; *Фінансове право України: Підручник / За ред. М. П. Кучерявенка.* – К., 2004. – С. 49.

² Див.: *Кучерявенко Н. П.* Вказ. праця. – С. 524, 525.

³ *Зивс Л. С.* Источники права. – М., 1981. – С. 9.

Але чи можна вважати судові рішення такими, що відповідають зазначеним ознакам? Одностайної відповіді на це питання немає. На сьогоднішній час найбільш поширеними є такі точки зору. Наприклад, О. Скакун стверджує, що судовий прецедент, який є нормативним за змістом і казуальним за формою, являє собою самостійне джерело права і функціонує разом із законом та іншими офіційними джерелами права. Разом з тим авторка зауважує, що правова природа судового рішення і закону неоднакова, між ними не можна поставити знак рівності, проголосивши їх результатом дій законодавчої функції Конституційного Суду України та Верховної Ради України, оскільки Конституційний Суд не має загальних повноважень оцінювати й виносити рішення, ідентичні з оцінкою та рішенням парламенту¹. Є. Євграфова відмічає, що рішення та висновки Конституційного Суду органічно пов'язані з чинною системою національного законодавства, є її частиною, важливим джерелом права². Л. Морозова акцентує на тому, що особливий статус рішень Конституційного Суду серед актів судової практики дозволяє визнавати ці рішення джерелом права, оскільки вони виступають підґрунтям для зміни, скасування чи прийняття нового акта або нової норми³.

М. Бондар стверджує: при великій кількості та повазі до різних точок зору треба визнати, що немає жодних підстав сумніватися у можливості й необхідності віднесення актів Конституційного Суду до джерел права. Однак, визначаючи їх місце серед джерел податкового права, автор зауважує, що, природно, не всі вони є джерелами права, а тільки ті постанови та ухвали, що винесені за результатами перевірки конституційності нормативно-правових актів чи окремих норм податкового права або тлумачать ті положення Конституції, які необхідні для з'ясування змісту, значення певних окремих норм та інститутів податкового права⁴.

Близькою до цієї, але дещо ширшою за змістом є позиція й інших науковців. Наприклад, Н. Чужикова до джерел фінансового права відносить судовий прецедент, відображений у таких судових актах: (1) рішеннях Конституційного Суду про визнання неконституційними законів та інших нормативних актів, Верховного Суду, Вищого арбітражного суду про визнання недійсними законів та інших нормативних актів про по-

¹ Див.: Скакун О. Конституційний Суд як учасник правотворчості (законотворчості) в Україні // Юрид. Україна. – 2003. – № 1. – С. 31.

² Див.: Євграфова Є. Акти Конституційного Суду України у системі національного законодавства // Право України. – 2001. – № 10. – С. 66.

³ Див.: Морозова Л. А. Еще раз о судебной практике как источнике права // Государство и право. – 2004. – № 1. – С. 21.

⁴ Див.: Налоговое право России. – С. 131.

датки та збори; (2) керівних роз'ясненнях із застосування фінансового законодавства, що приймаються пленумами Верховного Суду та Вищого арбітражного суду з податкових питань. При цьому судовим прецедентом слід вважати мотивувальну частину судового рішення, в якій формується та обґрунтовується правова позиція суду з вирішеної справи¹. Такої ж думки дотримуються й вчені інших галузевих наук, наприклад, В. Погорілко, В. Федоренко, М. Тесленко та ін.²

Однозначно погодитися з цими позиціями або їх беззаперечно заперечувати неможливо, оскільки, як слушно вказує А. Бризгалін, у сучасний момент проблема судової практики як джерела права знаходиться у площині очевидної суперечності між формальними підходами до визначення джерел права та фактичними справами, коли рішення судів, незважаючи на певні теоретичні позиції, є безпосереднім регулятором суспільних відносин³. Зокрема, можна навести різні аргументи на користь як визнання, так і заперечення зазначених міркувань. По-перше, джерела фінансового права мають встановлюватися лише тими органами, які наділені відповідними правами у сфері правотворчості й тому ними виступають саме правотворчі, а не правозастосовні акти. А, як відомо, суди, у тому числі й конституційні, є саме правозастосовними органами.

По-друге, треба обов'язково враховувати принцип поділу державної влади на законодавчу, виконавчу та судову, за якого кожна гілка влади управляє суспільством у різні засоби. Але, як відмічає О. Скакун, у реальній дійсності поділ влади відбувається не в ізоляції однієї гілки від іншої, а їх діяльність взаємно переплетена. Всі три гілки державної влади використовують єдиний засіб управління — видання обов'язкових до виконання правил поведінки. Представницька влада приймає найважливіші, загальні правила — закони; виконавча — відповідно до законів більш конкретні правила; судова — правила, що дають змогу вирішувати спірні ситуації⁴.

По-третє, якщо з приводу віднесення рішень загальних судів до джерел фінансового права можна все ж таки сперечатися, то щодо рішень

¹ Див.: *Чужикова Н. И.* Источники финансового права: Автореф. дис.... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2004. – С. 10, 20-22.

² Див.: *Погорілко В., Федоренко В.* Джерела права України (загальна теорія джерел конституційного права) // Вісник Академії правових наук України. – 2002. – № 1 (28). – С. 46-59; *Тесленко М.* Правова природа актів Конституційного Суду України // Право України. – 2000. – № 2. – С. 6-9.

³ Див.: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под ред. А. В. Брызгалина. – Екатеринбург, 2005. – С. 16.

⁴ Див.: *Скакун О.* Вказ. праця. – С. 26.

Конституційного Суду України з огляду на зміст Конституції України, зокрема ст. ст. 124, 147, 150-152, та Закону України «Про Конституційний Суд України»¹ можна зробити такі висновки: (1) Конституційний Суд в Україні є єдиним органом конституційної юрисдикції; (2) він вирішує питання щодо відповідності Конституції України законів та інших підзаконних актів, чинних міжнародних договорів або міжнародних договорів, що вносяться до Верховної Ради України для надання згоди на їх обов'язковість, та надає офіційне тлумачення Конституції і законів України; (3) результатом таких розглядів є прийняття відповідних актів: рішень та ухвал (висновків); (4) до повноважень Конституційного Суду України не віднесено можливість правотворення — він не встановлює норм права, оскільки це не властиво його завданням і компетенції. Але Конституційний Суд може визнавати повністю або в окремій їх частині правові акти (чи їх окремі положення) неконституційними (ст. 61 названого Закону), чим опосередковано впливає на процес правового регулювання фінансових відносин у державі, вказує на необхідні напрями правового впливу для законодавця.

У цьому контексті, якщо виходити з розуміння нормативно-правового акта як правотворчого письмового документа, яким встановлюються нові правові норми, вносяться зміни у раніше прийняті чи *скасовуються чинні норми*² (виділено нами. — *О. Д.*), рішення Конституційного Суду, мабуть, можуть прирівнюватися до нормативно-правових актів, оскільки вони фактично, скасовують визнані неконституційними норми. Однак при цьому все ж таки треба враховувати, як слушно зауважує М. Кучерявенко, завдання конституційних судів — тлумачення норм права з метою їх правильного застосування, вирішення законодавчих колізій, з'ясування змісту того, чому законодавець надав певну словесну форму. Разом з тим він вказує, що розвиток інтеграційних процесів, посилення зв'язків між державами призводять до ситуації, коли судовий чи адміністративний прецедент вже не розглядаються як щось абсолютно незатребуване для перспективного правового регулювання³.

Таким чином, урахувуючи складні законодавчі процедури та динаміку правотворчості в Україні взагалі, саме рішення Конституційного Суду дають можливість якісно й оперативно усувати існуючі недоліки фінансово-правових норм. Наведемо такі приклади. Рішенням Консти-

¹ Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141; — № 49. — Ст. 272.

² Див.: *Общая теория права / Под общ. ред. А. С. Пиголкина.* — М., 1996. — С. 165.

³ Див.: *Кучерявенко Н. П.* Вказ. праця. — С. 539.

туційного Суду України від 23 грудня 1997 р. (справа про Рахункову палату) було визнано неконституційними положення Закону України від 11 липня 1996 р. «Про Рахункову палату Верховної Ради України», зокрема, щодо (1) найменування Рахункової палати як «Рахункова палата Верховної Ради України»; (2) визначення Рахункової палати як органу «вищого», «державного фінансово-економічного» контролю та «вищого... фінансово-економічного» контролю; (3) визначення статусу цього органу, наприклад, щодо організації і здійснення контролю за своєчасним виконанням «доходної» частини Державного бюджету України, функції здійснювати контроль за «своєчасним і повним надходженням доходів до Державного бюджету України» та за тією сферою фінансово-економічної діяльності, яка перебуває поза межами використання коштів Державного бюджету України тощо; (4) поширення повноважень Рахункової палати на: «органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності»; «об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації» в тій частині їх діяльності, яка перебуває поза межами використання коштів Державного бюджету України, та ін. Отже, це Рішення стало підґрунтям зміни визначення, правового статусу, завдань, функцій і повноважень Рахункової палати, що істотно вплинуло на здійснення фінансово-контрольних дій цього органу в сфері фінансової діяльності держави.

Наведемо й інший приклад. 5 квітня 2001 р., розглядаючи справу про податки, Конституційний Суд України ухвалив рішення щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України», в мотивувальній частині якого зазначено, що принцип незворотності дії в часі законів та інших нормативно-правових актів означає, що «дія закону та іншого нормативно-правового акта не може поширюватися на правовідносини, які виникли і закінчилися до набрання чинності цим законом або іншим нормативно-правовим актом». Тобто, до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце. Отже, було визнано такими, що не відповідають Конституції України (є неконституційними), розділ 1 (щодо зміни порядку справляння та деяких елементів правового механізму прибуткового податку з громадян) та ст. ст. 1 і 3 розділу II «Прикінцеві положення» (щодо зворотної сили нормативно-правового акта) Закону України

від 23 березня 1999 р. «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України». Рішення істотно вплинуло на регулювання відносин щодо порядку справляння прибуткового податку з громадян.

29 січня 2002 р. Конституційний Суд України розглянув справу про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями і в регулятивній частині рішення зазначив: «... положення частини першої статті 5 Закону України »Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження« у взаємодії з іншими положеннями цього Закону є підставою для відмови як у наданні, так і в припиненні раніше наданих пільг у сфері валютного і митного регулювання та справляння податків, зборів (обов'язкових платежів) підприємствам з іноземними інвестиціями, їх дочірнім підприємствам, а також філіям, відділенням, іншим відокремленим підрозділам, включаючи постійні представництва нерезидентів, незалежно від часу внесення іноземних інвестицій та їх реєстрації». Рішення допомогло запобігти ухиленню окремих підприємств з іноземними інвестиціями від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що в цілому дозволило вплинути на збільшення доходної частини бюджетів.

Також важливим для вдосконалення правового регулювання фінансових відносин, зокрема податкових, уникнення колізій фінансового законодавства є Рішення Конституційного Суду України від 5 лютого 2004 р. по справі про тлумачення терміна «передача земельних ділянок», в якому офіційно роз'яснено значення терміна «передача», котрий вживається у п. п. 5. 1. 17 п. 5. 1 ст. 5 Закону України «Про податок на додану вартість». Так, термін «передача» треба розуміти як набуття (перехід) права на вказані земельні ділянки (права власності, права користування) на підставі відповідних юридичних актів, у тому числі за договорами купівлі-продажу, коли така передача дозволена Земельним кодексом. Це дає змогу уникнути розбіжностей при застосування фінансово-правових норм та є підґрунтям для надання пільг платникам податку на додану вартість з операцій по передачі земельних ділянок, що знаходяться під об'єктами нерухомості, або незабудованої землі.

Важливе значення для застосування фінансово-правових норм має і Рішення Конституційного Суду України у справі щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень п. 1. 17 ст. 1, ст. 8 Закону України від 24 березня 2005 р. «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу). Так, Конституційний Суд встановив, що положення абз. 2 пп. 8. 2. 1 п. 8. 2 ст. 8 зазначеного

Закону, що закріплює таку підставу виникнення права податкової застави як неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації, є неконституційним, оскільки такою нормою законодавець фактично прирівнює неподання або несвоєчасне подання податкової декларації до факту несплати податкового зобов'язання. Але ця підстава ще не свідчить про існування податкового зобов'язання у платника податків, а тим більше про виникнення податкового боргу. Встановлюючи таку підставу для застосування податкової застави, законодавець не врахував наявність чи відсутність існування податкового зобов'язання, а також наслідки, які можуть настати для платника податків у разі неподання або несвоєчасного подання податкової декларації, і неправомірно обмежив право останнього розпоряджатися своєю власністю. Крім того, було вказано, що забезпечення надходження до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів має здійснюватися шляхом запровадження податкової застави на активи платника податків у такому розмірі, який би забезпечував гарантоване відшкодування державі несплачених податків у повному обсязі. Тому поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків, яка перевищує суму податкового зобов'язання чи податкового боргу, може призвести до позбавлення такого платника не тільки прибутків, а й інших активів, ставлячи під загрозу його подальшу підприємницьку діяльність аж до її припинення. Отже, було визнано неконституційним положення пп. 8. 2. 2 п. 8. 2 ст. 8 зазначеного Закону щодо можливості поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків незалежно від суми податкового боргу. Це Рішення істотно вплинуло на регулювання відносин щодо застосування такого засобу забезпечення виконання податкового обов'язку платника податків, як податкова застава.

Цікавим і дуже важливим є досвід у цій сфері інших держав, зокрема Росії. Можна навести такі найяскравіші приклади безсумнівного впливу актів судової влади, а саме — рішень Конституційного Суду РФ, на формування й реалізацію фінансово-правових (податкових) норм. Так, у постанові Конституційного Суду РФ від 18 лютого 1997 р. вказано, що податки та збори повинні встановлюватися федеральним законодавчим органом у відповідній формі, тобто федеральним законом, у передбаченому законом порядку, та введені в дію відповідно до чинного законодавства¹. Відтак,

¹ Див.: Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 года «По делу о проверке конституционности постановления Правительства РФ от 28 февраля 1995 года «О введении платы за выдачу лицензий на производство, разлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции» // СЗ РФ. – 1997. – № 8. – Ст. 1010.

було визначено положення, згідно з яким податки й збори вважаються законно встановленими.

Постановою Конституційного Суду РФ від 21 березня 1997 р. введено принцип рівного податкового тиску, який впливає з Конституції РФ (ст. ст. 8, 19, 57) та означає, що у податковій сфері не мають бути встановлені додаткові й підвищені за ставками податки залежно від форми власності, організаційно-правової форми, місцезнаходження платника та інших дискримінаційних підстав¹.

У постанові Конституційного Суду РФ від 11 листопада 1997 р. закріплено, що встановлення податку чи збору не зводиться тільки до визначення його назви. Необхідною умовою є визначення в законі істотних елементів податкового зобов'язання, тобто встановити податок можливо тільки шляхом прямої вказівки в законі про податок істотних елементів. Тільки закон унаслідок його визначеності, стабільності, особливого порядку прийняття може надавати платнику достовірні дані для виконання ним податкової повинності. Якщо істотні елементи податку чи збору встановлюються виконавчою владою, то принцип визначеності податкових зобов'язань в загрозі, оскільки ці зобов'язання можуть бути змінені в гірший для платника бік у спрощеному порядку². Отже, Конституційний Суд РФ ухвалив низку вельми важливих і принципових рішень, які справили суттєвий вплив на реалізацію податково-правових норм у той час, а згодом були закріплені у Податковому кодексі РФ (наприклад, у ст. 3). Можна навести й інші приклади³.

З огляду на викладене можна констатувати, що акти судової влади, зокрема Конституційного Суду, безсумнівно впливають на формування і застосування фінансово-правових норм. Тому, мабуть, є сенс приєднатися до думки А. Бризгаліна, котрий стверджує, що заперечення регулятивної функції, яка об'єктивно й неминуче притаманна судовій практиці у теперішній час, нічим не обґрунтовано й не обумовлено. Теоретичні спори щодо того, чи є судова практика джерелом правового регулювання, вже зараз треба переводити в іншу площину: як держава може

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 года «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 закона РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в РФ»» // Там само. – № 13. – Ст. 1602.

² Див.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 года «По делу о проверке конституционности статьи 11. 1 закона РФ от 1 апреля 1993 года «О государственной границе РФ в редакции от 19 июля 1997 года»» // Там само. – № 46. – Ст. 5339.

³ Див.: *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Вказ праця; *Петрова Г. В.* Налоговые споры: практика рассмотрения. – М., 2005.

ефективно впливати на регулювання судовою практикою суспільних відносин; як виключити антагонізм суперечностей, що неминуче виникнуть між формальною нормою й практикою її застосування¹.

Отже, акти судової влади, а саме — рішення Конституційного Суду України, завдяки офіційному тлумаченню і визнанню неконституційними певних нормативно-правових актів усувають недоліки та колізії фінансового законодавства, сприяють його розвитку й активному реформуванню економічних, соціальних, політичних відносин взагалі у нашій державі. Правове регулювання суспільних відносин і розвиток усієї фінансової системи України на сучасному етапі залежать не тільки від виникнення нових фінансових відносин і підвищення активності усіх ланок фінансової системи, а й від неупередженого, доцільного і своєчасного реагування на ці явища законодавця, що допомагає здійснити останньому Конституційний Суд країни.

Надійшла до редколегії 25. 09. 06

¹ Див.: Там само. – С. 19.