

III. Окремі аспекти реалізації конституційної скарги в Україні



Ольга Совгіря

доктор юридичних наук, доцент,
професор кафедри конституційного права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
(м. Київ, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2854-2886>
ResearcherID: <http://www.researcherid.com/G-8753-2017>
olga_sovgiria@ukr.net

УДК 342.562

КОНСТИТУЦІЙНА СКАРГА ЯК СПОСІБ ЗАХИСТУ КОНСТИТУЦІЙНИХ ПРАВ ТА СВОБОД ОСІБ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Анотація. Однією з надзвичайно актуальних і дискусійних проблем сьогодення є пошук оптимального балансу між обов'язком громадян сплачувати податки та справедливістю податкового навантаження.

Метою статті є з'ясування доктринальних і практичних проблем, що можуть виникнути в процесі застосування механізму конституційної скарги при захисті податкових правовідносин, та вироблення концептуальних пропозицій щодо їх розв'язання.

Однією з основних рис сучасних конституцій вважається така їхня властивість, як горизонтальний ефект. Тому цілком закономірно, що відповідно до ст. 3.1. Податкового кодексу України складовою податкового законодавства є Конституція України. Аналізуючи сутність і зміст принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство, вважаємо, що кінцевою метою таких принципів є забезпечення поваги до гідності людини. І саме через призму гідності людини мають розглядатися конституційні скарги у конституційному судочинстві. Окремо слід наголосити на проблемі сутнісного виміру права на гідність стосовно економічних та соціальних прав, що тісно пов'язані з проблематикою оподаткування. Право на повагу до гідності є водночас базовим аксіологічним параметром, що не має абсолютного змісту (тобто конкретний його зміст має бути встановлений у кожному випадку право-реалізації), визначає сутність дій публічної влади, суб'єктів економічних і соціальних відносин та є основою для визначення обсягу потенційних обмежень реалізації конституційних прав та свобод людини і громадянина.

Для повноцінної демократичної діяльності важливим є створення механізмів, що сприяють спілкуванню та служать мостом для діалогу між громадянським суспільством і державою. При розгляді такої категорії справ, як податкові скарги, особливо

© Ольга Совгіря, 2018

ПРАВО

УКРАЇНИ

важливим є сприйняття суспільством тих рішень, які приймаються за результатами такого розгляду.

Сьогодні запровадження інституту конституційної скарги є значним здобутком для системи захисту конституційних прав і свобод людини та громадянина в Україні. І перед Конституційним Судом України стоїть непросте завдання напрацювання практики розгляду конституційних скарг на основі сучасних концептуальних підходів та принципів, усталених у демократичних країнах.

Ключові слова: конституційна скарга; повага до гідності людини; податкові правовідносини.

Однією з надзвичайно актуальних та водночас спірних проблем сьогодні є пошук оптимального балансу між конституційним обов'язком громадян сплачувати податки, надаючи державі необхідні фінансові ресурси для виконання свого багатогранного призначення, з одного боку, та пропорційністю податкового навантаження, співмірного з майновим станом особи з урахуванням гарантій податкової системи, з другого боку.

Проблематика конституційної скарги як інструмента захисту конституційних прав та свобод останнім часом досить часто розглядається у працях вітчизняних дослідників, серед них, зокрема: К. Айріян, Т. Бринь, А. Головін, М. Гультай, О. Кравченко, В. Крижановський, А. Ткачук¹. Проте переважно в загальному аспекті, з позицій характеристики її як нового способу захисту конституційних прав та свобод людини і громадянина та, відповідно, нового повноваження Конституційного Суду України (далі – КСУ). Однак тема розгляду конституційних скарг з окремих спеціальних питань, необхідність вироблення концептуальних основ такого розгляду, як правило, є поза предметом зазначених досліджень.

Метою дослідження є з'ясування доктринальних і практичних проблем, що можуть виникнути в процесі застосування механізму конституційної скарги при захисті податкових правовідносин, та вироблення концептуальних пропозицій щодо їх розв'язання.

Загальновідомо, що історично першим у своєму роді був інститут конституційної скарги (ампаро) у Мексиці. Мексиканський суддя Ма-

¹ К Айріян, 'Конституційна скарга як форма звернення до органу конституційної юрисдикції' (дис канд юрид наук, Національна академія внутрішніх справ 2015); Т Бринь, 'Конституційний Суд України в механізмі захисту та забезпечення прав і свобод людини і громадянина' (дис канд юрид наук, Національна юридична академія ім. Ярослава Мудрого 2010); А Головін, 'Захист прав і свобод людини і громадянина єдиним органом конституційної юрисдикції в Україні' (дис канд юрид наук, Національна академія внутрішніх справ 2013); М Гультай, *Конституційна скарга у механізмі доступу до конституційного правосуддя* (Право 2013); О Кравченко, 'Захист прав і свобод людини та громадянина Конституційним Судом України: доктринальні, прикладні та компаративні аспекти' (дис канд юрид наук, Інститут законодавства Верховної Ради України 2011); В Крижановський, 'Конституційно-правові засади судового захисту прав і свобод людини і громадянина в Україні' (дис канд юрид наук, Національний університет "Одеська юридична академія" 2013); А Ткачук, 'Конституційний суд у механізмі захисту основних прав і свобод людини: модельний підхід' (дис канд юрид наук, Інститут законодавства Верховної Ради України 2012).

Ольга Совгіря

нуель Крессенсіо Рехон розробив конституційне положення для рідного штату Юкатан (що вимагав на той час незалежність від Мексики), яке уповноважувало юристів захищати всіх осіб у контексті здійснення ними своїх конституційних та законних прав. У 1847 р. це положення було включено до Конституції Мексики².

За чинною Конституцією Мексики (Політична конституція сполучених мексиканських штатів 1917 р., зі змінами 2012 р.)³ процедура ампаро закріплена у статтях 103 та 107 та включає такі різновиди ампаро: про свободу; про конституційність; судове, або касаційне ампаро про конституційність застосування закону судом; адміністративне ампаро та аграрне ампаро.

Отже, розглянемо особливості інституту ампаро про конституційність у частині податкових законів на прикладі Мексики як держави, де інститут ампаро зародився та має тривалу історію застосування, у розрізі застосування відповідного досвіду в Україні в частині можливостей застосування інструментів конституційної юстиції в податкових правовідносинах.

Так, у Мексиці до 1879 р. для податкових ампаро був встановлений критерій Національного Верховного Суду, який на той час очолював І. Вальярта, який зазначав, що, якщо хтось вважає, що постраждав від несправедливого чи такого, що суперечить Конституції, податку неприпустимо подавати ампаро на його вимогу. Засобом вирішення такого питання є лише виборче право на наступних виборах, тобто політичне право змінити правителів, і, таким чином здійснюючи свою виборчу свободу, змінити систему оподаткування⁴.

Історично така позиція сформувалася у зв'язку з прийняттям 5 червня того ж року податку на пряжу та тканини відповідно до закону про доходи, який, на думку фабрик, був непропорційним та нерівноправним. Однак формула, яка застосовувалася деякий час, уникала питань про конституційність податків, завжди підкреслюючи, що ці права не були закріплені в розділі індивідуальних гарантій. Крім того, на підтвердження цієї формули висувався аргумент прецеденту Верховного Суду США, запропонований Дж. Маршаллом, який визнав, що Суд не є суддею діяльності Конгресу, навіть якщо той вчинив зловживання, оскільки це було б

² Néstor P Sagües, *Manual de derecho constitucional* (Editorial Astrea edn., 2007) <<https://ru.scribd.com/doc/137555818/MANUAL-DE-DERECHO-CONSTITUCIONAL-NESTOR-PEDRO-SAGÜES>> accessed 8 February 2018.

³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 1917, con cambios en 2012 <<https://web.archive.org/web/20130102043233/http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>> accessed 8 February 2018.

⁴ Adrián Alfonso Paredes Santana, 'Debe desaparecer el juicio de amparo contra impuestos?' (2015) 2 Boletín fiscal <<http://www.iee.edu.mx/wp-content/uploads/2016/01/boletin-fiscal-septiembre.pdf>> accessed 15 February 2018.

втручанням у його функції. Тому політичним засобом захисту громадян у такій ситуації є їх голосування, засноване на виборчій свободі⁵.

У 1917 р., як зазначалося вище, була прийнята чинна Конституція Мексики, ч. IV ст. 31 якої встановлює, що мексиканці зобов'язані сплачувати публічні податки, як загальнодержавні, так і муніципальні, що встановлені у законі у *справедливий та пропорційний спосіб*.

Тому вже у 1925 р. на зміну критерію “Вальярти” прийшла інша, відмінна від зазначеного критерію, юридична концепція, що отримала назву у доктрині як справа “Ауреліо Мальдонадо”. За цією концепцією наголошується на важливості вирішення податкових спорів на основі принципів пропорційності та справедливості. З 1962 р. суд визнав можливість оскарження конституційності надмірних та руйнівних податків і розглядав пропорційність та справедливість як індивідуальні гарантії громадян⁶.

Однією з основних рис сучасних конституцій вважається така їх властивість, як горизонтальний ефект, складовою якого є, зокрема, вимога щодо якості поточного законодавства, яке має належним чином розвивати положення конституції і втілювати її цінності⁷. Тому цілком закономірно, що відповідно до ст. 3.1. Податкового кодексу України (далі – ПК України)⁸ складовою податкового законодавства є Конституція України.

Окремі положення податкового законодавства України вже ставали предметом конституційного контролю.

Так, у рішенні КСУ від 5 квітня 2001 р. № 3-рп/2001 (справа про податки)⁹ визначалася конституційність надання ст. 2 розділу II “Прикінцеві положення” Закону України від 23 березня 1999 р. “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” зворотної дії в часі окремих положень декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. “Про прибутковий податок з громадян” (у редакції цього Закону).

За рішенням КСУ від 24 березня 2005 р. № 2-рп/2005 (справа про податкову заставу)¹⁰ було визнано такими, що не відповідають Конституції України (є неконституційними), положення Закону України “Про

⁵ Adrián Alfonso Paredes Santana (n 4).

⁶ Там само.

⁷ М Савчин, ‘Горизонтальний ефект конституції’ в Бошицький Ю (за заг ред), *Мала енциклопедія конституційного права* (Кондор-Видавництво 2012) 65.

⁸ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 06.05.2018).

⁹ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” (справа про податки) від 5 квітня 2001 р. № 3-рп/2001. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-01> (дата звернення: 08.05.2018).

¹⁰ 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

порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, а саме: абзацу другого пп. 8.2.1 п. 8.2 ст. 8, згідно з яким право податкової застави виникає у разі неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації – з першого робочого дня, наступного за останнім днем строку, встановленого законом про відповідний податок, збір (обов'язковий платіж) для подання такої податкової декларації; пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 у частині поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків без врахування суми його податкового боргу.

Крім того, окремі положення ПК України розглядалися на предмет їх суперечності статтям 3, 13, 22, 30, 33, 41, 42, 43, 48, 55, 62, 64, 124 Конституції України. Однак згідно з рішенням КСУ від 12 червня 2012 р. № 13-рп/2012¹¹ оспорювані положення ПК України були визнані такими, що відповідають Конституції України.

Аналізуючи сутність та зміст принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство (ст. 4 ПК України¹²), вважаємо, що кінцевою метою таких принципів є забезпечення поваги до гідності людини. І саме через призму гідності людини мають розглядатися конституційні скарги (предметом яких є оскарження змісту законів у матеріальному аспекті¹³) у конституційному судочинстві.

Говорячи про сучасне розуміння юридичної концепції гідності людської особи, що закріплюється у багатьох сучасних конституціях, слід погодитися з позицією І. фон Мюнха, згідно з якою така концепція є відкритою, тобто конкретний її зміст має бути підтверджений у кожному випадку правореалізації. Це означає, що гідність не є поняттям, яке має абсолютний зміст¹⁴.

Ще у 1960 р. німецький юрист та філософ К. Шмітт стверджував, що критичне обговорення філософії цінностей стало неминучим для

державними цільовими фондами” (справа про податкову заставу) від 24 березня 2005 р. № 2-рп/2005. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-05> (дата звернення: 08.05.2018).

¹¹ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12 червня 2012 р. № 13-рп/2012. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-12> (дата звернення: 08.05.2018).

¹² Стаття 4 ПК України встановлює, що податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

¹³ Про матеріальний та процесуальний аспекти оскарження конституційності закону, на якому має ґрунтуватися конституційна скарга, йтиметься далі.

¹⁴ Ingo von Munch, 'La dignidad del hombre en el derecho constitucional' (1982) 5 Revista Española de Derecho Constitucional 18 <<https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/40322>> accessed 8 May 2018.

юриста, не тільки з точки зору його юридико-філософського інтересу, а й із позицій сучасних політико-практичних міркувань¹⁵.

У 2013–2014 рр. в Україні відбулися події, що увійшли в історію під назвою “Революція Гідності”. Вважаємо, що головним здобутком цих подій є те, що в суспільстві був сформований чіткий запит на: зміну сутності праворозуміння, правозастосування, відхід від їх позитивістсько-нормативістського спрямування, формування системи цінностей права європейського зразка.

Однак і по сьогодні у суспільному і державному житті України тема гідності людини звучить дуже рідко. Це все ще наслідок панування нормативістсько-правової концепції, яка розглядає це право суто формально, акцентуючи увагу лише на його закріпленні у законодавстві¹⁶.

При цьому гідність безпосередньо чи опосередковано впливає на реалізацію всіх встановлених основних прав і не є лише абстрактною нормою. Пронизуючи як ціннісний параметр всі фундаментальні конституційні права, право на повагу до гідності саме по собі має активний процесуальний статус, що забезпечує йому самостійний юрисдикційний захист¹⁷.

Однією з основних рис сучасних конституцій вважається така їх властивість, як горизонтальний ефект, про що йшлося вище. При цьому різноманітність конституційних функцій людської гідності перебуває у безпосередньому зв'язку з функціями самої Конституції¹⁸. Саме тому на сучасне конституційне право покладаються великі надії в частині формування аксіологічного фундаменту системи прав, свобод та обов'язків людини і громадянина в Україні, що матиме універсальний зміст для інших галузей права.

Окремо слід наголосити на проблемі сутнісного виміру права на гідність стосовно економічних та соціальних прав, що тісно пов'язані з проблематикою оподаткування. Оскільки, як відомо, природа цих прав і сьогодні є об'єктом наукової дискусії в частині розуміння їх сутності як класичних прав та можливості безпосереднього юрисдикційного захисту. В аспекті цього потребує дослідження питання відносно того, чи можна говорити про різний обсяг чи зміст людської гідності залежно від рівня соціально-економічного, соціально-культурного розвитку конкретної держави, інакше кажучи, чи залишається такий обсяг постійним

¹⁵ Simón Yarza Fernando, 'Reseña bibliográfica "Schmitt, Carl: La tiranía de los valores, Comares, Granada" (2010) 90 Revista Española de Derecho Constitucional 389 <<https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/259120>> accessed 8 May 2018.

¹⁶ С Вдовиченко та В Кампо, 'Гідність людини: аспекти захисту' (2012) 142 Голос України 6.

¹⁷ César Landa, 'Dignidad de la persona humana' (2002) 7 Cuestiones constitucionales 130 <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5649/7377>> accessed 8 May 2018.

¹⁸ Там само.

Ольга Совгира

або залежить від часу, місця та простору, в яких реалізуються відповідні відносини?¹⁹.

Отже, право на повагу до гідності є водночас базовим аксіологічним параметром, що не має абсолютного змісту (тобто конкретний його зміст має бути встановлений у кожному випадку правореалізації), визначає сутність дій публічної влади, суб'єктів економічних та соціальних відносин і є основою для визначення обсягу потенційних обмежень реалізації конституційних прав та свобод людини і громадянина.

Окремо слід звернути увагу і на такий аспект, як гідність із позицій обов'язку. Перш за все необхідно наголосити, що цей обов'язок має три диференційованих аспекти: по-перше, обов'язок держави поважати людську гідність і дотримуватися її у відносинах з особами; по-друге, обов'язок кожної людини поважати гідність інших людей; по-третє, обов'язок кожної людини діяти відповідно до власної гідності як людини²⁰.

З позицій регулювання податкових правовідносин звернемо увагу на першу з наведених складових. Тут зобов'язання соціальної держави зводяться до таких аспектів: поважати гідність (у законах та інших правових актах), дотримуватися поваги до гідності у відносинах між особами та сприяти створенню умов для гідного життя людини. У межах цього змісту права на повагу до гідності держава бере на себе зобов'язання декларувати неконституційність усіх норм, правових актів або дій, які суперечать людській гідності. Другим обов'язком держави є необхідність формування правової системи, яка передбачає санкції (від скасування цивільних чи комерційних договорів до адміністративних і кримінальних санкцій) за будь-які дії осіб, які не поважають людську гідність; третій – використання методів утвердження людської гідності. Останній аспект передбачає, перш за все, зобов'язання держави забезпечити умови людей для ведення життя, гідного людського становища²¹.

Як було зазначено вище, через інститут конституційної скарги закон може бути оскаржений у двох площинах: у матеріальній та (або) процесуальній.

У зв'язку з цим важливо наголосити, що обґрунтування неконституційності закону за конституційною скаргою може ґрунтуватися і на процедурних порушеннях. Так, відповідно до ст. 151¹ Конституції України²² у конституційній скарзі оскаржується відповідність Конституції України

www.pravoua.com.ua

¹⁹ Antonio M. García Cuadrado, 'Problemas constitucionales de la dignidad de la persona' (2012) 67 Persona y Derecho 504 <<https://www.unav.edu/publicaciones/revistas/index.php/persona-y-derecho/article/viewFile/3132/2914>> accessed 8 May 2018.

²⁰ Там само.

²¹ Там само.

²² Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР, зі змінами. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр> (дата звернення: 06.05.2018).

(конституційність) закону України за конституційною скаргою особи, яка вважає, що застосований в остаточному судовому рішенні в її справі закон України суперечить Конституції України.

Однак, якщо ми звернемося до чинного Закону України “Про Конституційний Суд України” (далі – Закон про КСУ), то побачимо, що серед вимог до змісту конституційної скарги, які наведені у ньому, міститься вимога наявності в змісті скарги обґрунтування тверджень щодо неконституційності закону України (його окремих положень) із зазначенням того, яке з гарантованих Конституцією України прав людини, на думку суб’єкта права на конституційну скаргу, зазнало порушення внаслідок застосування закону (п. 6 ч. 2 ст. 55)²³.

Це звужений підхід, який обмежує можливість оскарження неконституційності закону через порушення процедури його розгляду, ухвалення та набрання чинності, тобто за процесуальною підставою.

Водночас є надія на те, що КСУ займе більш широку позицію в розумінні підстав неконституційності закону, спираючись саме на положення Конституції України, а не закону. Таке припущення ґрунтується на тому, що в затвердженому 22 лютого 2018 р. постановою КСУ у ч. 5 § 67 “Свідок” Регламенту КСУ²⁴ йдеться:

Про залучення особи як свідка постановляється ухвала Сенату, якщо суб’єкт права на конституційну скаргу вважає, що закон України, застосований в остаточному судовому рішенні у його справі, не відповідає Конституції України у зв’язку з порушенням встановленої Конституцією України процедури його розгляду, прийняття або набрання ним чинності²⁵.

Такі обнадійливі підстави дають і рішення КСУ, ухвалені ним 28 лютого 2018 р. № 2-р/2018²⁶ та 26 квітня 2018 р. № 4-р/2018²⁷, згідно з якими закони “Про засади державної мовної політики” та “Про всеукраїнський референдум” було визнано неконституційними саме через порушення процедури їх розгляду Верховною Радою України.

²³ Про Конституційний Суд України: Закон України від 13 липня 2017 р. № 2136-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19> (дата звернення: 12.12.2018).

²⁴ Регламент Конституційного Суду України, затверджений постановою Конституційного Суду України від 22 лютого 2018 р. URL: www.ccu.gov.ua/docs/177 (дата звернення: 08.05.2018).

²⁵ Там само.

²⁶ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 57 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України “Про засади державної мовної політики” від 28 лютого 2018 р. № 2-р/2018. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-18> (дата звернення: 03.03.2018).

²⁷ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 57 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України “Про всеукраїнський референдум” від 26 квітня 2018 р. № 4-р/2018. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v004p710-18> (дата звернення: 03.03.2018).

Варто зазначити, що важливою для запобігання несприятливих наслідків у податкових правовідносинах є можливість застосування такого інструмента забезпечення конституційної скарги, як забезпечувальний наказ. Так, відповідно до ст. 78 Закону про КСУ:

1. При розгляді конституційної скарги Велика палата, у виняткових випадках, з власної ініціативи може вжити заходів щодо забезпечення конституційної скарги, видавши забезпечувальний наказ, який є виконавчим документом.
2. Підставою для забезпечення конституційної скарги є необхідність запобігти незворотнім наслідкам, що можуть настати у зв'язку з виконанням остаточного судового рішення.
3. Способом забезпечення конституційної скарги є встановлення тимчасової заборони вчиняти певну дію²⁸.

При цьому, незважаючи на поверхневу привабливість, інститут забезпечувального наказу сьогодні видається вразливим із процесуальної точки зору, що, за умови відсутності належного правового корегування (у вигляді, наприклад, внесення доповнень до Регламенту КСУ), може звести цей інструмент нанівець та зробити суто декларативним.

Так, слід погодитися з тим, що цікавим є питанням про те, яким чином Велика палата має видавати забезпечувальний наказ. Адже згідно з Законом про КСУ лише вона наділена цим повноваженням та здійснює його за власної ініціативи. Оскільки, як правило, конституційні скарги мають розглядатися сенатами, а рішення щодо відкриття провадження приймається колегіями, незрозумілим є те, яким чином Велика палата має ініціювати видання забезпечувального наказу за умови, що вона не розглядає справу. У зв'язку з особливостями природи забезпечувального наказу, а саме метою його видання – оперативним запобіганням негативним наслідкам, він має бути виданий у короткі строки. При цьому ініціатива має йти від Великої палати, яка не ознайомена ні з характером, ні з матеріалами справи. Яким чином та в межах якої процедури мають бути передані матеріали справи до Великої палати? Після видання забезпечувального наказу, хто має розглядати справу – Сенат чи Велика палата? Чи можливе видання забезпечувального наказу до відкриття провадження у справі? Ці питання мають бути вирішені в межах Регламенту КСУ²⁹.

Також, як відомо, важливою ознакою демократичного способу прийняття рішень органами влади є участь народу у прийнятті таких рішень

²⁸ Про Конституційний Суд України (н 23).

²⁹ Ю Кириченко та Б Бондаренко, *Аналітичний звіт щодо запровадження інституту конституційної скарги* (ФОРМ Москаленко О. М. 2018) <<http://pravo.org.ua/ua/news/20872797-analitchniy-zvit-zaprovadzeennya-institutu-konstitutsiyanoi-skargi-v-ukrayini>> дата звернення 3 Березень 2018.

у різноманітних формах. Через діалог із різними соціальними групами держава може адаптувати свої рішення та наблизити їх до реальних потреб і прагнень. Таким чином, для повноцінної демократичної діяльності важливим є створення механізмів, що сприяють такому спілкуванню та служать мостом для діалогу між громадянським суспільством і державою. При розгляді такої категорії справ, як конституційні скарги з податкових питань, особливо важливим є сприйняття суспільством тих рішень, які приймаються за результатами такого розгляду.

Можна виокремити чотири основні аргументи щодо доцільності запровадження механізмів представництва організацій громадянського суспільства для участі у процесі розгляду справ КСУ: по-перше, через вплив, які мають конституційні норми внаслідок своєї загальновідомої ієрархічної переваги на інші норми правової системи: КСУ несе відповідальність за їх інтерпретацію і при судовому розгляді їх конституційності він тим самим наділяється впливом на політичні відносини; по-друге, з огляду на судові прецеденти рішення стосовно конституційності певних питань здатне буде впливати на майбутні аналогічні справи в процесі судочинства, що може вплинути на потенційно велику кількість компонентів соціальної структури. Третя причина пов'язана з обов'язком КСУ захищати рішення конституцієдавця. У цьому сенсі постійна еволюція, яка спостерігається в різних сферах суспільства, породжує нові проблеми, які виходять за межі конституційних положень, тому співпраця з громадянами є хорошою альтернативою для подолання цих прогалин і демократичного розвитку конституційних норм. І, нарешті, по-четверте, слід враховувати, що судді КСУ, як правило, обираються без прямої участі населення. Таким чином, відкриття конституційного процесу представникам суспільства слід розглядати як спосіб плюралізувати та легітимізувати дебати й рішення у цій сфері, які в іншому разі будуть обмежені безпосередньо зацікавленими сторонами³⁰.

За чинним Законом про КСУ передбачена можливість участі представників громадськості у конституційному судочинстві у таких формах:

1. Залучений учасник конституційного провадження. До них належать залучені КСУ до участі у розгляді справи органи та посадові особи, свідки, експерти, спеціалісти, перекладачі та інші особи, участь яких необхідна для забезпечення об'єктивного і повного розгляду справи (ст. 70 Закону про КСУ).

2. Спеціальний радник. Відповідно до п. 3 розділу "Перехідні положення" Закону про КСУ з метою надання експертної допомоги в консти-

³⁰ Bauer F. Bronstrup, 'El amicus curiae en la jurisdicción constitucional española' (2016) 108 Revista Española de Derecho Constitucional 184 <<https://recyt.fecyt.es/index.php/REDCons/article/view/54346/0>> accessed 8 May 2018.

туційних провадженнях за конституційними скаргами у КСУ тимчасово, на строк до 1 січня 2020 р., запроваджується інститут спеціального радника. Для здійснення функцій спеціального радника КСУ може запросити суддю у відставці іноземного органу конституційної юрисдикції або представника міжнародної урядової організації, предметом статутного завдання якої є питання конституційного права. Не може бути запрошений для здійснення цих функцій громадянин держави, визнаної Верховною Радою України агресором. Спеціальний радник може до початку розгляду справи Сенатом або Великою палатою надати свій письмовий обґрунтований юридичний висновок (*amicus curiae*) у справі.

Висновки. Очевидно, що сьогодні запровадження інституту конституційної скарги є значним здобутком для системи захисту конституційних прав і свобод людини та громадянина в Україні. І перед КСУ стоїть завдання з напрацювання практики розгляду конституційних скарг на основі сучасних концептуальних підходів та принципів, усталених в демократичних країнах. Особливо гостро стоїть питання переведення із категорії декларативних, таких, що не сприймаються як практичні, в категорію реальних принципу поваги до гідності особи. Саме гідність людини має бути передусім захищена через інструмент конституційної скарги.

REFERENCES

List of legal documents

Legislation

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 1917, con cambios en 2012 <<https://web.archive.org/web/20130102043233/http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>> accessed 8 February 2018 (in Spanish).
2. Konstytutsiia Ukrainy [Constitution of Ukraine]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 28 chervnia 1996 r. № 254k/96-VR, zi zminamy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr> (accessed: 06.05.2018) (in Ukrainian).
3. Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed: 06.05.2018) (in Ukrainian).
4. Pro Konstytutsiinyi Sud Ukrainy [On the Constitutional Court of Ukraine]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 13 lypnia 2017 r. № 2136-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19> (accessed: 12.12.2018) (in Ukrainian).
5. Rehlament Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy, zatverdzhnyi postanovoio Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy [Rules of the Constitutional Court of Ukraine, Approved by the Decision of the Constitutional Court of Ukraine] vid 22 liutoho 2018 r. URL: www.ccu.gov.ua/docs/177 (accessed: 08.05.2018) (in Ukrainian).

Cases

6. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam 53 narodnykh deputativ Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) okremykh polozhen Podatkovoho kodeksu Ukrainy [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the Case Following the Constitutional Submission of 53 People's Deputies of Ukraine Concerning the Compliance with the Constitution of Ukraine (Constitutionality) of Some Provisions of the Tax Code of Ukraine] vid 12 chervnia 2012 r. № 13-rp/2012. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-12> (accessed: 08.05.2018) (in Ukrainian).
7. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam 48 narodnykh deputativ Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) polozhen punktu 1.17 statti 1, statti 8 Zakonu Ukrainy "Pro poriadok pohashennia zoboviazan platnykiv podatkov pered biudzhetary ta derzhavnymy tsilovymy fondamy" (sprava pro podatkovu zastavu) [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the Case Following the Constitutional Submission of 48 People's Deputies of Ukraine Concerning the Compliance with the Constitution of Ukraine (Constitutionality) of the Provisions of Cl. 1.17, Article 1, Article 8 of the Law of Ukraine "On the Procedure for Repayment of Taxpayers Obligations to Budgets and State Target Funds" (Case of Tax Pledge)] vid 24 bereznia 2005 r. № 2-rp/2005. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-05> (accessed: 08.05.2018) (in Ukrainian).
8. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam 57 narodnykh deputativ Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) Zakonu Ukrainy "Pro vseukrainskyi referendum" [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the Case Following the Constitutional Submission of 57 People's Deputies of Ukraine Concerning the Compliance with the Constitution of Ukraine (Constitutionality) of the Law of Ukraine "On the All-Ukrainian Referendum"] vid 26 kvitnia 2018 r. № 4-r/2018. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v004p710-18> (accessed: 03.03.2018) (in Ukrainian).
9. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam 57 narodnykh deputativ Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) Zakonu Ukrainy "Pro zasady derzhavnoi movnoi polityky" [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the Case Following the Constitutional Submission of 57 People's Deputies of Ukraine Concerning the Compliance with the Constitution of Ukraine (Constitutionality) of the Law of Ukraine "On the Foundations of the State Language Policy"] vid 28 liutoho 2018 r. № 2-r/2018. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-18> (accessed: 03.03.2018) (in Ukrainian).
10. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam Prezydenta Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) Zakonu Ukrainy "Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy" (sprava pro podatky) [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the Case Following the Constitutional Submission of the President of Ukraine Concerning the Compliance with the Constitution of Ukraine (Constitutionality) of the Law of Ukraine "On Amendments to Some Legislative Acts of Ukraine" (Case of Taxes)] vid 5 kvitnia 2001 r. № 3-rp/2001. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-01> (accessed: 08.05.2018) (in Ukrainian).

Bibliography

Authored books

11. Néstor P Sagües, *Manual de derecho constitucional* (Editorial Astrea edn. 2007) <<https://ru.scribd.com/doc/137555818/MANUAL-DE-DERECHO-CONSTITUCIONAL-NESTOR-PEDRO-SAGUES>> accessed 8 February 2018.
12. Hultai M, *Konstytutsiina skarha u mekhanizmi dostupu do konstytutsiinoho pravosuddia [Constitutional Complaint in the Mechanism of Access to Constitutional Justice]* (Pravo 2013).
13. Kyrychenko Yu ta Bondarenko B, *Analitichnyi zvit shchodo zaprovadzhennia instytutu konstytutsiinoi skarhy [Analytical Report on the Introduction of the Institute of Constitutional Complaint]* (FOP Moskalenko O. M. 2018) <<http://pravo.org.ua/ua/news/20872797-analitichnyi-zvit-zaprovadzeennya-institutu-konstitutsiynoyi-skargi-v-ukrayini>> accessed 3 March 2018 (in Ukrainian).

Dictionaries

14. Savchyn M, 'Horyzontalniy efekt konstytutsii' ['Horizontal Effect of the Constitution'] v Boshytskyi Yu (za zah red), *Mala entsyklopediia konstytutsiinoho prava [Small Encyclopedia of Constitutional Law]* (Kondor-Vydavnytstvo 2012) (in Ukrainian).

Journal articles

15. Adrián Alfonso Paredes Santana, 'Debe desaparecer el juicio de amparo contra impuestos?' (2015) 2 Boletín fiscal <<http://www.iee.edu.mx/wp-content/uploads/2016/01/boletin-fiscal-septiembre.pdf>> accessed 15 February 2018 (in Spanish).
16. Antonio M. García Cuadrado, 'Problemas constitucionales de la dignidad de la persona' (2012) 67 Persona y Derecho 504 <<https://www.unav.edu/publicaciones/revistas/index.php/persona-y-derecho/article/viewFile/3132/2914>> accessed 8 May 2018 (in Spanish).
17. Bauer F. Bronstrup, 'El amicus curiae en la jurisdicción constitucional española' (2016) 108 Revista Española de Derecho Constitucional 184 <<https://recyt.fecyt.es/index.php/REDCons/article/view/54346/0>> accessed 8 May 2018 (in Spanish).
18. César Landa, 'Dignidad de la persona humana' (2002) 7 Cuestiones constitucionales 130 <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5649/7377>> accessed 8 May 2018 (in Spanish).
19. Ingo von Munch, 'La dignidad del hombre en el derecho constitucional' (1982) 5 Revista Española de Derecho Constitucional 18 <<https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/40322>> accessed 8 May 2018 (in Spanish).
20. Simón Yarza Fernando, 'Reseña bibliográfica "Schmitt, Carl: La tiranía de los valores, Comares, Granada"' (2010) 90 Revista Española de Derecho Constitucional 389 <<https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/259120>> accessed 8 May 2018 (in Spanish).

Newspaper articles

21. Vdovychenko S i Kampo V, 'Hidnist liudyny: aspekty zakhystu' ['Human Dignity: Aspects of Protection'] (2012) 142 Holos Ukrainy 6 (in Ukrainian).

Dissertations

22. Airiian K, 'Konstytutsiina skarha yak forma zvernennia do orhanu konstytutsiinoi yurysdyksii' ['Constitutional Complaint as a Form of Application to the Constitutional Jurisdiction Body'] (dys kand yuryd nauk, Natsionalna akademiia vnutrishnikh sprav 2015) (in Ukrainian).
23. Bryn T, 'Konstytutsiinyi Sud Ukrainy v mekhanizmi zakhystu ta zabezpechennia prav i svobod liudyny i hromadianyna' ['Constitutional Court of Ukraine in the Mechanism of Protection and Ensuring of Human and Citizen's Rights and Freedoms'] (dys

- kand yuryd nauk, Natsionalna yurydychna akademiia im. Yaroslava Mudroho 2010) (in Ukrainian).
24. Holovin A, 'Zakhyst prav i svobod liudyny i hromadianyna yedynym orhanom konstytutsiinoi yurysdyktsii v Ukraini' ['Protection of Human and Citizen's Rights and Freedoms by a Single Constitutional Jurisdiction Body in Ukraine'] (dys kand yuryd nauk, Natsionalna akademiia vnutrishnikh sprav 2013) (in Ukrainian).
 25. Kravchenko O, 'Zakhyst prav i svobod liudyny ta hromadianyna Konstytutsiinym Sudom Ukrainy: doktrynalni, prykladni ta komparatyvni aspekty' ['Protection of Human and Citizen's Rights and Freedoms by the Constitutional Court of Ukraine: Doctrinal, Applied and Comparative Aspects'] (dys kand yuryd nauk, Instytut zakonodavstva Verkhovnoi Rady Ukrainy 2011) (in Ukrainian).
 26. Kryzhanovskiy V, 'Konstytutsiino-pravovi zasady sudovoho zakhystu prav i svobod liudyny i hromadianyna v Ukraini' ['Constitutional Law Foundations of Court Protection of Human and Citizen's Rights and Freedoms in Ukraine'] (dys kand yuryd nauk, Natsionalnyi universytet "Odeska yurydychna akademiia" 2013) (in Ukrainian).
 27. Tkachuk A, 'Konstytutsiinyi sud u mekhanizmi zakhystu osnovnykh prav i svobod liudyny: modelnyi pidkhid' ['Constitutional Court in the Mechanism of Protection of Fundamental Human Rights and Freedoms: a Model Approach'] (dys kand yuryd nauk, Instytut zakonodavstva Verkhovnoi Rady Ukrainy 2012) (in Ukrainian).

Olga Sovgyria

CONSTITUTIONAL COMPLAINT AS A MEANS OF PROTECTING INDIVIDUALS' CONSTITUTIONAL RIGHTS AND FREEDOMS IN TAX RELATIONS

ABSTRACT. Today, one of the most pressing and controversial issues is the search for an optimal balance between the duty of citizens to pay taxes and the fair tax burden.

The purpose of this article is to highlight the doctrinal and practical issues which may arise when the constitutional complaint mechanism is applied for the protection of tax relations, and to develop conceptual proposals for resolving these issues.

Today it is acknowledged that one of the major features of modern constitutions is such a property thereof as horizontal effect. It is therefore not without reason that under Art. 3.1. of the Tax Code of Ukraine the Constitution of Ukraine is a constituent part of Ukraine's tax legislation. Having analyzed the nature and essence of the principles underlying the tax legislation, we believe that the ultimate goal of these principles is to ensure respect for human dignity. And it is particularly through the prism of human dignity that constitutional complaints should be considered in the constitutional proceedings. We should separately note such an issue as the substantive dimension of the right to dignity in the context of economic and social rights which are closely linked to the taxation issue. The right to respect for dignity is at the same time the basic axiological parameter which has no absolute content (i.e., its particular content should be established in each case of exercise of the right), determines the essence of actions of public authority and the subjects of economic and social relations, and forms the foundation for determining the scope of potential restrictions on the exercise of constitutional rights and freedoms of man and citizen.

ПРАВО УКРАЇНИ • 2018 • № 12 • 148-162

Ольга Совгіря

The full-fledged democratic activity would be impossible without creating the mechanisms to facilitate communication and serve as a bridge of the dialogue between civil society and the State. When dealing with such a category of cases as tax complaints, it is of particular importance how society perceives the decisions made based on the results thereof.

Today, introduction of the institute of constitutional complaint is a significant achievement for the system of protection of constitutional rights and freedoms of man and citizen in Ukraine. And the Constitutional Court of Ukraine is facing a challenge of working out the practice of constitutional complaints consideration based on modern conceptual approaches and principles established in democratic countries.

KEYWORDS: constitutional complaint; respect for human dignity; tax relations.