



О. О. Тимофєєв*

ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ТЛУМАЧЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Сфера податкових відносин характеризується підвищеним рівнем соціального напруження, адже сплата податків і зборів завжди означає для їх платників відчуження частини власності. Саме тому зобов'язані суб'єкти податкових відносин намагаються мінімізувати власні податкові відрахування. Кожного разу при визначенні суми податку чи збору, що підлягає сплаті до бюджету або до державного цільового фонду платник застосовує норму закону, що встановлює порядок сплати відповідного податкового платежу. Тому фактично кожного разу платнику податку чи збору необхідно тлумачити податково-правові норми.

Стрімкий розвиток податкового законодавства впродовж останнього десятиріччя певною мірою негативно позначився на якості нормативно-правового матеріалу. Неоднозначність змісту окремих норм податкового законодавства створює підґрунтя для різного їх тлумачення платниками податків і зборів з одного боку, і контролюючими органами — з іншого. Навіть сам законодавець, враховуючи високий рівень колізійності норм податкового законодавства, запровадив в Законі України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. № 2181-III норму щодо конфлікту інтересів. Відповідно до пп. 4.4.1. пп. 4.4. ст. 4 зазначеного Закону “У разі, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків”¹.

Метою цієї статті є дослідження теоретичних засад тлумачення податково-правових норм. У межах визначеної мети ми намагаємось розкрити структуру процесу тлумачення, виявити особливості його стадій, з'ясувати специфіку офіційного тлумачення.

Проблема тлумачення норм податкового права, незважаючи на свою актуальність, залишається практично недослідженою. Єдиною спеціальною працею з цього питання є навчальний посібник російського фахівця О. Р. Михайлової “Толкование норм налогового законодательства”². Досить ретельно проблеми тлумачення актів податкового законодавства Конституційним Судом Російської Федерації розглянуті Г. А. Гаджиевим і С. Г. Пепеляєвим³. Серед вітчизняних науковців, що розробляють проблеми правотлумачення, питанням тлумачення податкових норм присвячені роботи В. Буряка⁴. Теоретичні

© Тимофєєв О. О., 2008

* здобувач кафедри адміністративного та фінансового права Національного університету державної податкової служби України (м. Ірпінь Київської обл.)

¹ ВВР. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

² Михайлова О. Р. Толкование норм налогового законодательства: Учеб. пособ. / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Статут, 2004. — 142 с.

³ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособ. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. — 592 с.

⁴ Буряк В. Загальнотеоретичні аспекти тлумачення норм податкового права // Підприємництво, господарство і право. — 2005. — № 8. — С. 117-119; Буряк В. Поняття та роль податкових роз'яснень у сучасній правовій системі // Підприємництво, господарство і право. — 2006. — № 1. — С. 87-89.



питання тлумачення правових норм розглянуті в роботах М. М. Вовпенка, П. Є. Недбайла, А. С. Піголкіна, Ю. М. Тодики, О. Ф. Черданцева та інших науковців.

Тлумаченню податково-правових норм як галузевій інтерпретаційній діяльності властиві певні загальні риси, притаманні тлумаченню правових норм. Один із провідних російських учених у галузі теорії права О. Ф. Черданцев розглядає тлумачення не лише як конкретно-науковий метод правознавства, але й як практико-прикладний метод вивчення змісту норм права, що обслуговує потреби юридичної практики. У цій своїй якості тлумачення є інструментом пізнання смислу норм права для цілей їх реалізації в діяльності суб'єктів права⁵. Як будь-яке явище, тлумачення має власну структуру. В якості складових компонентів процесу тлумачення правових норм виокремлюються з'ясування та роз'яснення. На органічній єдності цих двох складових наполягає В. В. Лазарев: "І з'ясування для себе вимог норм як внутрішній інтелектуальний процес, і роз'яснення їх як висловлення зовні своїх висновків частіше за все об'єднують одним поняттям — "тлумачення права"⁶.

Незважаючи на об'єктивну єдність процесу тлумачення, слід підкреслити, що з'ясування та роз'яснення є різними за своєю сутністю його стадіями. Якщо характеризувати з'ясування як першу частину процесу тлумачення правових норм, то воно полягає у формуванні в свідомості інтерпретатора уявлення про всі сутнісні параметри такої норми. А. С. Піголкін під з'ясуванням смислу норми права як внутрішнім розумовим процесом розуміє виявлення, розкриття того, в чому полягає гіпотеза норми, яке веління правової норми, в чому полягають обов'язки й правомочності, на кого розповсюджується її дія, які вилучення та виключення вона припускає, які наслідки у разі порушення її веління⁷. Ю. М. Тодика зазначає, що з'ясування характеризує гносеологічний аспект тлумачення, спрямованого на пізнання права. Це внутрішній розумовий процес, що відбувається у свідомості суб'єкта, який застосовує правову норму. Це уявлення для себе і в самому собі, а тому воно не має зовнішніх форм вираження. З'ясування — необхідна умова реалізації права в усіх його формах: при дотриманні, виконанні й використанні⁸.

На відміну від з'ясування, на другій стадії процесу тлумачення інтерпретатор у відповідній формі викладає власне уявлення про смисл правової норми. Тобто роз'яснення є зовнішньою формою тлумачення, яка передбачає обов'язкову наявність зв'язку між інтерпретатором та іншими суб'єктами, які безпосередньо використовують інтерпретаційні акти. Розглядаючи роз'яснення як один із аспектів поняття інтерпретації, О. Ф. Черданцев наголошує на необхідності розмежування розумової діяльності того, хто роз'яснює і результату такої діяльності, що полягає в сукупності суджень, який може бути зафіксований в офіційному документі або неофіційному джерелі. За допомогою такої фіксації інформація про зміст норм стає доступною іншим суб'єктам⁹.

Однією з дискусійних питань теорії правотлумачення є межі правового регулювання цього процесу. Зокрема, В. Буряк звертає увагу на те, що "відсутність врегульованої процедури з'ясування змісту нормативного акта

⁵ Черданцев А. Ф. Толкование права и договора: Учеб. пособ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — С. 61-62.

⁶ Проблемы общей теории государства и права: Учеб. для вузов / Под общ. ред. В. С. Нерсесянца. — М.: Норма, 2004. — С. 442.

⁷ Пиголкин А. С. Толкование нормативных актов в СССР. — М.: Госюриздат, 1962. — С. 37.

⁸ Тодыка Ю. Н. Толкование Конституции и законов Украины: теория и практика: Монография. — Х.: Факт, 2003. — С. 35.

⁹ Черданцев А. Ф. Указ. работа. — С. 58.



свідчить про неповноцінність акта тлумачення податкової норми, оскільки особи, які з'ясовують волю законодавця, користуються виключно внутрішніми суб'єктивними критеріями при визначенні змісту нормативного акта, а це є неприпустимою практикою, оскільки правозастосовний орган дає роз'яснення волі законодавця, навіть попередньо не поцікавившись у цього ж законодавця про дійсний зміст його волі¹⁰. На нашу думку, навряд чи можливо погодитись з наведеною позицією В. Буряка, оскільки принципова особливість з'ясування як стадії інтерпретаційної діяльності полягає в тому, що воно є внутрішнім розумовим процесом усвідомлення смислу правових норм, а тому не може бути об'єктом правового регулювання.

Зовсім іншу природу має роз'яснення як друга стадія процесу тлумачення. Нормативна урегульованість є особливою характеристикою діяльності суб'єктів, що наділені повноваженнями щодо роз'яснення змісту правових норм. Проте необхідно підкреслити, що це, насамперед, стосується офіційного тлумачення як різновиду інтерпретаційної діяльності. М. М. Волпенко визначає офіційне тлумачення як роз'яснення смислу і цілей правових норм, що здійснюється компетентними органами та тягне певні юридичні наслідки. З цього визначення дослідник виокремлює дві основних ознаки офіційного тлумачення: належність його уповноваженим органам та юридичні наслідки, що впливають із державно-владних вказівок, що містяться у роз'ясненні¹¹.

В Україні й дотепер відсутній закон про нормативні правові акти, який би мав закріплювати низку норм, присвячених правовому регулюванню інтерпретаційної діяльності. На відміну від України, в країнах СНД подібні законодавчі акти існують. Зокрема, в Республіці Молдова діє Закон "Про законодавчі акти" № 780-XV від 27.12.2001 року¹². Розділ VII цього Закону присвячений саме тлумаченню законодавчих актів. У ньому дається нормативна дефініція тлумачення законодавчих актів. Відповідно до ч. 1 ст. 42 зазначеного Закону "Тлумачення законодавчих актів представляє собою систему логічних операцій, через які розкривається точний і повний зміст нормативних приписів". Призначенням тлумачення згідно з ч. 2 вказаної статті є "надання юридичних рішень реалізації суті правової норми".

У ст. 70 Закону Республіки Беларусь "Про нормативні правові акти" від 10.01.2000 р. № 361-З встановлено, що "у разі виявлення неясностей і відмінностей у змісті нормативного правового акта, а також протиріччя у практиці його застосування нормотворчий орган (посадова особа), який прийняв (видав) цей акт, або, якщо інше не передбачено Конституцією Республіки Беларусь, уповноважений ним орган здійснюють офіційне тлумачення цих норм шляхом прийняття (видання) відповідного нормативного правового акта"¹³. Білоруський законодавець розглядає зміст інтерпретаційної діяльності з приводу нормативного правового акта як пояснення або уточнення змісту його правових норм, визначення їх місця в законодавстві, а також функціональних та інших зв'язків з іншими нормами, які регулюють різні аспекти одного й того ж виду суспільних відносин.

Принципове значення має норма, що міститься в ч. 3 ст. 70 Закону Республіки Беларусь "Про нормативні правові акти", яка забороняє при

¹⁰ Буряк В. Поняття та роль податкових роз'яснень у сучасній правовій системі // Підприємництво, господарство і право. — 2006. — № 1. — С. 89.

¹¹ Волпенко Н. Н. Официальное толкование норм права. — М.: Юрид. лит., 1976. — С. 11.

¹² О законодательных актах: Закон Республики Молдова от 27.12.2001 г. // Мониторул Официал ал Р. Молдова. — 2002. — № 36-38.

¹³ О нормативных правовых актах Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь от 10.01.2000 г. // Национальный реестр нормативных актов Республики Беларусь. — 2000. — № 7. — 2/136.



тлумаченні нормативних правових актів внесення в них змін та (або) доповнень. І це положення закону слід вважати дуже слушним, адже інтерпретаційна діяльність за будь-яких обставин не може замінити або трансформуватись у нормотворчу діяльність.

Вельми актуальною й дотепер невирішеною залишається проблема офіційного тлумачення норм податкового права в Україні. Відповідно до ч. 2 ст. 147 Конституції України Конституційний Суд України як єдиний орган конституційної юрисдикції вирішує питання про відповідність законів та інших правових актів Конституції України і дає офіційне тлумачення Конституції та законів України. Згідно зі ст. 150 Конституції України до повноважень Конституційного Суду України належить:

1) вирішення питань про відповідність Конституції України (конституційність) законів та інших правових актів Верховної Ради України; актів Президента України; актів Кабінету Міністрів України; правових актів Верховної Ради Автономної Республіки Крим;

2) офіційне тлумачення Конституції України та законів України¹⁴.

Із урахуванням конституційної норми щодо надання права офіційного тлумачення Конституції та законів України лише єдиному суб'єкту — Конституційному Суду України, виникає питання про можливість і правомірність такого тлумачення Верховною Радою України. У п. 6 гл. XV "Перехідні положення" Конституції України встановлено, що "до створення Конституційного Суду України тлумачення законів здійснює Верховна Рада України". Навколо цього положення Основного Закону виникла наукова дискусія. Авторитетний український правознавець М. В. Цвік критично ставиться до позиції тих, хто вважає, що після створення Конституційного Суду України Верховна Рада позбавляється права офіційного тлумачення законів, а єдиним суб'єктом права офіційного тлумачення є саме орган конституційної юрисдикції. "Те, що право офіційного тлумачення законів Верховною Радою в теперішній час не закріплено в Конституції України, не повинно створювати враження про відсутність такої можливості. Ця обставина не має юридичного значення, бо на автентичне тлумачення Верховна рада спеціального дозволу не потребує, а може його здійснювати, виходячи із своєї загальної компетенції"¹⁵.

Думку М. В. Цвіка щодо можливості автентичного тлумачення законів українським парламентом певною мірою поділяє відомий вітчизняний учений-конституціоналіст Ю. М. Тодика. Звертаючи увагу на можливість виникнення небажаних колізій між інтерпретаційними актами Верховної Ради України та органу конституційної юрисдикції, вчений підкреслює, що на цій підставі не можна позбавити орган народного представництва права тлумачити закони через дві причини. По-перше, позбавлення Верховної Ради України права тлумачити закони суперечило б принципу народовладдя як одному із засадничих принципів конституційного ладу України. По-друге, в Конституції України не встановлено, що "виключно Конституційний Суд України здійснює офіційне тлумачення", тобто воно може проводитись й іншими органами¹⁶.

Із таким підходом дуже складно погодитися, оскільки надання права офіційного тлумачення законів іншим органам лише на підставі того, що в Конституції України не вказується на виключність такого права Конституційного

¹⁴ Конституція України від 28.06.1996 р. // ВВР. — 1996. — № 30. — Ст. 141.

¹⁵ Цвік М. В. Про офіційне тлумачення законів України // Вісник Академії правових наук України. — 1997. — № 4. — С. 55.

¹⁶ Тодика Ю. Н. Указ. работа. — С. 103-104.



Суду України, може призвести до використання такого права необмеженим колом суб'єктів. Наслідком такої множинності суб'єктів офіційного тлумачення обов'язково буде наявність різних інтерпретаційних актів, що спричинить проблеми в процесі їх використання суб'єктами правозастосування. Ми вважаємо, що право Конституційного Суду України щодо офіційного тлумачення Конституції та законів України є виключним, а Верховна Рада України як і будь-який інший орган не мають права здійснювати таку діяльність з урахуванням конституційного принципу, закріпленого у ч. 2 ст. 19 Основного Закону: „Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України”.

Ураховуючи наведені аргументи, вважаємо неможливим погодитися з позицією В. Буряка, який, виходячи з ідеї неприпустимості практики тлумачення законодавства правозастосовними органами, вважає за доцільне надати право тлумачення податкового законодавства не контролюючим органам виконавчої влади, а Верховній Раді України, оскільки, на його думку, лише орган, який видав закон, може роз'яснити положення цього закону, що здаються незрозумілими¹⁷. Окрім викладених вище аргументів щодо неможливості офіційного тлумачення парламентом законів, слід звернути увагу й на те, що Регламент Верховної Ради України, затверджений Постановою Верховної Ради України від 16 березня 2006 р. № 3547-IV, не містить норм щодо тлумачення законів єдиним законодавчим органом України¹⁸.

Також необхідно наголосити й на тому, що Конституція України (ч. 2 ст. 150) надає особливого статусу рішенням Конституційного Суду України з питань офіційного тлумачення Конституції та законів України, а також щодо відповідності Конституції України (конституційності) законів та інших правових актів Верховної Ради України, актів Президента України, актів Кабінету Міністрів України, правових актів Верховної Ради Автономної Республіки Крим. Рішення, які з цих питань ухвалює Конституційний Суд України, є обов'язковими до виконання на території України, остаточними і не можуть бути оскаржені.

У контексті розгляду теоретичних особливостей тлумачення податково-правових норм викликає інтерес проблема правової природи податкових роз'яснень. Поняття податкового роз'яснення сформульовано в пп. “г” пп. 4.4.2. п. 4.4. ст. 4 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. Згідно з визначенням законодавця, “податкове роз'яснення є оприлюдненням офіційного розуміння окремих положень податкового законодавства контролюючими органами у межах їх компетенції, яке використовується при обґрунтуванні їх рішень під час проведення апеляційних процедур. Податковими роз'ясненнями вважаються будь-які відповіді контролюючого органу на запити зацікавлених осіб з питань оподаткування. Податкове роз'яснення, надане контролюючим органом вищого рівня, має пріоритет над податковими роз'ясненнями підпорядкованих йому контролюючих органів. Податкове роз'яснення центрального податкового органу має пріоритет над податковими роз'ясненнями, виданими іншими контролюючими органами. Податкове роз'яснення не має сили нормативно-правового акта”¹⁹.

¹⁷ Буряк В. Поняття та роль податкових роз'яснень у сучасній правовій системі // Підприємство, господарство і право. — 2006. — № 1. — С. 89.

¹⁸ ВВР. — 2006. — № 23, № 24-25. — Ст. 202.

¹⁹ ВВР. — 2001. — №10. — Ст.44.



Особливість запроваджені конструкції податкового роз'яснення полягає в тому, що воно не має сили нормативно-правового акта. Разом із тим слід враховувати, що відповідно до абз. 3 п. 7 Порядку надання податкових роз'яснень, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 16 травня 2001 р. № 494 податкове роз'яснення оформляється відповідним наказом центрального податкового, контролюючого або іншого державного органу в установленому порядку²⁰. Таким чином, виникає питання щодо обов'язковості застосування положень податкових роз'яснень, що надаються Державною податковою адміністрацією України. Досліджуючи цю проблему, В. Буряк звертає увагу на виникнення колізійної ситуації: "роз'яснення є вираженням державної волі і разом із цим ця воля не має сили нормативного акта. Якщо це державна воля, то вона є обов'язковою для всіх суб'єктів і має бути матеріалізована у нормі права, а якщо податкове роз'яснення не є нормою права, то це не державна воля"²¹. Проте ми вважаємо, що податкові роз'яснення як інтерпретаційні акти мають допоміжне значення в процесі нормативного регулювання податкових відносин. При цьому хотілося б навести думку П. Є. Недбайла стосовно природи інтерпретаційних актів: "... вони не викликають конкретних правовідносин та не містять нових правових норм. Такі акти можуть бути віднесені до юридичних засобів правильного й ефективного застосування правових норм"²². Податкове роз'яснення як акт тлумачення має за мету доведення до відома платників податків дійсного смислу закріпленої в законі податково-правової норми шляхом деталізації та конкретизації її змісту. Саме в цьому полягає функціональне призначення податкового роз'яснення, а тому ми вважаємо, що немає потреби надавати податковому роз'ясненню силу нормативно-правового акта.

Підводячи підсумок викладеному, вважаємо за необхідне наголосити, що проблема тлумачення норм податкового права є перспективним напрямом наукових досліджень, оскільки має не лише теоретичні, а й конкретні практичні аспекти в процесі застосування норм податкового права.

Стаття рекомендована до друку кафедрою адміністративного та фінансового права Національного університету державної податкової служби України (протокол № 1 від 28 серпня 2007 року)



²⁰ ОВУ. — 2001. — № 20. — Ст. 874.

²¹ Буряк В. Поняття та роль податкових роз'яснень у сучасній правовій системі // Підприємництво, господарство і право. — 2006. — № 1. — С. 90.

²² Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. — М.: Госюриздат, 1960. — С. 488.