

ЛЕЩЕНКО О.В.

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри конституційного,
міжнародного права та публічно-
правових дисциплін
(Київський університет інтелектуальної
власності та права)
ORCID ID: 0000-0003-3103-6383

УДК 346+347.4

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.6.48>

СИСТЕМА ІНТЕРПРЕТАЦІЙНИХ МЕТОДІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ: ВІД ВИЯВЛЕННЯ ДО НЕЙТРАЛІЗАЦІЇ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ

У статті досліджуються інтерпретаційні методи як ключовий інструментарій усунення юридичних дефектів у податковому праві України. Обґрунтовується, що висока варіативність і динамічність податкового законодавства неминує породжує прогалини, колізії, оціночні поняття та техніко-юридичні помилки, які не можуть бути подолані виключно за рахунок правотворчості. На цій основі інтерпретація розглядається як особливий вид інтелектуальної діяльності, що поєднує пізнавальну, коригуючу та компенсаторну функції й забезпечує відновлення цілісності регулювання без виходу за межі принципу законності та *in dubio pro tributario*. У роботі здійснено систематизацію методів тлумачення, що застосовуються в податковій сфері: діалектичного, системного, функціонального, порівняльно-правового, цільового (телеологічного), історичного, логічного, культурологічного та спеціально-юридичного. Показано їхню взаємодоповнюваність, а також специфіку використання для подолання прогалин, колізій, оціночних категорій і технічних дефектів тексту. Особливу увагу приділено ролі судового тлумачення, насамперед практиці верховних судових інстанцій, які через комбіноване застосування зазначених методів формують «юриспруденцію довіри» для платників податків та стабілізують податковий правопорядок. Обґрунтовано, що перевага має надаватися таким інтерпретаційним підходам, які мінімізують ризик розширювального тлумачення податкових обов'язків, не перекладають на платника наслідки законодавчої недосконалої й забезпечують баланс між фіскальними інтересами держави та захистом прав платників. Зроблено висновок про необхідність подальшого методологічного осмислення інтерпретаційних практик у податкових спорах з урахуванням європейських стандартів та практики ЄСПЛ.

Ключові слова: інтерпретація податкового права, юридичні дефекти, методи тлумачення, податкові прогалини, судове тлумачення, *in dubio pro tributario*, податкові спори.

Leshchenko O.V. System of interpretative methods in tax law: from identification to neutralization of legal defects

The article examines interpretative methods as a key toolkit for eliminating legal defects in Ukrainian tax law. It is argued that the high variability and dynamism of tax legislation inevitably generate gaps, conflicts of norms, evaluative notions and drafting errors that cannot be remedied solely through law-making. Interpretation is therefore viewed as a specific type of intellectual activity combining cognitive, corrective and compensatory functions, aimed at restoring regulatory coherence



without violating the principles of legality and in dubio pro tributario. The study systematizes the main methods of legal interpretation used in the tax sphere: dialectical, systemic, functional, comparative, teleological, historical, logical, cultural and special-legal methods. Their complementarity and specific role in overcoming legislative gaps, collisions, vague concepts and technical defects of the statutory text are demonstrated. Particular attention is paid to judicial interpretation, primarily the practice of supreme courts, which, through combined use of these methods, shape a “jurisprudence of trust” for taxpayers and help stabilize the tax legal order. The article substantiates the priority of interpretative approaches that minimize the risk of extensive reading of tax obligations, prevent the shifting of legislative defects onto taxpayers and ensure a fair balance between the fiscal interests of the state and the protection of taxpayers’ rights. It concludes that further methodological development of interpretative practices in tax disputes is needed, taking into account European standards and the case-law of the European Court of Human Rights.

Key words: *interpretation of tax law, legal defects, methods of interpretation, tax gaps, judicial interpretation, in dubio pro tributario, tax disputes.*

Постановка проблеми. Сучасне податкове законодавство України характеризується високою динамічністю, складною структурою та значною кількістю змін, що об’єктивно зумовлює появу юридичних дефектів: прогалин, колізій, нечітких і оціночних формулювань, техніко-юридичних помилок. За цих умов саме інтерпретаційні методи стають ключовим інструментом відновлення цілісності податкового регулювання, оскільки дозволяють судам та іншим суб’єктам правозастосування конкретизувати, уточнювати й узгоджувати зміст податкових норм без виходу за межі принципу законності. Водночас неправильне або методологічно невивірене тлумачення здатне не лише не усунути дефект, а й поглибити його, створивши ризик розширювального трактування податкових обов’язків, порушення балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків. Проблема ускладнюється тим, що, попри наявність розроблених загальнотеоретичних підходів до тлумачення права, специфіка застосування граматичного, логічного, системного, телеологічного, історичного, функціонального, культурологічного та спеціально-юридичного методів саме в податковій сфері досі не отримала цілісного концептуального осмислення. Це зумовлює потребу в комплексному дослідженні інтерпретаційних методів як засобу подолання юридичних дефектів у податковому праві України.

Стан наукової розробки проблеми. Питання тлумачення права та методів інтерпретації докладно досліджуються на рівні загальної теорії та філософії права у працях П. Рабінювича, О. Скакун, Ю. Оборотова, Н. Лепіш, які аналізують природу інтерпретаційної діяльності, акти тлумачення та їхню методологію. Значний внесок у розвиток герменевтичного підходу й методології праворозуміння зробили П. Рікер, Г. Гадамер, чії ідеї активно імплементуються в сучасне українське правознавство. Окремі аспекти застосування граматичного, логічного, системного, телеологічного та історичного методів у сфері публічного та фінансового права розглядаються в роботах М. Нікіфорової, О. Подцерковного, Є. Смичка. Водночас спеціальних комплексних досліджень, присвячених саме інтерпретаційним методам як системному інструментарію усунення юридичних дефектів у податковому праві України з урахуванням сучасної судової практики адміністративних судів та європейських стандартів, наразі бракує, що й зумовлює актуальність запропонованої тематики.

Метою наукової статті є визначення системи інтерпретаційних методів у податковому праві.

Виклад основного матеріалу. Насамперед слід виокремити діалектичний метод, який пронизує всі стадії пізнавального процесу. Його застосування дає змогу акумулювати теоретичні та практичні знання щодо інтерпретації правових актів, а також особливостей формування й реалізації актів тлумачення. За допомогою діалектичного підходу державно-правові



та повсякденні явища досліджуються у взаємозв'язку, як такі, що перебувають у безперервному русі й розвитку, зумовленому дією законів переходу від кількісних змін до якісних, боротьбою між новим і старим у суспільному житті. Вимога діалектики передбачає всебічний аналіз досліджуваних явищ, тобто охоплення всіх їхніх сторін і вимірів, а також поєднання різних методів дослідження. З позицій діалектики тлумачення норм розглядається не ізольовано, а в нерозривному зв'язку з іншими правовими явищами – правотворчістю, правозастосуванням, правореалізацією [1]. Особливе, провідне місце в системі використаних підходів посідає системний метод. Під системним методом стосовно акта тлумачення норм права доцільно розуміти сукупність прийомів, за допомогою яких шляхом співставлення двох чи більше юридичних норм розкривається зміст норми, що підлягає інтерпретації [2, с. 8–12]. Застосування системного підходу дає можливість виявити взаємозв'язки між окремими актами тлумачення, співвіднести їх із близькими за змістом інтерпретаційними приписами. В одних випадках це дозволяє глибше й повніше осмислити зміст конкретного акта тлумачення без зміни його приписів, в інших – за рахунок зіставлення з подібними за змістом актами уточнити або доповнити розпорядження норми, яку інтерпретують, запобігти виникненню прогалин і суперечливих ситуацій у процесі її застосування. Такий підхід допомагає окреслити місце кожного інтерпретаційного акта в системі, визначити сферу його чинності та коло суб'єктів, на яких він поширюється [3, с. 124–129].

Установлення взаємозв'язку між двома актами тлумачення створює для інтерпретатора підґрунтя для здійснення різних інтелектуальних операцій. Практичний і теоретичний інтерес становить, зокрема, аналіз різновидів зв'язків між правовими нормами, які необхідно брати до уваги в процесі їх інтерпретації.

З позицій системи законодавства можна виокремити такі типи зв'язків між нормами, покладеними в основу актів тлумачення:

- норми, що містяться в межах однієї статті;
- норми, закріплені в одному інтерпретаційному акті – в одному розділі чи главі;
- норми, розташовані в різних розділах, главах та інших структурних частинах одного акта тлумачення;
- норми, закріплені в різних інтерпретаційних актах, ухвалених різними державними органами [4, с. 110].

Очевидно, що такі зв'язки можуть проявлятися комплексно, нашаровуючись один на один. Якщо ж виходити з логіки системи права, то йдеться про взаємозв'язки акта тлумачення: у межах одного правового інституту; між різними інститутами, але в рамках однієї галузі права; між інститутами, що належать до різних галузей права [4, с. 112].

Системний метод загалом дає змогу досягнути цілісності процесу тлумачення як взаємодію офіційного та неофіційного тлумачення норм права, розглядати їх як елементи єдиної системи, яка набуває нових якостей, відсутніх при ізольованому існуванні кожного з цих елементів. Завдяки цьому підходу можна простежити багатоманіття зв'язків інституту актів тлумачення з іншими правовими інститутами, показати, що життєздатність системи визначається постійною зміною й одночасною стабілізацією, поєднанням збереження правових традицій із запровадженням новацій; тривале порушення балансу між цими процесами зрештою призводить до руйнування системи [4, с. 53].

Саме тому, з огляду на вимоги системного методу, завдання наукового дослідження вбачається в тому, щоб з'ясувати структуру конкретного акта тлумачення, окреслити функції кожного його елемента, а також виявити характер взаємозв'язків між цими елементами та їх кореляцію з іншими складовими інтерпретаційного акта [5, с. 31–34].

Розглянутий у відриві від конкретного предмета метод дослідження сам по собі не забезпечує поглиблення знань; однак за умови його вдалого добору й коректного застосування він здатен раціоналізувати пізнавальну діяльність інтерпретатора, підвищити її наукову коректність і практичну результативність. Зрештою, метод дозволяє впорядкувати й оцінити накопичений фактичний матеріал щодо інтерпретаційного акта та сформулювати обґрунтовані прогнози на майбутнє [6, с. 33].



Використовуючи системний метод, суб'єкт правотлумачення має змогу уточнити змістове наповнення як офіційного, так і неофіційного акта тлумачення, а також дійти висновку щодо можливостей і меж його реалізації в конкретній життєвій ситуації. У такий спосіб можна окреслити часові рамки дії акта тлумачення, визначити коло суб'єктів, на яких він поширюється, виокремити положення, що мають конкретизаційний характер, виявити допущені при його прийнятті правотворчі помилки, наявні колізії, а також прогалини у правовому регулюванні [7, с. 266].

Функціональний метод зорієнтований на дослідження тих функцій, які реалізуються при створенні та застосуванні різних видів інтерпретаційних актів. Він дає змогу з'ясувати, яку саме роль відіграють відповідні акти тлумачення у механізмі правового регулювання. Відомо, що такі акти, попри наявність спільних рис, відрізняються за змістом, характером дії та функціональним призначенням: існують дозвольні й заборонні, регулятивні й охоронні, зобов'язувальні й уповноважувальні, заохочувальні й стимулювальні інтерпретаційні акти тощо [8, с. 65].

У методологічному вимірі функціональний підхід можна визначити як спосіб з'ясування змісту правових норм, за якого інтерпретатор комплексно враховує умови та фактичні обставини, у межах яких реалізується акт тлумачення. Отже, для правильного розуміння сенсу останнього недостатньо обмежитися лише формальним аналізом його тексту і загальними умовами дії. Це особливо актуально у випадку тлумачення так званих оціночних понять (наприклад, «поважні причини», «істотний збиток», «крайня необхідність» тощо). Залежно від конкретних просторово-часових умов та інших чинників одні й ті самі обставини можуть оцінюватися як поважні або неповажні, істотні або несуттєві.

У ряді випадків сам законодавець прямо орієнтує суб'єктів права на врахування конкретних життєвих обставин, тобто фактично вимагає звернення до функціонального тлумачення. Наприклад, цивільне законодавство встановлює, що при визначенні розміру відшкодування моральної шкоди необхідно брати до уваги критерії розумності й справедливості, фактичні умови заподіяння такої шкоди, а також індивідуальні характеристики потерпілого. Аналогічно, ухвалюючи рішення про розмір аліментів на неповнолітніх дітей (як різновид інтерпретаційного акта у формі судового рішення), суд зобов'язаний оцінити матеріальне становище, сімейні обставини сторін та інші суттєві фактори [9, с. 133].

Порівняльний метод застосовується для виявлення спільних і відмінних рис між різними видами інтерпретаційних актів у межах офіційного й неофіційного тлумачення норм права шляхом їх співставлення, розрізнення за певними ознаками чи властивостями. Порівняльно-правовий підхід має особливу цінність для реалізації правової реформи в державах перехідного типу, до яких належить і Україна, оскільки дозволяє вийти за межі суто внутрішньої догматичної дискусії та виробити методологічні орієнтири з урахуванням уже напрацьованого національного досвіду. Водночас порівняння є виправданим лише тоді, коли інтерпретаційні акти справді є співмірними, подібними або близькими за своєю природою [10, с. 27].

Структуру порівняльного методу можна подати через такі основні елементи: дослідження різних масивів нормативно-правових актів, що регулюють процес тлумачення, а також відповідних правових систем; опанування прийомів їх співставлення та здійснення оцінки отриманих результатів; аналіз того, як зазначені нормативні масиви відображаються та сприймаються в різних правопорядках; з'ясування загальних тенденцій і закономірностей розвитку неофіційного тлумачення норм права в різних країнах [11, с. 56–59].

Порівняльне правознавство, з одного боку, дає змогу обрати найбільш придатне з огляду на наявний досвід рішення, а з іншого – мінімізує ризик повторення помилкового, уже дискредитованого шляху. Практично жоден інтерпретаційний акт не формується без попереднього опрацювання законотворчими органами відповідних порівняльно-правових матеріалів. Створюючи новий інтерпретаційний акт, національний законодавець, як правило, звертається до чинних норм іноземного права, стосовно яких уже накопичено певний досвід застосування [10, с. 25].



Перевага порівняльного методу полягає в тому, що він дає змогу зіставити акти тлумачення, ухвалені в різних правових системах, виявити сильні та слабкі сторони певного різновиду інтерпретаційного акта тощо. Завдяки цьому визначаються реальні межі та потенціал запозичення іноземного досвіду правового розвитку для конкретної держави чи регіону [6, с. 40].

Цільовий метод виступає однією з найважливіших гарантій коректного тлумачення конкретної норми. Фрагментарне, «відірване» від цільового виміру роз'яснення статті завжди містить загрозу викривлення її змісту й помилкового застосування на практиці [12, с. 360]. Застосовуючи цей метод, інтерпретатор з'ясовує мету та завдання видання акта тлумачення норм права. Його основне призначення – розкрити цільову спрямованість відповідного акта. Доволі часто пряма вказівка на мету міститься в самому тексті – передусім у преамбулі. В інших випадках її можна логічно реконструювати, виходячи зі змісту акта, його назви, системи норм, статей чи розділів [13, с. 66].

Історичний метод ґрунтується на відтворенні процесу розвитку державно-правових явищ у їхній повноті та багатоманітності, з урахуванням випадковостей, суперечностей і зламів, що інколи «спотворюють» об'єктивну логіку еволюції. З його допомогою простежується зміна акта тлумачення норм права в часі. Такий підхід уможливорює виявлення трансформацій, яких зазнає інтерпретаційний акт на різних етапах свого розвитку в окремих країнах, окреслення його специфіки та динаміки становлення. При цьому жоден історичний різновид акта тлумачення не можна розглядати як остаточно завершений етап формування відповідного інституту [6, с. 38].

Історичний метод дослідження інституту акта тлумачення норм права дає змогу відтворити процес його зародження та становлення, простежити етапи формування відповідних форм, виявити внутрішні й зовнішні зв'язки, притаманні цьому інституту, а також закономірності й суперечності його розвитку. Основне завдання такого підходу полягає у встановленні змісту та специфіки офіційних і неофіційних актів тлумачення норм права, а також у розкритті динаміки їх історичної еволюції [13, с. 16]. Саме історичний метод дає інтерпретаторові змогу глибше осягнути природу акта тлумачення через звернення до обставин його ухвалення, а також до цілей і мотивів, які зумовили включення такого акта до системи правового регулювання. Показовим є те, що Європейський суд з прав людини та Конституційний Суд України широко застосовують історичний метод при тлумаченні положень Конвенції: для адекватного розуміння її норм ЄСПЛ враховує історичні чинники, що стали поштовхом до її ухвалення. Ефективність такого підходу значною мірою залежить від використання підготовчих матеріалів, оскільки саме вони дозволяють глибше зануритися в історичний контекст прийняття Конвенції, з'ясувати її передумови, а також проаналізувати політичну та соціально-економічну ситуацію відповідного періоду. Знання історичного тла дає можливість простежити перебіг подій до та на момент ухвалення Конвенції, що, безперечно, є важливим інструментом для інтерпретатора [14, с. 13–18].

Окремо слід наголосити на логічному методі, який у межах даного дослідження полягає у використанні правил формальної й діалектичної логіки для з'ясування змісту норми акта тлумачення через встановлення логічних зв'язків і співвідношень між її структурними елементами (гіпотезою, диспозицією, санкцією). Застосовуючи цей метод, інтерпретатор у багатьох випадках змушений здійснювати логічну трансформацію тексту статті інтерпретаційного акта, а також виводити похідні (вторинні) норми з використанням силлогістичних побудов, аргументації за аналогією, доведення до абсурду та інших логічних прийомів, що забезпечують внутрішню несуперечливість і узгодженість тлумачення.

У процесі з'ясування значеннєвого змісту акта тлумачення важливу роль відіграє спеціально-юридичний метод – як самостійний підхід, що передбачає використання власне юридичного інструментарію. Йдеться про аналіз змістових характеристик правової конструкції норми та тих техніко-юридичних засобів, за допомогою яких об'єктивується воля законодавця [15, с. 65].



Логічний метод дослідження акта тлумачення спрямований на розкриття його змісту шляхом застосування законів логіки (тотожності, несуперечності, виключеного третього, достатньої підстави) та відповідних логічних прийомів (логічне перетворення; виведення норм із норм; висновки з понять; умовиводи за аналогією; висновки від протилежного; доведення до абсурду; умовиводи ступеня тощо) [17, с. 230]. При цьому зазначені закони логіки не можуть застосовуватися ізольовано один від одного: вони взаємопов'язані й взаємозумовлені. Лише в сукупності вони виступають ефективним засобом пошуку справжнього змісту інтерпретаційного акта та забезпечують його подальше коректне застосування [18, с. 223]. Залучення логічного методу дає змогу передусім виявити внутрішню, тобто логічну, структуру акта тлумачення, простежити взаємозв'язок його елементів – гіпотези, диспозиції та санкції, усунути можливі суперечності, коли одне положення фактично заперечує інше, а також проаналізувати переносні значення, співвідношення «духу» і «букви» тлумачного припису [19, с. 3–8].

Правопізнавальний метод у сфері інтерпретації законодавчого тексту передбачає переважно юридичний і фактичний аналіз. Якою б чіткою й однозначною не здавалася норма статті, це не знімає потреби уточнювати її зміст у процесі практичного застосування. Передусім тому, що стаття ніколи не існує відокремлено, а сприймається в системі – у зв'язку з попередніми та наступними статтями, які формують її контекст і надають їй належного смислу. Уже з цієї причини коректне тлумачення тексту неможливе без звернення до контексту, незалежно від первинної «ясності» формулювання. Так званий «контекстний контроль» є невід'ємною вимогою техніки тлумачення статті [20, с. 117].

Не менш значущим є культурологічний метод, який орієнтує на розгляд акта тлумачення норм права як складової ширшої системи соціального регулювання – поряд із мораллю, етикою, релігійними настановами. Поєднання культурологічного та історичного підходів дає можливість простежити розвиток акта тлумачення з погляду його соціально-духовного змісту, виявити, яким чином він відображає цінності, традиції та ментальні установки суспільства [21, с. 45].

Культурологічний метод інтерпретаційного акта можна охарактеризувати таким чином.

По-перше, в його межах акт тлумачення розглядається як явище, що набуває змісту лише у своїх конкретних духовно-практичних виявах, які відбивають особливості певної історичної доби та відповідних цивілізаційних умов.

По-друге, пізнання за такого підходу постає як процес витлумачення: будь-який об'єкт інтерпретації (ситуація, подія, акт, текст, рішення) співвідноситься з уже наявними культурними смислами та формами, тобто відбувається своєрідна «символізація» – наповнення соціального змісту культурними формами.

По-третє, цей метод дає змогу «перекласти» історико-культурне минуле акта тлумачення у площину його сучасного соціально-духовного значення, показати, як колишні смисли продовжують діяти сьогодні.

По-четверте, у межах культурологічного підходу процес нарощування смислової насиченості інтерпретаційного акта є самодостатнім: він не обов'язково спирається на традиційні для науки процедури абстрагування й узагальнення, а радше пов'язаний із відчитуванням і поглибленням культурних сенсів.

По-п'яте, використання цього методу орієнтує дослідника на розв'язання пізнавальних завдань, що мають характер адаптації, соціалізації, культуризації, а відтак робить його особливо придатним для аналізу проблем правового виховання [22, с. 79].

Стосовно сфери застосування культурологічного методу варто підкреслити, що він не є суто «внутрішньою» методологією теорії держави і права, хоча його потенціал у цій галузі є доволі широким. Водночас можна виокремити низку предметних зон, де культурологічний підхід є найбільш адекватним і фактично необхідним. Це, зокрема:

- порівняльне правознавство;
- теорія та практика інтерпретаційно-тлумачної діяльності;
- юридична герменевтика;



дослідження духовних (ментальних) засад державно-правового життя, включно з формуванням і підтриманням індивідуальної та суспільної правосвідомості;

проблематика трансформації нормативно-ціннісної системи права в реальні культурні форми правомірної поведінки.

Отже, сутність культурологічної методології акта тлумачення полягає в тому, що вона забезпечує встановлення органічного зв'язку між соціальними та культурними вимірами державно-правової реальності, процесами правотворчості та правореалізації [23, с. 80].

Крім спеціальних норм, суди застосовують класичні методи правового тлумачення для вирішення дефектів. Серед них основними є: граматичний (текстовий) – тлумачення змісту норм за аналізом їх мовної форми і словникового значення [24, с. 123]; логічний – застосування правил формальної логіки у розкритті змісту норм (включно з дедукцією, аналогією та індукцією); систематичний – врахування місця норми в системі законодавства та співвідношення з іншими нормами [25]; історичний – дослідження мети і обставин прийняття норми через розробку законодавчих документів; телеологічний (цільовий) – спрямований на виявлення цілей норми та її конститутивних завдань [26]. Телеологічний аналіз особливо важливий у випадках нечіткості формулювань, коли суди з'ясовують, чи відповідає передбачений нормою механізм економічному ефекту та завданням податкової політики. Використання цих методів забезпечує всебічне тлумачення норми, що допомагає усунути можливі суперечності і невизначеності.

Усі наведені способи тлумачення можуть застосовуватися як окремо, так і в сукупності. Наприклад, Велика Палата ВС при тлумаченні частини восьмої ст. 9 ПК України по справі про недостовірність первинних документів сполучила граматичний і телеологічний методи: вона визнала, що норма слід розуміти у світлі принципу індивідуальної відповідальності платника за недостовірні дані [27; 28; 29]. У цьому ж рішенні суд чітко вказав на мету норми – покласти відповідальність на осіб, які склали і підписали документи, а не на випадкових контрагентів [30], що демонструє, що правильне тлумачення норм податкового права повинно спиратися на систему принципів оподаткування і не призводити до перекладання зайвих обов'язків на платника без законних підстав [31].

Чимало податкових норм містять оціночні категорії: «розумні витрати», «звичайні ціни», «обґрунтовані сумніви» контролюючого органу, «значний розмір» порушення тощо. Такі формулювання необхідні для гнучкості правового регулювання, але водночас створюють ризики довільного тлумачення.

Подолання дефектів, пов'язаних з оціночними поняттями, здійснюється за допомогою: функціонального методу – врахування фактичних обставин, економічного змісту операції, звичаїв ділового обороту; системного методу – зіставлення оціночних понять з іншими нормами закону, усталеною судовою практикою; культурологічного й соціологічного підходів – аналізу реальної податкової практики, стандартів «добросовісної поведінки» платника.

У разі, коли нечіткість не може бути усунута навіть шляхом комплексного тлумачення, вирішальним стає принцип пріоритету інтересів платника. Суди нерідко зазначають, що платник не може нести відповідальність за помилки й нечіткість законодавця, а отже сумнів щодо змісту оціночного поняття має вирішуватися не на користь фіскального органу.

Поряд із загальнотеоретичними методами, важливе місце займає спеціально-юридичний метод, орієнтований на аналіз правових конструкцій, термінів, прийомів законодавчої техніки, які використовуються в податковому праві. Йдеться про: дослідження структури податково-правової норми (гіпотеза – диспозиція – санкція); аналіз особливостей побудови відсилочних та бланкетних норм; вивчення техніко-юридичних засобів, через які законодавець виражає свою волю (понятійний апарат, таблиці ставок, додатки до декларацій тощо).

Багато юридичних дефектів у податковому праві мають суто технічний характер: неправильні відсилки, дублювання формулювань, термінологічна неузгодженість [31, с. 289]. Їх подолання потребує не стільки філософсько-правового осмислення, скільки уважного аналізу тексту, порівняння різних редакцій закону, офіційних і неофіційних коментарів. Спеціально-юридичний метод дозволяє інтерпретатору «розплутати» складні нормативні



конструкції, побачити, де законодавець фактично повторює вже існуючі норми, а де – вводить самостійні вимоги.

Особливе місце серед методів подолання юридичних дефектів у податковому праві посідає судове тлумачення, насамперед – тлумачення, що формується в практиці верховних судових інстанцій. На відміну від адміністративного тлумачення контролюючих органів, судове тлумачення покликане забезпечити баланс між фіскальними інтересами та правами платників, а також уніфікацію правозастосування.

Суд, по суті, «примушений» працювати з дефектним податковим матеріалом: коли норма є суперечливою, її все одно треба застосувати до конкретної ситуації. Це об'єктивно сприяє розвитку інтерпретаційних методів: суди комбінують граматичне, системне, телеологічне, історичне, логічне тлумачення, звертаються до загальних принципів права, до практики міжнародних судових органів. Унаслідок такої діяльності: прогалини де-факто заповнюються шляхом аналогії або тлумачення; колізії «розв'язуються» шляхом визнання пріоритету певної норми чи принципу; нечіткі та оціночні поняття наповнюються змістом через формування критеріїв їх застосування.

При цьому виробляється певна «юриспруденція довіри»: платник податків, плануючи свою поведінку, орієнтується не лише на буквальний текст закону, а й на його судове тлумачення.

Список використаних джерел:

1. Мазан Л. М. Дія законів та інших нормативно-правових актів у часі в Стародавній Римській державі [Електронний ресурс] Антошкіна В.К. Способи і правила тлумачення норм права та договорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Випуск 4(29). Том 1. С. 8–12.
2. Настасяк І. Ю. Тлумачення правових норм : навч. посіб. Львів : ЛьвДУВС, 2009. 336 с.
3. Малишев Б. В., Москалюк О. В. Застосування норм права (теорія і практика) : навч. посіб. / Б. В. Малишев, О. В. Москалюк ; за заг. ред. Б. В. Малишева. К. : Реферат, 2010. 260 с.
4. Загальна теорія держави і права : [підруч. для студ. юрид. ВНЗ] / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін. ; за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М. В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. Х. : Право, 2009. 584 с.
5. Сухонос В. В. Теорія держави і права : навч. посіб. Суми : Університет. кн., 2005. 536 с.
6. Капліна О. В. Правозастосовче тлумачення судом норм кримінальнопроцесуального права : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Х., 2009. 478 с.
7. Старостюк А. В. Застосування норм права : навч. посіб. Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2007. 138 с.
8. Тодика Ю. М. Тлумачення Конституції і законів України: теорія та практика : моногр. Х. : Факт, 2003. 328 с.
9. Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології : моногр.. К. : Юрид. думка, 2008. 336 с.
10. Малента В. С. Неофіційне тлумачення норм права : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. К., 2010. 244 с.
11. Кельман М. С. Методологічні проблеми теорії держави і права : (курс лекцій). Львів, 2010. 124 с.
12. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підруч.. К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. 520 с.
13. Федик С. Є. Тлумачення за «обсягом» юридичних норм щодо прав людини Конституційним Судом України та Європейським Судом з прав людини. *Держава і право : зб. наук. пр. Юридичні і політичні науки*. К. : Ін-т. Держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. Вип. 12. С. 13–18
14. Юдін З. М. Тлумачення договору : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Одеса, 2004. 194 с.
15. Тодика Ю. М. Тлумачення законів і Конституції України: теорія і практика : монографія. Харків : Факт, 2001. 328 с.



16. Капліна О. В. Правозастосовче тлумачення судом норм кримінальнопроцесуального права : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. – Х., 2009. 478 с.
17. Чулінда Л.Г. Застосування юридико-лінгвістичного та логічного способів тлумачення нормативно-правових актів. *Законодавство України*. 2005. № 2. С. 3–8.
18. Косцова І.П. Системне тлумачення норм права : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 ; Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького. Івано-Франківськ, 2016. 218 с.
19. Євграфова Є. Доктринальне тлумачення норм права (законів): природа і здійснення. *Вісник Академії правових наук України*. 2010. № 2. С. 40–51.
20. Горбатюк В.Л. Багатоаспектна процедура тлумачення правових норм. *Інформація і право*. 2016. № 1 (16). С. 79–84.
21. Власов Ю.Л. Проблеми тлумачення норм права. Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2001. 180 с.
22. Рабінович П.М. Офіційно-нормативне тлумачення законодавства як інструмент адаптації правового регулювання до соціальних змін. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. № 1(28). С. 23–35.
23. Гончаров В.В. Динамічне тлумачення юридичних норм / Праці Львівської лабораторії прав людини і громадянина Науково-дослідного інституту державного будівництва та місцевого самоврядування Національної академії правових наук України / Редкол.: П.М. Рабінович (голов. ред.) та ін. Серія І. Дослідження та реферати. Вип. 27. Львів: СПОЛОМ, 2013. 252 с.
24. Желтобрюх І. Розвиток практики в податкових спорах: знакові рішення КАС ВС у 2023–2024 роках. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2024_prezent/Prezent_znakovi_rish_KAS_VS_2023_2024.pdf
25. Постанова ВП ВС від 01 листопада 2023 року по справі №908/129/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114904850>
26. ВП ВС визначила юрисдикцію податкових спорів, стороною в яких є платник податків, щодо якого порушено справу про банкрутство. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1560729/>
27. Гімон М. Правові позиції Верховного Суду у спорах про оподаткування в умовах воєнного стану URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_10_18_Gimon_05_07_2022.pdf
28. Тильчик В.В. Поняття адміністративно-правового механізму розв'язання податкових спорів та його ознаки. *Право та управління*. 2012. №1. С. 560–572.
29. Легеза Ю. О. Оскарження результатів діяльності суб'єктів публічного управління сферою використання природних ресурсів. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2016. № 5. С. 59–64.
30. Царьова І. Ц 18 Сучасний український юридичний текст: лексико-дериваційна структура : монографія. Дніпро : ЛІРА, 2020. 446 с.

