

ОДЕСЬКА НАЦІОНАЛЬНА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ

САМСІН Ігор Леонович

УДК 347.73:336.22(477)

**ТЛУМАЧЕННЯ АКТИВ
ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ПРО ОПОДАТКУВАННЯ**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Одеса – 2009

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Одеській національній юридичній академії Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник доктор юридичних наук, професор
Ківалов Сергій Васильович,
Одеська національна юридична академія
Президент

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Воронова Лідія Костянтинівна,
Київський національний університет імені
Тараса Шевченка,
професор-консультант

кандидат юридичних наук, доцент
Іванський Андрій Йосипович,
Управління державного казначейства в м.
Одеса
Головного Управління державного казначейства
України в Одеській області, начальник

Захист відбудеться 05.06. 2009 р. о 14_ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.086.03 Одеської національної юридичної академії за адресою: 65009, м. Одеса, вул. Фонтанська дорога, 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Одеської національної юридичної академії за адресою: м. Одеса, вул. Піонерська, 2.

Автореферат розісланий 30.04. 2009 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Л.Р. Біла

ВСТУП

Актуальність теми. Одночасно з формуванням ринкової економіки в Україні радикально змінилася система податкових відносин. Було введено нові податки, прийнято численні нормативно-правові акти, створено нову систему податкового законодавства. У судах з'явилася і нова категорія справ – спори, що впливають із податкових правовідносин.

Вирішення цих спорів стало непростим завданням для судів. Будь-якої практики вирішення такого роду спорів не існувало. Що стосується законодавства про оподаткування, то воно було недостатньо опрацьованим, недостатньо визначеним, невиправдано ускладненим і суперечливим. Тому відбувався процес доопрацювання чинних законів та внесення до них змін і доповнень. З одного боку, у такий спосіб податкове законодавство удосконалювалося, з іншого – нестабільність законодавства створювала нові проблеми для правозастосовчої практики.

В усьому світі для правозастосовної діяльності судів практика вирішення спорів має не менше значення, ніж саме законодавство, що застосовується судами. Це знайшло відображення у практиці Європейського Суду з прав людини, який визнав, що закон є чинним положенням з урахуванням практики його тлумачення компетентними судами. Але ж для того, щоб наслідувати це *ratio decidendi*, є необхідним не тільки стабільне законодавство про оподаткування, але й усталена практика його застосування. Ні того, ні іншого в Україні не було і немає. Необхідно шукати інші шляхи формування єдиної судової практики, придатної для того, щоб вона стала усталеною.

Таке завдання може бути вирішеним тільки через розробку теорії тлумачення актів законодавства про оподаткування. Теорія тлумачення актів законодавства про оподаткування повинна розроблятися перш за все на підставі дослідження податкового законодавства та практики його застосування.

Слід, однак, визнати, що розробка у такий спосіб теорії тлумачення не здійснюється не тільки стосовно законодавства про оподаткування, але й стосовно інших галузей законодавства. У цьому відношенні юридична теорія залишила правозастосовну практику без наукової опори. Неприйнятну ситуацію, що склалася, необхідно рішуче долати.

Теоретичну основу дослідження становлять наукові праці відомих науковців-юристів С.С. Алексєєва, М.В. Баглая, Є.В. Васьковського, Н.В. Витрука, Н.Н. Вопленка, А.І. Денисова, М.С. Кельмана, Д.А. Керімова, С.В. Ківалова, М.І. Козюбри, Н.М. Марченка, О.Г. Мурашина, П.Ю. Недбайла, В.С. Нерсисянца, А.С. Піголкіна, О.Ф. Скаун, Л.В. Соцуро, Ю.М. Тодици, Р. Ціппеліуса, в яких автори звертаються до проблеми тлумачення актів законодавства, а також наукові праці фахівців у галузі фінансового та податкового права Є.О. Алісової, К.С. Бельського, Л.К. Воронової, Є.Ю. Грачової, Н.Д. Еріашвілі, Л.Г. Єфімової, С.Т. Кадькаленка, М.В. Карасьової, Є.С. Компанейца, М.П. Кучерявенка, О.П. Орлюка, І.Н. Пахомова, П.С. Пацур-

ківського, Г.В. Петрової, Е.Г. Полонського, Є.А. Ровінського, Є.Д. Соколової, Н.Р. Хімічевої.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дисертації обрана з урахуванням досвіду роботи автора на посадах судді, а особливо у зв'язку з роботою впродовж останніх років на посаді судді Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України. Дослідження здійснювалося відповідно до плану наукових досліджень кафедри адміністративного і фінансового права Одеської національної юридичної академії «Теоретико-правове забезпечення реалізації адміністративної реформи в Україні», що є складовою частиною теми «Традиції і новації у сучасній українській державності та правовому житті» (державний реєстраційний номер 0101U001195), дослідження якої здійснюється в Одеській національній юридичній академії.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка і обґрунтування методологічних положень щодо тлумачення актів законодавства про оподаткування та рекомендацій щодо його вдосконалення, які впливають із зазначених методологічних положень. Зазначена мета обумовила постановку та пошук актуальних шляхів вирішення таких завдань: 1) виявити рівень наукової розробки проблеми тлумачення актів законодавства в юридичній науці; 2) дослідити склад актів законодавства про оподаткування та явище переважного застосування окремих із них; 3) виокремити види тлумачення актів законодавства про оподаткування за критерієм суб'єктів, що його здійснюють, та виявити форми та тенденції офіційного тлумачення, що не відповідають закону; 4) проаналізувати окремі логічні прийоми, що використовуються при формулюванні положень актів законодавства про оподаткування та при їх тлумаченні; 5) вирішити проблему забезпечення правового характеру результатів тлумачення актів законодавства про оподаткування.

Об'єкт ом дослідження є теоретико-правові та організаційні засади тлумачення актів законодавства в Україні.

Предмет ом дослідження є тлумачення актів законодавства про оподаткування України.

Мет оди дослідження. У процесі підготовки дисертації використано загальнонаукові і спеціальні методи дослідження. За допомогою діалектичного методу виявлялись особливості тлумачення актів законодавства про оподаткування, обумовлені розвитком суспільних відносин, що є предметом регулювання цих актів, розвитком системи законодавства в цілому, а також зв'язок тлумачення з актами законодавства про оподаткування та правовідносинами, що виникають у результаті дії цих актів. Системний метод використовувався для виявлення місця актів законодавства про оподаткування в системі актів законодавства, зв'язку цих актів з актами інших галузей права та між собою, а також для розробки проблеми системного тлумачення. Формально-логічний метод використовувався для дослідження змісту конкретних положень актів законодавства про оподаткування, термінології, що викорис-

товується в цих актах, для виявлення способів закріплення правових приписів у названих актах та логічних прийомів правотлумачної діяльності.

Наукова новизна результатів дослідження. Дисертація є першим комплексним дослідженням проблеми тлумачення актів законодавства про оподаткування, здійсненим на підставі аналізу положень чинного законодавства та практики його тлумачення і застосування судами, а також органами державної податкової служби.

Наукова новизна визначається також досягнутими у процесі вирішення поставлених завдань положеннями, які запропоновані дисертантом особисто та містять елементи новизни, зокрема:

улерше:

обгрунтовано пропозицію включити до проекту Податкового кодексу низку правил тлумачення актів законодавства про оподаткування, зокрема, положення про те, що їх тлумачення передбачає логічне перетворення нормативного тексту та виявлення правових приписів за допомогою висновків від протилежного, від попереднього правового явища до наступного і навпаки, а також логічне доповнення нормативного тексту;

запропоновано виключити із частин першої, восьмої і дев'ятої ст. 1 Закону «Про систему оподаткування» слова «про оподаткування», а слова «іншими законами України, крім законів про оподаткування» в частині третій названої статті запропоновано замінити словами «іншими нормативно-правовими актами, крім законів» у зв'язку з відсутністю науково обгрунтованих та практично виправданих підстав для застосування законодавцем підходу щодо надання пріоритету законам про оподаткування перед іншими законами;

запропоновано виключити із ст. 4 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначення про принцип превалювання сутності над формою, а з підпункту «а» п. 4.4.2 ч. 4.2 ст. 4 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» – положення про врахування при наданні податкових роз'яснень економічного змісту відповідного податку, збору (обов'язкового платежу), оскільки ці законодавчі положення підштовхують до асоціативного тлумачення актів законодавства про оподаткування;

удосконалено:

поняття змісту систематичного тлумачення актів законодавства про оподаткування і запропоновано включати до нього логічні операції щодо «збирання» норм податкового права із положень актів законодавства про оподаткування;

процес систематичного тлумачення актів законодавства про оподаткування за допомогою обгрунтування необхідності враховувати особливості юридичної сили правових приписів, що прямо встановлені або прямо впливають із актів законодавства, з одного боку, і правових приписів, які непрямим чином впливають із актів законодавства про оподаткування та виявляються за

допомогою відповідних логічних операцій, – з іншого;

набули подальшого розвит ку й обґрунт ування:

підхід застосування до податкових відносин принципу верховенства права, що виключає застосування, зокрема, тих норм податкового права, які суперечать засаді безсторонності закону у відносинах між державою та особою;

застосування до податкових правовідносин закону за аналогією, необхідність в якому виникає не тільки у зв'язку з наявними прогалинами в законодавстві, а й у випадках визнання нормативних положень такими, що суперечать принципу верховенства права і не підлягають застосуванню;

застосування до податкових відносин аналогії права, що виключає допустимість вирішення будь-якого питання про права та обов'язки учасників податкових правовідносин на розсуд суду, органу державної податкової служби чи іншого повноважного органу, в тому числі при тлумаченні оціночних понять, що вживаються в актах законодавства про оподаткування;

неприпустимість заповнення простору між правовими приписами податкового законодавства за допомогою «мистецтва тлумачення», інтуїції або здорового глузду, використання розширеного, обмеженого та асоціативного тлумачення; і правомірність заповнення цього простору виключно раціональними засобами, а саме – логічними прийомами тлумачення актів законодавства про оподаткування.

Практичне значення одержаних результатів. Результати дисертаційного дослідження можуть бути використані у:

правотворчості - при підготовці проекту Податкового кодексу України, при внесенні змін і доповнень до актів законодавства України про оподаткування;

правозастосуванні - при підготовці роз'яснень і рекомендацій щодо застосування законодавства про оподаткування Верховного Суду України і Вищого адміністративного суду України, а також при здійсненні правосуддя адміністративними судами;

навчальному процесі - при підготовці підручників, навчальних посібників, методичних матеріалів і рекомендацій для студентів, що навчаються за спеціальністю «Правознавство».

Апробація результатів дослідження. Результати дисертаційного дослідження доповідалися на: Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права» (23-24 листопада 2007 р., м. Ірпінь), Міжнародній науково-практичній конференції «Бюджетно-податкова політика: проблеми та перспективи розвитку» (24-25 січня 2008 р., м. Ірпінь); Міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій пам'яті П.О. Недбайла, (28-29 березня 2008 р. м. Львів), Всеукраїнській науково-практичній конференції «Українське правосуддя: здобутки та перспективи» (16 травня 2008 р., м. Чернівці), Науково-практичній конференції «Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України», присвя-

ченій десятиріччю Науково-дослідного центру проблем оподаткування (19 вересня 2008 р., м. Ірпінь).

Публікації. Основні результати дослідження відображено у 4 статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях, перелік яких затверджено Вищою атестаційною комісією України.

Структура дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, що розділені на 10 підрозділів, висновків. Загальний обсяг дисертації – 224 сторінки, у тому числі 202 сторінок основного тексту і список використаних джерел на 23 сторінках (238 найменувань).

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовується актуальність теми, ступінь наукової розробки проблеми, вказується на зв'язок роботи з науковими програмами, формулюються мета і завдання дослідження, визначаються об'єкт, предмет і методи дослідження, розкриваються наукова новизна роботи, теоретичне та практичне значення отриманих у процесі дослідження результатів, визначається ступінь їх апробації.

Розділ 1 «Поняття актів законодавства про оподаткування та види їх тлумачення» складається із трьох підрозділів.

У **підрозділі 1.1. «Поняття та загальна характеристика актів законодавства про оподаткування як об'єкта тлумачення»** аналізується склад актів законодавства про оподаткування. Відповідно до частини другої ст. 19, ст. 67, частини другої ст. 92 Конституції України податкові відносини не можуть регулюватись іншими нормативно-правовими актами, крім законів. Проте кількість підзаконних нормативно-правових актів, що застосовуються до податкових правовідносин, набагато перевищує кількість відповідних законів. Визнання підзаконних актів, які регулюють податкові відносини, такими, що не підлягають застосуванню внаслідок їх невідповідності вимогам Конституції, створило б численні ситуації правової невизначеності і суперечило би принципу верховенства права. Тому величезний масив підзаконних нормативно-правових актів, дія яких поширюється на податкові відносини, слід визнати таким, що має юридичну силу, а названі вище конституційні положення слід витлумачити у такий спосіб, що вони, як і більшість інших конституційних положень, вміщують у собі нормативний регулятор і декларацію.

Спроба законодавця виокремити із всього законодавчого масиву «закони про оподаткування» та виключити можливість регулювання податкових відносин законами, основний зміст яких має іншу інституційну чи галузеву належність, виявилася невдалою. У законодавчій практиці України не вдалося виконати навіть вимог частини другої ст. 6 та частини другої ст. 19 Конституції України, які зобов'язують державні органи, у тому числі і єдиний орган законодавчої влади, дотримуватися Конституції і законів України.

Що стосується правила про переважне застосування спеціального закону перед загальним, то тут під терміном «закон» слід розуміти не нормативно-правовий акт, прийнятий Верховною Радою України, а конкретне законодавче положення. Спеціальні законодавчі положення підлягають застосуванню і після того, як прийнято новий закон, що містить загальні правила, які суперечать зазначеним спеціальним положенням. Лише включення до нового закону застереження про те, що раніше прийняті законодавчі акти застосовуються в частині, в якій вони не суперечать новому закону, виключає застосування спеціальних положень раніше прийнятих законів, що суперечать положенням нового закону (хоча б і загальним).

З урахуванням викладеного обґрунтовується пропозиція виключити із частин першої, восьмої та дев'ятої ст. 1 Закону «Про систему оподаткування» слова «про оподаткування», що відкриє можливість безспірного застосування до податкових правовідносин норм податкового права, сформульованих у будь-якому законі.

У *підрозділі 1.2 «Суб'єкт и тлумачення актів законодавства про оподаткування»* виокремлюються види тлумачення за критерієм суб'єктів, які здійснюють тлумачення актів законодавства про оподаткування, та аналізуються окремі з них. Звертається увага на поширеність практики офіційного нормативного тлумачення актів законодавства про оподаткування органами виконавчої влади. Доводиться, що така практика не має конституційних підстав, а аргументи науковців на користь доцільності збереження повноважень державних органів здійснювати офіційне, у тому числі й автентичне тлумачення законів та інших нормативно-правових актів, спростовуються доводами, відповідно до яких державні органи мають можливість у будь-який час вносити зміни та доповнення до прийнятих ними актів законодавства, а їх роз'ясненнями порушується конституційний принцип неприпустимості зворотної дії нормативно-правових актів.

Позитивно оцінюється ідея податкових роз'яснень, що відображена у ч. 4.4 ст. 4 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Але звертається увага на дві обставини, які стали перешкодою для використання цього виду офіційного нормативного тлумачення актів законодавства про оподаткування. Йдеться, по-перше, про вкрай недбале формулювання підпункту «д» п. 4.4.2 ч. 4.4 ст. 4 названого Закону, в якому вказується на юридичне значення податкових роз'яснень. По-друге, склалася ситуація, за якої чинними є Порядок надання податкових роз'яснень, що був затверджений Кабінетом Міністрів України у період, коли це повноваження було надане йому законом, і Порядок надання роз'яснень окремих положень податкового законодавства, затверджений Державною податковою адміністрацією України після того, як це повноваження відповідно до закону було передано їй. Звертається увага на те, що колізії виникають через невирішеність загального питання про долю нормативно-правових актів, виданих органом, який пізніше втратив

правотворчі повноваження у відповідній сфері, або і взагалі був ліквідований. Зазначається, що такі нормативно-правові акти втрачають чинність із дня набрання чинності нормативно-правовими актами, прийнятими органом, до якого було передані відповідно повноваження на здійснення правотворчої діяльності.

У *підрозділі 1.3. «Види прийомів т тлумачення акт ів законодавств ва про оподат кування»* звертається увага на те, що в науці податкового та фінансового права проблема прийомів тлумачення ніколи не досліджувалась, а в теоретико-правовій літературі з окремих галузей юридичної науки ця проблема досліджена фрагментарно.

Логіка людського мислення є єдиною і для правотворчих органів, і для суб'єктів тлумачення. Тому відразу після лінгвістичного опрацювання нормативного тексту, який тлумачиться, його слід піддати логічному перетворенню з метою відтворення всієї логіки, яку правотворчий орган заклав у цей текст. При цьому логічне перетворення може мати на меті або надання нормативному тексту юридичної форми, або виявлення за допомогою відповідних логічних засобів правових приписів, які непрямо впливають із нормативного тексту.

Визнання значення логічного перетворення нормативного тексту не виключає логічного тлумачення як врахування контексту, систематичного тлумачення, історичного і телеологічного прийомів тлумачення.

Розділ 2 «Характеристика прийомів тлумачення актів законодавства про оподаткування» складається із чотирьох підрозділів.

У *підрозділі 2.1 «Лінгвіст ичне (мовне) т тлумачення акт ів законодавств ва про оподат кування»* констатується, що термінологія актів законодавства про оподаткування є відірваною від законодавства, яке регулює відносини, у сфері яких діють об'єкти оподаткування. У випадках, коли відповідні поняття в законах про оподаткування спеціально визначаються або робиться відсилка до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, це лише позбавляє юриста, який працює із законодавством про оподаткування, можливості використовувати наявні професійні знання, але ситуація правової невизначеності не виникає. В інших випадках нова і нечітка термінологія створює ситуацію правової невизначеності. Це стосується, наприклад, формулювання «дохід у вигляді неустойки, штрафів або пені, фактично одержаних платником податків як відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди...» (п. 4.2.10 ч. 4.2 ст. 4 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб»). Термін «регресні виплати», що вживається у п. 4.3.1 ч. 4.3 цієї ж статті, Державна податкова адміністрація взагалі запропонувала не враховувати. Тому названий Закон потребує суцільного переопрацювання на предмет забезпечення відповідності його термінології іншим законам та суспільним відносинам, які ним регулюються.

У *підрозділі 2.2. «Логічне т тлумачення акт ів законодавств ва про оподат кування як врахування конт екст у»* зазначається, що логічне тлумачен-

ня актів законодавства про оподаткування є необхідним перш за все для логічного перетворення тексту положень таких актів. В актах законодавства про оподаткування, особливо в основних законах про окремі види податків, зборів (обов'язкових платежів), зазвичай не зазначаються суб'єкти відповідних правовідносин, не вказується прямо на їх права та обов'язки. Переважно в них ідеться про об'єкти оподаткування, про ставки оподаткування тощо, а для встановлення змісту прав та обов'язків, для визначення суб'єктів, які наділені цими правами, нормативний текст необхідно піддати логічному перетворенню. У результаті такого логічного перетворення виявляються правові приписи, які прямо впливають із актів законодавства про оподаткування. Зазвичай із таких положень актів законодавства про оподаткування прямо впливає один правовий припис, а інколи – два і навіть більше.

Логічне тлумачення полягає також у врахуванні контексту та з'ясуванні змісту нечітких положень актів законодавства про оподаткування, положень, що викладені «натяками», та положень, що містять лінгвістичні помилки. Правотворчі органи, у тому числі і єдиний законодавчий орган, часто допускають такі формулювання. Було б неправильним визнавати відповідні нормативні положення такими, що не підлягають застосуванню тільки тому, що вони мають зазначені недоліки. Суб'єкт тлумачення повинен максимально прагнути до того, щоб правильно зрозуміти нормативні положення.

У **підрозділі 2.3. «Виявлення правових приписів, які непрямо впливають із положень актів законодавства про оподаткування»** показується, що логічне тлумачення має використовуватися для виявлення правових приписів, які непрямо впливають із актів законодавства про оподаткування.

Якщо певне нормативне положення прямо не встановлює права та обов'язки учасників податкових правовідносин і ці права та обов'язки прямо не впливають із нормативного положення, то відповідні права та обов'язки можуть бути виявлені за допомогою висновків, що відображають логіку нормативного положення та відносин, які воно регулює. Шляхом логічного перетворення тексту, використання висновку ступеня виявляється правовий припис, який непрямо впливає із відповідного нормативного положення і підлягає застосуванню.

Логічне перетворення текстів актів законодавства, що поширюються на податкові правовідносини, може здійснюватися за допомогою висновку від попереднього правового явища до наступного або навпаки. Правові приписи, що виявляються у такий спосіб, не можуть застосовуватися тільки у випадках, коли вони суперечать правовим приписам, які прямо встановлені в актах законодавства про оподаткування або прямо впливають із них. Численні законодавчі положення свідчать про те, що закладена в них логіка не виключає висновків такого роду, але в практиці тлумачення актів законодавства про оподаткування посилення на використання таких висновків не зустрічається, а це свідчить про непрофесійний характер правотлумачної діяльності.

Логічне перетворення текстів положень актів законодавства про оподат-

кування з метою виявлення правових приписів, які непрямо впливають із таких положень, здійснюється також за допомогою висновку від протилежного, а також методу логічного доповнення цього тексту. У такий спосіб виявляються правові приписи, які не можуть застосовуватися усупереч будь-яким іншим нормативним положенням того ж ієрархічного рівня. За певних умов є можливим навіть застосування закону за аналогією всупереч правовим приписам, які непрямо впливають із актів законодавства про оподаткування та виявляються висновком від протилежного або методом логічного доповнення нормативного тексту.

У підрозділі 2.4. *«Систематичне тлумачення актів законодавства про оподаткування»* поняття систематичного тлумачення розуміється широко, зокрема стверджується, що цим поняттям охоплюється «збирання» правових норм із нормативного тексту та визначення природи (галузевої належності) цих норм. Неправильне визначення галузевої належності правових норм мало місце, коли впродовж ряду років податкові органи приймали та надсилали платникам податків податкові повідомлення-рішення про застосування фінансових санкцій за порушення Закону «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

Колізію між численними парними положеннями актів законодавства про оподаткування, одне з яких встановлює дозвіл, а інше – заборону, запропоновано вирішувати з урахуванням правила про переважне застосування загальних правових приписів перед правовими приписами, що непрямо впливають із спеціальних положень законодавства про оподаткування. При цьому загальні і спеціальні положення, за відсутності інших критеріїв, визначаються за критерієм послідовності розміщення відповідних положень у нормативно-правовому акті.

За допомогою систематичного тлумачення виявляються матеріальні і процедурні правові норми. При цьому мається на увазі, що процедурні норми не можуть визнаватися спеціальними стосовно матеріальних, а останні як такі підлягають переважному застосуванню перед процедурними нормами. Це підтверджується низкою положень актів законодавства про оподаткування та судовою практикою. Перевага матеріальних норм дає змогу зробити висновок про можливість застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань за відсутності затвердженої законом методики визначення податкових зобов'язань за непрямыми методами.

Розділ 3 «Окремі питання тлумачення актів законодавства про оподаткування» складається із трьох підрозділів.

У підрозділі 3.1 *«Застосування принципу верховенства права до податкових правовідносин»* звертається увага на багатоаспектність змісту цього принципу, що складається із цілої низки засад. Ці засади різною мірою містять в собі нормативний регулятор і декларацію, співвідношення між якими із часом змінюється на користь нормативного регулятора. Тому при

застосуванні принципу верховенства права у кожному разі слід з'ясовувати, чи готові відповідні податкові відносини сприйняти вимоги принципу верховенства права. Зокрема, практика правового регулювання податкових відносин не відповідає засадам стабільності, чіткості і ясності закону, що становлять зміст принципу верховенства права, але це не може бути визнане перешкодою для застосування положень законів, що не відповідають цим засадам. З іншого боку, ряд положень законів про оподаткування не відповідає zasadі безсторонності закону щодо відносин між державою (владою) та особою (платником податків), що входить до змісту принципу верховенства права. Оскільки податкові відносини на цей час мають бути визнані готовими сприйняти названу засаду як нормативний регулятор, відповідні положення законів про оподаткування не повинні застосовуватись як такі, що суперечать принципу верховенства права.

У **підрозділі 3.2. «Заст осування до подат кових правовідносин закону і права за аналогією»** на підставі аналізу чинного законодавства про оподаткування та практики його застосування зроблено висновок про те, що до податкових правовідносин є можливим застосування закону і права за аналогією. Підставою застосування аналогії є неврегульованість податкових відносин не тільки законом, як це передбачено ч. 7 ст. 9 Кодексу адміністративного судочинства, а й підзаконними актами. Доводиться, що, незважаючи на цивільно-правовий характер правовідносин, які виникають на підставі договору податкової поруки, положення Цивільного кодексу застосовуються до податкової поруки в порядку аналогії закону.

Застосування закону за аналогією є можливим не тільки за наявності прогалини в законодавстві, а й у випадках, коли податкові відносини врегульовані правовими приписами, які непрямо впливають із актів законодавства та є висновком від протилежного. Умовою застосування закону за аналогією в таких випадках є неповна логічна тотожність відносин, які врегульовані законом, який передбачається застосувати за аналогією, і відносин, до яких передбачається застосування аналогії закону.

У ряді випадків закон підлягає застосуванню за аналогією у зв'язку з необхідністю заповнити прогалину, що утворюється внаслідок того, що суд при вирішенні справи дійшов висновку про невідповідність певного нормативного положення принципу верховенства права.

Аналогія права застосовується також у випадках тлумачення оціночних понять, що використовуються в актах законодавства про оподаткування.

У **підрозділі 3.3. «Неприпуст имі прийоми т лумачення акт ів законодавст ва про оподат кування»** аналізуються такі прийоми тлумачення як розширене та обмежене тлумачення, а також асоціативне тлумачення. Констатується, що в теорії переважно визнається можливість розширеного та обмеженого тлумачення актів законодавства. Саме такі теоретичні положення сприйняла й практика судів у податкових справах.

Асоціативне тлумачення актів законодавства про оподаткування полягає

у відриві від букви закону, а тому є протиправним. Але в практиці воно застосовується і органами виконавчої влади при офіційному тлумаченні актів законодавства про оподаткування, і Державною податковою адміністрацією України при наданні податкових роз'яснень, і судами. Ця практика має бути зміненою. А законодавчі положення, які створюють певне підґрунтя для асоціативного тлумачення актів законодавства про оподаткування, із відповідних законів повинні бути вилучені.

ВИСНОВКИ

У процесі вирішення поставлених завдань сформовано такі висновки, пропозиції та рекомендації.

Правотворча практика в Україні не змогла утриматись у межах конституційних вимог, які не допускають регулювання податкових відносин підзаконними актами. Правова колізія, що виникла у зв'язку із цим, з об'єктивних причин не може бути вирішена на користь Конституції України. У цьому випадку, як і в численних інших, слід визнати, що не тільки принципи, закріплені в Конституції України, а й численні конкретні конституційні положення лише частково містять у собі правові норми. Здебільшого вони є декларацією. Тому судова практика, хоч і уникає при обґрунтуванні судових рішень посилається на підзаконні акти, змушена визнавати їх юридичну силу. Не вдалось втілити у правотворчу практику у сфері податкових відносин і положення ст. 1 Закону «Про систему оподаткування», яке виключає вирішення підзаконними актами таких центральних питань оподаткування як ставки і механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів).

Спроба законодавця виокремити закони про оподаткування та виключити регулювання податкових відносин іншими законами виявилась невдалою. До законів про Державний бюджет, які приймаються щорічно, включаються норми податкового права. Такими законами вносяться зміни до законів, основний зміст яких становлять норми податкового права, або призупиняється дія окремих положень таких законів. Судова практика пішла шляхом застосування до податкових правовідносин положень законів про Державний бюджет. Тому із ст. 1 Закону «Про систему оподаткування» слід вилучити положення про закони про оподаткування, які регулюють податкові відносини та які протиставляються іншим законам. У такий спосіб буде беззастережно визнано чинність норм податкового права, включених до будь-якого закону.

Поширена практика офіційного тлумачення законодавства про оподаткування органами виконавчої влади не має конституційного підґрунтя і має бути припиненою, хоча більшість науковців і на цей час визнає правомірність і доцільність офіційного, у тому числі автентичного, тлумачення нормативно-правових актів. Податкові роз'яснення є видом офіційного нормативного тлумачення актів законодавства про оподаткування, оскільки їх на-

дання має законодавчу підставу і спрямоване на захист прав та інтересів платників податків, а тому є доцільним. Разом із тим, одночасне існування Порядку надання податкових роз'яснень, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України, і Порядку надання роз'яснень окремих положень податкового законодавства, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України, породжує колізію, яка є наслідком того, що законодавство України не вирішує питання про долю нормативно-правових актів, прийнятих органом, який пізніше втратив відповідні правотворчі повноваження. Пропонується встановити, що акти, видані таким органом, втрачають чинність із дня, коли набирає чинності нормативно-правовий акт, який прийнято органом, до якого перейшли правотворчі повноваження.

При визначенні переліку та змісту прийомів тлумачення актів законодавства в науці не вдалося розробити таку систему прийомів, яка давала би змогу виявити всі норми, що впливають із актів законодавства. Це стало приводом для твердження про те, що ці норми мають виявлятися за допомогою мистецтва тлумачення, інтуїції, інстинкту, здорового глузду, судової правотворчості та суддівського права. У такий спосіб тлумачення актів законодавства набуває ознаки ірраціональності.

З метою подолання таких тенденцій демонструється, як за допомогою низки прийомів тлумачення виявляються всі норми, яких прямо і непрямо закріплено в актах законодавства про оподаткування або які прямо або непрямо впливають із них. Обґрунтовується, що без використання цих прийомів задовільне тлумачення актів законодавства про оподаткування взагалі є неможливим. Йдеться про висновки ступеня, від протилежного, від попереднього правового явища до наступного і навпаки, про виявлення правових приписів методом логічного доповнення тексту. Юридична сила правових приписів, які виявляються за допомогою висновку від протилежного, є різною: зазвичай вона є найменшою, але наявність слів «лише», «тільки», «виключно», «не інакше як» у положеннях законодавства, з яких робляться такі висновки, надає правовим приписам, які виявляються за допомогою цього висновку, такої ж юридичної сили, яку мають правові приписи, що прямо впливають із актів законодавства про оподаткування або прямо ними встановлюються. Правові приписи, що виявляються висновком ступеня, як і ті, що виявляються висновками від попереднього правового явища до наступного і навпаки, мають юридичну силу, що визначається міцністю зв'язку правовідносин, на які поширюються такі правові приписи, з правовідносинами, на які прямо поширюються нормативні положення, із яких робляться такі висновки. Правові приписи, які виявляються методом логічного доповнення нормативного тексту, мають юридичну силу, що є найменшою серед норм даного ієрархічного рівня, а тому не можуть застосовуватись у суперечі іншим правовим приписам, у тому числі і загальним.

Лінгвістичне та логічне тлумачення актів законодавства про оподаткування набуло істотного значення з огляду на використання (зазвичай не ви-

правдане) в таких актах термінології, яка відірвана від звичної для вітчизняного законодавства термінології, недостатню у багатьох випадках опрацьованість актів законодавства про оподаткування.

Здійснено спробу обґрунтувати необхідність широкого розуміння систематичного тлумачення стосовно актів законодавства про оподаткування. Доводиться, що поняттям систематичного тлумачення охоплюється «збирання» правових норм із правових приписів, що формулюються в актах законодавства, та виявлення їх галузевої належності. Загальновизнане правило про переважне застосування спеціальних правових приписів визнається таким, що має винятки. Тому правові приписи, що виявляються за допомогою висновку від протилежного, що зроблений із спеціального законодавчого положення, не може застосовуватись у супереч загальним правилам. Обґрунтовується необхідність визнання пріоритету застосування матеріальних норм податкового права перед процедурними.

Як і все законодавство України, акти законодавства про оподаткування підпорядковуються принципу верховенства права. Цей принцип містить у собі низку засад, які, по-перше, перебувають у певній субординації, а по-друге, – складаються із нормативного регулятора і декларації. Тому в кожному конкретному випадку необхідно оцінювати, наскільки можливим є визнання положень актів законодавства про оподаткування такими, що не підлягають застосуванню внаслідок їх суперечності принципу верховенства права.

До податкових правовідносин є можливим застосування закону і права за аналогією. Слід виокремити такі випадки застосування закону за аналогією: 1) застосування закону за аналогією з метою заповнення прогалин у законодавстві про оподаткування; 2) застосування закону за аналогією до відносин, які врегульовані правовими приписами, що непрямо впливають із актів законодавства про оподаткування та виявляються при тлумаченні висновком від протилежного, у випадках неповної логічної тотожності цих відносин і відносин, які врегульовані іншими правовими приписами, що підлягають застосуванню за аналогією; 3) застосування закону за аналогією у разі виникнення прогалин у законодавстві внаслідок визнання такими, що суперечать принципу верховенства права та не підлягають застосуванню, нормативних положень, які регулюють відповідні податкові відносини.

У порядку аналогії права до податкових правовідносин застосовуються принципи права, зокрема принцип верховенства права. Необхідність в аналогії права виникає у разі наявності прогалин у законодавстві, а також у разі використання в актах законодавства про оподаткування оціночних понять для їх тлумачення.

Розширене, обмежене й асоціативне тлумачення актів законодавства про оподаткування визнаються такими, що не мають правової підстави.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1.Самсін І.Л. До проблеми про буквальне та асоціативне тлумачення актів податкового законодавства /Самсін І.Л. // 3б. наук. праць. Актуальні проблеми держави і права: Вип. № 36. – Одеса: Юрид. л-ра. – С. 465-475.

2.Самсін І.Л.Проблеми судового тлумачення податкового законодавства у спорах, що виникають з вексельних розрахунків між суб'єктами господарювання /Самсін І.Л. // Вісник Веховного Суду України. – № 6. – 2008. – С. 44-48.

3.Самсін І.Л. Способи та межі логічного перетворення тексту актів податкового законодавства при їх тлумаченні / Самсін І.Л. //3б. наук. праць. Актуальні проблеми держави і права: - Вип. № 39. Одеса: Юрид. л-ра. – С. 118-127.

4.Самсін І.Л. Правовий зміст конституційних начал податкового законодавства України: теоретико-прикладний аналіз в методологічному контексті тлумачення. /Самсін І.Л.//Збірник наукових праць «Актуальні проблеми держави і права». Одеська юридична академія. Випуск №

АНОТАЦІЯ

Самсін І.Л. «Тлумачення актів законодавства про оподаткування України». – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Одеська національна юридична академія, Одеса, 2009.

Дисертація є першим у науці податкового права дослідженням проблеми тлумачення актів законодавства про оподаткування. Поряд із визнанням безспірної необхідності врахування субординації нормативно-правових актів, що поширюються на податкові правовідносини, стверджується, що на цей час є відсутньою можливість виконати вимоги Конституції України щодо регулювання податкових відносин виключно законами.

Спроба виокремити з усього масиву законів закони про оподаткування і визнати необхідність їх переважного застосування перед іншими законами закінчилася невдачею. Тому слід повернутися до загальновизнаних правил вирішення колізій між законами. Потрібно відмовитися від практики офіційного роз'яснення актів про оподаткування, оскільки така практика суперечить Конституції України. Щодо податкових роз'яснень потрібно зазначити, що вони не можуть застосовуватись всупереч інтересам платників податків, їх видання як таке не суперечить Конституції України, а тому його потрібно продовжувати, подолавши при цьому суперечність у правовому регулюванні цього процесу, яка виникла внаслідок одночасної дії двох актів законодавства.

Аналізуються окремі прийоми тлумачення актів законодавства про оподаткування, досліджується роль принципу верховенства права в регулюванні податкових відносин та умови, за яких можливе застосування аналогії закону і права до податкових правовідносин. Показується значення висновків ступеню, від протилежного, від попереднього правового явища до наступного і навпаки, а також методу логічного доповнення нормативного тексту для тлумачення актів законодавства про оподаткування.

Ключові слова: законодавство про оподаткування; тлумачення; суб'єкти тлумачення; систематичне тлумачення; верховенство права; аналогія закону; аналогія права.

АННОТАЦІЯ

Самсин И.Л. «Толкование актов законодательства о налогообложении Украины». – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Одесская национальная юридическая академия, Одесса, 2009.

Диссертация является первым в науке налогового права исследованием проблем толкования актов законодательства о налогообложении. Наряду с признанием бесспорной необходимости учета субординации актов законодательства о налогообложении, критерием которой является юридическая сила соответствующих актов, утверждается, что в настоящее время отсутствует возможность выполнять требование Конституции Украины, в соответствии с которым налоговые отношения не могут регулироваться иными актами законодательства, кроме законов. Противоречие между указанным требованием Конституции Украины и реальной правотворческой практикой предлагается решить с учетом того, что не только закрепленные в Конституции принципы, а и некоторые конкретные конституционные положения включают в себя две части, одна из которых является нормативным регулятором, а вторая – декларацией. Поэтому при применении положений Конституции Украины всегда необходимо оценивать готовность общественных отношений воспринимать соответствующие положения как нормативный регулятор.

Попытка выделить из всей массы законов законы о налогообложении и признать необходимость их преимущественного применения перед другими законами закончилась неудачей. Поэтому следует возвратиться к общепризнанным правилам разрешения коллизий между законами. Следует отказаться от практики официального разъяснения актов законодательства о налогообложении, поскольку такая практика противоречит Конституции Украины. Что касается налоговых разъяснений, то они не могут быть использованы вопреки интересам налогоплательщиков, не противоречат Конституции, а поэтому их издание следует продолжить, устранив противоречия в их право-

вом регулировании, вызванные одновременным действием двух актов законодательства, определяющих порядок издания таких разъяснений.

Утверждается, что необходимо отказаться от попыток привнесения иррациональных элементов в деятельность по толкованию актов законодательства о налогообложении. Такие попытки в науке заключаются в признании толкования искусством, средствами которого являются интуиция и инстинкт, а в практике правоприменения – в ассоциативном толковании. Толкование актов законодательства о налогообложении заключается в сугубо рациональных, логических операциях. Даже опыт толкования и применения актов законодательства имеет реальное значение лишь постольку, поскольку он позволяет лучше владеть соответствующим логическим инструментарием. Демонстрируется, как используется этот логический инструментарий не только для выявления основных правовых предписаний, которые из актов законодательства о налогообложении прямо вытекают, но и для выявления тех правовых предписаний, которые непрямо вытекают из таких актов и обнаруживаются при толковании выводами степени, от предыдущего правового явления к последующему и наоборот, от противоположного, а также методом логического дополнения нормативного текста.

Обосновывается необходимость значительно более широкого применения систематического толкования актов законодательства о налогообложении, поскольку такое толкование, помимо общепризнанных логических операций, предполагает определение отраслевой принадлежности правовых предписаний, логическое построение правовых норм, а также учет соотношения между материальными и процедурными предписаниями налогового права. Предлагается отказаться от применения термина «специальный закон», имея в виду, что преимущество при правоприменении предоставляется не специальному закону как нормативно-правовому акту, а специальным правовым нормам и правовым предписаниям.

Строго рациональные логические операции, которые осуществляются при толковании положений актов законодательства о налогообложении, в отдельных случаях могут дать результат, который не соответствует потребностям общественных отношений, которые (потребности) заключаются в обеспечении такого положения человека в обществе, которое соответствует природе человека как разумного существа, наделенного нравственными чувствами. Поэтому результаты логических операций по толкованию законодательства о налогообложении на заключительном этапе толкования проверяются на предмет их соответствия принципу верховенства права. Случаи такого несоответствия не являются единичными. При обнаружении такого несоответствия законодательные положения не должны применяться. Обращается внимание, в частности на положения законодательства о налогообложении, противоречащие требованию равного подхода закона к отношениям между властью (налоговыми органами) и лицом (налогоплательщиком).

Определяется, при каких условиях к налоговым правоотношениям воз-

можно применение аналогии права и закона. Анализируется практика ассоциативного толкования актов законодательства о налогообложении и обосновывается предложение об исключении из законодательства положений, служащих оправданием ассоциативного толкования актов законодательства о налогообложении.

Ключевые слова: законодательство о налогообложении; толкование; субъекты толкования; систематическое толкование; верховенство права; аналогия закона; аналогия права.

SUMMARY

Samsin I.L. Interpretation of tax law of Ukraine. – Manuscript.

Thesis for obtaining a scientific degree of Candidate of Sciences (Law) on the speciality 12.00.07. – administrative law and process; financial law; informational law. – Odessa National Academy of Law, Odessa, 2009.

The thesis is the first research of tax legislature interpreting problems in the science of law. Besides the declaration of necessity to take into account the subordination of acts on taxes with its criterion of legal power of acts, it is stipulated that nowadays there is no possibility to fulfill the constitutional demand to regulate tax issues only with statutes and by no means with bylaws.

There should be recognized the failure of attempt to detach acts on taxation from the whole massive of acts and assign their priority in application. Therefore we should return to the well-known rules of resolving the collisions between acts. One must reject the practice of official interpretation of acts on taxation because such practice contradicts the Constitution. Concerning tax explanations it should be admitted that they can not be applied against taxpayers' interests. Therefore issuing of such documents is to be continued but collisions in regulation, appearing as a result of parallel effect of two acts that define the order of issuing of such explanations, must be removed.

The thesis is focused on the analysis of individual methods of tax law interpretation. There is shown the meaning of conclusions a fortiori, a contrario, a priori, a posteriori, and also logical addition to norm's text method in interpretation of tax law.

The principle of law supremacy and its role in tax regulation are investigated. The conditions of statute and law analogy applying in tax affairs are shown.

Key words: acts on taxation; interpretation; subjects of interpreting; systematic interpreting; law supremacy; analogy of statute; analogy of law.