

УДК 346+347.4

DOI <https://doi.org/10.32782/ln.2024.24.39>

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*

ІНТЕРПРЕТАЦІЙНІ МЕТОДИ УСУНЕННЯ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Постановка проблеми. Для вирішення юридичних дефектів норм податкового права застосовуються загальні принципи й правила інтерпретації.

Термін «інтерпретація» походить від латинського *interpretatio* і означає роз'яснення, пояснення. В українському мовному вжитку найближчим за змістом до нього є термін «тлумачення». У сучасній англійській мові *interpretation* означає не лише пояснення чи трактування, а й усний переклад, що перегукується зі стародавнім давньоруським «толмач» – перекладач, що додатково підкреслює семантичну близькість понять «інтерпретація» та «тлумачення» в українській мові. У широкому розумінні інтерпретацію можна визначити як спосіб досягнення дійсності за допомогою системи значущих висловлювань. У більш вузькому значенні інтерпретація постає як інтелектуальна діяльність, спрямована на розшифрування глибинного змісту, який стоїть за буквальним текстом, на виявлення й розкриття різних рівнів значення, закладених у ньому. Вона завжди пов'язана з багатошаровістю смислів: саме через інтерпретацію проявляється множинність можливих прочитань. З огляду на етимологію, загальномовне вживання та змістове наповнення відповідних термінів, є всі підстави стверджувати, що вислови «тлумачення права (законодавства)» та «інтерпретація права (законодавства)» в українській правовій доктрині є тотожними за своїм значенням [1, с. 29–31].

Стан наукової розробки проблеми. Інтерпретаційні методи усунення юридичних дефектів загалом доволі ґрунтовно опрацьовані на рівні загальної теорії права та філософії права, але значно менш системно – саме у податково-правовій площині. Питання природи тлумачення, актів інтерпретації та методології правоінтерпретаційної діяльності розгорнуто досліджуються у працях Н. Лепіш (акти тлумачення норм права), Ю. Оборотова, П. Рабіновича, О. Скакун, які формують загальнонотеоретичну базу для розуміння юридичних дефектів і способів їх подолання. Методи тлумачення норм права (граматичний, логічний, системний, історичний, телеологічний, герменевтичний підходи) докладно аналізуються у працях В. Антошкіної, І. Камінської, а також у сучасних дослідженнях, присвячених методології застосування принципу верховенства права та практики ЄСПЛ. У сфері податкового права акцент робиться переважно на окремих спеціальних інтерпретаційних орієнтирах – принципі пріоритетності податкового законодавства, презумпції правомірності рішень платника, забороні розширювального тлумачення податкових обов'язків, що простежується у працях М. Нікіфорової, О. Подцерковного, Є. Смичка, інших фінансово-правових дослідників. Водночас комплексного дослідження саме інтерпретаційних методів як системного інструментарію усунення прогалин, колізій та інших юридичних дефектів у податковому праві України, з урахуванням сучасної судової практики адміністративних

судів і впливу європейських стандартів, нині немає, що й зумовлює наукову новизну й актуальність обраної проблематики.

Метою наукової статті є вивчення інтерпретаційних методів усунення юридичних дефектів у податковому праві.

Виклад основного матеріалу. Під методологією варто розуміти концептуальну єдність низки компонентів. Вона не є локальною дисципліною, що існує ізольовано від усього комплексу наук, але внутрішньо іманентно всій науці і кожній її окремій галузі. З огляду на універсальність методологія є загальним науковим керівництвом до дії, підґрунтям усієї системи знань, пізнавальним стрижнем будь-якої галузі науки [2, с. 87]. Методологія юридичного дослідження, зокрема інституту акта тлумачення норм права, є складною та багаторівневою системою, до якої входять принципи, парадигми, підходи, методи і категорії [3, с. 45–50]. Розуміння необхідності розробки та вивчення методології інтерпретаційного акта поступово зріє серед науковців [4, с. 23–25].

Так, відомі дослідники порівняльного права Р. Давид і К. Жоффре-Спінозі пишуть: «Зміст підготовки юриста не в тому, щоб він вивчив... чинні сьогодні норми... Для юриста є важливим розуміння структурного взаємозв'язку норм, термінів, якими ці норми оперують, способів, якими користуються для фіксації норм та їх погодження між собою» [5, с. 87–88]). У правознавстві методологію права розглядають як різновид загальної наукової методології (вчення про методи), що наділена своєю специфікою, вирізняється особливостями об'єкта, функцією і метою пізнання. Методологія – це система підходів, методів і способів наукового дослідження, теоретичні засади їх використання у процесі вивчення державно-правових явищ [6, с. 48].

Термін «методологія» грецького походження (від гр. *methodos* – шлях дослідження, пізнання та гр. *logos* – вчення, тобто вчення про метод). Методологія вивчає теоретичні проблеми шляхів і засобів наукового пізнання

та закономірностей наукового дослідження як творчого процесу. Становлення методології як зрілого і всебічного вчення про принципи, методи і прийоми пізнання відбулось у філософії Нового часу в XVII–XVIII ст. у зв'язку з бурхливим розвитком науки.

Відтоді розробка наукової методології стала центром теоретичної думки. Сучасна класифікація методів і прийомів пізнання враховує і своєрідність, і зв'язок різних методів: конкретних наук, загальнонаукових, емпіричного пізнання, загальнофілософських [7, с. 48–49].

Базовою категорією будь-якої методології є метод – спосіб досягнення певної мети [8, с. 42–44], спосіб побудови й обґрунтування цілісної системи знань, сукупність прийомів і операцій, за допомогою яких здійснюється практичне та теоретичне пізнання державно-правової дійсності [9, с. 46–49]. Поняття «метод» уперше було введено до наукового обігу ще в античній Греції й традиційно розуміється як спосіб пізнання та дослідження явищ природи й суспільства. Якщо предмет науки відповідає на запитання «що саме вивчає дана наука?», то метод – на питання «яким чином відбувається це вивчення?». Від обраних методів значною мірою залежать успішність наукового пошуку та глибина відображення реальної дійсності в дослідженні [10, с. 33].

На думку Ю.М. Оборотова, розвиток і вдосконалення методології зумовлюється не лише запитом сучасної юридичної практики, а й «інтелектуальними інвестиціями», що проявляються у залученні новітніх дослідницьких технологій [11, с. 7–14]. Вибір конкретних методів завжди визначається об'єктом, предметом, метою й завданнями дисертаційного дослідження. Відповідно, у роботі необхідно окреслити методологічну основу, виокрепивши основні групи методів правової науки з урахуванням того, як саме вони застосовуються для розв'язання поставлених завдань.

Йдеться при цьому не про будь-який спосіб аналізу, а саме про метод наукового пізнання.

Останній виступає засобом отримання достовірних, переконливих фактів про реальну дійсність, виявлення зв'язків і залежностей між її явищами, встановлення закономірних тенденцій розвитку, а також узагальнення та оцінки здобутих знань. Кожна наука формує притаманний їй набір специфічних методів, проте для комплексного вивчення свого предмета нерідко звертається й до методів, розроблених в інших галузях знання [8, с. 48–50].

Самостійність кожної юридичної науки значною мірою визначається тим, якою системою методів вона оперує. У сучасній науковій літературі, загалом, склалася єдність підходів до розуміння поняття методу дослідження: під ним пропонується розуміти чітко визначений прийом пізнання, що застосовується юридичною наукою для здобуття істинного знання про свій предмет [13, с. 13]. Як правило, еволюція дослідницького методу зумовлюється двома основними чинниками:

а) урахуванням тенденцій розвитку та досягнень відповідної галузі науки;

б) певним рівнем наступності, який забезпечує опору на вже напрацьовані наукові результати.

При цьому в межах пізнавальної діяльності окремі методи не функціонують ізольовано один від одного: вони перебувають у постійній взаємодії, утворюючи цілісну систему, що й становить зміст категорії методології [13, с. 14]. Методологічні засади кожної конкретної науки формуються поза її «внутрішнім» змістом, виходячи за межі суто емпіричного дослідження, і не можуть бути безпосередньо виведені лише із самого процесу наукового пошуку.

Прийнято розрізняти чотири основні структурні рівні методології:

фундаментальна, або філософська методологія, що задає загальносвітоглядні підвалини;

загальнонаукова методологія, яка формулює основні принципи для певної галузі знань;

конкретно-наукова (часткова) методологія, що визначає специфіку підходів у межах окремої науки;

методи й техніка дослідження, що застосовуються для розв'язання спеціальних завдань у рамках конкретної дисципліни [14, с. 47–50].

Сучасна юридична доктрина вирізняється множинністю підходів до класифікації методів пізнання. Водночас найбільш поширеним є поділ на такі групи:

а) загальний (діалектико-матеріалістичний) метод – універсальний підхід, що поширюється на всі науки та характеризує всі етапи наукового дослідження;

б) загальнонаукові методи, спільні для всіх юридичних наук і такі, що забезпечують їхню єдність (передусім методи порівняння, абстрагування, синтезу, а також системно-структурний підхід);

в) спеціальні методи, що розробляються окремими науками й зумовлюють їхню специфіку (зокрема, математичний, статистичний, кібернетичний, конкретно-соціологічний методи);

г) приватні (галузеві) методи, які застосовуються окремими галузевими юридичними науками (наприклад, формально-логічний метод, метод тлумачення тощо) [15, с. 223–224].

У низці наукових досліджень пропонується поділ методів на такі основні групи:

філософські – діалектичний, метафізичний, аналітичний, інтуїтивний, феноменологічний, герменевтичний;

загальнонаукові – системний, структурно-функціональний, кібернетичний, методи моделювання та формалізації;

приватнонаукові – тобто такі, що застосовуються в межах окремих галузей знань (наприклад, методи механіки, фізики, хімії, біології та ін.);

дисциплінарні – методи, характерні для певної навчальної чи наукової дисципліни;

міждисциплінарні – інтегративні, синтетичні підходи, що використовуються на перетині кількох наук [16, с. 213].

Кожна із запропонованих схем класифікації методів є внутрішньо послідовною з погляду її автора. Різноманіття підходів до визначення

методології та поділу методів зумовлюється, зокрема, різним ступенем поширення окремих методів у різних науках, а також тим, що філософія може розглядатися як фундаментальна суспільна наука, котра відображає специфіку світосприйняття суб'єктів наукової діяльності [13, с. 18]. Методологічну вивірність професійного тлумачення підтверджує, зокрема, потреба у роз'яснювальній роботі, підготовці коментарів до зміненого законодавства, а також у розробленні рекомендацій щодо наближення українського законодавства до стандартів міжнародного права [17, с. 29–31].

Тлумачення правових норм і його підсумок у вигляді інтерпретаційного акта невід'ємно пов'язані із застосуванням відповідних методів тлумачення. Саме вони забезпечують належний рівень інтерпретаційної діяльності: від ступеня опанування інтерпретатором методології тлумачення правових норм безпосередньо залежить якість отриманого результату – акта тлумачення права [18, с. 164–167]. Кожен окремий метод має власні межі використання й відображає лише певний зріз наукового аналізу. Тому ефективним інструментарієм вони стають лише в комплексі; ігнорування будь-якого з можливих підходів без належного обґрунтування може спричинити спотворення висновків та отримання недостовірних наукових результатів [19, с. 35–37].

Серед перспективних напрямів удосконалення методології сучасного українського правознавства дослідники виокремлюють поглиблення філософсько-правових студій. Філософія права виступає фундаментальною основою будь-якого правового дослідження [20, с. 156]. Водночас, жодна з провідних філософських доктрин сьогодні не може претендувати на виняткову істинність; натомість сучасна наука щоденно формує нові філософські підходи, які в тій чи іншій мірі містять раціональне зерно та загалом розширюють методологічний інструментарій дослідників. Філософські методи спрямовують науковий пошук до справді наукового, адекватного

пізнання предмета, розкриття його природи та внутрішніх закономірностей функціонування, дають змогу побачити в одиничному – загальне, за поверхневим – глибинне, у випадковому – необхідне, виявити причини та зв'язки між явищами й сутностями, а відтак – здобути достовірні знання [21, с. 30].

Осягнення методологічних основ правоінтерпретаційної діяльності є необхідною умовою забезпечення її результативності та належної аргументованості. У сучасній юридичній науці поряд із класичною методологією дедалі активніше застосовуються підходи некласичної та посткласичної методології. Спостерігається процес так званої «юридизації» методів інших наук і формування нових дисциплін на межі права та суміжних галузей знання. Однією з таких дисциплін є герменевтика – спеціальна наука, що вивчає методологію, загальні закономірності та практичні аспекти тлумачення (інтерпретації) змісту письмових текстів [22, с. 49].

Термін «герменевтика» має грецьке походження і, за П. Рікером, охоплює три ключові смисли: висловлювати, промовляти, говорити; пояснювати, роз'яснювати, викладати, інтерпретувати сказане; передавати висловлене іншою мовою, тобто здійснювати переклад [23, с. 20–21].

Як слушно зауважував Г. Гадамер, будь-яке розуміння, зокрема й науково-теоретичне пояснення, є різновидом інтерпретації, що й становить предмет герменевтики як практики тлумачення [24, с. 361]. Герменевтика акумулює й узагальнює знання про інтерпретацію з різних сфер – юридичної, логічної, лінгвістичної, психологічної, історичної, соціально-політичної тощо. Відповідно, тлумачення правових явищ виступає складовою частиною загальнофілософської концепції інтерпретації феноменів людської культури [23, с. 46–50].

У межах герменевтики інтерпретацію зазвичай описують у кількох вимірах.

По-перше, її розуміють як рух думки інтерпретатора від частин до цілого й навпаки – від

цілого до окремих елементів. У такому разі виникає так зване герменевтичне коло: для досягнення цілого необхідно спершу зрозуміти його складники, але водночас розуміння частин можливе лише за умови попереднього уявлення про те, що становить собою ціле.

По-друге, інтерпретацію пов'язують або з «уподібненням» свідомості інтерпретатора змісту тексту (первинна інтерпретація), або, навпаки, з відстороненням, «зовнішнім» поглядом на текст, коли він розглядається ніби збоку (вторинна інтерпретація).

По-третє, інтерпретація постає як занурення тексту в певний культурний контекст: або в той, у якому він був створений, або в той, у якому сприймається сучасним читачем [25, с. 27–28].

Залежно від традиції герменевтики може розумітися як вчення про інтерпретацію знаків і розуміння смислів; як теорія мистецтва розуміння; як система правил, методів і технік тлумачення та вміння їх застосовувати; а також як опис самого процесу інтерпретації (герменевтичного тексту).

Виділяють різні форми (жанри) інтерпретації: читання, міркування або бесіду (діалог), художній переклад, есеїстику тощо. Есеїстичний підхід виокремлює феноменологічні ознаки, спільні для всіх варіантів розуміння герменевтики: емоційну залученість, відкритість до розуміння, здатність до діалогу, уміння сприймати й тлумачити смисли. Герменевтичний процес нерідко порівнюють із грою: він створює особливий стан напруження та співпереживання, впливає на учасників діалогу і змінює їх у ході комунікації [26, с. 20–21].

Отже, методологічний апарат дисертаційного дослідження ґрунтується на конкретизації окремих положень філософської герменевтики, які стосуються пізнання закономірностей акта тлумачення норм права. Зупинимося на ключових, на нашу думку, методах, що мають безпосереднє значення для обраної тематики.

На практиці адміністративні суди часто долають дефекти закону, керуючись не тільки

текстом норм, а й логікою та метою податкових правил. Наприклад, Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду не раз підкреслював, що тлумачення норм податкового законодавства не повинно «фактично перекладати обов'язок здійснення податкового контролю на самих платників податків» [27]. У постанові КАС ВС від 07.07.2022 (справа № 160/3364/19) суд звернув увагу: докази ухвалення податкового рішення мають бути отримані органом контролю, а не покладатися на фіскальність платника. Перефразовуючи принцип *in dubio pro geo* (у сумнівах – тлумачити на користь платника), суд фактично обмежив широту інтерпретації норм контролюючими органами [28].

Іншим прикладом є практика вирішення строків звернення до суду у податкових спорах, коли сторони вказували на нібито конфлікт норм КАС України та ПКУ. Так, у постанові КАС ВС від 12.07.2023 (справа № 200/4704/21) суд розглянув питання колізії між строками апеляції за КАС та ПКУ. Касаційна інстанція підтвердила, що в таких колізійних ситуаціях їй слід віддавати перевагу спеціальним правилам, закріпленим саме в ПКУ, оскільки це «спеціальний закон у сфері оподаткування» [29]. Таким чином, спеціальний нормотворчий підхід у податкових спорах було застосовано в спосіб *lex specialis*, щоб уникнути правової невизначеності.

Загалом, інтерпретаційні методи у податковому праві виконують важливу функцію усунення дефектів. Вони дозволяють суду та іншим органам заповнювати прогалини (наприклад, за допомогою аналогії закону чи конституційних принципів), вирішувати колізії (через ієрархію норм та спеціальні правила), уточнювати нечіткі формулювання (через граматичні і телеологічні засоби), а також забезпечувати захист прав платників. Наприклад, принцип презумпції правомірності платника прямо закріплений у п. 4.1.4 ст. 4 ПК України з метою зменшення неоднозначності закону [30]. У поєднанні з тлумачними правилами адміністративного судочин-

ства, ці методи сприяють досягненню мети податкового регулювання: встановлення справедливих, прозорих та зрозумілих податкових зобов'язань. Судова практика неодноразово підтверджує, що будь-яка невизначеність чи логічний недолік норми має вирішуватися на користь платника. Цим самим інтерпретаційні методи допомагають подолати правові вакууми, колізії та неоднозначності у податковому законодавстві України.

Інтерпретація у податковому праві виступає не просто як техніка з'ясування змісту норми, а як особливий вид інтелектуальної діяльності, спрямованої на відновлення цілісності правового регулювання попри наявність у ньому дефектів. Йдеться про поєднання пізнавальної, коригуючої та компенсаторної функцій тлумачення.

З одного боку, інтерпретація має відобразити справжню волю законодавця, закладену в податковій нормі. З іншого – саме через інтерпретаційні прийоми здійснюється корекція проявів законодавчої недосконалості: заповнення прогалин (через аналогію, звернення до загальних принципів), подолання колізій (через застосування ієрархічних та спеціальних правил), усунення нечіткості (за допомогою системного, телеологічного, історичного тлумачення тощо).

Особливу специфіку податкового права становить те, що воно традиційно розглядається як сфера обмежень прав особи і втручання в майнову сферу, що зумовлює підвищені вимоги до якості інтерпретації: будь-які сумніви щодо змісту норми, що встановлює податковий обов'язок, мають бути вирішені на користь платника. У доктрині це часто виражається латинською формулою *in dubio pro tributario* – у разі сумніву тлумачення здійснюється на користь платника податку. Така ідея, будучи закріпленою в законодавстві й судовій практиці, перетворюється на один із ключових інтерпретаційних орієнтирів для подолання дефектів.

У цьому контексті інтерпретаційні методи виконують дві взаємопов'язані функції:

функція «згладжування» дефектів – коли за допомогою тлумачення з'ясовується зміст норми так, щоб мінімізувати її суперечливість і нечіткість; функція «захисного фільтра» – коли у разі непереборної невизначеності перевага віддається платнику податку, а не фіскальному інтересу держави.

Граматичне тлумачення є відправною точкою будь-якої інтерпретаційної діяльності. Воно полягає в аналізі словесної оболонки податкової норми: вживаної термінології, синтаксичної структури речень, уживання сполучників («і», «або»), модальних конструкцій («має право», «зобов'язаний» тощо). У податковому праві граматичний метод є особливо важливим через те, що саме словесна формула норми визначає обсяг податкового обов'язку або права платника.

Усунення юридичних дефектів за допомогою граматичного тлумачення здійснюється шляхом: уточнення змісту термінів, використаних законодавцем (нерідко через посилання на легальні дефініції в самому податковому законі); розмежування альтернативних і кумулятивних умов (наприклад, відмінність між «і» та «або» при визначенні складу об'єкта оподаткування); встановлення обов'язковості чи факультативності певних елементів податкового обов'язку [31, с. 78–81].

Проте можливості граматичного методу обмежені: він не завжди дозволяє подолати внутрішні колізії або прогалини, а інколи лише фіксує їх. Тоді в інтерпретатора з'являється потреба застосувати інші – більш комплексні – методи тлумачення.

Логічне тлумачення базується на застосуванні законів і правил формальної та діалектичної логіки. Воно особливо корисне у випадках, коли текст податкової норми є суперечливим або містить приховані умовиводи. За допомогою логічного методу інтерпретатор: виявляє й усуває суперечності між приписами (закон несуперечності); перевіряє послідовність норм (закон тотожності); конструє умовиводи «від протилежного», «за аналогією», «доведенням до абсурду» тощо.

В податкових спорах логічний метод дозволяє, наприклад, обґрунтувати недопустимість одночасного застосування до платника взаємовиключних санкцій, довести абсурдність надмірно фіскального тлумачення, якщо його наслідки очевидно суперечать загальним принципам податкового права. Таким чином, логічний метод виступає засобом «фільтрації» нормативних дефектів: якщо певне тлумачення призводить до логічно суперечливих або абсурдних результатів, воно має бути відхилене.

Системний метод виходить із того, що кожна податкова норма є елементом цілісної системи – як внутрішньогалузевої (податкового законодавства), так і міжгалузевої (конституційного, адміністративного, фінансового, міжнародного права). Подолання юридичних дефектів за допомогою системного тлумачення відбувається шляхом з'ясування: місця конкретної норми в структурі податкового закону; її зв'язку з нормами інших розділів, глав, статей; співвідношення з нормами інших галузей права, включно з конституційними принципами.

Саме системне тлумачення дозволяє подолати колізії між нормами: наприклад, віддати перевагу спеціальній податковій нормі перед загальною фінансово-правовою, узгодити загальний принцип заборони зворотної дії закону в часі з можливістю пом'якшення податкового тягаря для платника. У випадках прогалин системний підхід дає змогу звернутися до суміжних інститутів, схожих за функціями та структурою, і шляхом аналогії або розширювального тлумачення заповнити відсутність прямої регламентації.

Історичне тлумачення податкових норм спрямоване на з'ясування волі законодавця в контексті тих історичних умов, у яких приймався закон: економічної ситуації, політичних пріоритетів, цілей податкової реформи, змісту пояснювальних записок тощо. Звернення до історичного методу особливо важливе тоді, коли норма зазнала численних змін, а її сучасне формулювання містить сліди

різних концептуальних підходів. Історичний аналіз дозволяє зрозуміти, чому саме була введена певна податкова пільга, обмеження, процедура, і відтак усунути суперечності при їх застосуванні.

Культурологічний аспект інтерпретації дозволяє побачити податкову норму як елемент ширшого соціокультурного контексту: системи цінностей суспільства, традицій взаємовідносин між державою й платником податків, рівня правової культури [32, с. 339–340]. Через такий підхід інтерпретатор може відмовитися від суто формалістичного застосування норми, якщо воно веде до результату, несумісного з базовими правовими цінностями (справедливістю, пропорційністю, довірою до держави). У цьому розумінні історичний і культурологічний методи слугують інструментами «м'якого» коригування дефектів податкового законодавства.

Телеологічний метод пов'язаний із тлумаченням норми через її мету та функції. У податковому праві це означає з'ясувати, для чого була запроваджена конкретна податкова пільга, який економічний ефект переслідує норма про витрати, амортизацію, податковий кредит тощо. Якщо текст норми допускає дві чи більше інтерпретацій, пріоритет має та, що найкраще відповідає її меті, не виходячи при цьому за межі можливої семантики тексту.

При подоланні юридичних дефектів цей метод дозволяє: уникати надмірно формалістичного тлумачення, яке нівелює регулятивний задум законодавця; обмежувати фіскальну інтерпретацію, якщо вона суперечить стимулювальній меті норми; обирати таке тлумачення і процедур оподаткування, яке забезпечує баланс між фіскальними інтересами й правами платника [33].

Інтерпретаційні методи подолання таких колізій базуються на традиційних правових максимах: *lex superior derogat legi inferiori* – норма вищої юридичної сили має перевагу; *lex posterior derogat legi priori* – пізніший закон скасовує ранній за умов колізії; *lex specialis*

derogat legi generali – спеціальна норма витісняє загальну.

У податкових спорах застосування цих правил нерідко поєднується із телеологічним та системним тлумаченням: суд має не лише формально встановити, яка норма є спеціальною або новішою, а й оцінити, що відповідає загальним принципам оподаткування та конституційним гарантіям. Якщо ж навіть після застосування цих правил колізія залишається неподоланою, вступає в дію принцип *in dubio pro tributario* – сумнів вирішується на користь платника.

Інтерпретаційні методи в податковому праві виступають не другорядним технічним інструментом, а одним із ключових засобів подолання юридичних дефектів, невідворотних у будь-якій складній нормативній системі. Їх значення особливо зростає в умовах частих податкових реформ, швидкої зміни економічних реалій, фрагментарності та складності податкових актів.

По-перше, граматичний, логічний, системний, історичний, телеологічний методи забезпечують можливість максимально

повно і послідовно відтворити зміст податкової норми, навіть якщо її формулювання не є досконалим.

По-друге, такі спеціальні прийоми, як аналогія закону та права, спеціально-юридичний та функціональний аналіз, дозволяють ефективно реагувати на прогалини, колізії, оціночні поняття, не виходячи за межі принципу законності та пріоритету прав платника.

По-третє, судове тлумачення відіграє роль «фактору стабілізації» податкового правопорядку, перетворюючи інтерпретаційні методи на практичні механізми корекції законодавчих дефектів та забезпечення єдності правозастосування.

Таким чином, інтерпретаційні методи усунення юридичних дефектів у податковому праві є невід’ємним елементом сучасної податково-правової доктрини та практики. Вони дозволяють, з одного боку, мінімізувати негативні наслідки недосконалості законодавчої техніки, а з іншого – посилити захист прав платників податків, утвердити принципи справедливого, передбачуваного та правово визначеного оподаткування.

Анотація

У статті досліджуються інтерпретаційні методи як ключовий інструмент усунення юридичних дефектів у податковому праві України. Показано, що часті податкові реформи, складність законодавчої техніки, наявність прогалин, колізій та оціночних понять зумовлюють підвищене навантаження на тлумачення норм і перетворюють інтерпретацію на необхідний компенсаторний механізм. На основі філософсько-правової та герменевтичної традиції уточнюється зміст понять «інтерпретація» і «тлумачення», окреслюється їх тотожність у вітчизняній доктрині та роль методології в забезпеченні наукової та практичної вивірності інтерпретаційних рішень. Проаналізовано структуру методології (філософський, загальнонауковий, конкретно-науковий, спеціальний рівні) й показано її значення для побудови цілісної системи тлумачення податкових норм. Розкрито зміст основних інтерпретаційних методів – граматичного, логічного, системного, історичного, культурологічного, телеологічного, а також спеціальних прийомів (аналогія закону й права, вирішення колізій за правилами *lex superior*, *lex posterior*, *lex specialis*). Особлива увага приділяється принципу *in dubio pro tributario* та презумпції правомірності рішень платника як «захисним фільтрам» у разі непереборної невизначеності. На прикладі судової практики адміністративних судів показано, як зазначені методи дозволяють заповнювати прогалини, обмежувати надмірно фіскальне тлумачення, забезпечувати баланс між публічними фіскальними інтересами та правами платників. Обґрунтовується, що інтерпретаційні методи виступають не другорядною технікою, а системним механізмом стабілізації

податкового правопорядку, мінімізації негативних наслідків законодавчих дефектів та утвердження справедливого, передбачуваного й правово визначеного оподаткування.

Ключові слова: інтерпретація податкових норм; тлумачення права; юридичні дефекти; податкове право України; *in dubio pro tributario*; судова практика; герменевтичний підхід.

Leshchenko O.V. Interpretative methods for eliminating legal defects in tax law

Summary

The article examines interpretative methods as a key instrument for eliminating legal defects in Ukrainian tax law. It is shown that frequent tax reforms, complex legislative drafting, the existence of gaps, conflicts and vague notions significantly increase the role of interpretation and turn it into an indispensable compensatory mechanism. Drawing on philosophical and hermeneutic approaches, the author clarifies the meaning of “interpretation” and “construction” of law, demonstrates their practical equivalence in Ukrainian legal doctrine and highlights the importance of methodology for ensuring the reliability of interpretative decisions. The structure of legal methodology (philosophical, general scientific, specific scientific and special levels) is analysed and its impact on building a coherent system of interpretation of tax norms is demonstrated. The content of the main methods – grammatical, logical, systemic, historical, cultural and teleological – as well as special techniques (analogy of statute and analogy of law, resolving conflicts by *lex superior*, *lex posterior*, *lex specialis*) is revealed. Particular attention is paid to the principle *in dubio pro tributario* and the presumption of validity of taxpayers’ decisions as “protective filters” in situations of irreducible uncertainty. Using examples from the case law of administrative courts, the article shows how these methods help to fill gaps, constrain excessively fiscal readings and maintain a fair balance between public fiscal interests and taxpayers’ rights. It is argued that interpretative methods should be regarded not as a secondary technical tool, but as a systemic mechanism for stabilizing the tax legal order, minimizing the negative effects of legislative defects and promoting fair, predictable and legally certain taxation.

Key words: interpretation of tax norms; legal construction; legal defects; Ukrainian tax law; *in dubio pro tributario*; case law; hermeneutic approach.

Список використаних джерел:

1. Коломоєць Т. О. Тлумачення актів адміністративного законодавства : моногр. Запоріжжя : Запор. нац. ун-т, 2011. 200 с.
2. Балинська О. М., Яценко В. А. Методологія сучасного правознавства: посібник; за заг. ред. О. М. Балинської. Львів: ЛьвДУВС, 2018. 372 с.
3. Гайтан В. В. Методологічні засади дослідження інформаційних прав людини. Питання удосконалення методології сучасної юриспруденції : тези II Міжнар. наук. конф., присвяч. пам’яті проф. О. В. Сурілова (м. Одеса, 30–31 березня 2012 р.) / за заг. ред. Ю. М. Оборотова. Одеса : Фенікс, 2012. 276 с.
4. Новітнє вчення про тлумачення правових актів : навч. посіб. з курсу тлумачення правових актів для суддів, що проходять підвищення кваліфікації, і 200 кандидати на посади суддів, що проходять спеціальну підготовку / В. Г. Ротань, І. Л. Самсін, А. Г. Ярема та ін. ; відп. ред. кер. авт. кол. В. Г. Ротань. Х. : Право, 2013. 752 с.
5. Юхимюк О. М. Використання філологічного способу тлумачення права Судом справедливості Європейського Союзу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Право*. 2013. Вип. 22, ч. 1, т. 1. – С. 87–89.
6. Юридична енциклопедія : 6 т. / редкол. : Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 2001. 792 с.

7. 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
8. Малента В. С. Неофіційне тлумачення норм права : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. К., 2010. 244 с.
9. Пилипчук М. І., Григорєв А. С., Шостак В. В. Основи наукових досліджень : підруч. / М. І. Пилипчук, А. С. Григорєв, В. В. Шостак. К. : Знання, 2007. 270 с.
10. Федик С. С. Особливості тлумачення юридичних норм щодо прав людини (за матеріалами практики Європейського суду з прав людини та Конституційного Суду України) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Львів, 2002. 216 с.
11. Сухонос В. В. Теорія держави і права : навч. посіб. Суми : Університет. кн., 2005. 536 с.
12. Оборотов Ю.М. Поняття «образ держави» та його різновиди в умовах глобалізації. *Актуальні проблеми держави і права*. 2003. С. 7–15
13. Кельман М. С. Методологічні проблеми теорії держави і права : (курс лекцій). Львів, 2010. 124 с.
14. Демківський А. В., Безус П. І. Основи методології наукових досліджень : навч. посіб. К. : Акад. муніцип. упр., 2012. 276 с.
15. Навроцька Ю. О. Тлумачення права як зміст інтерпретаційної діяльності: загальнотеоретична характеристика. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*, 2022. Серія ПРАВО. Випуск 72: частина 1. С. 223–224
16. Машков А. Проблеми теорії держави і права: основи : курс лекцій. К. : К.І.С., 2008. 470 с.
17. Чулінда Л. І. Юридико-лінгвістичне тлумачення текстів нормативноправових актів : моногр.. К. : Атака, 2006. 152 с.
18. Тлумачення та застосування Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод Європейським судом з прав людини та Судом України : навч. посіб. / М. В. Мазур, С. Р. Тагієв, А. С. Беніцький, В. В. Кострицький ; МВС України, Луган. держ. ун-т внутр. справ ; [відп. ред. канд. іст. наук, доц. В. М. Карпунов]. Луганськ : РВВ ЛДУВС, 2006. 600 с.
19. 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.
20. Філософія права : підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. / О. Г. Данильян, О. П. Дзьобань, С. І. Максимов та ін. / за ред. д-ра філос. наук, проф. О. Г. Данильяна. Харків: Право, 2009. 208 с.
21. Циппеліус Р. Філософія права: Пер. з нім. К.: Тандем, 2000. 300 с.
22. Матвєєва Л. Г. Юридична природа та місце офіційних інтерпретаційних актів у правовій системі України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Матвєєва Лілія Георгіївна. Х., 2005. 276 с.
23. Рікер П. Конфлікт інтерпретацій: Нариси про герменевтики. К., 2023. 230 с.
24. Богачов А. Л. Філософська герменевтика : навч. посіб.. К. : Курс, 2006. 406 с.
25. Оборотов Ю. М. Парадигми права і держави в епоху постмодерну *Актуальні проблеми держави і права* : зб. наук. пр. Одеса : Юрид. л-ра, 2002. Вип. 16. 744 с.
26. Квіт С. М. Герменевтика : [навч. посіб.] К. : Києво-Могилян. акад., 2005. 42 с.
27. Постанова КАС ВС від 19.04.2022 у справі № 816/687/16 URL.: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104140670>
28. Постанова ВП ВС від 07.07.2022 (справа № 160/3364/19) <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864>

29. Постанова КАС ВС від 12.07.2023 року у справі №200/4704/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112156111>
30. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
31. Слінько С. Юридичні наслідки слідчих помилок. Прокуратура. Людина. Держава. 2004. № 6 (36). С. 78–82
32. Базов О. В. Міжнародно-правові аспекти тлумачення правових актів у правозастосовній судовій діяльності. *Альманах права. Правова аналітика: доктринальні підходи та галузеві виміри*. 2018. Випуск 9. С. 339–345
33. Тильчик В.В. Поняття адміністративно-правового механізму розв’язання податкових спорів та його ознаки. *Право та управління*. 2012. № 1. С. 560–572.