

Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право
УДК [347.73 : 336.22] (477)

Баїк Оксана Іванівна

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри цивільного права та процесу

Навчально-науковий інститут права та психології

Національного університету «Львівська політехніка»

Баик Оксана Ивановна

кандидат юридических наук,

доцент кафедры гражданского права и процесса

Учебно-научный институт права и психологии

Национального университета «Львовская политехника»

Bayik Oksana

PhD in Law,

Associate Professor of the Department of Civil Law and Process

Institute of Jurisprudence and Psychology of

Lviv Polytechnic National University

**ДО ПИТАННЯ ТЛУМАЧЕННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ НОРМ
К ВОПРОСУ ТОЛКОВАНИЯ НАЛОГОВО-ПРАВОВЫХ НОРМ
ON THE ISSUE OF INTERPRETATION OF TAX REGULATIONS**

Анотація. Стаття присвячена розгляду питання тлумачення податково-правових норм на основі загальнотеоретичних підходів їх вивчення з врахуванням особливостей податкового законодавства з використанням існуючих способів та видів тлумачення податково-правових норм, а також формулювання на цій основі висновків та пропозицій автора.

В ході дослідження увага акцентується на тому, що належній реалізації податково-правових норм сприяє їх тлумачення, а діяльність із

тлумачення податково-правових норм складається з двох частин – з'ясування і роз'яснення. Проаналізувавши підходи щодо тлумачення правових норм, запропонованих в юридичній літературі, автор зазначає, що тлумачення податково-правових норм може здійснюватися з використанням мовного, логічного, стилістичного та історичного способів, які характеризуються у дослідженні з використанням податкового законодавства України. Звертається увага на те, що проаналізовані способи тлумачення податково-правових норм можуть застосовуватись різними суб'єктами податкових правовідносин. У висновках зазначається про те, що тлумачення правових норм, як необхідний елемент правореалізаційного процесу, є властивим і для сфери податкового права з врахуванням особливостей його правового регулювання. При цьому звертається увага на те, що тлумаченню податково-правових норм притаманні загальні риси, які характеризують тлумачення правових норм. Водночас автор відзначає, що тлумачення податково-правових норм може здійснюватися суб'єктами податкових правовідносин через осмислення податково-правової норми, яка закріплена у податковому законодавстві шляхом її точного з'ясування та роз'яснення, що дає змогу усунути недостатню визначеність, неточність, а також незрозумілість податково-правової норми та є передумовою для подальшого належного вирішення проблемного питання з використанням цієї норми.

Ключові слова: норма права, податкове законодавство, податково-правова норма, способи тлумачення, тлумачення.

Анотація. Стаття посвящена рассмотрению вопроса толкования налогово-правовых норм на основе общетеоретических подходов их изучения с учетом особенностей налогового законодательства с использованием существующих способов и видов толкования налогово-

правовых норм, а также формулирования на этой основе выводов и предложений автора.

В ходе исследования внимание акцентируется на том, что надлежащей реализации налогово-правовых норм способствует их толкование, а деятельность по толкованию налогово-правовых норм состоит из двух частей – уяснения и разъяснения. Проанализировав подходы относительно толкования правовых норм, предложенных в юридической литературе, автор отмечает, что толкование налогово-правовых норм может осуществляться с использованием языкового, логического, стилистического и исторического способов, характеризующихся в исследовании с использованием налогового законодательства Украины. Обращается внимание на то, что проанализированные способы толкования налогово-правовых норм могут применяться различными субъектами налоговых правоотношений. В выводах отмечается о том, что толкование правовых норм, как необходимый элемент правореализационного процесса, свойственно и для сферы налогового права с учетом особенностей его правового регулирования. При этом обращается внимание на то, что толкованию налогово-правовых норм присущи общие черты, которые характеризуют толкование правовых норм. В то же время автор отмечает, что толкование налогово-правовых норм может осуществляться субъектами налоговых правоотношений через осмысление налогово-правовой нормы, закрепленной в налоговом законодательстве путем ее точного выяснения и разъяснения, что позволяет устранить недостаточную определенность, неточности, а также неясность налогово-правовой нормы и является предпосылкой для дальнейшего надлежащего решения проблемного вопроса с использованием этой нормы.

Ключевые слова: норма права, налоговое законодательство, налогово-правовая норма, способы толкования, толкование.

Summary. The article is devoted to the examination of the issue of interpretation of tax regulations on the basis of general theoretical approaches, taking into consideration peculiarities of tax legislation, using existing methods and types of interpretation of tax regulations, as well as the formulation of author's conclusions and proposals.

During the research, the attention is paid to the fact that interpretation of tax rules facilitates their proper implementation and interpretation of tax rules itself consists of two integral parts – determination and clarification. After analyzing approaches to the interpretation of tax rules suggested in the legal literature, the author notes that interpretation of tax rules can be performed with the use of linguistic, logical, stylistic and historical methods, which are characterized in the research. It is noticed that analyzed methods of interpretation of tax rules can be applied by different subjects of tax relations. It is concluded that the interpretation of tax rules, as a necessary part of the process of law realization, is inherent for the tax law field, taking into consideration peculiarities of its legal regulation. However, attention is paid to the fact that the interpretation of tax rules has common features that characterize the interpretation of legal rules. At the same time, the author notes that the interpretation of tax rules can be carried out by the subjects of tax relations through the comprehension of the tax rule, fixed in the tax legislation, by its specific determination and clarification. It gives an opportunity to eliminate the lack of certainty, inaccuracy, and the incomprehensibility of the tax rule and is a precondition for further proper resolution of the issue of implementation of this rule.

Key words: rule of law, tax legislation, tax regulation, methods of interpretation, interpretation.

Постановка проблеми. У понятійно-категоріальному апараті податкового права України, як і у інших підгалузях та галузях права, нормі

права відводиться належне місце, адже саме норма права характеризує особливості кожної із них. Слушною з цього приводу є думка про те, що сукупність, система визначених норм формує певний юридичний інститут, підпорядкованість, галузь права, право в цілому [1, с. 140].

Приймаючи до уваги існуючі теоретичні положення про норму права, існує необхідність у подальшому їх дослідженні в частині поняття, змісту, ознак, особливостей, класифікації тощо. Це викликано ринковими умовами, закріпленням права приватної власності та появою нових відносин, які регулюються правовими нормами, зокрема в галузі податкового права.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання про тлумачення норм права було і залишається темою досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, серед яких В. Бабаєв [2], А. Венгеров [1], К. Волинка [3], О. Зайчук [4; 5], М. Кельман [6], О. Копиленко [4], Б. Малишев [7], М. Молибога [8], О. Москалюк [7], О. Мурашин [6], І. Онищук [9], Н. Оніщенко [4; 5], А. Піголкін [10], В. Ротань [11], І. Самсін [11], О. Тимофєєв [12; 13], Н. Хома [6], О. Черданцев [14], І. Шутак [9], А. Ярема [11] та інші. Їх наукові результати становлять основу проведеного нами дослідження тлумачення податково-правових норм.

Формулювання цілей статті. Метою статті є аналіз тлумачення податково-правових норм, які закріплені у податковому законодавстві України.

Виклад основного матеріалу. Як слушно зазначає М. Кучерявенко, податково-правова норма є загальнообов'язковим формально визначеним правилом поведінки, що встановлене державою і охороняється нею, яка, діючи разом з іншими податково-правовими нормами, закріплює за учасниками податкових відносин суб'єктивні податкові права і покладає на них юридичні обов'язки, пов'язані з оподаткуванням [15, с. 100]. Слід

зауважити, що належній реалізації податково-правових норм сприяє їх тлумачення.

У словниковій літературі термін «тлумачити» означає давати пояснення до чого-небудь, пояснювати значення чогось, допомагати зрозуміти щось; висловлювати своє розуміння чого-небудь; давати своє освітлення фактів, явищ; трактувати [16, с. 752].

Т. Кашаніна термін «тлумачення» визначає у двох значеннях. Під тлумаченням в широкому сенсі вона розуміє пізнавальний процес, спрямований на пояснення явищ природи, соціальних явищ, в тому числі норм права, а у вузькому сенсі під тлумаченням (інтерпретацією) – пояснення виразів, формул, символів, тобто пояснення знаків природної або штучної мови. Саме в цьому значенні, на її думку, найчастіше термін «тлумачення» вживається і в правознавстві. Однак за текстом норм права завжди стоїть їх зміст. Тому розшифровка текстів справа не обмежується. Той, хто розтлумачує, звертається також до пізнання змісту правових явищ, що стоять за текстом норми закону, волі правотворчого суб'єкта [17, с. 369]. І як узагальнення, на думку Т. Кашаніної, тлумачення – це діяльність з встановлення змісту правових норм для їх реалізації [17, с. 370].

Своєю чергою, у правовій енциклопедичній літературі «тлумачення норм права» визначається як:

- діяльність із з'ясування чи роз'яснення (інтерпретації) змісту норм права з метою їх правильного сприйняття, застосування і реалізації [4, с. 326-327];
- інтелектуально-вольова діяльність, спрямована на з'ясування і роз'яснення волі законодавця, матеріалізованої в нормі права, а також результати цієї діяльності. Застосовується у правотворенні, всіх формах реалізації права, систематизації, правовому вихованні, науковій діяльності [18, с. 914-915].

До цього слід додати, що термін «з'ясовувати» означає досліджуючи, робити щось зрозумілим, ясным; визначати, встановлювати щось; дізнаватися про щось. Своєю чергою, роз'яснення ототожнюється з інтерпретацією, яка визначається як пояснення, тлумачення змісту, значення чого-небудь [16, с. 311, 328].

Також заслуговують на увагу визначення тлумачення норм права, запропоновані в окремих наукових дослідженнях. Так, цікавою видається позиція М. Молибога, який під тлумаченням норм права розуміє спеціальну діяльність інтелектуально-вольового та консеквентивного (логічного) характеру офіційних і неофіційних суб'єктів суспільних відносин (органів держави, їх посадових осіб, громадських організацій, окремих громадян) з метою встановлення змісту норми права, розкриття вираженої в ній волі соціальних сил, що перебувають при владі [8, с. 44].

І. Шутак та І. Онищук вказують на те, що тлумачення норм права – це складний вольовий процес, спрямований на з'ясування обсягу й точного змісту норми права та роз'яснення його для інших. Цей процес складається з двох частин (елементів): а) з'ясування змісту норм права – головна і обов'язкова частина тлумачення. Тлумачення-з'ясування виступає як внутрішній процес мислення, що не має зовнішніх форм вираження; б) роз'яснення – це друга частина тлумачення, яка не завжди йде за з'ясуванням. Роз'яснення – це викладення сенсу нормативно-правового акта, яке стало можливим у результаті з'ясування [9, с. 412-413].

Мета тлумачення норм права полягає у правильному і точному розумінні та застосуванні закону, виявленні його сутності, яку законодавець вклав у словесне формулювання. Воно покликане протидіяти будь-яким спробам відійти від змісту правових норм, протиставити букву і дух закону, виявити зміст того, що сформулював законодавець. Основною ідеєю, що має втілювати вчення про тлумачення, є ідея охорони і всебічного зміцнення законності. Тлумачення не вносить і не повинно

вносити зміни і доповнення до чинних норм. Воно покликане лише пояснювати те, що сформульовано в законі [5, с. 269]. Можна вважати, що дана мета є актуальною і для тлумачення податково-правових норм з врахуванням особливостей податкового законодавства, що складається окрім Конституції України, Податкового кодексу України (далі – ПК України) також з інших нормативно-правових актів, визначених статтею 3 ПК України, якими регулюються питання оподаткування.

О. Тимофєєв на рівні дисертаційного дослідження відзначив, що тлумачення податково-правової норми слід розглядати як інтелектуально-вольову діяльність, що є органічною єдністю з'ясування та роз'яснення змісту приписів держави стосовно оподаткування з метою їх належного й однакового застосування, результати якої відображаються в певному акті. Разом з тим, на його думку, незважаючи на об'єктивну єдність процесу тлумачення, з'ясування та роз'яснення є різними за своєю сутністю його стадіями. З'ясування як перша частина процесу тлумачення податково-правових норм полягає у формуванні в свідомості інтерпретатора уявлення про всі сутнісні параметри такої норми. На відміну від з'ясування, на другій стадії процесу тлумачення інтерпретатор у відповідній формі викладає власне уявлення про зміст правової норми, тобто роз'яснення є зовнішньою формою тлумачення, яка передбачає обов'язкову наявність зв'язку між інтерпретатором та іншими суб'єктами, які безпосередньо використовують інтерпретаційні акти [12, с. 7-8]. Усі висловлені автором позиції набули подальшого висвітлення у його монографічному дослідженні «Тлумачення податково-правових норм» (2013 р.) [13], що є вагомим внеском у розвиток податкового права.

Отже, діяльність із тлумачення податково-правових норм складається з двох частин – з'ясування і роз'яснення. З'ясування норм права, в тому числі й податково-правових норм, визначається як внутрішній процес мислення, який здійснюється особою з допомогою

способів тлумачення і спрямований на пізнання та розкриття волі законодавця, вираженої у нормі права; певний результат з'ясування, до якого приходять суб'єкт тлумачення у процесі пізнання змісту норми права [18, с. 914-915].

Роз'яснення як частина діяльності із тлумачення норм права, в тому числі й податково-правових, визначається у двох аспектах, а саме: 1) як діяльність особи, яка має зовнішнє вираження і спрямована на пояснення третім особам змісту правової норми; 2) результат процесу роз'яснення норми права, який отримує зовнішнє вираження в акті роз'яснення [18, с. 915].

Слід зазначити, що серед науковців до сьогодні не досягнуто єдиної точки зору щодо виокремлення способів тлумачення правових норм, тому пропонується різноманітна кількість таких способів [10, с. 40-96; 14, с. 269-287; 2, с. 457-467; 7, с. 76-134]. В контексті аналізованого питання, слід звернути увагу на те, що О. Черданцев спосіб тлумачення визначає як сукупність однорідних прийомів і правил тлумачення, які базуються на однорідних засобах і аргументах [14, с. 269-270]. В. Бабаєв зауважує, що спосіб тлумачення – це діяльність, яка здійснюється суб'єктами права, спрямована на встановлення за допомогою відокремленої сукупності прийомів аналізу і синтезу параметрів закону, які дозволяють розкрити зміст конкретних нормативних приписів [2, с. 460]. К. Волинка способи тлумачення норм права пояснює як методи та підходи до їх дослідження, способи, за допомогою яких думка інтерпретатора заглиблюється у зміст правової норми [3, с. 170].

Отже, аналіз підходів щодо тлумачення правових норм, запропонованих в юридичній літературі, свідчить про те, що загально визнаними способами, які ми можемо також застосувати для тлумачення податково-правових норм, є:

1) мовний (або граматичний) спосіб – це з'ясування змісту правової норми шляхом граматичного аналізу її словесного формулювання на підставі лексичних, морфологічних, синтаксичних норм мовознавства [6, с. 416-418]. Важливим для мовного тлумачення податково-правових норм, закріплених у податковому законодавстві є те, що статтею 14 ПК України закріплено термінологічне визначення понять, які вживаються у ПК України. Однак помилковим є уявлення, що дана стаття визначає усі терміни, які використовуються у сфері оподаткування. Визначення податкових термінів і понять містяться також в інших нормативно-правових актах, якими регулюються податкові правовідносини. Більше того, ми можемо навіть спостерігати закріплення у ст. 4 Митного кодексу України (далі – МК України) понять, які вже визначені у ст. 14 ПК України та не є суперечливими між собою за змістом у цих кодексах. Наприклад, платник податків, нерезиденти, резиденти та ін. Адже, як визначено статтею 5 ПК України, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПК України, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПК України. При цьому, інші терміни, які застосовуються у ПК України і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами [19].

Також як приклад мовного способу тлумачення може виступати й офіційне тлумачення поняття «щомісячне довічне грошове утримання», що міститься у підпункті «е» пп. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 ПК України, яке визначене Конституційним Судом України за поданням Верховного Суду України як «неоподаткована грошова виплата як судді, який, маючи право на відставку, продовжує працювати на посаді судді та одержує її з Державного бюджету України у вигляді щомісячного грошового утримання, що є складовою правового статусу судді і однією з гарантій його незалежності, так і судді у відставці, який одержує таку виплату з

Пенсійного фонду України за рахунок коштів Державного бюджету України» [20];

2) логічний спосіб тлумачення – це сукупність логічних прийомів і правил (закон тотожності, закон заперечення, закон достатньої підстави, логічного перетворення, висновки з норм, висновки за аналогією тощо) для з'ясування логічної структури волі законодавця, вираженої у нормі права [18, с. 914-915]. Отже, цей спосіб тлумачення полягає в тому, що тлумачення правового акта здійснюється з використанням різних логічних прийомів, законів формальної логіки. Якщо граматичне тлумачення має своїм завданням з'ясувати буквальний зміст того, що закріплено безпосередньо в тексті, то логічне має за мету, застосовуючи правила формальної логіки, виявити те, що законодавець прагнув висловити в тексті закону, але не висловив [6, с. 418-420]. Вважаємо, що для застосування логічного способу тлумачення податково-правових норм окрім знання законів формальної логіки, різних логічних прийомів потрібен неабиякий досвід та досконале знання податкового законодавства з врахуванням особливостей податкової сфери. Окрім цього, використовуючи логічний спосіб, доцільно також пам'ятати про можливість використання презумпцій, фікцій, аксіом, преюдицій та судових рішень для всебічного тлумачення податково-правових норм;

3) систематичний (системний) спосіб – це сукупність прийомів і правил, розроблених юридичною наукою на підставі вчення про системність права, для з'ясування системного характеру волі законодавця, розуміння системних зв'язків норми права, що тлумачиться, з іншими нормами, особливо з тими, які регулюють однакові або однорідні суспільні відносини, її місце в системі права [18, с. 914-915]. Цей спосіб обумовлено самою системою права. Системність обумовлює з'ясування змісту конкретних норм шляхом зіставлення їх з іншими нормами. Норми права не існують незалежно одна від другої, тому для глибокого і всебічного

з'ясування змісту норми недостатньо її внутрішнього аналізу, а потрібне дослідження її змісту, зв'язків з іншими нормами. Такий спосіб найбільш повно проявляється при зіставленні норм загальної частини галузі права з особливою частиною [6, с. 420]. Встановлення систематичних зв'язків норми, що тлумачиться з іншими, близькими їй за змістом, в одних випадках дозволяє всебічно розглядати попередні в законодавстві норми, які хоча формально не скасовані, проте формально замінені іншими і фактично не діють. За необхідності застосування аналогії закону цей прийом тлумачення допомагає знайти найбільш близьку за змістом норму, що застосовується до конкретного випадку, який підлягає вирішенню. При тлумаченні необхідно використовувати зв'язок конкретних норм із загальною частиною тієї ж галузі права. Співставлення статей особливої частини допомагають розкрити зміст норми, що тлумачиться, більш чітко визначити її загальну спрямованість, сферу дії [5, с. 273]. У ПК України немає поділу на загальну та особливу частини, однак можна вважати, що загальними є положення, які містяться у ст.ст. 1 – 39-1 розділу I «Загальні положення» та ст.ст. 40 – 132 розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів», які складають основу оподаткування. Податково-правові норми, які закріплені у цих розділах знаходять своє продовження в наступних розділах ПК України: III – VI, VIII, IX, XII.

До прикладу, термінологічно поняття платника податку закріплено статтею 15 ПК України, а саме: «платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України». При цьому слід мати на увазі, що статус резидента визначається пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України, а нерезидента – пп. 14.1.122 п. 14.1

ст. 14 ПК України. Своєю чергою, обов'язок зі сплати податків визначається п. 36.1 ст. 36 ПК України як податковий обов'язок, яким визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України, законами з питань митної справи [19]. Таким чином, ми проаналізували податково-правові норми, які є загальними для всіх платників податків.

Далі простежуємо їх взаємозв'язок з податково-правовими нормами, закріпленими у інших розділах ПК України, які визначають платників [19]:

1) загальнодержавних податків, а саме: а) податку на прибуток підприємств (ст. 133); б) податку на доходи фізичних осіб (ст. 162); в) податку на додану вартість (ст. 180); г) акцизного податку (ст. 212); г) екологічного податку (ст. 240); д) рентної плати (ст. 252);

2) місцевих податків та зборів, а саме: а) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 266); б) транспортного податку (ст. 267); в) туристичного збору (ст. 268); в) збору за місця для паркування транспортних засобів (ст. 268-1); г) земельного податку (ст. 269).

Окремо слід розглянути кого саме законодавець відносить до платників мита, яке відповідно до пп. 9.1.7 п. 9.1 ст. 9 ПК України є загальнодержавним податком. Водночас п. 9.2 цієї ж статті визначено, що відносини, пов'язані з установленням та справлянням мита, регулюються митним законодавством, якщо інше не передбачено ПК України. Отже, платниками мита визнається перелік осіб, визначений МК України [21].

Таким чином, ми маємо змогу констатувати про доцільність системного способу тлумачення податково-правових норм, який характеризується тим, що певна норма податкового законодавства продовжує своє закріплення в інших його податково-правових нормах, а також нормах інших правових актів, якими регулюються питання оподаткування;

4) історичний (або історико-політичний) спосіб – це сукупність прийомів та правил (порівняльні висновки, аналіз історичних обставин, причин ухвалення норми права та її завдань і мети) для з'ясування генези норми права, її зв'язків з неправовими джерелами [18, с. 914-915]. Цей спосіб сприяє усвідомленню змісту норми шляхом порівняння закону, що тлумачиться, з його попереднім проектом, з актами, скасованими з того самого питання, ознайомлення з матеріалами обговорення і прийняття акта, що тлумачиться. Необхідність вивчення таких актів і матеріалів очевидна. Однак подібний аналіз не можна перетворити у самоціль. Він має підпорядковуватися вивченню економічних і політичних умов, що визначили видання норми, її мету і соціальне призначення. Даний спосіб дозволяє виявити норми, що формально не скасовані, але фактично втратили своє значення [5, с. 274], тобто відсутні ті суспільні відносини, які регулювала норма. Таке тлумачення необхідне в умовах, коли закони застаріли і не відображають об'єктивних умов часу їх застосування. Також цей спосіб тлумачення дозволяє аналізувати різні джерела, що знаходяться за межами права: матеріали обговорення і прийняття проектів нормативних актів, початкові проекти, матеріали всенародного обговорення, різні виступи, думки тощо [6, с. 420-421]. Слушною з цього приводу є думка про те, що історичне тлумачення нормативно-правових актів передбачає врахування впливу на зміст таких актів численних історичних чинників [11, с. 492].

До прийняття ПК України податкові правовідносини регулювались розрізненими нормативно-правовими актами, які сьогодні часто використовуються в ретроспективі. Однак слід зазначити, що від вступу в дію, податково-правові норми, закріплені у ПК України піддавалися багаторазовим змінам, а також вносилися доповнення до цього Кодексу, якими як скасовувались або ж змінювались діючі податково-правові норми, так і додавалися нові. Аналізуючи на офіційному сайті Верховної

Ради України історію ПК України та його редакції, можемо зазначити, що до березня 2018 року було здійснено 110 редакцій цього нормативного документа [22].

Вважаємо, що «історичним» для податкової сфери стане Рішення Конституційного Суду України від 27 лютого 2018 року № 1-р/2018 у справі № 1-6/2018 про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання, яким було визнано «таким, що не відповідає Конституції України (є неконституційним), положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України, яким передбачено, що до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року, – у частині такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи не оподатковуються в країні їх виплати. Положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України, визнане неконституційним, втрачає чинність з дня ухвалення Конституційним Судом України цього Рішення...» [23]. Тут слід пригадати, що оподаткування пенсій було започатковане Законом України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні», яким п. 164.2 ст. 164 ПК України було доповнено новим підпунктом 164.2.19 вже згаданого вище змісту [24].

Вважаємо, що проаналізовані способи тлумачення податково-правових норм можуть застосовуватись різними суб'єктами податкових правовідносин.

Роз'яснення податково-правової норми, як і норми права в цілому, визначається у двох аспектах, а саме: 1) офіційне тлумачення – це сформульоване в спеціальному акті роз'яснення змісту і цілей правових норм, що носить обов'язковий для виконання характер. Воно дається спеціально уповноваженими на те компетентними органами; 2) неофіційне тлумачення, яке не носить формально обов'язкового характеру, і сила роз'яснення, що дається при цьому виді тлумачення, полягає лише в його переконливості і правильності. Неофіційне тлумачення здійснюється, коли роз'яснення змісту законів й інших нормативних актів можуть надаватися не тільки певними компетентними органами, але й громадськими організаціями, визначними державними і громадськими діячами, вченими, а також будь-якими іншими громадянами в їхньому повсякденному житті [3, с. 172].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Узагальнюючи, вважаємо, що тлумачення правових норм як необхідний елемент правореалізаційного процесу, є властивим і для сфери податкового права з врахуванням особливостей його правового регулювання. При цьому тлумаченню податково-правових норм притаманні загальні риси, які характеризують тлумачення правових норм. Водночас слід відзначити, що тлумачення податково-правових норм може здійснюватися суб'єктами податкових правовідносин через осмислення податково-правової норми, яка закріплена у податковому законодавстві шляхом її точного з'ясування та роз'яснення, що дає змогу усунути недостатню визначеність, неточність, а також незрозумілість податково-правової норми та є передумовою для подальшого належного вирішення проблемного питання з використанням цієї норми.

Отже, тлумачення податково-правової норми – це діяльність суб'єкта податкових правовідносин, що може здійснюватися за допомогою тлумачення-з'ясування змісту цієї норми суб'єктом податкових правовідносин як процес мислення без зовнішніх форм вираження, а також шляхом її тлумачення-роз'яснення, яке полягає у зовнішньому вираженні – викладенні сенсу податково-правової норми, який в ній закладено законодавцем. Тлумачення податково-правових норм може здійснюватися з використанням мовного, логічного, стилістичного та історичного способів.

Література

1. Венгеров А.Б. Теория государства и права. Часть II. Теория права. Том I. М.: Юристъ, 1996. - 168 с.
2. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. М.:Юристъ, 2003. - 592 с.
3. Волинка К. Г. Теория держави і права: Навч. посіб. К.: МАУП, 2003. - 240 с.
4. Сучасна правова енциклопедія / О.В. Зайчук, О.Л. Копиленко, Н.М. Оніщенко [та ін.] ; за заг. ред. О.В. Зайчука; Ін-т законодавства Верхов. Ради України. К.: Юрінком Інтер, 2009. - 384 с.
5. Загальна теорія держави і права : (основні поняття, категорії, прав. конструкції та наук. концепції) : навч. посіб. / За ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. К.: Юрінком Інтер, 2008. - 400 с.
6. Кельман М.С., Мурашин О.Г., Хома Н.М. Загальна теорія держави і права: Підручник. 3-тє видання, стереотипне. Львів: «Новий світ – 2000», 2013. - 584 с.
7. Малишев Б.В., Москалюк О.В. Застосування норм права (теорія і практика): Навч. посіб. / За заг. ред. Б.В. Малишева. К.: Реферат, 2010. - 260 с.

8. Молибога М.П. Тлумачення норм права: сутнісні характеристики. Часопис Київського університету права. 2010. - № 2. - С. 42-46.
9. Шутак І.Д., Онищук І.І. Юридична техніка : навчальний посібник для вищих навчальних закладів. Івано-Франківськ, 2013. - 496 с.
10. Пиголкин А.С. Толкование нормативных актов в СССР. М.: Государственное издательство юридической литературы. - 1962. - 166 с.
11. Новітнє вчення про тлумачення правових актів: навч. посіб. з курсу тлумачення правових актів для суддів, що проходять підвищення кваліфікації, і кандидатів 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.
12. Тимофєєв О.О. Тлумачення податково-правових норм: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2010. - 17 с.
13. Тимофєєв О.О. Тлумачення податково-правових норм : монографія. Х. : Право, 2013. - 214 с.
14. Черданцев А.Ф. Теория государства и права: Учебник для вузов. М.: Юрайт-М, 2002. - 432 с.
15. Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Х.: Право. - 2013. - 536 с.
16. Куньч З.Й. Універсальний словник української мови. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2007. - 848 с.
17. Кашанина Т. В. Юридическая техника : учебник. 2-е изд., пересмотр. М. : Норма : ИНФРА-М, 2011. - 496 с.
18. Великий енциклопедичний юридичний словник / За ред. акад. НАН України Ю.С. Шемшученка. 2-ге вид., переробл. і доповн. К.: Вид-во «Юридична думка», 2012. - 1020 с.

19. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17. - Ст. 112.
20. Рішення Конституційного Суду України 14 грудня 2011 р. № 18-рп/2011 у справі № 1-33/2011. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-11> (дата звернення: 28.03.2018).
21. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2012. № 44-45, № 46-47, № 48. - Ст. 552.
22. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: Історія документа та редакції / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/card4#History> (дата звернення: 28.03.2018).
23. Рішення Конституційного Суду України від 27 лютого 2018 р. № 1-рп/2018 у справі № 1-6/2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18/paran68#n68> (дата звернення: 28.03.2018).
24. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 р. № 1166-VII / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради. 2014. № 20-21. - Ст. 745.

References

1. Vengerov, A.B. (1996) *Teoriya gosudarstva i prava* [The theory of state and law]. Р. II. Т. I. Moscow: Yurist" (in Russian).
2. Babaev, V.K. (ed.) (2003) *Teoriya gosudarstva i prava: Uchebnik* [The theory of state and law]. Moscow: Yurist" (in Russian).

3. Volynka, K.G. (2003) *Teorija derzhavy i prava: Navch. posib.* [Theory of state and law]. Kiev: MAUP (in Ukrainian).
4. Zajchuk, O.V., Kopylenko, O.L., Onishhenko, N.M. (ed.) (2009) *Suchasna pravova encyklopedija* [Modern legal encyclopedia]. Kyiv: Jurinkom Inter (in Ukrainian).
5. Zajchuk, O.V., Onishhenko, N.M. (ed.) (2008) *Zagal'na teorija derzhavy i prava : (osnovni ponjattja, kategorii', prav. konstrukcii' ta nauk. koncepcii') : navch. posib.* [General theory of state and law: (basic concepts, categories, rights, constructions and sciences concepts)]. Kyiv: Jurinkom Inter (in Ukrainian).
6. Kel'man, M.S., Murashyn, O.G., Homa, N.M. (2013) *Zagal'na teorija derzhavy i prava: Pidruchnyk* [General theory of state and law]. Lviv : «Novyj svit – 2000» (in Ukrainian).
7. Malyshev, B.V., Moskaljuk, O.V. (2010) *Zastosuvannja norm prava (teorija i praktyka): Navch. posib.* [Application of the law (theory and practice)]. Kiev: Referat (in Ukrainian).
8. Molyboga, M.P. (2010) *Tlumachennja norm prava: sutnisni harakterystyky* [Interpretation of the rules of law: the essential characteristics]. *Journal of the Kyiv University of Law*, 2, 42–46 (in Ukrainian).
9. Shutak, I.D., Onyshhuk, I.I. (2013) *Jurydychna tehnika : navchal'nyj posibnyk dlja vyshhyh navchal'nyh zakladiv* [Legal technique]. Ivano-Frankivsk (in Ukrainian).
10. Pigolkin, A.S. (1962) *Tolkovanie normativnykh aktov v SSSR* [Interpretation of normative acts in the USSR]. Moscow: Gosudarstvennoe izdatel'stvo yuridicheskoy literatury (in Russian).
11. Rotan', V. G., Samsin, I. L., Jarema, A. G. ta in. (ed.) (2013) *Novitnje vchennja pro tlumachennja pravovyh aktiv: navch. posib.* [Newest

- doctrine on the interpretation of legal acts]. Kharkiv: Pravo (in Ukrainian).
12. Tymofjejev, O.O. (2010) Tlumachennja podatkovopravovyh norm: avtoref. dys. ... kand. juryd. nauk : 12.00.07 [Interpretation of tax law]. Irpin' (in Ukrainian).
 13. Tymofjejev, O.O. (2013) Tlumachennja podatkovopravovyh norm: monografija [Interpretation of tax law]. Kharkiv: Pravo (in Ukrainian).
 14. Cherdantsev, A.F. (2002) Teoriya gosudarstva i prava: Uchebnik dlya vuzov [The theory of state and law]. Moscow: Yurayt-M (in Russian).
 15. Kucherjavenko, M.P. (2013). Podatkove pravo : pidruchnyk [Tax law]. Kharkiv: Pravo (in Ukrainian).
 16. Kun'ch, Z.J. (2007) Universal'nyj slovnyk ukrai'ns'koi' movy [Universal Dictionary of the Ukrainian language]. Ternopil: Navchal'na knyga – Bogdan (in Ukrainian).
 17. Kashanina, T. V. (2011) Yuridicheskaya tekhnika : uchebnik [Legal technique]. Moscow: Norma : INFRA-M (in Russian).
 18. Shemshuchenko, Ju.S. (ed.) (2012) Velykyj encyklopedychnyj jurydychnyj slovnyk [Great encyclopedic legal dictionary]. Kyiv: Vyd-vo «Jurydychna dumka» (in Ukrainian).
 19. Podatkovyj kodeks Ukrai'ny (2011) [The Tax Code of Ukraine]. Information from the Verkhovna Rada of Ukraine, 13/13-14, 15-16, 17, 112 (in Ukrainian).
 20. Rishennja Konstytucijnogo Sudu Ukrai'ny 14 grudnja 2011 r. № 18-rp/2011 u spravi № 1-33/2011 (2011) [The Decision of the Constitutional Court of Ukraine December 14, 2011 No. 18-rp / 2011 in case number 1-33 / 2011]. Available from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-11> [Accessed 28th March 2018].

21. Mytnyj kodeks Ukrai'ny (2012) [The Customs Code of Ukraine]. Information from the Verkhovna Rada of Ukraine, 44-45, 46-47, 48, 552 (in Ukrainian).
22. Podatkovyj kodeks Ukrai'ny vid 02.12.2010 r. № 2755-VI: Istorija dokumenta ta redakcii' (2010) [The Tax Code of Ukraine dated December 2, 2010 № 2755-VI: History of the document and editorial board]. Available from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/card4#History> [Accessed 28th March 2018].
23. Rishennja Konstytucijnogo Sudu Ukrai'ny vid 27 ljutogo 2018 r. № 1-r/2018 u spravi № 1-6/2018 (2018) [The Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated February 27, 2018, No. 1-p / 2018 in case number 1-6 / 2018]. Available from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18/paran68#n68> [Accessed 28th March 2018].
24. Pro zapobigannja finansovoi' katastrofy ta stvorennja peredumov dlja ekonomichnogo zrostannja v Ukrai'ni: Zakon Ukrai'ny vid 27.03.2014 r. № 1166-VII (2014) [On Prevention of Financial Crisis and Creation of Preconditions for Economic Growth in Ukraine: Law of Ukraine dated March 27, 2014 No. 1166-VII]. Information from the Verkhovna Rada of Ukraine, 20-21, 745 (in Ukrainian).