

УДК 340.132.6:(347.73:336.22)

І.Л. Самсін

СПОСОБИ ТА МЕЖІ ЛОГІЧНОГО ПЕРЕТВОРЕННЯ ТЕКСТУ АКТИВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ПРИ ЇХ ТЛУМАЧЕННІ

Останнім часом у науковим колах обстоюється позиція про допустимість прийняття рішення *contra legem*¹ у межах національної судової системи [1]. Не заглиблюючись у дискусію, вважаємо недопустимою навіть саму постановку такого питання, адже винесення рішень *contra legem* суперечить концепції поділу влад та чіткому розмежуванню функцій кожної з них. З іншого боку, принцип верховенства права, закріплений у ст. 8 Конституції України, легітимізує застосування закону, виходячи в першу чергу з принципу справедливості й дозволяючи відступити від буквального змісту нормативно-правового акта. З таких міркувань, *contra legem* слід відрізнити від рішення, прийнятого внаслідок відступу від буквального змісту норми і встановлення дійсної суті цієї норми в системному зв'язку з іншими юридичними приписами шляхом асоціативного тлумачення. Так, наприклад, російський дослідник проблеми допустимості *contra legem* як свідомо незаконного, але справедливого рішення, О. Федотов, наводячи приклади рішень радянських судів, прийнятих всупереч буквальному змісту закону на підставі принципу верховенства права і справедливості, неправильно кваліфікує їх як рішення всупереч закону. Обґрунтовуючи допустимість *contra legem*, автор описує таку модель судочинства, коли подібні рішення дозволено не будь-якому суду, а тільки вищим судам (очевидно, касаційним. – *Авт.*), причому проект такого рішення має обговорюватись найдосвідченішими суддями, президією Високого суду та найавторитетнішими представниками правової думки. Далі пропонується, щоб Конституційний Суд був наділений повноваженнями переглядати та скасовувати рішення *contra legem*, ідентичне право закріплюється і за парламентом. Якщо ж таке рішення проходить усі вищезазначені інстанції, то воно набуває сили судового прецеденту [2].

На наш погляд, вищевикладені аргументи на користь можливості *contra legem* у демократичному суспільстві є непереконалими з огляду на їхній відверто утопічний характер. Якщо закріпити за Конституційним Судом право переглядати рішення судів інших юрисдикцій, це призведе до правової непередбачуваності й підірве статус остаточності судового рішення касаційної інстанції, що є неприйнятним з огляду на позицію з цього приводу Європейського Суду з прав людини [3]. Щодо права парламенту переглядати судові рішення, то це суперечить основоположному принципу судової влади – її незалежності від інших гілок влади [4]. Зі свого боку, висловлюємо переконання, що сторони спору

1 *Contra legem* означає буквально «всупереч закону» або «проти закону». Термін вживається для того, щоб вказати на рішення, прийняте судом або квазісудовим органом всупереч правовій нормі, яка регулює конфлікт. Навіть у правових системах, де судовий прецедент визнається джерелом права, рішення *contra legem* не вважається допустимим, якщо суд або квазісудовий орган прямо не уповноважений діяти *ex aequo et bono*, тобто виходячи не з чинного закону, а з принципів справедливості.

будуть зловживати поняттям *contra legem*, намагаючись застосувати його там, де для цього немає підстав.

Крім того, вважаємо за необхідне повторити зауваження визначного правознавця-науковця Г.Ф. Шершеневича, який ще століття тому вказував, що суддя, стикнувшись з абсолютно несправедливою і недоцільною правовою нормою, не зобов'язаний застосовувати *contra legem*, навіть якщо це йому дозволено. Це означає, що частина суддів будуть виносити законні, але несправедливі рішення, а інші – навпаки, що неодмінно підірве довіру громадськості до судової влади, оскільки її рішення стануть неоднаковими [5].

З урахуванням викладеного треба повернутись до того, що тлумачення актів законодавства як взагалі, так і для цілей правозастосування, має виходити із суті закону і не може в кінцевому підсумку втілюватись у правотворенні. Неможливо беззастережно прийняти позицію Л.Л. Чантурії, який наполягає, що коли інтерпретація закону виходить за межі граматичної і переходить у сферу логічної інтерпретації, тоді на практиці ми маємо діло із створенням нової норми. Дослідник у цьому контексті визначає «суддівське правотворення», тобто формування суддями нових правил поведінки в результаті коментування окремих норм закону, що в сукупності становить собою «суддівське право» [6]. Адже асоціативне тлумачення, яке, на нашу думку, є допустимим і підлягає застосуванню, коли буквальный зміст норми не дозволяє винести справедливе рішення, вимагає здійснення логічного перетворення тексту даної норми. І тим більше, неприпустимість відриву від положень актів законодавства не означає, що текст нормативно-правового акта, що тлумачиться, не може піддаватись логічному перетворенню. Дослідження способів та меж логічного перетворення тексту є необхідним для того, щоб встановлювати критерії, які дозволяють відрізнити висновок *contra legem* та висновок шляхом асоціативного тлумачення у відриві від буквального змісту норми.

Наукові розробки з теорії права надають відповідь на поставлене питання в загальних рисах. Разом із тим кожна галузь законодавства має свою термінологію, категоріальний апарат та будову, тому прикладне значення дослідження вимагає, щоб воно здійснювалось не абстрактно, а щодо конкретних норм права.

На підставі аналізу вітчизняних та російських наукових джерел з фінансового права можна констатувати відсутність подібного дослідження, проведеного щодо даної галузі законодавства [7].

Вивчення актів податкового законодавства дає підстави стверджувати про те, що при формулюванні диспозицій правових норм зустрічається як пряме, так і непряме зазначення прав і обов'язків учасників податкових та пов'язаних з ними правовідносин. Так, у ст. 10 Закону «Про систему оподаткування» прямо встановлюються права платників податків і зборів, а у ст. 9 того самого Закону – їхні обов'язки. Але такий спосіб встановлення прав та обов'язків у податковому законодавстві не є переважаючим. Для того щоб при тлумаченні положень актів податкового законодавства встановити права та обов'язки учасників відповідних відносин, потрібно здійснити логічне перетворення відповідного нормативного тексту. Коли таке логічне перетворення тексту нормативно-правового

акта є необхідним, доречно говорити про те, що права та обов'язки учасників податкових та пов'язаних з ними правовідносин із актів податкового законодавства впливають. Така думка висловлювалась у науці цивільного права [8]. Її слід визнати прийнятною і для податкового права. Слід погодитись також і з думкою про те, що права та обов'язки відповідних суб'єктів можуть впливати з актів законодавства прямо і непрямо.

Гіпотези норм податкового права також можуть встановлюватись прямо і непрямо (тобто можуть впливати з актів законодавства, і таке впливання також може бути прямим і непрямым).

Звернемось до проблеми прямого впливання правових приписів, яке існує в таких випадках.

Як зазначалось вище, у ст.ст. 9 та 10 Закону «Про систему оподаткування» встановлюються обов'язки та права платників податків і зборів. Оскільки права та обов'язки поза суспільними відносинами існувати не можуть, логічно припустити, що зазначеними правами та обов'язками платники податків наділені у правовідносинах з органами державної податкової служби та іншими державними органами, які у ст. 2 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» позначаються як контролюючі. Якщо ж певна особа (в даному разі – платник податку) має право (несе обов'язок) у правовідносинах з іншою особою (в даному разі – податковим чи іншим контролюючим органом), то звідси логічним буде висновок про те, що ця остання особа має права (несе обов'язки), які кореспондують обов'язкам (правам) першої з названих осіб – учасниць податкових правовідносин. Законодавець враховує можливість таких логічних висновків. Вказане пояснює, чому в законодавчих актах нечасто зазначається про права однієї особи і про обов'язки іншої особи, які кореспондують правам першої особи, внаслідок того, що обидві ці особи є учасниками одних і тих самих правовідносин, тому є доцільним обмежитись вказівкою на права чи обов'язки лише однієї із сторін відповідних правовідносин. Отже, у розглянутому випадку відбувається пряме впливання прав та обов'язків учасників податкових правовідносин із положень, якими прямо встановлюються відповідні обов'язки чи права.

На пряме впливання прав та обов'язків учасників податкових правовідносин вказує також використання правотворчими органами при формулюванні положень податкового законодавства різних граматичних форм – пасивного звороту (наприклад, «платник податку звільняється...» (абз. 3 п/п «г» п. 4.1.4 ч. 4.1 ст. 4 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»), безособових речень (наприклад, «на кошти бюджетного фонду... не може бути накладено стягнення...» (п. 3.2.2 ч. 3.2 ст. 3 названого вище Закону), використання в реченнях як підмета об'єкта податкових правовідносин, часто в поєднанні з пасивним зворотом (наприклад, «бюджетному відшкодуванню підлягає...» (п/п «а» п. 7.7.2 ч. 7.7 ст. 7 Закону «Про податок на додану вартість»), зазначення того, що особа має право чи зобов'язана діяти в певний спосіб або діє в певний спосіб. В усіх цих випадках для того, щоб дійти висновку про наявність у відповідних осіб прав та

обов'язків, необхідно логічно перетворити текст законодавчих положень. Але результат такого перетворення при цьому завжди є жорстко пов'язаним з текстом, що перетворюється. Наприклад, якщо встановлюється, що сума, визначена в певний спосіб, підлягає бюджетному відшкодуванню, то за юридичним змістом це формулювання нічим не відрізняється від формулювання «платник податку на додану вартість має право на бюджетне відшкодування» в сумі, що визначається в певний спосіб.

Логіка людського мислення підказує, а практика правозастосування підтверджує, що правові приписи, які встановлюються названими способами і прямо впливають із актів податкового законодавства, мають таку саму юридичну силу, як і правові приписи, які прямо встановлюють права та обов'язки учасників податкових правовідносин.

У всіх наведених випадках наявний міцний логічний зв'язок між прямо встановленими положеннями актів податкового законодавства та логічними висновками, що з них зроблені. Не виникає сумніву в тому, що такі висновки за юридичним змістом є тотожними формулюванням, із яких ці висновки зроблені.

Однак є і інші способи логічного перетворення актів податкового законодавства, за допомогою яких робляться більш віддалені висновки про права та обов'язки учасників відповідних правовідносин та про підстави їх виникнення. Стосовно тлумачення актів податкового законодавства ця проблема ніколи не ставилась. Є. В. Васьковський писав про такі способи логічного перетворення тексту щодо актів цивільного законодавства [9]. Ця сама думка відтворюється в теоретико-правових дослідженнях радянського періоду [10], звідки вона перейшла до підручників з теорії права [11]. У дослідженнях радянського періоду, як і в тих, що проводяться в сучасних умовах, способи логічного перетворення тексту, про які йдеться, викладаються схематично без прикладів та посилань на практику. Це призвело до того, що юристи, на жаль, не володіють відповідним інструментарієм.

У дослідженні Є.В. Васьковського, яке було здійснене понад 100 років тому і яке до цього часу обґрунтовано визнається кращим дослідженням проблем тлумачення актів законодавства, висновки, про які йдеться, аналізуються також без достатнього врахування чинного на той час законодавства. Для підтвердження цього критичного висловлювання можна послатися хоча б на таку обставину. В актах дореволюційного російського законодавства, що було чинним на момент здійснення Є. В. Васьковським свого дослідження, досить часто використовуються слова «виключно», «лише», «тільки», «не інакше як», що не відображено в його роботі. І при визначенні юридичної сили правових приписів, що виявляються за допомогою висновку від протилежного, він не вказує на безумовну правомірність висновку від протилежного (a contrario) з положень законодавства, при формулюванні яких використано слова «виключно», «лише», «тільки», «не інакше як», а веде пошук інших критеріїв правомірності такого висновку [12].

Одним із висновків, які можуть бути зроблені в порядку логічного перетворення тексту актів податкового законодавства, є висновок ступеня (a fortiori). Покажемо його сутність на прикладі п. 15.1.1 ч. 15.1 ст. 15 і ч. 17.3 ст. 17 Закону

«Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Відповідно до п. 17.3 ст. 17 згаданого Закону, «сплата (стягнення) штрафних санкцій, передбачених цією статтею, прирівнюється до сплати (стягнення) податку та оскарження їх сум». Буквальний зміст цитованої норми говорить, що таке прирівнювання стосується сплати і стягнення штрафних санкцій і не стосується застосування штрафних санкцій (цей останній висновок є висновком *a contrario*). Вказане дає підстави для твердження про те, що на застосування фінансових санкцій не поширюється правило про строк давності, який встановлений п. 15.1.1 ч. 15.1 ст. 15 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» для самостійного визначення податковим органом податкових зобов'язань платника податків. Звідси випливає, що для застосування штрафних санкцій узагалі не встановлено строк давності. Отже, у законодавстві існує прогалина, яку судді намагаються подолати. Вихід було знайдено шляхом визнання штрафних санкцій різновидом податкового зобов'язання: оскільки штрафні санкції є різновидом податкового зобов'язання, то робиться висновок, що рішення про їх застосування може бути прийняте не пізніше 1095 днів з дня виникнення підстави для застосування штрафних санкцій – строку, встановленого п. 15.1.1 ч. 15.1 ст. 15 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» для визначення податкових зобов'язань платника податків податковим органом.

У такий спосіб був досягнутий компроміс, який, однак, не має достатньої правової підстави внаслідок викладеного обґрунтування. Так, штрафна санкція відповідно до п. 1.5 ст. 1 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» обчислюється у вигляді відсотків від суми зобов'язання, яке не включає в себе пеню і штрафні санкції. Штрафні санкції включаються в податковий борг (п. 1.3 ст. 1 названого Закону), але це не є підставою для того, щоб вважати штрафні санкції елементом податкового зобов'язання.

Натомість вважаємо, що при тлумаченні п. 15.1.1 ч. 15.1 ст. 15 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» слід використати висновок *a fortiori*. Податкові зобов'язання – це основні платежі, що вносяться до бюджетів за наявності відповідних об'єктів оподаткування та відповідно до їх обсягів. Штрафні санкції – це додаткові платежі, що вносяться до бюджетів у порядку відповідальності за порушення строків та порядку погашення податкових зобов'язань. Тому якщо строк давності застосовується до правовідносин щодо нарахування податкових зобов'язань податковим органом, то тим більше він має застосовуватись до правовідносин щодо застосування штрафних санкцій. Отже, не тільки сплата (стягнення) штрафних санкцій прирівнюється до сплати (стягнення) податків, а й застосування фінансових санкцій прирівнюється (з урахуванням викладеного тлумачення п. 15.1.1 ч. 15.1 ст. 15 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами») до визначення податкових зобов'язань платника податків податковими органами.

Правомірність зробленого тут висновку ступеня (a fortiori) обґрунтовується логічною тотожністю податкових зобов'язань і штрафних санкцій, яка безумовно є неповною, але в частині цієї неповноти законом відповідні правовідносини не врегульовані. Тому, виходячи з принципу розумності, ми маємо вдатись до аналогії як засобу заповнення прогалини шляхом застосування приписів, які регулюють найбільш близькі відносини. У даному разі аналогія дозволяє також уникнути винесення рішення *contra legem*.

Логічне перетворення тексту актів податкового законодавства може здійснюватись також за допомогою висновків від попереднього правового явища до наступного і навпаки. Ці висновки Є.В. Васьковський позначав як висновок від умов до наслідку і навпаки [13]. Так їх позначали й автори, які запозичували цю наукову ідею. Видається, однак, що таких висновків можна дійти не тільки стосовно умов та наслідку, а й стосовно інших правових явищ, що пов'язані між собою як попереднє і наступне. Покажемо це на таких прикладах.

Свого часу в зв'язку з банкрутством банку «Україна» в судах розглядалась величезна кількість податкових справ, пов'язаних з тим, що клієнти цього банку – платники податків у межах наявних на їхніх поточних рахунках коштів подавали до установ цього банку платіжні доручення на перерахування податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів, а установи банків ці доручення не виконували через відсутність коштів на кореспондентському рахунку цього банку в Національному банку України. Контролюючі органи донараховували таким платникам податків суми податків та зборів, які не надійшли до бюджетів та державних цільових фондів з вини банку «Україна», приймали та надсилали на адреси платників податків податкові повідомлення-рішення. Платники податків у свою чергу звертались до судів з позовами про визнання таких повідомлень-рішень недійсними. При цьому вони посилались на те, що відповідно до п. 16.5.1 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» «за порушення строків перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, у розмірах, встановлених підпунктом 16.4.1 пункту 16.4 статті 16, та штрафні санкції, встановлені підпунктом 17.1.7 пункту 17.1 статті 17 цього Закону, а також несе іншу відповідальність, встановлену цим Законом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету або державного цільового фонду». Крім того, «платник податків, зборів (обов'язкових платежів) звільняється від відповідальності за несвоєчасне або неповне зарахування таких платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції».

Всупереч твердженням платників податків-позивачів податкові органи посилались на те, що банк несе відповідальність, а платники податків звільняються від відповідальності, але не від виконання зобов'язання. Як це видно із змісту п. 16.5.1 ч. 16.5 ст. 16 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників

податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», відповідальність полягає у сплаті пені та штрафних санкцій, передбачених п. 17.1.7 ч. 17.1 ст. 17 названого Закону. Але ж обов'язок сплати податків поняттям відповідальності не охоплюється. Тому п. 16.5.1 ч. 16.5 ст. 16 цього Закону не звільняє платників податків від обов'язку сплати податків, які один раз уже були сплачені, але до бюджету не надійшли з вини банку «Україна». Судова практика впродовж відносно короткого строку опрацювала правову позицію, яка визнавала доводи платників податків такими, що ґрунтуються на законі з посиланням на п. 16.5.1 ч. 16.5 ст. 16 згаданого вище Закону. При цьому доводи податкових органів про те, що відповідальність не включає до себе обов'язку сплати податків, ніяк не спростовувались у судових рішеннях, що приймалися.

Позиція судів була б більш логічною та юридично обґрунтованою, якби в судових рішеннях з посиланням на п. 16.5.1 ч. 16.5 ст. 16 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» було зазначено таке. При тлумаченні цього пункту необхідно використовувати висновок від наступного правового явища (відповідальності) до попереднього (обов'язку сплати податку) – а *posteriori*. Якщо названий вище пункт покладає на банк відповідальність, встановлену Законом за порушення порядку своєчасного та повного внесення податку, збору (обов'язкового платежу) до бюджету або державного цільового фонду, та звільняє від цієї відповідальності платника податку у випадках, про які йдеться, то звідси висновком від наступного правового явища до попереднього виявляється правовий припис, згідно з яким і обов'язок сплати податку до бюджету несе не платник податків, а банк.

Висновок про те, що з покладення на особу відповідальності як наступного правового явища непрямо впливає попереднє правове явище (обов'язок), підтверджується аналізом інших положень актів податкового зобов'язання, зокрема таких.

Згідно з абз. 2 ч. 8.8 ст. 8 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне виконання платником податку певних обов'язків. Із зобов'язання відповідати впливає і висновком а *posteriori* виявляється правовий припис, що покладає на банк-поручитель той обов'язок, за неналежне виконання якого банк відповідає внаслідок договору банківської поруки. Цей висновок підтверджується абз. 6 тієї самої частини, який встановлює, що за договором податкової поруки банк-поручитель набуває всіх відповідних прав та обов'язків платника податків.

У пп. 10.6.1 п. 10.6 ст. 10 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» йдеться про особу, відповідальну за погашення залишкового податкового боргу. Із змісту цього пункту видно, що під відповідальністю тут слід розуміти перш за все обов'язок погасити податкове зобов'язання чи податковий борг. Це свідчить про те, що під відповідальністю тут слід розуміти *inter alia* обов'язок, тобто правове явище, що є попереднім стосовно відповідальності.

Висновок від попереднього правового явища до наступного і навпаки може стосуватись не тільки тих правовідносин, на які поширюється прямо встановлене положення податкового законодавства, із якого такий висновок робиться, а й інших правовідносин, у тому числі й з іншим складом учасників. Так, відповідно до ст. 8 Закону «Про державну податкову службу в Україні», Державна податкова адміністрація України організовує роботу державних податкових адміністрацій і державних податкових інспекцій, пов'язану, зокрема, із застосуванням у випадках, передбачених законодавством, фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства про виробництво і обіг спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Звідси Вищий адміністративний суд України дійшов правильного висновку про те, що органи державної податкової служби мають право застосовувати до суб'єктів підприємницької діяльності фінансові санкції, передбачені ст. 17 Закону «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів». Зазначене відображене в п. 16 інформаційного листа «Про деякі питання практики застосування адміністративними судами норм Кодексу адміністративного судочинства та інших нормативно-правових актів». У даному разі Вищий адміністративний суд дійшов висновку а priori: від попереднього правового явища (повноваження Державної податкової адміністрації організувати роботу податкових адміністрацій і податкових інспекцій щодо застосування фінансових санкцій, передбачених названим Законом) до наступного (права цих адміністрацій та інспекцій застосовувати фінансові санкції). Цей висновок, як уявляється, є припустимим, оскільки прямо передбачені ст. 8 Закону «Про державну податкову службу в Україні» правовідносини між Державною податковою адміністрацією України, з одного боку, та державними податковими адміністраціями і державними податковими інспекціями – з іншого, є міцно пов'язаними з правовідносинами між податковими адміністраціями та інспекціями, з одного боку, та суб'єктами підприємницької діяльності – з іншого. За відсутності правовідносин між державними податковими адміністраціями (інспекціями) та суб'єктами підприємницької діяльності не можуть існувати правовідносини між Державною податковою адміністрацією України та державними податковими адміністраціями (інспекціями) зазначеного змісту. Але ж останні законом передбачені, що дає підстави для висновку про те, що і перші правовідносини існують. У свою чергу, з положень ст. 8 Закону «Про державну податкову службу в Україні» непрямо впливає і висновок а priori виявляється правовий припис, відповідно до якого державні податкові адміністрації та державні податкові інспекції мають повноваження на застосування фінансових санкцій, передбачених ст. 17 Закону «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів».

Разом з тим логічне перетворення тексту актів податкового законодавства з метою виявлення правових приписів, які встановлені непрямо та виявляються при тлумаченні за допомогою висновку від попереднього правового явища

до наступного і навпаки, не може бути необмеженим. Межа допустимого перетворення проходить там, де закінчується тісний зв'язок між правовідносинами.

Ще один спосіб логічного перетворення тексту актів податкового законодавства з метою виявлення правових приписів передбачає використання висновку від протилежного (a contrario). У положеннях актів податкового законодавства використовуються слова «лише», «тільки», «виключно», «не інакше як» (наприклад, п. 2.2.1 ч. 2.2 ст. 2; п. 4.3.5 ч. 4.3 ст. 4; п/п «б» п. 1.0.2.1 ч. 10.2 ст. 10; п. 19.3.2 ч. 19.3 ст. 19 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»). Якщо такий висновок зроблено з формулювань, які містять такі слова (в частині, якої стосуються ці слова), правовий припис, який виявлено за допомогою висновку від протилежного, має таку саму юридичну силу, як і прямо встановлений правовий припис. Правовий припис, який виявляється за допомогою висновку від протилежного з формулювання, що містить зазначені слова (в частині, якої стосуються ці слова), не може застосовуватись тільки всупереч спеціальним положенням актів податкового законодавства того самого ієрархічного рівня.

Значно складнішим є питання про юридичну силу правових приписів, що виявляються при тлумаченні висновком від протилежного, за відсутності у формулюванні, з якого робиться цей висновок, слів «лише», «тільки», «виключно», «не інакше як». У науковій літературі свою думку стосовно юридичної сили таких правових приписів висловлював В.Я. Карабань [14]. Він вважає, що такі правові приписи мають юридичну силу, але не можуть застосовуватись всупереч будь-яким іншим правовим приписам, у тому числі і тим, які стосовно правового припису, що виявляється за допомогою висновку від протилежного, мають кваліфікуватись як загальні. Суддя Конституційного Суду України В. І. Іващенко в окремій думці дійшов висновку, що висновок від протилежного свідчить про наявність прогалини в праві [15].

З урахуванням викладеного слід здійснювати тлумачення п. 15.2.1 ч. 15.2 ст. 15 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», який встановлює: «У разі коли податкове зобов'язання було нараховане податковим органом до закінчення строку давності... податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні податкового зобов'язання, може бути стягнутий протягом наступних 1095 календарних днів від дня узгодження податкового зобов'язання». Звідси непрямо впливає і висновком a contrario виявляється правовий припис, відповідно до якого в решті випадків (при самостійному узгодженні платником податків податкового зобов'язання) цей строк не застосовується.

Підсумовуючи вищевикладене, можна говорити про наявність системи способів логічного перетворення текстів податкових законів, які можуть полягати у виведенні висновків a fortiori, a priori, a posteriori, a contrario. Кожен із цих способів потребує детального дослідження на матеріалах чинного податкового законодавства України з урахуванням практики його застосування. При цьому вважаємо за необхідне наголосити, що межі допустимого перетворення тексту закону мають бути чітко усвідомлені суб'єктом тлумачення, щоб даний процес

не перетворився на правотворення і не втілюється в кінцевому підсумку в рішення *contra legem*.

Література

1. Козюбра М. Принцип верховенства права у конституційному правосудді // Закон і бізнес. – 2000. – № 17. – С. 10; Шевчук С.В. Судовий захист прав людини. Практика Європейського Суду з прав людини у контексті західної правової традиції. – К.: Реферат, 2006. – С. 29; Головатий С.П. Верховенство права: Монографія: У 3 кн. Книга третя. Верховенство права: український досвід. – К.: Фенікс, 2006. – С. 165. У російській періодиці див.: Федотов А. Возможно ли применение *contra legem* в демократическом правовом государстве // Журн. российского права. – 2002. – № 8. – (http://hse.ru/prensa/ros_pravo/200208.htm).
2. Федотов А. Возможно ли применение *contra legem* в демократическом правовом государстве // Журн. российского права. – 2002. – № 8. – (http://hse.ru/prensa/ros_pravo/200208.htm).
3. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Трегубенко проти України» від 02.11.2004 року, в якому, зокрема, зазначено: «Використовуючи процедуру протесту в порядку нагляду з метою скасування рішення на користь заявника, Пленум ВСУ порушив принцип правової визначності та «право на суд» згідно з пар. 1 ст. 6 Конвенції».
4. Основні принципи незалежності судових органів: Затв. Резолюціями 40/32 і 40/146 Генеральної Асамблеї ООН від 29 листопада і 13 грудня 1985 р.; Рекомендація № R (94) 12 «Незалежність, дієвість та роль суддів»: Схвалена Комітетом Міністрів Ради Європи 13 жовтня 1994 р.; Європейська хартія про Закон «Про статус суддів» від 10 липня 1998 р.; Висновок Консультативної ради європейських суддів щодо стандартів незалежності судових органів і незмінності суддів.
5. Шершеневич Г.Ф. Философия права. Т. 1. Общая теория права. – М., 1912-1914. – С. 709.
6. Чантурия Л.Л. Введение в общую часть гражданского права (сравнительно-правовое исследование с учетом некоторых особенностей постсоветского права). – М.: Статут, 2006. – С. 82.
7. Орлюк О.П. Финансовое право: Навч. посіб. – К: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.; Савин А.Ю. Финансовое право. – М.: Финанстат-Информ, 1997. – 223 с.; Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. – 2-е изд. – М.: Юристь, 2002. – 495 с.; Финансовое право Украины / Под ред. И.Н. Пахомова. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.; Финансовое право: Пручничик / С.О. Алісов, Л.К. Воронова, С.Т. Кадькаленко та ін. – 2-е вид. – Х: Консум, 1999 – 496 с.; Эриашвили Н.Д. Финансовое право: Учеб. для вузов. – 2-е изд. – М.: Юнити-Дана, Закон и право, 2002 – 727 с.; Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Тостопятненко. – М: ООО «ТК Веблби», 2003 – 536 с.; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учеб. пособие. – М.: Юристь. 2002. – 384; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: БЕК, 1995. – 525 с. (Виходячи з кількості опрацьованих джерел, дане дослідження може претендувати на репрезентативні висновки).
8. Карабань В.Я. Тлумачення актів цивільного законодавства: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Одес. нац. юрид. акад. – О., 2007. – С. 60.
9. Васильовский Е.В. Цивилистическая методология. Учение о толковании и применении гражданских законов. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. – С. 303-304.
10. Черданцев А.Ф. Толкование советского права. – М.: Юрид. лит., 1979. – С. 44-51.
11. Кельман М.С., Мурашин О.Г. Загальна теорія держави і права. – К.: Кондор, 2006. – С. 290-291.
12. Васильовский Е.В. Цивилистическая методология. Учение о толковании и применении гражданских законов. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. – С. 305-321.
13. Васильовский Е.В. Цивилистическая методология. Учение о толковании и применении гражданских законов. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. – С. 302-304.
14. Карабань В.Я. Тлумачення актів цивільного законодавства: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Одес. нац. юрид. акад. – О., 2007. – С. 70-78.
15. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 02.11.2004 р. № 15-рп/2004 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 45. – Ст. 2975.