



### Данило Гетманцев

доктор юридичних наук, професор,  
професор кафедри фінансового права  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка,  
президент Асоціації податкових радників  
(м. Київ, Україна)  
getmantsev.d@jurimex.ua

### Наталія Блажівська

кандидат юридичних наук, доцент,  
суддя Вищого адміністративного суду України,  
доцент кафедри адвокатської майстерності  
та міжнародної юридичної практики  
Академії адвокатури України  
(м. Київ, Україна)  
nblazhivska@gmail.com



УДК 347

## СУДОВІ ДОКТРИНИ, ЩО ПОТРЕБУЮТЬ ПЕРЕГЛЯДУ З АДМІНІСТРАТИВНО-ПРОЦЕСУАЛЬНОГО ПОГЛЯДУ

АНОТАЦІЯ. Питання, пов'язані з віднесенням доктрини до джерел права дедалі більше привертають увагу науковців та практиків. Останнім часом особливий інтерес викликають проблеми судової доктрини та її місця у правозастосовній діяльності, що зумовлено, зокрема, мінливістю процесуального законодавства та зміною ролі судової доктрини при застосуванні правових норм. Незважаючи на велику кількість праць, присвячених різним аспектам правової доктрини, необхідно констатувати, що це питання залишається маловивченим. При цьому існуючі дослідження проводилися до прийняття нових процесуальних кодексів, а тому не ґрунтуються на оновленому процесуальному законодавстві. Як наслідок, невирішеними залишаються питання щодо визначення поняття судової доктрини у новій редакції Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), з'ясування змісту конструкції “з урахуванням висновків” Верховного Суду у контексті ст. 242 цього Кодексу тощо.

Метою статті є з'ясування поняття судової доктрини в адміністративному процесі та її місця в системі джерел права, встановлення співвідношення судової доктрини з постановами Верховного Суду, визначення умов застосування судами

© Данило Гетманцев, Наталія Блажівська, 2018

ст. 242 КАС України, а також вироблення пропозицій щодо необхідності перегляду деяких висновків Верховного Суду України (далі – ВСУ) у конкретних справах.

З'ясовано, що в адміністративному процесі під судовою доктриною розуміються висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду. Їх не слід ототожнювати з казуальним тлумаченням права, що міститься у постановках Верховного Суду. Суди нижчих інстанцій повинні враховувати висновки Верховного Суду не буквально, а беручи до уваги їхню ієрархію в системі джерел права та конкретні обставини справи. Ці висновки не змінюють, не скасовують, а доповнюють існуюче правове поле, а тому суди не можуть їх застосовувати у разі невідповідності закону та принципу верховенства права. Нині виникає необхідність перегляду низки висновків ВСУ у конкретних справах, які сприймаються (іноді абсолютно необгрунтовано) судами як судові доктрини. Зокрема, справи щодо несумісності статусу фіктивного, нелегального підприємства з легальною підприємницькою діяльністю; про визнання неправомірним внесення недостовірних даних до інформаційних баз податківців і виключення відповідної інформації; щодо визначення легальної підприємницької діяльності та статусу первинних документів, підписант яких відмовляється від підпису; щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість; про необхідність сплати податку на землю власниками квартир у багатоквартирних будинках.

При ухваленні рішень слід відрізнити казуальне тлумачення правових норм і постанови Верховного Суду від викладених у них висновків. Останні повинні застосовуватися судами не буквально, а з урахуванням конкретних обставин справи та ієрархії в системі джерел права.

Ключові слова: судова доктрина; джерела права; висновки Верховного Суду; доктрина належної податкової обачності; судова реформа.

Питання, пов'язані з віднесенням доктрини до джерел права дедалі більше привертають увагу науковців та практиків. Останнім часом особливий інтерес викликають проблеми судової доктрини та її місця у правозастосовній діяльності. Це зумовлено, зокрема, мінливістю процесуального законодавства та зміною ролі судової доктрини при застосуванні правових норм.

Проблеми правової доктрини як джерела права розглядали такі вчені і практики, як С. Васильєв<sup>1</sup>, Ю. Задорожний<sup>2</sup>, Є. Євграфова<sup>3</sup>, М. Кармаліта<sup>4</sup>, О. Попов<sup>5</sup> та ін. Однак лише деякі з цих авторів приділяли увагу питанням судової доктрини та її врахування при розгляді

<sup>1</sup> С. Васильєв, 'Правова доктрина – джерело процесуального права' (2012) 2 Актуальні питання інноваційного розвитку 70.

<sup>2</sup> Ю. Задорожний, 'Правова доктрина в країнах романо-германської та англо-американської правових сімей: порівняльний аналіз' (2012) 10 Бюлетень Міністерства юстиції України 17.

<sup>3</sup> Є. Євграфова, 'Доктрина у правовій науці і юридичній практиці' (2013) 2 Вісник Національної академії правових наук України 52.

<sup>4</sup> Марія Кармаліта, 'Правова доктрина – джерело (форма) права' (дис канд юрид наук, Київський національний університет імені Тараса Шевченка 2011).

<sup>5</sup> Олександр Попов, 'Правова доктрина та її застосування Верховним Судом України при перегляді судових рішень у цивільних справах' (2016) 132 Проблеми законності 83.

справ. При цьому такі дослідження проводилися до прийняття нових процесуальних кодексів, а тому вони не ґрунтуються на оновленому процесуальному законодавстві. Натомість “процесуальні” зміни, які зобов’язують суди враховувати висновки Верховного Суду, породжують чимало проблемних питань. Так, виникають питання щодо того, що слід розуміти під “врахуванням висновків” Верховного Суду; чи можна їх вважати судовою доктриною; як співвідносяться висновки Верховного Суду з тлумаченням норм права, викладеним у його постановках; чи може суд нижчої інстанції не враховувати висновки Верховного Суду у разі, якщо вважає їх невідповідними закону і принципу верховенства права, тощо? Наукові розробки з цих та інших питань на сьогодні відсутні.

Метою дослідження є з’ясування поняття судової доктрини в адміністративному процесі та її місця в системі джерел права, встановлення співвідношення судової доктрини з постановами Верховного Суду, визначення умов застосування судами ст. 242 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), а також вироблення пропозицій щодо необхідності перегляду деяких висновків Верховного Суду України (далі – ВСУ) у конкретних справах.

Реформа судового законодавства, розпочата в нашій державі, значно посилила роль у правозастосовній практиці ‘висновків щодо застосування норм права, викладених в постановках Верховного Суду’<sup>6</sup>. Згідно зі ст. 242 КАС України<sup>7</sup> суди повинні враховувати такі висновки при виборі і застосуванні норм права. Відступити від них може тільки Верховний Суд у порядку, передбаченому у ст. 346 і п. 8 ч. 1 Перехідних положень КАС України.

Припускаємо, що ці три непомітні на перший погляд норми є одними з основних положень всієї судової реформи. Лише неухвально не побачить у них істотного посилення “внутрішньосудової дисципліни”, що зобов’язує суддю прийняти рішення “з урахуванням” висновків Верховного Суду навіть у тому разі, якщо він вважає, що вони прямо суперечать законодавству.

Ми переконані у тому, що автори законів розуміють й усвідомлюють пряме протиріччя цієї конструкції принципу верховенства права, реалізованому відразу в декількох стандартах правосуддя, що прийняті на міжнародному рівні. Візьмемо хоча б Бангалорські принципи поведінки суддів, у яких зазначається, що ‘суддя має відстоювати та втілювати в життя принцип незалежності судових органів в його індивідуаль-

<sup>6</sup> Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV (у редакції Закону України від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 05.02.2018).

<sup>7</sup> Там само.

ному та колективному аспектах<sup>8</sup>. Однак незалежність окремих суддів, як і судової системи загалом, ніколи не була в пошані в українській владі, яка охоче кидала цю основну гарантію демократії на вітвар власних невідкладних, переважно меркантильних, інтересів.

Тут ми не можемо погодитися з аргументом, що зазначені норми спрямовані на забезпечення єдності судової практики. Він видається неприйнятним з огляду на очевидність дисбалансу між принципом стабільності, що забезпечується одноманітністю практики, і принципом незалежності суду, що лежить в основі верховенства права (ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція))<sup>9</sup>. По суті це може бути сприйнято як втручання у незалежність правосуддя: при буквальному тлумаченні норми суд тепер повинен не сам застосовувати закон, а сліпо слідувати висновкам Верховного Суду в інших справах, навіть якщо ці висновки хибні.

Нагадаємо, у попередній редакції КАС України закон хоч і зобов'язував суди враховувати практику Верховного Суду, але при цьому суд мав право відійти від неї, обґрунтувавши при цьому причини незгоди<sup>10</sup>. І суди цим правом неодноразово користувалися. Адже судді ВСУ теж люди, яким також властиво помилятися. І побачивши помилку в позиції вищого суду, суддя фактично стоїть перед вибором: або перенести цю помилку у своє рішення (тобто він сам буде впевнений у незаконності прийнятого ним рішення), або виправити її, детально описавши мотиви. Очевидно, конституційний обов'язок судді прийняти рішення на підставі закону і принципу верховенства права повинен включати в себе також можливість не застосовувати висновки Верховного Суду, якщо суддя вважає їх невідповідними цим самим законам і принципам верховенства права. Це *must have* судового розсуду. З одного боку, підхід до цього питання попередньої редакції КАС України більшою мірою відповідає Конституції України, проте, з другого – веде до меншої керованості судової системи.

Зі свого боку закріплення у законі можливості відступу від висновків Верховного Суду судами нижчих інстанцій при безумовному обґрунтуванні мотивів такого кроку зробило б логічним поширення дії висновків Верховного Суду і за межі судового процесу. За такої умови, на нашу думку, цілком логічним було б закріплення у Податковому кодексі

<sup>8</sup> Бангалорські принципи поведінки суддів від 19 травня 2006 р.: схвалено резолюцією Економічної та Соціальної ради ООН від 27 липня 2006 р. № 2006/23. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_j67](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_j67) (дата звернення: 05.02.2018).

<sup>9</sup> Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р.: ратифіковано Законом України від 17 липня 1997 р. № 475/97-ВР. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_004) (дата звернення: 05.02.2018).

<sup>10</sup> Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/ed20170803> (дата звернення: 05.02.2018).

Данило Гетманцев, Наталія Блажівська

України (далі – ПК України)<sup>11</sup> норми щодо звільнення від відповідальності платника податків у разі, якщо він діяв на підставі правової позиції, викладеної у висновку Верховного Суду (за аналогією з податковою консультацією).

Можливо, конструкцію “з урахуванням” ст. 242 КАС України слід сприймати не в сенсі обов’язкового дотримання висновку Верховного Суду як пріоритетного джерела права, а в сенсі неможливості ігнорування висновку поряд і в ієрархії з іншими джерелами. Адже всю глибину суті, значення та наслідків запровадження у законі нової конструкції тільки належить усвідомити як судам, так і нам із вами. Так, на нашу думку, суд при здійсненні правосуддя не може і не повинен враховувати кожну букву постанов Верховного Суду. Допущення подібного означало б нівелювання ролі судової системи в суспільстві як такої, перетворювало б суд на сліпого чиновника, що механічно застосовує закон відповідно до цінних вказівок і циркулярів, що надаються зверху Верховним Судом. Роль судді, його процесуальна незалежність зводилися б виключно до того, щоб зібрати докази і долучити їх до справи, що явно не відповідає його призначенню.

Давайте проаналізуємо, що слід розуміти під “висновками щодо застосування норм права, викладених у постановах Верховного Суду”. Яка їхня правова природа? Для відповіді на це запитання слід розібратися із поняттям судової доктрини.

Із підходами до судової доктрини не все однозначно. У нас і в західних країнах по-різному сприймається сам термін “доктрина”. Ми під доктриною розуміємо явище глибоко наукове, фундаментальне. Найвдаліше визначення поняття “правова доктрина” звучить так:

<...> зумовлена духовним і інтелектуальним розвитком, станом моральності та політико-правовою культурою суспільства цілісна і гармонічна система принципів, поглядів, уявлень, ідей, концепцій і модельних норм щодо права і його розвитку, які виступають теоретичним стрижнем та концептуальною основою державотворчої, правотворчої, правозастосовної та правотлумачної діяльності<sup>12</sup>.

Це системне наукове явище, що охоплює осмислення, сприйняття всієї сукупності правовідносин у певній широкій сфері. Однак це не лише наука, радше вчення – комплекс взаємопов’язаних й обґрунтованих по-

<sup>11</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 06.02.2018).

<sup>12</sup> В Тертишник, ‘Доктрина та проблеми і ризики конституційної й судово-правової реформи в Україні’ (2016) 4 Суспільно політичні процеси 147.

ложень, що визначають спосіб і мету застосування, тлумачення правових норм, регулювання правовідносин.

На Заході під судовою доктриною розуміють підхід до вирішення певних категорій спорів. Це конкретно-прикладний правовий інструмент, узагальнюючий правозастосовну практику з одного певного питання. Під доктриною розуміють 'вторинне джерело права – правило або принцип права, встановлений за допомогою повторюваного застосування правового прецеденту'<sup>13</sup>.

Складність у різному розумінні явищ полягає у тому, що у нас доктрина реалізується через прийняття законодавчим органом нормативних актів, які є джерелом права. Доктрина, спираючись на авторитет (визнання знання), заздалегідь визначає нормативний акт, одночасно втрачаючи значення джерела права. В англосаксонській правовій системі доктрина є безпосереднім джерелом права. Як пишуть Е. Тіллер і Ф. Кросс, 'доктрина або прецедент є правом. <...> Судові погляди створюють правила і стандарти, що включають у себе правову доктрину'<sup>14</sup>. Однак очевидно, що і в першому, і в другому випадках ми говоримо про одне і те саме правове явище, зміщуючи акценти в різні боки.

Однак сьогодні ми спостерігаємо унікальний процес синтезу англосаксонської і романо-германської правових традицій, що, зокрема, проявляється у взаємному проникненні правових інститутів. У межах цього процесу в романо-германських правових системах з'являється у різних видах і формах правовий прецедент і, відповідно, судова доктрина як джерела права. Це сприяє зближенню підходів до розуміння правової доктрини. По суті, сьогодні ми можемо говорити про фундаментальну правову доктрину, яка є передумовою для нормотворчості, та її складову – судову доктрину, яка є безпосереднім джерелом права. Різноманітність форм, у яких виявляються правові позиції (доктрини), залежить від того, яку мету має законодавець, імплементуючи нові норми у тіло закону.

Таким чином, визначати значення і роль судової доктрини як джерела права в нашій правовій системі необхідно, беручи до уваги конкретні норми процесуального закону. Очевидно, що в новому КАС України під судовою доктриною розуміються висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду<sup>15</sup>.

Доктрина – це не шаблон. Це – логічна конструкція, яка обґрунтовує правовий висновок суду. Саме тому ми не повинні шукати у висновках

<sup>13</sup> *Duhaimes Law Dictionary* <<http://www.duhaime.org/LegalDictionary/D/Doctrine.aspx>> accessed 6 February 2018.

<sup>14</sup> Emerson H Tiller and Frank B Cross, 'What is Legal Doctrine?' (2006) 100 (1) *Northwestern University Law Review* 517.

<sup>15</sup> Кодекс адміністративного судочинства України (н 6).



Верховного Суду типових трафаретів, що накладаються на схожі спірні відносини. Казуальне тлумачення права, викладене у постановках Верховного Суду, не може і не повинно сприйматися нами як висновки в розумінні ст. 242 КАС України. Тому будь-який висновок Верховного Суду перед застосуванням його судами нижчих інстанцій повинен проходити тест на належний рівень узагальнення висновків, які повинні мати сенс і зміст у контексті всієї правозастосовної практики Верховного Суду, а також і тих джерел права, які визнані у нас.

Так, посилаючись на висновки Верховного Суду, суддя не може залишити поза своєю увагою судові доктрини Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), принципи права, закріплені в Конституції України і міжнародних нормативних актах, рішення Конституційного Суду України. Однак зазначені принципи здебільшого вступають між собою в конкуренцію. Висновки Верховного Суду не змінюють, не скасовують, а доповнюють собою існуюче правове поле, наче дописуючи художнє полотно, яке почали писати до них. Сприйняття висновку через буквальне його тлумачення неприпустимо. Крім того, Верховний Суд, відступаючи від своїх же висновків, повинен окремо вказати це й обґрунтувати мотиви з посиланням на попередні рішення (окрема процедура виписана у ст. 346 і Перехідних положеннях КАС України)<sup>16</sup>. Інакше навіть суперечливі рішення судів повинні сприйматися у сукупності, а це ще більше заплутуватиме правозастосовну практику.

У зв'язку з цим дуже показовим прикладом є постанова ВСУ у справі «НВЧП 'Пласт' до ДПІ в Шевченківському районі м. Києва». Фраза, вирвана з контексту постанови, фактично змінила судову правозастосовну практику, що формувалася роками:

Статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку<sup>17</sup>.

Всупереч своїй попередній практиці, практиці ЄСПЛ два речення в абсолютно обґрунтованому (в межах конкретної справи) рішенні ВСУ, що сприймаються без контексту всього рішення, змусили суди нижчих інстанцій відмовляти в позовах платникам податків, навіть у тому випадку, якщо вони не були згодні з такою позицією. У вказаній справі ВСУ виписав позицію без урахування своєї попередньої практики й обґрун-

<sup>16</sup> Кодекс адміністративного судочинства України (н 6).

<sup>17</sup> Постанова Верховного Суду України від 12 січня 2016 р. у справі № 826/20548/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55903403> (дата звернення: 06.02.2018).

тування відхилення від неї. Можливо, він вважав недоцільним заглиблюватися у значну кількість раніше прийнятих рішень і, дійсно, мав намір змінити судову практику таким лаконічним способом. Однак рішення суду, виходячи з-під пера судді (як і норма права – з-під пера законодавця), отримує своє власне життя і зміст, сприймається автономно від задуму і волі автора. Проте аналіз цього рішення у контексті рішень ЄСПЛ та ВСУ свідчить про те, що у своєму рішенні суд не дійшов висновку про неправильність попередньої правової доктрини щодо звільнення платника податків від відповідальності за наслідки невиконання поставальником його обов'язків, а лише відкоригував її на основі конкретного казуального тлумачення норм права, надавши судам інваріантність способів вирішення спорів відповідної категорії.

Тому буквальне сприйняття судами зазначеної вище постанови як кардинальної зміни судової доктрини неправильне з самого початку. Водночас очевидно, що вказана судова доктрина потребує уточнення вже новим Верховним Судом.

Цей приклад дає можливість зрозуміти природу доктрини, відмежувавши її від простого мотивування вищим судом своїх рішень. Рішення суду не може бути справедливим, якщо воно не логічне, але базується на доктрині. Натомість те, що рішення ґрунтується на доктрині, вже свідчить про його логічність і правосудність, якщо не були спотворені питання факту. Правові висновки Верховного Суду через свою природу не можуть охоплювати всі факти, адже їх різноманіття просто не може бути узагальнено на рівні висновків. Тобто обставини справи можуть бути настільки різноманітні, що навіть відповідаючи доктрині за зовнішніми ознаками, по суті не давати можливості застосувати до них відповідні висновки і конструкції. Судова доктрина надає концептуальні підходи до вирішення судових справ певної категорії, тому вона навіть теоретично не може стосуватися вузьких правовідносин, зокрема й тих, що регулюються на рівні підзаконних актів.

Доктрина мінлива, вона може змінюватися і вона є джерелом права. Подібно до молекули, яка змінює свої стан і форму під дією температури, тиску й інших чинників, судова доктрина може робити це не тільки під впливом правових, а й соціально-політичних, економічних явищ. Наприклад, зміна моральних норм у суспільстві призвела до того, що Верховний Суд США у 1954 р. переглядав свої рішення про расову сегрегацію, прийняті ним же раніше<sup>18</sup>. Однак кожна така зміна, як і у випадку з молекулою, має здійснюватися послідовно, з дотриманням наступності,

<sup>18</sup> 'Дело Брауна: Борьба за отмену расовой сегрегации в школах США (воспоминания Джека Гринберга)' (2005) Вопросы демократии 24.



зрозуміло і прозоро для тих, хто спостерігає за процесом, не обманюючи їхніх “легітимних очікувань”. У цьому і є запорука дотримання принципу стабільності права, і, до слова, процес зміни доктрини довгий.

До речі, однією з особливостей правових доктрин є їхня “бездокументарна” форма<sup>19</sup>. Вони фізично не можуть формалізуватися, не можуть міститися в одному документі. Доктрини існують у формі ідей, доктринальної свідомості, основних положень, які просто “не вміщуються” в одному документі. Саме так нам слід сприймати і висновки Верховного Суду.

У зв'язку з цим висновки Верховного Суду (в розумінні ст. 242 КАС України) не можуть бути занадто деталізованими, стосуватися конкретного, дуже вузького кола правовідносин. Адже зміна однієї норми права, на основі якої зроблено висновки, спричинить парадоксальну ситуацію, за якою суд повинен буде слідувати висновку Верховного Суду, ігноруючи нову правову реальність. А якщо припустити, що висновок може ґрунтуватися на курсі валюти, розмірі мінімальної зарплати, ставці податку, скасованому законі або інших подібних динамічних величинах, його застосування може бути в принципі небезпечним. Не можна не погодитися із Д. Степановим, який зазначає, що ‘доктрина перш ніж заглиблюватися в хитросплетіння приватних, прикладних питань повинна знову і знову ставити основні, глибинні питання, що сколихують догму права’<sup>20</sup>.

Окреме питання – це конкуренція різних судових доктрин, коли суддя повинен прийняти рішення, віддавши перевагу одній із них і “не врахувавши” іншу. Процесуальний закон намагається уникнути подібних випадків, закріплюючи відповідні правила у ст. 346 КАС України. Однак очевидно, що на практиці уникнути їх повністю неможливо.

Все викладене вище дає нам можливість підійти до тлумачення п. 5 ст. 242 КАС України, встановивши зміст конструкції “з урахуванням” і визначивши порядок “обліку” судом висновків Верховного Суду при розгляді справ. Ми вважаємо:

1. Суд повинен враховувати висновки Верховного Суду. Не сліпо слідувати їм, а брати до уваги при ухваленні рішень поряд з іншими джерелами права: правовими принципами, міжнародними актами, іншими висновками Верховного Суду, Конституційного Суду України, ЄСПЛ і, звичайно, законом. Пріоритет джерел суддя повинен встановити з урахуванням їхньої ієрархії, а також беручи до уваги конкретні обставини справи.

2. До висновків Верховного Суду не належать висновки у конкретній справі – як ті, що допускають казуальне тлумачення закону, так і вис-

<sup>19</sup> Дмитрий Полянский и Руслан Пузиков, ‘Правовая доктрина как особое правовое явление’ (2013) 11 Вестник тамбовского университета Гуманитарные науки 328.

<sup>20</sup> Д. Степанов, ‘Вопросы методологии цивилистической доктрины’ (2003) 6 Актуальные проблемы гражданского права 1.

новки недостатнього рівня узагальнення. Чи достатній рівень узагальнення? Тобто чи є конкретний висновок Верховного Суду “висновком” у розумінні ст. 242 КАС України? Відповідь на це запитання і повинен дати суд, що розглядає конкретну справу.

3. Суд зобов’язаний врахувати висновок Верховного Суду, проте не слідувати йому в разі, якщо мають місце обставини, що зазначені вище в пунктах 1 або 2.

Таке тлумачення, на нашу думку, відповідає новій редакції КАС України. Саме тому ми повинні по-новому поглянути на поняття судової доктрини (або висновків Верховного Суду), приділивши увагу розробці тих судових доктрин, які сьогодні так необхідні для правозастосовної практики.

Таким чином, аналізуючи нижче ті висновки суду, які необхідно змінити, ми не стверджуємо, що йдеться про зміну однієї або декількох судових доктрин, ми говоримо про те, що необхідно переглянути висновки ВСУ у конкретних справах, які сприймаються (іноді абсолютно необґрунтовано) судами як судові доктрини.

Одним із таких висновків є висновок про нереальність операцій, згідно з яким статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний із легальною підприємницькою діяльністю. Вже згадана нами постанова ВСУ вразила весь податковий світ своїми висновками у справі “НВПП ‘Пласт’ проти ДПП в Шевченківському районі”<sup>21</sup>, своєю однозначністю, сприйнятою усіма нами без контексту конкретних обставин справи. Винні в цьому дві сторони. З одного боку, платники податків і суди, які звикли до буквального сприйняття всіх рішень ВСУ. З другого боку, ВСУ, який виклав висновки без попереднього аналізу своєї ж попередньої правозастосовної практики та обґрунтування відступу від неї. Таким чином, абсолютно законне й обґрунтоване рішення у конкретній справі породило тектонічні зрушення правозастосовної практики на всіх рівнях.

Такий самий підхід прослідковується і в інших більш пізніх рішеннях ВСУ, де ми також не знаходимо достатнього обґрунтування та аналізу у зв’язку з попередніми його рішеннями і рішеннями ЄСПЛ. Таким чином, навіть якщо ми не сприймаємо цитату з рішення ВСУ у справі “НВПП ‘Пласт’ проти ДПП в Шевченківському районі” як суть судової доктрини (висновок суду), що фактично правильно, то принаймні ми можемо констатувати наявність суперечливої правозастосовної практики як передумови для формування єдиної судової доктрини з питання податкової кваліфікації угод з компаніями, визнаними фіктивними. Очевидно, що висновки Верховного Суду повинні бути сформульовані з урахуванням практики ЄСПЛ.

<sup>21</sup> Постанова Верховного Суду України від 12 січня 2016 р. у справі № 826/20548/13-а (н 17).

Данило Гетманцев, Наталія Блажівська

Запеклі суперечки щодо права платника податків на позов у справах про визнання неправомірним внесення недостовірних даних до інформаційних баз податківців і виключення відповідної інформації з таких баз мали місце у 2015 р. Тоді ВСУ зробив такий висновок:

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, яка надійшла за результатами податкового контролю і не може бути виключена з баз даних, якщо дії зі здійснення такого контролю не визнані протиправними в установленому порядку<sup>22</sup>.

Таке твердження обґрунтовувалося тим, що висновки, викладені в актах перевірок, жодним чином не породжують і не можуть породжувати правові наслідки для платника податків, а отже, не можуть порушувати його права.

Вказаний висновок ВСУ став, насправді, однією з небагатьох судових доктрин (у повному сенсі цього слова), реалізованих і послідовно підтримуваних судами всіх рівнів. Дійсно, суд підтримав одну з двох існуючих позицій з цього питання, підтримавши при цьому державу. Однак у цьому випадку, на нашу думку, суд без належних підстав проігнорував зміст такої правової категорії, як “публічна інформація” і право особи вимагати виправлення неточної, неповної, застарілої інформації про себе відповідно до ст. 10 Закону України “Про доступ до публічної інформації”<sup>23</sup>. Крім того, на наше переконання, навіть у разі, якщо неоднозначність у застосуванні закону очевидна, адміністративний суд, що покликаний захищати права громадянина від порушень із боку держави, повинен стати на бік громадянина. У будь-якому випадку позиція повинна отримати оцінку нового Верховного Суду з урахуванням всіх джерел права, ґрунтуючись на правових принципах, навіть якщо в результаті Верховний Суд дійде аналогічного висновку.

У 2011 р. Вищий адміністративний суд України (далі – ВАСУ) у листі “Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України”<sup>24</sup> за прикладом Арбітражного суду Російської Федерації спробував реалізувати в Україні доктрину, яка за загальними

<sup>22</sup> Постанова Верховного Суду України від 11 листопада 2015 р. у справі № 826/15842/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55253181> (дата звернення: 07.02.2018).

<sup>23</sup> Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13 січня 2011 р. № 2939-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17> (дата звернення: 07.02.2018).

<sup>24</sup> Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України: лист Вищого адміністративного суду України головам апеляційних адміністративних судів від 2 червня 2011 р. № 742/11/13-11. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11> (дата звернення: 08.02.2018).

ознаками нагадує доктрину ділової мети. Якщо говорити точніше, цей лист включив у себе навіть декілька судових доктрин. Так, суд спробував уніфікувати підхід до поняття первинного документа, визначив критерії безтоварних операцій, розірвав зв'язок між недійсністю угоди і перекваліфікацією податкових наслідків, а також вирішити деякі інші питання<sup>25</sup>. Чому спробував? Тому що правозастосовна практика самого ВАСУ не пішла шляхом, який він вказав у цьому листі. У результаті доктрина залишилася на папері, що породило ще більшу невизначеність у правозастосуванні. У цьому легко переконатися, проаналізувавши суперечливі рішення ВАСУ у цій категорії справ.

Пізніше ВСУ видав декілька постанов, які стосуються визначення легальної підприємницької діяльності та статусу первинних документів, підписант яких відмовляється від підпису. Так, наприклад, суд дійшов висновку, що:

Податкові накладні, які стали підставою для формування податкового кредиту, виписані від імені осіб, які заперечують свою участь у створенні та діяльності контрагентів платника податків, зокрема й у підписанні будь-яких первинних документів, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами звітними документами, які посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг, а тому віднесення відображених у них сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставним<sup>26</sup>.

Насправді ми не заперечуємо можливості подібних підходів ВСУ до кваліфікації правовідносин у цій категорії справ. Однак вони нам здаються трохи половинчастими. У світі існує досить широкий вибір між судовими доктринами, що визначають межі здійснення податкових прав. Судові системи використовують і доктрину ділової мети, і превалювання змісту над формою, і ще з десятків інших варіацій різних підходів до визначення меж здійснення прав платником податків і, відповідно, визначення зловживання ним такими правами. У деяких правових системах можуть використовуватися декілька доктрин одночасно (наприклад, США). Однак, без сумніву, у цій складній категорії спорів доктрина має бути присутня як така, що, безперечно, забезпечить правову визначеність.

Таким чином, новий Верховний Суд повинен визначитися у цьому питанні. На нашу думку, особливу увагу у зв'язку з цим слід звернути на доктрину належної податкової обачності (*doctrine of tax due diligence*) як законної передумови отримання податкової вигоди, з якої випливає, що сумлінним

<sup>25</sup> Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України (н 24).

<sup>26</sup> Постанова Верховного Суду України від 25 червня 2017 р. у справі № 826/18700/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/68167186> (дата звернення: 08.02.2018).

Данило Гетманцев, Наталія Блажівська

платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності при виборі контрагента.

Необхідно наголосити, що для України необхідність застосування цієї доктрини безпосередньо впливає із рішення ЄСПЛ у справі “Булвес А. Д. проти Болгарії”, яке доволі часто застосовується судами України у податкових справах. У ньому зазначено, що ‘платник ПДВ [податку на додану вартість (далі – ПДВ)] не має нести відповідальність за зловживання, вчинені його постачальником, якщо він не знав про такі зловживання і не міг про них знати’<sup>27</sup>.

Таким чином, встановленню підлягає обізнаність платника податків із можливими зловживаннями контрагента. Відтак “обачний” платник ПДВ в Україні перед вчиненням правочину мав би принаймні, але не тільки, перевірити свого контрагента на предмет податкової “добросовісності” за доступними базами даних, як і навести докази на підтвердження обґрунтованості вибору контрагента тощо.

Як зазначив відомий англійський науковець Ф. Бейкер:

Чи є якісь моральні ліміти до кроків, які хтось може робити з метою зменшення податків? (Моральні ліміти на противагу правовим лімітам: існують чіткі правові ліміти до кроків, які ви можете робити.) Ми, зрештою, усі є платниками податків. Ми усі отримуємо переваги від добре профінансованого уряду, то чи є ліміти щодо того, що є правовим податковим пом’якшенням у моральному значенні? Знову ж дебати на цю тему були б корисними для визначення моральних лімітів, якщо такі є<sup>28</sup>.

Ще однією спірною позицією ВСУ є заперечення безпосереднього стягнення суми бюджетного відшкодування ПДВ судом із держави в особі уповноваженого органу. На думку ВСУ, платник податків повинен стягнути суму бюджетного відшкодування у два акти, першочергово зобов’язавши відповідача в особі контролюючого органу надати Державній казначейській службі України відповідний висновок.

Зокрема, ВСУ у своїй постанові вказав:

Бюджетне відшкодування ПДВ здійснюється органом державної казначейської служби з дотриманням процедури та на умовах, встановлених статтею 200 ПК та Порядком взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 17 січня 2011 року № 39, на підставі податкової

www.pravoua.com.ua

<sup>27</sup> *Bulves AD v Bulgaria* App no 3991/03 (ECtHR, 22 January 2009).

<sup>28</sup> Philip Baker, “Taxation and the European Convention on Human Rights” (2000) 40 (8) *IBFD “European Taxation”* 298.

декларації та заяви про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації у п'ятиденний термін з дня надходження від податкового органу висновку. Цей порядок не передбачає бюджетне відшкодування ПДВ у спосіб судового стягнення безпосередньо (водночас) зі здійсненням судового контролю над рішеннями податкових органів, ухвалених за результатами перевірки сум ПДВ, заявлених до відшкодування, або окремо від здійснення такого контролю. <...> відшкодування з Державного бюджету України ПДВ є виключними повноваженнями податкових органів та органів державної казначейської служби, а звідси – суд не може підміняти державний орган і вирішувати питання про стягнення такої заборгованості<sup>29</sup>.

Водночас очевидно, що зобов'язання одного державного органу передати іншому державному органу той чи інший документ не може відновити порушене право платника податків. Відповідно, такий спосіб захисту права не відповідає вимозі ефективності, що передбачена ст. 13 Конвенції. Про це зазначив в одному зі своїх рішень ВАСУ<sup>30</sup>, дозволивши собі не погодитися із висновком ВСУ (тоді це було ще можливо), що, втім, не похитнуло впевненість ВСУ у правильності його позицій.

Новий Верховний Суд із високою часткою ймовірності може повернутися до перегляду цих підходів, особливо з огляду на ту обставину, що до нього потрапило набагато більше суддів ВАСУ, ніж суддів ВСУ.

Ще один підхід, на який, на нашу думку, слід поглянути “по-новому” – це підхід до вирішення різних, пов'язаних із податком на майно спорів.

Так, дещо дивною виглядає позиція ВСУ про необхідність сплати податку на землю власниками квартир у багатоквартирних будинках. Зокрема, у справі № 21-3517а15 він дійшов висновку:

Незважаючи на те, що позивач не зареєстрував право власності чи користування земельною ділянкою під належними йому на праві власності нежитловими приміщеннями, виходячи з принципу пріоритетності норм Податкового кодексу України над нормами інших актів у разі їх суперечності, який закріплений у пункті 5.2 статті 5 Податкового кодексу України, обов'язок зі сплати земельного податку виник у позивача з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно. <...> фізична особа – власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилому будинку є платником земельного податку з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> Постанова Верховного Суду України від 20 січня 2016 р. у справі № 826/16932/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55476509> (дата звернення: 09.02.2018).

<sup>30</sup> Ухвала Вищого адміністративного суду України від 4 лютого 2016 р. у справі № К/800/44985/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55661009> (дата звернення: 14.02.2018).

<sup>31</sup> Постанова Верховного Суду України від 2 грудня 2015 р. у справі № 21-3517а15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54688828> (дата звернення: 15.02.2018).



Данило Гетманцев, Наталія Блажівська

Щонайменше зазначений висновок вбачається необґрунтованим і потребує переосмислення. Так само, як і підхід ВАСУ до скасування податкових повідомлень-рішень про нарахування податку з транспортних засобів, прийнятих на підставі рішень органів місцевого самоврядування про встановлення податку у випадку, якщо останні прийняті в порушення ст. 12 ПК України. На нашу думку, навіть у разі порушення органом місцевого самоврядування строків встановлення податку, податок все одно має справлятися за мінімальною (у нашому випадку за єдиною) ставкою згідно з цією ж статтею ПК України<sup>32</sup>.

Таким чином, підходи ВСУ до оподаткування майна потребують переосмислення та систематизації.

Вище ми охопили тільки основні висновки ВСУ, що потребують зміни. Зрозуміло, вирішенню підлягають й інші питання, яким досі не була надана належна оцінка (зокрема, питання справляння судового збору з позовів про скасування податкових повідомлень-рішень із майнових позовів та визначення у зв'язку із цим категорії "ціна позову"). Однак вже цей *short-list* судових висновків свідчить про величезний обсяг роботи, який лежить перед новим складом Верховного Суду. І дуже важливо, щоб він у своїх висновках, яким надає значення судової доктрини, виходив із того її розуміння, яке повністю відповідає принципу верховенства права. Верховний Суд має знайти правильний баланс, з одного боку, між уникненням шаблонування рішень судів, зашорення свідомості суддів у межах вказівок вищої інстанції, а з другого – забезпеченням правової стабільності та передбачуваністю судових рішень у межах легітимних очікувань громадян.

Вочевидь, основною перешкодою на цьому шляху стане прагнення влади до ручної керованості судовою системою. Тим складнішим і відповідальнішим є завдання нового складу (особливо Касаційного адміністративного) суду перед собою, своєю країною та історією. Чи вистачить у суддів на це сил, наполегливості, сміливості та наснаги? Найближчим часом покаже час...

Висновки. Під судовою доктриною в адміністративному судовому процесі розуміються висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду. При ухваленні рішень суди повинні враховувати такі висновки не буквально, а з урахуванням їх ієрархії в системі джерел права та конкретних обставин справи. Дотримання цих правил забезпечуватиме незалежність суддів і відповідатиме конституційному принципу верховенства права.

www.pravoua.com.ua

<sup>32</sup> Податковий кодекс України (н 11).

## REFERENCES

### List of legal documents

#### Legislation

1. Banhalorski pryntsyipy povedinky suddiv [Bangalore Principles of Judicial Conduct] vid 19 travnia 2006 r.: skhvaleno rezoliutsiieiu Ekonomichnoi ta Sotsialnoi rady OON vid 27 lytnia 2006 r. № 2006/23. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_j67](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_j67) (accessed: 05.02.2018) (in Ukrainian).
2. Kodeks administratyvnoho sudochnystva Ukrainy [The Code of Administrative Judicial Procedure of Ukraine]: Zakon Ukrainy [Law of Ukraine] vid 6 lytnia 2005 r. № 2747-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/ed20170803> (accessed: 05.02.2018) (in Ukrainian).
3. Kodeks administratyvnoho sudochnystva Ukrainy [The Code of Administrative Judicial Procedure of Ukraine]: Zakon Ukrainy [Law of Ukraine] vid 6 lytnia 2005 r. № 2747-IV (v redaktsii Zakonu Ukrainy [As Amended by the Law of Ukraine] vid 3 zhovtnia 2017 r. № 2147-VIII). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (accessed: 05.02.2018) (in Ukrainian).
4. Konventsiiia pro zakhyst prav liudyny i osnovopolozhnykh svobod [Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms] vid 4 lystopada 1950 r.: ratyfikovana Zakonom Ukrainy [Ratified by the Law of Ukraine] vid 17 lytnia 1997 r. № 475/97-VR. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_004) (accessed: 05.02.2018) (in Ukrainian).
5. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy [Law of Ukraine] vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed: 06.02.2018) (in Ukrainian).
6. Pro dostup do publichnoi informatsii [On Access to Public Information]: Zakon Ukrainy [Law of Ukraine] vid 13 sichnia 2011 r. № 2939-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17> (accessed: 07.02.2018) (in Ukrainian).

#### Cases

7. *Bulves AD v Bulgaria* App no 3991/03 (ECtHR, 22 January 2009) (in English).
8. Postanova Verkhovnoho Sudu Ukrainy [Resolution of the Supreme Court of Ukraine] vid 11 lystopada 2015 r. u spravi № 826/15842/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55253181> (accessed: 07.02.2018) (in Ukrainian).
9. Postanova Verkhovnoho Sudu Ukrainy [Resolution of the Supreme Court of Ukraine] vid 12 sichnia 2016 r. u spravi № 826/20548/13-a. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55903403> (accessed: 06.02.2018) (in Ukrainian).
10. Postanova Verkhovnoho Sudu Ukrainy [Resolution of the Supreme Court of Ukraine] vid 2 hrudnia 2015 r. u spravi № 21-3517a15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54688828> (accessed: 15.02.2018) (in Ukrainian).
11. Postanova Verkhovnoho Sudu Ukrainy [Resolution of the Supreme Court of Ukraine] vid 20 sichnia 2016 r. u spravi № 826/16932/13-a. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55476509> (accessed: 09.02.2018) (in Ukrainian).
12. Postanova Verkhovnoho Sudu Ukrainy [Resolution of the Supreme Court of Ukraine] vid 25 chervnia 2017 r. u spravi № 826/18700/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/68167186> (accessed: 08.02.2018) (in Ukrainian).
13. Shchodo odnakovoho zastosuvannya administratyvnymy sudamy okremykh prypysiv Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta Kodeksu administratyvnoho sudochnystva Ukrainy [On the Consistent Application by Administrative Courts of Separate Provisions of Ukraine's Tax Code and the Code of Administrative Judicial Procedure of Ukraine]: lyst Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy holovam apeliatsiinykh

- administratyvnykh sudiv [Letter of the High Administrative Court of Ukraine to Chairmen of Administrative Courts of Appeal] vid 2 chervnia 2011 r. № 742/11/13-11. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11> (accessed: 08.02.2018) (in Ukrainian).
14. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 4 liutoho 2016 r. u spravi № K/800/44985/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55661009> (accessed: 14.02.2018) (in Ukrainian).

## Bibliography

### *Dictionaries*

15. *Duhaimes Law Dictionary* <<http://www.duhaime.org/LegalDictionary/D/Doctrine.aspx>> accessed 6 February 2018 (in English).

### *Journal articles*

16. Baker Philip, 'Taxation and the European Convention on Human Rights' (2000) 40 (8) IBFD "European Taxation" 298 (in English).
17. Tiller Emerson H and Cross Frank B, 'What is Legal Doctrine?' (2006) 100 (1) Northwestern University Law Review 517 (in English).
18. 'Delo Brauna: Bor'ba za otmenu rasovoy segregacii v shkolah SShA (vospominaniya Dzheka Grinberga)' ['Brown's Case: Struggling to Eliminate Racial Segregation in USA schools (Jack Greenberg's Memoirs)'] (2005) Voprosy demokratii 24 (in Russian).
19. Poljanskij Dmitrij i Puzikov Ruslan, 'Pravovaja doktrina kak osoboe pravovoe javlenie' ['Legal Doctrine as a Special Legal Phenomenon'] (2013) 11 Vestnik tambovskogo universiteta Gumanitarnye nauki 328 (in Russian).
20. Popov Oleksandr, 'Pravova doktryna ta yii zastosuvannia Verkhovnym Sudom Ukrainy pry perehliadi sudovykh rishen u tsyvilnykh spravakh' ['Legal Doctrine and its Application by the Supreme Court of Ukraine When Reviewing Court Decisions in Civil Cases'] (2016) 132 Problemy zakonnosti 83 (in Ukrainian).
21. Stepanov D, 'Voprosy metodologii civilisticheskoy doktriny' ['Methodological Issues of Civil Doctrine'] (2003) 6 Aktual'nye problemy grazhdanskogo prava 1 (in Russian).
22. Tertyshnyk V, 'Doktryna ta problemy i ryzyky konstytutsiinoi y sudovo-pravovoi reformy v Ukraini' ['Doctrine, Challenges and Risks of the Constitutional and Judicial Legal Reform in Ukraine'] (2016) 4 Suspilno politychni protsesy 147 (in Ukrainian).
23. Vasyliiev S, 'Pravova doktryna – dzherelo protsesualnoho prava' ['Legal Doctrine – the Source of Procedural Law'] (2012) 2 Aktualni pytannia innovatsiinoho rozvytku 70 (in Ukrainian).
24. Yevhrafova Ye, 'Doktryna u pravovii nautsi i yurydychnii praktytsi' ['Doctrine in the Science of Law and Legal Practice'] (2013) 2 Visnyk Natsionalnoi akademii pravovykh nauk Ukrainy 52 (in Ukrainian).
25. Zadorozhnyi Yu, 'Pravova doktryna v krainakh romano-hermanskoi ta anhlo-amerykanskoj pravovykh simei: porivnialnyi analiz' ['Legal Doctrine in the Countries of Romano-Germanic and Anglo-American Legal Systems: Comparative Analysis'] (2012) 10 Biuletyn Ministerstva yustytzii Ukrainy 17 (in Ukrainian).

### *Dissertations*

26. Karmalita Mariia, 'Pravova doktryna – dzherelo (forma) prava' ['Legal Doctrine – the Source (Form) of Law'] (dys kand yuryd nauk, Kyivskiy natsionalnyi universytet imeni Tarasa Shevchenka 2011) (in Ukrainian).

Danylo Getmantsev, Nataliia Blazhivska

JUDICIAL DOCTRINES REQUIRING REVIEW  
FROM THE PERSPECTIVE OF ADMINISTRATIVE PROCESS

**ABSTRACT.** The issues relating to the attribution of a doctrine to sources of law gain increasing attention of scholars and practitioners. Recently, the issues of a judicial doctrine and its place in the law administration environment are of a particular interest, and this is due, in particular, to the variability of procedural law and the changing role of a judicial doctrine in the context of application of legal provisions. Despite a large number of works focused on various aspects of legal doctrine, it should be stated that this issue is still very insufficiently researched. And since the available studies were made prior to the adoption of new procedural codes, they are not based on the updated procedural law. As a result, there are still unresolved issues of defining the concept of judicial doctrine in the restated Code of Administrative Judicial Procedure of Ukraine (hereinafter – CAJP of Ukraine) as well as those of determining the meaning of the phrase “taking into account the opinion” of the Supreme Court in the context of article 242 of the said Code, and etc.

The aim of this article is to study the concept of judicial doctrine in the administrative process and its place in the system of sources of law, and also to find out how the judicial doctrine correlates with rulings of the Supreme Court, to determine the conditions for the application by courts of article 242 of the CAJP of Ukraine and to formulate the proposals for the need of reconsidering some opinions of the Ukrainian Supreme Court (hereinafter – USC) in specific cases.

The authors have established that judicial doctrine in the context of administrative process refers to the opinions about the application of legal provisions as set forth in the rulings of the Supreme Court. They should not be confused with a casual interpretation of law contained in the rulings of the Supreme Court. Lower level courts should not take into account the opinions of the Supreme Court literally, but should pay due attention to their hierarchy in the system of sources of law, as well as to particular circumstances of a case. These opinions do not change or cancel, but rather supplement the current legal framework, and therefore, courts may not use them in the event of any inconsistency with law and the rule of law principle. Presently there is a need for reconsideration of some opinions of the USC in specific cases which are perceived (sometimes absolutely without any reason) by courts as judicial doctrines. In particular, these are cases involving incompatibility of the status of a fake illegal enterprise with legitimate business activities; and also cases for invalidation of unreliable data entered into tax authorities’ databases and withdrawal of relevant information therefrom; as well as cases for ascertaining of legitimate business activities and the status of primary documents when their signatory denies his/her signature; and also for budgetary compensation of value added tax; and for the need of land tax payment by owners of apartment houses.

Therefore, when making decisions it is necessary to distinguish a causal interpretation of legal provisions and rulings of the Supreme Court from the opinions stated therein. Courts should be aware of the need to use the latter not literally, but with due regard for the specific circumstances of the case and the hierarchy in the system of sources of law.

**KEYWORDS:** judicial doctrine; sources of law; opinions of the Supreme Court; tax due diligence doctrine; judicial reform.