



## Раїса Ханова

кандидатка юридичних наук, заслужена юристка України,  
суддя, секретарка судової палати  
з розгляду справ щодо податків, зборів  
та інших обов'язкових платежів  
Касаційного адміністративного суду  
у складі Верховного Суду  
(Київ, Україна)  
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-1938-7589>  
[hanovaraïsa1963@ukr.net](mailto:hanovaraïsa1963@ukr.net)

УДК 342.9

### ДОКТРИНА ДОКАЗУВАННЯ У СУДОВИХ ПРОВАДЖЕННЯХ ІЗ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

**АНОТАЦІЯ.** Сучасна система законодавства в Україні та її стан створили передумови для формування нових поглядів науковців і суддів на зміст і форми судової діяльності та застосування доктринальних підходів. Незважаючи на велику кількість наукової літератури, реалізацію результатів дослідження на практиці під час вирішення податкових спорів, все ж залишаються питання, які потребують з'ясування. Одне з таких питань стосується встановлення важливості доктрини доказування у судових провадженнях із вирішення податкових спорів.

Із цього приводу в правознавстві регулярно відбуваються гострі дискусії, здавалося б, за допомогою доктрини здійснюється тлумачення правових норм, заповнюються прогалини в чинному законодавстві, усуваються суперечності між правовими нормами. Надано можливість, за певних умов, вибудувати судову доктрину в окремих категоріях справ через напрацювання правових позицій судами апеляційних інстанцій, які формують усталену судову практику. Саме цими судами з метою тлумачення правових норм в окремих категоріях спорів формуються усталені положення про застосування норми права в аналогічних справах. Формування значної кількості нових поглядів суддів безпосередньо при розв'язанні податкових спорів здійснюється з метою вибудови єдиного розуміння приписів податкових норм як платниками податків, так і працівниками контролюючих органів.

Метою статті є розвиток судових доктрин при вирішенні податкових спорів із застосуванням чинної нормативної основи.

Встановлено, що усталена судова практика проникає у правовий розвиток національної юридичної системи та безпосередньо формує судову доктрину при вирішенні податкових спорів.

Формування судової доктрини в податковому законодавстві є необхідним. Судова доктрина – це усталений у судовій практиці типовий підхід до вирішення судових справ, який може змінюватися під впливом розвитку суспільних відносин, зміни правових норм, які регулюють ці відносини. Стандарти доказування є складовою будь-якої судової доктрини.

Зближення англосаксонської та романо-германської систем права та використання їх при вирішенні податкових спорів підтверджує необхідність в осмисленні та розвитку національних судових податкових доктрин.

Ключові слова: доктрина/акт; доктринальне тлумачення; судове провадження; стабільність податкового законодавства.

Сучасний стан законодавства в Україні створив передумови для формування нових поглядів науковців та суддів на зміст і форми судової діяльності та застосування доктринальних підходів. Формування судових доктрин при розв'язанні податкових спорів обумовлюється необхідністю тлумачення правових норм податкового законодавства, заповнення прогалин у цьому законодавстві, усунення суперечностей між правовими нормами з метою єдиного розуміння приписів податкових норм як платниками податків, так і працівниками контролюючих органів.

У вітчизняній та зарубіжній літературі теоретичні та практичні питання застосування судової доктрини в системі джерел податкового права стали предметом дослідження таких учених, як С. Алексеєв, М. Баглай, А. Венгеро, Г. Гаджієв, В. Зорькін, О. Кутафін, Дж. Бенкман, У. Бернам, Р. Кросс, Д. Шавіро, М. Марченко, В. Перевалов, Г. Шершеневич, Л. Явич та ін. Питання застосування судових доктрин із податкових спорів для узгодження законодавства було об'єктом досліджень таких учених, як С. Овсянніков, І. Решетникова, Д. Толкачев, М. Шифман та ін.

Метою дослідження є розвиток судових доктрин при вирішенні податкових спорів із застосуванням чинної нормативної основи.

Побудова правової держави та створення якісно нового суспільства неможливі без судових рішень як документів великої суспільної довіри. Очевидним є те, що усталена судова практика проникає в правовий розвиток національної юридичної системи, тобто існуючої системи джерел права. Усе більшого значення набувають правові доктрини, що сформувалися унаслідок багаторічної наукової, практичної, насамперед судової практики, яка робить право “живим”.

За допомогою доктрини здійснюється тлумачення правових норм, заповнюються прогалини в чинному законодавстві, усуваються суперечності між правовими нормами.

Незважаючи на фундаментальні напрацювання учених і той факт, що в юридичній науці широко застосовується термін “доктрина”, слід констатувати, що сьогодні не існує єдиного підходу до визначення його змісту, форм вираження і місця в системі джерел права.

Динамічний розвиток судової практики в податкових спорах зумовлений передусім мобільною зміною суспільних відносин, насамперед розвитком та удосконаленням податкового законодавства, унаслідок

чого, незважаючи на наявність існуючих усталених правових доктрин, позиція щодо їх тлумачення судами постійно змінюється.

Досліджуючи основоположні засади судової доктрини, науковці визначають її зміст як типові підходи та методи розв'язання певних (типових) судових спорів, які з'явилися у процесі накопичення і подальшого узагальнення судової практики та використовуються судами для визнання угод невідповідними вимогам законодавства за мотивом їхнього складання з метою ухилення від сплати податків або незаконного уникнення від податків<sup>1</sup>.

На думку М. Матухно, судові доктрини – це не закріплені в законі норми, однак, з огляду на науку та теорію права, вони так чи інакше становлять частину правової системи. Оскільки право – це не тільки і не стільки закон, скільки його дух, що базується на загальноправових і філософських категоріях, таких як розумність, сумлінність і справедливість. Ці категорії первинні щодо норм права, через що мають негласний пріоритет<sup>2</sup>.

З цього приводу Г. Білецька зазначає, що у вітчизняній юриспруденції поняття “доктрина” найчастіше вживається у широкому сенсі і розглядається як синонім понять “правова наука” і “правове вчення” або як політико-правовий акт, що являє собою узагальнену офіційно прийнятну позицію з питань державного значення. Зокрема, доктрина (лат. *doctrina* – учення, наука, навчання, освіта) – філософська, політична, релігійна теорія, концепція, учення, система поглядів, керівний теоретичний чи політичний принцип. За загальним правилом, будь-яка доктрина ділиться на офіційну, створювану на національному або наднаціональному рівні (експертні висновки, наведені вище), і наукову, що зароджується в університетах, наукових установах тощо<sup>3</sup>.

М. Коркунов свій погляд на доктрину і науку визначав за ступенем обов'язковості, наголошуючи, що ‘ознакою обов'язковості засад, які вироблені наукою, може слугувати лише засвоєння їх судовою практикою’<sup>4</sup>.

З цього приводу слушною є думка В. Форсюк, яка, розглядаючи судову доктрину як засіб протидії зловживання правом, визначає, що судова доктрина – це усталений у судовій практиці типовий підхід до вирішення судових справ, який включає в себе стандарт оцінки доказів, розподіл

<sup>1</sup> М Матухно, ‘Використання судових доктрин як спосіб доведення нереальності операцій та ліквідації схемного податкового кредиту з податку на додану вартість’ [2013] 21(7)4 Вісник Дніпропетровського університету. Серія “Економіка” 184–92.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Г Білецька, ‘Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції’ (2013) 2 Фінансове право 4–6.

<sup>4</sup> Н Коркунов, *Лекции по общей теории права* (2-е изд, стер, Юрайт 2016) 353.

тягаря доказування, визначення предмета доказування, визначення засобів доказування<sup>5</sup>.

Тож на нинішньому етапі правозастосування необхідно зважати на те, що в кожному окремому податковому спорі необхідно безпосередньо, всебічно, повно та об'єктивно підходити до формування доказової бази та будувати юридично грамотну правову позицію із застосуванням існуючих судових доктрин.

Із 15 грудня 2017 р. набрала чинності нова редакція Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)<sup>6</sup>, яка утримує в собі нормативну основу застосування судових доктрин. До цих норм належать ч. 5 ст. 242, ч. 3 ст. 291 та ст. 346, пп. 8 п. 1 розділу 7 “Перехідні положення” КАС України.

Законність та обґрунтованість судового рішення встановлена ст. 242 КАС України, у ч. 5 якої передбачено, що ‘при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постанові Верховного Суду’<sup>7</sup>.

Ґрунтуючись на тому, що всі рішення Верховного Суду мають однакову юридичну силу, незважаючи на те, яким складом вони ухвалені, імперативні приписи наведеної норми вказують на обов’язковість висновків щодо застосування норм права, викладених у постанові цього Суду.

Частиною 3 ст. 291 КАС України встановлені особливості провадження у типовій справі, зокрема:

При ухваленні рішення у типовій справі, яка відповідає ознакам, викладеним у рішенні Верховного Суду за результатами розгляду зразкової справи, суд має враховувати правові висновки Верховного Суду, викладені у рішенні за результатами розгляду зразкової справи<sup>8</sup>.

Реалізація положень цієї норми доводить, що судова доктрина формується за результатами розгляду типових справ та після набрання законної сили рішенням у зразковій справі починається застосування судової доктрини, що зумовлює єдність судової практики та запобігає зловживанню правами учасників податкових правовідносин.

Прикладом є справа № 520/3939/19, у межах якої суд розглядав спір за позовом фізичної особи – підприємця, який одночасно був особою, яка провадить незалежну професійну діяльність (судовий експерт) до по-

<sup>5</sup> В Форсюк, ‘Судові доктрини як засіб протидії зловживанню правом у податкових правовідносинах’ (*Tax Advisers Association*) <<http://advisortax.org/wp-content/uploads/2018/02/Vita-Forsyuk.pdf>> (дата звернення: 25.02.2020).

<sup>6</sup> Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України в редакції від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

<sup>7</sup> Там само.

<sup>8</sup> Там само.

даткового органу про скасування вимоги про визнання протиправною та скасування вимоги про сплату боргу (недоїмки). Зокрема, спірним у цих правовідносинах було нарахування особі контролюючим органом суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування як особі, яка провадить незалежну професійну діяльність, тоді як позивач сплатив суму єдиного внеску як фізична особа – підприємець. Ухваливши рішення на користь позивача, Верховний Суд вказав на відсутність повноважень у контролюючого органу самостійно (без заяви самозайнятої особи) вносити зміни (подавати інформацію до Пенсійного фонду України щодо змін) до облікової картки платника єдиного внеску через встановлення “ознаки незалежної професійної діяльності”, а також констатував наявність колізії між приписами нормативно-правових актів різної юридичної сили – невідповідність між приписами закону та положеннями підзаконного нормативно-правового акта<sup>9</sup>.

Іншим прикладом є рішення, ухвалене Верховним Судом у зразковій справі № 812/292/18, в якому колегія суддів висловила позицію щодо особливостей застосування п. 9-4 розділу VIII Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” до правовідносин, коли платник єдиного внеску, перебуваючи на обліку в органі доходів і зборів, розташованому на території проведення антитерористичної операції, звільняється від відповідальності, штрафних і фінансових санкцій, передбачених цим Законом<sup>10</sup>.

Недоліком реалізації норм ст. 291 КАС України є неактивне формування судами перших інстанцій типових справ, що включає в себе встановлення типових юридичних фактів, обставин, оцінки їх судом і передача справ на розгляд Верховного Суду.

Порядок відступу від порядку застосування норм права у подібних правовідносинах врегульований ст. 346 КАС України, приписами якої встановлені підстави для передачі справи на розгляд палати, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду, за якими суд, який розглядає справу в касаційному порядку, передає справу на розгляд палати, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду, якщо вважає за необхідне відступити від висновку щодо застосування норм права у подібних правовідносинах, викладених у раніше ухваленому рішенні Верховного Суду<sup>11</sup>.

Прикладами реалізації положень пп. 8 п. 1 розділу 7 “Перехідні положення” КАС України є такі судові рішення.

<sup>9</sup> Постанова Великої Палати Верховного Суду від 4 грудня 2019 р. № 520/3939/19 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183>> (дата звернення: 22.02.2020).

<sup>10</sup> Постанова Великої Палати Верховного Суду від 6 листопада 2018 р. № 812/292/18 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/77911136>> (дата звернення: 22.02.2020).

<sup>11</sup> Кодекс адміністративного судочинства України (н 6).

Так, Верховний Суд, вважаючи наявними підстави для відступу від висновку щодо застосування норм права у податкових спорах про бюджетне відшкодування податку на додану вартість у частині способу судового захисту порушеного права, прийняв ухвалу від 26 червня 2018 р., якою справу № 826/7380/15 передав на розгляд Великої Палати Верховного Суду<sup>12</sup>.

Велика Палата Верховного Суду у постанові від 12 лютого 2019 р. відступила від висновку щодо застосування норми права у подібних відносинах, викладеного в постановках Верховного Суду України (далі – ВСУ) від 16 вересня 2015 р. у справі № 21-881a15, від 17 листопада 2015 р. у справі № 21-4371a15, від 2 грудня 2015 р. у справі № 21-2650a15, від 20 квітня 2016 р. у справі № 21-452a16, від 7 березня 2017 р. у справі № 820/19449/14, про те, що відшкодування податку на додану вартість здійснюється органом Державної казначейської служби України з дотриманням процедури та на умовах, встановлених ст. 200 ПК України та Порядком № 39, оскільки на момент розгляду цієї справи Великою Палатою Верховного Суду вказаний спосіб захисту не є ефективним та не призводить до поновлення порушеного права платника податків<sup>13</sup>.

Ще одним прикладом передачі справи на розгляд Великої Палати Верховного Суду для відступу від висновку щодо застосування норм права є ухвала Верховного Суду від 27 листопада 2018 р. у справі № 814/779/17, унаслідок чого Велика Палата Верховного Суду в постанові від 10 квітня 2019 р. відступила від правового висновку ВСУ, викладеного у постановках цього Суду від 21 квітня 2015 р. у справі № 805/949/14 та від 26 травня 2015 р. у справі № 818/2082/14, врахувавши те, що позивачеві з 1 травня 2005 р. призначена пенсія за віком, а з 2007 р. – пенсія по втраті годувальника. Колегія суддів дійшла висновку, що позивач у цьому випадку не втратив право на пенсію за віком, а лише скористався правом, передбаченим у ст. 37 Закону України “Про пенсійне забезпечення”<sup>14</sup>, згідно з якою члени сім’ї померлого, для яких його допомога була постійним і основним джерелом засобів до існування, але які й самі одержували яку-небудь пенсію, мають право перейти на нову пенсію, та не повинен сплачувати єдиний внесок<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Ухвала Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26 червня 2018 р. № 826/7380/15 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/74989284>> (дата звернення: 22.02.2020).

<sup>13</sup> Постанова Великої Палати Верховного Суду від 12 лютого 2019 р. № 826/7380/15 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/80427413>> (дата звернення: 22.02.2020).

<sup>14</sup> Про пенсійне забезпечення: Закон України від 5 листопада 1991 р. № 1788-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

<sup>15</sup> Ухвала Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 27 листопада 2018 р. № 814/779/17 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/78159419>> (дата звернення: 22.02.2020); Постанова Великої Палати Верховного Суду від 10 квітня 2019 р. № 814/779/17 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/81573958>> (дата звернення: 22.02.2020).

Наведений аналіз норм КАС України, які забезпечують основу застосування судової доктрини та приклади їх практичної реалізації, вказують на те, що податкова судова доктрина може бути “живою”, “динамічною” та “адекватною”.

Норми податкового законодавства України взагалі не визначають підстав та порядку застосування судових доктрин, судові доктрини є надбанням науковців і суддів, результат формування яких викладений у наукових дослідженнях та судових рішеннях. Національне законодавство не закріплює застосування судових доктрин, окрім положень ч. 1 ст. 8 Закону України “Про міжнародне приватне право”, за приписами якої ‘під час застосування права іноземної держави необхідно встановлювати зміст згідно з офіційним тлумаченням, практикою застосування і доктриною у відповідній іноземній державі’<sup>16</sup>.

Науковці в сфері податкових відносин найчастіше виокремлюють такі доктрини: “ділова мета”, “економічна доцільність угоди”, “добросовісність платника”, “належна обачність”, “необґрунтована податкова вигода”, “зміст над формою”, “реальність господарської операції” та ін.

Не заперечуючи такий поділ і виокремлення кожної із наведених доктрин, слід пам’ятати, що в податкових правовідносинах предмет доказування, процес доказування, наявність або відсутність обставин, звільнених від доказування, існуюча судова практика зумовлюють необхідність системного та комплексного застосування доктрин.

В основу Конституції України<sup>17</sup> закладені принципи англосаксонської і романо-германської правових систем, необхідність розуміння яких ускладнюють напрацювання судових доктрин. Так, судовий прецедент як джерело права, який відіграє важливу роль у сфері правотворчості в країнах англосаксонського права, не сприймається у державах романо-германської системи права, де правозастосування сприймається через визначення і застосування відповідних норм судами.

Слушною є думка М. Білак стосовно того, що сучасне розуміння основних принципів права, яке інтерпретується у рішеннях Європейського суду з прав людини, основних начал правової держави і правового закону сьогодні допомагає одній правовій системі проникати в іншу. На думку вченої, різниця між цими двома правовими системами нівелюється, особливо в адміністративній юрисдикції, де поняття принципу верховенства права і принципу правової держави об’єднуються. Тобто відбувається універсалізація принципів завдяки інтерпретації

<sup>16</sup> Про міжнародне приватне право: Закон України від 23 червня 2005 р. № 2709-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2709-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

<sup>17</sup> Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 22.02.2020).

положень Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод ЄСПЛ<sup>18</sup>.

Згідно з ч. 1 ст. 3 Податкового кодексу України (далі – ПК України):

Податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом<sup>19</sup>.

Незважаючи на наявність ПК України, вичерпний перелік (склад) податкового законодавства, законодавець позбавлений можливості передбачити всі нюанси (особливості) певних відносин, які розвиваються, тим самим надає суду можливість залежно від обставин справи і судової практики конкретизувати загальні вимоги закону, що є основою застосовування та розвитку права, формування єдиної та усталеної судової практики.

Слід наголосити на непоодиноких випадках самостійного, без відповідного судового рішення, застосування судових доктрин органами державної податкової служби безпосередньо під час перевірки, через викладення судових доктрин в актах перевірки, що вказує, як правило, на самостійну оцінку розуміння правочину та суті господарської операції, її податкових наслідків. Зазвичай відповідна оцінка фіскальних органів суперечить змісту укладених договорів, оцінка податковими органами наявності чи відсутності ділової мети у платника податку часто має суб'єктивний характер та не враховує всіх аспектів господарських відносин.

Зміна конституційних засад судочинства в частині забезпечення права на касаційне оскарження судового рішення у визначених законом випадках, закріпленого в п. 8 ч. 2 ст. 129 Конституції України<sup>20</sup>, та реалізація цих норм у процесуальних законах, призвела до того, що апеляційний перегляд певної категорії справ є остаточним. Зокрема, цю думку підтверджують зміни, внесені до ч. 5 ст. 328 КАС України, якою передбачено:

<sup>18</sup> Мирослава Білак, 'Судова доктрина: джерело права чи приклад правозастосування?' в *II Міжнародна науково-практична конференція: "Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети"* (м. Київ, 4–5 липня 2019 року): збірник матеріалів (2019) 113–7.

<sup>19</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/Laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

<sup>20</sup> Конституція України (н 17).



Не підлягають касаційному оскарженню:

2) судові рішення у справах незначної складності <...>, крім випадків, якщо:

а) касаційна скарга стосується питання права, яке має основоположне значення для формування єдиної правозастосовної практики; <...>

в) справа становить значний суспільний інтерес або має виняткове значення для учасника справи, який подає касаційну скаргу; <...><sup>21</sup>.

Про остаточність судових рішень суду апеляційної інстанції свідчать і особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ, встановлених главою 11 КАС України, до яких належить розгляд окремих категорій термінових адміністративних справ (параграф 2), серед яких, зокрема, особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів, встановлені ст. 283 цього Кодексу.

Так, згідно з ч. 3 ст. 272 КАС України ‘судові рішення суду апеляційної інстанції за наслідками апеляційного перегляду справ, визначених статтями 273–277, 282–286 цього Кодексу набувають законної сили з моменту проголошення і не можуть бути оскарженні’<sup>22</sup>.

За таких умов встановлена можливість формування судової доктрини в окремих категоріях справ завдяки напрацюванню правових позицій судами апеляційних інстанцій, які формують усталену судову практику. Саме ці суди з метою тлумачення правових норм в окремих категоріях спорів формують усталені положення про застосування норми права в аналогічних справах.

Слушною є думка М. Білак стосовно застосування системи посилань на власні рішення, які застосовує Велика Палата Верховного Суду при ухваленні постанов. Такий підхід є досить новим, він ґрунтується на так званій французькій системі посилань, що широко застосовується у країнах загального права. Такі посилання дають змогу побудувати зв’язок між рішеннями Великої Палати. При ухваленні постанови робиться посилання на вже існуючу правову позицію, немає потреби в повторному викладенні розширеної аргументації, тобто відбувається економія часу, а також знижуються ризики того, що суддя-доповідач під час написання проекту судового рішення по-іншому викладе формулювання вже існуючої правової позиції, що знизить її правову визначеність (тобто відбувається “фіксація правової позиції”)<sup>23</sup>.

Система посилань на власні рішення та їх поглиблене дослідження є процесуальною необхідністю із запровадженням “процесуальних фільтрів” через внесенням змін до КАС України Законом України “Про внесен-

<sup>21</sup> Кодекс адміністративного судочинства України (н 6).

<sup>22</sup> Там само.

<sup>23</sup> Білак (н 18).

ня змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України щодо вдосконалення порядку розгляду судових справ”<sup>24</sup>. Відтепер такий системний аналіз притаманний як при зверненні до суду, поданні апеляційних і касаційних скарг сторонами, так і при вирішенні судами процесуальних питань та справ по суті. Отже, судами через неодноразове використання посилань на власні судові рішення у подібних правовідносинах формується усталена судова практика і забезпечується її єдність.

Висновки. Формування судової доктрини в податковому законодавстві є необхідним. Судова доктрина – це усталений у судовій практиці типовий підхід до вирішення судових справ, який може змінюватися під впливом розвитку суспільних відносин, зміни правових норм, які регулюють ці відносини. Стандарти доказування є складовою будь-якої судової доктрини.

Зближення англосаксонської та романо-германської систем права та використання їх при розв’язанні податкових спорів підтверджує необхідність в осмисленні та розвитку національних судових податкових доктрин.

## REFERENCES

### Bibliography

#### *Authored boors*

1. Korkunov N, *Lekcii po obshhej teorii prava [Lectures on the General Theory of Law]* (2-e izd, ster, Jurajt 2016) (in Russian).

#### *Journal articles*

2. Biletska H, ‘Okremi aspekty zastosuvannya sudovykh doktryn pry rozkrytti podatkovykh zlochyniv: svitovi ta istorychni tendentsii’ [‘Certain Aspects of Using Judicial Doctrines for Solving Tax Crimes: Global and Historical Trends’] (2013) 2 *Finansove pravo* 4–6 (in Ukrainian).
3. Matukhno M, ‘Vykorystannia sudovykh doktryn yak sposib dovedennia nerealnosti operatsii ta likvidatsii skhemnoho podatkovoho kredytu z podatku na dodanu vartist’ [‘Use of Court Doctrines as a Means to Prove Unrealistic Nature of Transactions and Eliminate the Scheme-Based VAT Tax Credit’] [2013] 21(7)4 *Visnyk Dnipropetrovskoho universytetu. Seriya “Ekonomika”* 184–92 (in Ukrainian).

#### *Conference papers*

4. Bilak M, ‘Sudova doktryna: dzherelo prava chy pryklad pravozastosuvannia?’ [‘Judicial Doctrine: A Source of Law or an Example of Law Application?’] v II *Mizhnarodna*

<sup>24</sup> Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України щодо вдосконалення порядку розгляду судових справ: Закон України від 15 січня 2020 р. № 460-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/460-20>> (дата звернення: 22.02.2020).

*naukovo-praktychna konferentsiia: "Sudovi rozghliad podatkovykh i mytnykh sporiv: problemy, vyklyky, priorytety" (m. Kyiv, 4–5 lypnia 2019 roku): zbirnyk materialiv [2<sup>nd</sup> International Scientific and Practical Conference: "Court Proceedings in Tax and Customs Disputes: Issues, Challenges, Priorities" (Kyiv, July 4–5, 2019): Collected Materials] (2019) 113–7 (in Ukrainian).*

*Websites*

5. Forsiuk V, 'Sudovi doktryny yak zasib protydivi zlovzhyvanniu pravom u podatkovykh pravovidnosynakh' ['Judicial Doctrines as a Means of Countering Abuse of Law in Tax Relations'] (*Tax Advisers Association*) <<http://advisortax.org/wp-content/uploads/2018/02/Vita-Forsyuk.pdf>> (accessed: 25.02.2020).

Raisa Khanova

## THE DOCTRINE OF PROOF IN COURT PROCEEDINGS FOR TAX DISPUTE RESOLUTION

**ABSTRACT.** The modern legislation system in Ukraine and its current state has engendered the prerequisites for emergence of new views of scientists and judges regarding the content and forms of judicial activity and the use of doctrinal approaches. Despite extensive scientific literature and practical introduction of research results into the situations of tax dispute resolution, there are still issues that need to be clarified. One of such issues involves establishing the importance of the doctrine of proof in court proceedings aimed at tax dispute resolution.

In this regard, intense discussions regularly take place in legal science and the doctrine seems to be used to interpret legal norms, bridge the gaps in current legislation, and eliminate contradictions between legal norms. The opportunity has been granted, under certain conditions, to form the judicial doctrine in certain categories of cases through legal positions developed by courts of appeal which form the established case law. It is these courts which, with a view to interpreting legal norms in certain categories of disputes, form the established provisions regarding the application of the norm of law in similar cases. New views of judges on a large scale formed directly during resolution of tax disputes are intended to generate common understanding of requirements of tax regulations by both taxpayers and officers of controlling authorities.

The article focuses on the development of judicial doctrines in the situations of tax dispute resolution using the current regulatory framework.

It is ascertained that the established case law penetrates into legal development of the national legal system and directly forms the judicial doctrine in the situations of tax dispute resolution.

Forming of the judicial doctrine in tax legislation is essential. The judicial doctrine is a typical approach to resolution of court cases which is well-established in case law and may change due to development of public relations and changes in legal norms regulating these relations. Standards of proof are part of any judicial doctrine.

The convergence of the Anglo-Saxon and the Romano-Germanic systems of law and the use of these two models for tax dispute resolution confirm that currently there is the need for cognition and development of the national judicial tax doctrines.

**KEYWORDS:** doctrine/act; doctrinal interpretation; court proceedings; stability of tax legislation.