



Євгенія Усенко

кандидатка юридичних наук,
заслужена юристка України,
суддя Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду
(Київ, Україна)
usenkovgenia@bigmir.net

УДК 347.73

ПРИНЦИПОВІ АКЦЕНТИ ЩОДО ХАРАКТЕРИСТИКИ СУДОВИХ ДОКТРИН ІЗ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена аналізу понять правової та судової доктрин, їхніх основних ознак і проведенню диференціації цих доктрин. Незважаючи на велику кількість досліджень на тему правової доктрини, необхідно констатувати, що й досі у юридичній літературі так і залишається недослідженою тема судової доктрини та її специфічних особливостей.

Метою статті є аналіз та упорядкування існуючих доктринальних досліджень учених, висвітлення спільних та відмінних рис обох доктрин на практиці при розгляді спорів у суді та вираження власного бачення з приводу можливості й необхідності дослідження судової доктрини та її складових.

Встановлено, що існує можливість застосування деяких універсальних положень до такої специфічної і складної галузі права, як податкове право. Це пов'язано з тим, що при розв'язанні податкових спорів у суді обов'язково застосовується один із таких фундаментальних принципів права, як верховенство права. Це пояснюється його абсолютною універсальністю, оскільки він покладений в основу всього вітчизняного законодавства та має досить розгалужене значення. Цей принцип забезпечує баланс як із боку державної влади, так і з боку сторін спору щодо їхніх взаємних прав та обов'язків.

Крім того, судова доктрина вирізняється такими особливими ознаками, як опитовість і нормативність. Це положення означає, що при наявності певних розбіжностей і колізій у законодавстві та відповідних правовідносинах суддя прагне застосувати таку норму права, яка найкращим чином збігається із наявною проблемою. При відсутності ідентичної норми або норми, яка найбільше відповідає ситуації, презюмується, що суддя має можливість змінити норму права для розв'язання цієї проблеми. Необхідно зазначити, що застосування принципу справедливості у судовій доктрині не є однаковим із застосуванням у правовій доктрині, оскільки інтереси позивача та відповідача у податкових конфліктах є діаметрально протилежними. У таких умовах обов'язковим є узгодження на особистому рівні власної поведінки задля можливості реалізації прав іншими суб'єктами та врахування і співвідношення власних прав та обов'язків із обов'язками та правами осіб, які протистоять у спірних відносинах на міжсуб'єктному рівні.

Ключові слова: правова доктрина; судова доктрина; податковий спір; юридична наука; доктрина; доктринальні положення.

Необхідність дослідження судової доктрини з податкових спорів пов'язана з відсутністю фундаментальних наукових праць вітчизняних учених із цієї теми. На практиці це виявляється у наявності багатьох фундаментальних досліджень із основних понять і недостатністю необхідного й актуального матеріалу для проведення розмежування з універсальних положень і наук. Також формування такої доктрини є необхідним для подолання існуючих розбіжностей у правовідносинах, які виникли з податкових спорів та колізій і прогалин у чинному українському законодавстві. Варто звернути увагу на те, що далеко не всі доктринальні та універсальні положення можна автоматично переносити на такі відносини, оскільки це може призвести до втрати балансу та справедливості у них.

Досліджено фундаментальні праці на тему правової доктрини таких учених, як С. Максимов, В. Тацій, О. Святоцький, О. Петришин, І. Семінін, А. Васильєв. Багато з таких фундаментальних праць залишаються актуальними і сьогодні, але жодна з них не присвячена дослідженню судової доктрини. На основі проаналізованих понять і загальних ознак правової доктрини, можна вивести специфічні ознаки й принципи судової доктрини при розгляді податкових спорів.

Метою дослідження є аналіз та упорядкування існуючих доктринальних досліджень учених, висвітлення спільних та відмінних рис обох доктрин на практиці при розгляді спорів у суді та вираження власного бачення з приводу можливості й необхідності дослідження судової доктрини та її складових.

Поняття доктрини відображає комплексний підхід у розумінні цього явища. Йдеться про співвідношення вчення, науки, теорії, ідеології, концепції тощо. Зрозуміло, що не всі з них можна безпосередньо пов'язати з дослідженням у контексті з'ясування правової природи доктрини. Водночас багатогранне поняття доктрини в сенсі пошуку його правових особливостей корегується поглядами з боку всіх соціальних регуляторів. Однак С. Максимов зазначає: 'Проте у всіх випадках його застосування мається на увазі вчення (знання), яке певною мірою редуковане до внутрішнього несуперечливого ядра, завдяки чому воно націлене на безпосереднє використання на практиці'¹. Саме тому узагальнене, комплексне визначення доктрини в сфері використання такого засобу соціального регулювання, як право, набуває реалізації саме у вигляді правової доктрини. Логічно пов'язувати правову доктрину з аналітичним або доктринальним вивченням права, діяльністю учених та продуктом цієї діяль-

¹ Сергій Максимов, 'Правова доктрина: філософсько-правовий підхід' (2013) 9 Право України 34; О Петришин (ред), *Правова доктрина України: Загальнотеоретична та історична юриспруденція*, т 1 (Право 2013) 61.

ності – дослідженнями. Певним чином це безпосередньо пов'язується з таким базовим для правової доктрини поняттям, як юридична наука. Однак не можна ставити знак рівності між правовою доктриною та правовою наукою. Остання охоплює більш широке коло складових. До того ж правова доктрина є лише одним із чинників, що відображає галузеву природу юридичної науки.

Характер доктринальних рішень як складових правової доктрини пов'язується із повнотою нормативних систем, наявністю прогалін у праві². Навряд чи можна очікувати існування повністю внормованої системи відносин, абсолютного збігу системи однорідних відносин і системи законодавства, яке спрямоване на її регулювання. Запізнення або випередження розвитку суспільства об'єктивно утворює передумови для прогалін у правовому регулюванні або розбіжностей, які призводять до існування колізій. Одним із найбільш вдалих засобів подолання цього явища можна вважати використання розсуду при розв'язанні спорів судами. Водночас принципово цей розсуд пов'язувати саме з суддівським розсудом. Зрозуміло, що при виникненні та подоланні розбіжностей у поглядах на ті чи інші обставини, що характеризують співвідношення інтересів учасників податкових спорів, обґрунтовувати свої позиції, посилаючись на власний розсуд, можуть як представники владної, так і зобов'язаної сторони податкових правовідносин. Але принципові правові наслідки такий розсуд буде мати лише тоді, коли в з'ясуванні позицій сторін спору “ставиться кома”, тобто ухвалюється судове рішення. Натомість розсуд сторін податкового спору, на нашу думку, більшою мірою пов'язується із такими категоріями, як праворозуміння, правозастосування, неофіційне тлумачення тощо.

Основою судової доктрини є сукупність знань, які набули специфічного оформлення через осмислення судової практики та певних висновків судів відповідного рівня у належній формі (постанови, рішення), яка відповідає принципу верховенства права. Потрібно звернути увагу на те, що через принцип верховенства права можна поставити єдиний знаменник для всіх засобів правового регулювання, які мають відповідати його призначенню. Необхідно погодитися, що в цих умовах ідея верховенства права, що реалізується також і в судових доктринах, має віддзеркалювати мету та диференційованість складових³. Реалізація мети концепції верховенства права обумовлює два зустрічних процеси. З одного боку, це захист прав та інтересів особистості, а з другого, через такий захист, – обмеження можливостей зловживання владою з боку суб'єктів владних

² Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 71–2.

³ Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 90–91.

повноважень. Застосування доктрини верховенства права передбачає також диференційованість складових, що потребує деталізації за окремими інститутами, які регулюють спірні відносини, й удосконалення чинного законодавства та змісту судових доктрин, які спрямовані на подолання колізій у цій царині.

Щодо аналізу феномену правової доктрини є небагато досліджень, які концептуально торкаються цієї проблеми⁴. Беручи їх за основу, можна визначити такі ознаки судових доктрин:

1. Тісний зв'язок з: а) юридичною наукою; б) судовою практикою; в) практикою правозастосування.

2. Набуття загального визнання переважною більшістю учасників відповідних правовідносин.

3. Реалізована прогностичність як можливість бути вагомим чинником у формуванні правових приписів і корегуванні законодавчих норм.

4. Чітке відображення правової дійсності, яка виражає узгодження правових норм і судових рішень із сучасним станом розвитку суспільних відносин.

5. Забезпечення активного впливу на всі складові цілісного механізму правового регулювання, що відображає як появу правових норм, так і їхнє застосування.

6. Орієнтованість на майбутні періоди регулювання, що має забезпечуватись використанням відповідних висновків судових органів у корегуванні та застосуванні чинного законодавства.

7. Принциповий вплив судових доктрин на практику застосування правових норм через доктринальне тлумачення.

Мабуть, треба погодитися з тим, що основним методом правової доктрини є опис⁵. Використовуючи цей метод, пояснюючи природу, зміст та особливості використання правових норм, виникають підстави зміни безпосередньо самого права. Тобто осмислення змісту права, обґрунтування пропозицій щодо його змін і призводить до того, що останнє реформується та набуває нового сенсу. С. Максимов стверджує, що 'правова доктрина водночас є і описовою, і нормативною (а не тим чи іншим окремо), тобто вона має пізнавальні і нормативні функції, якщо під нормативністю розуміти створення ідеальних моделей для дійсності та її зміни'⁶. Навряд чи нормативність у цьому сенсі можна пов'язувати лише зі створенням ідеальних моделей. На нашу думку, такому процесу більше відповідає нормотворчість, тоді як нормативність обумовлює

⁴ Ігор Семеніхін та Петришин Олександр (ред), *Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз* (Юрайт 2012) 22–72; Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 58–93.

⁵ Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 66.

⁶ Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 66–7.

не лише засоби та процедуру створення ідеальних моделей для дійсності, а й існування вже сталих нормативних приписів. Відповідно до останніх учасники мають будувати свою поведінку, а відхилення від них, порушення призводять до настання несприятливих наслідків для порушників норм. Ба більше, мабуть, все ж таки нормативною правова доктрина стає лише тоді, коли її положення відбиваються у закріплених нормативно-правових актах, лише тоді, коли те чи інше положення правової доктрини стає правилом для обов'язкового виконання усіма суб'єктами відповідних відносин.

Правова доктрина не виглядає як єдине однорідне явище. До структури правової доктрини входять як універсальні вчення (на базі яких формується цілісне уявлення про право, його місце та роль у суспільстві), так і конкретні (відображають особливості окремих галузей)⁷. Підставою диференціації доктринальних положень у цій ситуації має бути рівень абстрактності та сфера застосування. Прикладом універсальних положень, які набувають доктринального характеру, можуть бути доктрини верховенства права та інші положення, які можна було б розглядати як певний загальний знаменник для часткових, конкретних доктрин. Водночас завдяки останнім має відбуватися деталізація принципів універсальних положень стосовно відповідних видових відносин чи обставин.

Структурування судових доктрин загалом також може сприйняти подібний підхід. Але при цьому, на наше переконання, може йтися про існування як універсальних доктрин загальнотеоретичних підходів, які формують загальні підходи в регулюванні незалежно від особливостей галузевого впливу. Дійсно, в регулюванні податкових відносин ми можемо спиратися на доктрину верховенства права, яка набуватиме специфічної деталізації саме при виконанні податкового обов'язку та розв'язанні спору щодо цього. Проте навряд чи сьогодні ми можемо констатувати такий рівень розвитку суспільних відносин у цій сфері, щоб були підстави говорити про існування універсальної судової доктрини з податкових спорів. Нам складно в сучасних умовах виділити яку-небудь конструкцію на кшталт єдиного знаменника, яка сформувала б єдиний родовий підхід до розв'язання будь-яких видів податкових спорів. Судові доктрини в цих відносинах формуються через розвиток видових різновидів, положень доктринального характеру за окремими типами податкових спорів (доктрина ділової мети, доктрина бенефіціарного власника тощо).

Принципово важливим, на нашу думку, є посилання на те, що з доктринами, зокрема і з судовими, пов'язується динамічний аспект регулювання відповідних відносин. Судові доктрини з вирішення по-

⁷ Антон Васильев, *Правовая доктрина: вопросы теории и истории* (Юрлитинформ 2009) 36.

даткових спорів спрямовуються не на констатацію того чи іншого розуміння та ставлення до природи спірних відносин, напрямів і шляхів його розв'язання, а на динаміку в розв'язанні подібного спору, формування позиції суду та прийняття рішення. Тобто динамічність судової доктрини з податкових спорів передбачає не просто вироблення певного правила, а вироблення його для розв'язання певної конфліктної ситуації, правила вирішення конфлікту, яке в підсумку має узгодити інтереси учасників правовідносин або призвести до настання несприятливих наслідків для тих учасників, які порушили правові приписи.

Детально не зупиняючись на аналізі ієрархічності наукових знань, завдяки яким формується структурна конструкція побудови доктринальних положень, хотілося б посплатися на доцільність при побудові галузевих доктрин, враховуючи загальноправові конструкції та конституційні приписи. З одного боку, галузеві доктрини формують висновки або конструкції, які спираються на вихідні положення загальних учень і доктринальних положень. Наприклад, будь-яка судова доктрина з податкових спорів спирається на доктрину верховенства права, яка обов'язково враховується при виробленні галузевої або видової судової доктрини в цій сфері. З другого боку, загальна доктрина не може не враховувати зміни та корегування у реалізації її положень на рівні видових проявів, тобто загальні положення не лише враховують, а й узагальнюють підсумки застосування їх на рівні окремих видових проявів.

Треба погодитися з певною диференціацією етапів діяльності судді та виділенням послідовних стадій його поведінки, на яку звертає увагу С. Максимов⁸. Дійсно, суддя може поєднувати як роль спостерігача, так і роль корегувальника правового припису. З одного боку, при наявності ідеального збігу змісту правової норми та суспільної реальності суддя дійсно буде в змозі буквально застосовувати чітко викладену норму. Але у більшості випадків така ситуація є бажаною, але неможливою. Редакція окремих правових норм передбачає неоднозначне тлумачення, що принципово впливає на вирішення тієї чи іншої проблеми. Саме тому роль спостерігача для судді, який вирішує податковий спір, сьогодні виглядає як ідеальна, бажана, але, на жаль, недосяжна ситуація. З другого боку, недосконалість чинного законодавства об'єктивно обумовлює розбіжності суспільних відносин і правових форм, які спрямовуються на їх впорядкування. Саме тому через формування доктринальних підходів при подоланні прогалин, розв'язаній колізій при з'ясуванні характеру спору, знаходженні шляхів його вирішення суддя перетворюється у "тіньового нормотворця". З огляду на сказане, можна зробити висновок, що

⁸ Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 73.

через формування, розроблення та появу судових доктрин із податкових спорів реалізується констатуюча та коригуюча функція суду. Якщо перша пов'язується лише з використанням правової норми, яка чітко відображає життєві обставини та завдяки якій можна прийняти рішення у конкретному податковому спорі, то коригуюча функція уточнює, деталізує особливості розв'язання податкового спору через уточнення судовими доктринами змісту правових приписів.

Задля об'єктивності ми зобов'язані при реалізації коригуючої функції враховувати й деструктивну суб'єктивну спрямованість у з'ясуванні змісту правової норми. Суддя в цій ситуації зважає на те, що запропоновані законодавцем у відповідній нормі ціннісні критерії не відображають об'єктивні реалії. На підставі цього він робить власний висновок, що не збігається зі змістом правової норми та набуває вузькосуб'єктивного значення. Тобто в цій ситуації спроба корегування правового регулювання через судові доктрини набуває деструктивної спрямованості. На підставі неї неможливо виробити стале правило поведінки, бо воно є вкрай суб'єктивним і не відбиває об'єктивних критеріїв та висновків при розв'язанні конфліктної ситуації.

Складно погодитися з твердженням Є. Булигіна, що

<...> коли суддя не застосовує чинну норму з огляду на те, що, на його думку, її використання призведе до великої несправедливості, а замість цього застосовує іншу норму, створену в результаті ним самим, це не можна охарактеризувати як модифікацію поняття права. У таких випадках змінюються норми або правила правової системи, а не поняття права⁹.

На наше переконання, суддя, застосовуючи чинну норму права, яка, на його думку, не відображає критерій справедливості, не може застосувати іншу норму, яку він створив самостійно. Навіть якщо враховувати участь Конституційного Суду України в офіційному тлумаченні тих чи інших норм, пов'язаних із вирішенням податкових спорів, на нашу думку, зарано робити висновок про те, що цим судовим органом створюється норма права.

Критерій справедливості в праві дуже хиткий. Одним із призначень правового регулювання є не тільки врегулювання поведінки учасників відповідних однорідних відносин, а й досягнення балансу інтересів осіб, які входять до суб'єктного складу відповідного типу правовідносин. Виникає запитання: про досягнення справедливості з боку кого з учасників податкових відносин ідеться? Відповідь на таке запитання безпосередньо пов'язується із різним тлумаченням поняття справедливості. В інтересах

⁹ Е Булигин, 'Алекси между позитивизмом и непозитивизмом' (2011) 1 Право Украины 59.

держави, територіальних громад (отримувачів коштів від сплати податків і зборів) доцільним і справедливим є їхнє збільшення для можливості фінансування своїх завдань та функцій. В інтересах платника податку справедливість пов'язується із мінімізацією сплати податків та зборів з метою розширення виробництва, виробничого чи особистого споживання тощо. До того ж у більшості випадків при розв'язанні податкового спору справедливість для позивача та відповідача буде принципово різнитися. Аналізуючи цю проблему, треба також розмежовувати справедливість, яка впливає із норми закону, та справедливість, яка пов'язується зі змістом права в регулюванні податкових відносин. Конструкція “несправедливе тлумачення – неправильне тлумачення” може не працювати, бо виключити різні варіанти правильного, але несправедливого тлумачення, з огляду на стан чинного законодавства та складності податкових відносин, у жодному разі не можна.

Принциповим моментом у застосуванні доктринальних положень при розв'язанні податкових спорів є момент переходу від припису, що міститься у законодавчій нормі, до його застосування. Ця трансформація якраз і характеризує процес правореалізації. На цьому етапі судова доктрина передбачає узгодження поведінки суб'єкта, який її застосовує, із правами та інтересами інших суб'єктів. Через судові рушення, які ґрунтуються на положеннях судових доктрин, якраз і відображається праворозуміння, що відповідає сучасному стану розвитку суспільних відносин, законодавства, що його регулює, осмислення суб'єктом, який застосовує як відповідну законодавчу норму, так і положення судової доктрини і таким чином ухвалює виважене, обґрунтоване судове рішення.

Досягнення балансу інтересів при розв'язанні податкового спору через формування судових доктрин обумовлює корегування поведінки учасників спору. При цьому треба мати на увазі узгодження дій і бездіяльності на двох рівнях. По-перше, на особистому. У цих умовах відстоювання власних прав та інтересів (і відповідно до цього ініціатива їх захисту в суді, якщо особа вважає їх порушеними) має узгоджуватися з обов'язком враховувати та поважати чужі права і власною поведінкою не перешкоджати їхній реалізації. Фактично йдеться про узгодження власних прав та обов'язків. По-друге, на міжсуб'єктному. Цей рівень узгодження поведінки особи передбачає з'ясування співвідношення власних прав та обов'язків з обов'язками та правами (повноваженнями) осіб, які протистоять їм у спірних відносинах.

З огляду на зазначене, динаміку судових доктрин із податкового права також доцільно пов'язувати з двома стадіями. Перша стадія виражає осмислення, розроблення та появу відповідної судової доктрини. Йдеть-

ся про формулювання закінченої системи критеріїв оцінки, на підставі яких суд має робити висновок відповідного змісту, який ляже в основу окремого судового рішення; своєрідне народження певного правила оцінки того чи іншого однотипного явища. Друга стадія пов'язується з використанням тих підходів, які були визначені та набули остаточного вигляду, редакції на першій стадії. Ця стадія передбачає використання вже сформульованої судової доктрини.

Судова доктрина, перетворюючись у певний засіб регулювання податкових відносин, передбачає проходження двох етапів: а) становлення доктринального положення; б) його застосування.

На першому етапі йдеться про формування доктринального положення, яке має найбільш об'єктивно відображати природу спірних відносин і використовуватись при вирішенні податкового спору. Подібне положення передбачає осмислення проблеми суб'єктами, які ініціюють і формують судову доктрину. Лише після остаточного завершення формування таке положення перетворюється у судову доктрину, яка накладається на відносини між учасниками спору та спираючись на яку суд приймає логічне правове рішення.

На другому етапі особи, яким адресоване це доктринальне положення, використовують його. Фактично йдеться про режим застосування судової доктрини. При цьому хотілося б звернути увагу на два типи її використання. З одного боку, врахування положень судової доктрини судів вищих ланок (Європейського суду з прав людини, Конституційного Суду України, Верховного Суду) є обов'язковими для врахування судами нижчих рівнів. Зрозуміло, що не може йтися про автоматичне та безапеляційне погодження з усіма положеннями, що містяться у постановках вищих судів. Водночас таке врахування обумовлює два шляхи: 1) збереження практики вищих судів; 2) додаткову детальну аргументацію позиції суду нижчого рівня щодо власного висновку. З другого боку, врахування доктринальних судових положень здійснюється і безпосередніми учасниками податкових спорів. Аналіз судової практики дає змогу позивачеві чи відповідачеві будувати власну позицію та прогнозувати перспективність розгляду подібного спору в суді. Таким чином, можна зробити висновок, що в першому випадку йдеться про обов'язковий режим врахування судової доктрини, тоді як у другому – про індикативний режим врахування позицій судової влади, які визначені в доктринальному положенні.

Висновки. Отже, основою судової доктрини є сукупність знань, які набули специфічного оформлення через осмислення судової практики та певних висновків судів відповідного рівня у належній формі, яка від-

повідляє принципу верховенства права. Беручи за основу дослідження такого феномену, як правова доктрина, можна визначити і деякі ознаки судових доктрин, такі як тісний зв'язок із юридичною наукою, судовою практикою, практикою правозастосування та набуття загального визнання переважною більшістю учасників відповідних правовідносин. До структури правової доктрини входять як універсальні вчення, так і конкретні. Прикладом універсальних положень можуть бути доктрини верховенства права та інші положення, які можна було б розглядати як певний загальний знаменник для конкретних доктрин. Водночас завдяки останнім має відбуватися деталізація принципів універсальних положень стосовно відповідних видових відносин чи обставин. У регулюванні податкових відносин ми можемо спиратися на доктрину верховенства права, яка набуватиме специфічної деталізації саме при виконанні податкового обов'язку та розв'язанні спору щодо цього.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Vasilev A, *Pravovaya doktrina: voprosy teorii i istorii* [Legal Doctrine: Theory and History] (Yurlitinform 2009) (in Russian).

Edited books

2. Petryshyn O (red), *Pravova doktryna Ukrainy: Zahalnoteoretychna ta istorychna yurysprudentsiia* [Legal Doctrine of Ukraine: General Theoretical and Historical Jurisprudence], t 1 (Pravo 2013) (in Ukrainian).
3. Semenikhin I ta Petryshyn O (red), *Pravova doktryna: zahalnoteoretychnyi analiz* [Legal Doctrine: General Theoretical Analysis] (Yurait 2012) (in Ukrainian).

Journal articles

4. Bulygin E, 'Aleksi mezhdru pozitivizmom i nepozitivizmom' ['Alexi Between Positivism and Non-Positivism'] (2011) 1 Pravo Ukrainy 59 (in Russian).
5. Maksymov S, 'Pravova doktryna: filosofsko-pravovyi pidkhid' ['Legal Doctrine: Philosophical and Legal Approach'] (2013) 9 Pravo Ukrainy 34 (in Ukrainian).

Evgeniya Usenko

PRINCIPAL HIGHLIGHTS IN THE CHARACTERIZATION OF JUDICIAL DOCTRINES OF TAX DISPUTES

ABSTRACT. The article focuses on the analysis of such concepts as legal and judicial doctrines, their main features and the differentiation of these doctrines. Despite a wide range of research centered on the legal doctrine, it should be noted that in

legal literature the topic of the judicial doctrine and its specific features still remains unexplored.

The purpose of the article is to analyze and streamline the existing doctrinal studies conducted by scholars, to highlight the universality and the differences of both doctrines in practice where disputes are considered in court, and to express the author's own vision of the possibility and the need of studying the judicial doctrine and its components.

It is established that it is possible to apply some universal provisions to such a specific and complex branch of law as tax law. This ensues from the fact that resolution of tax disputes in court always rests upon one of the fundamental principles of law, namely, the rule of law. This is explained by its absolute universality, since it is taken as the basis throughout domestic legislation and has a fairly ramified meaning. This principle ensures the balance on the part of the State's power and on the part of the parties to the dispute regarding their mutual rights and obligations.

Besides, the judicial doctrine has such a special characteristic as descriptive and normative nature. This provision means that if there are certain discrepancies and conflicts in legislation and legal relations concerned, a judge seeks to apply a legal provision which matches an existing problem to the highest extent possible. In the absence of an identical provision or a provision most consistent with the situation, it is presumed that a judge may change a legal provision with the aim of resolving the problem. It should be noted that application of the principle of fairness in the judicial doctrine is not the same as its application in the legal doctrine, since plaintiff's and defendant's interests in tax conflicts are diametrically opposite. In such conditions, it is mandatory to coordinate one's own behavior at the personal level to ensure that other participants are able to exercise their rights, and to take into account and balance own rights and obligations with the obligations and rights of persons who are opposed in disputed relations at the intersubjective level.

KEYWORDS: legal doctrine; judicial doctrine; tax dispute; legal science; doctrine; doctrinal statements.