



Олександр Лукашев

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3864-3728>
mutombo1535@gmail.com

DOI: 10.33498/Юшп-2020-04-071

УДК 347.73

ДОКТРИНА ПОДАТКОВОГО ПРАВА І НОРМОТВОРЧІСТЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

АНОТАЦІЯ. Україна пройшла етап свого первісного становлення як незалежної, демократичної, соціальної, правової держави, ситуація у сфері нормотворення як загалом, так і в сфері оподаткування зокрема майже не змінилася. Причин цьому може бути багато: починаючи економічними і політичними, закінчуючи обставинами тимчасового характеру, пов'язаними, до прикладу, із проведенням анти-терористичної операції на сході України. Зазвичай посиляються на мінливість соціально-економічних відносин, недотримання юридичної техніки, відсутність належного моделювання ситуації тощо. Однак серед названих причин не згадується відсутність взаємозв'язку між нормотворчістю і податковою доктриною, за якого при розробленні та прийнятті нормативно-правових актів простежується використання тих положень, що сформовані як доктринальні. Для аналізу процесу впливу доктрини податкового права на формування змісту податково-правових норм розкрито сутність таких понять, як “доктрина”, “правова доктрина”, “доктрина податкового права”.

Метою статті є характеристика податково-правової доктрини та її впливу на нормотворення у сфері оподаткування.

Встановлено, що поняття доктрини податкового права є багатограним, а його зміст – різновекторним. Сутність доктрини податкового права розкривається низкою її аспектів: як сукупності сталих теоретичних положень про податок, його встановлення і сплату, податкову систему, принципи податкового права та інші аспекти податкових відносин; такі положення вивчають і формують науковці, згодом вони відбиваються у їхніх наукових працях (формалізуються), а також можуть бути об'єднані у межах відповідних наукових шкіл; синтезує та формує певну систему наукових поглядів на сутність податків, податкової системи, податкового адміністрування. Окрім того, доктриною податкового права може називатися документ, що відображає зміст і напрями розвитку сучасної податкової політики держави. Податково-правова доктрина сьогодні не може бути визнана джерелом податкового права України. Водночас вона за своїм функціональним спрямуванням має чинити безпосередній вплив на зміст податково-правових норм при їх розробленні та удосконаленні.

Ключові слова: доктрина; доктрина податкового права; нормотворчість; податкова нормотворчість; податкова система.

© Олександр Лукашев, 2020

Для більшості галузей українського законодавства характерним є динамічний розвиток протягом останніх років. Що стосується податкового законодавства, то воно, починаючи з моменту набуття Україною незалежності, перебуває у стані перманентного реформування, постійних і часто кардинальних змін і доповнень. За словами В. Тація, результатом бурхливої законотворчості перших років незалежності нашої держави став значний масив нормативно-правових актів, прийняття яких часто відбувалося за умов недостатньої концептуальної визначеності, соціальної обґрунтованості, супроводжувалося поспішністю, що аж ніяк не сприяло юридичній якості законодавства, його узгодженості, системності та високій ефективності правового регулювання¹. Таке твердження цілком прийнятне щодо податково-правової галузі. Сьогодні, коли Україна пройшла етап свого первісного становлення як незалежної, демократичної, соціальної, правової держави, ситуація у сфері нормотворення як загалом, так і в сфері оподаткування майже не змінилася. Причин цьому може бути багато, починаючи з економічних і політичних, та закінчуючи обставинами тимчасового характеру, пов'язаними, до прикладу, із проведенням антитерористичної операції на сході України. Зазвичай посиляються на мінливість соціально-економічних відносин, недотримання юридичної техніки, відсутність належного моделювання ситуації тощо. Однак серед названих причин не згадується відсутність взаємозв'язку між нормотворчістю і податковою доктриною, за якого при розробленні і прийнятті нормативно-правових актів простежується використання тих положень, що сформовані як доктринальні. Показово, що до розгляду проблем нормотворення, формування правової доктрини і, зокрема, податково-правової доктрини, їх впливу на визначення змісту податково-правових норм, вдавалося багато науковців, а саме: О. Дмитрик, М. Кармаліта, М. Кучерявенко, О. Петришин, А. Селіванов, І. Семеніхін, Ю. Тихомирова, Ю. Тодика та ін. Сьогодні в цих сферах залишається багато невирішених питань.

Метою дослідження є характеристика податково-правової доктрини та її впливу на нормотворення у сфері оподаткування.

Ситуація, за якої відбувається динамічний розвиток податкового законодавства, негативно впливає на його концептуальність, визначеність та якість й ефективність, і є вкрай небажаною не лише з юридичної, а й особливо з економічної точки зору. О. Дмитрик із цього приводу слушно зазначає, що сталого розвитку економічних відносин у державі можна досягти тоді, коли платники заздальгідь і чітко можуть визначити податковий тиск, підприємства можуть реально отримувати певні

¹ В Тацій, 'Шлях "спроб та помилок" надто дорого обходиться суспільству' (2005) 9 Віче 56–7.

трансфери з бюджетів на забезпечення розвитку виробництва тощо. За інших обставин чітко обрахувати розмір надходжень від податків та зборів неможливо, навіть здійснюючи науково обґрунтоване планування; підприємства, які потребують підтримки з боку держави, не зможуть належно функціонувати². Однак несправедливо було б стверджувати, що абсолютно всі нормативно-правові акти, що регулюють податкові відносини, а також окремі їх положення, мають вади та є неефективними. За допомогою більшості з них вдалося досягти тієї мети, яка ставилася на етапі їх розроблення і прийняття. Однак говорити про ефективність податкового законодавства нині зарано. Наведені та інші аспекти вказують на необхідність пошуку тих факторів, що дадуть змогу підвищити чіткість податково-правових норм, забезпечать їхню цілісність та узгодженість. Ми поділяємо твердження учених про те, що реальний вихід із цієї ситуації є цілком зрозумілим і не є винаходом чогось нового в теоретичних положеннях про нормотворчість. Ідеться передусім про забезпечення у правотворенні високої якості професійної діяльності відповідного нормотворчого органу. Зрозуміло, що йдеться про підвищення якості роботи як парламенту, так й інших органів, наділених повноваженнями щодо видання відповідних нормативно-правових актів, регулюючих здійснення публічної фінансової діяльності³. Утім, досягнення цього – непросте завдання, але цілком здійсненне, зокрема і завдяки застосуванню доктрини податкового законодавства під час нормотворення.

Для того щоб проаналізувати процес впливу доктрини податкового права на формування змісту податково-правових норм, перш за все, доцільно визначити сутність таких понять, як “доктрина”, “правова доктрина”, “доктрина податкового права”. Так, зазвичай у тлумачних словниках термін “доктрина” визначається як вчення, наукова концепція, система поглядів. При цьому виокремлюють державну доктрину, правову доктрину, судову доктрину, філософську, ідеологічну та ін.⁴. Що ж стосується поняття “правова доктрина”, то його визначення є доволі розгалуженим і залежить від багатьох чинників, наприклад, історичних традицій, особливостей правового устрою держави, її належності до певної правової системи, специфіки організації та розвитку системи джерел права тощо⁵. Контент-аналіз юридичної літератури,

² О Дмитрик, ‘Джерела фінансового права’ (дис д-ра юрид наук, 2011) 119.

³ О Богатова, ‘Нормативно-правовой акт как источник права (теоретический аспект)’ (дис канд юрид наук, 2004) 86; О Дмитрик, *Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку* (Право 2010) 119.

⁴ ‘Доктрина’ в *Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970–1980)* <<http://sum.in.ua/s/doktryna>> (дата звернення: 22.02.2020); С Ожегов и Н Шведова, *Толковый словарь русского языка* (4-е изд, 2006) 172.

⁵ І Семеніхін, *Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз* (Юрайт 2012) 88.

який провів І. Семеніхін, показує, що цей термін є частиною понятійно-категоріального апарату вітчизняної юриспруденції приблизно в другій половині ХІХ ст., але спочатку він вживався не як спеціальний юридичний термін, а в загальнонауковому значенні, зокрема, як система принципів, поглядів на явища державно-правової дійсності⁶. Водночас вивчення юридичної наукової літератури дає змогу констатувати, що сьогодні правники розглядають зміст правової доктрини у декількох аспектах. Це, зокрема: а) сукупність сталих теоретичних положень про правові явища; б) сукупність принципів права, які є його підґрунтям; в) знані наукові праці правознавців; г) документ, у якому позначено державну концепцію регулювання певних видів суспільних відносин через указівку мети, завдань, засобів, строків і суб'єктів реалізації; ґ) система науково-філософських поглядів на сутність і різні форми існування держави та права⁷. Ми не будемо сперечатися щодо того, чи всі наведені характеристики правової доктрини є прийнятними. Очевидно, що всі ці погляди відображають різні аспекти такого багатогранного явища, як правова доктрина, і мають право на існування, а також є припустимими при визначенні доктрини податкового права. Такий погляд може бути обґрунтований тим, що сукупність сталих теоретичних положень про податок, його встановлення і сплату, податкову систему та інші аспекти податкових відносин, принципи податкового права вивчаються і формуються правниками, і згодом мають своє відбиття у їхніх наукових працях, а також можуть бути об'єднані певною мірою й у підсумку становити систему наукових поглядів на сутність податків, податкової системи, податкового адміністрування. Окрім того, доктриною податкового права може називатися документ, в якому позначено державну концепцію регулювання податкових відносин через указівку мети, завдань, засобів, строків і суб'єктів реалізації, і тоді вона являтиме собою сукупність положень програмного характеру, що відображають зміст і напрями розвитку сучасної податкової політики держави. Тож сутність доктрини податкового права розкривається низкою її аспектів.

Звичайно, дотримуючись такого широкого погляду, можна робити цілком доречні застереження. По-перше, варто згадати про необхідність позначення критеріїв, за якими певні знання відносяться саме до наукових. Ними є такі, що доволі детально розроблені філософією: об'єктивно-істинне знання, достовірність й обґрунтованість висновків, формальна

⁶ Семеніхін (н 5).

⁷ Е Вавилин, 'Некоторые проблемы механизма защиты субъективных гражданских' [2002] 3 (242) Правоведение 183; Семеніхін (н 5) 14–7; А Зозуля, 'Доктрина в современном праве' (дис канд юрид наук, 2006) 27–8; Ю Тодика, 'Конституція і правова доктрина' [2000] 1 (20) Вісник Академії правових наук України 46.

несуперечність і загальна значущість наукового знання, відкритість наукового знання до критики та ін.⁸

По-друге, стосовно співвідношення термінів “правова доктрина” і “правова наука”, які, безумовно, перетинаються, оскільки загально-визнані наукові ідеї одночасно входять до складу і правової науки, і правової доктрини, тоді як наукові ідеї, які не підтримуються більшістю наукової спільноти, відносяться тільки до правової науки, але при цьому не включаються до правової доктрини⁹.

По-третє, щодо оформлення такої доктрини у певному офіційному акті-документі, яким є доктрина як документ, в якому позначено державну концепцію регулювання податкових відносин. Знову ж таки, саме така формалізація не є обов’язковою для того, аби відповідні погляди, ідеї визнавати доктриною. Для цього достатнім є те, що такі погляди схвалюються певною науковою спільнотою. Ба більше, за практикою, яка склалася у нашій державі, такі документи мають дещо іншу назву: стратегія або концепція (такими можна вважати, до прикладу, Концепцію реформування податкової системи¹⁰, Стратегію сталого розвитку “Україна – 2020”¹¹ та ін.).

По-четверте, податково-правова доктрина повинна бути певною мірою формалізована у статтях, монографіях, дисертаціях, тезах доповідей на наукових заходах та ін. Нині захищено велику кількість дисертацій із податкового права¹². Що ж стосується кількості наукових статей в окресленій сфері, то навряд чи їх можливо, та й доцільно порахувати. Однак маємо зазначити, що виникає питання стосовно того, які наукові положення, концепції, ідеї мають доктринальний характер, за якими ознаками має відбуватися градація наукових знань, оскільки не вся наука стає доктриною. Так, науковий плюралізм закладений у самому принципі науковості. При цьому жодна наукова концепція не може претендувати на істинність в останній інстанції, а тому заздалегідь припускає існування інших точок зору на проблему, що досліджується¹³. Тож складається ситуація, за якої у певних дисертаційних дослідженнях із податкового права висловлюються ідеї, пропозиції, але чи можна їх вважати податково-

⁸ М Полани, *Личностное знание. На пути к посткритической философии* (пер с англ, Прогресс 1998) 344; Томас Кун, *Структура научных революций* (пер з англ, Post-Royal 2001) 228.

⁹ С Бошно, ‘Форма права: теоретико-правовое исследование’ (дис д-ра юрид наук, 2005) 69, 70.

¹⁰ Концепція реформування податкової системи України, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹¹ Стратегія сталого розвитку “Україна – 2020”, схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹² *Літопис дисертаційних досліджень з фінансового права* (Кучерявенко М та Криницький І упоряд, Право 2018) 565.

¹³ Семеніхін (н 5) 25.

правовою доктриною? Для відповіді на це запитання звернемося до поглядів учених.

Зазвичай правники зазначають, що наукова праця може стати доктринальною у разі охоплення її змістом практичних рекомендацій чи коментаря до законодавства та інших форм права; прогнозування процесів правотворчості й правореалізації; заповнення прогалини законодавства; відображення потреб соціально-економічного, політико-правового та іншого розвитку конкретної держави та її правової системи, а також пропонування конкретних шляхів вирішення проблем, які виникають у процесі її розвитку, тощо¹⁴. У таких міркуваннях є певна логіка, і сьогодні майже кожне податково-правове дисертаційне дослідження містить певні пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства. Тож, зважаючи на цей аспект, можна характеризувати взаємозв'язок податково-правової доктрини, вираженої, наприклад, у дисертаціях, із нормотворенням. Однак реалії сьогодення засвідчують зовсім іншу ситуацію, за якої такий взаємозв'язок майже відсутній.

Візьмемо для прикладу проблему застосування заходів податково-правового примусу, зокрема, адміністративного арешту майна, яка досліджувалася, починаючи з 2005 р. і дотепер, низкою науковців (В. Кириченко, П. Дуравкін, А. Тимченко, О. Дуванський, Б. Закарян, Н. Гребенюк, Н. Маринчак та ін.)¹⁵. У своїх дисертаційних працях із метою удосконалення застосування примусових заходів вони пропонували обґрунтовані зміни і доповнення до Податкового кодексу України, проте вони внесені так і не були. У підсумку, на практиці виникає безліч податкових спорів, про що свідчать численні судові рішення. Звичайно, можна апелювати до того, що правові доктрини мають бути представлені здебільшого науковими школами, а не окремими вченими та їхніми працями, а сам процес становлення правової доктрини є тривалим і багатоетапним¹⁶. Однак аналіз праць названих авторів дає змогу стверджувати, що вони відносяться до відповідної наукової школи, а щодо строку становлення доктрини, то в умовах кардинальної мінливості суспільних відносин навряд чи необхідно говорити про терміни, що дорівнюють десяткам років.

¹⁴ Семеніхін (н 5) 26–7.

¹⁵ В Кириченко, 'Способи забезпечення виконання податкового обов'язку' (автореф дис канд юрид наук, 2005); П Дуравкін, 'Забезпечення виконання податкового обов'язку' (автореф дис канд юрид наук, 2010); А Тимченко, 'Види примусових заходів у податковому праві' (автореф дис канд юрид наук, 2012); О Дуванський, 'Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів' (автореф дис канд юрид наук, 2013); Б Закарян, 'Правовідновлювальні заходи в податково-правовому регулюванні' (автореф дис канд юрид наук, 2016); Н Гребенюк, 'Функції податково-правового примусу' (автореф дис канд юрид наук, 2017); Н Маринчак, 'Забезпечувальні заходи в податковому праві' (автореф дис канд юрид наук, 2014).

¹⁶ Семеніхін (н 5) 31.

Ідеальною є модель, яку описує І. Семеніхін: юристи, що досліджують реальний стан правового регулювання, виявляючи існуючі недоліки і прогалини, виступають ініціаторами удосконалення, реформування чинного права, а у разі прийняття рішення нормотворчим органом про розроблення проєктів нормативно-правових актів забезпечують науковий супровід цього процесу (обґрунтування актуальності, участь у складі робочих груп, проведення науково-правових експертиз, порівняльно-правових досліджень вітчизняного і зарубіжного досвіду, обговорення проєктів розроблених актів тощо). Доктринальне обґрунтування проєкту нормативно-правового акта значною мірою впливає на позицію нормотворчого органу в питанні визначення його змісту, своєчасності і доцільності прийняття. Тобто юристи, і передусім учені-юристи, є тими суб'єктами, які виявляють нагальні потреби правового регулювання¹⁷. Однак сьогодні вона, на жаль, не реалізується. Так, юристи, які досліджують реальний стан правового регулювання, зазвичай не є суб'єктами законодавчої ініціативи. Вони здатні виявити проблеми, запропонувати власне бачення для їх вирішення. Однак щодо ініціювання внесення змін, то вони на цей процес впливу не мають. Деякі з таких науковців входять до робочих груп із розроблення проєктів нормативно-правових актів і фактично мають забезпечувати науковий супровід цього процесу. У підсумку, до їхніх пропозицій не дослухаються.

Водночас при характеристиці доктрини податкового права варто також розглянути питання щодо віднесення правової доктрини загалом і доктрини податкового права зокрема до джерел права (податкового права). Так, доволі часто науковці висловлюють позицію, що доктрина є джерелом права. Для її обґрунтування вони посилаються на досвід Швейцарії. Ідеться про закріплення правила, відповідно до якого при розгляді спору за відсутності норми права суд має дотримуватися “визнаної наукою традиції”. Інший приклад – практика Великої Британії, де юридична доктрина також вважається джерелом права, оскільки в багатьох судових актах містяться посилання на праці відомих учених-юристів або на правові аксіоми, вироблені доктриною. Окрім того, науковці, вивчаючи це питання, наводять ст. 38 Статуту Міжнародного суду Організації Об'єднаних Націй, де зазначено, що суд застосовує, зокрема, доктрини найбільш кваліфікованих фахівців із публічного права різних націй як допоміжний засіб для визначення правових норм¹⁸. Як бачимо, питання про віднесення правової доктрини до джерел права буде вирішуватися залежно від того, про яку конкретно державу йдеться.

¹⁷ Семеніхін (н 5) 28.

¹⁸ Статут Міжнародного суду Організації Об'єднаних Націй від 26 червня 1945 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_010> (дата звернення: 22.02.2020).

Що ж стосується України, то правова доктрина сьогодні не може бути віднесена до джерел податкового права, що традиційно визначаються як форми встановлення і вираження (об'єктивізації) податково-правових норм, що видаються компетентними органами держави та місцевого самоврядування, і становлять певну систему¹⁹. Ми підтримуємо позицію О. Дмитрик, яка, досліджуючи джерела фінансово права, стверджує, що, зважаючи на сучасні тенденції розвитку правотворення в Україні, норми фінансового права можуть міститися не лише в нормативно-правових актах, а й в інших юридичних актах – рішеннях судів, нормативно-правових договорах²⁰. Однак у будь-якому разі доктрина податкового права не набуває такої форми.

Водночас відзначимо, що питання про віднесення правової доктрини до джерел права завжди було у центрі уваги науковців, адже джерела намагалися визначити у трьох аспектах: матеріальному – як чинники, що зумовлюють зміст права (система соціально-економічних відносин); ідеальному – як сукупність юридичних ідей, поглядів, теорій, які зумовлюють зміст права і впливають на його створення та функціонування; формальному (спеціально-юридичному) – як засоби зовнішнього вираження і закріплення змісту норм права²¹. Очевидно, що зміст податково-правових норм залежить від наукових розробок правознавців, рівня правової свідомості, професіоналізму юристів-практиків. Однак це не дає нам підстав для того, аби вважати доктрину джерелом податкового права як форму об'єктивізації податково-правових норм. Як вбачається, саме визначаючи правову природу доктрини і вирішуючи питання про віднесення її до джерел податкового права, необхідно вести мову про її вплив на те, яким у кінцевому підсумку є зміст відповідної податково-правової норми і нормативно-правового акта загалом. Тож доречно акцентувати увагу на необхідності застосування положень доктрини податкового права при розробленні, прийнятті й удосконаленні податкового законодавства.

Висновки. Таким чином, поняття “доктрина податкового права” є багатогранним, а його зміст – різновекторним. Сутність доктрини податкового права розкривається низкою її аспектів: як сукупності сталих теоретичних положень про податок, його встановлення і сплату, податкову систему, принципи податкового права та інші аспекти податкових відносин; такі положення вивчаються і формуються науковцями, згодом мають своє відбиття у їхніх наукових працях (формалізуються), а також можуть бути об'єднані в межах відповідних наукових шкіл; синтезує

¹⁹ Н Кучерявенко, *Курс податкового права, т III: Учення о податку* (Право 2005).

²⁰ Дмитрик (н 3) 119.

²¹ *Загальна теорія держави і права: підручник* (Цвік М та Ткаченко В та Петришин О ред, Право 2002) 293.

та утворює певну систему наукових поглядів на сутність податків, податкової системи, податкового адміністрування. Окрім того, доктриною податкового права може називатися документ, що відображає зміст і напрями розвитку сучасної податкової політики держави. Податково-правова доктрина сьогодні не може бути визнана джерелом податкового права України. Водночас вона за своїм функціональним спрямуванням має чинити безпосередній вплив на зміст податково-правових норм при їх розробленні та удосконаленні.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Dmytryk O, *Dzherela finansovoho prava: problemy ta perspektyvy rozvytku [Sources of Financial Law: Problems and Prospects for Development]* (Pravo 2010) (in Ukrainian).
2. Kucherjavenko N, *Kurs nalogovogo prava [The course of Tax Law], t III: Uchenie o naloge [The Doctrine of Tax]* (Pravo 2005) (in Russian).
3. Semenikhin I, *Pravova doktryna: zahalnoteoretychnyi analiz [Legal Doctrine: A General Theoretical Analysis]* (Iurait 2012) (in Ukrainian).

Edited and translated books

4. Kun T, *Struktura naukovykh revoliutsii [The Structure of Scientific Revolutions]* (per z anhl, Port-Royal 2001) (in Ukrainian).
5. *Litopys dysertatsiinykh doslidzhen z finansovoho prava [Chronicle of the Dissertation on Financial Law]* (Kucheriavenko M ta Krynytskyi I uporiad, Pravo 2018) (in Ukrainian).
6. Polani M, *Lichnostnoe znanie. Na puti k postkriticheskoj filosofii [Personal Knowledge. Towards Postcritical Philosophy]* (per s angl, Progress 1998) (in Russian).
7. *Zahalna teoriia derzhavy i prava: pidruchnyk [General Theory of State and Law] : [Pictionary of the Ukrainian Language Academic Explanatory Dictionary (1970–1980)]* (Tsvik M ta Tkachenko V ta Petryshyn O red, Pravo 2002) (in Ukrainian).

Dictionaries

8. 'Doktryna' ['Doctrnsne'] v *Slovyk ukrainskoi movy. Akademichnyi tlumachnyi slovnyk (1970–1980)* <<http://sum.in.ua/s/doktryna>> (accessed: 22.02.2020) (in Ukrainian).
9. Ozhegov S i Shvedova N, *Tolkovyj slovar' russkogo jazyka [Explanatory Dictionary of the Russian Language]* (4-e izd, 2006) (in Russian).

Journal articles

10. Tatsii V, 'Shliakh "sprob ta pomylok" nadto doroho obkhydytsia suspilstvu' ['The Way of "Trial and Error" is Too Expensive for Society'] (2005) 9 Viche 56–7 (in Ukrainian).
11. Todyka Yu, 'Konstytutsiia i pravova doktryna' ['The Constitution and Legal Doctrine'] [2000] 1 (20) Visn. Akad. prav. nauk Ukrainy 46 (in Ukrainian).
12. Vavilin E, 'Nekotorye problemy mehanizma zashhity subektivnyh grazhdanskih' ['Some Problems of the Mechanism of Protection of Subjective Civil'] [2002] 3 (242) Pravovedenie 183 (in Russian).

Thesis

13. Duravkin P, 'Zabezpechennia vykonannia podatkovoho obov'iazku' ['Ensuring Tax Compliance'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2010) (in Ukrainian).
14. Duvanskyi O, 'Prymusovi zakhody, pov'iazani z nevykonanniam obov'iazku zi splaty podatkov i zboriv' ['Coercive Measures Related to Tax and Fee Failure'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2013) (in Ukrainian).
15. Hrebeniuk N, 'Funktsii podatkovopravovoho prymusu' ['Functions of Tax and Legal Coercion'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2017) (in Ukrainian).
16. Kyrychenko V, 'Sposoby zabezpechennia vykonannia podatkovoho obov'iazku' ['Ways to Tnsure Tax Compliance'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2005) (in Ukrainian).
17. Marynchak N, 'Zabezpechualni zakhody v podatkovomu pravi' ['Precautionary Measures in Tax Law'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2014) (in Ukrainian).
18. Tymchenko A, 'Vydy prymusovykh zakhodiv u podatkovomu pravi' ['Types of Coercive Measures in Tax Law'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2012) (in Ukrainian).
19. Zakarian B, 'Pravovidnovliuvalni zakhody v podatkovopravovomu rehuliuванні' ['Law Enforcement Measures in Tax Regulation'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2016) (in Ukrainian).

Dissertations

20. Bogatova O, 'Normativno-pravovoj akt kak istochnik prava (teoreticheskij aspekt)' ['Normative Legal Act as a Source of Law (Theoretical Aspect)'] (dis kand jurid nauk, 2004) (in Russian).
21. Boshno S, 'Forma prava: teoretiko-pravovoe issledovanie' ['Form of Law: Theoretical and Legal Research'] (dis d-ra jurid nauk, 2005) (in Russian).
22. Zozulja A, 'Doktrina v sovremennom prave' ['Doctrine in Modern Law'] (dis kand jurid nauk, 2006) (in Russian).
23. Dmytryk O, 'Dzherela finansovoho prava' ['Sources of Financial Law'] (dys d-ra yuryd nauk, 2011) (in Ukrainian).

Oleksandr Lukashev

THE TAX LAW DOCTRINE AND RULE-MAKING
IN THE FIELD OF TAXATION

ABSTRACT. Ukraine has passed through the stage of its initial establishment as an independent, democratic, social welfare and rule of law state; the situation in the field of rule-making in general and in the field of taxation in particular has not changed much. There may be numerous reasons for this: from economic and political ones to temporary circumstances, such as, for instance, the anti-terrorist operation in Eastern Ukraine. Most commonly, mention is made of the variability of socio-economic relations, non-compliance with legal techniques, lack of proper modeling of the situation, and so on. However, the reasons mentioned do not include the absence of a relationship between rule-making and the tax doctrine, whereby the use of those provisions which are formed as doctrinal is observed in the case of development and adoption of statutory instruments. To make an analysis of the process whereby the tax law doctrine influences the forming of the content of tax law provisions, the author highlights the essence of such concepts as "doctrine", "legal doctrine", and "tax law doctrine".

The purpose of the article is to determine the essence of the tax law doctrine.

It is established that the concept of the tax law doctrine is multi-faceted, and its content is characterized by multiple vectors. The essence of the tax law doctrine is manifested through a number of its aspects: as a set of well-established theoretical provisions about tax, its imposition and payment, tax system, principles of tax law and other aspects of tax relations; such provisions are studied and formulated by scientists and further reflected (formalized) in their scientific works, and they can also be combined within the framework of relevant scientific schools; it synthesizes and forms a certain system of scientific views on the essence of taxes, tax system, and tax administration. Furthermore, a document that reflects the content and lines of development of the State's modern tax policy can be regarded as the tax law doctrine. Today, the tax law doctrine cannot be recognized as a source of tax law in Ukraine. At the same time, by its functional orientation it should have a direct impact on the content of tax law provisions when they are developed and improved.

KEYWORDS: doctrine; legal doctrine of tax law; rule-making; tax rule-making; tax system.