



Олег Заверуха

кандидат юридичних наук,
голова Восьмого апеляційного адміністративного суду
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7340-9726>
(Львів, Україна)
ozaverukha@proton.me

УДК 342.736

ПРАВОВІ ДОКТРИНИ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ: ОСОБЛИВОСТІ, МЕТА ТА ЗАВДАННЯ

АНОТАЦІЯ. У статті досліджується значення та роль правової доктрини в сучасному контексті розвитку суспільних і правових відносин під впливом глобалізації, конвергенції правових систем і тенденцій прав людини. Наголошується на необхідності чіткого визначення та функціонального призначення правової доктрини у рамках правової системи України. Висвітлюється фундаментальність правової доктрини, яка формується через поглиблене наукове дослідження, аналіз сутності державно-правових явищ і процесів. Визначається багатоаспектність правової доктрини, встановлюється її роль у формуванні податкового законодавства. Підкреслюється важлива роль правової доктрини у впливі на поведінку платників податків та вирішенні податкових питань у контексті правового регулювання.

Автор розглядає процес формування правової доктрини та її складові, наголошує на її багатоетапності та тривалості. Стверджує, що правова доктрина – це система поглядів на правове регулювання суспільних відносин, виражена через принципи, презумпції та аксіоми, які є зразком для позитивного права. У статті визначається важливість юридичної доктрини, що полягає в роз'ясненнях і тлумаченнях правових норм, зроблених визнаними експертами з права, що сприяє кращому розумінню для правильного вирішення справи. Пропонується правову доктрину розглядати не як формальне правове джерело, а як додаткову аргументацію під час тлумачення правових норм. Охарактеризовано застосування правових доктрин у податкових спорах, що має на меті досягнення конкретних завдань, таких як сприяння правильному правовому тлумаченню та застосуванню, підтримка вдосконалення законодавства та забезпечення науково-правового обґрунтування судових рішень.

Ключові слова: правова доктрина; податкове право; доктрина податкового права; джерела податкового права; податкові спори; правозастосування; правотлумачення.

Нова соціально-правова реальність в Україні формується на фоні інтеграційних процесів. Україна увійшла до єдиного європейського правового простору і прагне інтегруватися до наднаціональної за своїм змістом правової системи Європейського Союзу (далі – ЄС). Не потре-

бує спеціального доведення висновків про те, що її участь в європейських інтеграційних процесах, адаптація чинного законодавства до законодавства ЄС сприяє збагаченню вітчизняної правової культури, удосконаленню правотворчих і правозастосовних процесів завдяки критичному сприйняттю європейських і світових правових стандартів. Важливим кроком у цьому напрямі слід вважати визнання правової доктрини чинником, що позитивно впливає на юридичну діяльність. На своєчасність і актуальність перегляду ролі і місця правової доктрини в системі джерел національного права вказує той факт, що в рамках європейської інтеграції відбувається не лише зближення національних правових систем, а й формування нового правопорядку, який не просто базується на органічному об'єднанні здобутків романо-германської й англосаксонської правових сімей, а й забезпечує їхню конвергенцію у межах правової системи ЄС. Таке зближення обумовлює потребу в науковій розробці системи загальних доктринальних поглядів як правової ідеологічної основи діяльності законодавчої і виконавчої влади України. З огляду на це нагальним завданням юридичної науки є створення цілісної концепції, яка б враховувала як особливості розвитку правової системи України, так і кращий досвід країн ЄС. Отже, йдеться про формування цілісної, логічно узгодженої національної правової доктрини як теоретичної основи нормотворчих процесів¹.

Ще більшої актуальності зазначеному додає рішення Європейської Ради від 23 червня 2022 р. щодо надання Україні статусу країни-кандидата на входження до ЄС². Адже зазначене відображає чітку перспективу європейської інтеграції України і, як наслідок, генерацію правової доктрини у національну юриспруденцію з адаптацією фундаментальних напрацювань як в європейській, так і в міжнародній системі правових категорій, чим обумовлюватиметься подальший виклад змісту, особливостей, завдань, призначення і тенденцій розвитку правових доктрин в українському праві, підкреслюючи не тільки теоретичні, а й практичні цілі, що досягатимуться при їхньому застосуванні.

У цій статті досліджено правові доктрини у податкових спорах як складові фінансового права, а отже, і фінансової системи України, оскільки побудова якісного регулювання економіки європейської держави безпосередньо пов'язана із належним правозастосуванням норм податкового права, що забезпечить стабільність у відносинах, які виникають у сфері справляння податків і зборів, порядку їхнього адміністрування, рівності платників податків перед законом, визначення їхніх прав та обов'язків, компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків таких

¹ І Семеніхін, *Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз: наукова доповідь* (Юрайт 2012) 6–7.

² European Council conclusions, 23–24 June 2022 <<https://www.consilium.europa.eu/media/57442/2022-06-2324-euco-conclusions-en.pdf>> (accessed: 25.07.2023).

посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальності за порушення податкового законодавства. Оскільки податкове законодавство за своєю правовою природою не може передбачити все різноманіття відповідних суспільних відносин, які потребують правового регулювання у цій сфері, то наявність розвиненої системи правових доктрин сприятиме подоланню законодавчих прогалин у процесі реалізації права.

Актуальність дослідження зумовлена тим, що за допомогою правових доктрин повноцінно усувається або частково зменшується відсутність належної регламентації поведінки в конкретній ситуації у дослівному тексті закону, а також усуваються суперечності між тими правовими нормами, що регулюють однакові суспільні відносини в чинному податковому законодавстві. У зв'язку з цим застосування правових доктрин у податкових спорах (податкових правовідносинах) є досить актуальним, адже таким чином забезпечується достовірне тлумачення права та вирішення проблемних питань у сфері податкового законодавства. Зазначені питання ставали предметом досліджень таких науковців, як Г. Білецька, О. Бондаренко, В. Гвоздій, І. Кальницька, Н. Мисник, Є. Євграфова, І. Семенехін, Є. Смичок, А. Котенко, Є. Полянський, М. Кармаліта, Р. Гаврилюк та ін. Однак складність категорії “правова доктрина” обґрунтовано потребує подальшого її вивчення у правозастосовному процесі, а саме при здійсненні правосуддя, зокрема у податкових спорах.

Метою дослідження є теоретико-практичне дослідження правової доктрини у податкових спорах та аналіз законодавчого врегулювання проблематики з метою визначення мети, завдань та особливостей правових доктрин у податкових спорах.

Варто підтримати висловлену в юридичній літературі думку, що у новітніх умовах розбудови суспільно-правових відносин під впливом процесів глобалізації, зближення правових систем, тенденцій розвитку прав людини доктринальні правові джерела набувають особливо великого значення. Питання правової доктрини виходить за межі національних правових систем, навіть правових сімей, і мають глобальний характер³. Без жодного перебільшення можна стверджувати, що в юридичній літературі найбільша кількість неоднозначних формулювань пов'язана з посиланням на категорію правової доктрини. Її поняття не є новим для правничої науки: вже давно відпрацьовані основні підходи до визначення доктрини. Утім, українські науковці досі не можуть дійти консенсусу щодо її природи та місця в правовій системі. Також вони, без належних на те причин, апелюють до правової доктрини у своїх працях, частіше за все ототожнюючи її з правовою наукою, а часто – навіть з юридичною

³ М. Кармаліта, ‘Місце правової доктрини в сучасній системі джерел (форм) права України’ (2012) 2 Публічне право 279–87.

фаховою літературою. Такий стан речей викликає певну стурбованість: адже має місце методологічний хаос, а також нехтування базисними засадами права, інакше кажучи – правовою доктриною як такою. Зазначена проблема потребує активного розв’язання через чітке визначення місця та функціонального навантаження правової доктрини в системі координат сучасного українського права⁴. Ця ситуація зумовлена величезною низкою факторів, починаючи з комплексного характеру цього явища, часткової та дуже спірної формалізації (відсутності єдиної форми викладення та існування правової доктрини), високим рівнем теоретичності поняття та закінчуючи довготривалим пануванням позитивізму (коли доктрина не була необхідна настільки, щоб бути детально вивченою)⁵. Однак у теперішніх умовах динамічної правової глобалізації та інтеграції міжнародно-правових принципів і законів як джерел права, що наділяються відповідною юридичною силою, правова доктрина з метою її офіційного застосування при оцінці суспільних відносин у судовому порядку, зокрема в адміністративному судочинстві при розгляді податкових спорів, має забезпечувати реалізацію її завдань і досягнення мети у площині правової системи України.

Правова доктрина створюється у результаті проведення фундаментальних наукових досліджень, що пов’язані з глибоким і всебічним аналізом сутності державно-правових явищ і процесів, з’ясуванням закономірностей їх виникнення і розвитку. Це є основною причиною її високого авторитету, передумовою для легітимації доктринальних положень у правосвідомості правників і, як наслідок, – сприйняття юридичною практикою. Ідеться про відображені в узагальненій теоретичній формі юридичні знання: категорії і поняття, теорії, концепції, що відбивають закономірності й логіку правової матерії і служать формами вираження змістової частини правової доктрини, яка безпосередньо оформлюється у вигляді наукових праць з питань права – монографій, наукових статей, коментарів законодавства тощо. Правова доктрина має вищий авторитет, ніж юридична наука, та включає найбільш цінні для суспільства розробки, які сприяють сталому розвитку державних і правових інститутів. Загальнозначущий характер правової доктрини проявляється у тому, що, з одного боку, вона формується відповідно до ідейно-ментальних особливостей правової системи, відображає національні правові традиції, а з другого – відображає потреби соціально-економічного, політико-правового розвитку конкретної держави та її правової системи, пропонує конкретні шляхи вирішення проблем, що виникають у процесі розвитку останніх. Правова доктрина не тільки статично віддзеркалює держав-

⁴ Є Полянський, 'Правова доктрина як базисна концепція права: природа, структура, значення' (2015) 17 Наукові праці Національного університету "Одеська юридична академія" 297–313.

⁵ С. Іскра, 'Визначення правової доктрини у її співвідношенні з юридичною наукою' (2018) 11 Підприємство, господарство і право 177–180.

но-правову дійсність, формуючи знання про право та його реалізацію. Її функція не зводиться виключно до інтерпретації та систематизації позитивного права, хоча саме у цьому полягає ключова функція правової доктрини. Вона також має прескриптивний характер, позаяк містить бачення права яким воно має бути, тобто його уявний ідеальний образ, обґрунтовує необхідність і доцільність закріплення норм права, формування нових галузей та інститутів права, їх удосконалення чи реформування. Важливою складовою правової доктрини є оціночно-прогностичний компонент, що містить програмні положення рекомендаційно-орієнтуючого характеру і становить результат критичного аналізу практики державотворення, правотворення, а, як результат, і правозастосування⁶.

Феномен правової доктрини максимально виявляється саме в її багатоглибності, адже вона і насправді виявляє себе по-різному залежно від характеру суспільних відносин, в яких вона так чи інакше задіяна⁷. Так, правова доктрина у податковому праві окреслює сукупність положень, на підставі яких формується зміст податково-правових норм, які в подальшому можуть бути предметом судового розгляду як правозастосування. Вони самі собою не є джерелом права, однак закладають підвалини для визначення змісту норм, спрямовані на заповнення прогалин і подолання колізій у сфері податкового регулювання. Їхньою метою є виокремлення раціональних та ефективних напрямів і засобів впливу на поведінку суб'єктів податкових правовідносин⁸.

Процес формування правової доктрини та її складників є тривалим, багатостадійним і починається, як правило, з висловлення оригінальних авторських поглядів (ідей, гіпотез) на певні явища державно-правової дійсності або з обґрунтування нових підходів до розв'язання актуальних проблем юридичної практики. Слід визнати, що закріплення доктринальних положень на законодавчому рівні (чи відтворення доктринальних положень у змісті інших формальних джерел) хоча і свідчить про визнання практичної цінності правової доктрини на офіційному рівні, проте не означає набуття нею юридичної сили, загальної обов'язковості, тобто таке визнання не робить її формально-юридичним джерелом права. У цьому разі фактичним джерелом права, що буде використовуватися правозастосовними органами, стане закон чи судовий прецедент, а не правова доктрина (доктринальні праці тих чи інших учених як форма її об'єктивізації). У цьому контексті правова доктрина – це створена юридичною наукою система поглядів на проблеми правового регулювання суспільних відносин, яка виражена у формі принципів, презумпцій, аксіом, що є моделлю позитивного права, визначає пріоритетні напрями,

⁶ І Семеніхін, 'Правова доктрина: поняття, ознаки, структура' (2016) 132 Проблеми законності 26–36.

⁷ Полянський (н 4) 297–313.

⁸ Є Смичок, 'Місце судової доктрини в доктрині податкового права' (2020) 4 Право і суспільство 214–20.

закономірності й тенденції розвитку законодавства, незалежно від факту фіксації її положень у будь-якому документі⁹.

Важливість правової доктрини в правозастосуванні полягає не у формальному застосуванні її як джерела права та посилання на неї, а використання роз'яснень, тлумачень правових норм, здійснених визнаними авторитетними правознавцями, що допомагає краще зрозуміти їхню сутність для правильного вирішення справи. Суд не повинен посылатися на правову доктрину як на джерело права, застосовувати її поруч з іншими джерелами права, що може поставити її на один рівень із нормативними актами й іншими джерелами права. Водночас суд вправі застосовувати доктрину як додаткову аргументацію щодо конкретного рішення під час тлумачення ним норм права, але в такому разі суд не може видавати таку правову доктрину за підставу ухваленого рішення. Значення правової доктрини має бути визначальним насамперед у процесі нормотворення, адже зрозумілі і чіткі норми права будуть усувати необхідність додаткового звернення до правової доктрини в процесі правозастосування¹⁰. З огляду на зазначене, мабуть, одне з найвдаліших і при цьому лаконічних визначень доктрини зробили науковці Д. Гетманцев та Н. Блажівська, вказавши, що 'доктрина – це не шаблон, а логічна конструкція, яка обґрунтовує правовий висновок суду'¹¹. Так, у ньому відсутнє теоретичне наповнення належними термінами понятійно-категоріального апарату, але таким твердженням було передано правове призначення правової доктрини як такої, що підсилює та доповнює норму права при вирішенні тих чи інших спорів, зокрема і податкових. Отож, метою правових доктрин у податковому праві має бути офіційна інтерпретація нормативних приписів, правових принципів, понять, законодавчих конструкцій за допомогою професійного юридичного мислення, наукових юридичних досліджень тощо, чим практично забезпечуватиметься результативне функціонування та взаємоузгодженість нормотворчого, правозастосовного і правотлумачного процесів. Як наслідок, інститут правової доктрини у податкових спорах через професійну діяльність правознавців дає змогу безпосередньо впливати на розвиток податкового права, визначати напрям подальшого реформування норм такого права, а також вказувати на нормативні прогалини у регулюванні таких правовідносин задля ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб і держави.

Застосування правових доктрин у податкових спорах передбачає досягнення певних завдань, поставлених перед суб'єктом, що застосову-

⁹ Семеніхін (н 6) 26–36.

¹⁰ В Решота, 'Правова доктрина в системі джерел адміністративного права України' [2018] 1 (4) Jurnalul Juridic național: Teorie și Practică 49–51.

¹¹ Д. Гетманцев, Н. Блажівська, 'Судові доктрини, що потребують перегляду з адміністративно-процесуального погляду' (2018) 2 Право України 84–101.

ватиме такі правові доктрини. Водночас перелік таких завдань не може бути вичерпним, оскільки залежить від конкретних правовідносин та їхнього правового регулювання на законодавчому рівні. Однак, для прикладу, можна виокремити декілька таких:

– формувати розуміння процесу науково-юридичного мислення, що включає в себе виникнення потреби правового регулювання окремих суспільних відносин, враховуючи при цьому відповідні наукові досягнення української та світової юридичної думки та науки у сфері податкового права;

– формувати потребу у якісній мережі наукових досліджень проблематики правозастосування податкового законодавства, що систематично наповнюватиметься працями правознавців у сфері податкового права, в яких містяться ґрунтовні і всебічні наукові висновки щодо зв'язків правових явищ і правових процесів та їхній вплив на правозастосовну діяльність органів судової влади;

– забезпечувати правильне з наукового погляду правотлумачення та правозастосування, що полягає у взаємоузгодженій позиції щодо застосування норм податкового права під час правотворчих процесів, їхнього наукового дослідження і сприйняття таких суспільством;

– сприяти вдосконаленню законодавства та/або правовому регламентуванню суспільних відносин, які тільки частково регламентовані у податковому законодавстві, через зазначення наукових юридичних обґрунтувань і правотлумачень у судових рішеннях, при цьому необхідно пам'ятати, що такі наукові обґрунтування мають допоміжний характер при здійсненні судочинства, але жодним чином не замінюють чинні норми податкового законодавства тощо.

Доктрина є невід'ємною складовою будь-якої розвинутої правової системи, де сформоване середовище професійних юристів, створений комплекс спеціальних правових текстів, існують диференційовані від інших сфер суспільної діяльності професійні юридичні практики. Водночас ступінь і форми впливу правової доктрини на правове життя суспільства залежать від стану розвитку правової системи, наявних правових традицій, характеру системи джерел права. У більшості сучасних правових систем права доктрина має значення авторитетного джерела права і використовується насамперед як додатковий засіб для обґрунтування юридично значущих рішень¹².

Правова доктрина у правовій системі держави проявляється насамперед на рівні праворозуміння суддів; і саме через судові акти, що містять посилання на відповідні фундаментальні наукові позиції, висновки та узагальнення, відбувається об'єктивізація правової доктрини як дже-

¹² Семеніхін (н 6) 26–36.

рела права¹³. Адже якщо джерелом права є документи, в яких об'єктивується норма права або які впливають на її чинність, то, згідно з цим підходом, включати до джерел права юридичну доктрину неправильно¹⁴. Ми поділяємо таку позицію, оскільки саме у результаті процесуальної діяльності суду в частині ухвалення судового рішення в останньому безпосередньо об'єктивуватиметься відповідна норма права, а наукові висновки, обґрунтування позицій, дослідження тільки підсилюватимуть її правову природу.

Загалом під правовою доктриною слід розуміти сукупність ідей та принципів, а також правових інститутів, які перебувають у нерозривному двосторонньому зв'язку з юридичною наукою, законодавством і судовою практикою та визначають основні засади, на яких засновується правова система держави. Доктрина бере свій початок у минулому, прямо регламентує право сучасності, визначає право майбутнього та постійно функціонує як динамічна категорія, що забезпечує подальший розвиток та вдосконалення права. До складу правової доктрини держави входять усі знання, які відповідають загальним вимогам чинної теорії права, відображені у законодавстві та використовуються на практиці¹⁵. Враховуючи зазначене, правова доктрина у податкових спорах визначатиметься як сукупність знань, які визначають принципи податкового права, його предмет регулювання, а саме відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, та порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх прав та обов'язків, компетенції контролюючих органів, повноваження і обов'язки їхніх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальності за порушення податкового законодавства¹⁶, а також юридично-ідеологічною основою для створення та забезпечення діяльності правових інститутів у податковому праві.

Висновки. З огляду на висловлену нами позицію, ми переконані, що застосування правових доктрин при вирішенні податкових спорів неухильно призведе до доповнення “внутрішнього переконання судді” ще однією об'єктивною ознакою, яка доводить свою правозастосовну ефективність. Неодмінним є той факт, що саме судді, уповноважені законом здійснювати судочинство, якнайкраще розуміють природу того чи іншого спору про право, й повинні вирішувати, які норми законодавства є обов'язковими до застосовування при розгляді конкретної судової

¹³ О Северінова, ‘Правова доктрина та її застосування в сучасних умовах європейської міждержавної інтеграції’ (2019) 4 Правовий часопис Донбасу 32–8.

¹⁴ Решота (н 10) 49–51.

¹⁵ Полянський (н 4) 297–313.

¹⁶ Податковий кодекс України: Закон України. 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 25.07.2023).

справи, і до їх повноважень належатиме можливість застосування допоміжних, так би мовити, “підсилюючих” правових інструментів задля забезпечення кожному права на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами. Правові доктрини у податковому праві формуватимуть основи праворозуміння, через які здійснюватиметься вплив на правозастосовну діяльність суддів, знаходячи формалізацію у текстах судових рішень відповідно.

REFERENCES

Bibliography

Edited books

1. Semenikhin I, *Pravova doktryna: zahalnoteoretychnyi analiz: naukovi dopovidi* (Petryshyn O red, Yurait 2012) (in Ukrainian).

Journal articles

2. Hetmantsev D, Blazhivska N, ‘Sudovi doktryny, shcho potrebuiut perehliadu z administratyvno-protseusualnoho pohliadu’ (2018) 2 *Pravo Ukrainy* 84–101 (in Ukrainian).
3. Iskra S, ‘Vyznachennia pravovoi doktryny u yii spivvidnoshenni z yurydychnoiu naukoiu’ (2018) 11 *Pidpriemstvo, gospodarstvo i pravo* 177–80 (in Ukrainian).
4. Karmalita M, ‘Mistse pravovoi doktryny v suchasni systemi dzherel (form) prava Ukrainy’ (2012) 2 *Publichne pravo* 279–87 (in Ukrainian).
5. Polianskyi Ye, ‘Pravova doktryna yak bazysna kontsepsiia prava: pryroda, struktura, znachennia’ (2015) 17 *Naukovi pratsi Natsionalnoho universytetu “Odeska yurydychna akademiia”* 297–313 (in Ukrainian).
6. Reshota V, ‘Pravova doktryna v systemi dzherel administratyvnoho prava Ukrainy’ [2018] 1 (4) *Jurnalul Juridic național: Teorie și Practică* 49–51 (in Ukrainian).
7. Semenikhin I, ‘Pravova doktryna: poniattia, oznaky, struktura’ (2016) 132 *Problemy zakonnosti* 26–36 (in Ukrainian).
8. Severinova O, ‘Pravova doktryna ta yii zastosuvannia v umovakh yevropeiskoi mizhderzhavnoi intehratsii’ (2019) 4 *Pravovyi chasopys Donbasu* 32–8 (in Ukrainian).
9. Smychok Ye, ‘Mistse sudovoi doktryny v doktryni podatkovoho prava’ (2020) 4 *Pravo i suspilstvo* 214–20 (in Ukrainian).

Oleg Zaverukha

LEGAL DOCTRINES IN TAX DISPUTES: FEATURES, PURPOSE AND OBJECTIVE

ABSTRACT. The article explores the significance and role of legal doctrine in the contemporary context of social and legal relations influenced by globalization, convergence of legal systems, and human rights trends. Emphasis is placed on the necessity of clear definition and functional purpose of legal doctrine within the legal system of Ukraine. The fundamental nature of legal doctrine is highlighted, shaped through in-depth

scientific research and analysis of the essence of state-legal phenomena and processes. The multifaceted nature of legal doctrine is identified, establishing its role in shaping tax legislation. The crucial role of legal doctrine in influencing the behavior of taxpayers and resolving tax issues within the framework of legal regulation is underscored.

The author examines the process of forming legal doctrine and its components, highlighting its multi-stage and lengthy nature. Legal doctrine is described as a system of views on the legal regulation of social relations expressed through principles, presumptions, and axioms that serve as a model for positive law. The importance of legal doctrine lies in the explanations and interpretations of legal norms made by recognized legal experts, promoting a better understanding for proper case resolution. It is proposed to consider legal doctrine not merely as a formal legal source but as additional argumentation during the interpretation of legal norms. The application of legal doctrines in tax disputes is characterized, aiming to achieve specific objectives such as promoting correct legal interpretation and application, supporting legislative improvements, and providing scientific legal reasoning for judicial decisions.

KEYWORDS: legal doctrine; tax law; the doctrine of tax law; sources of tax law; tax disputes; law enforcement; legal interpretation.