КИЇВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ПРАВА

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ЛЕЩЕНКО ОЛЕКСАНДР ВІКТОРОВИЧ

УДК 336.22:340.13

ДИСЕРТАЦІЯ

ЮРИДИЧНІ ДЕФЕКТИ У ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ТА СПОСОБИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

Подається на здобуття наукового ступеня **доктора юридичних наук**

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____Олександр ЛЕЩЕНКО

Київ – 2026

АНОТАЦІЯ

Лещенко О.В. Юридичні дефекти у правовому регулюванні податкових спорів та способи їх подолання. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Київський університет інтелектуальної власності та права, Київ, 2026.

Об'єктом дослідження є адміністративно-правові відносини, що пов'язуються із юридичними дефектами у правовому регулюванні податкових спорів та способи їх подолання.

Предметом дослідження є юридичні дефекти у правовому регулюванні податкових спорів та способи їх подолання.

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми, що виявляється в розкритті особливостей реалізації юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів та способів їх подолання. Визначено, що гносеологічний підхід до подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві дозволяє розглядати дефектність не лише як техніко-юридичну ваду норми або похибку правозастосування, а як наслідок неповноти, суперечливості чи викривлення правового пізнання, що впливає на здатність права адекватно відображати та регулювати податкову дійсність. Підкреслено, що методологічне значення цього підходу полягає в тому, що він орієнтує дослідника на виявлення причин дефектів через призму принципів об'єктивності, пізнаваності, діалектики, практики, історизму та конкретності істини. Відтак подолання дефектів набуває характеру системної пізнавально-практичної діяльності, спрямованої на відновлення узгодженості нормотворчості й правореалізації, підвищення передбачуваності правового регулювання та забезпечення досягнення об'єктивної істини у вирішенні податкових спорів. У такій площині усунення дефектів виступає інструментом

утвердження правової визначеності, фіскальної справедливості та балансу між публічними інтересами держави і правами платників податків.

Зроблено висновок, що методологія наукового пізнання юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів є визначальним чинником якості дослідницьких результатів і їхньої практичної придатності. Її зміст не зводиться до переліку методів, а охоплює цілісну систему принципів, підходів, категорій і процедур, що задають логіку аналізу дефектів, способи їх виявлення, пояснення причин виникнення та формулювання механізмів подолання. Плюралістична природа права й динаміка податкових правовідносин зумовлюють необхідність багаторівневої методології, яка поєднує філософські (діалектичні та аксіологічні), загальнонаукові (аналіз, синтез, системний підхід) і спеціально-юридичні (формально-догматичний, порівняльно-правовий, історико-правовий, інтерпретаційний) інструменти, а також міждисциплінарні ресурси економіки та соціології. Водночас вибір методів детермінується концепцією праворозуміння, оскільки саме вона визначає, що вважати дефектом: формальну невідповідність, практичну дисфункцію чи порушення принципів справедливості. Комплексне методологічне забезпечення дозволяє підвищити правову визначеність, передбачуваність і ефективність вирішення податкових спорів, мінімізуючи колізії та прогалини й зміцнюючи баланс між інтересами держави та правами платників податків

Аргументовано, що поняття юридичних дефектів у праві доцільно розглядати як родову категорію, що охоплює будь-які відхилення від нормативних вимог, принципів або цілей правового регулювання, які знижують його визначеність, узгодженість і ефективність. На відміну від вузько трактованої «помилки», юридичний дефект може мати як суб’єктивне походження (пізнавальні та професійні прорахунки суб’єктів правотворення чи правозастосування), так і об’єктивне (структурні вади нормативного масиву, складність регульованих відносин, динаміка соціального розвитку). Юридична помилка виступає різновидом дефекту й характеризується

ненавмисністю та результативним проявом у вигляді неправильного рішення, дії чи формулювання, тоді як омана є передусім когнітивним станом, внутрішньою передумовою, що може спричинити помилку. Окрему групу дефектів становлять прогалини та колізії, які виражають неповноту або неузгодженість правового регулювання й компенсуються інструментами тлумачення та аналогії. Встановлено, що водночас зловживання правом є якісно іншим явищем: воно формально спирається на суб'єктивне право, але має умисний антисоціальний вектор і тому не зводиться до помилки.

Визначено, що юридичні дефекти податкового законодавства України є об'єктивно притаманним правовій системі явищем, зумовленим складністю та динамічністю податкових правовідносин, однак їх наявність істотно знижує якість нормативного регулювання та ускладнює реалізацію принципу законності й правової визначеності. Обґрунтовано, що дефекти проявляються як у змісті (прогалини, колізії, дублювання, надмірність або недостатність регулювання), так і у формі (термінологічні, логіко-структурні та техніко-юридичні вади), а також можуть виникати на стадії правозастосування у вигляді дефектів розсуду. Аргументовано, що їх класифікація за наслідками, інтенсивністю регулювання, змістом і сферою виникнення дозволяє системно ідентифікувати першопричини правової невизначеності та визначити адекватні механізми подолання. З'ясовано, що відмежування дефектів законодавства від дефектів юридичних фактів і протиправності має методологічне значення, оскільки забезпечує коректний вибір засобів усунення недоліків: нормотворчих, інтерпретаційних або судово-коригувальних.

Встановлено, що прогалини в праві є неминучим, хоча й небажаним наслідком того, що соціально-економічні відносини розвиваються швидше, ніж норми, покликані їх регулювати. Прогалина проявляється як повна або часткова відсутність належного правила там, де існує потреба у правовому вирішенні, а її ключовими ознаками виступають наявність життєвої ситуації, необхідність ухвалення рішення та недостатність нормативного припису для

його обґрунтування. Правовий вакуум є глибшою формою дефектності – станом повної відсутності регулювання цілої групи відносин, що зазвичай виникає у перехідні періоди або при появі принципово нових явищ. У податковому законодавстві прогалини та вакууми особливо небезпечні, адже суперечать вимозі правової визначеності та принципу «немає податку без закону», провокують різночитання, зловживання і нерівність податкового тягаря. Тимчасово їх долають через аналогію (де допустимо) та звернення до загальних засад і презумпції правомірності дій платника, однак остаточне вирішення можливе лише шляхом якісного нормотворення: чітких дефініцій, узгоджених перехідних положень, своєчасних підзаконних актів і єдиної практики застосування, гармонізованої з міжнародними стандартами.

Констатовано, що колізії у податковому праві та законодавстві слід визначати як нормативні суперечності між двома чи більше приписами, що претендують на регулювання одних і тих самих податкових відносин, але через розбіжність змісту або механізмів впливу не можуть бути застосовані одночасно. Їх правовими ознаками виступають: наявність щонайменше двох чинних норм; однаковий предмет регулювання; взаємовиключність правових наслідків; необхідність вибору норми у правозастосуванні; ризик довільного розсуду та зниження правової визначеності. У податковій сфері колізії набувають особливої гостроти через часті зміни ПК України, складність процедур адміністрування та активне підзаконне регулювання. За основними критеріями вирізняються вертикальні (ієрархічні) колізії між ПК України та підзаконними актами, темпоральні – між старими й новими редакціями норм, горизонтальні – між нормами одного рівня (загальними й спеціальними), а також міжгалузеві – на стику податкового й адміністративного процесуального регулювання. Подолання таких протиріч забезпечується поєднанням колізійних принципів (lex superior, lex specialis, lex posterior) із спеціальними податковими «фільтрами», насамперед презумпцією правомірності рішень платника. Воєнні зміни 2022–2025 рр. підсилили

«перехідні» колізії, що підтверджує потребу системного, а не ситуативного вдосконалення нормотворення та єдності судової практики.

Обґрунтовано, що ознаками конкуренції норм податкового законодавства є: одночасна формальна застосовність двох і більше норм до однієї й тієї самої фактичної ситуації; відсутність між ними прямого логічного конфлікту (нормативне протиріччя не є очевидним); взаємовиключний або альтернативний характер наслідків їх застосування (застосування однієї норми робить зайвим або беззмістовним застосування іншої); потреба у встановленні певного правила пріоритету, яке не завжди прямо зафіксоване в законі, а часто випливає з системного тлумачення або доктрини; підвищений ступінь правового розсуду суб'єкта правозастосування або самого платника податків при виборі норми, що вважається правильною в конкретному юридичному контексті.

Зроблено висновок, що як юридичний дефект, конкуренція норм проявляється насамперед у таких негативних наслідках: неоднакове становище платників в аналогічних ситуаціях; ризик вибіркового, фіскально орієнтованого тлумачення норм контролюючими органами; збільшення кількості спорів та навантаження на адміністративні суди; зниження рівня довіри до податкової системи через непередбачуваність правового режиму. Акцентовано, що повністю усунути конкуренцію норм неможливо – вона є похідною від складності правового регулювання, багаторівневості джерел та різноманіття економічних ситуацій, і вимагає: підвищення якості нормотворення (чіткість, системність, уникнення надмірного дублювання та відсилочності); гармонізація національних норм з міжнародними зобов'язаннями; розроблення на рівні закону зрозумілих правил пріоритету між режимами і пільгами; формування сталої судової доктрини, заснованої на принципах верховенства права, правової визначеності, справедливості, пропорційності, а також на презумпції правомірності рішень платника податків, що у поєднанні з сучасними антизловживальними інструментами (GAAR, тест ділової мети, доктрина економічної сутності) дозволяє

нейтралізувати «дефектний» вимір конкуренції норм, водночас зберігаючи її потенціал як засобу гнучкого й справедливого податкового регулювання.

Констатовано, що юридичні дефекти податкового законодавства України – дублювання норм, нераціональне розташування приписів та логічна недосконаліть – становлять системну проблему, яка суттєво знижує якість податкового регулювання та перешкоджає реалізації базових принципів податкового права, що не лише ускладнюють правозастосування і створюють колізії, прогалини та неоднозначності, а й мають негативний вплив на дотримання принципів правової визначеності, стабільності, єдності та справедливості оподаткування, що призводить до виникнення ризиків вибіркового правозастосування, корупційних чинників та нерівності між платниками. Зроблено висновок, що усунення вказаних дефектів має розглядатися як необхідна передумова підвищення ефективності податкової системи, що вимагає комплексного підходу, що передбачає систематичний аудит норм, удосконалення структури ПК України, професійну нормотворчу експертизу, розвиток кадрового потенціалу та застосування сучасних ІТ-рішень, здатен забезпечити логічну цілісність, передбачуваність і стабільність податкового законодавства.

Зроблено висновок, що інтерпретаційні методи в податковому праві виконують роль практичного механізму нейтралізації юридичних дефектів, коли текст норми є неповним, суперечливим або допускає множинне прочитання. Їх застосування забезпечує не «створення» нових податкових обов’язків, а відновлення змістової визначеності вже чинного регулювання з урахуванням конституційних вимог законності та правової певності. Граматичне тлумачення уточнює межі припису через аналіз термінів і синтаксису; логічне – усуває внутрішні неузгодженості та відсікає абсурдні наслідки; системне – узгоджує норму з іншими приписами ПК України, суміжним законодавством і принципами права; історичне та телеологічне – відновлюють волю законодавця й цільове призначення норми, що особливо важливо при оціночних поняттях і перехідних режимах. Визначено, що

інтерпретація стабілізує правозастосування, мінімізує ризик свавільного фіскального підходу й підтримує баланс між інтересами бюджету та гарантіями платника.

Доведено, що метод аналогії є невід'ємним, хоча й концептуально обмеженим елементом механізму подолання прогалин у податковому праві України як форм недосконалості правового регулювання, що свідчить про її спрямування на забезпечення адаптивності і функціональної цілісності податкової системи за умов динамічних соціально-економічних змін і воєнного стану.

Визначено, що аналогія в податковому праві може застосовуватися лише за умови відсутності спеціальної норми, подібності правовідносин і заборони встановлення нових податкових обов'язків. Показано, що судова практика фактично формує доктрину «контрольованої аналогії», коли аналогічне застосування норм і загальних принципів здійснюється виключно pro tributario та слугує інструментом пом'якшення або усунення відповідальності платника в умовах непередбачуваних обставин, що дозволяє поєднати вимоги законності, правової визначеності та ефективного захисту прав платників податків.

Обґрунтовано, що подолання конкуренції норм у податковому праві України неможливе без системного застосування принципів пріоритету, спеціальності та субсидіарності. Пріоритет забезпечує верховенство Конституції України й Податкового кодексу України в оподаткуванні та захищає податкову сферу від фрагментарного регулювання іншими актами. Принцип спеціальності дозволяє віддавати перевагу нормам, які найбільш релевантно відображають специфіку податкових правовідносин, зокрема щодо строків оскарження рішень контролюючих органів, тим самим мінімізуючи ризик юридичних дефектів і порушення доступу платника до правосуддя. Субсидіарність, у свою чергу, діє як допоміжний механізм, що дає змогу заповнювати прогалини шляхом залучення інших галузевих норм та аналогії, але виключно за умови недопущення встановлення нових податкових

обов’язків поза законом. У сукупності ці засади формують цілісну модель колізійного регулювання, яка спрямована на забезпечення правової визначеності, стабільності податкових правовідносин і належного захисту прав платників у податкових спорах.

Описано техніко-юридичні методи усунення таких помилок через дерегуляційний, уніфікаційний і стандартизаційний підходи. Визначено, що дерегуляція спрямована на скорочення надлишкових приписів і процедур, що знижує нормативну складність і кількість потенційних конфліктів. Встановлено, що уніфікація забезпечує узгодженість норм та єдність термінології всередині Податкового кодексу України й у взаємодії з іншими актами, мінімізуючи конкуренцію правил і строків. Акцентовано, що стандартизація, у свою чергу, орієнтує нормотворчість на еталонні конструкції та міжнародні стандарти, підвищуючи передбачуваність і ефективність адміністрування. Зроблено висновок, що комплексне застосування цих підходів є дієвим превентивним механізмом зниження податкових спорів і підвищення якості податкового законодавства України.

Зазначено, що подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві України потребує комплексного поєднання нормотворчих і правотворчих механізмів. Первинна нормотворчість має ключове значення, оскільки саме закон повинен забезпечувати внутрішню узгодженість, чіткість і передбачуваність податкових приписів, а також відповідність конституційним принципам, зокрема стабільності та забороні ретроактивності. Вторинна нормотворчість у формі підзаконних актів і узагальнюючих податкових консультацій виконує оперативно-інтерпретаційну й уніфікаційну функції, зменшуючи ризики неоднакового застосування норм та сигналізуючи про наявні лакуни чи колізії, що потребують законодавчого виправлення. Судова практика реалізує заповнювально-компенсаторну роль: долає колізії, конкретизує оціночні поняття та забезпечує застосування принципів верховенства права в умовах нормативної невизначеності.

Встановлено, що ефективна профілактика дефектів податкових спорів потребує моделі управління якістю, що охоплює: підвищення нормативної визначеності на рівні законодавця, стандартизацію та мотивованість рішень контролюючих органів, а також належну доказову дисципліну й податкове управління на рівні платника. В умовах цифровізації та ризик-орієнтованого контролю особливого значення набувають прозорість критеріїв, обмеження дискреції та забезпечення ефективного оскарження.

Визначено, що мінімізація юридичних дефектів у податковій сфері є передумовою стабільності публічних фінансів і належного захисту майнових прав платників податків. Дефекти нормотворення (нечіткість дефініцій, колізійність, прогалини, надмірна оціночність) у поєднанні з дефектами правозастосування (формалізм, непослідовність підходів, недостатня мотивованість рішень, процедурні порушення) створюють ситуацію правової невизначеності, яка закономірно трансформується у спори та збільшує адміністративні й судові витрати. Відтак запобігання таким дефектам має ґрунтуватися на принципах правової визначеності, пропорційності, добросовісності та єдності практики, а також на стандартизації доказування й прозорості процедур, де важливе значення має розвиток податкового управління платника: системне документування реальності операцій, контроль ризиків контрагентів і внутрішня координація правової позиції.

Констатовано, що юридичні дефекти правового регулювання податкових спорів (прогалини, колізії, нормативна нечіткість, оціночність категорій, несталість адміністративної практики та доказові дисбаланси) є об’єктивним наслідком динамічності податкових правовідносин і складності механізмів їх адміністрування. За таких умов судова практика набуває системоутворювального значення як механізм корекції та стабілізації правозастосування, забезпечуючи реалізацію принципу правової визначеності у процедурному й матеріальному вимірах. Подолання вказаних дефектів здійснюється через конкретизацію оціночних понять, формування стандартів мотивованості та пропорційності рішень контролюючих органів, визначення

меж дискреції, а також установлення належних стандартів доказування і розподілу тягаря доказів. Відтак адміністративне судочинство виконує не лише захисну, а й нормотворчу (у функціональному сенсі) роль, забезпечуючи баланс між фіскальним інтересом держави та гарантіями прав платника податків.

Обґрунтовано, що напрямами подолання юридичних дефектів у податкових спорах є: колізійне врегулювання (пріоритет норм); застосування lex superior, lex specialis, lex posterior; пріоритет Конституції України, ПК України та міжнародних договорів над підзаконними актами; відсікання «додаткових обов'язків», створених роз'ясненнями чи практикою органу; інтерпретаційне подолання невизначеності через граматичне, логічне, системне, телеологічне й історичне тлумачення; «контекстний контроль» норми в системі ПК України та суміжних актів; наповнення оціночних понять критеріями через судову практику; застосування презумпції на користь платника (in dubio pro tributario) через використання при множинному тлумаченні прав та обов'язків; заборону розширювального тлумачення норм, що встановлюють податковий обов'язок або санкції; застосування процесуальних запобіжників в доказуванні через покладення тягаря доведення правомірності рішення на контролюючий орган; здійснення оцінки належності, допустимості та достатності доказів; недопущення підміни податкового контролю «обов'язком платника довести все»; подолання прогалин у межах допустимого, що вимагає застосування загальних принципів права (законність, пропорційність, правова визначеність, добросовісність); обережне використання аналогії лише там, де це не створює новий податковий обов'язок; нейтралізація техніко-юридичних дефектів через ігнорування неправильних відсилок, дублювань, «помилкових» редакцій через системне читання; уніфікація судової практики через орієнтацію на висновки Верховного Суду; забезпечення єдності підходів до типових спорів (строки, докази, реальність операцій тощо); попередня експертиза законопроєктів на логічну й структурну узгодженість податкового законодавства.

Ключові слова: *податкові правовідносини, податкове законодавство, спори у сфері публічно-правових відносин, податкові спори, юридичні дефекти, юридичні помилки, адміністративне судочинство, адміністративна процесуальна форма, адміністративна процедура, контролюючі органи у сфері оподаткування, тінізація економіки, податковий контроль, податкові правопорушення, фінансова відповідальність*.

SUMMARY

Leshchenko O.V. Legal defects in the legal regulation of tax disputes and ways to overcome them. – Qualification scientific work in the form of a manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Law in the specialty 12.00.07 – administrative law and process; financial law; information law. – Kyiv University of Intellectual Property and Law, Kyiv, 2026.

The object of the study is administrative-legal relations associated with legal defects in the legal regulation of tax disputes and ways to overcome them.

The subject of the study is legal defects in the legal regulation of tax disputes and ways to overcome them.

The dissertation provides a theoretical generalization and a new solution to the scientific problem, which is manifested in the disclosure of the features of the implementation of legal defects in the legal regulation of tax disputes and ways to overcome them. It is determined that the epistemological approach to overcoming legal defects in tax legislation allows us to consider defects not only as a technical and legal flaw in the norm or an error in law enforcement, but as a consequence of incompleteness, inconsistency or distortion of legal knowledge, which affects the ability of law to adequately reflect and regulate tax reality. It is emphasized that the methodological significance of this approach is that it orients the researcher to identify the causes of defects through the prism of the principles of objectivity, knowability, dialectics, practice, historicism and concreteness of truth. Therefore, overcoming defects takes on the character of a systematic cognitive and practical

activity aimed at restoring the coherence of norm-making and law implementation, increasing the predictability of legal regulation and ensuring the achievement of objective truth in resolving tax disputes. In this context, the elimination of defects acts as a tool for establishing legal certainty, fiscal justice and a balance between the public interests of the state and the rights of taxpayers.

It is concluded that the methodology of scientific knowledge of legal defects in the legal regulation of tax disputes is a determining factor in the quality of research results and their practical applicability. Its content is not limited to a list of methods, but encompasses a holistic system of principles, approaches, categories and procedures that define the logic of analyzing defects, methods for their detection, explanation of the causes of their occurrence and formulation of mechanisms for overcoming them. The pluralistic nature of law and the dynamics of tax legal relations necessitate a multi-level methodology that combines philosophical (dialectical and axiological), general scientific (analysis, synthesis, systemic approach) and special legal (formal-dogmatic, comparative-legal, historical-legal, interpretative) tools, as well as interdisciplinary resources of economics and sociology. At the same time, the choice of methods is determined by the concept of legal understanding, since it is it that determines what to consider a defect: formal inconsistency, practical dysfunction or violation of the principles of justice. Comprehensive methodological support allows to increase legal certainty, predictability and efficiency of tax dispute resolution, minimizing conflicts and gaps and strengthening the balance between the interests of the state and the rights of taxpayers.

It is argued that the concept of legal defects in law should be considered as a generic category that encompasses any deviations from regulatory requirements, principles or goals of legal regulation that reduce its certainty, consistency and efficiency. Unlike a narrowly interpreted “error”, a legal defect can have both a subjective origin (cognitive and professional miscalculations of law-making or law enforcement entities) and an objective one (structural defects of the regulatory

framework, the complexity of regulated relations, the dynamics of social development).

Legal error is a type of defect and is characterized by unintentionalness and a productive manifestation in the form of an incorrect decision, action or formulation, while delusion is primarily a cognitive state, an internal prerequisite that can cause an error. A separate group of defects is made up of gaps and collisions, which express the incompleteness or inconsistency of legal regulation and are compensated by tools of interpretation and analogy. It has been established that at the same time, abuse of law is a qualitatively different phenomenon: it is formally based on subjective law, but has a deliberate antisocial vector and therefore cannot be reduced to an error.

It has been determined that legal defects of the tax legislation of Ukraine are an objectively inherent phenomenon of the legal system, due to the complexity and dynamism of tax legal relations, however, their presence significantly reduces the quality of regulatory regulation and complicates the implementation of the principle of legality and legal certainty. It is substantiated that defects manifest themselves both in content (gaps, conflicts, duplication, redundancy or insufficiency of regulation) and in form (terminological, logical-structural and technical-legal flaws), and can also arise at the stage of law enforcement in the form of defects of discretion. It is argued that their classification by consequences, intensity of regulation, content and scope of occurrence allows for the systematic identification of the root causes of legal uncertainty and the determination of adequate mechanisms for overcoming them. It is found that the distinction between defects of legislation from defects of legal facts and illegality has methodological significance, since it ensures the correct choice of means of eliminating defects: norm-setting, interpretative or judicial-corrective. It is established that gaps in law are an inevitable, albeit undesirable consequence of the fact that socio-economic relations develop faster than the norms designed to regulate them. A gap manifests itself as a complete or partial absence of an appropriate rule where there is a need for a legal solution, and its key features are the presence of a life situation, the need to make a decision, and the insufficiency of

a regulatory prescription to substantiate it. A legal vacuum is a deeper form of defect – a state of complete absence of regulation of an entire group of relations, which usually arises in transitional periods or when fundamentally new phenomena appear. In tax legislation, gaps and vacuums are especially dangerous, as they contradict the requirement of legal certainty and the principle of “no tax without a law”, provoke different interpretations, abuse and inequality of the tax burden. They are temporarily overcome through analogy (where permissible) and appeal to general principles and the presumption of legality of the payer’s actions, but a final solution is possible only through high-quality rulemaking: clear definitions, agreed transitional provisions, timely by-laws and a uniform application practice harmonized with international standards.

It is stated that conflicts in tax law and legislation should be defined as regulatory contradictions between two or more provisions that claim to regulate the same tax relations, but due to differences in content or mechanisms of influence cannot be applied simultaneously. Their legal features are: the presence of at least two valid norms; the same subject of regulation; mutual exclusivity of legal consequences; the need to choose a norm in law enforcement; the risk of arbitrary discretion and a decrease in legal certainty. In the tax sphere, conflicts become particularly acute due to frequent changes in the Tax Code of Ukraine, the complexity of administration procedures and active secondary legislation. According to the main criteria, vertical (hierarchical) conflicts are distinguished between the Tax Code of Ukraine and secondary legislation, temporal – between old and new versions of norms, horizontal – between norms of the same level (general and special), as well as inter-branch – at the junction of tax and administrative procedural regulation. Overcoming such contradictions is ensured by combining conflict principles (lex superior, lex specialis, lex posterior) with special tax “filters”, primarily the presumption of legality of the payer's decisions. The military changes of 2022–2025 have intensified "transitional" conflicts, which confirms the need for systemic, rather than situational, improvement of norm-setting and unity of judicial practice.

It is substantiated that the signs of competition of tax legislation norms are: simultaneous formal applicability of two or more norms to one and the same factual situation; absence of direct logical conflict between them (normative contradiction is not obvious); mutually exclusive or alternative nature of the consequences of their application (application of one norm makes application of another unnecessary or meaningless); need to establish a certain rule of priority, which is not always directly fixed in the law, but often follows from systemic interpretation or doctrine; increased degree of legal discretion of the subject of law enforcement or the taxpayer himself when choosing a norm that is considered correct in a specific legal context.

It is concluded that as a legal defect, competition of norms manifests itself primarily in the following negative consequences: unequal position of taxpayers in similar situations; risk of selective, fiscally oriented interpretation of norms by regulatory authorities; increase in the number of disputes and burden on administrative courts; decrease in the level of trust in the tax system due to the unpredictability of the legal regime. It is emphasized that it is impossible to completely eliminate competition of norms – it is a derivative of the complexity of legal regulation, multi-level sources and diversity of economic situations, and requires: improving the quality of norm-setting (clarity, systematicity, avoidance of excessive duplication and referentiality); harmonization of national norms with international obligations; development of understandable rules of priority between regimes and privileges at the level of law; formation of a stable judicial doctrine based on the principles of the rule of law, legal certainty, fairness, proportionality, as well as on the presumption of legality of taxpayer decisions, which, in combination with modern anti-abuse tools (GAAR, business purpose test, economic substance doctrine), allows to neutralize the “defective” dimension of competition of norms, while maintaining its potential as a means of flexible and fair tax regulation.

It was found that the legal defects of the tax legislation of Ukraine – duplication of norms, irrational arrangement of prescriptions and logical imperfection – constitute a systemic problem that significantly reduces the quality

of tax regulation and hinders the implementation of the basic principles of tax law, which not only complicate law enforcement and create conflicts, gaps and ambiguities, but also have a negative impact on compliance with the principles of legal certainty, stability, unity and fairness of taxation, which leads to the emergence of risks of selective law enforcement, corruption factors and inequality between taxpayers. It was concluded that the elimination of these defects should be considered as a necessary prerequisite for increasing the efficiency of the tax system, which requires a comprehensive approach, which involves a systematic audit of norms, improving the structure of the Tax Code of Ukraine, professional regulatory expertise, development of human resources and the use of modern IT solutions, capable of ensuring the logical integrity, predictability and stability of tax legislation.

It is concluded that interpretative methods in tax law serve as a practical mechanism for neutralizing legal defects when the text of a norm is incomplete, contradictory, or allows multiple readings. Their application does not ensure the "creation" of new tax obligations, but the restoration of the substantive certainty of the already existing regulation, taking into account the constitutional requirements of legality and legal certainty. Grammatical interpretation clarifies the boundaries of the prescription through the analysis of terms and syntax; logical – eliminates internal inconsistencies and cuts off absurd consequences; systemic – harmonizes the norm with other prescriptions of the Tax Code of Ukraine, related legislation and principles of law; historical and teleological – restore the will of the legislator and the purpose of the norm, which is especially important for evaluative concepts and transitional regimes. It is determined that interpretation stabilizes law enforcement, minimizes the risk of an arbitrary fiscal approach, and maintains a balance between the interests of the budget and the payer's guarantees.

It is proved that the method of analogy is an integral, albeit conceptually limited element of the mechanism for overcoming gaps in the tax law of Ukraine as forms of imperfection of legal regulation, which indicates its focus on ensuring the

adaptability and functional integrity of the tax system in conditions of dynamic socio-economic changes and martial law.

It is determined that analogy in tax law can be applied only in the absence of a special norm, similarity of legal relations and prohibition of establishing new tax obligations. It is shown that judicial practice actually forms the doctrine of "controlled analogy", when the analogous application of norms and general principles is carried out exclusively pro tributario and serves as a tool for mitigating or eliminating the taxpayer's liability in unforeseen circumstances, which allows combining the requirements of legality, legal certainty and effective protection of taxpayers' rights.

It is substantiated that overcoming the competition of norms in the tax law of Ukraine is impossible without the systematic application of the principles of priority, specialty and subsidiarity. Priority ensures the supremacy of the Constitution of Ukraine and the Tax Code of Ukraine in taxation and protects the tax sphere from fragmentary regulation by other acts. The principle of specialty allows giving preference to norms that most relevantly reflect the specifics of tax legal relations, in particular regarding the deadlines for appealing decisions of regulatory authorities, thereby minimizing the risk of legal defects and violation of the payer's access to justice. Subsidiarity, in turn, acts as an auxiliary mechanism that allows filling gaps by involving other industry norms and analogy, but only on the condition that the establishment of new tax obligations outside the law is not allowed. Taken together, these principles form a holistic model of conflict regulation, which is aimed at ensuring legal certainty, stability of tax legal relations and proper protection of the rights of payers in tax disputes.

Technical and legal methods for eliminating such errors through deregulation, unification and standardization approaches are described. It is determined that deregulation is aimed at reducing redundant regulations and procedures, which reduces regulatory complexity and the number of potential conflicts. It is established that unification ensures the consistency of norms and the unity of terminology within the Tax Code of Ukraine and in interaction with other

acts, minimizing the competition of rules and deadlines. It is emphasized that standardization, in turn, orients norm-setting towards reference structures and international standards, increasing the predictability and efficiency of administration. It is concluded that the comprehensive application of these approaches is an effective preventive mechanism for reducing tax disputes and improving the quality of Ukrainian tax legislation. It is noted that overcoming legal defects in the tax legislation of Ukraine requires a comprehensive combination of norm-setting and law-making mechanisms. Primary rulemaking is of key importance, since it is the law that must ensure internal consistency, clarity and predictability of tax regulations, as well as compliance with constitutional principles, in particular stability and the prohibition of retroactivity. Secondary rulemaking in the form of by-laws and general tax consultations performs an operational-interpretative and unifying function, reducing the risks of uneven application of norms and signaling existing gaps or conflicts that require legislative correction. Judicial practice fulfills a filling and compensatory role: it overcomes conflicts, specifies evaluative concepts and ensures the application of the principles of the rule of law in conditions of regulatory uncertainty.

It has been established that effective prevention of defects in tax disputes requires a quality management model that includes: increasing regulatory certainty at the legislator level, standardization and motivation of decisions of regulatory authorities, as well as proper evidentiary discipline and tax management at the payer level. In the context of digitalization and risk-based control, transparency of criteria, limitation of discretion and ensuring effective appeal are of particular importance.

It has been determined that minimizing legal defects in the tax sphere is a prerequisite for the stability of public finances and proper protection of taxpayers' property rights. Defects in rulemaking (vague definitions, conflicts, gaps, excessive evaluation) in combination with defects in law enforcement (formalism, inconsistency of approaches, insufficient motivation of decisions, procedural violations) create a situation of legal uncertainty, which naturally transforms into disputes and increases administrative and judicial costs. Therefore, the prevention

of such defects should be based on the principles of legal certainty, proportionality, good faith and unity of practice, as well as on the standardization of evidence and transparency of procedures, where the development of the payer's tax administration is of great importance: systematic documentation of the reality of transactions, control of counterparty risks and internal coordination of the legal position.

It has been established that legal defects in the legal regulation of tax disputes (gaps, conflicts, regulatory vagueness, evaluativeness of categories, instability of administrative practice and evidentiary imbalances) are an objective consequence of the dynamism of tax legal relations and the complexity of their administration mechanisms. Under such conditions, judicial practice acquires a system-forming significance as a mechanism for correcting and stabilizing law enforcement, ensuring the implementation of the principle of legal certainty in the procedural and substantive dimensions. Overcoming these defects is carried out through the specification of evaluative concepts, the formation of standards of motivation and proportionality of decisions of regulatory bodies, the definition of the limits of discretion, as well as the establishment of appropriate standards of proof and distribution of the burden of proof. Therefore, administrative justice performs not only a protective, but also a norm-setting (in a functional sense) role, ensuring a balance between the fiscal interest of the state and guarantees of taxpayer rights.

It is substantiated that the directions for overcoming legal defects in tax disputes are: conflict resolution (priority of norms); application of lex superior, lex specialis, lex posterior; priority of the Constitution of Ukraine, the Tax Code of Ukraine and international treaties over subordinate legislation; cutting off “additional obligations” created by clarifications or practice of the body; interpretative overcoming of uncertainty through grammatical, logical, systemic, teleological and historical interpretation; “contextual control” of norms in the system of the Tax Code of Ukraine and related acts; filling of evaluative concepts with criteria through judicial practice; application of the presumption in favor of the payer (in dubio pro tributario) through use in multiple interpretation of rights and obligations; prohibition of expansive interpretation of norms establishing tax

obligations or sanctions; application of procedural safeguards in proof by placing the burden of proving the legality of the decision on the controlling body; assessing the appropriateness, admissibility and sufficiency of evidence; preventing the substitution of tax control by the "obligation of the taxpayer to prove everything"; bridging gaps within the limits of what is permissible, which requires the application of general principles of law (legality, proportionality, legal certainty, good faith); careful use of analogy only where it does not create a new tax obligation; neutralizing technical and legal defects by ignoring incorrect references, duplications, "erroneous" wordings through systematic reading; unifying judicial practice by focusing on the conclusions of the Supreme Court; ensuring unity of approaches to typical disputes (time limits, evidence, reality of transactions, etc.); preliminary examination of draft laws for logical and structural consistency of tax legislation.

Keywords: *tax legal relations, tax legislation, disputes in the field of public legal relations, tax disputes, legal defects, legal errors, administrative proceedings, administrative procedural form, administrative procedure, regulatory authorities in the field of taxation, shadow economy, tax control, tax offenses, financial responsibility.*

СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

Монографії:

1. Лещенко О.В Дефектність податкового законодавства: теоретико-методологічні підходи усунення : монографія / О.В. Лещенко. – Одеса : Видавництво «Юридика», 2026. – 408 с.

Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:

1. Prytuliak V., Hofman O., Verba O., Shcherbak S., Leshchenko O. Protection of individual rights in enforcement proceedings under martial law. *Amazonia Investiga.* 2022. Vol. 11. № 54. P. 50–56. DOI: https://doi.org/10.34069/AI/2022.54.06.5

2. Terletskii A., Andreiev D., Kachan V., Leshchenko O., Mashchenko O. Decentralization of Public Authorities in Ukraine: Theoretical-Legal and Administrative Aspects. *Jurnal Cita Hukum (Indonesian Law Journal).* 2024. Vol. 12. № 3. P. 489–504. DOI: https://doi.org/10.15408/jch.v12i3.43696

3. Horbalinskiy V., Leshchenko O., Mashchenko O., Leheza Ye., Prymakov K. Ways to protect the rights of individuals in adminisrative proceedings: legal regulation and international experience. *Cuestiones politicas.* 2023. Vol. 41. № 77. P. 324–334. DOI: https://doi.org/10.46398/cuestpol.4177.22

4. Leshchenko O., Krahlevych V., Borysenko A., Leheza Y., Riabchynska O. Legal definition of the cryptocurrency in Ukraine in international comparison. *Intersections. East European Journal of Society and Politics*. 2026. Vol. 11. № 2. 226–242. DOI: https://doi.org/10.17356/ieejsp.v11i2.1311

Статті в періодичних фахових наукових виданнях України:

1. Лещенко О.В. Правові засади здійснення соціальної політики в умовах пандемії. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 9. С. 385–388. DOI : https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-9/96

2. Лещенко О.В. Деякі аспекти державної стратегії розвитку громадянського суспільства. *Держава та регіони*. 2021. № 4(74). С. 150–153. DOI : https://doi.org/10.32840/1813-338X-2021.4.23

3. Лещенко О.В. Щодо правового регулювання прав людини у Великій Британії. *Правові новели*. 2021. № 15. С. 145–152. DOI : https://doi.org/10.32847/ln.2021.15.18

4. Лещенко О.В. Щодо процедури порядку подання декларацій. *Право і суспільство.* 2022. № 3. С. 191–196. DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2022.3.29

5. Лещенко О.В. Принцип стабільності податкового законодавства у судовій практиці Верховного суду при вирішенні податкових спорів. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2023. № 30. С. 40–47. DOI : https://doi.org/10.32782/npnuola.v31.2022.5

6. Лещенко О.В. Значення та цілі подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Law. State.* Technology, 2025. № 2. С. 64–69. DOI : https://doi.org/10.32782/LST/2025-2-11

7. Лещенко О.В. Поняття, правові ознаки та види прогалин у праві, правовий вакуум та прогалини у податковому законодавстві. *Правова позиція.* 2025. № 1(46). С. 104–108. DOI : https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-1.19

8. Лещенко О.В. Практика подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Правова позиція*. 2025. № 2(47). С. 225–229. DOI : https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-2.40

9. Лещенко О.В. Правові колізії у сфері оподаткування: природа, структура та види. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 9. С. 415–418. DOI : https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-9/88

10. Лещенко О.В. Гармонізація національного податкового законодавства України до міжнародних стандартів як напрям подолання юридичних дефектів та колізій. *Держава та регіони*. 2025. № 2(88). С. 234–239. DOI : https://doi.org/10.32782/1813-338x-2025.2.36

11. Лещенко О.В. Поняття, правові ознаки та види конкуренції норм податкового законодавства. *Правові новели*. 2025. № 26. С. 476–484. DOI : https://doi.org/10.32782/ln.2025.26.53

12. Лещенко О.В. Системні недоліки законодавчої техніки в податковому праві: види та правові характеристики. *Держава та регіони*. 2025. № 3 (88). С. 153–159. DOI : https://doi.org/10.32782/1813-338X-2025.3.20

13. Лещенко О.В. Логічна недосконаліть, дублювання та нераціональна структура податкового законодавства: вплив на принципи податкового права. *Право та державне управління*. 2025. № 2. С. 276–282. DOI : https://doi.org/10.32782/pdu.2025.2.37

14. Лещенко О.В. Роль та значення методу аналогії у податковому праві як засобу подолання прогалин чинного законодавства України. *Право і суспільство*. 2025. № 2. С. 766–771. DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.2.103

15. Лещенко О.В. Формування судової практики із застосування аналогій закону та права у регулюванні податкових правовідносин в Україні. *Право і суспільство*. 2025. № 3. Т. 2 С. 607–614. DOI : https://doi.org/ 10.32842/2078-3736/2025.3.2.83

16. Лещенко О.В. Інтерпретаційні методи усунення юридичних дефектів у податковому праві. *Правові новели*. 2024. № 24. С. 285–295. DOI : https://doi.org/10.32782/ln.2024.24.39

17. Лещенко О.В. Система інтерпретаційних методів у податковому праві: від виявлення до нейтралізації юридичних дефектів. *Право і суспільство*. 2024. № 6. С. 331–339. DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.6.48

18. Лещенко О.В. Методологія наукового пізнання у праві: вимір доктринального дослідження змісту податкових правовідносин. *Правові новели*. 2025. № 25. С. 166–171. DOI : https://doi.org/10.32782/ln.2025.25.20

19. Лещенко О.В. Співвідношення понять юридичних помилок, юридичних дефектів та інших видів суміжних термінів. *Право та державне управління*. 2025. № 1. С. 346–354. DOI : https://doi.org/10.32782/pdu.2025.1.48

20. Лещенко О.В. Генеза юридичних дефектів та юридичних помилок як суспільно-правового явища. *Право і суспільство*. 2025. № 1. С. 869–878. DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.1.127

21. Лещенко О.В. Класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві: значення та критерії застосування. *Держава та регіони*. 2025. № 1. С. 224–233. DOI : https://doi.org/10.32782/1813-338X-2025.1.32

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Лещенко О.В. Поняття прогалин у праві, правовий вакуум та прогалини у податковому законодавстві. *«Молодь: наука та інновації» 2025* : матеріали XIII Міжнародної науково-технічної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених, Дніпро, 12–14 листопада 2025 року (у 3-х томах) / Національний технічний університет «Дніпровська політехніка» – Дніпро : НТУ «ДП», 2025. Том 3. С. 143–145.

2. Лещенко О.В. Подолання юридичних дефектів податкового законодавства в умовах воєнного стану. *Права людини та публічне врядування :* матеріали VIII Міжнародного правничого форуму, м. Чернівці, 30 травня 2025 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2025. С. 524–526. DOI : https://doi.org/10.36059/978-966-397-501-6-140

3. Лещенко О.В. Аналогія закону та права у справах про податкові санкції: європейські стандарти та українська судова практика. *Modern Achievements in Legal Science and Practice,* Riga, March 19–20, 2025. Riga, the Republic of Latvia : International scientific conference. Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2025. С. 222–225. DOI : https://doi.org/10.30525/978-9934-26-558-7-59

4. Лещенко О.В. Теоретичні підходи до категорії «методологія права» у здійсненні досліджень з питань регулювання податкових суспільних відносин. *Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права* : матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції, м. Кременчук, 5–7 грудня 2024 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2024. С. 561–564. DOI : https://doi.org/10.36059/978-966-397-452-1-153

5. Лещенко О.В. Щодо поняття «члену сім'ї» у контексті необхідності декларування. *Європейський вибір України, розвиток науки та національна безпека в реаліях масштабної військової агресії та глобальних викликів XXI століття до 25 річчя Національного університету «Одеська юридична академія» та 175-річчя Одеської школи права :* матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Одеса, 17 червня 2022 р., Національний університет «Одеська юридична академія» – Одеса : Видавництво «Юридика», 2022. С. 105–108. URL: https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/0d3ce3ea-f104-4952-a124-c1b24e5ac440/content

6. Лещенко О.В. Поняття, юридичні ознаки та види юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень* : у 2 т. : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 19 травня 2023 р.) / за заг. ред. С.В. Ківалова. – Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. – Т. 2. С. 60–64.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ 29
ВСТУП 30
РОЗДІЛ І. ГЕНЕЗИС, ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ 44
1.1. Гносеологічний підхід до подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві 44
1.2. Методологія наукового пізнання юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів 64
1.3. Поняття юридичних дефектів. Співвідношення понять юридичних помилок, юридичних дефектів та інших видів суміжних термінів 101
1.4. Класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві 127
Висновки до розділу І 142
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ОКРЕМИХ ВИДІВ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ 148
2.1. Поняття, правові ознаки та види прогалин у праві, правовий вакуум та прогалини у податковому законодавстві 148
2.2. Поняття, правові ознаки та види колізій у податковому праві та законодавстві 161
2.3. Поняття, правові ознаки та види конкуренції норм податкового законодавства 176
2.4. Інші види юридичних дефектів та їх правові ознаки (дублювання, нераціональне розташування правових норм, логічна недосконаліть) податкового законодавства 189
Висновки до розділу ІІ 207
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИ ТА ІНСТРУМЕНТИ ПОДОЛАННЯ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ 220
3.1. Інтерпретаційні методи усунення юридичних дефектів у податковому праві 220
3.2. Метод аналогії у податковому праві та його межі: подолання прогалин 245
3.3. Пріоритет, спеціальність та субсидіарність як засади подолання конкуренції норм у податковому праві 265
3.4. Техніко-юридичні методи усунення помилок нормативної конструкції податкових актів: дерегуляційний, уніфікаційний та стандартизаційний підходи 288

Висновки до розділу III 299
РОЗДІЛ 4. ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА СПОСОБІВ ПОДОЛАННЯ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ 311
4.1. Нормотворчі й правозастосовні засоби усунення дефектів податкового регулювання 311
4.2. Попередження юридичних дефектів у податковому законодавстві та спорах 329
4.3 Судова практика подолання проявів юридичних дефектів податкових спорів 359
Висновки до розділу IV 378
ВИСНОВКИ 387
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 397
ДОДАТКИ 438

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ГПК України – Господарський процесуальний кодекс України

ЄС – Європейський Союз

ЄСПЛ – Європейський Суд з прав людини

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

КАС ВС – Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

ООН – Організація Об’єднаних Націй

ПК України – Податковий кодекс України

ЦПК України – Цивільний процесуальний кодекс України

США – Сполучені Штати Америки

ВСТУП

Актуальність теми. В Україні вже понад три десятиліття тривають безперервні соціально-економічні, фінансові та політичні трансформації, що зумовлюють постійну модернізацію правового регулювання публічних фінансів. У статті 1 Конституції України закріплено, що Україна є соціальною і правовою державою, а отже, механізми формування та використання публічних коштів мають відповідати критеріям справедливості, правової визначеності та ефективності. Досягнення стратегічних цілей розбудови соціальної і правової держави, а також поступ у напрямі європейських стандартів публічного адміністрування потребують вдосконалення податкової системи, невід'ємною складовою якої є належно врегульований порядок вирішення податкових спорів.

У сучасних умовах виконання Україною взятих на себе соціально-економічних зобов'язань ускладнюється загальними викликами економічної нестабільності та безпековими загрозами, посиленими воєнним станом, що об'єктивно підвищує значущість належного функціонування фіскального механізму: формування доходної частини державного й місцевих бюджетів, фінансування сектору безпеки і оборони, підтримки підприємництва, відновлення інфраструктури, забезпечення соціальних гарантій. Водночас реалії правозастосування засвідчують, що навіть за наявності розгалуженої нормативної бази податкові правовідносини залишаються конфліктогенними, а податкові спори – масовим явищем, що безпосередньо впливає на стабільність господарського обороту та довіру до державних інституцій.

Особливої актуальності в цьому контексті набуває проблематика юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів. До таких дефектів належать: нечіткість і оціночність правових приписів, колізії між нормами матеріального та процесуального права, прогалини у процедурі адміністративного оскарження, непослідовність у визначенні стандартів доказування і розподілі доказового тягаря, неоднозначність наслідків

порушення процедур податкового контролю, а також недостатня узгодженість практики застосування норм контролюючими органами та судами. Наявність дефектів породжує правову невизначеність, сприяє різнотлумаченню норм, збільшує витрати держави та платників податків на правовий захист і, зрештою, ускладнює досягнення балансу між публічним інтересом у забезпеченні надходжень та приватним інтересом у захисті майнових прав.

Вирішення зазначених проблем прямо пов’язане з виявленням закономірностей виникнення і прояву юридичних дефектів у податково-спірному регулюванні, уточненням їх класифікації та визначенням ефективних способів подолання: законодавчого усунення прогалин і колізій, уніфікації процедур, запровадження належних гарантій справедливого адміністративного та судового розгляду, розвитку механізмів превенції спорів (консультації, попередні узгодження, дотримання вимог чинного податкового законодавства України), а також посилення ролі принципів верховенства права, правової визначеності, пропорційності та добросовісності у податковому адмініструванні. Таким чином, дослідження юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів є науково і практично значущим, оскільки спрямоване на підвищення якості податкового законодавства та ефективності механізмів захисту прав учасників податкових правовідносин.

Стан наукової розробки проблеми. Теоретичним підґрунтям дослідження юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів є праці вітчизняних і зарубіжних науковців у сфері податкового, фінансового та адміністративного права, а також адміністративного судочинства. Значний внесок у розвиток доктрини податкового права та проблематики податкового контролю, податкового обов’язку, гарантій прав платників податків здійснили, зокрема, Л.К. Воронова, С.В. Ківалов, М.П. Кучерявенко, О.П. Орлюк, А.А. Нечай, О.О. Дмитрик, О.О. Семчик, О.А. Музика-Стефанчук, В.В. Тильчик, О.В. Тильчик, В.Д. Чернадчук, В.Г. Чорна а також інші представники фінансово-правової науки. Окремі аспекти податкових спорів та правозастосування у сфері оподаткування висвітлювались у працях

Д.О. Гетьманцева, Є.М. Смичка, Ю.О. Легези, О.В. Макуха, Н.Ю. Мелян, Н.Я. Якимчук та ін. Питання процесуальної форми вирішення публічно-правових спорів, стандартів адміністративного судочинства, доказування та судового контролю за дискрецією суб'єктів владних повноважень досліджувалися у працях учених у галузі адміністративного права та процесу, серед яких Т.О. Коломоєць, О.Ф. Скакун, А.М. Колодій, І.М. Федорович, В.В. Юровська та інші. Водночас проблематика юридичних дефектів у податково-спірному регулюванні має міждисциплінарний характер, що зумовлює звернення до напрацювань теорії права (вчення про прогалини, колізії, юридичну техніку, правову визначеність), а також до підходів філософії права, логіки й економіки (зокрема щодо оцінки наслідків регуляторних помилок і транзакційних витрат спору). При цьому необхідно аккцентувати, що здійснені дослідження зосереджені в межах таких напрямів, як: аналіз недоліків законодавчої техніки у податкових нормах і впливу невизначеності на зростання спорів; дослідження дефектів адміністративних процедур (перевірки, прийняття рішень, адміністративне оскарження), включно з питаннями мотивованості актів, доступу до матеріалів та дотримання строків; вивчення судового вирішення податкових спорів, єдності судової практики, принципів справедливого суду та належного урядування; пошук інструментів превенції й альтернативного врегулювання конфліктів у сфері оподаткування.

Попри наявність значного теоретичного доробку, питання комплексної і системної діагностики юридичних дефектів саме у механізмі вирішення податкових спорів (на стику матеріальних норм Податкового кодексу України, процедур податкового адміністрування та правил адміністративного судочинства) потребує подальшого поглиблення. Додаткової уваги вимагає узагальнення практики застосування процедурних норм, розроблення критеріїв істотності процесуальних порушень, удосконалення стандартів доказування та формування пропозицій щодо законодавчих і організаційних способів подолання дефектів. Саме поєднання доктринального аналізу з

результатами узагальнення адміністративної та судової практики дозволяє виробити аргументовані висновки й пропозиції, спрямовані на підвищення ефективності, передбачуваності та справедливості вирішення податкових спорів в Україні, що визначає актуальність вивчення проблеми юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів та способи їх подолання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано в руслі реалізації сучасних державних стратегічних документів, спрямованих на підвищення якості управління публічними фінансами, удосконалення податкового адміністрування та забезпечення ефективного захисту прав учасників публічно-правових відносин. Зміст і проблематика роботи узгоджуються з пріоритетами Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації, схвалених розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1805-р, які визначають необхідність інституційного посилення системи управління державними фінансами, удосконалення процедур, прозорості та підзвітності публічного адміністрування. Робота також кореспондує із Національною стратегією доходів до 2030 року, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р, у частині формування передбачуваного податкового середовища, модернізації підходів до податкового контролю та підвищення правової визначеності, що безпосередньо впливає на зниження конфліктності та якість вирішення податкових спорів. Водночас дослідження відповідає завданням Стратегії реформування державного управління України на 2022–2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 21 липня 2021 р. № 831-р, з огляду на орієнтацію на належне урядування, сервісність, цифровізацію процедур і підвищення ефективності адміністративних процесів (у тому числі процедур оскарження рішень контролюючих органів). Окремі висновки та пропозиції роботи узгоджуються з цілями державної антикорупційної політики, визначеними Антикорупційною стратегією на 2021–2025 роки, затвердженою Законом

України від 20 червня 2022 р. № 2322-IX, а також із заходами Державної антикорупційної програми на 2023–2025 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 4 березня 2023 р. № 220, у частині мінімізації дискреції, підвищення прозорості процедур і якості мотивації рішень публічної адміністрації. Крім того, дослідження враховує євроінтеграційний контекст і реформаторські зобов'язання, відображені у Плані України для реалізації ініціативи ЄС Ukraine Facility (розпорядження КМУ від 18 березня 2024 р. № 244-р), що передбачає комплексні зміни у публічному секторі та підходах до регулювання економічних відносин. Науково-методологічно робота відповідає сучасним орієнтирам розвитку фундаментальних досліджень у суспільно-гуманітарній сфері, визначеним у постанові Президії НАН України від 10 січня 2024 р. № 8. Дисертацію виконано в межах Плану наукових досліджень Київського університету інтелектуальної власності та права на 2025–2030 рр.

Мета та задачі дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає в тому, щоб на основі комплексного аналізу наявних наукових і нормативних джерел охарактеризувати юридичні дефекти у правовому регулюванні податкових спорів та способи їх подолання.

Для досягнення зазначеної мети в дисертаційній роботі необхідно вирішити такі *задачі*:

– визначити гносеологічний підхід до подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві;

– обґрунтувати методологію наукового пізнання юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів;

– встановити сутність поняття юридичних дефектів та охарактеризувати співвідношення понять юридичних помилок, юридичних дефектів та інших видів суміжних термінів;

– описати класифікацію юридичних дефектів у податковому законодавстві;

– обґрунтувати поняття, правові ознаки та види прогалин у праві, правовий вакуум та прогалини у податковому законодавстві;

– з'ясувати поняття, правові ознаки та види колізій у податковому праві та законодавстві;

– установити поняття, правові ознаки та види конкуренції норм податкового законодавства;

– з'ясувати інші види юридичних дефектів та їх правові ознаки (дублювання, нераціональне розташування правових норм, логічна недосконаліть) податкового законодавства;

– виявити інтерпретаційні методи усунення юридичних дефектів у податковому праві;

– розкрити метод аналогії у податковому праві та його межі: подолання прогалин;

– встановити пріоритет, спеціальність та субсидіарність як засоби подолання конкуренції норм у податкових спорах;

– охарактеризувати техніко-юридичні методи усунення помилок нормативної конструкції податкових актів: дерегуляційний, уніфікаційний та стандартизаційний підходи;

– виявити нормотворчі й правозастосовні засоби усунення дефектів податкового регулювання;

– визначити міжнародний та європейський досвід подолання проявів юридичних дефектів податкових спорів;

– обґрунтувати напрями попередження юридичних дефектів у податковому законодавстві та спорах.

Об'єктом дослідження є правовідносини, що пов'язуються із юридичними дефектами у правовому регулюванні податкових спорів та способи їх подолання.

Предметом дослідження є юридичні дефекти у правовому регулюванні податкових спорів та способи їх подолання.

Методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових і спеціально-юридичних методів та прийомів наукового пізнання, використання яких забезпечило комплексне вивчення юридичних дефектів у податковому законодавстві та правовому регулюванні податкових спорів, а також обґрунтування шляхів їх подолання і попередження. Застосування гносеологічного підходу (у межах філософсько-правового осмислення) дало змогу визначити пізнавальні передумови виявлення й подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві, розкрити їх як результат взаємодії законодавчої волі, правозастосування і тлумачення, а також окреслити межі пізнання дефектів у контексті принципів правової визначеності та верховенства права (підрозділи 1.1, 1.2). За допомогою діалектичного методу досліджено сутність юридичних дефектів як динамічного явища правової системи, що проявляється через суперечності між нормою і практикою її реалізації, між публічним і приватним інтересом, а також між стабільністю податкового регулювання та його адаптацією до економічних умов (підрозділ 1.3). Використання методів формальної логіки (аналізу й синтезу, індукції й дедукції, абстрагування, узагальнення) забезпечило логічну коректність формулювання дефініцій і побудову наукових висновків, зокрема при: описі класифікації юридичних дефектів у податковому законодавстві; обґрунтуванні поняття та видів прогалин, правового вакууму, колізій, конкуренції норм, а також визначенні інших дефектів (дублювання, нераціональне розташування норм, логічна недосконаліть) і їх правових ознак (підрозділи 1.4, розділ 2). За допомогою системного методу податкове законодавство і механізм вирішення податкових спорів розглянуто як взаємопов’язану сукупність матеріальних та процедурних норм, інститутів податкового контролю, адміністративного оскарження і судового захисту (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 3.1). Структурно-функціональний метод застосовано для з’ясування ролі юридичних дефектів у виникненні та розвитку податкових конфліктів і для встановлення, які саме дефекти породжують найбільш істотні процесуальні наслідки у спорах (помилки нормативної конструкції, дефекти процедур, дефекти термінології,

дефекти юридичної техніки) (підрозділи 4.2., 4.3). За допомогою методу тлумачення права (граматичного, системного, логічного, телеологічного та функціонального) виявлено інтерпретаційні способи усунення юридичних дефектів у податковому праві (розділ 3). Таким чином, застосована методологія забезпечила комплексне дослідження природи юридичних дефектів у податковому законодавстві, механізмів їх виявлення, усунення й подолання у податкових спорах та формування науково обґрунтованих пропозицій щодо їх попередження.

Нормативну основу роботи становлять Конституція України, міжнародно-правові акти, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, інші підзаконні нормативно-правові акти з питань правового регулювання подолання юридичних дефектів у податкових спорах. Для розроблення пропозицій з удосконалення правового регулювання подолання юридичних дефектів у податкових спорах використано законодавство зарубіжних держав, як-от: Сполучених Штатів Америки, Федеративної Республіки Німеччина, Французької Республіки та інших країн Європейського Союзу.

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні дані, акумульовані Державною службою статистики України за період 2020–2025 рр., інформація Єдиного державного реєстру судових рішень України та офіційних електронних ресурсів Міністерства фінансів України, Міністерства соціальної політики України, Міністерства економіки, довкілля та сільського господарства України, Міністерства юстиції України, Національного банку України, Державної податкової служби України, та інших центральних органів державної влади й місцевого самоврядування.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших у вітчизняній фінансово-правовій науці комплексних наукових досліджень, присвячених здійсненню характеристики юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів та способів

їх подолання. У результаті дослідження сформульовано низку нових наукових положень, рекомендацій і висновків, зокрема:

уперше:

– визначено, що дефект податкового законодавства зводиться до його розуміння як наявність певних вад у тих чи інших правових нормах, що призводить до дисбалансу інтересів учасників суспільних відносин, і тому впливає на якість врегулювання та правозастосування;

– сформульовано й обґрунтовано доктрину «контрольованої аналогії» у податковому праві України як спеціальної моделі застосування аналогії, що ґрунтується на пріоритеті захисту прав платника, принципах пропорційності, правової визначеності та інтеграції стандартів ЄСПЛ, і пропонує чіткий алгоритм її використання судами при подоланні прогалин податкового регулювання;

– обґрунтовано концептуальну модель подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві України через взаємодію трьох інструментальних рівнів: первинної нормотворчості (законодавче усунення колізій, прогалин і невизначеностей), вторинної нормотворчості (офіційні податкові роз'яснення як механізм уніфікації адміністративної практики) та судової правотворчості (заповнювально-компенсаторна функція судової практики);

удосконалено:

– підходи до класифікації юридичних дефектів у податковому законодавстві, що може бути здійснена за такими критеріями, як: *характер дефекту* (матеріальні (змістовні) дефекти, що проявляються у суперечностях між нормами, відсутності суттєвих елементів податку (об'єкта, бази, ставки, строків), а також наявності прогалин в регулюванні певних ситуацій;

– формальні (техніко-юридичні) дефекти, що проявляються у складній або нечіткій мові викладу норми, у неправильному використанні юридичної термінології, у граматичних чи синтаксичних помилках, що змінюють зміст норми; *ступінь впливу на правозастосування* (критичні (суттєві) дефекти, що

перешкоджають застосуванню норми, викликають правову невизначеність, а також створюють можливості для протиправного уникнення оподаткування; некритичні (несуттєві) дефекти, що не впливають безпосередньо на можливість реалізації норми та можуть бути усунені шляхом тлумачення або застосування аналогії); *джерело виникнення* (нормативні дефекти, що спричинені помилками законодавця (неповнота, суперечливість, неясність); та редакційні дефекти (помилки технічного характеру, що виникають при написанні або публікації нормативного акта); *тип правової невизначеності* (колізії як суперечності між різними нормами одного або різних актів); прогалини як відсутність правового регулювання певної ситуації, яка вимагає врегулювання; оціночні поняття (використання термінів на кшталт «значний», «істотний», «недостатній», які не мають чіткого визначення в законі; бланкетні норми без конкретизації як норми, які відсилають до інших актів або норм, що відсутні або не містять конкретних положень; *сфера виникнення* (ті, що виникають у матеріальному податковому праві як дефекти в частині визначення об'єкта, суб'єкта, ставок, бази оподаткування; ті, що виникають у процесуальному податковому праві (дефекти в регулюванні процедур перевірки, оскарження, стягнення);

– розуміння ознак конкуренції норм податкового законодавства, де виокремлено: одночасну формальну застосовність двох і більше норм до однієї й тієї самої фактичної ситуації; відсутність між ними прямого логічного конфлікту (нормативне протиріччя не є очевидним); взаємовиключний або альтернативний характер наслідків їх застосування (застосування однієї норми робить зайвим або беззмістовним застосування іншої); потребу у встановленні певного правила пріоритету, яке не завжди прямо зафіксоване в законі, а часто випливає з системного тлумачення або доктрини; підвищений ступінь правового розсуду суб'єкта правозастосування або самого платника податків при виборі норми, що вважається правильною в конкретному юридичному контексті;

– розуміння поєднання колізійних принципів (пріоритету, спеціальності, субсидіарності) із презумпцією правомірності рішень платника податків та доктриною легітимних очікувань, що дозволило запропонувати критерії вибору норми й тлумачення, які мінімізують правову невизначеність у податкових спорах;

– положення про інституціоналізацію принципу in dubio pro tributario: доведено необхідність його процедурної імперативізації на стадії податкового контролю шляхом нормативного закріплення обов'язку контролюючого органу мотивовано фіксувати в акті перевірки застосування/незастосування презумпції правомірності щодо кожного встановленого порушення;

набули подальшого розвитку:

– визначення, що на відміну від прогалин у податковому законодавстві України, де відсутня необхідне правило, при колізії маємо «надмір» регулювання – дві чи більше норми претендують на застосування до однієї ситуації, але ведуть до різних правових наслідків, що є ознакою – взаємовиключністю можливості одночасної реалізації – є ключовою для відмежування колізій від інших дефектів, що дозволило їх класифікувати: за ієрархією (вертикальні колізії); за часом (темпоральні колізії); за змістом (горизонтальні, внутрішньосистемні колізії); за галузевою належністю (міжгалузеві колізії);

– обґрунтування авторського підходу до оцінювання впливу дефектів на фундаментальні принципи податкового права (законність, правова визначеність, єдність, стабільність, справедливість), що дозволяє точніше визначати ступінь ризику, пов'язаний з існуванням конкретних видів недоліків;

– пропозиції щодо вдосконалення нормотворчої діяльності у сфері оподаткування, зокрема: впровадження систематичного аудиту податкового законодавства, застосування штучного інтелекту для виявлення логічних і структурних вад, посилення інституту нормотворчої експертизи та оновлення методології кодифікації податкових норм;

– пропозиції «інтерпретаційного механізму усунення юридичних дефектів у податковому праві», у межах якої інтерпретаційні методи системно класифіковано за їх компенсаторною, коригуючою та захисною функціями та сформульовано метаправило їх застосування з пріоритетом принципу in dubio pro tributario як спеціального критерію допустимих меж судового тлумачення податкових норм.

– комплексна модель техніко-юридичного усунення помилок нормативної конструкції податкових актів, яка інтегрує дерегуляційний, уніфікаційний та стандартизаційний підходи як взаємодоповнювані засоби підвищення правової визначеності правозастосування;

– положення про превентивну функцію юридичної техніки в податковому праві: доведено, що дерегуляція зменшує нормативне перевантаження правової системи, уніфікація забезпечує внутрішню узгодженість і єдність понятійного апарату, а стандартизація – сумісність національних процедур із міжнародними фіскальними стандартами, що сукупно знижує потенціал конфліктності правозастосування;

– розуміння, що судова практика виступає не лише засобом індивідуального захисту, а й функціональним механізмом корекції дефектного регулювання через вироблення стандартів правової визначеності, пропорційності, належного врядування та доказування, де уточнено критерії відмежування істотних і неістотних процедурних порушень у податковому адмініструванні;

– комплексне узагальнення міжнародного та європейського досвіду подолання проявів юридичних дефектів у податкових спорах і обґрунтовано можливості його адаптації до правової системи України шляхом виокремлення ефективних інструментів: пріоритету принципу правової визначеності та «якості закону» у сфері оподаткування; стандартизації процедур адміністративного перегляду й судового контролю; використання уніфікованих колізійних правил (lex specialis, lex posterior) та доктрини пропорційності при вирішенні конфліктів норм; превентивних механізмів

зменшення спорів (попередні роз'яснення та узгодження, управлінські підходи), що сукупно спрямовані на мінімізацію прогалин, колізій і конкуренції норм у податковому регулюванні.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес та можуть бути використані в таких напрямах:

– *науково-дослідній діяльності* – висновки та пропозиції щодо встановлення особливостей застосування юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів можуть становити основу для подальших наукових досліджень із відповідної проблематики;

– *правотворчій діяльності* – у процесі підготовки пропозицій щодо внесення змін до чинного податкового та адміністративно-процесуального законодавства України;

– *правозастосовній діяльності* – для вдосконалення юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів та способів їх подолання;

– *навчальному процесі* – під час викладання здобувачів вищої освіти дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право», «Формування безпекового середовища юридичними засобами», «Податкове право», «Адміністративне судочинство», «Адміністративно-правова протидія тінізації економіки», «Теорія правотворчості» у процесі підготовки підрозділів підручників і навчальних посібників із відповідного навчального курсу, а також статей та наукових повідомлень.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною науковою працею, що відображає результати проведеного дослідження. Сформульовані теоретичні положення, висновки та пропозиції були одержані дисертантом унаслідок аналізу та безпосереднього використання в роботі науково-інформаційних, нормативно-правових джерел і матеріалів щодо застосування принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин.

Апробація результатів дисертації. Результати дослідження, його основні висновки та рекомендації оприлюднені на 4 науково-практичних конференціях, а саме: «Молодь: наука та інновації» (м. Дніпро, 12–14 листопада 2025); «Права людини та публічне врядування» (м. Чернівці, 30 травня 2025); «Modern Achievements in Legal Science and Practice» (с. Riga, March 19–20, 2025); «Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права» (м. Кременчук, 5–7 грудня 2024); «Європейський вибір України, розвиток науки та національна безпека в реаліях масштабної військової агресії та глобальних викликів XXI століття до 25 річчя Національного університету «Одеська юридична академія» та 175-річчя Одеської школи права» (м. Одеса, 17 червня 2022); «Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень» (м. Одеса, 19 травня 2023).

Публікації. Основні положення роботи знайшли відображення в одноособовій монографії, 25 наукових статтях, з них 21 опубліковані у виданнях, що визнані як фахові з юридичних наук, та 4 статті – у зарубіжному науковому виданні, що індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus, а також у 6 тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, чотирьох розділів, що містять 15 підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 443 сторінки, у тому числі основного тексту – 366 сторінок. Список використаних джерел налічує 386 найменувань на 42 сторінках.

РОЗДІЛ І.
ГЕНЕЗИС, ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

1.1. Гносеологічний підхід до подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві

Вивчення побудови наукового пізнання юридичних дефектів в податковому законодавстві має будуватися на вироблених гносеологічних підходах до розуміння того чи іншого суспільного явища. Гносеологічний підхід як основа для формування методології наукового пізнання юридичних дефектів має розумітися як процес здобуття знань, опанування ідеями про суспільну дійсність, про взаємовідносини між суб'єктами та їх впливом на об'єкт у їх субституційній взаємодії.

Сучасні гносеологічні підходи пізнання суспільно-правових явищ мають базуватися на принципах: об'єктивності; пізнаваності; активного відображення; діалектики; практики, історизму; конкретності істини [357, с. 5].

Принцип об'єктивності як фундаментальна засада правової науки передбачає визнання існування правової дійсності незалежно від свідомості, волі, переконань чи суб'єктивних уявлень дослідника. Він вимагає забезпечення неупередженого, фактичного і доказового підходу до аналізу правових явищ, що, у свою чергу, передбачає відмову від оцінювання правових інститутів виключно крізь призму особистих поглядів або ідеологічних уподобань суб'єкта пізнання [227].

У межах юридичної науки дотримання принципу об'єктивності має першочергове значення для формулювання обґрунтованих правових висновків, розроблення доктринальних положень, а також здійснення

аналітичної оцінки правозастосовної практики. Такий принцип є критично важливим для забезпечення наукової доброчесності, запобігання деформації правової реальності та сприяння формуванню збалансованої, аргументованої та цілісної правової позиції.

Принцип пізнаваності передбачає визнання об'єктивної можливості відображення дійсності у свідомості суб’єкта пізнання шляхом формування науково достовірних знань. Такий принцип відображає переконання в тому, що правова реальність, як складова загальної соціальної дійсності, є такою, що піддається пізнанню, а знання про неї можуть відповідати об’єктивним властивостям досліджуваних правових явищ та процесів.

Пізнаваність правової дійсності має діалектичний характер: з одного боку, вона засвідчує безмежність процесу пізнання права, з іншого – вказує на історичну обумовленість та відносну обмеженість пізнавальних можливостей на кожному конкретному етапі розвитку юридичної науки та суспільства в цілому. У межах сучасного наукового підходу принцип пізнаваності слугує методологічною основою для удосконалення правових доктрин, критичного аналізу правових норм і формування адекватних правових моделей суспільних відносин [207, с. 34].

Принцип активного, творчого відображення передбачає розуміння пізнання як діалектичного процесу, що полягає не лише у пасивному сприйнятті правової дійсності, а й у її концептуальному осмисленні, моделюванні та відтворенні у формі юридичних понять, категорій і теорій. У межах цього принципу пізнання розглядається як активна діяльність суб’єкта, спрямована на виявлення не лише фактичного стану правових явищ, а й на осмислення їх потенційних трансформацій, тенденцій розвитку та можливих нормативних модифікацій.

Правова наука, керуючись цим принципом, здатна виходити за межі емпіричного фіксування існуючого стану правової системи та здійснювати прогностичну функцію, формулюючи обґрунтовані пропозиції щодо її вдосконалення [210, с. 344]. Таким чином, об’єктивний зміст реальності у

сфері права відображається як діалектична єдність дійсного й можливого, що надає юридичному мисленню перспективного, творчого виміру.

Принцип діалектики як методологічна засада наукового пізнання права передбачає обов’язкове врахування об'єктивних законів і категорій діалектики при аналізі правових явищ, процесів і структур. Діалектичний підхід вимагає розглядати правову дійсність у її суперечливості, взаємозв’язках, постійному розвитку та зміні, що забезпечує глибше розуміння природи права як історично змінної соціальної форми регуляції суспільних відносин.

Принцип практики, у свою чергу, визначає практику як основний критерій істинності юридичного знання. Згідно з цим принципом, істинність теоретичних положень юридичної науки, норм права чи правових моделей перевіряється й підтверджується через суспільну практику, тобто через діяльність соціуму, спрямовану на трансформацію суспільних відносин, інститутів, а також на саморефлексію й саморозвиток правової системи. Правова практика виступає як сфера застосування, перевірки та реалізації правових норм, водночас будучи джерелом для критичного переосмислення і вдосконалення правової доктрини [213, с. 233–237].

Таким чином, поєднання принципів діалектики та практики дозволяє забезпечити глибоку, обґрунтовану та цілісну концептуалізацію права як динамічного і суспільно зумовленого феномена.

Принцип історизму в юридичній науці вимагає аналізу правових явищ, інститутів і категорій крізь призму їхнього історичного виникнення, еволюції, трансформацій і взаємозв’язків з іншими елементами соціальної дійсності. Цей принцип передбачає розгляд права не як статичної системи норм, а як динамічного історичного феномена, що розвивається у взаємодії з політичними, економічними, культурними та ідеологічними чинниками.

Історизм забезпечує глибше розуміння природи правових інститутів, дозволяє адекватно інтерпретувати сучасний стан правової системи та надає методологічні підстави для передбачення її подальшого розвитку. Крім того, дотримання принципу історизму сприяє критичному осмисленню правових

ідей і концепцій минулого, дозволяючи уникнути анахронізму в юридичному аналізі та спрямовувати правотворчість у відповідності до реальних потреб суспільного поступу [214, с. 134].

Принцип конкретності істини полягає у визнанні того, що істина не є абстрактною або відірваною від реальності, а завжди набуває конкретної форми в межах визначених соціально-історичних умов, просторово-часових координат та особливостей правової дійсності. Кожне наукове положення у сфері юриспруденції має розглядатися не ізольовано, а в контексті конкретних обставин, у яких воно сформульоване, застосовується або функціонує.

Цей принцип унеможливлює формулювання універсальних, позаісторичних юридичних висновків, відриваючи наукову істину від схоластичного підходу та спрямовуючи дослідника на всебічний аналіз фактичного, соціального, правового та культурного контексту. В юридичній науці дотримання принципу конкретності істини є запорукою адекватності правових висновків, їх застосовності в практиці та відповідності реальним потребам суспільства [357, с. 5].

Безмежність потенціалу людського пізнання не полягає у його абсолютній непомильності, а в здатності до самокритики, виявлення помилок та їхнього подолання шляхом уточнення, перегляду і вдосконалення наукових знань. У цьому сенсі пізнання має самоочисну природу: помилка не заперечує істину, а, навпаки, слугує імпульсом для подальшого розвитку, уточнення понять і корекції пізнавальних моделей.

У юридичній науці ця здатність проявляється у постійному переосмисленні теоретичних конструкцій, правових доктрин та підходів до правозастосування відповідно до змін соціальної реальності. Така динаміка є свідченням зрілості правової науки, її методологічної гнучкості та відкритості до самокорекції, що є фундаментально важливим чинником її прогресивного розвитку [341].

Разом з тим, постійне самовдосконалення пізнання не означає абсолютного убезпечення від нових помилок – дефекти залишаються

неминучим елементом пізнавального процесу, проте вони виникають уже на більш високому рівні розвитку знання. Це зумовлено природою самого наукового пізнання як відкритої, саморефлексивної системи, що не лише продукує істини, а й водночас виявляє межі, похибки та внутрішні суперечності власних теоретичних конструкцій.

Однак закономірним і незворотним є те, що ці дефекти поступово виявляються, осмислюються і усуваються в процесі історичного поступу науки. Така здатність пізнання до самокорекції забезпечує його сталий розвиток і формування дедалі точніших, адекватніших уявлень про об'єктивну дійсність, у тому числі про правову реальність, її закономірності, тенденції та перспективи трансформації.

Вищою формою пізнання об'єктивної дійсності, тобто свідомої психічної діяльності, що спрямована на системне й цілеспрямоване відображення реальності, є наука. Вона становить соціальну форму знання, яка акумулює колективний досвід людства та забезпечує його постійне оновлення, узагальнення й критичну перевірку. Завдяки своєму усуспільненому характеру, наука переборює обмеження суб'єктивного пізнання, що дає підстави для висновку про принципову пізнаваність будь-якого явища об'єктивної дійсності.

У процесі наукового пізнання долаються протиріччя між альтернативними концепціями, відбувається поступове накопичення знань, узгодження підходів та утвердження більш точних і об'єктивно обґрунтованих уявлень. Наука, зокрема юридична, прагне не лише до пояснення дійсності, а й до її інтерпретації та прогнозування на основі раціонально верифікованого знання, що не залежить від індивідуальних позицій окремих дослідників.

Наука постає не лише як система впорядкованих знань, але й як високоспеціалізована сфера діяльності, що передбачає глибоку професійну підготовку суб'єктів пізнання та розвинений внутрішній поділ праці. Сучасна наукова діяльність здійснюється спеціально підготовленими дослідниками, які функціонують у межах чітко окреслених предметних галузей, що становить

важливу передумову для досягнення вагомих, обґрунтованих і нових наукових результатів.

Розвиток наукової спеціалізації зумовлює розроблення відповідних методик, технік дослідження, інструментів вимірювання та систем перевірки результатів, що підвищує точність, достовірність і ефективність наукового пізнання. У сфері юридичної науки це виявляється у формуванні окремих правових шкіл, наукових напрямів і методологій, які забезпечують ґрунтовне опрацювання специфічних правових проблем відповідно до об’єкта та предмета дослідження [343].

На відміну від буденного досвіду, що ґрунтується переважно на практичному сприйнятті реальності та обмежений емпіричними уявленнями, наука спрямована на систематичне проникнення у сферу невідомого, досі непізнаного. Її завдання полягає не лише у фіксації наявного знання, а й у постійному його розширенні, уточненні та поглибленні. У процесі наукового дослідження відбувається поступовий перехід від незнання до знання, від часткового – до цілісного, від поверхового – до глибшого, більш обґрунтованого і точного розуміння об'єктивної дійсності [327].

У цьому контексті юридична наука покликана виходити за межі правових стереотипів і шаблонних уявлень, активно долаючи прогалини в правовому розумінні суспільних процесів. Її пізнавальна функція реалізується через безперервне оновлення категоріального апарату, розвиток теоретичних засад праворозуміння та створення інноваційних концепцій, що забезпечують глибше осягнення природи права та його ролі в суспільстві [86, с. 456–458].

Галузь наукового пізнання є безмежною та невичерпною, що зумовлює об’єктивну обмеженість кожного конкретного рівня досягнутого знання. Така обмеженість пояснюється не лише існуванням ще не пізнаного, а й тим, що саме це непізнане впливає на зміст уже набутих знань, обумовлюючи їхню відносну неповноту, фрагментарність і наявність внутрішніх прогалин. У науковій картині світу ці прогалини проявляються як «білі плями» –

питання, які залишаються відкритими або не мають адекватного тлумачення на певному етапі розвитку науки.

У сфері юридичного пізнання така ситуація є типовою, оскільки правова дійсність є складною, багатовимірною та динамічною. Це зумовлює необхідність постійного критичного осмислення існуючих правових знань, виявлення меж їхньої застосовності та пошуку відповідей на нові соціальні виклики, що перебувають за межами наявного наукового горизонту.

У контексті загальної філософії гносеологія права постає як самостійна філософська дисципліна, що володіє всіма характерними ознаками філософського знання та використовує повний спектр філософських методів, категорій і підходів для осмислення такої специфічної сфери людської діяльності, як право. Її предметом є пізнання правової дійсності, особливості формування, структурування та розвитку правового знання, його істинності, обґрунтованості, меж і можливостей [50].

Якщо філософія загалом є формою теоретичного світогляду, що аргументовано пояснює фундаментальні засади буття і пізнання, то філософія права виступає формою правового світогляду, яка на гносеологічному рівні розкриває зміст, природу та сенс права, обґрунтовуючи його теоретичні засади, соціальне призначення й ціннісну основу. У цьому контексті гносеологія права формує епістемологічну рамку для юридичної науки, сприяючи глибшому розумінню закономірностей формування правових знань і змістовної істини у праві [85, с. 273].

Якщо в загальній філософії основним є питання про співвідношення людини і світу, то у філософії права таким питанням виступає співвідношення правової людини і світу права. У цьому аспекті філософія права постає не лише як прикладна філософська дисципліна, а як форма самосвідомості права – його критичного, концептуального та ціннісного осмислення. Вона досліджує право не лише як систему норм, інститутів чи процедур, а як багатовимірне явище, що поєднує юридичні, моральні, політичні та культурні виміри.

Право в цьому контексті постає не просто як засіб регулювання суспільних відносин, а як складна, структурована реальність, що має власну логіку розвитку, внутрішні закономірності та іманентну філософську глибину. Світ права – це особлива форма буття, що має онтологічну автономію та відрізняється від інших сфер соціального життя. Саме філософія права дозволяє осмислити цю своєрідність, розкриваючи фундаментальні основи правової дійсності, її зміст, сенс та ціннісні орієнтири [357, с. 5].

Пізнавальні процеси є невід'ємною складовою буття, оскільки вони не лише мисляться, а й реально існують як акти свідомої діяльності суб'єкта. У цьому сенсі пізнання має онтологічний статус, адже сам акт пізнання відбувається у дійсності, у часі та просторі, тобто є фактом буття. Водночас онтологічний аналіз, зокрема у сфері права, здійснюється з опорою на категоріальний апарат, методи й підходи, розроблені гносеологією – філософією пізнання.

Варто акцентувати, що між буттям як об'єктивною реальністю та знанням про нього існує діалектична суперечність, яка полягає у розриві між об'єктивним і його суб'єктивним відображенням. Розв'язання цієї суперечності вимагає гармонізації протилежностей – зближення знання з буттям, його наближення до дійсності. Досягнення істини в цьому процесі полягає у приведенні знання у відповідність із об'єктом пізнання. Таким чином, істина – це адекватне, обґрунтоване, несуперечливе знання про дійсне, що утверджується через єдність гносеологічного й онтологічного підходів [243].

Аналогічно до загального філософського пізнання, знання про буття права є результатом пізнавальних процесів, що становлять предмет дослідження правової гносеології. Остання розглядає механізми, форми та рівні правового пізнання, адаптуючи й трансформуючи загальнофілософські гносеологічні положення до специфіки правової сфери. Правова гносеологія спирається на досягнення філософії пізнання, але розвиває їх у контексті

вивчення природи права, його джерел, форм, смислів та істинності правового знання.

Водночас правову гносеологію доцільно розглядати як елемент правової онтології, оскільки пізнання права є не просто процесом відображення правової дійсності, а й складовою самої цієї дійсності. Пізнавальні акти, у яких формуються правові ідеї, концепції, доктрини та теорії, становлять невід'ємну частину правового буття, зумовлюючи зміст правової реальності поряд із нормами, інститутами та практикою. У цьому контексті варто підтримати підхід тих дослідників, які включають правові ідеї та теоретичні конструкції до структури правової реальності, визнаючи їх об’єктивне значення у правовому житті суспільства.

Взаємозв’язки правової гносеології та правової антропології є похідними від глибинних зв’язків між гносеологією та філософською антропологією як загальнофілософськими дисциплінами. Їхнє перетинання відображає фундаментальну єдність пізнання та суб’єкта пізнання, яким виступає людина. З одного боку, усі уявлення про людину формуються внаслідок пізнавальної діяльності, здійснюваної самою людиною, і залежать від її біопсихосоціальної природи, що визначає характер і межі пізнання.

З іншого боку, правове пізнання неможливе без урахування антропологічного виміру – розуміння сутності правової людини як суб’єкта, що творить, сприймає і реалізує право. Таким чином, правова гносеологія не лише користується результатами правової антропології, а й сама значною мірою зумовлює уявлення про людину в контексті права – як істоту пізнаючу, інтерпретуючу та діючу у правовому полі. Такий взаємозв’язок дозволяє говорити про методологічну інтеграцію обох дисциплін у процесі глибшого осмислення правової реальності.

Аналогічно, увесь зміст правової антропології є результатом пізнавальної діяльності, зокрема правового та загального пізнання, що відображає уявлення про людину в правовому вимірі. Водночас сам процес правового пізнання є функцією людини як правової істоти, яка не лише є

об’єктом, а й активним суб’єктом права – творцем, тлумачем, носієм правових смислів і цінностей.

У цьому сенсі правова гносеологія не лише взаємопов’язана з правовою антропологією, а виступає її органічною складовою, оскільки пізнання права розглядається як вияв людської природи в її правовому аспекті. Такий підхід дозволяє розглядати людину не абстрактно, а як антропологічно зумовленого суб’єкта пізнання, що діє в межах конкретної правової культури, історії, суспільства та світогляду. Отже, правова гносеологія, збагачуючи методологію правової антропології, одночасно отримує від неї світоглядне підґрунтя [239, с. 34–45].

Рух правореалізації та правозастосування слідує головній меті – встановлення істини у справі, що пов’язується із утвердженням правди, перепоною до якого є різноманітні дефекти у відносинах, що є перепонами для панування права та справедливості.

Досягнення правди, справедливості та верховенства права свідчить про те чи інше соціальне явище або подію є неможливим без попереднього здобуття об’єктивної істини про них. Об’єктивна істина виступає основою достовірного, неупередженого знання, що максимально відповідає сутності досліджуваного об’єкта незалежно від позиції чи інтересів суб’єкта пізнання. У цьому сенсі істина – це не просто одна з точок зору, а результат науково обґрунтованого, аргументованого й верифікованого пізнання, що відображає реальний стан речей.

У правовій науці прагнення до правди як до найвищої цінності неминуче передбачає дотримання принципу об’єктивності. Лише через досягнення об’єктивної істини про правові явища, їх походження, функціонування й наслідки, можливе формулювання справедливих теоретичних висновків, які мають практичну цінність для правозастосування, законотворення та правового розвитку суспільства [382, с. 729]. Істина у праві полягає у відповідності змісту юридичних положень – тверджень, висновків, приписів – об’єктивній правовій реальності, тобто фактам, процесам і відносинам, які

дійсно існують у суспільстві. Йдеться не лише про формальну узгодженість нормативних актів, а про фактичну адекватність юридичних конструкцій соціальній дійсності, їхню здатність адекватно регулювати реальні правовідносини та відображати справжній стан суспільних потреб, цінностей і конфліктів.

Таким чином, істина у праві має як гносеологічний, так і практичний вимір: вона реалізується не лише у правильному розумінні правових явищ, а й у здатності права ефективно функціонувати в конкретних умовах, забезпечуючи справедливість, порядок і стабільність.

Оскільки право є не лише соціальним, а й юридичним явищем, яке має державно-вольовий характер, істина у праві проявляється як у процесі правотворчості, так і в акті праворозуміння. У сфері правотворчості істина полягає у здатності нормативно-правових актів відображати об’єктивні потреби суспільного розвитку, реальні соціальні відносини та ціннісні орієнтири, які визнаються і підтримуються суспільством. Наявність істини в правових приписах свідчить про їх відповідність правовій реальності, а також про обґрунтованість і справедливість норм.

Водночас праворозуміння як суб’єктивна інтерпретація норм позитивного права повинне прагнути до істинного осягнення їхнього змісту, цілей і соціального призначення. У цьому процесі істина виявляється як інтелектуальна і ціннісна відповідність тлумачення правових норм об'єктивним умовам їх функціонування, а також глибокому розумінню духу права.

Таким чином, істина у праві – це динамічне, багатоаспектне явище, що охоплює як об’єктивний рівень правового регулювання, так і суб’єктивний рівень правового усвідомлення та інтерпретації, утворюючи єдність істинного права як за змістом, так і за формою його реалізації та правозастосування [382, с. 729].

Правотворча істина у сфері податкових правовідносин полягає у тому, що зміст законів та інших нормативно-правових актів у галузі оподаткування

повинен відповідати реальним соціально-економічним умовам, потребам і можливостям усіх суб’єктів податкових правовідносин – фізичних осіб, юридичних осіб, держави та її органів. Така відповідність є передумовою легітимності та ефективності податкового регулювання, оскільки забезпечує справедливий баланс між фіскальними інтересами держави й економічними інтересами платників податків.

Істинність податкових норм проявляється у їхній здатності адекватно відображати структуру, динаміку та специфіку фінансово-економічного життя суспільства, не створюючи зайвого податкового тиску, не допускаючи дискримінації чи невиправданих преференцій, і водночас забезпечуючи стійке функціонування публічних фінансів. У цьому контексті правотворча істина у податковому праві набуває практичного виміру: вона визначає, наскільки норма не просто юридично оформлена, а реально здатна врегулювати відповідні суспільні відносини ефективно, справедливо та обґрунтовано.

Цей різновид істини у податковому праві, зважаючи на його зв’язок із динамікою суспільного життя, справді може мати як абсолютний, так і відносний характер. З одного боку, правові норми можуть фіксувати сталі, універсальні принципи оподаткування (справедливість, рівність, правову визначеність), що надає їм риси абсолютної істини. З іншого боку, конкретний зміст податкових норм, способи їх реалізації та регулятивна ефективність залежать від історичного контексту, економічної ситуації, політичних умов, тобто набувають відносного характеру.

Істина в податковому праві є конкретно-історичною і соціальнозмістовною, адже вона не лише відображає певні об’єктивні економічні реалії, а й включає у себе тенденції розвитку суспільства, соціальні запити, можливості платників податків, державну фіскальну політику. Тому податково-правова істина постійно оновлюється, уточнюється, переосмислюється – але завжди має залишатися орієнтованою на баланс інтересів та правову справедливість.

Досягнення правотворчої істини у сфері податкового права та будь-якого іншого галузевого права зумовлюється необхідністю дотримання закономірностей соціального пізнання у процесі правотворчої діяльності. Такий процес передбачає не лише розуміння об’єктивних суспільних потреб і тенденцій, а й їхнє належне відображення у змісті нормативно-правових актів. Правотворча істина втілюється через закріплення результатів пізнання соціальної реальності у формах об'єктивного юридичного права – передусім у законодавстві, але також і в інших джерелах правового регулювання.

У зв’язку з цим однією з фундаментальних засад сучасної правотворчості є принцип науковості. Він вимагає від правотворчих органів орієнтуватися не лише на політичну доцільність чи адміністративні потреби, а й на аргументовані висновки суспільних наук, зокрема правознавства, економіки, соціології, філософії права, що дають змогу формувати нормативні конструкції, які відповідають об’єктивним закономірностям суспільного розвитку. Принцип науковості є запорукою того, що правотворчість не буде волюнтаристською чи декларативною, а базуватиметься на перевірених знаннях, що є необхідною умовою досягнення істини у праві [382, с. 729]. Правозастосувальна істина полягає у відповідності фактичних висновків, закладених у правозастосувальному рішенні, об’єктивним життєвим реаліям – тобто реальним обставинам конкретної справи. У межах правозастосовного пізнання центральним завданням є встановлення істини факту, яка має ключове значення для правильного застосування норм права, винесення обґрунтованих і справедливих рішень.

Оскільки йдеться про виявлення того, що дійсно відбулося у реальному світі, і виявлені факти мають правове значення, істина у цій площині повинна мати абсолютний характер. Вона має бути максимально наближеною до об’єктивної дійсності, незалежною від суб’єктивних суджень чи процесуальних компромісів. Саме тому у сфері правозастосування висока точність, доказовість і достовірність фактичних обставин є необхідною

умовою реалізації принципів законності, справедливості й правової визначеності.

Таким чином, правозастосувальна істина у матеріальному сенсі – це істина факту, яка утверджується на основі перевірених доказів, належного процесуального порядку та об'єктивного аналізу обставин справи, і саме вона слугує основою для виведення правових наслідків.

Особливості правозастосувальної істини у податковому праві зумовлюються високим ступенем формалізації цієї галузі, а також нормативною визначеністю процедур встановлення фактичних обставин. По-перше, предмет правозастосувального пізнання у податкових правовідносинах здебільшого є формально обмеженим, оскільки законодавство чітко окреслює, які саме обставини мають правове значення (наприклад, наявність податкового зобов'язання, підстави для нарахування податку, строки сплати тощо) [375].

По-друге, засоби встановлення істини – докази – заздалегідь визначені законом і регламентовані процесуальними нормами, що обмежує як їх обсяг, так і допустимі способи отримання (зокрема, акти перевірок, податкові декларації, первинні документи бухгалтерського обліку, пояснення платників податків тощо). Водночас процедура правозастосовного пізнання істини також значною мірою врегульована: встановлено порядок перевірки доказів, межі дослідження обставин справи, строки, компетенцію органів тощо [342, с. 45–47].

По-третє, регламентовано й механізми оскарження, перегляду, контролю й спростування правозастосувальних висновків, зокрема щодо їх фактичної достовірності, логічної узгодженості та правової коректності. Це створює систему гарантій, покликану забезпечити об'єктивність і законність встановлення істини у процесі вирішення податкових спорів [377].

Таким чином, правозастосувальна істина в податковому праві набуває особливої форми – формалізованої, процесуально обмеженої, але водночас

критично важливої для легітимності та обґрунтованості рішень, що приймаються у сфері оподаткування.

Процесуальність істини визначається діалектикою абсолютного та відносного у пізнанні й полягає в розумінні істини як динамічної, історично зумовленої властивості наукового знання. Істина не є раз і назавжди встановленою субстанцією, а формується в процесі поступового пізнання об'єктивної реальності, яке здійснюється людиною в конкретних соціальних, історичних і культурних умовах. У цьому сенсі істина є результатом не одного, а множини пізнавальних актів, що відбуваються у різних контекстах і щоразу уточнюють, поглиблюють і конкретизують зміст знання.

В юридичній науці, зокрема в податковому праві, ця процесуальність істини набуває практичного вираження у вигляді поступового вдосконалення правових норм, формування прецедентної практики, еволюції тлумачення податкових понять, а також перегляду рішень у зв'язку з новими фактичними обставинами. Таким чином, істина у праві не є догмою, а відкрита для перегляду та уточнення, і що важливо – утверджується як узгоджений, хоча й незалежний підсумок суб’єктивних пізнавальних актів, здійснюваних різними суб’єктами у межах нормативно-процедурного поля [326, с. 271].

Принцип конкретності виконує нормативну функцію в науковому пізнанні, зобов’язуючи враховувати реальні соціально-історичні, економічні, культурні та матеріально-практичні умови формування змісту знання. Такий принцип орієнтує дослідника на осмислення об'єкта не у відриві від його контексту, а в його конкретному історичному, просторовому та соціальному бутті. У такий спосіб забезпечується відповідність знання дійсним умовам і потребам практики, а отже – підвищується його істинність і прикладна цінність.

У сфері правової науки, зокрема в податковому праві, принцип конкретності означає необхідність урахування конкретних обставин суспільного розвитку, рівня економіки, правової культури, правосвідомості та реального функціонування фіскальних механізмів. Лише на основі

конкретного аналізу можливо сформулювати об’єктивно вмотивовані правові норми, дати належне тлумачення податкових положень або винести обґрунтоване правозастосувальне рішення. Таким чином, конкретність є умовою як істинності, так і ефективності правового пізнання та правотворчості [326, с. 271].

Однією з істотних перешкод у досягненні істини у сфері податкових правовідносин є наявність дефектів у правозастосовній діяльності, що є об’єктивною й неминучою складовою будь-якої людської практики, включаючи юридичну. Дефекти можуть виникати на різних етапах: при збиранні та оцінці доказів, при тлумаченні норм права, під час формулювання правових висновків, а також у результаті недосконалості процедур або людського чинника (необ’єктивність, упередженість, помилки у сприйнятті фактичних обставин тощо).

У податковому праві така похибка набуває особливої значущості, оскільки правозастосування часто пов’язане з великою кількістю технічних норм, жорсткою формалізацією та складною доказовою базою. Наявність дефекту може призводити до спотворення істини – як у встановленні факту, так і в юридичній оцінці ситуації, що ставить під загрозу справедливість і законність прийнятого рішення.

Тому усвідомлення потенційної дефектності правозастосування має стимулювати розвиток механізмів самокорекції, перегляду, апеляції та посилення контролю, які виступають як інструменти наближення до істини, незважаючи на об’єктивні обмеження.

Слово «дефект» тлумачиться через його розуміння як вада, недолік, хиба або порок [90, с. 25].

У філософії слово «дефект» тлумачиться як відхилення, недолік або внутрішня суперечність у пізнавальному або практичному процесі, що перешкоджає досягненню істини, цілісності чи гармонії буття та мислення. Це поняття використовується для позначення меж, похибок або викривлень,

які неминуче виникають у межах людської діяльності – як у сфері пізнання, так і у сфері дії, зокрема права.

У гносеологічному контексті, дефект означає обмеження пізнавального акту, пов'язані з: неповнотою інформації, хибними припущеннями, упередженістю суб'єкта пізнання, або недосконалістю методів дослідження. У онтологічному або практичному вимірі дефект може вказувати на реальну суперечність або порушення в самій структурі буття чи функціонування соціального інституту – наприклад, порушення логіки правозастосування, внутрішню непослідовність нормативного акта або несправедливість правового рішення [243]. Дефект (від латин. defectus – недолік) у Великому тлумачному словнику сучасної української мови визначається як «пошкодження, вада, недолік, відхилення від норми» [63, с. 209].

У філософії та праві дефект подекуди визначається через помилку. Так, С.В. Гаврилюк обґрунтовує, що у судовій практиці помилки визначаються як дефекти, «природою яких є певні фактори об'єктивного й суб'єктивного характеру», фактично ототожнюючи ці дві категорії. Вченою зазначається, що «помилки в судовій діяльності зумовлені як наявними труднощами з'ясування дійсних взаємовідносин осіб, які беруть участь у справі, так і складністю правозастосування»; відтак дефект є помилкою, що сталась в наслідок «різного роду недоліків у судовій діяльності» [71, с. 155].

Поняття «дефект» може ототожнюється з оманою, адже, достатньо усталеним є розуміння останньої категорії як «хибного сприйняття дійсності, зумовлене неправильним, викривленим відображенням її органами чуття; уявний образ чого-небудь, що помилково сприймається як дійсне» [224, с. 691–692]. Помилка може визначатися через певний «стан людини, коли вона помилково сприймає що-небудь уявне за дійсне»; «те ж саме, що обман» [224, с. 691–692].

Такий підхід не відповідає нормам чинного законодавства України, зокрема, у сфері цивільно-правових відносин, де серед дефектів правочинів виділяються правочини, укладені під впливом помилки (ст. 229 Цивільного

кодексу України), що визначається, як «помилкове розуміння обставин, які мають істотне значення (щодо природи правочину, прав та обов'язків сторін, таких властивостей і якостей майна, які значно знижують його цінність або можливість використання за цільовим призначенням; щодо мотивів правочину помилка не має істотного значення, крім випадків, встановлених законом)», та правочини, укладені під впливом обману, що полягає у «навмисному введенні другої сторони в оману щодо обставин, які мають істотне значення», при цьому «обман має місце, якщо сторона заперечує наявність обставин, які можуть перешкодити вчиненню правочину, або якщо вона замовчує їх існування» (ч. 2 ст. 230 ЦК України) [363].

Помилки й омани є неминучими супутниками пізнавального процесу, які, хоча й ускладнюють досягнення істини, водночас становлять необхідний етап її осягнення. Їх виникнення обумовлено різноманітними чинниками – обмеженістю інформації, недосконалістю пізнавальних методів, суб’єктивністю мислення, впливом зовнішніх умов, а також складністю й багатовимірністю самого об’єкта пізнання.

У філософсько-гносеологічному сенсі помилки не заперечують істину, а вказують на межі наявного знання, слугуючи поштовхом до його перегляду, уточнення й поглиблення. У юридичній сфері, зокрема в правозастосуванні, помилки можуть стосуватися як фактичних обставин, так і юридичної кваліфікації, але їх виявлення та виправлення є важливою складовою механізму досягнення об’єктивної істини.

Отже, омана не є кінцем пізнання, а елементом його самокорекційної природи, що підкреслює динамічний, історично розвивальний характер пізнавального процесу – як у науці загалом, так і в праві зокрема.

Таким чином, необхідно зробити висновок, що поняттям «дефект» охоплюється як поняття «помилка», так і «обман» або «омана». Але при цьому помилка не є тотожною обману. Так, «якщо омана – це характеристика знання, то помилка – це результат неправильних дій індивіда в будь-якій сфері: логічні, фактичні, помилки в обчисленнях, у політиці, в повсякденному житті

тощо» [96, с. 127–135]. На нашу думку, у юридичній практиці співвідношення помилки та омани проявляється в різних площинах – епістемологічній, процесуальній і правозастосовній. Помилка в судочинстві, як правило, виступає у формі конкретного процесуального результату, що має юридичне значення: вона може бути підставою для апеляційного чи касаційного перегляду справи, для поновлення процесуальних прав, а також – у передбачених законом випадках – для притягнення до юридичної відповідальності.

Помилка часто є наслідком як внутрішніх когнітивних похибок суб’єкта (неправильне тлумачення факту чи норм права), так і зовнішніх чинників, серед яких значну роль може відігравати омана. Остання, у свою чергу, є результатом або активного зовнішнього впливу (обману), або суб’єктивно викривленого сприйняття об'єкта дослідження. На відміну від помилки, омана не має безпосереднього процесуального вираження – у юридичному полі її фіксація можлива лише опосередковано, через ту саму помилку, що вже має наслідки у формі процесуального акта, рішення чи дії.

Таким чином, оману доцільно розглядати як одну з причин помилки, а сама помилка – це вже юридично релевантний наслідок, який підлягає правовій оцінці, оскарженню та, за необхідності, виправленню у відповідному процесуальному порядку. Таке розрізнення є важливим для забезпечення принципів об’єктивності, істинності й справедливості у правовідносинах в цілому, і зокрем, у податковій сфері.

З огляду на викладене, існують усі підстави стверджувати, що істинність висновків юридичної науки не може й не повинна визначатися виключно з позицій вузько прагматичного підходу, ситуативної користі чи уявної короткочасної вигоди. Такий підхід спотворює природу правового пізнання, знижує його об’єктивність та підриває довіру до наукових результатів як джерела достовірного знання про право та правову дійсність.

Істина у юриспруденції потребує опори на об’єктивні, обґрунтовані критерії – логічну послідовність, відповідність соціальним реаліям, історичну

конкретність, а також моральну і правову значущість. Будь-яке знання, яке претендує на науковість, має виходити не з інтересів моменту, а з орієнтації на істину як глибинне, стійке, загальнозначуще відображення правової дійсності. Це особливо актуально для податкового права, де прагнення до фіскальної ефективності не повинно підміняти вимогу правової справедливості й обґрунтованості нормотворчих чи правозастосувальних рішень [72].

Наявність дефектів у правовідносинах відтак призводить до зниження ефективності правореалізації та правозастосування, що має наслідком неналежність відображення предмету регуляції.

Таким чином, методологічний підхід до дослідження дефектів у податкових правовідносинах позначається на досягненні істини у їх регулюванні та реалізації, є перешкодою для досягнення істини та об’єктивності при розгляді та вирішенні податкових спорів. Подолання дефектів у податкових спорах є гарантією істини у справі. Фактично подолання дефектів в податкових спорах є ціллю правозастосування.

Подолання юридичних дефектів має не лише технічне, а насамперед концептуальне значення. Воно спрямоване на: відновлення внутрішньої логіки та узгодженості системи податкового права; підвищення ефективності нормотворчості й передбачуваності податкових рішень; зміцнення правової стабільності та фіскальної справедливості; забезпечення балансу між публічними інтересами держави й правами платників податків.

Ціллю подолання таких дефектів є досягнення правової істини у сфері оподаткування – тобто створення таких нормативних умов, за яких правове регулювання відображає реальні соціально-економічні відносини, відповідає принципам правової системи, є зрозумілим, передбачуваним та ефективним в реалізації.

1.2. Методологія наукового пізнання юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів

Методологія виступає базовим підґрунтям наукового дослідження. Дослідник повинен визначити чіткий алгоритм дій, згідно з яким здійснюватиме науковий пошук. Саме від правильності вибору цього алгоритму залежить значущість отриманих результатів. Кожен метод має своє специфічне призначення і повинен відповідати поставленим цілям дослідження. Такий підхід дає змогу ефективно реагувати на виклики, пов’язані з удосконаленням механізмів охорони, захисту та відновлення прав людини.

Діяльність науковця у сфері юриспруденції загалом і адміністративного права зокрема пов’язується із триваючим науковим пошуком відповідей на комплексні багатоаспектні проблеми, що обумовлюються трансформаційними процесами в суспільстві.

Актуальність дослідження методології права обумовлюється тим, що вона належить до категорії складних і водночас ключових аспектів правової науки. Методологія – це не лише сукупність методів, прийомів та принципів, що використовуються у процесі дослідження правових явищ, а й фундамент, на якому будується вся система правового пізнання. Її значення особливо зростає в умовах стрімкого розвитку суспільства, трансформації правових систем і зростання ролі права у врегулюванні суспільних відносин. Однією з головних причин актуальності методологічної проблематики є те, що право – це не лише система норм, але й жива практика, яка постійно змінюється під впливом політичних, економічних, соціальних, культурних факторів. Тому будь-яке правове дослідження, яке претендує на наукову цінність, повинно ґрунтуватися на чітко визначених методологічних засадах. Від якості обраної методології залежить глибина аналізу, об’єктивність висновків та практична значущість запропонованих рішень [145, с. 25].

Методологія права виступає тією основою, яка дозволяє не лише пояснити правову дійсність, а й сформулювати рекомендації щодо її вдосконалення. Вона допомагає побачити взаємозв'язки між окремими правовими нормами, принципами, інститутами, а також зрозуміти їхню роль у регулюванні суспільних відносин. Без глибокого методологічного осмислення неможливо ні створити ефективне законодавство, ні забезпечити його належну реалізацію [318, с. 37].

Слід зазначити, що методологія права має міждисциплінарний характер, оскільки вона інтегрує елементи філософії, соціології, політичної науки, етики, логіки тощо. Такий підхід дозволяє уникнути формалізму та ізоляціонізму в правовій науці, розглядати право як складне соціальне явище, тісно пов'язане з іншими сферами суспільного життя. Відповідно, чим глибше науковець занурюється у методологічні основи права, тим точніше він може оцінити природу правових процесів і явищ.

Практична значущість методології полягає в тому, що вона формує інструментарій, за допомогою якого юристи можуть не лише досліджувати право, але й застосовувати його у реальному житті, що стосується як правозастосовної діяльності (зокрема, діяльності судів, правоохоронних органів, адвокатури), так і нормотворчості (робота законодавчих органів, експертні висновки, правова аналітика). Саме тому методологічна підготовка є надзвичайно важливою складовою професійної компетентності юриста.

Крім того, в сучасних умовах глобалізації та євроінтеграційних процесів особливої ваги набуває проблема адаптації вітчизняної правової системи до міжнародних стандартів, що вимагає глибокого методологічного осмислення не лише окремих правових норм, а й самої концепції права, його ролі в демократичному суспільстві, співвідношення національного та міжнародного правопорядку [297, с. 5]. Без чіткого методологічного підходу такі процеси можуть бути неефективними або навіть шкідливими, якщо вони суперечать глибинним правовим традиціям і соціальним реаліям.

Ще одним важливим аспектом є необхідність постійного оновлення та перегляду методологічних засад правознавства. Світ змінюється, з'являються нові виклики, нові сфери регулювання (наприклад, цифрові технології, штучний інтелект, біоетика), які потребують нових підходів до правового осмислення [130]. Традиційні методи не завжди здатні адекватно відповісти на нові запити суспільства. Тому правова наука повинна бути гнучкою, відкритою до інновацій та міждисциплінарного діалогу, а це можливо лише за умови постійного вдосконалення методології.

Важливо також підкреслити, що методологія права має не лише теоретичне, але й світоглядне значення. Вона формує у дослідника певне бачення права – як цінності, як інструменту соціальної справедливості, як механізму забезпечення прав людини. Такий підхід є особливо важливим в умовах, коли право може використовуватися як інструмент не лише захисту, але й придушення. Методологічна свідомість дозволяє критично оцінювати правові явища, не зводячи право до набору формальних норм.

Таким чином, методологія права – це не другорядний, а центральний елемент правової науки. Її актуальність зумовлена не лише потребами наукового пізнання, а й вимогами практики. В умовах сучасного правового розвитку без належного методологічного забезпечення неможливо ні здійснювати ефективне правове регулювання, ні забезпечувати верховенство права, ні захищати права і свободи людини. Тому увага до методології є ознакою зрілості правової науки та відповідальності науковця перед суспільством..

Отже, досягнення мети будь-якого дослідження вимагає виважених підходів до вибору методів його здійснення.

На сьогодні в наукових колах залишаються невирішеними низка важливих питань, пов'язаних із формуванням категоріально-правового апарату методології в праві, а також із систематизацією та класифікацією методів наукового пізнання в юридичній науці. Незважаючи на наявність значного масиву досліджень у цій сфері, усе ще бракує єдиного підходу до

розуміння змісту основних методологічних категорій, їхнього місця й ролі в структурі правознавства. Так само дискусійними залишаються критерії розмежування та взаємозв'язку між загальнонауковими, спеціальними та суто юридичними методами дослідження, що зумовлює необхідність подальшого теоретичного осмислення даної проблематики та вироблення узгоджених підходів у межах правової науки [52, с. 133].

Однак, виокремлюючи певне коло методів, дослідник має усвідомлювати, що його вибір не є абстрактним чи суто технічним процесом. Він залежить від багатьох чинників, зокрема від наукових традицій, панівних концепцій у правовій науці, різних підходів до тлумачення сутності права та його функцій. Кожен метод несе в собі певну систему цінностей і світоглядних орієнтирів, а отже, обираючи методологічні інструменти, науковець фактично визначає власну дослідницьку парадигму. Саме тому важливо враховувати багатовекторність наукових підходів, відкритість до міждисциплінарного діалогу та гнучкість мислення. Водночас дослідник має виходити з власних світоглядних переконань, адже саме вони формують підґрунтя для критичного аналізу, переосмислення усталених концепцій та вироблення нових наукових рішень.

Вивчення проблематики методології в праві відбувалось у наукових розробках таких вчених, як О.І. Котюк, М.С. Кельман, О. Г. Мурашин, Н.М. Оніщенко, О.В. Петришин, П.М. Рабінович, В.В. Сухонос та ін.. Н.М. Онищенко підкреслює, що «питання методології . у дослідженнях щодо юридичної науки не є новим для нашого правового осередку, правового вжитку, предмета правового дискутування тощо» [226, с. 4]. Саме методологія дослідження, сукупність методів у взаємодії із метою, об'єктом та предметом наукової розробки, мають визначатися як ключові системно-структурні елементи будь-якого наукового пошуку. Саме від узгодженості між цими компонентами залежить внутрішня логіка, цілісність та наукова обґрунтованість дослідження. Невипадковий або несвідомий вибір методів може призвести до спотворення результатів, поверхневого аналізу або хибних

висновків. Методологія виступає своєрідним каркасом дослідницького процесу, що спрямовує мислення науковця, визначає спосіб постановки проблеми, шляхи її осмислення та засоби отримання нових знань. Тому глибоке розуміння ролі методологічного апарату є необхідною умовою для забезпечення якості наукового пошуку, особливо у правовій сфері, де точність, аргументованість та послідовність мають вирішальне значення [213, с. 234; 226, с. 4–5].

Аналізуючи категоріальний апарат методології в праві, неможливо оминути термінологічну проблему, яка постає перед дослідником уже на початковому етапі наукового пошуку. Вона полягає у відсутності чіткої, усталеної та загальновизнаної термінології для позначення методологічних понять, що активно використовуються у юридичній науці. У науковому обігу одночасно функціонує низка схожих, але не тотожних термінів, зокрема: «методологія науки», «методологія наукових досліджень», «методика наукового пізнання», «методологія наукового пізнання», «методологія теорії держави та права», «методологія окремого наукового знання», «методологія конкретного дисертаційного дослідження», «методологія юридичної науки», «методологія порівняльно-правових досліджень» тощо. Кожне з цих понять має свої особливості, сферу застосування та ступінь узагальнення, однак межі між ними часто є розмитими. Наприклад, поняття «методологія науки» зазвичай стосується загальнофілософських основ наукового пізнання, які є спільними для всіх наук, тоді як «методологія юридичної науки» орієнтована на специфіку правового знання, його предмет, об’єкт, логіку розвитку. У свою чергу, «методологія наукового дослідження» або «методологія конкретного дисертаційного дослідження» позначає систему методів та підходів, які обирає конкретний дослідник для аналізу обраної теми.

Не менш складним є розмежування між поняттями «методологія» та «методика». Якщо методологія визначає загальні принципи, логіку і структуру наукового пізнання, то методика, як правило, розуміється як сукупність прийомів і практичних процедур, що використовуються на конкретних

етапах дослідження. Водночас у наукових текстах ці поняття часто ототожнюються або використовуються взаємозамінно, що призводить до плутанини [212, с. 28–30].

Ситуацію ускладнює і те, що в межах юридичної науки виділяють методології різного рівня: загальнотеоретичну (наприклад, методологія теорії держави і права), галузеву (методологія цивільного, кримінального, адміністративного права тощо), міжгалузеву (наприклад, методологія прав людини) та спеціальну – методологію окремих досліджень, зокрема й дисертаційних. Така багаторівнева структура потребує чіткого термінологічного розмежування, адже кожен рівень виконує свої функції в науковому процесі та вимагає застосування відповідних методів і підходів [214, с. 134–136].

Окрему увагу заслуговує методологія порівняльно-правових досліджень, яка, з одного боку, має міждисциплінарний характер, а з іншого – формує власну специфіку підходів, пов’язану з аналізом правових систем різних країн, пошуком спільного та відмінного в їх правовому регулюванні. У цьому контексті методологія виступає не лише інструментом аналізу, але й засобом формування нових знань на стику національного та міжнародного правового досвіду.

Таким чином, термінологічна проблема в категоріальному апараті методології права є не лише теоретичною, але й практичною. Вона ускладнює процес побудови узгодженої методологічної бази для правових досліджень, а також створює труднощі при інтерпретації наукових текстів, у яких автори нерідко вкладають різний зміст у зовні схожі поняття, що є основою для визначення потреби в подальшій розробці єдиної термінологічної системи, яка б дозволила точно і послідовно відображати структуру методологічного знання у правовій науці.

В межах даного дослідження основою буде визначатися категорія «методологія» як родове поняття, тоді як «методологія юридичної науки» та «методологія права» буде розумітися як її видова інституція, тоді як

методологія пізнання дефектів у податковому законодавстві буде розумітися як і інституційний зміст [165].

Термін «методологія» виступає родовим поняттям у структурі наукового знання, що зумовлено принаймні двома ключовими чинниками. По-перше, це поняття є універсальним і застосовується не лише в юридичній науці, а й у широкому спектрі суспільних і гуманітарних дисциплін – таких як філософія, соціологія, економіка, політологія, педагогіка тощо. Відповідно, воно виконує загальнонаукову функцію, спрямовану на забезпечення логіки, послідовності та обґрунтованості пізнавального процесу незалежно від галузі знання. По-друге, категорія «методологія» за своєю природою не має об'єктної визначеності, тобто не прив'язана безпосередньо до конкретного предмета чи об'єкта дослідження. Вона не описує матеріальну чи нормативну реальність, а слугує інструментом її пізнання. Таким чином, методологія виступає метарівнем наукового знання, який дозволяє обирати найбільш доцільні методи, принципи, підходи для аналізу будь-якого наукового об'єкта – зокрема й правової дійсності. Саме ця універсальність і «безоб'єктність» категорії «методологія» обумовлює її складність у застосуванні до конкретних досліджень. Для того щоб зробити методологію релевантною до певної наукової галузі, необхідно деталізувати її зміст через уточнення предметної сфери. Так виникають похідні терміни на зразок «методологія юридичної науки», «методологія дисертаційного дослідження», «методологія порівняльного правознавства» тощо, в яких загальнонаукове поняття набуває конкретизованого значення й практичного спрямування [85, с. 272–279].

Ураховуючи міждисциплінарний характер поняття «методологія», доцільним видається використання в межах правових досліджень більш конкретизованого, видовового терміна – «методологія юридичної науки». Такий підхід дозволяє забезпечити об'єктно-предметну визначеність методології як сфери знання, надаючи їй прикладного змісту стосовно конкретної галузі наукового пізнання – права. У цьому випадку методологія вже не постає абстрактною загальнонауковою категорією, а розглядається як

система принципів, методів і підходів, що застосовуються саме до дослідження юридичних явищ, правових норм, правовідносин та інституцій [86, с. 456–460].

Особливо виразно об’єктно-предметний зв’язок проявляється у випадках подальшої конкретизації, зокрема у понятті «методологія порівняльно-правових досліджень». поняття не лише вказує на сферу застосування методологічного апарату, а й чітко ілюструє його спрямування на вивчення конкретного об’єкта – правових систем, їхніх спільних та відмінних рис, закономірностей розвитку, механізмів правового регулювання в різних країнах [87, с. 56–60]. Таким чином, на рівні цього поняття чітко простежується єдність між методологією як спеціалізованим інструментом пізнання та конкретним предметом наукового аналізу.

Використання видових термінів у правовій науці, таких як «методологія юридичної науки» або «методологія окремого напряму правознавства», сприяє точнішому формулюванню наукових завдань, дозволяє уникнути термінологічної плутанини та забезпечує концептуальну чіткість дослідження, що, у свою чергу, позитивно впливає як на якість наукових результатів, так і на їхню прикладну цінність для правотворчої та правозастосовної практики.

У своєму етимологічно-філософському значенні термін «методологія» походить від грецьких слів «методос» (μέθοδος) – що означає «шлях», «спосіб» або «спрямування дослідження», – та «логос» (λόγος) – у перекладі «слово», «поняття», «вчення», «знання». У сукупності ці складові утворюють значення «вчення про метод», тобто систему знань про засоби, способи та принципи наукового пізнання. Таким чином, методологія не зводиться лише до переліку конкретних методів, а охоплює цілісну концептуальну основу, яка визначає логіку, напрям і структуру пізнавальної діяльності. Саме тому методологія посідає особливе місце в системі науки – як на рівні загальнонауковому, так і в межах окремих дисциплін, зокрема юридичної науки [359, с. 374]. Крім того, у термінологічному аспекті категорія «методологія» може розкриватися в кількох взаємопов’язаних значеннях. По-перше, як вчення про науковий метод

пізнання й перетворення світу, що охоплює його філософську та теоретичну основу. У цьому контексті методологія постає як загальна концепція наукового мислення, що формує фундаментальні засади пізнання. По-друге, методологія може тлумачитися як сукупність прийомів, способів і процедур дослідження, що застосовуються в межах певної науки відповідно до специфіки її об'єкта. Такий підхід акцентує увагу не лише на філософських засадах, а й на практичному інструментарії наукової діяльності.

Таким чином, з огляду на як етимологічне походження, так і термінологічне наповнення, поняття «методологія» набуває подвійного змісту. З одного боку, це вчення про метод як загальний шлях пізнання, а з іншого – вчення про конкретні прийоми, що дозволяють ефективно досліджувати певний об'єкт. У правовій науці така багатошаровість методології набуває особливої ваги, оскільки дозволяє поєднати філософське осмислення права з практичними методами його дослідження та аналізу [188].

На нашу думку, для того щоб повно та всебічно розкрити сутність вищезазначеної класифікації понятійно-категоріального апарату методології в праві, доцільно враховувати єдність її внутрішньо структурованих елементів і застосовувати як вузький, так і широкий підходи до тлумачення цього поняття. У широкому розумінні методологія постає як узагальнена правова категорія, що охоплює загальні принципи, підходи, філософські та теоретичні засади правового пізнання. Саме таке розуміння дозволяє сформувати родову дефініцію методології в контексті права – як системи знань про закономірності, методи та логіку наукового дослідження правових явищ.

Водночас застосування вузького підходу дає змогу зосередити увагу на видовому та безпосередньо об'єктному значенні поняття «методологія», яке конкретизується залежно від предмета наукового аналізу. У цьому аспекті, наприклад, методологія юридичної науки, методологія окремого дослідження або методологія порівняльно-правових досліджень є похідними від узагальненої методологічної категорії, оскільки вони зберігають базову

методологічну структуру, але адаптовану до специфіки конкретного об'єкта пізнання.

Таким чином, важливо не лише розмежовувати ці підходи, а й усвідомлювати їхню взаємозалежність. Узагальнене поняття «методологія» виконує функцію методологічного ядра, на основі якого формується спеціалізована методологія правового дослідження. У свою чергу, видова й об'єктно-конкретизована методологія слугує інструментом реалізації загальних підходів у межах певної дослідницької тематики. Такий підхід дозволяє досягти системності в розумінні методології права та забезпечити її практичну застосовність у науковому процесі [213, с. 233].

Серед представників вузького розуміння категорії «методологія» та «методологія юридичної науки» («методологія права») необхідно виділити О.В. Петришина, В.О. Сухоноса, Н.М. Крестовську та ін. В межах цього підходу категорія «методологія» тлумачиться, як зазначає В.В. Сухонос, як «вчення про парадигми, принципи і методи наукового пізнання» [337, с. 33]; вивчається як «система певних теоретичних принципів, логічних прийомів, конкретних способів дослідження предмета науки», про що акцентовано у публікаціях І.В. Семеніхіна [319, с. 6–8].

Такі підходи нами визначаються як вузьке розуміння категорії «методологія права» через неврахування практичної її цінності. Таким чином, в межах вузького підходу встановлюється, що методологією науки є певна сукупність методів наукового пізнання [213, с. 234].

Широкий підхід до розуміння значення методології науки в цілому, і зокрема юридичної науки викладено у працях М.С. Кельмана, П. М. Рабіновича та ін. Зміст такого підходу полягає у визначенні методології як системи принципів, підходів, методів, засобів і форм діяльності дослідника, що у їх складній взаємодії здатні вирішити складне комплексне завдання із публічно-правових та приватно-правових явищ [122, с. 19–20].

Окремі дослідники наголошують, що методологію можна визначити як систему взаємопов'язаних і взаємозумовлених принципів, законів, категорій і

способів наукової та практичної діяльності, яка ґрунтується на певній світоглядній основі та спрямована на достовірне пізнання й цілеспрямоване перетворення дійсності. Така система визначає не лише логіку наукового пошуку, а й формує засади осмислення об'єкта дослідження, орієнтуючи діяльність дослідника відповідно до обраних ідеологічних, філософських або аксіологічних позицій [116, с. 31].

Враховуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що методологія в широкому розумінні – це узгоджена система пізнавальних засобів, до складу якої входять методи, категорії, принципи, підходи та форми наукової діяльності, що застосовуються дослідником під час теоретичного аналізу конкретного об'єкта чи предмета дослідження. Вказані елементи методології не лише забезпечують системність і цілісність наукового пошуку, а й сприяють формулюванню ефективних практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення як теоретичного осмислення, так і нормативно-правового регулювання певної сфери суспільних відносин.

На нашу думку, широкий підхід до розуміння методології може розглядатися як своєрідна «розширена версія» вузького підходу. Такий висновок ґрунтується на тому, що широке трактування дозволяє охопити максимально повний обсяг термінологічно-категоріальних особливостей відповідної дефініції, включаючи її філософське підґрунтя, теоретичні основи та прикладне значення. На відміну від вузького підходу, який зосереджується переважно на конкретних методах, застосовуваних у межах окремого дослідження, широкий підхід надає змогу побачити методологію як багаторівневу систему, що поєднує загальнонаукові, спеціальні та юридично-галузеві компоненти [123]. Саме така комплексність і системність робить широке розуміння методології особливо цінним у правовій науці.

Саме тому методологія у широкому розумінні імплементує у свій змістовний зміст такі системно-структурні компоненти, які відсутні у вузькому підході. Йдеться, зокрема, про інтеграцію філософських засад пізнання, загальнонаукових принципів, категоріального апарату, а також форм

організації наукової діяльності, що забезпечують цілісність, міждисциплінарність і теоретичну глибину дослідження. На відміну від вузького підходу, орієнтованого переважно на практичне застосування окремих методів, широкий підхід охоплює комплексний вимір наукового пізнання, у якому методологія виступає як багаторівнева система, що формує загальну концепцію дослідження та визначає його ідейно-світоглядні орієнтири [116].

Продовжуючи аналіз понятійно-категоріального апарату методології в праві, варто зазначити, що методологія юридичної науки являє собою цілісну систему підходів, методів і способів наукового пізнання, а також теоретичні засади їх застосування під час дослідження державно-правових явищ. Вона охоплює як загальнонаукові, так і спеціально-юридичні інструменти, які забезпечують можливість комплексного вивчення правової дійсності. Методологія юридичної науки не обмежується лише вибором окремих методів – вона формує загальну логіку наукового пошуку, визначає межі та структуру дослідження, впливає на формування наукової позиції дослідника.

Крім того, методологія виступає як зв’язувальна ланка між правовою теорією та практикою, адже саме завдяки методологічному апарату науковець здатен не лише аналізувати чинні правові явища, але й формулювати обґрунтовані пропозиції щодо їх удосконалення. Таким чином, методологія юридичної науки виконує не лише пізнавальну, а й конструктивну функцію, формуючи підґрунтя для подальшого розвитку правової системи.

На нашу думку, специфіка поняття «методологія юридичної науки» як видового порівняно з «методологією» як родовим поняттям полягає передусім у чіткій акцентуації на об’єкті дослідження – державно-правових явищах. Саме ця ознака відрізняє видовий рівень методології від узагальненого, що має більш абстрактний і універсальний характер. У загальному (родовому) розумінні методологія охоплює систему принципів, підходів і методів, які можуть застосовуватися в межах будь-якої наукової дисципліни, незалежно від об’єкта вивчення.

Водночас у межах методології юридичної науки відбувається конкретизація методологічного інструментарію з урахуванням специфіки саме юридичної дійсності – правових норм, інститутів, процесів, а також державно-правових механізмів. У науковій літературі справді можна зустріти дефініції методології, до яких включено об'єкт дослідження, однак такий підхід переважно притаманний широкому розумінню методології, в межах якого системно охоплюються не лише засоби наукового пізнання, а й змістовні характеристики самого дослідження – його об'єкт, предмет, завдання та цілі.

Таким чином, видовий характер поняття «методологія юридичної науки» обумовлений її спрямованістю на вивчення правової реальності, що, у свою чергу, зумовлює специфіку використання методів, категорій і принципів у рамках саме правознавчого підходу.

Своєю чергою, методологія порівняльно-правових досліджень – це система методологічних інструментів як компаративістського, так і некомпаративістського характеру, а також конкретних методик і технік, що використовуються для досягнення ключової мети порівняльно-правового аналізу – отримання достовірних, науково обґрунтованих знань, придатних для подальшого практичного застосування в юридичній, правотворчій та правозастосовній діяльності. Така дефініція суттєво відрізняється від родового поняття «методологія» та видового – «методологія юридичної науки» – завдяки своїй чіткій спрямованості на конкретний предмет дослідження. У даному випадку йдеться про пізнання державно-правових явищ через процедуру їх системного порівняльно-правового аналізу. Такий аналіз передбачає виявлення спільних і відмінних рис правових систем, інститутів і норм, що належать до різних національних чи міжнародних правопорядків.

Особливість взаємозв'язку родового, видового та безпосередньо об'єктного розуміння методології полягає в тому, що незважаючи на різні рівні узагальнення, всі три підходи зосереджені на дослідженні одного й того ж об'єкта пізнання – методології в праві. Різниця між ними полягає в ракурсі, глибині та конкретності аналізу: від універсального (філософсько-

методологічного) рівня – до загальноюридичного та, зрештою, прикладного рівня, що стосується окремої дослідницької процедури, такої як порівняльно-правове дослідження.

Таким чином, методологія порівняльно-правових досліджень виступає найбільш конкретизованим, об'єктно орієнтованим рівнем методологічного осмислення в межах юридичної науки. Вона поєднує в собі теоретичну базу з практичними інструментами дослідження, що дозволяє реалізувати загальні принципи методології через призму порівняльного аналізу правових систем [85, с. 273].

Методологія є фундаментальною основою, без якої неможливо уявити повноцінне наукове або фахове осмислення будь-якої проблеми буття. Саме вона визначає логіку пізнання, формує підхід до аналізу явищ, структурує процес дослідження та забезпечує цілісність і обґрунтованість отриманих результатів. У цьому контексті методологія виступає не лише інструментом наукового пошуку, а й необхідною умовою формування змістовної, внутрішньо узгодженої та концептуально завершеної картини досліджуваної реальності [213].

Державно-правові дисципліни, адміністративне право та процес, а також суспільні науки загалом і юриспруденція зокрема, за своєю внутрішньою природою є плюралістичними. Їхній зміст формується на перетині різноманітних підходів, концепцій і теоретико-методологічних засад, що відображає багатогранність правових явищ і соціальних процесів. Така плюралістичність зумовлена не лише складністю об'єкта дослідження – суспільства, держави, права – але й необхідністю врахування історичних, культурних, політичних, економічних і філософських чинників, які впливають на розвиток правових інститутів і правосвідомості.

У цьому контексті особливої ваги набуває усвідомлення того, що єдиного універсального методу пізнання у праві не існує, а дослідник змушений працювати в умовах методологічного плюралізму, що вимагає гнучкості мислення, міждисциплінарного підходу та здатності критично

оцінювати різні наукові позиції. Виходячи із того, що діяльність правника, як і законотворчий процес, – це не сфера дії сталих законів фізики чи математичних аксіом, які не потребують доведення, а складна система пошуку істини крізь призму множинності поглядів, концепцій і переконань. Юриспруденція формується в умовах постійного діалогу, де різні світоглядні позиції, методологічні підходи та правові традиції стикаються, доповнюють одна одну або вступають у суперечність. Саме в цьому і полягає її жива, динамічна природа. У світлі зазначеного особливо важливо підкреслити, що плюралізм у правовій науці має бути змістовним, а не формальним. Його основою повинні бути всебічно обґрунтовані, логічно послідовні та теоретично виважені судження. Тобто наукова дискусія не може зводитися до механічного зіставлення альтернативних поглядів – вона має ґрунтуватися на доказовості, аргументації та внутрішній науковій логіці. Лише за таких умов плюралізм слугує справжнім джерелом наукового поступу, сприяє поглибленому розумінню правових явищ і створює підґрунтя для обґрунтованих законодавчих рішень [214, с. 134–136].

Однією з ключових структурних одиниць методології, поряд із її рівнями, підходами, способами, принципами та категоріями, виступають методи дослідження. Саме методи забезпечують практичну реалізацію теоретичних засад пізнання та є безпосереднім інструментом наукової діяльності. Вони виконують функцію зв’язку між абстрактною методологічною конструкцією та конкретними дослідницькими діями, необхідними для вивчення певного об’єкта.

З термінологічної точки зору, поняття «метод» має кілька основних значень. По-перше, це спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя, тобто упорядкований шлях до здобуття знань про об’єктивну реальність. По-друге, метод розглядається як прийом або система прийомів, що застосовується в тій чи іншій галузі діяльності – науковій, професійній, виробничій тощо. Обидва визначення підкреслюють цільову спрямованість

методу на досягнення результату, що передбачає не випадкове, а свідоме, логічно організоване дослідження.

У контексті юридичної науки методи дослідження мають особливу значущість, оскільки правові явища є надзвичайно складними, багатогранними та взаємопов’язаними із соціальним, політичним і культурним середовищем. Тому ефективне правове дослідження неможливе без чіткого усвідомлення методів, що застосовуються, їхнього потенціалу, меж і відповідності поставленим завданням [189, с. 692]. З наведеного можна зробити висновок, що поняття «метод» включає два ключові складники. Перший – це діяльність, спрямована на пізнання певних процесів, явищ або об'єктів буття, яка передбачає цілеспрямованість, системність і логічну послідовність у дослідницькому процесі. Другий складник полягає у використанні науковцем прийомів і засобів дослідження, які, на його думку, є найдоцільнішими для досягнення поставленої мети. Отже, метод – це не лише формальний інструмент, а водночас і свідома стратегія пізнання, що поєднує змістову орієнтацію дослідження з обраною технікою його реалізації [213, с. 233–237].

Методологія в праві реалізує своє функціональне призначення завдяки чітко сформованій та індивідуально адаптованій системі методів, яка враховує специфіку кожного конкретного дослідження. Кожна наукова проблема, об’єкт чи предмет вимагає застосування саме тих методів, які найкраще відповідають її сутності, глибині та рівню пізнання. У цьому контексті методи наукового пошуку відіграють роль інструментаційного наповнення методології на всіх її рівнях – родовому, видовому та безпосередньо об’єктному.

Вони виступають своєрідним практичним вираженням методологічних підходів, забезпечуючи перехід від абстрактних методологічних засад до конкретних дій у межах наукового процесу. Саме через методи методологія набуває прикладного виміру, стає дієвим інструментом наукового аналізу правових явищ і забезпечує обґрунтованість отриманих результатів.

У цьому контексті доцільно здійснити перехід від загального, понятійного розуміння сутності категорії «метод» до її конкретного трактування у площині юриспруденції. У сфері правової науки метод набуває спеціалізованого значення, тісно пов’язаного зі специфікою правової дійсності, нормативною природою права та особливостями правового пізнання [196].

Методи правового дослідження можна визначити як систему розумових та/або практичних операцій, принципів, прийомів і правил, спрямованих на вирішення конкретних пізнавальних завдань у сфері права. Такі методи використовуються з урахуванням пізнавальної мети, яка формується не лише внутрішньою логікою правової науки, а й об'єктивно зумовлена духовними й матеріальними потребами суспільства. Таким чином, методи правового дослідження не існують у відриві від соціального контексту – навпаки, вони відображають запити часу, державної політики, правових традицій та загальнонаукових тенденцій.

Таке визначення вказує на те, що методи правознавства виконують як пізнавальну, так і конструктивну функцію, будучи інструментом не лише осмислення правової реальності, а й її вдосконалення. Тому правові методи повинні враховувати як нормативну природу права, так і його соціальну зумовленість, що вимагає від дослідника високого рівня методологічної культури та міждисциплінарної обізнаності [210, с. 45–46].

Зокрема, методи наукового пошуку відіграють ключову роль на всіх етапах правового дослідження. Вони допомагають правнику, насамперед, у формуванні концептуальних підходів до розв’язання дослідницьких проблем, а згодом – у практичній реалізації отриманих наукових результатів. Завдяки належно обраній системі методів дослідник не лише обґрунтовує свою позицію щодо певного державно-правового явища, а й забезпечує можливість подальшого впровадження напрацьованих висновків у нормотворчу, правозастосовну або освітню діяльність [211, с. 236].

Методологія не є самостійною наукою чи локальною галуззю знання, що існує ізольовано від загальної системи наук. Вона не функціонує як окрема дисципліна, відокремлена від предметного змісту конкретних наук, зокрема правової. Навпаки, методологія є інтегративним компонентом будь-якої наукової діяльності, який забезпечує внутрішню логіку пізнання, узгодженість теоретичних підходів і ефективність дослідницького процесу. Її сутність полягає не в автономності, а у взаємозв'язку та взаємодії з іншими науками, у здатності адаптуватися до особливостей певної галузі знання, формуючи відповідну систему принципів, методів і засобів пізнання.

Методологія є загальнонауковим феноменом, притаманним науці в цілому й кожній її галузі зокрема. Вона пронизує всю систему наукового знання, забезпечуючи єдність підходів до пізнання та аналізу об'єктивної реальності, адаптуючись при цьому до специфіки кожної окремої дисципліни. Наука загалом, а також наукова діяльність як її практичне втілення, спрямовані на створення, систематизацію та застосування нових знань про дійсність. У цьому процесі методологія виступає незамінним інструментом, що гарантує послідовність, наукову обґрунтованість і достовірність одержаних результатів. Продовжуючи цю думку, слід зазначити, що для здобуття нового наукового знання необхідним є чітке визначення об'єкта та предмета дослідження. Саме через глибоке осмислення та аналіз конкретного об'єкта вчений отримує можливість досягти поставленої мети дослідницької роботи. Для цього необхідно всебічно розкрити своєрідність обраного об'єкта, його структуру, властивості, зв'язки з іншими елементами реальності, а також окреслити ті аспекти, які безпосередньо становлять предмет наукового аналізу.

Кожна наука функціонує в межах свого специфічного об'єкта й предмета дослідження, що й визначає її місце в системі наукового знання. Без чіткої ідентифікації цих понять наукове пізнання втрачає спрямованість, а результати – наукову цінність. У правовій науці, зокрема, таким об'єктом виступають правові явища, а предметом – їхні закономірності, внутрішня

структура, функціональні особливості, зміст і форма прояву в різних соціально-правових контекстах [214, с. 134–136].

Об’єктом наукового дослідження зазвичай вважається процес або явище, що породжує проблемну ситуацію та потребує вивчення, або ж суспільні відносини, які вимагають правового врегулювання. В межах цього об’єкта виокремлюється його конкретна частина, яка і становить предмет дослідження – тобто той аспект, на якому зосереджується основна пізнавальна діяльність науковця.

У цьому контексті важливо підкреслити, що методологія не є ані процесом, що породжує проблему, ані самими суспільними відносинами, які слід врегулювати нормативно. Вона не належить до об’єкта дослідження. Методологія – це сукупність структурованих методів, способів, прийомів і підходів, які формують інструментарій наукового пізнання. Вона виступає засобом досягнення наукової мети, забезпечуючи внутрішню логіку дослідження, послідовність аналітичних дій та обґрунтованість отриманих результатів. Таким чином, методологія – це не предмет дослідження як такий, а опосередкований чинник його реалізації, який дозволяє здійснити ефективне, об’єктивне й науково обґрунтоване вивчення обраного об’єкта [214, с. 135].

Усе вищевикладене дає підстави погодитися з обґрунтованою науковою позицією, згідно з якою методологія наукового дослідження є специфічною сферою знань, що займає проміжне, але самостійне місце в ієрархії пізнавальних сфер – між конкретними науками та філософією. Такий підхід дозволяє розглядати методологію як універсальний рівень пізнання, що забезпечує загальні принципи, методи та логіку дослідницької діяльності, не зводячись при цьому до змісту окремих наук.

Саме тому методологія науки, хоч і використовується в межах конкретних дисциплін (зокрема, юридичної), спеціально не входить до предмета їх дослідження. Вона не є самодостатнім об’єктом аналізу в межах окремої галузі знання, а виконує сервісну функцію – забезпечує теоретичне та

інструментальне підґрунтя для здійснення повноцінного, цілісного та обґрунтованого наукового пошуку. Її універсальність і міждисциплінарність, як зазначає Н.М. Онищенко, дозволяють інтегрувати методологічні засади у різні сфери наукового знання, зберігаючи при цьому власну автономну цінність [226, с. 10].

У контексті значення методологічної основи наукового пізнання варто звернутися до позиції І. Канта, який слушно зауважував: «Ніхто не намагається створити науку, не покладаючи в її основу ідею». Цей вислів влучно підкреслює, що будь-яке наукове дослідження починається не з методу, не з об’єкта, і навіть не з результату – а з ідеї, яка задає напрям, зміст і логіку дослідницького процесу. Ідея, у цьому значенні, – це не просто абстрактна чи умоглядна категорія, а первісна цілісна думка, яка визначає теоретичне бачення проблеми та окреслює рамки наукового пошуку. Вона має відповідати на два фундаментальні питання: що саме ми досліджуємо (тобто окреслити об’єкт і предмет дослідження) та яким чином ми будемо це робити (тобто задати методологічний вектор – принципи, підходи, методи, техніки). Таким чином, ідея виступає відправною точкою наукової діяльності, а методологія – її формалізованим інструментом реалізації. Від глибини, чіткості та наукової обґрунтованості початкової ідеї значною мірою залежить якість усього подальшого дослідження [117, с. 95].

Як обґрунтовує В.М. Селіванов «методологія, як певна форма світоглядного підходу до дослідження конкретного об’єкта реальної дійсності, ґрунтується на результатах попередніх теоретичних досліджень, дає нам новий погляд на розуміння даних явищ, їхньої реальної сутності» [317, с. 24–25].

Методологія як така не створює принципово нового знання в пізнавальній сфері, вона не є джерелом емпіричних фактів чи самостійним каналом відкриття істини. Її роль полягає в узагальненні, осмисленні та впорядкуванні вже набутих наукових підходів, які сформувалися на основі

досвіду багатьох дослідників, що вивчали конкретні проблемні об’єкти чи явища.

Методологія, спираючись на цей досвід, виконує аналітичну й інтерпретаційну функцію – вона сприяє глибшому розумінню внутрішньої логіки досліджуваних процесів, а також розкриває їхнє прикладне значення через призму новітніх концептуальних підходів і наукових парадигм. У цьому контексті методологія виступає своєрідним містком між науковою традицією та сучасним теоретичним осмисленням, дозволяючи інтегрувати класичні наукові напрацювання з актуальними потребами правового і соціального розвитку.

Методологія в праві є тим незамінним ключем, який дозволяє відчинити двері до фундаментального, світоглядного осягнення основ правової реальності та загалом світобудови. Вона не лише забезпечує інструментальну сторону наукового пізнання, а й формує його концептуальні, філософські та ціннісні основи.

У структурному плані методологія включає низку взаємопов’язаних компонентів. До них, передусім, належать: система методів та вчення про них; світоглядна позиція дослідника, яка формує рамку пізнання і впливає на інтерпретацію правових явищ; загальнотеоретичні принципи, які забезпечують логічну узгодженість та наукову послідовність у дослідницькому процесі. Методології притаманні інтегративні якості, що дають змогу поєднувати різнорівневі елементи пізнання – від конкретних технік аналізу до філософського осмислення предмета дослідження. Ядром методології виступає філософія, яка в єдності своїх основоположних складових – діалектики, гносеології та логіки – забезпечує глибинне розуміння не лише об’єкта пізнання, а й самого процесу пізнання.

З огляду на це, можна зробити висновок, що методологія в праві є системоутворюючим елементом, у якому поєднуються об’єктивні та суб’єктивні начала пізнання. Таке поєднання реалізується шляхом інтеграції

категоріального апарату філософії з правовими підходами, що забезпечує гнучкість, глибину та цілісність наукового аналізу.

Адже діалектика, гносеологія та логіка – це фундаментальні філософські категорії, основним завданням і функціональним призначенням яких є віднайдення, осмислення та обґрунтування істинного, об'єктивного знання про світ. Вони забезпечують методологічну основу будь-якого наукового дослідження, зокрема й у сфері права, спрямовану на розуміння глибинних закономірностей дійсності [313].

Однак, на нашу думку, варто визнати, що абсолютно об'єктивного знання в чистому вигляді не існує і не може існувати апріорі. Будь-яке пізнання, навіть опосередковане найточнішими методами, завжди проходить через призму суб'єктивного сприйняття – через досвід, переконання, цінності, світогляд і навіть інтуїцію самого дослідника, що особливо помітно у гуманітарних і соціальних науках, зокрема в юриспруденції, де інтерпретація правових норм, понять і явищ тісно пов'язана з конкретно-історичним, культурним і політичним контекстом.

Таким чином, мета наукового пізнання полягає не стільки в досягненні абсолютної істини, скільки у наближенні до неї через системний, критичний, рефлексивний підхід, що визнає межі об'єктивності та враховує як зовнішню дійсність, так і внутрішню позицію суб'єкта пізнання [314, с. 18].

Методологія виконує низку ключових функцій, які забезпечують цілісність і ефективність наукового пізнання. Зокрема, до основних функцій методології належать такі: організаційно-напрямна функція – методологія спрямовує наукове дослідження оптимальним шляхом задля досягнення головної мети – набуття нового, достовірного знання про об'єкт дослідження; регулятивна функція – вона визначає доцільність, послідовність і відповідність використання методів, прийомів, засобів і форм у процесі пізнання, а також у практичному застосуванні наукових результатів; узагальнювальна функція – методологія систематизує, інтегрує та узагальнює результати наукового пізнання в різних формах знання (поняттях, концепціях,

теоріях), створюючи підґрунтя для подальших досліджень; конструктивно-принципова функція – вона формує загальні принципи, методи та підходи, які слугують основою для побудови логіки наукового дослідження, забезпечуючи його внутрішню послідовність і наукову обґрунтованість [87, с. 213–220].

Таким чином, перелік функцій методології відображає чіткий алгоритм наукової діяльності, в якому поєднуються як етапи теоретичного осмислення, так і практичні кроки реалізації наукового задуму. Завдяки цьому методологія виконує роль «каркасу» дослідницького процесу, що забезпечує його цілісність, логіку й результативність.

Така позиція ґрунтується на кількох ключових міркуваннях.

По-перше, основоположним завданням будь-якого наукового пошуку є всебічний аналіз обраної теми, що має завершитися формуванням власного, новітнього бачення дослідника щодо шляхів удосконалення правового регулювання певної групи суспільних відносин. Саме завдяки індивідуальному внеску дослідника у розвиток правової науки формується її поступ і цінність отриманих результатів.

По-друге, методологія права використовує весь свій інструментарій не лише на етапі теоретичного осмислення (пізнання фундаментальних постулатів), а й на стадії їхньої практичної реалізації – імплементації у правову дійсність. Таким чином, вона виконує як пізнавальну, так і конструктивну функцію, забезпечуючи зв’язок між правовою теорією та практикою.

По-третє, результатом наукового дослідження повинно бути структуроване, логічно впорядковане знання, яке не має ознак хаотичності чи безсистемності. Воно має постати у вигляді концентрованого «екстракту» конкретних висновків, аргументів і практичних рекомендацій, які можуть бути застосовані у правотворчій або правозастосовній діяльності.

Таким чином, наукове дослідження в галузі права має поєднувати глибину теоретичного аналізу з прикладною спрямованістю, а його методологічне забезпечення – гарантувати цілісність і результативність усього пізнавального процесу.

Отже, з урахуванням науково-прикладного та функціонального значення методології в праві, можна сформулювати такі узагальнюючі висновки. Методологія не є окремою, самостійною наукою, а виступає унікальною сферою знань, своєрідність якої полягає у її інтегративному характері. Вона забезпечує науковцеві інструмент для знаходження оптимального шляху до формування нового знання, переосмислення вже наявних уявлень про правову дійсність та вдосконалення теоретичних концепцій. Методологія допомагає здійснювати системне опрацювання інформації про той чи інший об'єкт або предмет дослідження, виявляючи логічні суперечності, помилки, недоліки та відкриваючи нові горизонти наукового пізнання. Методологія в праві є опорною платформою всієї юридичної науки, фундаментом, на якому має будуватися дослідницький процес. Саме завдяки методології стає можливим здійснення цілеспрямованого, аргументованого й послідовного пошуку рішень актуальних проблем теорії держави і права, а також інших галузей правознавства. Вона забезпечує внутрішню узгодженість між дослідницькими етапами, логіку постановки проблеми, вибору методів і формулювання висновків. Таким чином, методологія в праві виконує не лише допоміжну, а фундаментальну функцію – вона є основою концептуального мислення, інструментом осмислення правової реальності та передумовою ефективного наукового пошуку.

Після детального аналізу термінологічно-категоріального апарату методології в праві та вивчення її багатогранної природи, цілком логічним є перехід до наступного етапу – розгляду класифікації методів наукового дослідження. Саме методи, як практичний інструментарій методології, забезпечують реалізацію наукових підходів, принципів та концептуальних засад дослідження.

Варто зауважити, що питання класифікації методів наукового пошуку в наукових колах є досить дискусійним та неоднозначним. Відсутність єдиної, усталеної системи класифікації зумовлена складністю самого поняття

«метод», багаторівневістю методології, міждисциплінарним характером багатьох досліджень, а також розбіжностями у підходах до визначення критеріїв класифікації. Різні наукові школи та автори пропонують власні бачення щодо типологізації методів, що, з одного боку, свідчить про багатство методологічної думки, а з іншого – ускладнює формування уніфікованої системи.

У цьому контексті особливої актуальності набуває потреба в упорядкуванні основних підходів до класифікації методів дослідження, зокрема – в межах юридичної науки, де специфіка правового матеріалу вимагає точності, логічності та відповідності пізнавальній меті.

Методологія права виконує роль джерела інструментального апарату для ґрунтовного вивчення наукових підходів, законодавчих ініціатив і норм права, які виступають основним регулятором суспільного життя в державі. Через методологію формується цілісне бачення правової реальності, а також забезпечується зв’язок між абстрактним правовим знанням і його прикладним виміром [84].

У цьому контексті чітко простежується взаємозв’язок між філософським, юридичним та соціологічним аспектами методології права. Філософія надає світоглядні й гносеологічні засади, юриспруденція формує нормативно-правову специфіку, а соціологія дозволяє враховувати вплив права на реальні суспільні процеси. Така міждисциплінарна природа методології права зумовлює її багатогранність і водночас створює певні труднощі для формування єдиної, усталеної системи класифікації методів.

Саме ця плюралістичність підходів і критеріїв до поділу методів дослідження є природним наслідком складності самої правової дійсності та різноманітності методологічних традицій у межах юридичної науки. Відповідно, пошук єдиного «знаменника», тобто універсального підходу до класифікації методів, є непростим завданням, яке потребує як філософського осмислення, так і врахування прикладних потреб правознавства.

По-друге, Перманентне розширення діапазону методів наукового пошуку є закономірним наслідком впливу низки ключових чинників, що безпосередньо впливають на розвиток методології праводержавознавства. Стан і динаміка цієї методології визначаються, принаймні, кількома суттєвими обставинами.

По-перше, це потреби та запити соціальної практики, які, у кінцевому підсумку, виступають основним каталізатором оновлення методологічного інструментарію. Зміни в суспільному житті, трансформації інституцій, поява нових форм правової взаємодії вимагають від науки адаптації до реалій часу.

По-друге, ці зміни обумовлюють модифікації об'єкта й предмета праводержавознавства, що, своєю чергою, вимагає перегляду й розширення відповідних методів дослідження. Нові соціальні виклики, розвиток цифрових технологій, зміна правової свідомості та інші чинники змінюють уявлення про саму правову і державно-правову реальність.

По-третє, істотне значення має розвиток загальної сфери суспільствознавства та суміжних наук (філософії, соціології, політології, економіки, психології), методологічні здобутки яких можуть бути плідно інтегровані в правову науку з метою вдосконалення її власного методологічного арсеналу.

Дійсно, суспільні відносини та державно-правові процеси є динамічними, складними субстанціями, що перебувають у постійному русі та трансформації. Відтак виникає цілком закономірна й обґрунтована потреба у розробці новітніх методів дослідження, які здатні адекватно охопити змінені властивості об'єкта, виявити нові закономірності, встановити взаємозв'язки й запропонувати ефективні науково-практичні рішення.

По-четверте, важливу роль відіграють відмінності у суб'єктивно-світоглядному сприйнятті кожним науковцем правової та соціальної реальності. Кожен дослідник інтерпретує об'єкти пізнання крізь призму власних філософських установок, догматичних переконань і методологічних уподобань. Це неминуче впливає як на вибір методів дослідження, так і на

способи їх класифікації, зумовлюючи багатоманітність підходів у межах наукової спільноти.

По-п’яте, істотний вплив мають моністичні тенденції та концепції праворозуміння, які формуються в межах окремих наукових шкіл. Прагнення до уніфікації або домінування певної методологічної парадигми може обмежувати варіативність підходів і ускладнювати вироблення узагальненої класифікаційної системи. Такі тенденції нерідко проявляються у спробах звести складну й багатовимірну методологічну реальність до єдиного «правильного» бачення, що суперечить плюралістичній природі наукового пізнання у сфері права [296, с. 12–13].

Унаслідок динамічного розвитку наукової думки в останні роки дедалі активніше виявляються нові методологічні тенденції, серед яких особливе місце займає пошук оптимального підходу до класифікації наукових методів крізь призму монізму та плюралізму. Відповідно, науковці ведуть дискусії щодо доцільності уніфікації методів дослідження на основі єдиної теоретичної парадигми (моністичний підхід) або, навпаки, визнання багатоманіття рівноцінних методологічних моделей (плюралістичний підхід), кожна з яких має право на існування залежно від об’єкта, предмета й мети дослідження.

Такі тенденції свідчать про зростання уваги до метатеоретичного рівня методології, коли об’єктом аналізу стає не лише наукове знання як таке, а й способи його організації, класифікації та інтерпретації. У сфері юридичної науки це набуває особливої ваги, враховуючи складність, міждисциплінарність та нормативно-ціннісний характер правових явищ [212, с. 30].

У контексті сучасної методологічної дискусії, що розгортається навколо проблеми плюралізму та монізму в юридичній науці, особливий інтерес становлять наукові погляди О.І. Ющика, який послідовно виступає проти методологічного плюралізму та активно популяризує діалектичну теорію права.

На думку вченого, методологічний плюралізм не є ознакою сили чи відкритості правознавства, а навпаки – виконує функцію індикатора кризи в юридичній науці, вказуючи на відсутність цілісного, науково обґрунтованого бачення права. Плюралізм, у такому розумінні, зводиться до механічного поєднання суперечливих підходів, що лише поглиблює фрагментацію правового знання. Як зазначає О.І. Ющик: «Наші знання наблизилися до того стану, коли ми уже можемо дозволити собі розкіш заміни метафізичної критики і довільного синтезування різних правових теорій їх науковою критикою і створення дійсно наукового загального вчення про право, без упереджень саме до тих, а не до інших шкіл» [385, с. 155–156].

На переконання дослідника, саме діалектична теорія права здатна забезпечити формування такого загального наукового вчення про право, яке базується не на довільному поєднанні концепцій, а на внутрішньо логічному, послідовному пізнанні правової реальності. Критерієм її істинності, на думку вченого, є метод, який не лише пояснює об’єктивні закономірності розвитку права, а й забезпечує цілісність, науковість і гносеологічну глибину правового знання. Таким чином, підхід О. І. Ющика є виявом моністичної методологічної позиції, яка заперечує фрагментованість плюралістичних моделей і наполягає на необхідності єдиної, концептуально завершеної основи для пізнання права – діалектичного методу, що поєднує філософську глибину з практичною застосовністю [385, с. 162].

Діалектична теорія права, зокрема в інтерпретації її сучасних прибічників, постає як концептуально потужний інструмент для подолання кризи праворозуміння. Вона пропонує не механічне поєднання різних правових теорій, а цілісний підхід до осмислення правової реальності, заснований на філософсько-методологічних засадах. Центральним елементом такої теорії є метод сходження від абстрактного до конкретного, що є способом системного і послідовного пізнання права у його внутрішньому розвитку та соціальному контексті.

Саме через використання цього методу діалектична теорія права прагне досягти головного завдання – побудови цілісної загальної теорії права, здатної стати концептуальною основою для подолання фрагментарності, суперечностей і методологічного хаосу в сучасному правознавстві.

Ідея «цілісної загальної теорії права», незалежно від варіативності її змістового наповнення, має потенціал стати точкою консолідації юридичної спільноти. Вона пропонує спільний методологічний і світоглядний фундамент, на якому може будуватися продуктивний науковий діалог, формулюватися єдині підходи до праворозуміння та впроваджуватися більш узгоджені підходи у правотворчій та правозастосовній практиці [384, с. 165].

Проаналізувавши класифікації методів наукового пошуку, представлені в юридичній літературі, доцільно звернути окрему увагу на одну з найбільш поширених і концептуально обґрунтованих типологій, яка поділяє методи на загальні та спеціальні (менш загальні).

Загальні методи – це методи, які застосовуються в різних науках, зокрема й у правознавстві, та становлять основу пізнавальної діяльності. До них належать: описовий метод, метод наукового пояснення, метод порівняння, класифікація даних, абстрагування, створення наукових концепцій, аналіз і синтез, індукція та дедукція, інші логіко-гносеологічні інструменти, що забезпечують системне осмислення досліджуваного явища. Спеціальні (галузеві) методи пізнання права – мають прикладне значення саме в юридичній науці та використовуються з урахуванням специфіки правової дійсності. Їх можна поділити на дві основні групи: методи за характером пізнання: а) емпіричні методи, серед яких розрізняють: методи буденного пізнання (використовуються в практичній юридичній діяльності: спостереження, опис, узагальнення); методи наукового пізнання (наприклад, експеримент, опитування, моделювання, контент-аналіз правових текстів); б) неемпіричні методи, зокрема: філософський метод (застосовується для осмислення правових категорій, визначення гносеологічного статусу права, аналізу праворозуміння тощо) [373].

Юридико-технічні методи – охоплюють прийоми та засоби, пов’язані з технікою правотворення й правозастосування, зокрема: правила юридичної логіки, інтерпретаційні методи (граматичний, системний, телеологічний), методи юридичного конструювання, правила формулювання нормативно-правових актів [88, с. 241–245].

У межах методологічного аналізу доцільно звернути увагу на багатовимірність класифікацій методів наукового пізнання, які можуть відрізнятися залежно від того, який саме аспект пізнавальної діяльності береться за основу. Філософські методи – ґрунтуються на загальних принципах філософського осмислення світу (діалектика, метафізика, герменевтика, феноменологія). Загальнонаукові методи – застосовуються в різних галузях знань (аналіз, синтез, абстрагування, індукція, дедукція). Конкретно-наукові методи – мають прикладний характер і розроблені в межах окремих наук, зокрема юридичної (порівняльно-правовий, формально-догматичний, юридико-інтерпретаційний тощо) [88, с. 241–245].

За рівнем знання необхідно виділити такі методи наукового пізнання, як: теоретичні методи – спрямовані на осмислення правових явищ на абстрактному, концептуальному рівні (моделювання, формування гіпотез, побудова теорій); емпіричні методи – орієнтовані на безпосереднє вивчення фактів правової дійсності (спостереження, анкетування, вивчення практики правозастосування).

За способом реалізації поширеним є виокремлення таких методів наукового пізнання у сфері права, як: інтуїтивні методи – передбачають використання інтуїції, досвіду, евристичного мислення, що особливо актуально на етапах формування гіпотез чи оцінки правових ризиків; наукові методи – базуються на логіці, об’єктивності, повторюваності результатів, чітко визначених процедурах дослідження [100].

За виконуваними функціями методи юридичного мислення поділяються на: методи отримання інформації, що охоплюють інструменти збору первинних даних (опитування, спостереження, аналіз джерел); методи аналізу

інформації, що включають операції з обробки та інтерпретації даних (логічний аналіз, узагальнення, типологізація); методи подання інформації, пов'язані з формами репрезентації результатів (таблиці, схеми, моделі, юридичні конструкції).

Дослідниками виділяється також такий критерій класифікації методів наукового пізнання, як форми представлення знання, де виокремлюються: якісні методи, які орієнтовані на смислове, глибинне розуміння правових явищ (наприклад, герменевтичний аналіз нормативних текстів); кількісні методи, які базуються на числових вимірах і статистичних показниках (правова статистика, контент-аналіз, соціологічні опитування) [376, с. 14–20].

Зазначена вище багаторівнева класифікація відображає складність та міждисциплінарність правової методології й демонструє її гнучкість в адаптації до специфіки об'єкта дослідження, його мети та контексту.

Відповідно до позиції М.С. Кельмана, органічну систему методології правознавства становить сукупність взаємопов'язаних груп методів, кожна з яких виконує специфічну функцію в межах наукового пізнання правової дійсності. Зокрема, професором виокремлюється такі складові цієї системи, як: *логічні методи*, що є універсальними інструментами мислення, які застосовуються в усіх галузях правознавства (де виділено: аналіз і синтез, індукція та дедукція, аналогія, узагальнення, класифікація, формалізація, абстрагування; при цьому акцентовано, що функція полягає в забезпеченні внутрішньої логіки та послідовності наукового дослідження, формулюванні аргументованих висновків); *спеціальні методи*, що мають прикладне спрямування і використовуються у межах дослідження конкретної сфери або напряму юридичної діяльності (до таких методів віднесено порівняльно-правовий метод, формально-догматичний метод, історико-правовий, системно-структурний підхід тощо; зазначені методи враховують специфіку галузі, предмета та завдань правового дослідження); *методи юридичної соціології*, що зосереджені на емпіричному вивченні функціонування права в суспільстві, взаємодії нормативного регулювання з реальними суспільними

процесами та включають соціологічне опитування, анкетування, інтерв'ювання, спостереження, аналіз статистичних даних; такі методи допомагає зрозуміти, як право сприймається та застосовується на практиці; *методи юридичної гносеології*, що забезпечують філософське осмислення процесу правового пізнання, дослідження його меж, умов, форм і механізмів, та спрямовані на з'ясування природи юридичного знання, його джерел, істинності, обґрунтованості й об'єктивності. Таким чином, за М.С. Кельманом, методологія правознавства є структурованою, ієрархічною системою, що поєднує універсальні логічні засоби з фаховими (спеціальними) методами, а також із міждисциплінарними підходами, які охоплюють як емпіричний, так і гносеологічний рівні пізнання. Такий підхід забезпечує цілісне бачення права як соціального, нормативного та пізнавального феномена [123, с. 5–6].

У науковій літературі, присвяченій методологічним аспектам пізнання, досить поширеним є підхід, що передбачає багаторівневу концепцію методологічного знання. У межах цієї концепції виокремлюються п'ять основних груп методів, які структуровані за рівнями абстракції, охопленням досліджуваної реальності та ступенем загальності: філософські методи, які забезпечують світоглядну та гносеологічну основу наукового пізнання та формують базові принципи осмислення буття, істини, знання, і відіграють ключову роль у формуванні фундаментальних уявлень про право як явище; загальнонаукові методи, які застосовуються в усіх галузях наукового знання і слугують логіко-раціональним інструментарієм пізнання (аналіз, синтез, абстрагування, індукція, дедукція, моделювання, системний підхід тощо); спеціально-правові методи, що мають специфічне застосування у межах окремих галузей права, таких як цивільне, кримінальне, адміністративне тощо, та враховують галузеву специфіку об'єкта дослідження та орієнтовані на вирішення конкретних правових проблем; дисциплінарні методи, що сформовані в межах конкретних юридичних дисциплін (теорія держави і права, історія права, кримінологія, правова інформатика тощо), та

відображають глибину наукової спеціалізації та орієнтовані на розв'язання профільних теоретичних і прикладних завдань; міждисциплінарні методи, що поєднують підходи та інструменти з різних наук для комплексного аналізу правових явищ (наприклад, правова соціологія, психологія права, економічний аналіз права) [95, с. 177].

Таким чином, багаторівнева концепція методологічного знання відображає складну структуру сучасного правознавства, забезпечує внутрішню ієрархію методів і дозволяє адаптувати їх до конкретного дослідницького завдання. Вона наочно демонструє, як методологія права інтегрує елементи філософського осмислення, загальнонаукової логіки, спеціалізованих галузевих підходів та міждисциплінарної взаємодії..

У межах аналізу методології правознавства доцільно окремо зупинитися на низці ключових чинників, які суттєво впливають як на її формування загалом, так і на вибір конкретної системи методів дослідження зокрема. Одним із таких визначальних факторів виступає праворозуміння та концепції, що його формують.

Праворозуміння – це не лише результат пізнання права, а й вихідна світоглядна й методологічна основа, яка детермінує, як дослідник бачить природу права, його зміст, функції та соціальну роль. Від того, яку концепцію праворозуміння обирає вчений – позитивістську, природно-правову, соціологічну, психологічну, історичну, інтегративну тощо – залежать і його методологічні орієнтири [232]. Наприклад: прихильник юридичного позитивізму тяжітиме до використання формально-догматичного методу, аналізу нормативних текстів, логіко-системної обробки норм; у межах соціологічного праворозуміння перевага надається емпіричним соціологічним методам – опитуванням, спостереженням, аналізу практики правозастосування; природно-правовий підхід орієнтований на філософські, аксіологічні методи, які дозволяють виявити відповідність позитивного права моральним ідеалам справедливості; інтегративні концепції праворозуміння

стимулюють методологічний синтез, використання різнорівневих методів – від діалектичного до порівняльно-правового, історико-правового тощо.

Таким чином, концепція праворозуміння не лише передує методологічному вибору, а й структурує його, визначає обсяг допустимих методів, способів пізнання й характер отриманих результатів. У зв'язку з цим, усвідомлене праворозуміння – необхідна передумова побудови цілісної, науково обґрунтованої системи методології дослідження в межах юридичної науки.

Серцевиною такого складного та багатогранного проблемного контексту в методології права виступають різноманітні глибинні впливи на її змістовну складову, які визначають специфіку сучасного наукового підходу до юридичного пізнання. Серед ключових чинників, що формують методологічну платформу правознавства, можна виокремити: по-перше, динамічний розвиток суспільних процесів, що зумовлює постійне оновлення об'єктів правового дослідження, появу нових соціальних феноменів, які потребують адекватного нормативного осмислення та методологічного забезпечення; по-друге, посилення внутрішніх інтеграційних чинників, які проявляються у тенденції до міждисциплінарності, методологічного синтезу та потреби в об'єднанні різних дослідницьких підходів для комплексного аналізу правових явищ; по-третє, фактор суб'єктивістських переконань дослідника, зокрема його світоглядної позиції, ідеологічних уподобань, а також вплив догматично-багатовекторних наукових підходів, які створюють багатошаровість і варіативність правових інтерпретацій; по-четверте, вплив концепцій праворозуміння, які визначають не лише онтологічне бачення права, але й світоглядні орієнтири самого науковця-правника, впливаючи на вибір методів, дослідницьку стратегію, спосіб конструювання юридичних знань.

У сукупності такий широкомасштабний спектр чинників, що включає етимологічно-дефініційні компоненти, класифікаційно-типологічне різноманіття, онтологічну багатовимірність та гносеологічну глибину,

переконливо свідчить про те, що методологія права є явищем не лише теоретичним, а й практично-прикладним. Вона покликана не тільки пояснювати, а й забезпечувати наукову обґрунтованість для розв'язання актуальних правових проблем, формування ефективних механізмів правового регулювання та правозастосування.

Проблематика юридичних дефектів у сфері податкового регулювання становить складне та багаторівневе явище, що вимагає комплексного дослідження з використанням широкого спектра методологічних підходів. Юридичні дефекти, які виявляються в законодавчому та правозастосовному полі податкових спорів, негативно впливають на ефективність функціонування системи оподаткування, порушують принципи справедливості, правової визначеності, а також породжують численні конфлікти між платниками податків і державними органами.

У цьому контексті методологія наукового пізнання таких дефектів стає критично важливою складовою дослідження. Її завдання полягає не лише у виявленні й класифікації дефектів, а й у формуванні способів їх ефективного подолання з позицій правової доктрини, позитивного законодавства, правозастосовної практики та міждисциплінарного аналізу.

Юридичні дефекти у сфері податкового регулювання – це системні або поодинокі вади у змісті, структурі або застосуванні правових норм, які призводять до неоднозначності тлумачення, прогалин у праві або юридичних колізій [304, с. 123–127]. Вони можуть мати як об'єктивну природу (наслідок складності регулювання податкових правовідносин), так і суб'єктивну (результат низької якості нормотворчої діяльності). До найпоширеніших дефектів у податковому праві належать: нечіткість або суперечливість термінології; відсутність правових механізмів реалізації норм; дублювання правових норм; невідповідність норм податкового законодавства конституційним принципам; правові колізії між актами різної юридичної сили; невизначеність правового статусу учасників податкових відносин [113].

Для наукового осмислення й подолання юридичних дефектів необхідне використання різноманітних методологічних рівнів: філософського, загальнонаукового, спеціально-юридичного та міждисциплінарного. Філософська методологія дозволяє осмислити дефекти правового регулювання крізь призму категорій справедливості, правової природи, онтології закону. Дефекти права розглядаються як результат порушення фундаментальних правових принципів, дисбалансу між позитивним і природним правом. Використання діалектичного методу дозволяє виявити суперечності в системі податкового регулювання та шляхи їх зняття через категоріальний аналіз понять, правових норм і механізмів. На загальнонауковому рівні пізнання юридичних дефектів в податковому законодавстві застосовуються логічні (аналіз, синтез, індукція, дедукція), системні, структурно-функціональні та статистичні методи. Наприклад, системний підхід дає змогу розглядати податкове законодавство як цілісну, ієрархічно організовану систему, де дефекти в одній ланці можуть призвести до дисфункцій усього механізму правового регулювання. На спеціально-юридичному рівні пізнання юридичних дефектів в податковому законодавстві використовуються такі методи, як формально-догматичний, порівняльно-правовий, історико-правовий, логіко-юридичний, метод юридичного моделювання. Застосування формально-догматичного методу дозволяє здійснити критичний аналіз текстів нормативно-правових актів, виявити неузгодженості та колізії. Порівняльно-правовий метод дає змогу вивчити позитивний досвід інших країн у сфері вирішення податкових спорів та гармонізації національного законодавства. На міждисциплінарному рівні дослідження юридичних дефектів дедалі більше застосовуються методи суміжних наук – економіки, соціології, фінансів, управління. Наприклад, економічний аналіз права допомагає оцінити ефективність податкових норм з точки зору витрат і вигод для платників податків і держави, а соціологічне опитування виявляє рівень довіри до податкової системи.

Концепція праворозуміння відіграє ключову роль у виборі методології дослідження юридичних дефектів. Залежно від того, якої теоретичної моделі дотримується дослідник (юридичний позитивізм, природно-правова доктрина, соціологічна школа права, інтегративний підхід), змінюється не лише об'єкт дослідження, а й тлумачення самого поняття «дефекту». Для позитивістського праворозуміння дефект – це відхилення від логіко-юридичної форми; для соціолога – це те, що не працює на практиці; для прихильника природного права – те, що суперечить уявленням про справедливість.

Подолання юридичних дефектів є необхідною умовою підвищення ефективності податкового регулювання. Вирішення цієї проблеми передбачає реалізацію низки заходів як на нормативному, так і на доктринальному рівні: нормативні засоби: удосконалення нормотворчого процесу з урахуванням наукових висновків та експертних оцінок; встановлення чітких критеріїв законодавчої техніки при формулюванні податкових норм; гармонізація та уніфікація податкового законодавства на міжгалузевому й міжнародному рівні; введення механізмів оцінки впливу прийнятих норм (ex-ante і ex-post) з метою запобігання появі дефектів; доктринальні та аналітичні засоби: формування єдиної категоріальної бази для ідентифікації та класифікації дефектів; підвищення ролі юридичної експертизи та наукового консультування в процесі правотворення; поглиблення міждисциплінарного аналізу для оцінки практичної реалізації податкових норм; розвиток правових стандартів і підходів до вирішення податкових спорів у судовій практиці (наприклад, стандарти доказування, принципи добросовісності та пропорційності).

Методологічне забезпечення дослідження юридичних дефектів у податковому законодавстві має не лише теоретичне, але й важливе практичне значення. Завдяки правильному вибору методів: забезпечується об'єктивність аналізу; формуються обґрунтовані висновки та рекомендації; зменшується ризик появи нових дефектів у правовому полі; підвищується передбачуваність

і стабільність податкових норм; забезпечується захист прав платників податків у податкових спорах.

Отже, методологія наукового пізнання юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів становить собою складну багаторівневу систему знань і підходів, що поєднує філософські, загальнонаукові, спеціально-юридичні та міждисциплінарні компоненти. Вона є фундаментом для формування науково обґрунтованих висновків, які можуть бути покладені в основу нормативних змін, доктринального осмислення й практичного вдосконалення податкової політики держави. Застосування багатовекторної методології дає змогу не лише виявити дефекти правового регулювання, а й створити ефективні механізми їх подолання, що сприятиме підвищенню рівня правової визначеності, стабільності та справедливості у сфері податкових правовідносин.

1.3. Поняття юридичних дефектів. Співвідношення понять юридичних помилок, юридичних дефектів та інших видів суміжних термінів

Вітчизняна юридична наука прямо не визначає поняття дефектів в цілому, і зокрема дефектів у податковому законодавстві Україні. Встановлення його змісту вимагає слідування від приватного до загального, через встановлення обґрунтування причин та умов дефектів в праві та законодавстві, формулюванні поняття, видів, причин та умов, що спричинюють дефекти, що має визнаватися підґрунтям для напрацювання загальних правових закономірностей та теоретичних обґрунтувань встановлення сутності дефектів у правовому регулюванні податкових спорів та визначенні способів їх подолання.

У науковій традиції норма розглядається як сукупність загальновизнаних, стандартизованих показників або характеристик, що визначають правильність, типовість чи прийнятність певного явища, дії або результату [293]. Відповідно, будь-яке відхилення від зазначених параметрів трактується як порушення норми. У цьому контексті дефект та помилка інтерпретується як форма відхилення, тобто як відступ від встановлених еталонів або зразків.

Слід зазначити, що в різних сферах людської діяльності оцінка відхилення від норми має диференційований характер. У технічних, природничих чи точних науках такі відхилення, як правило, мають негативну конотацію, оскільки свідчать про порушення стандартів, що може призвести до небажаних наслідків. Натомість у галузях, пов’язаних із творчою чи інноваційною діяльністю (наприклад, у мистецтві, культурі, науці), відхилення від усталених норм нерідко набувають позитивної оцінки, оскільки можуть ініціювати нові підходи, концепції або парадигми.

Таким чином, відхилення від норми не є універсально негативним явищем; його оцінка залежить від контексту, мети діяльності та системи координат, у межах якої здійснюється інтерпретація норми та її порушення.

У соціальній психології відхилення від норми (а отже, дефекти) [184] розглядаються не лише як феномени порушення соціальних або поведінкових стандартів, але й як індикатори варіативності індивідуального розвитку. Зокрема, негативним відхиленням традиційно вважається розумова відсталість, що засвідчує зниження когнітивних можливостей індивіда порівняно із середньостатистичним рівнем. Водночас позитивним відхиленням кваліфікують прояви талановитості чи обдарованості, які перевищують усталені нормативні показники та свідчать про високий потенціал особистості.

У філософській площині відхилення від норми також отримують оцінне забарвлення [75]. Так, негативні відхилення розглядаються як чинники деструкції, що сприяють занепаду, деградації або руйнуванню системи

цінностей, соціального порядку чи культури загалом. Натомість позитивні відхилення тлумачаться як рушії поступу, здатні ініціювати прогресивні трансформації, оновлення суспільних структур та сприяти загальному розвитку.

Таким чином, розрізнення відхилень на позитивні та негативні має не лише описове, але й нормативно-оцінне значення, що відіграє важливу роль у розумінні соціальної динаміки та індивідуального розвитку в різних наукових парадигмах.

Вченими визначення змісту дефектів в міркуваннях розуміється як певне відхилення від норми, неправильне тлумачення результатів дослідження, дотримання неналежно обґрунтованої гіпотези як аксіоми. Необхідно акцентувати, що дефекти у законодавстві можуть розкриватися через розуміння його філологічного значення.

Дефект від латинського слова «defectus» тлумачиться як «недолік», «вада», «слабкий, безсилий» [204, с. 158; 338, с. 373].

Дефект необхідно співвіднести із такою категорією як «помилка». Категорія «помилки» була відомою ще із зародження філософіських знань у Давній Греції та Римі, і встановлення її сутності залишається актуальним для сучасного правознавства.

Поняття «помилка» є багатозначним і набуває різних інтерпретацій залежно від контексту використання. У тлумачних словниках української мови воно подається з кількома основними значеннями. Зокрема, перше значення визначає помилку як неправильність у підрахунках, написанні слова тощо, що вказує на відхилення від мовних, математичних або інших формально закріплених норм. Друге значення стосується технічної сфери й розглядає помилку як неточність або несправність у функціонуванні механізмів, пристроїв, схем, карт тощо, тобто йдеться про порушення функціональної цілісності системи. Третє значення характеризує помилку як неправильність у поведінці, діях чи вчинках, що передбачає відступ від етичних, моральних або соціальних норм. Таким чином, помилка є категорією,

що охоплює як об’єктивні (технічні, логічні, мовні), так і суб’єктивні (поведінкові, моральні) аспекти, а її багатозначність відображає складність і багатовимірність цього феномену в науковому та повсякденному дискурсах [63, с. 1041].

У широкому розумінні помилка трактується як невідповідність між певним об’єктом або явищем, яке розглядається як еталон, і тим об’єктом чи явищем, що порівнюється з ним. Під еталоном у цьому контексті слід розуміти матеріальний або абстрактний зразок: правильне розв’язання задачі, оптимальну дію, яка забезпечує досягнення очікуваного результату, або інший зразковий варіант, що вважається нормативним. Такий еталон виконує функцію критерію відповідності й водночас уособлює певну норму (від лат. norma – правило, взірець), тобто усталений, загальноприйнятий або обов’язковий порядок, стан чи спосіб дії [191].

У суспільно-правовому контексті помилка набуває особливого значення, оскільки пов'язана не лише з відхиленням від формальної логіки чи технічних норм, але й із порушенням правових норм та соціальних очікувань. Наприклад, у правовій сфері поняття помилки (error) може охоплювати як ненавмисне неправильне тлумачення норм права (error iuris), так і фактичну помилку (error facti), що має юридичне значення при кваліфікації діянь, визначенні вини та відповідальності. У кримінальному, адміністративному або цивільному праві помилка іноді може бути підставою для скасування або перегляду судового рішення, визнання договору недійсним, пом’якшення відповідальності тощо.

З огляду на це, оцінка помилки в суспільно-правовій площині є багаторівневою: з одного боку, вона передбачає виявлення відхилення від установленої норми, а з іншого – врахування суб’єктивних чинників, таких як намір, рівень обізнаності, контекст ухвалення рішень. Помилка в правовій системі часто розглядається як результат недосконалості пізнавального процесу суб’єкта або недоліків нормативного регулювання, що може мати як індивідуальні, так і системні наслідки для суспільства [65, с. 23–30].

Таким чином, поняття помилки у правовому та суспільному контекстах охоплює не лише фактологічну неточність чи логічне відхилення, але й соціально значущі аспекти порушення норми, що впливають на правовий порядок, довіру до інституцій і справедливість у ширшому гуманітарному вимірі [63, с. 792].

Таким чином, помилка розглядається як відступ від встановленої або загальноприйнятої норми – когнітивної, поведінкової, правової чи технічної. Вона являє собою дію або рішення, що є протилежним нормативному, проте здійснене без умислу, тобто ненавмисно. У цьому сенсі помилка відрізняється від свідомого порушення, оскільки не має на меті заподіяння шкоди або свідоме нехтування нормою.

У правовому вимірі помилка не завжди тотожна неправомірності. Хоча вона й означає відхилення від правового стандарту, юридична оцінка помилки залежить від її характеру, обставин та суб'єктивного ставлення особи. Наприклад, фактична помилка може бути підставою для звільнення від юридичної відповідальності, якщо доведено, що особа діяла добросовісно, не усвідомлюючи неправомірності своїх дій. Натомість у разі грубої недбалості або професійної некомпетентності помилка може мати наслідком юридичну відповідальність – адміністративну, цивільну або кримінальну.

Отже, хоча помилка за своєю суттю є відхиленням від норми, її неправомірність як юридичної категорії повинна оцінюватися з урахуванням суб'єктивної сторони, правових норм і конкретного соціального контексту [73, с. 153].

У філософському контексті поняття помилки розглядається як антиномічне щодо поняття істини. Помилка інтерпретується як відхилення від істини, тобто як результат пізнавальної діяльності, в якій суб'єкт приходить до невірного уявлення про об'єкт або явище. Водночас слід наголосити, що помилка не існує ізольовано, а мислиться лише у зв'язку з істиною, слугуючи її логічним запереченням. Таким чином, помилка є органічно пов'язаною з процесом пізнання, становлячи його негативну форму.

З філософської точки зору, істина – це адекватне відображення об’єктивної реальності в мисленні. Вона характеризується як відповідність знання, судження або твердження реальному стану речей, тобто такому, яким об’єкт існує сам по собі, незалежно від свідомості суб’єкта. Помилка, навпаки, спотворює або неправильно репрезентує дійсність, що унеможливлює або ускладнює досягнення істинного знання.

Отже, у філософському розумінні помилка постає як неминучий супутник пізнавального процесу, який засвідчує обмеженість або недосконаліть людського мислення, а також необхідність критичного осмислення набутих знань з метою наближення до істини [356, с. 480].

Проблема помилки як філософської категорії бере свій початок ще з античної доби, коли мислителі активно намагалися осмислити природу істинного знання, умови його досягнення, а також причини виникнення хибних суджень та помилкової поведінки. Одним із перших, хто розглядав помилку як предмет раціонального дослідження, був давньогрецький філософ Аристотель. У своєму трактаті «Про софістичні спростування» (De Sophisticis Elenchis) [3] він системно аналізує механізми породження помилкових суджень у процесі аргументації та полеміки. Аристотель визначав помилки як логічні вади, що виникають унаслідок некоректного міркування або свідомого маніпулювання аргументами, характерного для софістичної практики. На його думку, підставами логічних помилок можуть бути як неправильне застосування мовних зворотів, так і порушення формальних правил логічних операцій. Він класифікував софістичні помилки, зокрема, як такі, що пов’язані з мовними формулами, і такі, що виникають незалежно від них. Аристотель також виокремлював п’ять основних цілей, до яких вдаються софісти в суперечках: прагнення до спростування опонента за будь-яку ціну; навмисне використання хибних аргументів; вживання мовних конструкцій, що суперечать загальноприйнятому вживанню; введення співрозмовника в стан примусу; а також спрямованість на виклик марнослів’я, тобто беззмістовного повторення вже сказаного. Таким чином, Аристотель не лише заклав

підвалини формальної логіки, а й започаткував традицію раціонального аналізу помилки як пізнавального феномену, що й донині залишається предметом дослідження в логіці, епістемології та філософії науки [206, с. 5–51; 165].

Феномен помилки є невід'ємним супутником людської діяльності та пізнання, відображаючи їхню обмеженість і недосконалість. У цьому сенсі помилка виступає своєрідною «тіньовою» стороною людської активності – свідченням того, що жодна дія або інтелектуальне зусилля не є абсолютно безпомилковим. Попри глибину теми, класична філософія не завжди приділяла достатню увагу таким негативним аспектам буття, зосереджуючись здебільшого на концептах істини, розуму, духу та абсолютного.

Виняток становить філософія історії Георга Вільгельма Фрідріха Гегеля, у якій помилка розглядається в контексті історичної необхідності та іронії. Гегель вводить поняття історичної іронії як прояв суперечності між намірами суб'єктів історії та фактичними наслідками їхніх дій. Як зазначає мислитель, історичні діячі, навіть ті, що з ентузіазмом здійснювали великі революційні звершення, часто наступного дня переконувалися, що «не знали, що робили», а результати виявлялися несумісними з початковими намірами. Таким чином, історія виявляється ареною, де суб'єктивні наміри окремих осіб підпорядковуються об'єктивному розвитку світового духу, якого вони не усвідомлюють.

На думку Гегеля, така розбіжність між бажаним і дійсним не є простою індивідуальною помилкою, а радше закономірним наслідком дії об'єктивно-трансцендентних сил – діалектичної логіки історичного процесу, який рухається через суперечності, заперечення і зняття попередніх форм. Помилка в цьому контексті постає не лише як відхилення, а як функціональний елемент історичного розвитку, що сприяє становленню істини на вищому рівні. Отже, в гегелівській філософії помилка не заперечує істину, а навпаки – виступає її необхідною передумовою, що реалізується через конфлікт між людською волею та історичною необхідністю [76, с. 262–264].

У філософській традиції Платона помилка або омана розглядається як особлива форма пізнавального відхилення. Згідно з його уявленнями, омана є не що інше, як відхилення думки в процесі пізнання: душа прагне до істини, але, не досягаючи повного розуміння, минає її, «проноситься поза розумінням». Таким чином, омана в платонівській системі координат не є результатом свавільного чи навмисного хибного мислення, а виникає як наслідок обмеженості пізнавальних можливостей суб'єкта. Таке трактування виявляє глибоку залежність пізнання від внутрішнього стану душі, її здатності сприймати істинне буття, яке, за Платоном, існує у світі ідей. Душа, наближаючись до істини, може помилятися не через хибу логіки чи мови, а через недостатній ступінь осяяння ідеального знання. Тобто помилка має онтологічну передумову – відрив пізнання від буття, від ідеального першоджерела істини.

У цьому контексті омана не є остаточним засудженням інтелектуальної діяльності, а радше етапом у поступовому сходженні до знання. Саме через виправлення оман і помилок душа рухається шляхом діалектичного пізнання – від здогадок до справжнього розуміння.

Таким чином, у платонівському вченні помилка трактується як природна складова пізнавального процесу, що підкреслює не лише межі людського мислення, але й його потенційну здатність до самовдосконалення й досягнення істини [237, с. 339]. Ідеї про природу помилки отримали подальший розвиток у філософії Нового часу та античній натурфілософії. Так, французький філософ і енциклопедист епохи Просвітництва Дені Дідро (XVIII ст.) підкреслював, що джерелом помилки є хибність самих ідей, на яких ґрунтується людське мислення. На його думку, «якщо першопричина полягає в помилковості людей чи неправильно визначених ідеях, то джерело істини повинно бути в правильно визначених ідеях». Таким чином, істинне знання, згідно з Дідро, є результатом концептуальної чіткості та логічної узгодженості. Помилкова ж думка, у його розумінні, є наслідком розумового збо́ю – «помилка розуму, яка схиляє до помилкового судження». Подібний

раціоналістичний підхід спостерігаємо і в античній філософії, зокрема у поглядах давньогрецького філософа-матеріаліста Демокріта. Він вважав, що «причина помилки – незнання більш правильного», тобто трактував помилку як похідне від обмеженості знань. Така позиція свідчить про тісний зв'язок між помилкою і процесом пізнання, де хибність сприйняття чи мислення розглядається не як моральна вада, а як тимчасове явище, що долається шляхом осягнення істини [43, с. 494].

У науковій традиції тлумачення природи людських помилок існують різні підходи, що мають вагоме значення для формування праворозуміння, зокрема у сфері оцінки наміру, вини та психічного стану особи. Представник античної матеріалістичної філософії Епікур вважав, що помилки виникають унаслідок втручання розуму в процес безпосереднього чуттєвого сприйняття. Згідно з концепцією матеріалістичного сенсуалізму, істинним є лише те, що сприймається органами чуття, тоді як інтелектуальні побудови, що виходять за межі чуттєвого досвіду, призводять до викривлень реальності. Відповідно, у межах правового аналізу це положення можна інтерпретувати як застереження проти надмірної абстракції у тлумаченні фактів, що мають бути встановлені на основі доказів, без спотворення суб'єктивними домислами.

Натомість психоаналітична концепція, започаткована З. Фрейдом, передбачає, що помилкові дії не є випадковими або суто когнітивними похибками, а слугують проявами глибинних психічних процесів. У праці «Психопатологія повсякденного життя» (1901) вчений обґрунтував тезу, що несвідомі бажання, витіснені з поля свідомості, можуть реалізовуватись у формі помилок, обмовок, забування тощо. Помилка, за Фрейдом, є компромісним утворенням між свідомим наміром особи та її несвідомими імпульсами. У правовому контексті це відкриває перспективу для глибшого розуміння внутрішньої мотивації правопорушника, а також обґрунтовує необхідність врахування психологічних чинників при встановленні складу злочину, зокрема у випадках злочинів, скоєних у стані афекту або під впливом тривалого психоемоційного тиску. Отже, порівняльний аналіз підходів

Епікура та Фрейда до трактування природи помилок дозволяє зробити висновок, що як сенсуалістичне, так і психоаналітичне розуміння можуть бути корисними для юридичної доктрини. Перший – у межах доказового права та епістемології судового пізнання, другий – у сфері кримінального права, психології правопорушника та формування кримінальної політики [43, с. 495].

У науковій літературі поширеним є підхід, відповідно до якого помилка розглядається як розбіжність між запланованою метою діяльності та її фактичним результатом. Водночас слід визнати, що у практичній діяльності, включно з юридичною, повна відповідність результату первинно сформульованій меті трапляється вкрай рідко. У зв'язку з цим виникає потреба в розмежуванні припустимого відхилення від мети та власне помилки як правового або фактичного порушення.

З урахуванням цього, доцільно говорити про наявність певного допустимого діапазону похибок, у межах якого результат діяльності може бути визнано прийнятним та таким, що реалізує поставлену мету. Вихід за межі цього діапазону, що фіксується внаслідок експертної, нормативної чи судової оцінки, і є підставою для кваліфікації дії як помилкової. Зокрема, у правозастосовній практиці це стосується помилок суду, слідства, експертів або суб'єктів правочинів, що можуть мати як процедурний, так і матеріально-правовий характер.

Цілепокладання, як свідоме формулювання ідеального образу бажаного результату, виступає засадничим компонентом правової діяльності. Особливо це стосується нормотворення, процесів доказування, правозастосування, а також реалізації норм права у сфері публічного управління. На відміну від звичайного уявлення про доцільність, юридичне цілепокладання характеризується нормативною визначеністю, правовою обґрунтованістю та підконтрольністю. Саме наявність чітко визначеної мети дозволяє проводити межу між правомірною похибкою і помилкою, яка має юридичне значення (наприклад, впливає на дійсність правочину, обґрунтованість

судового рішення чи процесуальну правомірність дій учасників провадження) [71, с. 60–63; 118].

Таким чином, у правовому вимірі помилка є не лише результатом суб'єктивної недосконалості, а й індикатором порушення меж допустимого відхилення від правової мети, що вимагає належної фахової оцінки з урахуванням принципів юридичної точності, пропорційності та справедливості.

У контексті правової теорії та філософії права помилка не може розглядатися як виключення чи аномалія, що трапляється внаслідок недостатності знань або технічної неспроможності суб'єкта. Навпаки, вона є необхідним і природним компонентом діяльності, що супроводжує процес цілепокладання та реалізації цілей у соціальному, зокрема правовому, середовищі.

Загальнотеоретичне осмислення помилки передбачає визнання існування системи норм, правил або моделей, яким підпорядковується діяльність суб'єкта. Йдеться не лише про зовнішньо встановлені юридичні норми, а й про внутрішньо сформульовані суб'єктом цілі, що відображають у мисленні ідеальний результат діяльності. Помилка, таким чином, постає як відхилення від ідеальної моделі розвитку подій, тобто як наслідок невідповідності реального перебігу дій очікуваному результату.

Важливим є розуміння того, що помилка інтегрована в людську діяльність, включно з правовою, як її структурний і закономірний елемент. У цьому контексті вона може бути розглянута як своєрідний «побічний продукт» становлення людини як раціональної істоти, що постійно перебуває в ситуації вибору, оцінки й передбачення. Таке тлумачення має важливе значення для правового аналізу дій суб'єкта, особливо у випадках, коли оцінюється суб'єктивна сторона правопорушення чи здійснюється експертиза добросовісності поведінки особи.

З точки зору гегелівської діалектики, помилку можна інтерпретувати як етап розвитку свідомої діяльності: протосоціальна модель поведінки (теза),

що ґрунтується на первинному, «безпомилковому» реагуванні на норми, поступається антитезі – поведінці, що усвідомлює можливість власної хибності, ризик відхилення та потребу у виправленні. Синтез виявляється у набутому знанні, яке охоплює не лише постановку мети, а й засоби її досягнення в реальних, змінних умовах. У праві це означає формування відповідального суб'єкта, здатного адаптувати свої дії до норм, передбачати можливі наслідки та нести відповідальність за порушення меж допустимого відхилення [73, с. 152].

Таким чином, правове мислення, що враховує діалектичну природу помилки, має визнавати її не тільки як факт, що потребує юридичної оцінки, а й як феномен, що свідчить про саморозвиток правосвідомості, вдосконалення правового регулювання та гуманізацію права загалом.

Помилка в юридичному контексті, незалежно від форми її прояву – чи то в межах правового пізнання, правової поведінки суб'єктів, юридичної практики, чи при створенні юридичних документів, – являє собою відхилення від певних нормативно визначених зразків, принципів, стандартів або ціннісно-правових орієнтирів. Вона фіксується як невідповідність фактичного (емпіричного) стану речей вимогам, що за своєю суттю мають ідеально-нормативний характер.

Такі вимоги, які застосовуються до правової дійсності, не є емпіричними або випадковими; вони утворюють систему аксіоматичних передумов, що визначають, якими мають бути властивості правових рішень, дій, норм або правових процесів. Інакше кажучи, істинність або правильність певної юридичної дії, положення чи норми оцінюється через її відповідність до апріорно заданих нормативних критеріїв – законності, справедливості, юридичної визначеності, обґрунтованості, логічної послідовності тощо.

Таким чином, помилка у праві проявляється у вигляді розриву між «належним» і «існуючим», між тим, що має бути відповідно до правової норми чи принципу, і тим, що фактично відбулося або було здійснено суб'єктом. Така

інтерпретація дозволяє говорити про помилку як дефект правової реальності, що може мати як технічну, так і субстанційно-юридичну природу.

У цьому сенсі поняття «юридична помилка» набуває значення родової категорії, як тлумачить С.О. Гаврилюк, є тим, що що охоплює: правотворчі помилки – відхилення в процесі формулювання або прийняття нормативно-правових актів, які призводять до колізій, прогалин, надмірної складності або правової невизначеності; правозастосовні помилки – невірне тлумачення, кваліфікація або застосування норм права суб'єктами правозастосування; правотлумачні помилки – хибне витлумачення нормативних положень, що може викликати викривлення правового змісту; техніко-юридичні помилки – зокрема, помилки у використанні засобів законодавчої техніки (неправильна структура норм, неточне формулювання, суперечності у термінології тощо). Вченою наголошується, що системне дослідження юридичних помилок є важливим не лише з точки зору формального вдосконалення юридичної техніки, а й у контексті забезпечення верховенства права, правової безпеки та довіри до системи правосуддя. Усвідомлення і вивчення механізмів виникнення, виявлення та виправлення помилок у праві є необхідною умовою розвитку правової культури та ефективності правозастосовної системи загалом [73, с. 148–153].

У науковій правовій доктрині поширеним є підхід, відповідно до якого помилка трактується як форма відхилення від нормативно визначеної правильності, тобто як дія або результат, що не відповідає встановленим або очікуваним зразкам правомірної поведінки, логічного мислення чи юридичного рішення. Зокрема, численні вчені-правознавці характеризують помилку як неправильність, неточність або некоректність результату діяльності, необережний або ненавмисний відступ від норми, що має наслідком спотворення фактичної чи правової реальності.

У цьому контексті помилка розглядається як дія, що: суперечить правильному варіанту дій або рішень; здійснюється ненавмисно, без усвідомлення протиправного або хибного характеру; може мати як когнітивну

природу (помилка у міркуваннях, тлумаченні, оцінці правової ситуації), так і поведінкову (неправильні або юридично неефективні дії).

Таким чином, помилка в праві постає не як навмисне порушення правової норми (яке підлягає кваліфікації як правопорушення), а як ненавмисне відхилення, що виявляється внаслідок суб'єктивної недосконалості, хибної оцінки або об'єктивної складності правового регулювання. У ряді випадків це не виключає юридичної відповідальності, однак потребує врахування помилки як пом'якшувальної або модифікуючої обставини (наприклад, у контексті інституту юридичної омани, зокрема фактичної чи юридичної).

Особливу увагу в межах правознавства заслуговує класифікація помилок за критеріями: навмисності/ненавмисності; суб'єкта помилки (суд, законодавець, правозастосувач, сторона правочину тощо); характеру наслідків (правові, процесуальні, матеріальні); впливу на дійсність правового результату (визначальна, неістотна, з можливістю виправлення тощо).

Систематичне вивчення правових помилок має важливе значення не лише для зменшення дефектності правових рішень, а й для забезпечення якості правосуддя, правової визначеності та довіри до державних інституцій [114, с. 31].

У римському приватному праві поняття помилки (лат. error) тлумачилося як розбіжність між внутрішньою волею особи та її зовнішнім вираженням (так званий error in nomine), а також як невідповідність між волею та інтересом, що виникала внаслідок необізнаності суб'єкта з істотними обставинами справи. Такий підхід виразно свідчить про визнання помилки як юридично значущого психічного стану, що впливає на дійсність правочину.

Згідно з римською доктриною, омана щодо фактичних або юридичних обставин могла мати істотне значення для правових наслідків, зокрема для визнання угоди недійсною. Помилка вважалась такою, що спотворює вольовий процес: особа або не усвідомлює, що вчиняє, або помилково вважає, що вчиняє саме те, чого прагнула, тоді як фактично результат виявляється

іншим. Таким чином, сутність помилки полягала в когнітивному збої – хибному сприйнятті або оцінці реальності, що ставив під сумнів автентичність або правову ефективність волевиявлення. У цьому контексті розрізнялися: помилка факту (error facti), яка стосувалася неправильного уявлення про фактичні обставини справи (наприклад, помилкова ідентифікація предмета договору або контрагента); помилка права (error juris), пов'язана з нерозумінням або незнанням правових норм, що регулюють відповідні правовідносини [115].

У римському праві визнання правової значущості помилки було суворо обмежене, оскільки діяло загальне правило: «Ignorantia legis non excusat» – незнання закону не є виправданням. Водночас у виняткових випадках, особливо при наявності error essentialis (істотної помилки), правочин міг бути визнаний недійсним.

Таким чином, римське право заклало концептуальні основи розуміння помилки як дефекту волі, що проявляється у розриві між внутрішнім наміром і зовнішнім проявом, між уявним і дійсним. Цей підхід зберігає актуальність у сучасному приватному праві, зокрема у доктрині вад волевиявлення, і продовжує впливати на регламентацію правочинів, що укладені під впливом омани або внаслідок юридичної недбалості [115, с. 66–68].

У контексті правової науки юридична помилка не обмежується лише дефектом у реалізації правової норми чи технічним відхиленням у процедурі. Вона також може виконувати функцію індикатора індивідуалізації правової поведінки особи. У цьому розумінні вказівка на наявність помилки в юридичних діях або рішеннях має важливе значення для виявлення особливостей правосуб'єктності конкретної особи, зокрема її рівня правосвідомості, здатності тлумачити норми, оцінювати фактичні обставини та приймати юридично значущі рішення.

Юридична помилка, таким чином, є не лише відхиленням від нормативного ідеалу, але й засобом відображення персоніфікованої моделі реалізації прав і свобод у конкретному правовому середовищі. Її виявлення та

фіксація мають значення не лише з точки зору юридичної відповідальності або виправлення наслідків, а й як механізм ідентифікації меж реалізації суб'єктивних прав та законних інтересів особи.

З огляду на це, помилка в праві може бути розглянута як маркована точка перетину об'єктивного нормативного порядку з суб'єктивною правовою поведінкою, де відображається взаємодія універсальних норм із конкретним носієм прав і обов'язків. Такий підхід дозволяє розглядати юридичні помилки не лише як фактори правової недосконалості, але і як свідчення живої динаміки права, в якій кожен індивідуальний випадок – у тому числі помилковий – сприяє розвитку та уточненню правового регулювання [114, с. 31–32].

У правовій теорії поняття «помилка» та «омана» нерідко використовуються як взаємозамінні, однак при детальному аналізі виявляється, що ці категорії є близькими за змістом, проте не тотожними. Їх розмежування має важливе значення для правильної кваліфікації дій суб'єкта у процесі правозастосування, правочинної діяльності або судового пізнання.

Спираючись на теорію відображення, яка розглядає пізнання як процес відображення об'єктивної реальності у свідомості суб'єкта, Л.І. Калєніченко пропонує розрізняти помилку та оману за рівнем і характером когнітивного спотворення. Згідно з його підходом:

Помилка інтерпретується як незавершеність або неповнота процесу пізнання, зумовлена об'єктивними (зовнішніми) або суб'єктивними (внутрішніми) факторами. Вона є результатом неправильного теоретичного чи практичного рішення, пов'язаного з випадковістю або особистісними причинами (наприклад, недостатній досвід, відволікання, недбалість). Помилка не обов'язково свідчить про хибність усієї системи знань, а радше про окрему неточність або відхилення.

Омана, натомість, розглядається як системна невідповідність між суб'єктивним образом дійсності та її об'єктивним змістом. Це – глибше когнітивне спотворення, коли знання, що сформоване у свідомості суб'єкта,

не відповідає реальному стану речей, але при цьому суб’єкт вважає його істинним.

У правовому вимірі така диференціація має прикладне значення. Омана може мати юридичне значення у випадках, коли суб’єкт укладає правочин під впливом істотної помилки про обставини, які він помилково вважає істинними (error essentialis), що відповідно до цивільного законодавства може бути підставою для визнання правочину недійсним. Помилка, з іншого боку, частіше розглядається у правозастосовній практиці як суб’єктивна вада оцінки або дії, яка, однак, не завжди спричиняє недійсність правового акту, а може бути підставою для коригування, перегляду чи оскарження результатів (наприклад, судової помилки чи технічної помилки у процесуальному документі). Отже, омана передбачає глибшу переконаність у хибному знанні, тоді як помилка може бути наслідком випадкового відхилення у процесі реалізації правових знань і дій. Їх правове значення залежить від контексту, в якому вони виникають, і від того, наскільки істотно вони впливають на юридичні наслідки певної поведінки [114, с. 31–33].

У межах правової теорії, зокрема при аналізі природи помилкових суджень і дій суб’єкта, важливим є чітке розмежування понять «омана» та «помилка». Хоча ці категорії нерідко вживаються як синонімічні, між ними існує принципова семантична та логічна відмінність, що має істотне значення для правозастосування, юридичної відповідальності та тлумачення правової поведінки.

Поняття омани розглядається як умова для настання помилки як події або факту, що фіксує відхилення результату діяльності від поставленої мети. Будь-яка омана є причиною та передумовою помилки, однак не кожна помилка може бути зведена до омани. Омана становить собою когнітивний процес – динамічне викривлення знання, тоді як помилка є вже реалізованим наслідком цього викривлення у формі конкретної дії, судження або юридичного результату.

З позиції теорії пізнання омана характеризується як думка, яка є хибною, однак на певному етапі сприймається суб'єктом як істинна. Вона прямо залежить від рівня інтелектуального розвитку особи, її життєвого досвіду, спеціальних знань, а також від складності об'єкта, що пізнається. Омана виникає у процесі пізнання і проявляється у неправильному відображенні індивідом властивостей, відносин та ознак предметів або явищ матеріального й духовного світу.

Помилка ж – це вже результат, зумовлений оманою або іншими особистими чи випадковими причинами. Вона є першопочатково ненавмисною неправильністю, яка, однак, не завжди потребує негайного критичного переосмислення з боку суб'єкта, оскільки може залишатися непоміченою у момент її вчинення. З огляду на логічний підхід, помилки фіксуються у висновках, судженнях чи оцінках, що не відповідають дійсності або об'єктивній правовій реальності, хоча суб'єкт вважає їх істинними або правильними.

З урахуванням наведеного можна зробити такі методологічні висновки. Омана – процес: вона описує механізм викривлення знання та має динамічний характер. Помилка – результат: вона є завершеним актом помилкового пізнання чи дії. Омана – потенційна помилка, але помилка – не завжди результат омани (вона може виникати й з інших джерел, зокрема з технічної недбалості, випадковості, неуважності тощо). У правозастосовній сфері це розмежування має значення, зокрема, для аналізу юридичних фактів: омана може бути підставою для визнання правочину недійсним (як істотна помилка щодо суттєвих обставин), тоді як помилка в судовому рішенні потребує механізмів перегляду, але не обов'язково скасовує юридичну дію автоматично.

Таким чином, осмислення співвідношення між поняттями омани та помилки дозволяє глибше зрозуміти природу юридичних дефектів, що виникають у правовому мисленні, поведінці або рішенні, а також виробити концептуальні підходи до їх корекції та правового регулювання.

У правовій літературі помилка розглядається не лише як абстрактна філософсько-логічна категорія, а й як конкретне юридичне явище, що має безпосередній вплив на якість правозастосування, дотримання процесуальних гарантій та реалізацію принципу верховенства права. Зокрема, С.В. Слінько характеризує помилку як факт, що репрезентує собою неправильність, неточність, погрішність, хибне судження або дію (чи бездіяльність), які, у свою чергу, свідчать про наявність збою в юридичній діяльності та функціонуванні механізмів правового регулювання.

Таке визначення охоплює як когнітивні аспекти помилки (неправильна думка, оцінка або судження), так і поведінкові або процесуальні аспекти (неправильне рішення або дія), що дозволяє розглядати помилку як багатофакторне явище, вкорінене у складну природу правової діяльності.

Особливої актуальності дана характеристика набуває у сфері кримінального процесуального права, де помилки можуть мати прямі наслідки для прав і свобод особи, та впливати на легітимність і справедливість судового розгляду. Як справедливо зауважує С.В. Слінько, кримінально-процесуальні помилки можуть виникати на етапі прийняття процесуальних рішень, а також під час здійснення слідчих та інших процесуальних дій. Це, зокрема, стосується: неправильної кваліфікації діяння, недотримання процесуального порядку при збиранні доказів, помилкової оцінки доказів або свідчень, винесення необґрунтованих ухвал чи постанов, недотримання вимог щодо правового статусу учасників провадження. Наявність подібних помилок може суттєво впливати як на результати кримінального провадження, так і на законність обмеження прав особи, зокрема права на свободу, справедливий суд, захист від свавільного втручання в особисте життя. Тому усунення, виправлення та запобігання юридичним помилкам, особливо у кримінальному процесі, розглядається як одна з ключових гарантій реалізації прав людини та ефективності правосуддя. Таким чином, підхід С.В. Слінька дозволяє трактувати юридичну помилку як реальний факт правової дійсності, що має комплексну природу і вимагає як теоретичного осмислення, так і практичних

інструментів виявлення та нейтралізації її наслідків у правозастосовній практиці [327, с. 78–82].

Правова система, як складний нормативно-регулятивний механізм, функціонує в умовах постійної взаємодії між нормами права, суб'єктами правовідносин та конкретною соціальною реальністю. У процесі цієї взаємодії можливими є ситуації, коли правові явища виявляються такими, що не відповідають визначеним нормативним критеріям. Такі відхилення у праві прийнято позначати терміном «юридичний дефект», який охоплює цілу низку явищ – від помилок і суперечностей до прогалин, зловживань або дефектів законодавчої техніки. Складність і багатогранність цього поняття зумовлює необхідність його чіткого концептуального аналізу, а також визначення співвідношення з термінами «юридична помилка», «прогалина в праві», «зловживання правом», «дефект правозастосування» тощо.

Здійснене дослідження засвідчило, що юридична помилка – це один із найпоширеніших різновидів юридичних дефектів. У широкому значенні вона означає ненавмисне порушення принципів, норм або вимог права в процесі пізнання, тлумачення або реалізації правових норм. Помилки можуть допускатися як суб'єктами правозастосування (наприклад, суддями чи слідчими), так і учасниками правовідносин (наприклад, при укладанні правочинів). У класичному розумінні юридична помилка завжди передбачає ненавмисність, неправильність дії або судження, а також відхилення від нормативно-правової або фактичної істини.

У залежності від сфери виникнення юридичні помилки поділяють на: правотворчі (виникають на етапі нормотворення, наприклад, при закріпленні неефективних або суперечливих норм); правозастосовні (виявляються у процесі винесення рішень, ухвал, вироків, здійснення слідчих дій тощо); оціночні (спричинені помилками у встановленні фактів, обставин або у виборі норми права); процесуальні (наприклад, порушення процедури повідомлення сторін, вручення повісток, обчислення строків); технічні (описки, арифметичні помилки, помилки в оформленні документів). Слід зауважити,

що не кожна юридична помилка тягне за собою правові наслідки, однак істотні помилки (наприклад, у розумінні цивільного права) можуть бути підставою для визнання правочину недійсним, а в контексті кримінального процесу – для скасування судового рішення або перегляду справи.

Помилка є підвидом юридичного дефекту, який характеризується ненавмисним характером і пізнавальним походженням. Юридичний дефект, у свою чергу, є ширшим поняттям, яке охоплює як ненавмисні відхилення (помилки), так і свідомі порушення (зловживання) або структурні недоліки правової системи (прогалини, колізії). На табл. 1 наведено авторське бачення співвідношення юридичної помилки та юридичної дефекту.

Ознака	Юридична помилка	Юридичний дефект
За характером	Ненавмисний	Може бути допущений як навмисно, так і ненавмисно
За походженням	Пізнавальна, суб'єктивна	Широкий, об'єктно-суб'єктний, системний
За наслідками	Виявляється в ухваленні помилкового рішення чи іншого акту, вчиненні неправомірної дії, неналежної оцінки	Виявляється у нормативній чи фактичній невідповідності, системному порушенні
За обсягом поняття	Є різновидом юридичного дефекту і розуміється як дефект змісту діяльності особи	Є родовою категорією, і поглинає категорію «юридичної помилки»

Табл. 1. Співвідношення юридичної помилки та юридичного дефекту (сформовано автором на основі здійсненого теоретичного узагальнення відповідних категорій)

Поняття «дефект» вимагає співвідношення із категоріями «омана» та «обман». Хоча у звичайному мовленні ці терміни вживаються як синоніми, у правовій теорії омана (від лат. error) – це хибне уявлення суб'єкта про фактичні або юридичні обставини, яке може вплинути на його волевиявлення. Омана – це когнітивна передумова, внутрішній психічний стан, тоді як помилка – зовнішній прояв, результат дії або рішення. Наприклад, омана щодо особи контрагента може призвести до укладення договору з неналежною особою – це вже буде помилка у волевиявленні, що тягне за собою правові наслідки.

Юридичний дефект співвідноситься із категорією прогалини в праві. Прогалина – це відсутність необхідної правової норми в системі чинного законодавства, яка є необхідною для регулювання конкретних суспільних відносин. Це один із структурних юридичних дефектів, що засвідчує недостатню повноту правового регулювання у певній сфері. В умовах правової визначеності така ситуація є небажаною, адже вона перешкоджає належному застосуванню принципів законності, справедливості та правової рівності.

Юридична прогалина як дефект нормативного масиву вимагає застосування інструментів правового заповнення – зокрема аналогії закону (коли подібна норма є в іншій правовій ситуації) або аналогії права (коли рішення приймається на основі загальних принципів права) [366, с. 59–60]. У цьому контексті аналогія права виконує компенсаторну функцію, дозволяючи суду чи іншому правозастосовному органу здійснити регуляцію відносин, навіть за відсутності прямої правової норми, але з опорою на систему загальновизнаних правових цінностей [136, с. 55–59].

Прогалини особливо типові для швидкоплинних або нових суспільних явищ, які не були передбачені законодавцем під час прийняття нормативно-правових актів, що є характерним, зокрема, для сфер інформаційного права, цифрових технологій, біоетики, кліматичних відносин, криптовалютного регулювання тощо. Реакція держави на такі дефекти має бути своєчасною, аби не допустити правового вакууму, зниження ефективності захисту прав і свобод громадян або юридичної невизначеності [135].

Крім того, прогалини можуть мати різну юридичну природу: справжні (реальні) прогалини, коли відсутність норми не дозволяє розв'язати правову ситуацію; уявні (псевдопрогалини), коли правова норма насправді існує, але з певних причин не застосовується (наприклад, через недосконале тлумачення). Логічні прогалини, що виникають через суперечності між нормами, які виключають застосування однієї з них.

Таким чином, прогалини в праві є невід'ємною частиною динаміки правової системи, а їх виявлення і своєчасне усунення через механізми нормотворчості, тлумачення і правозастосування є важливою умовою забезпечення повноти й узгодженості правового регулювання. У цьому аспекті прогалина виступає не лише негативним явищем, але й сигналом для розвитку та адаптації правової системи до нових викликів сучасності.

У системі юридичних дефектів особливе місце посідає таке правове явище, як зловживання правом. На відміну від помилки, яка є результатом ненавмисного відхилення від вимог права, зловживання правом становить усвідомлене, вольове використання суб'єктивного права всупереч його призначенню, що, в свою чергу, перетворює норму права з інструмента легітимного захисту в засіб завдання шкоди іншим особам або порушення публічного порядку.

Зловживання правом кваліфікується як навмисний юридичний дефект поведінки, що полягає не у відсутності чи недоліках норми права, а у свідомому використанні правового дозволу з антисоціальною метою [103, с. 138–141]. У теорії права зловживання розглядається не як форма юридичної помилки, а як особливий вид правопорушення, що має ознаки формальної правомірності, але суперечить матеріальній справедливості, добросовісності, пропорційності та іншим основоположним засадам правової системи.

Відповідно до загальновизнаних підходів, зловживання правом характеризується такими ознаками: наявність у суб'єкта формального права (повноваження), закріпленого нормою права; вчинення дій у межах формальної правомірності, які, однак, переслідують антисоціальну, егоїстичну

або шкідливу мету; заподіяння шкоди іншим суб’єктам, правопорядку або порушення публічних інтересів; наявність умислу, тобто свідоме спрямування дій на досягнення результату, що суперечить призначенню права [62, с. 5–6].

У цьому аспекті зловживання правом є не просто юридичним дефектом, а деформацією правової поведінки, яка вимагає спеціального правового реагування. Законодавець, зокрема в цивільному праві (наприклад, ст. 13 ЦК України), прямо забороняє зловживання правом і передбачає наслідки у вигляді відмови в судовому захисті, недійсності правочинів, відшкодування завданої шкоди тощо [363; 157].

Особливістю цього виду дефекту є те, що він, на відміну від помилки чи прогалини, не є наслідком некомпетентності, неповноти знання або недосконалості нормативного матеріалу, а виникає в результаті зловмисного, цілеспрямованого перекручення функцій права. У цьому сенсі зловживання можна кваліфікувати як аномалію правової реалізації, коли інструменти правового регулювання використовуються для досягнення неправомірних або непропорційних результатів.

Таким чином, зловживання правом – це прояв функціонального юридичного дефекту, при якому правові норми застосовуються в межах їх формального змісту, але всупереч духу права, що потребує особливої уваги з боку правозастосовних органів, які повинні оцінювати не лише формальну законність дій, але й їх соціальну мету, добросовісність і співмірність правовому порядку.

Аналіз природи та класифікації юридичних дефектів має не лише теоретичне, а й безпосереднє практичне значення для функціонування правової системи в цілому. Усвідомлення змісту та специфіки різних видів дефектів у праві дозволяє забезпечити своєчасне виявлення порушень, передбачити можливі юридичні ризики, створити ефективні механізми їх попередження та усунення. Окремі компоненти правової системи по-різному залучені до процесу виявлення, реагування та виправлення юридичних дефектів.

Зокрема, для судової системи систематизація та розуміння юридичних дефектів є необхідною умовою формування сталих стандартів правозастосування, що відповідають принципам верховенства права, справедливості та правової визначеності. Виявлення правозастосовних або процедурних помилок у рішенні суду створює підстави для реалізації передбачених законом процесуальних механізмів їх виправлення. До таких належать, зокрема, процедури апеляційного та касаційного оскарження, а також перегляд судових актів за нововиявленими або винятковими обставинами. Вказані інститути відіграють роль судових фільтрів, які дозволяють мінімізувати негативні наслідки помилкових або незаконних рішень, а також підвищити довіру до правосуддя в суспільстві.

У свою чергу, для законодавця осмислення юридичних дефектів виступає орієнтиром у процесі нормотворчої діяльності, що включає як розробку нових нормативно-правових актів, так і системне вдосконалення чинного законодавства. Виявлення дефектів, таких як прогалини, колізії, нечіткість правових норм, надмірна деталізація або, навпаки, декларативність, дозволяє здійснювати цілеспрямовану роботу з підвищення якості правового регулювання. Одним із головних інструментів запобігання юридичним дефектам на цьому рівні є удосконалення законодавчої техніки, що включає як мовну, логіко-семантичну, так і структурну коректність норм. Таким чином, законодавець отримує змогу оперативно реагувати на сучасні виклики та адаптувати право до потреб динамічного соціального середовища.

З позиції органів публічного управління та адміністративних органів, знання про природу юридичних дефектів слугує запобіжником проти прийняття рішень, які можуть бути оскаржені або визнані недійсними у зв’язку з порушенням встановленої процедури чи перевищенням повноважень, що, зокрема, стосується процедурної законності в адміністративному процесі, забезпечення принципів добросовісності, пропорційності та юридичної визначеності. Виявлення помилок, порушень регламенту, недотримання строків або вимог до мотивації рішень дозволяє

зміцнювати внутрішній контроль, підвищувати ефективність адміністративного управління та зменшувати обсяг потенційних спорів із громадянами або юридичними особами.

Не менш важливим є значення осмислення юридичних дефектів для юридичної науки, яка виконує концептуалізуючу та прогностичну функції в системі правового регулювання. У науковій площині юридичні помилки, суперечності, прогалини та зловживання можуть розглядатися як симптоми глибших системних або галузевих деформацій. Їх аналіз дозволяє не лише пояснити механізми виникнення правових дисфункцій, а й сформулювати концептуальні підходи до реформування окремих інститутів права. При цьому правові дефекти стають предметом спеціальних міждисциплінарних досліджень, що поєднують правову догматику, теорію права, філософію права, судову практику та навіть правову інформатику (наприклад, при вивченні цифрових прогалин або автоматизованих рішень).

Таким чином, юридичні дефекти виступають не лише об’єктом технічного усунення, а й діагностичним інструментом: через виявлення їхніх причин і механізмів прояву можна оцінити рівень системності, узгодженості та ефективності правової системи в цілому. Своєчасне розпізнавання юридичних дефектів, незалежно від їх форми та рівня, сприяє зміцненню правопорядку, підвищенню довіри до інституцій держави та забезпеченню прав людини як базової цінності правової системи.

Поняття юридичного дефекту є надзвичайно важливим для комплексного розуміння слабких місць правової системи, а також для побудови ефективного механізму правозастосування. Юридична помилка, як одна з форм юридичного дефекту, має власну специфіку: вона виникає ненавмисно, зазвичай внаслідок когнітивних або процедурних збоїв, і вимагає ретельного аналізу як у теоретичному, так і у практичному аспекті.

Розмежування юридичних дефектів, визначення змісту юридичних помилок, вжиття заходів із недопущення проявів омани, зловживань та прогалин у законодавстві дозволяє забезпечити якість правничої діяльності,

підвищити рівень гарантування прав і свобод людини, а також удосконалити інструменти правового впливу на суспільні відносини.

1.4. Класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві

Для досягнення реального результату у вирішенні будь-якої комплексної проблеми в системі регулювання суспільних відносин необхідно насамперед дану проблему юридично правильно сконструювати, 61 адже саме юридичні конструкції посилюють правозастосовний потенціал правових регуляторів. Важливою проблемою сьогодення залишається регулювання окремих податкових відносин як різновиду фінансових та особливого виду суспільних відносин, що урегульовуються фінансово-правовими нормами, які містяться у нормативно-правових актах фінансового законодавства. Незважаючи на те, що тривалий час в Україні формується національне податкове законодавство, однак воно не повною мірою забезпечує реалізацію принципу законності у сфері регулювання податкових відносин, в тому числі через численні юридичні дефекти.

В юридичній літературі недоліки у правовому регулюванні суспільних відносин отримали назву дефектів. Цей термін є відносно новим у теорії права, зокрема Юридична енциклопедія вказане поняття не містить [241, с. 584]. У теорії податкового права України термін «юридичні дефекти» не використовується, відсутні спеціальні дослідження цього правового явища, не згадуються юридичні дефекти у підручниках та навчальних посібниках, за виключенням таких їх різновидів як юридичні колізії та прогалини, що зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Дефект розглядається у вигляді відхилення від певного зразку, відхилення від норми. Виявлення наявності дефектів того чи іншого процесу, явища є можливим шляхом співвідношення об’єкта із нормою, зразком. Ряд

дослідників дотримуються підходу щодо розуміння дефекта, згідно із яким необхідним є наявність відхилення, що визначає власне об’єктивну сутність дефекта. Відхилення у такому випадку визначається як ототожнення змінам. Зміни існують об’єктивно, не залежать від волі суб’єкта, який такі дефекти встановив. Використання при визначенні дефекта поняття норми свідчить про його суб’єктивні характеристики [42, с, 81–90]. У науковій літературі поширений підхід, згідно з яким сутність дефекта полягає у наявності об'єктивного відхилення, тобто такої зміни, що: по-перше, існує незалежно від суб’єкта, який цей дефект виявляє чи описує; по-друге, визначає невідповідність фактичного стану очікуваному або належному. У цьому контексті відхилення розглядається як форма змін, які можуть мати юридичне значення. Водночас, застосування поняття «норми» як критерію для визначення дефекту вказує також і на суб’єктивну сторону цього явища. Адже саме суб’єкт (законодавець, правозастосувач, науковець) визначає, яка саме норма є зразком, з яким співвідноситься конкретний випадок. Таким чином, дефект має як об’єктивні, так і суб’єктивні характеристики: об’єктивні полягають у наявності фактичного відхилення (наприклад, порушення структури юридичної норми); суб’єктивні розглядаються через визначення самого поняття «норми» і критеріїв, за якими встановлюється це відхилення [128].

Таким чином, поняття «дефект» було запроваджено до галузевого законодавства як маркер, що позначав недоліки та вади відповідних нормативно-правових актів. При цьому у ряді наукових публікацій обгрунтовується авторські підходи до подолання проявів дефектів актів законодавства. Зокрема, необхідно виділити дослідження, здійснені в межах трудового регулювання суспільних відносин, де було доведення багатоаспектність категорії «юридичний дефект», що було класифіковано на дефекти законодавства та дефекти права [42].

Дослідження в юридичній науці різноманітних аспектів дефектності права та законодавства відбуваються із врахуванням відношення правових

категорій та інституцій до розгляду правотворчої помилки, правової прогалини, правової колізії, правової невизначеності [132; 143, с. 14–17; 148; 142; 306; 305, с. 21–27]. Зокрема, дефекти конституційної правотворчості класифікуються за такими критеріями, як: об'єктивні та суб'єктивні причини, що дозволяє виокремити – соціальні та змістовні, і юридичні, техніко-юридичні (логічні, мовні, процедурні) [203].

Дефект тлумачиться як різновид регулятивних недоліків, прорахунків – окремих частин норм та норми в цілому, що є неякісними, такими, що не відповідають соціальній нормативності, що призводить до зниження соціальної цінності об'єктивного права, зниженню його регулятивних здатностей [128].

Як обґрунтовує С.П. Погребняк, широке тлумачення поняття дефекту визначається через встановлення такого стану норми права, коли регламентація суспільних відносин призводить до порушення оптимального збалансування вже наявних у держави, суспільства та окремих його членів інтересів. Вузьке розуміння дефекту визначається через розуміння його як недостатньо ефективне регулювання суспільних правовідносин, що призводить до негативних соціальних та економічних наслідків, та труднощів із відповідним правозастосування [240].

Отже, дефект законодавства зводиться до його розуміння як наявність певних вад у тих чи інших правових нормах, що призводить до дисбалансу інтересів учасників суспільних відносин, і тому впливає на якість врегулювання та правозастосування. Дефект законодавства можна визначити як наявність певних вад у змісті або формі правових норм, які: порушують внутрішню логіку або узгодженість правового регулювання; призводять до дисбалансу інтересів учасників суспільних відносин; ускладнюють або унеможливлюють належне правозастосування. Унаслідок цього страждає якість нормативного регулювання, що проявляється у правовій невизначеності, зниженні ефективності права, збільшенні кількості спорів і труднощів у реалізації законодавства на практиці. Таким чином, дефекти

законодавства впливають не лише на формальну досконалість юридичних норм, а й на реальний механізм забезпечення прав, обов'язків та інтересів суб'єктів права.

Крім того дефекти законодавства, як підкреслює Г.М. Чувакова, можуть призводити до втрати суб'єктом можливостей до реалізації наданих йому прав [367, с. 106–108].

Відмінною категорією від дефектів законодавства є дефекти юридичних фактів.

У системі правового регулювання особливе значення має аналіз юридичних фактів як підстав для виникнення, зміни чи припинення правовідносин. Водночас не всі фактичні обставини, що трапляються в реальності, можуть бути беззастережно кваліфіковані як юридично значущі. У науковій літературі обґрунтовано виділяються так звані дефектні юридичні факти, що становлять собою явища, які хоча й можуть зовні відповідати ознакам юридичних фактів, однак за своєю сутністю чи змістом не відповідають нормативній моделі, передбаченій у гіпотезі правової норми [323, с. 79].

Перш за все, необхідно розмежовувати соціальні факти –тобто події чи дії, що мають місце в суспільному житті, – та юридичні факти, які мають правове значення та визнаються нормою права як підстава для виникнення правових наслідків [295, с. 45]. При цьому юридичний факт є дефектним, якщо його характеристики не узгоджуються з абстрактною моделлю фактичної ситуації, що закріплена в правовій нормі. Варто враховувати, що правова норма формує ідеалізовану конструкцію соціальної поведінки, отже, її гіпотеза відображає лише узагальнений образ допустимих або бажаних обставин, які підлягають правовому реагуванню.

Дефект юридичного факту, як правило, проявляється через істотне відхилення від змісту або цільового призначення факту, передбаченого правовою нормою. Наприклад, договір, який формально відповідає вимогам законодавства, проте укладений із протиправною або антисоціальною

метою, – наприклад, для легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом – може визнаватися дефектним. Конституційний Суд України у своєму рішенні від 20.03.2002 № 5-рп/2002 наголосив, що реалізація прав повинна здійснюватися в межах закону та з урахуванням принципу добросовісності [310].

Залежно від ступеня та наслідків відхилення юридичних фактів від нормативної моделі, у теорії права пропонується класифікувати дефекти юридичних фактів на абсолютні та відносні [367, с. 106–108].

Абсолютна дефектність має місце у випадках, коли соціальна ситуація втрачає юридичну значущість повністю та не може бути використана як правова підстава для виникнення правовідносин. Такий факт визнається нікчемним з точки зору права, і він не здатен породити правових наслідків (наприклад, правочин, укладений особою без дієздатності, або внаслідок примусу – ч. 1 ст. 227 Цивільного кодексу України [363]).

Відносна дефектність характеризується ситуацією, за якої юридичний факт не відповідає вимогам для виникнення конкретного виду правовідносин, однак не виключає його значення в інших правових контекстах. Наприклад, правочин, визнаний недійсним у цивільному порядку, може виступати доказом у межах кримінального чи адміністративного процесу.

Таким чином, дефектність юридичних фактів є багатоаспектним явищем, що проявляється у невідповідності між реальною (соціальною) ситуацією та її абстрактною нормативною моделлю. Оцінка юридичного факту як дефектного має здійснюватися з урахуванням не лише формально-юридичних ознак, а й соціального змісту, цільової спрямованості та контексту його реалізації. Це дозволяє забезпечити баланс між формалізованою конструкцією правових норм і реальними суспільними відносинами, що є необхідною умовою ефективного правозастосування.

У науковій літературі поширеною є позиція, згідно з якою дефект юридичного факту ототожнюється з його протиправністю [372, с. 117]. Такий підхід, безумовно, має під собою певне обґрунтування, адже протиправні дії часто суперечать змісту правової норми та не відповідають її цільовому

призначенню, що дозволяє розглядати їх як "викривлені" або порушені моделі юридично значущих дій. Проте ототожнення понять «дефект» і «протиправність» є спрощеним та не повною мірою відображає складність правової реальності. Дійсно, протиправність акта може розглядатися як крайня форма його дефектності, тобто така, що прямо суперечить нормі права, завдає шкоди правопорядку або порушує суб'єктивні права інших осіб. Відповідно, правопорушення можна вважати юридично значущим фактом, однак такий факт не є дефектним у власному розумінні, оскільки: він породжує цілком визначені правові наслідки, передбачені санкцією правової норми; має передбачувану правову кваліфікацію, закріплену у законодавстві; визнається правом як підстава для застосування юридичної відповідальності [367, с. 106].

Отже, жодне протиправне діяння (правопорушення) саме по собі не може вважатися дефектом юридичного факту, оскільки воно виконує регулятивну функцію у правовій системі.

На відміну від цього, дефекти можуть виникати не лише стосовно дій, а й щодо фактів-подій, тобто обставин, що виникають незалежно від волі суб'єкта, але мають значення для права. Прикладом такої дефектності може бути ситуація, коли факт формально набуває вигляду юридично значущого, однак втрачає здатність породжувати повноцінні правові наслідки. Наприклад: недосягнення особою мінімального віку для реалізації певного суб'єктивного права; настання події до набрання чинності нормативним актом; відсутність юридичної сили у документа, виданого неналежним органом. Такі ситуації можуть бути юридично нейтральними або обмежено значущими, а отже – визнаються дефектними внаслідок невідповідності нормативно закріпленій моделі юридичного факту.

Таким чином, слід чітко відмежовувати дефектність юридичного факту від його протиправності. Якщо протиправне діяння становить повноцінний юридичний факт, який породжує юридичну відповідальність, то дефект юридичного факту характеризується тим, що не дозволяє факту реалізувати повною мірою свій правовий потенціал, або ж повністю позбавляє його

юридичної сили. Отже, поняття «дефект» і «протиправність» не є тотожними, хоч і можуть частково перетинатися у прикладному аспекті.

Г.М. Чувакова класифікує дефектні юридичні факти за такими критеріями, як: 1) юридичне значення , де вченою виокремлюються такі дефекти, як неукладенність («фактичний предикат не мав місця або його не існує»), недійсність («різновид дефекту, який означає, що правовий результат не настає через серйозний дефект фактичної передумови»), частковий дефект («фактична передумова може бути розділена на «правильну» частину і «дефектну» частину, незначне порушення»); незначні порушення, що визначаються, коли «дефект настільки незначний, що взагалі не потребує внесення змін», і, як правило, є характерним для процедур встановлення юридичних фактів та їх документального оформлення; 2) можливість їх виправлення, де виділено: ті, що можуть бути виправлені («порушення, які можна виправити шляхом повного відновлення фактичної ситуації»); ті, що можуть бути виправлені частково ("це порушення, які можуть бути приведені у відповідність лише частково, наприклад, цивільно-правові угоди, трудові договори та адміністративні акти»); ті, що не можуть бути виправлені («передбачають повну недійсність юридичного факту (конструкції)»); 3) час їх виявлення, де відображено ті, що були виявлені до настання правового результату, і ті, про які стало відомо після настання правового результату [367, с. 106–108]. Г.М. Чувакова підкреслює, що задля недопущення настання дефекту відповідних фактів, їх необхідно максимально об’єктивно оцінити та врахувати всі їх негативні та позитивні наслідки , що «сприятиме подоланню так званих аномалій у праві, а саме аномалій у правореалізації» [367, с. 106–108].

При цьому необхідно підкреслити, що у світі навряд чи існує законодавство, що може бути охарактеризовано як ідеальне та абсолютно досконале. В системі актів будь-якого законодавства завжди існують норми, що визначаються наявністю протиріч, прогалин та колізій. Право, як соціальний феномен, завжди перебуває в стані динамічного розвитку,

змінюючись під впливом соціально-економічних, політичних та культурних чинників. Відповідно, законодавство жодної держави не може бути позбавлене суперечностей, прогалин чи колізій, оскільки воно створюється людьми, у конкретному історичному, правовому та політичному контексті [374, с. 230].

Недосконаліть законодавства є об'єктивною ознакою будь-якої правової системи, яка зумовлена не лише техніко-юридичними вадами нормотворчості, а й обмеженістю прогнозування всіх можливих життєвих ситуацій [322, с. 430]. Законодавець, формулюючи норму, створює абстрактну модель поведінки, що, втім, не завжди адекватно охоплює всі варіанти розвитку правовідносин. Саме внаслідок цього у правових актах виникають: прогалини –відсутність правового регулювання певного аспекту; колізії – суперечності між нормами одного чи різних актів; неузгодженості – логічні чи змістові суперечки всередині самої норми; надмірна складність або розпливчастість формулювань, що ускладнює їх тлумачення та застосування.

Дефект законодавства необхідно відрізняти від дефектів розсуду. Під дефектом розсуду розуміється такий недолік в процесуальної діяльності суб’єктів права, шо мають відповідні владні повноваження, що настав через суб’єктивно-владне оптимальне рішення у відповідній ситуації, що виникла у правотворчій, правозастосовчій, правоінтерпретаційній практиці.

У науковій теорії права важливо розрізняти дефекти нормативного регулювання (дефекти законодавства) та дефекти, що виникають у процесі його реалізації (дефекти правозастосування, зокрема – дефекти розсуду).

Поняття дефекту законодавства охоплює недоліки, пов’язані із структурною або змістовою недосконалістю правових норм: наявність прогалин, колізій, неузгодженостей, логічних або мовностилістичних вад. Такі дефекти мають об’єктивний характер, оскільки притаманні самій нормі незалежно від того, як вона буде тлумачитись чи застосовуватись на практиці [144, с. 36–38]. Натомість дефекти правозастосовного розсуду виникають у процесі інтерпретації та реалізації норм права органами

державної влади, посадовими особами, суддями тощо. Йдеться про неправильне тлумачення, довільне або надмірне застосування дискреційних повноважень, неврахування принципів права, ігнорування системного контексту правового акта тощо [39, с. 221].

Наприклад, неоднакове застосування однієї й тієї ж норми різними судами не завжди свідчить про дефект самої норми, що може бути наслідком розбіжностей у підходах до тлумачення, наявності дефекту професійного розсуду або помилок правозастосовної логіки. Важливо підкреслити: дефект законодавства передує акту правозастосування і має місце вже на стадії нормотворення; дефект розсуду виникає на стадії тлумачення і застосування вже чинної норми, навіть якщо вона формально є юридично досконалою. Обидва види дефектів можуть негативно впливати на правову визначеність, принцип рівності перед законом і справедливість, але потребують різних механізмів подолання. Якщо у законі відсутній механізм оскарження певного адміністративного акта –це дефект законодавства (прогалина); якщо орган влади довільно обирає норму для застосування у схожих справах, змінюючи підхід залежно від особи або ситуації –йдеться про дефект правозастосовного розсуду.

Таким чином, дефекти законодавства та дефекти розсуду мають різну природу та сферу прояву. Відмежування цих явищ є принципово важливим для правильної кваліфікації помилок у правозастосуванні та для ефективного вдосконалення законодавства і судової практики. Неправильна ідентифікація першопричини правової помилки може призвести до необґрунтованої зміни законодавства замість виправлення помилок тлумачення, або навпаки – до легітимації довільного розсуду під виглядом нормативної гнучкості.

Таким чином, дефекти законодавства не є винятком, а радше природним наслідком його складності й багатошаровості. Вони вимагають постійної уваги з боку науковців, правозастосовних органів та законодавця для своєчасного виявлення та усунення таких недоліків у межах доктрини правової визначеності та стабільності законодавства.

Юридичні дефекти у правовому регулюванні податкових відносин можна розглядати як обумовлені об'єктивними та суб'єктивними обставинами об'єктивно притаманні системі позитивного податкового права юридичні явища, що виявляються у недоліках, вадах як простих, так і складних засобів правового регулювання, а також у відсутності чи недостатності зв'язків між ними, які справляють негативний вплив, мають своїм наслідком деформацію правового регулювання податкових відносин, виключають або значно ускладнюють досягнення мети такого регулювання. Розкриття специфіки юридичних дефектів зумовлює необхідність проведення їх класифікації за різними критеріями, що надасть можливість поглянути на зазначене правове явище як комплексне [240, с. 19].

Так, залежно від результатів негативного впливу на ефективність правового регулювання податкових відносин, юридичні дефекти можуть ускладнювати таке регулювання або взагалі його унеможливлювати. Зокрема, наявність юридичних колізій значно ускладнює правове регулювання, оскільки в даному випадку необхідно віднайти колізійну норму або скористатись темпоральним, ієрархічним чи змістовним правоположенням для вірного обрання правової норми. Наявність такого юридичного дефекту як прогалина може повністю унеможливлювати правове регулювання податкових відносин.

З врахуванням інтенсивності правового регулювання, юридичні дефекти в податковому праві можуть бути пов'язані із надмірним правовим регулюванням або із недостатнім правовим регулюванням. Прикладами надмірного правового регулювання є колізія, конкретизація, виняток, конкуренція, дублювання. Юридичним дефектом, пов'язаним із недостатнім правовим забезпеченням, є прогалина правового регулювання податкових відносин.

У залежності від змісту юридичного дефекту в правовому регулюванні податкових відносин, можна виділити «логіко-структурні дефекти» та «технікоюридичні дефекти». «Логіко-структурні дефекти» пов'язані із вадами

змісту податкового права та можуть виявлятися у формі юридичної колізії, прогалини в податковому праві, дублюванні приписів правових норм, юридичній аберації. Вони з'являються внаслідок недотримання правил формальної логіки та логіки права при побудові правової норми та її закріпленні в тексті нормативно-правового акта.

До таких дефектів призводить також порушення вимог щодо структури правової норми та нормативно-правового акта. Другим видом юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових відносин, в залежності від їх змісту, є «техніко-юридичні дефекти». На відміну від логіко-структурних, техніко-юридичні дефекти виявляються у недоліках форми податкового права внаслідок недотримання вимог нормотворчої техніки при підготовці проектів нормативно-правових актів та включають дефекти термінології, нераціональне розміщення норм у тексті нормативно-правового акта, невиправдане використання бланкетних та відсилочних норм, невизначеність податково-правових норм, невірне визначення виду нормативно-правового акта для регулювання певних податкових відносин тощо. Вважаю, кодифікація податкового законодавства не повною мірою вирішила проблему його дефектності, однак важливим позитивом слід вважати зменшення кількості податкових актів [170].

Адже, починаючи з 1 січня 2011 р., податкове законодавство України складається з Конституції України; Податкового кодексу України (далі – ПК України); Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПК України і законів з питань митної справи; рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПК України.

Переважна більшість податкових правовідносин, тобто відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюється ПК України,

який, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні та порядок їх адміністрування; платників податків та зборів, їх права та обов'язки; компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю; відповідальність за порушення податкового законодавства тощо. Тобто, ПК України виступає основним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового механізму податку. У цьому акті поєднуються матеріальні процесуальні сторони регулювання податкової системи, всі аспекти податків та зборів. ПК України регулює сукупність специфічних відносин, що дає змогу виділити їх із загальної маси фінансових відносин на підставі того, що цим актом обумовлюється надходження коштів у власність держави й територіальних громад по вертикалі (від платника до бюджету) у формі податків і зборів. За моїм переконанням, такий важливий суспільно-економічний акт не повинен містити юридичних дефектів, серед яких мною виділено дефекти правової конструкції використання терміна «ризик».

Отже, ст. 14 (Визначення понять) ПК України містить перелік та визначення понять, які вживаються в цьому Кодексі. Дана стаття побудована за тим принципом, що всі визначення понять здійснено трьома способами [241, ст. 14].

1. Для визначення більшості понять застосовуються імперативні норми, тобто владно-наказові приписи, які містять абсолютно визначене правило. Такі визначення є достатніми для їх недвозначного чи багатозначного розуміння, а також уніфікованими, тобто використовуються в усіх необхідних нормах і приписах ПК України (наприклад, п. п. 14.1.93 кошти – гривня або іноземна валюта).

2. При визначенні окремих понять застосовуються відсилочні норми, специфіка яких полягає у тому, що формулювання такої норми містить посилання на якусь іншу вже встановлену і діючу норму іншого закону

(наприклад, п. п. 14.1.99 ліцензія – у значенні, наведеному в Господарському кодексі України [82]).

3. При визначенні загальних понять, які використовуються при формуванні специфічних норм і приписів ПК України, застосовуються деталізуючі норми, тобто здійснюється уточнення та конкретизація поняття (наприклад, п. п. 14.1.240 тариф (для цілей розділу IX цього Кодексу) – вартість транспортування облікової одиниці вантажу магістральними трубопроводами України).

Однак це не означає, що вся система визначення понять у ПК України побудована чітко та є стійкою і збалансованою. У результаті аналізу використання понять у статтях ПК України доходимо висновку, що уніфікація при визначенні окремих понять як метод, що передбачає приведення об'єктів до однотипності на основі встановлення раціонального числа їх різновидів [192, с. 48], у випадку з поняттям «ризик» застосований законодавцем помилково, оскільки дане поняття в різних статтях має різне смислове та правове навантаження. Зокрема, відповідно до п. п. 14.1.221 ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. За моїм переконанням, у ПК України сутність поняття «ризик» полягає у площині ризику держави, коли при порушенні податкового законодавства платником податків можливі втрати бюджету у вигляді недоотримання надходжень коштів.

Хоч це поняття висвітлено лише з боку ризиків держави, а ризики платника податків не охоплюються, зрозуміло, що йдеться не про абстрактне поняття ризику як «можливої небезпеки чого-небудь» чи «дія на удачу в надії на позитивний результат» [63, с. 1440], а про податковий ризик, який потребує детальнішого вивчення та більш широкого обґрунтування. Ще одним юридичним дефектом у податково-правовій сфері є проблематика причин податкового формування судової доктрини у доктрині податкового права.

До причин формування судової доктрини слід віднести прогалини у податковому законодавстві, колізії у податковому законодавстві та неоднозначність тлумачення оціночних понять у податкових відносинах. Прогалинами у податковому законодавстві слід вважати повну або часткову відсутність правових норм у правовому регулюванні податкових відносин. Заповнення таких прогалин найчастіше здійснюється за допомогою діяльності суддів, які формують судову доктрину для регулювання подібних спорів у майбутньому [168, с. 60–64].

Отже, класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві – це узагальнення недоліків правових норм, що регулюють податкові відносини, які можуть ускладнювати їх застосування, тлумачення або реалізацію. Такі дефекти можуть спричинити правову невизначеність, зловживання з боку як платників податків, так і державних органів, а також суперечки.

Класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві може бути здійснена за такими критеріями, як: *характер дефекту*, де необхідно виділити – матеріальні (змістовні) дефекти, що проявляються у суперечностях між нормами, відсутності суттєвих елементів податку (об’єкта, бази, ставки, строків), а також наявності прогалин в регулюванні певних ситуацій; – формальні (техніко-юридичні) дефекти, що проявляються у складній або нечіткій мові викладу норми, у неправильному використанні юридичної термінології, у граматичних чи синтаксичних помилках, що змінюють зміст норми; *ступінь впливу на правозастосування* (критичні (суттєві) дефекти, що перешкоджають застосуванню норми, викликають правову невизначеність, а також створюють можливості для протиправного уникнення оподаткування; некритичні (несуттєві) дефекти, що не впливають безпосередньо на можливість реалізації норми та можуть бути усунені шляхом тлумачення або застосування аналогії); *джерело виникнення* (нормативні дефекти, що спричинені помилками законодавця (неповнота, суперечливість, неясність); та редакційні дефекти (помилки технічного характеру, що виникають при написанні або публікації нормативного акта); *тип правової невизначеності*

(колізії як суперечності між різними нормами одного або різних актів); прогалини як відсутність правового регулювання певної ситуації, яка вимагає врегулювання; оціночні поняття (використання термінів на кшталт «значний», «істотний», «недостатній», які не мають чіткого визначення в законі; бланкетні норми без конкретизації як норми, які відсилають до інших актів або норм, що відсутні або не містять конкретних положень; *сфера виникнення* (ті, що виникають у матеріальному податковому праві як дефекти в частині визначення об'єкта, суб'єкта, ставок, бази оподаткування; ті, що виникають у процесуальному податковому праві (дефекти в регулюванні процедур перевірки, оскарження, стягнення).

Юридичні дефекти в податковому законодавстві ускладнюють правозастосування, знижують довіру до податкової системи, породжують конфлікти. Їх виявлення та усунення –завдання як законодавця, так і правозастосувачів.

Таким чином, у сфері податкового права дефекти виявляються у вигляді: неповноти правового регулювання (прогалини); суперечливості норм (колізії); нечіткості формулювань, що призводить до правової невизначеності; неузгодженості з іншими галузями законодавства; використання оціночних понять, які не мають чіткого визначення (наприклад, «значна сума», «істотне порушення»). Такі дефекти можуть: створювати умови для зловживань; ускладнювати податкове адміністрування; породжувати податкові спори; порушувати принципи правової визначеності, законності та рівності.

У податковому законодавстві юридичні дефекти особливо критичні, оскільки: воно безпосередньо впливає на майнові права платників податків; порушення чи невизначеність норм може призвести до прямих фінансових втрат як для держави, так і для платників; податкові норми мають бути чіткими, недвозначними й передбачуваними, щоб забезпечити виконання обов'язку кожного щодо сплати податків відповідно до Конституції України.

Висновки до розділу І

У першому розділі було здійснено комплексне методологічне осмислення природи, структури й пізнавальної специфіки юридичних дефектів у сфері податкового права. Основною підставою для такого аналізу став гносеологічний підхід, який дозволяє виявити істинні підвалини наукового пізнання дефектів як особливого феномена правової дійсності.

1. Застосування гносеологічного підходу обґрунтовує необхідність розглядати дефекти у податковому регулюванні не лише як технічні вади правових норм чи помилки правозастосування, а як складну форму відображення меж і похибок юридичного пізнання. Вивчення дефектів у такій площині виявляє їхню епістемологічну та онтологічну значущість, адже вони є не лише виявами недосконалості правової системи, а й наслідками обмежень у сприйнятті, формуванні та реалізації правових знань.

У межах гносеологічного підходу було проаналізовано ключові принципи пізнання (об’єктивності, пізнаваності, активного відображення, діалектики, практики, історизму та конкретності істини), які становлять методологічну базу для осмислення юридичних дефектів. Саме ці принципи забезпечують наукову доброчесність і системність дослідження, а також дозволяють розглядати істину як динамічний і історично обумовлений результат правового пізнання.

Окрема увага була приділена розмежуванню понять «помилка», «омана» та «дефект», що має принципове значення для юридичної практики, зокрема в сфері оподаткування. Було показано, що дефекти можуть виникати як результат когнітивних помилок, викривлень у правозастосуванні або недосконалості правових норм, а отже, потребують системного аналізу та усунення як на етапі правотворчості, так і під час правозастосування.

Також визначено, що досягнення правової істини у сфері податкових правовідносин є безпосередньо пов’язаним із подоланням дефектів.

Правотворча та правозастосувальна істина в податковому праві досягається за умови, коли норми адекватно відображають соціально-економічну реальність, а правозастосування ґрунтується на достовірних фактах і справедливому тлумаченні. В цьому аспекті дефекти не лише ускладнюють реалізацію податкового законодавства, а й становлять загрозу принципам справедливості, правової визначеності та верховенства права.

2. Методологія наукового пізнання юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів становить цілісну, багаторівневу систему, яка інтегрує філософські, загальнонаукові, спеціально-юридичні та міждисциплінарні підходи. Її значущість полягає в тому, що саме завдяки належно сформованому методологічному апарату дослідник отримує можливість здійснювати глибокий, системний і концептуально узгоджений аналіз податково-правових явищ, виявляючи дефекти нормотворення, недоліки правозастосування та суперечності правової практики.

Визначення методології як родової категорії наукового пізнання та подальша її конкретизація у вигляді методології юридичної науки й методології дослідження дефектів у податковому праві дозволяє структурувати дослідницький процес відповідно до об’єкта, предмета, мети та завдань дослідження. У цьому контексті методологія виступає не лише як сукупність методів, але й як світоглядна платформа, що визначає дослідницьку парадигму, логіку аналізу, напрямки осмислення та критерії обґрунтованості наукових висновків.

Особливу увагу у межах дослідження приділено класифікації методів наукового пізнання, серед яких важливе місце займають: філософські (діалектика, гносеологія), загальнонаукові (аналіз, синтез, індукція, моделювання), спеціально-юридичні (формально-догматичний, порівняльно-правовий, історико-правовий) та міждисциплінарні (економічний аналіз права, соціологічні методи). Використання цієї методологічної бази дозволяє не лише ідентифікувати типові юридичні дефекти в податковому регулюванні, але й

сформулювати шляхи їхнього подолання шляхом правової доктрини, законодавчих змін та практики правозастосування.

Таким чином, методологія у даному контексті набуває як теоретичного, так і практичного значення – вона не тільки забезпечує концептуальне осмислення правової дійсності, а й виконує функцію інструмента правової трансформації. Без належного методологічного забезпечення неможливо здійснити ефективне пізнання юридичних дефектів, запропонувати обґрунтовані механізми їх усунення та забезпечити якісний розвиток податкового законодавства в інтересах суспільства та держави.

3. Проведене дослідження дозволяє зробити низку важливих теоретико-правових висновків щодо природи юридичних дефектів та їх співвідношення з іншими суміжними правовими категоріями. Насамперед, поняття «юридичний дефект» слід розуміти як узагальнену категорію, що охоплює різноманітні форми відхилення від правової норми або правового ідеалу – як ненавмисні (юридичні помилки), так і навмисні (зловживання правом), а також структурні вади правової системи (прогалини, колізії, суперечності тощо).

Юридична помилка виступає окремим різновидом юридичного дефекту, що має переважно когнітивну, суб’єктивну та ненавмисну природу. Вона може виникати на етапах нормотворчості, правозастосування, тлумачення або реалізації норм права. При цьому важливими є суб’єкт помилки, її характер, форма прояву та правові наслідки. На відміну від умисних порушень, помилка є результатом недостатності знань, недбалості або складності правової ситуації, а не свідомого нехтування правом.

Поняття омани тісно пов’язане з юридичною помилкою, однак відрізняється глибшим рівнем когнітивного спотворення: омана є процесом формування хибного уявлення про дійсність, тоді як помилка –його наслідком. У правовому значенні омана може бути підставою для визнання правочину недійсним (за наявності істотності), у той час як помилки можуть бути виправлені в межах процедур правового перегляду, коригування чи оскарження.

Прогалини в праві, хоча й можуть виникати як результат юридичних помилок у нормотворчості, є самостійною формою юридичного дефекту, яка вказує на відсутність правового регулювання у певній сфері. Їх своєчасне виявлення та усунення є ключовим завданням законодавця й інструментом забезпечення повноти правової системи.

Зловживання правом, на відміну від помилки чи прогалини, має умисний, вольовий характер і спрямоване на досягнення антисоціальної мети в межах формальної правомірності. Це – функціональний дефект правозастосування, що свідчить про викривлення правового механізму заради досягнення неправомірного результату.

Таким чином, юридичні дефекти необхідно аналізувати як багатогранне правове явище, що включає різні за походженням, природою і наслідками форми відхилень. Їх комплексне осмислення дозволяє не лише поглибити теоретичне розуміння правової реальності, а й створити ефективні інструменти удосконалення правозастосування, підвищення якості законодавства, забезпечення правової визначеності та довіри до інститутів правосуддя.

4. У результаті проведеного дослідження встановлено, що юридичні дефекти є органічною складовою недосконалості національного податкового законодавства, яка значною мірою впливає на ефективність правового регулювання податкових відносин. Юридичні дефекти у цій сфері правового регулювання виявляються у формі численних внутрішніх суперечностей, прогалин, нечітких формулювань, неоднозначної термінології та інституційної неузгодженості між нормами матеріального та процесуального податкового права. Проаналізовані в межах цього підрозділу дефекти класифіковано за такими ключовими критеріями: характер дефекту (змістовні та формальні); ступінь впливу на правозастосування (критичні та некритичні); джерело виникнення (нормативні та редакційні); тип правової невизначеності (колізії, прогалини, оціночні поняття, бланкетні норми); сфера прояву (матеріальні та процесуальні податкові норми).

Також обґрунтовано, що юридичні дефекти не варто ототожнювати із протиправністю. Якщо протиправне діяння породжує передбачувані правові наслідки у вигляді юридичної відповідальності, то дефектність юридичної конструкції полягає у тому, що вона втрачає здатність ефективно реалізовувати регулятивний потенціал норми, або робить його надмірно ускладненим, непередбачуваним або внутрішньо суперечливим.

Окрему загрозу становлять дефекти розсуду, що виникають у процесі тлумачення та застосування податкових норм. Їх слід чітко відмежовувати від дефектів власне законодавства, оскільки вони мають іншу природу та потребують інакших підходів до корекції – через підвищення стандартів професійної правозастосовної діяльності, уніфікацію практики судів, розвиток доктрини тощо.

Важливо також звернути увагу на дефекти правової конструкції понять у податковому законодавстві, зокрема на прикладі терміна «ризик» у Податковому кодексі України. Неузгодженість у розумінні цього поняття у різних положеннях Кодексу свідчить про наявність як логіко-структурних, так і техніко-юридичних дефектів, що порушують принцип правової визначеності та можуть бути джерелом адміністративного свавілля.

Незважаючи на проведену кодифікацію податкового законодавства, аналіз показав, що дефекти не лише не зникли, а в окремих випадках набули нових форм прояву, особливо у сфері застосування бланкетних норм, імперативних понять без чіткого змістовного навантаження та дублювання термінології.

Класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві дозволяє не лише системно осмислити існуючі проблеми, а й створити концептуальні засади для їх усунення шляхом: вдосконалення законодавчої техніки; запровадження якісного аналізу нормативного масиву до його ухвалення; посилення інституційної ролі судової доктрини у подоланні правової невизначеності; вироблення єдиної методології правозастосування у сфері оподаткування. Таким чином, наявність юридичних дефектів у

податковому законодавстві України не є аномалією, а закономірним наслідком його розвитку, проте їх ідентифікація, систематизація та розробка шляхів усунення є необхідною умовою підвищення якості правового регулювання у податковій сфері, зменшення конфліктності, посилення правової визначеності та забезпечення податкової справедливості.

РОЗДІЛ 2.
ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ОКРЕМИХ ВИДІВ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ

2.1. Поняття, правові ознаки та види прогалин у праві, правовий вакуум та прогалини у податковому законодавстві

Право покликане впорядковувати суспільне життя чіткими правилами поведінки. Проте жоден звід законів не може охопити всі можливі життєві випадки. Через це виникають прогалини – місця, де бракує потрібного правила, або воно подане так неповно чи невиразно, що не дає змоги ухвалити справедливе й обґрунтоване рішення. Окремо трапляються ширші ситуації – правовий вакуум, коли ціла ділянка відносин залишається поза дією закону. Особливо відчутними такі недоліки є у справах оподаткування, де чіткість і визначеність мають першорядне значення.

Прогалиною слід вважати відсутність належного правила для врегулювання відносин, які, за своєю природою, мають бути впорядковані державою [321]. Йдеться не лише про повну відсутність норми, а й про її неповноту, суперечливість або таку неясність, що перешкоджає правильному застосуванню. Ознаками прогалини є: наявність життєвого випадку, який вимагає правового розв’язання; потреба ухвалити рішення в межах своїх повноважень; відсутність або вочевидь недостатній зміст правила, яке мало б цю ситуацію охоплювати.

Причини появи прогалин різні. Часто вони зумовлені швидкими змінами в господарському житті, науці й техніці, новими видами діяльності, що раніше не були відомі. Додаються й людські чинники: поспіх під час прийняття законів, невдале формулювання, неузгодженість між різними актами, пропуски при скасуванні старих правил і прийнятті нових.

Правовий вакуум – це ширша за обсягом порожнеча в регулюванні, коли ціла група відносин не має жодного закону чи іншого акта, що визначав би порядок поведінки. Так буває у переломні періоди, коли старі правила скасовано, а нові ще не набрали чинності; або коли в суспільстві з’являються цілком нові явища (наприклад, нові форми розрахунків, нові види майна, що раніше не існували). На відміну від прогалини, яку іноді можна тимчасово заповнити зверненням до загальних засад права чи схожих правил, правовий вакуум у більшості випадків потребує якнайшвидшої нормотворчої роботи – ухвалення нового акта.

За походженням можна виокремити початкові прогалини (існували з моменту прийняття закону, бо укладачі не врахували певних життєвих ситуацій) та наступні (виникли через зміну умов, скасування пов’язаних норм або появу нових явищ). За глибиною розрізняють повні (правило відсутнє взагалі) і часткові (є правило, але воно не охоплює важливого елемента). За джерелом – у законах, у підзаконних актах, у внутрішніх порядках органів влади.

Основні способи подолання прогалин такі. По-перше, застосування схожого правила з тієї самої ділянки, коли воно за змістом і метою найближче до непокритого випадку. По-друге, звернення до загальних засад права: справедливості, розумності, добросовісності, рівності всіх перед законом, недопущення зловживання владою. По-третє, ухвалення нового або зміненого акта, який прямо заповнює порожнє місце. Перші два підходи – тимчасові, третій – остаточний і найбільш надійний [239].

У справах оподаткування прогалини особливо небезпечні. Податок – це грошовий обов’язок, який може покладатися лише законом. Тому тут неприйнятні домисли й довільні тлумачення. Якщо правило нечітке або його немає, платник і держава опиняються в зоні невизначеності: перша сторона ризикує сплатити більше, ніж потрібно, друга – недоотримати кошти до бюджету або програти спір у суді.

Податкові відносини швидко змінюються. З’являються нові види діяльності, онлайн-послуги, другорядні операції в межах великих ланцюгів постачання, нові види активів, електронні майданчики для торгівлі. Те, чого вчора ще не існувало, сьогодні стає звичним. Якщо закони не встигають за такими змінами, утворюються прогалини, які використовують для мінімізації платежів, або ж навпаки – посадові особи намагаються «підтягнути» наявну норму до нової ситуації, що породжує конфлікти.

У податкових спорах, коли є двозначність, суди дедалі частіше стають на захист більш виграшного для платника тлумачення. Це відповідає засаді правової певності й забороні розширювального підходу там, де йдеться про покладення грошового обов’язку. Однак така практика не замінює потреби в чітких і зрозумілих правилах, які не лишають місця для суперечок.

Найчастіше порожнечі виникають у питаннях: визначення об’єкта обкладання нових видів діяльності; моменту виникнення обов’язку зі сплати; порядку підтвердження витрат і доходів у нових формах господарювання; розмежування господарської операції на самостійну та допоміжну; узгодження порядку сплати у прикордонних ситуаціях (наприклад, коли послуга «перетинає» межі держав). Додаються питання взаємодії з іншими галузями: облік майна, права на результати творчої праці, електронні розрахунки, охорона персональних даних. Нечіткість на стику різних правил майже завжди дає прогалини.

Окремим блоком ідуть випадки, коли держава скасовує старі підзаконні порядки, а нові ще не затвердила; або коли закон відсилає до «порядку, що визначається», але його місяцями немає. Так само проблемним є різний підхід у роз’ясненнях відомств, що породжує неоднакову практику в регіонах.

По-перше, належна якість законотворчої роботи: чіткі визначення ключових понять; прості й послідовні конструкції; однакові терміни у всіх пов’язаних актах; вичерпні перехідні й прикінцеві положення, які не лишають «провалів» між старими та новими правилами. По-друге, завчасна оцінка наслідків змін: до внесення поправок варто змоделювати типові життєві

ситуації й перевірити, чи покриває їх новий текст. По-третє, узгодження з міжнародними підходами в оподаткуванні – це зменшує поле для різночитань у перетині з операціями за участю нерезидентів. По-четверте, швидке ухвалення підзаконних актів там, де закон прямо вимагає такого порядку: кожен місяць зволікання множить спори. По-п’яте, зрозумілі та єдині для всієї країни роз’яснення фінансового відомства – бажано з узгодженням із судами в межах їх повноважень, щоб не виникало взаємовиключних підходів. По-шосте, розвиток відкритих електронних реєстрів і типових форм документів: чим ясніші вимоги до підтвердження операцій, тим менше прогалин.

Коли прогалину неможливо обминути до ухвалення нового правила, суд звертається до загальних засад права. До них належать: повага до людини і її гідності; рівність усіх перед законом; заборона свавілля; справедливий баланс між інтересами держави й платника; добросовісність сторін; заборона зловживання правом. Застосовуючи ці засади, суд не створює новий податок або новий обов’язок, а лише обирає з наявних підходів той, що найкраще відповідає справедливості та меті закону.

Водночас такий підхід має бути обережним: у податкових справах не можна підміняти відсутній закон суддівським розсудом. Тому звернення до загальних засад – це тимчасова опора, а не постійне вирішення.

Отже, прогалини – це природна риса будь-якого права, адже життя завжди багатше за паперовий текст. Правовий вакуум – більш небезпечний стан, коли ціла ділянка відносин живе без державного впорядкування. У податкових питаннях і прогалини, і вакуум завдають особливої шкоди: вони підривають довіру, зменшують надходження до бюджету, створюють нерівність між платниками. Запобігти цьому можна завдяки простій і послідовній побудові законів, узгодженості всіх рівнів правових актів, своєчасним підзаконним документам, однаковим підходам у роз’ясненнях та уважній роботі судів, що тримаються загальних засад справедливості й добросовісності.

Лише так можна досягти головного – певності для кожної людини і кожного платника: скільки сплатити, коли і за яких умов; а для держави – стабільних і чесних правил, що працюють без «білих плям» та двозначностей.

Проблематика правових вакуумів і прогалин у законодавстві є актуальною для сучасної правової науки, особливо у сфері податкового права. Для будь-якої правової системи характерні ситуації, коли певний аспект суспільних відносин не врегульований нормами права [386]. Такі «білі плями» можуть пояснюватися динамічним розвитком суспільних відносин (за якими право просто не встигає) або недоліками нормотворчої діяльності (людський фактор, неуважність законодавця тощо) [386]. У доктрині прогалиною в праві зазвичай вважають повну або часткову відсутність правових норм, які повинні врегульовувати певні суспільні відносини з огляду на їх важливість [294]. Прогалину констатують тоді, коли є впевненість, що конкретне питання належить до сфери правового регулювання і потребує вирішення правовими засобами, однак жодною нормою (або ж недостатньою їх кількістю) воно не врегульоване [185].

Вживається також термін «правовий вакуум», під яким розуміється стан повної відсутності нормативних приписів щодо певних відносин, які очевидно потребують регламентації. Фактично, правовий вакуум є різновидом абсолютної прогалини у законодавстві. У літературі зустрічається підхід, за яким об’єктивні (первинні) прогалини обумовлені появою нових суспільних відносин, що не були раніше врегульовані (тобто виникає вакуум регулювання), тоді як суб’єктивні (вторинні) прогалини зумовлені недосконалістю законодавчої техніки або упущеннями законодавця [268]. У будь-якому разі, спільним є те, що існує розрив між потребою регуляції і наявним масивом правових норм.

Особливістю податкового права є підвищена вразливість до появи таких прогалин і вакуумів унаслідок швидких економічних змін та появи нових об’єктів оподаткування. Як зауважує, зокрема, Д.С. Сахно, законодавець

фізично не може наперед передбачити всю складність і розмаїття соціально-економічних відносин, розробивши норми для всіх випадків [315, с. 134–36].

У сфері оподаткування це призводить до появи певних прогалин – наприклад, через появу нових предметів оподаткування чи нечітке визначення прав та обов'язків платників – що дозволяє платникам податків користатися недосконалістю податкового законодавства [316]. Дослідження О.О. Дмитрик свідчать, що прогалини в податковому законодавстві виникають тим частіше, чим динамічніше розвиваються економічні відносини: законодавець просто не встигає достатньо ретельно впорядкувати нові форми діяльності, аби запобігти «виходу з-під оподаткування» окремих суб'єктів [93, с. 145].

Внаслідок цього і виникає ситуація, яку самі платники часто називають податковою оптимізацією (легальним зниженням податкового навантаження) [155, с. 134]. У податково-правових відносинах будь-яка невизначеність, прогалина або двозначність норми здатна стати інструментом для зловживань з боку учасників – як платників податків, так і контролюючих органів [179, с. 45–50].

Як зазначає П.В. Коломієць, платник податків може свідомо шукати колізії та лазівки (прогалини) в податковому законодавстві з метою зменшення суми належних до сплати податків чи одержання інших вигідних для себе наслідків [133, с. 66–70]. Зокрема, Ю.О. Раделицький підкреслює, що особи, які отримують великі прибутки з кількох джерел, особливо активно використовують такі прогалини: шляхом неналежного відображення об'єктів оподаткування або зміни правового статусу активів вони можуть уникати оподаткування свого майна чи доходів, заощаджуючи значні суми коштів [299, с. 56]. Це явище призводить до порушення принципів фіскальної справедливості та нейтральності оподаткування, адже платники, які не вдаються до агресивного податкового планування, опиняються у гіршому становищі. В літературі підкреслюється проблема так званих «сірих схем», коли платник формально не порушує жодної норми закону, але застосовуючи спеціальні правові конструкції суттєво зменшує свій

податковий обов’язок порівняно з іншими платниками, які таких схем не використовують [107, с. 110].

Таким чином, прогалини породжують ризики несправедливого розподілу податкового тягаря та втрати доходів бюджету. Не випадково на міжнародному рівні боротьба з податковими лазівками стала пріоритетом: зокрема, План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), до якого приєдналася і Україна, спрямований на запобігання ухиленню від оподаткування та агресивному податковому плануванню із використанням прогалин у правилах оподаткування [4]. Інакше кажучи, держави намагаються протидіяти ситуації, коли можна зменшити податкові зобов’язання без порушення закону, використовуючи недоліки або неузгодженості нормативних актів – саме це і є сутністю поняття легального уникнення оподаткування (податкової оптимізації).

Практика як українська, так і зарубіжна, надає чимало прикладів існування правових вакуумів у податковому регулюванні та наслідків таких прогалин. Одним із показових випадків правового вакууму була невизначеність статусу та порядку оподаткування криптовалют в Україні упродовж останнього десятиліття. До недавнього часу криптовалюта юридично не була вписана в українську фінансово-правову систему: фактично вона існувала de facto, однак закон не надавав чіткої відповіді, який її правовий режим і як саме вона має оподатковуватися [235].

Податкові органи вимушено трактували доходи від криптоактивів як загальний інвестиційний дохід фізичних осіб і оподатковували за ставками 18 % ПДФО та 1,5 % військового збору, спираючись на загальні положення Податкового кодексу України [235].

Проте відсутність спеціальних норм породжувала значні труднощі на практиці – зокрема, нестабільність курсу та брак офіційного курсу НБУ ускладнювали визначення бази оподаткування, не було визначено порядок обліку витрат на придбання і зберігання криптоактивів [235]. Виникла очевидна прогалина: де-юре правила оподаткування віртуальних валют були

відсутні. Лише у 2022 році законодавець наблизився до вирішення проблеми, ухваливши Закон України «Про віртуальні активи», набуття чинності яким пов'язується із припиненням в Україні воєнного стану [271].

Передбачається запровадити у ПК України поняття «віртуальні активи» і окремі правила оподаткування операцій з ними, що має усунути згаданий вакуум [235]. Таким чином, шляхом прямого нормативного врегулювання законодавець закриває прогалини, які раніше дозволяли неоднозначне тлумачення і податкові маневри у цій сфері.

Інший приклад прогалини у вітчизняному податковому законодавстві спостерігався у зв'язку з колізією строків виконання податкових обов'язків, коли останній день подання документів припадав на святковий чи вихідний. Податковий кодекс України не містив норми, як діяти у такій ситуації [386]. Це призвело до судового спору: платник ПДВ подав податкові накладні із запізненням на один день, оскільки крайній строк припав на 8 березня (офіційний вихідний) [253]. У справі №811/300/17 суди першої та апеляційної інстанції стали на бік платника, фактично застосувавши аналогію закону: вони поширили на цю ситуацію положення статті 49 ПКУ (про продовження граничного строку подання декларації до наступного робочого дня, якщо строк припадає на вихідний) [253]. Судді обґрунтували таке застосування аналогії наявністю прогалини у законі та посилалися також на відповідну Європейську конвенцію про обчислення строків [264]. Однак Верховний Суд не погодився з таким підходом і скасував рішення на користь платника. У постанові від 05.09.2018 р. він підкреслив, що процедура реєстрації податкових накладних регулюється спеціальною нормою, яка не передбачає перенесення строків, а отже застосування аналогії (норми про податкові декларації) є неправомірним [253]. Верховний Суд наголосив, що до спірних правовідносин слід застосовувати виключно ті норми податкового законодавства, які є чинними, навіть якщо вони не враховують специфічних обставин (у даному разі – святкового дня) [253]. Фактично, суд виходив з принципу законності та буквальної визначеності податкових обов'язків: якщо

закон не надає пільги чи відстрочки, то суд не може її встановити самостійно через аналогію.

Показово, що в іншій подібній ситуації при розгляді справи № 820/1867/17 Верховний Суд дійшов протилежного результату: у справі щодо сплати податку, граничний строк якої припав на неробочий день, суд касаційної інстанції визнав накладення штрафу неправомірним [254]. В обґрунтуванні Верховний Суд послався на ту ж Європейську конвенцію про обчислення строків (ETS №76) від 16 травня 1972 року, а також прямо застосував принцип презумпції правомірності рішень платника податку [254; 101]. Цей принцип закріплений у пункті 4.1.4 Податкового кодексу України і означає, що у разі неоднозначного трактування норм рішення має ухвалюватися на користь платника [214]. Таким чином, Верховний Суд фактично визнав: якщо прогалина або неузгодженість закону не дозволяє чітко визначити обсяг обов'язків, перевага надається добросовісному платникові. Це підтверджує загальну тенденцію: in dubio pro tributario, тобто всі сумніви у податковому праві тлумачаться на користь платника податків.

З одного боку, така презумпція захищає права платників за умов недосконалого законодавства; з іншого боку, вона стимулює законодавця оперативніше усувати прогалини, адже до їх заповнення фіскальні інтереси держави можуть залишатися нереалізованими.

Зарубіжний досвід також демонструє різні підходи до подолання податкових лакун. У країнах континентальної правової традиції загальновизнаним є постулат, що встановлення податків і зборів має здійснюватися тільки на основі закону (принцип «nullum tributum sine lege») [25]. Nullum tributum sine lege – немає податку без закону – описує заборону ретроактивного застосування законів у податковому праві. Ця заборона ґрунтується на верховенстві права та принципі законних очікувань, що випливає з нього. Будь-хто, на кого впливає закон, загалом може покладатися на його дійсність, його послідовність та довгострокову життєздатність. Заборона ретроактивності означає, що правові норми або

процесуальні правила не можуть бути змінені таким чином, щоб минула дія тепер мала інші наслідки, ніж ті, які особа, яка діяла, могла передбачити на момент своєї дії. Однак цей принцип законних очікувань не є абсолютним. Винятки є особливо актуальними, якщо: громадянин перебуває виключно у кращому становищі за новим регулюванням; посилання громадянина не заслуговує на захист, тобто він мав очікувати нового регулювання; або uромадянин не мав права покладатися на існуюче регулювання, оскільки: попередня правова ситуація є неясною або заплутаною; недійсний закон замінюється новим регулюванням; або переконливі причини суспільного інтересу вимагають ретроактивної дії [25].

Тому використання аналогії в податковому праві прямо заборонене або обмежене в багатьох юрисдикціях, подібно до заборони аналогії у кримінальному праві. Податковий кодекс України не містить прямої норми про застосування аналогії, що створює дискусії в практиці [241]. Як було показано вище, суди інколи змушені звертатися до загальних засад (презумпцій, принципів) для вирішення конкретних прогалин, однак уникають створення нових обов'язків для платника без належної законодавчої основи. Натомість у країнах англосаксонської системи права значну роль у подоланні прогалин відіграє судова доктрина.

Наприклад, у США вироблено низку антизловживальних доктрин – «substance over form» (перевага суті над формою) [33], «business purpose» [37] (необхідність ділової мети угоди) тощо – які дозволяють судам і податковим органам ігнорувати формально законні, але позбавлені економічної суті операції, здійснені виключно для уникнення оподаткування. Таким шляхом американська практика закриває лази у законі там, де законодавець ще не встиг відреагувати. Зі свого боку, і законодавчі органи періодично проводять реформування податкової системи, комплексно переглядаючи пільги та лазівки. Відомим прикладом є податкова реформа США 1986 р., яка ліквідувала цілий ряд прогалин, що раніше дозволяли бізнесу мінімізувати податки, не порушуючи закон. Аналогічно, у Великій Британії напрацьовано

практику оперативного «латання» податкових прогалин: зокрема, у випадках виявлення особливо значних схем ухилення парламент може прийняти норму з ретроактивною дією, яка поширюється на правовідносини, що виникли до її прийняття [360]. Таким чином, держава інколи свідомо відходить від загального принципу непридання зворотної сили закону, якщо цього потребує публічний інтерес – скажімо, коли через законодавчу прогалину бюджет недоотримує суттєві надходження. Про подібний підхід свідчить і практика інших країн: законодавство може передбачати норми-«стопери», які набувають чинності «з моменту оприлюднення про намір» (ще до формального набрання законом чинності), щоб зупинити масове використання схеми протягом законодавчого вакууму.

Відповідно до принципу поділу влади, усунення прогалин у законодавстві покликаний здійснювати саме законодавець. Конституційний Суд України у своїх рішеннях неодноразово наголошував, що заповнення недоліків закону має відбуватися шляхом внесення змін і доповнень до нього, а не шляхом судового тлумачення чи застосування аналогії права судами [350]. Іншими словами, тільки парламент може офіційно «закрити» прогалину, прийнявши необхідну норму. Доки цього не сталося, правозастосовні органи можуть лише подолати прогалину, тимчасово врегулювавши відносини за допомогою інших механізмів. До таких механізмів належать: застосування аналогії закону або права (у сферах, де це допускається); використання загальних принципів права (як-от презумпція правомірності дій платника, принцип справедливості оподаткування тощо); офіційні роз’яснення компетентних органів. Важливо підкреслити, що подолання прогалини – це завжди тимчасовий і підпорядкований законодавству захід.

Найефективнішим способом вирішення проблеми залишається прийняття чіткої норми. Законодавець, зі свого боку, намагається запобігати виникненню нових прогалин шляхом підвищення якості нормотворення. Як зазначають дослідники, для боротьби з явищами зловживань, що виникають внаслідок законодавчих прогалин, держава має не лише удосконалювати

законодавство в звичайному (проспективному) порядку, але й у випадках крайньої потреби вдаватися до ретроактивних змін [351]. Водночас на етапі правотворчості слід приділяти увагу юридичній техніці: чіткість формулювань законів, узгодженість термінології та системність регулювання здатні мінімізувати появу нових лакун. Науковці наголошують, що для запобігання прогалинам, неточностям та можливості подвійного трактування норм необхідно постійно покращувати якість законодавчих актів [320].

Науково-теоретичний і практичний аналіз дозволяє зробити висновок, що правові вакууми та прогалини у податковому законодавстві є об'єктивно неминучими в умовах розвитку економіки та появи інноваційних фінансових інструментів. Водночас держава має арсенал засобів для їх мінімізації та подолання. Своєчасне внесення змін до Податкового кодексу України та інших актів, запровадження загальних норм-принципів (таких як правила трансфертного ціноутворення, контроль за іноземними компаніями, ліміти витрат тощо), а також належне застосування принципів податкового права на практиці – усе це спрямоване на нейтралізацію негативних наслідків законодавчих лакун. Принцип презумпції правомірності рішень платника податку, закріплений у ПК України [241], слугує своєрідним запобіжником проти фіскального зловживання у випадках неясностей, гарантує, що поки прогалину не усунуто, платник не буде притягнутий до відповідальності за діяння, які не обумовлені однозначно законом. Водночас держава, усвідомлюючи можливі бюджетні втрати, прагне якнайшвидше заповнити правові вакууми шляхом прийняття необхідних норм – причому, як було показано, інколи навіть з зворотною силою, якщо ситуація того вимагає [230]. Все це покликано забезпечити баланс між принципом законності (який вимагає, аби податки стягувалися лише на основі чітких приписів) та принципом ефективності і справедливості оподаткування. Як свідчить практика, повністю усунути появу прогалин неможливо, проте правова система виробила механізми їх поступового подолання і недопущення зловживань у період існування таких вакуумів.

Злагоджена взаємодія законодавця (швидке реагування на прогалини), судової влади (застосування принципів та аналогії там, де це прийнятно) та фіскальних органів (виявлення проблемних зон і внесення пропозицій) є запорукою того, що податкове право здатне адаптуватися до нових викликів, мінімізуючи шкідливі наслідки правових прогалин для держави і платників.

Узагальнюючи викладене, слід констатувати, що прогалини в праві та правові вакууми є об'єктивною, хоча й небажаною, характеристикою будь-якої правової системи. Прогалина постає як відсутність належного нормативного регулювання там, де суспільні відносини за своєю природою мають бути врегульовані; її ознаками є наявність життєвої ситуації, потреба в юридичному рішенні та відсутність або очевидна недостатність застосовного правила. Правовий вакуум є більш глибинною порожнечею, коли ціла група відносин випадає з поля правового впливу, що особливо типово для переломних періодів та появи принципово нових явищ.

У податковому праві прогалини й вакууми набувають особливої гостроти, оскільки розмивають ключовий принцип nullum tributum sine lege, породжують невизначеність у платників та органів контролю, створюють ґрунт для агресивного податкового планування, «сірих» схем і нерівності податкового тягаря. Судова практика змушена компенсувати недоліки законодавця через застосування загальних засад, презумпції правомірності рішень платника, а в окремих правопорядках – через розвиток антизловживальних доктрин. Водночас такий підхід має тимчасовий і допоміжний характер і не може замінити чіткого, системного та несуперечливого законодавчого регулювання.

Ефективне подолання та профілактика прогалин можливі лише за умови високої якості нормотворчої діяльності, своєчасної реакції на економічні трансформації, узгодженості податкових норм із міжнародними стандартами, а також єдиної практики їх тлумачення. Саме це забезпечує належний баланс між фіскальними інтересами держави, правами платника та вимогами правової визначеності у сфері оподаткування [167].

2.2. Поняття, правові ознаки та види колізій у податковому праві та законодавстві

У науковій літературі прогалини в праві (lacunae legis) визначаються як «повна або часткова відсутність правових норм, якими, виходячи з принципів права, мають бути врегульовані певні суспільні відносини» [361]. Інакше кажучи, прогалиною в праві є життєва ситуація, що має правове вирішення, але не передбачена чинним законом. Якщо ж «ціла група відносин випадає з поля правового впливу», говорять про глибший «правовий вакуум» – явище типової для переломних моментів історії (або нових суспільних реалій) незабезпеченості нормативним регулюванням. Проте ймовірність повного усунення таких прогалин і вакуумів в будь-якій правовій системі практично дорівнює нулю: вони є «об'єктивною, хоча й небажаною, характеристикою будь-якого правового порядку»[63, с. 554].

Колізії в праві безсумнівно становлять негативне явище, оскільки за їх наявності суб'єкт правозастосування змушений діяти не за чітко визначеними правилами, а проявляти власний розсуд, самостійно формуючи алгоритми поведінки в умовах нормативної суперечності. Такі колізії проявляються і в податковій сфері, що зумовлює необхідність для учасників податкових правовідносин шукати способи їх подолання. Перш ніж детально аналізувати цю проблему, доцільно звернутися до дефініції поняття «правова колізія».

З етимологічного погляду термін «колізія» походить від латинського collisio, що перекладається як «зіткнення», «протиріччя» або «розбіжність» [63, с. 554]. У науковій літературі Д.Д. Лилак пропонує широке трактування цього поняття, розуміючи під правовою колізією будь-які суперечності чи розбіжності, що виникають у межах правової системи певного суспільства. Такі колізії можуть виявлятися не лише в нормативному полі, а й у правових теоріях, ідеологіях, правосвідомості, концептуальних підходах та практиці правозастосування [176, с. 34].

Б.В. Малишев та О.В. Москалюк дотримуються вузького підходу до розуміння поняття «правова колізія». На його думку, правова колізія – це особливий різновид нормативного протиріччя, що виникає щонайменше між двома правовими приписами, які регулюють однорідні суспільні відносини, однак внаслідок відмінностей у механізмах правового впливу не можуть бути одночасно реалізовані. У зв'язку з цим у процесі правозастосування виникає об'єктивна потреба здійснити вибір на користь однієї з таких норм [183, с. 96].

Н.О. Ханова вважає, що саме вузьке розуміння колізійного феномену є більш послідовним та точним. Вона пропонує чітке формулювання дефініції: правова колізія – це суперечність між правовими нормами, які регулюють одні й ті самі суспільні відносини, наслідком чого стає необхідність звернення до колізійних норм або принципів з метою забезпечення визначеності в правозастосовній діяльності. Подолання правових колізій можливе двома основними шляхами: за допомогою колізійних норм; шляхом застосування колізійних принципів [361].

Із позицій юридичного позитивізму, перевага в правозастосовчому процесі надається саме колізійним нормам. Такий підхід пояснюється тим, що колізійні норми мають нормативний характер, вони закріплюються в текстах нормативно-правових актів і визначають спеціальні механізми врегулювання конфліктів між нормами у конкретних сферах суспільних відносин. У деяких випадках ці норми можуть навіть суперечити загальновизнаним колізійним принципам, встановлюючи інші правила вирішення протиріч, ніж ті, що випливають із таких принципів [361].

Колізійні принципи мають, передусім, доктринальний характер. Вони сформувалися як загальновизнані й усталені правила подолання суперечностей у правовому регулюванні, що виникли завдяки напрацюванням правозастосовної практики та наукової думки. Їхня доктринальна природа полягає в тому, що такі принципи не завжди мають закріплення в офіційних джерелах права, проте визнаються фаховим правничим середовищем як обов'язкові орієнтири в разі виникнення колізій [195].

Ці принципи функціонують поза межами формалізованих норм, однак слугують практичним дороговказом для суб'єкта правозастосування в умовах нормативної суперечності. Вони мають значення аксіом, якими керується правозастосувач при неможливості прямого вирішення колізії за допомогою спеціальних норм.

До класичних колізійних принципів належать:

– норма спеціального змісту має перевагу над нормою загального характеру (lex specialis derogat legi generali);

– нова норма скасовує стару, якщо обидві мають однакову юридичну силу (lex posterior derogat legi priori);

– нова загальна норма не змінює дії попередньої спеціальної норми (lex posterior generalis non derogat legi priori speciali);

– акт вищої юридичної сили має перевагу над актом нижчого рівня (lex superior derogat legi inferiori) [170].

Ці правила забезпечують узгодженість і стабільність у правовій системі та дозволяють уникнути довільного або суперечливого правозастосування у разі наявності нормативних протиріч.

Безперечно, колізійні принципи можуть слугувати концептуальною основою для формулювання відповідних колізійних норм. У цьому випадку принцип виконує роль своєрідного «ідеологічного джерела» для створення конкретного припису, що набуває нормативного характеру. Водночас сам принцип залишається надпозитивним за своєю природою, функціонуючи поза межами безпосередньо формалізованого правового тексту. Втім, це не дає підстав стверджувати про безумовну перевагу колізійних принципів над закріпленими у законодавстві колізійними нормами.

З позицій природно-правової теорії (jusnaturalism) дійсно визнається вища юридична сила принципів порівняно з нормами позитивного права, включаючи колізійні. Проте в межах правозастосування, що спирається на засади юридичного позитивізму та формалізму, така абсолютизація є методологічно помилковою. Недооцінка ролі колізійних норм у правовій

системі на користь переоцінки принципів не може вважатися належною юридичною практикою, оскільки суперечить вимогам нормативної визначеності й стабільності [241].

Утім, правозастосовна діяльність не виключає можливості одночасного, взаємодоповнюючого застосування і колізійних норм, і принципів. Це особливо характерно для податкової сфери, де правовий розсуд набуває особливої значущості. Податкові правовідносини часто супроводжуються неоднозначністю тлумачення нормативних приписів, що потребує гнучкого підходу до вибору правозастосовчої моделі. У цьому контексті колізійні принципи не суперечать формалізованим нормам, а сприяють їх гармонійному застосуванню в умовах складної правової реальності.

Таку позицію поділяє і Н.О. Ханова, яка вказує на принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків як приклад поєднання колізійного принципу та закріпленого ним нормативного припису. Вона підкреслює, що саме ця презумпція дозволяє встановити баланс між буквою закону та ідеями правової справедливості у разі нормативної конкуренції. Відповідно до підпункту 4.1.3 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, у випадку неоднозначного або множинного тлумачення прав і обов’язків учасників податкових правовідносин – зокрема, коли наявне різночитання норм одного чи різних нормативно-правових актів – перевага надається тлумаченню на користь платника податків. Зазначене положення є яскравим прикладом того, як доктринальний принцип отримує своє формалізоване втілення в нормі позитивного права, зберігаючи при цьому орієнтованість на справедливе та прогнозоване правозастосування [361].

Фактично зазначене вище положення надає платнику податків можливість діяти на власний розсуд у ситуаціях, коли правові норми не визначають чіткого й однозначного порядку поведінки. У таких обставинах платник має право самостійно обрати найбільш доцільну для себе модель дій. Підпункт 4.1.3 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, з урахуванням своєї природи, може розглядатися як різновид колізійної

норми, яка закріплює особливе правило подолання суперечностей у податковому праві.

Зазначене правило можна сформулювати так: «у разі неоднозначного або множинного тлумачення прав і обов'язків платників податків чи контролюючих органів останні мають право самостійно визначити відповідний порядок дій». Така норма має загальний характер, оскільки не опирається на класичні колізійні критерії, зокрема такі як спеціальність, хронологічна пріоритетність або пріоритет за юридичною силою. Її застосування не вимагає звернення до жодного з традиційних механізмів колізійного вирішення.

На перший погляд, це дозволяє дійти висновку, що у випадку нормативних протиріч у податковому законодавстві платник не зобов'язаний підпорядковувати свій вибір стандартним підходам колізійної доктрини. Втім, варто наголосити, що доцільним є саме таке вирішення ситуації, при якому платник податків у разі вибору варіанта поведінки враховує логіку колізійних принципів, що сприятиме тому, що застосування норми, сформульованої в підпункті 4.1.3 ПК України, не вступатиме в суперечність із загальновизнаними засадами правозастосування, а навпаки – гармонійно поєднуватиметься з ними, забезпечуючи більшу передбачуваність і правову визначеність.

З огляду на практику західних країн, податкові системи дедалі більше запозичують «гіпотезу сутності» (economic substance) та загальні антизловживальні правила (GAAR). Наприклад, у США вже з початку XX ст. суди застосовують доктрину «економічної сутності», за якою податкова служба може «ігнорувати форму операції і дивитися на її субстанцію», якщо метою є ухилення від податків [20]. Під тиском ініціатив ОЕСР щодо BEPS і ЄС (Директиви про антизловживальні заходи) більшість країн запровадили власні GAAR. Українське законодавство також рухається в цьому напрямі: 2020 року ухвалено закон, який введе «тест бізнес-мети» для операцій із

нерезидентами та загальне правило щодо тлумачення договорів зі стороною-нерезидентом (principal purpose test) [28].

Таким чином, хоча українські суди вже користуються непрямими засобами боротьби зі зловживаннями, офіційне закріплення GAAR означає визнання необхідності системного реагування на агресивне планування.

Проте зазначені практики суду та спеціальні антикорупційні доктрини мають допоміжний характер. Вони діють до вирішення проблеми на рівні закону, але не замінюють потреби у чіткому, послідовному законодавчому регулюванні. Про важливість якості та однозначності норм знають і самі судді. Вітчизняні автори наголошують: навіть незначні протиріччя чи нечіткість у ПК України «є основою для свавільних рішень податкових органів» [61]. Іншими словами, комплексного забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та гарантуванням прав платників податків вдасться досягти тільки через «первинне» (конституційне) вирішення спірних питань на рівні закону.

Новизна соціально-економічних викликів під час військового стану 2022–2025 рр. додала ускладнень. Парламент ухвалив ряд воєнних податкових законів, що вводили надзвичайні пільги та мораторії. Наприклад, з березня 2022 року не нараховуються пеня за порушення ПК України, якщо діяння вчинене в умовах воєнного стану (і навіть скасовуються вже накладені нарахування) [57]. Змінами до чинного законодавства України було звільнено від податку нерухомість (приміщення, за виключенням земельних ділянок) для житлових об’єктів, пошкоджених у війні, у тому числі з 1 березня по 31 грудня 2022 р. [278]. Земельні ділянки на тимчасово окупованих та прифронтових територіях податкові органи не оподатковують з 1 березня 2022 р. (а «загальне мінімальне зобов’язання» за землю взагалі скасоване на 2022–2023 роки) [57]. У 2022–2023 рр. суттєві спрощення отримали й фізичні особи-підприємці: платники єдиного податку III групи мали призупинену реєстрацію платниками ПДВ та звільнені від нарахування/сплати ПДВ по внутрішнім операціям [13]. Такі тимчасові норми зменшили фіскальний тиск і підтримали соціальну

справедливість у кризу, але одночасно породили значні переходові колізії. Зокрема, випливи воєнних норм досі потребують «доопрацювання» – про це попереджають навіть самі експерти. Наприклад, учений зазначає: у разі переходу платника з єдиного податку на загальну систему законодавством частково врегульовано оподаткування перехідних операцій, але «такі винятки не враховують усіх можливих ситуацій», що «може призвести до подвійного оподаткування». І на його думку «виявлені прогалини повинні бути враховані» при подальшій правці ПК України, оскільки відповідні проблеми залишаться актуальними після завершення воєнного стану [108, с. 154–157]. Те ж саме можна сказати і про інші воєнні розпорядження: вони тимчасово вирішують нагальне, але ніде не фіксують остаточну ідею балансу.

Отже, ефективне подолання податкових колізій можливе тільки системно. Це, передусім, вимагає вдосконалення нормотворчого процесу. Податкове законодавство повинно ґрунтуватися на чітко сформульованих нормах, позбавлених внутрішніх суперечностей, подвійних тлумачень і технічних прогалин. Реакція законодавця на економічні трансформації – такі як цифровізація, зміни ринкових моделей, форс-мажорні обставини –має бути не лише оперативною, а й обґрунтованою. Для цього необхідно забезпечити глибокий експертний аналіз та інклюзивність нормотворчого процесу, зокрема шляхом проведення фахових обговорень і публічних консультацій.

Не менш важливою передумовою усунення прогалин виступає гармонізація національного законодавства з міжнародними стандартами. Україна активно імплементує рекомендації OECD та ЄС, включаючи правила BEPS, положення директив та міжнародних конвенцій, що дозволяє уникати правових вакуумів у сфері транскордонних операцій й забезпечує бізнесу прогнозовані умови, зокрема у питаннях трансферного ціноутворення та оподаткування нерезидентів.

Усвідомлення ролі єдності правозастосування є ще одним ключовим елементом. Узгоджена судова практика та стабільний підхід контролюючих органів формують високий рівень правової визначеності. У цьому контексті

особливе значення мають узагальнення Верховного Суду та вироблення сталої судової доктрини, які повинні слугувати орієнтиром для всіх суб'єктів правозастосування. Презумпції добросовісності та правомірності дій платника мають застосовуватися не декларативно, а як реальний інструмент захисту його інтересів у межах чинного законодавства.

Водночас ефективне податкове регулювання неможливе без забезпечення балансу між правами платника та інтересами держави. Юридично значущі обов'язки можуть встановлюватися лише законом, а податки повинні відповідати чітким і зрозумілим критеріям. Сучасна фінансова доктрина підкреслює, що саме рівновага між фіскальними потребами держави та правами платників становить суть фінансової справедливості. Практика Європейського суду з прав людини також підтверджує, що податкові норми мають відповідати вимогам передбачуваності: недостатня визначеність здатна порушувати гарантії, встановлені Протоколом № 1 до Конвенції, зокрема щодо захисту права власності та економічної свободи. Лише дотримання цих підходів гарантує належний компроміс між фіскальними потребами держави, невідворотністю законної сплати податків та вимогами правової визначеності. Системний розвиток податкового законодавства, гармонізованого з міжнародними практиками, зі збереженням цивілізованих процедур адміністрування та прозорим тлумаченням – ось шлях подолання прогалин та уникнення правових вакуумів у сфері оподаткування [308].

Показовою ілюстрацією дії колізійних механізмів у податковому праві є ситуація, пов'язана з реєстрацією платника акцизного податку з реалізації пального та зміною підзаконного регулювання порядку такої реєстрації.

Відповідно до п.п. 212.1.15 п. 212.1 ст. 212 ПК України платниками акцизного податку визнаються, зокрема, особи (в тому числі юридичні особи, що ведуть облік за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи) і постійні представництва, які здійснюють реалізацію пального або етилового спирту. За п.п. 212.3.4 п. 212.3 ст. 212 ПК України (у редакції,

чинній з 01.01.2016 р.) суб'єкти, що планують реалізовувати пальне чи етиловий спирт, зобов'язані до початку такої діяльності зареєструватися як платники податку в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (для юросіб) чи місцем проживання (для ФОП). Реєстрація здійснюється на підставі заяви встановленої форми, яка подається не пізніше ніж за три робочі дні до початку реалізації відповідних товарів [241].

На виконання цих вимог господарське товариство подало 05.11.2018 р. заяву за формою, затвердженою наказом Мінфіну України від 25.02.2016 р. № 218, і було зареєстроване платником акцизного податку з реалізації пального, що підтверджується відповідною квитанцією [287]. У подальшому наказом Мінфіну України від 19.06.2019 р. № 262, зареєстрованим у Мін'юсті України 09.07.2019 р. № 753/33724, затверджено нову форму заяви та визнано наказ № 218 таким, що втратив чинність; наказ № 262 набрав чинності з моменту офіційного опублікування 23.07.2019 р. в «Офіційному віснику України» [288].

З огляду на ст. 57 Конституції України, нормативно-правові акти, що визначають права й обов'язки громадян, набирають чинності лише за умови належного доведення до відома населення; акти, які не оприлюднені у встановленому порядку, вважаються нечинними [140]. Нормативні акти Мінфіну України підлягають обов'язковій держреєстрації та офіційному оприлюдненню. Важливим є те, що в період з 01.07.2019 р. до 22.07.2019 р. включно (вже після набрання чинності змінами до ПК України Законом України № 2628-VIII від 23.11.2018 р. [275]) продовжував діяти Наказ Мінфіну України № 218, а нова форма заяви за Наказом Мінфіну України № 262 ще не була чинною. У день опублікування Наказу Мінфіну України № 262 (23.07.2019 р.) ТОВ подало заяву вже за новою формою, і за результатами її розгляду товариство було повторно внесене до Реєстру платників акцизного податку з реалізації пального та спирту етилового із зазначенням дати реєстрації 05.11.2018 р. Витяг з Реєстру від 17.12.2019 р. підтверджує

безперервність статусу платника акцизного податку з цієї дати; дані про анулювання відсутні [288].

Тим часом перехідні положення п. 22 підрозд. 5 розд. XX ПК України встановлювали спеціальну вимогу: суб'єкти, які з 01.07.2019 р. відповідатимуть визначенню «платник акцизного податку», повинні до цієї дати зареєструватися платниками та зареєструвати всі свої акцизні склади в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (СЕАРП) станом на 01.07.2019 р. На виконання цих приписів ТОВ станом на 01.07.2019 р. стало на облік у СЕАРП як платник акцизного податку [241].

Додаткові особливі правила було закріплено п. 23 підрозд. 5 розд. XX ПКУ щодо обліку в СЕАРП обсягів пального, ввезеного з 01 по 15.07.2019 р.: зокрема, 16.07.2019 р. вони автоматично зараховуються на підставі митних декларацій, а з 16 по 22.07.2019 р. розподіляються між пересувними акцизними складами за даними акцизних накладних, зареєстрованих у Єдиному реєстрі. Порядок № 408 про функціонування СЕАРП прямо визначає, що система починає діяти з 01.07.2019 р., що унеможливлює будь-яку реєстрацію в ній до цієї дати й водночас підтверджує правильність вимоги про реєстрацію платників та акцизних складів саме станом на 01.07.2019 р. [241]. У цьому контексті виникає типова колізійна ситуація: з одного боку, діють норми ПК України (у тому числі перехідні положення підрозд. 5 розд. XX), які визначають момент і порядок реєстрації платників та обліку пального; з іншого – норми підзаконних актів Мінфіну України щодо форм заяв і процедур СЕАРП, а також позиція контролюючого органу, який намагається тлумачити ці приписи так, ніби платник був зобов'язаний здійснити реєстраційні дії в умовах, коли відповідні підзаконні процедури фактично ще не набули чинності або технічно не функціонували, що створює темпоральну та вертикальну колізію: у часі перетинаються зміни до ПК України, «старий» Наказ Мінфіну України № 218 і «новий» Наказ Мінфіну України № 262, а за ієрархією – норми кодексу та підзаконних актів [241; 288].

Додаткового виміру ситуації надають конституційні приписи. Стаття 19 Конституції України встановлює, що органи державної влади й місцевого самоврядування, а також їх посадові особи можуть діяти лише в межах повноважень і у спосіб, визначені Конституцією України та Законами України [140]. Стаття 21 ПК України, у розвиток цього принципу, зобов'язує посадових осіб контролюючих органів діяти відповідно до закону, не допускаючи порушення прав платників, і добросовісно реалізовувати надані повноваження [241]. Іншим словами, податковий орган не вправі «конструювати» додаткові обов'язки платника, які не випливають прямо з норм ПКУ та належним чином введених у дію підзаконних актів.

На рівні спеціальних норм ПК України колізійна ситуація розв'язується через презумпцію правомірності рішень платника податку. Пункт 56.21 ст. 56 ПК України передбачає, що у разі, коли норми ПК України або інших актів, виданих на його підставі, чи норми різних законів або одного й того самого акта суперечать одна одній і припускають неоднозначне тлумачення прав та обов'язків платників або контролюючих органів, рішення має ухвалюватися на користь платника податків. Зазначена норма кореспондує з п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, яким прямо закріплена презумпція правомірності рішень платника у разі множинного трактування норм, що дозволяє прийняти рішення як на користь платника, так і на користь контролюючого органу [241].

Отже, у наведеному кейсі маємо справу з комплексом колізій: темпоральною колізією між старою та новою формою підзаконного акта (Накази Мінфіну України № 218 і № 262), вертикальною колізією між приписами ПК України та практикою застосування підзаконних актів контролюючим органом, внутрішньою колізійністю перехідних і процедурних норм щодо моменту початку функціонування СЕАРП. Їх подолання можливе лише через послідовне застосування колізійних принципів (lex superior, lex posterior у межах однієї ієрархії норм), конституційного принципу законності діяльності органів публічної влади та закріпленої в ПК України презумпції правомірності рішень платника податків. З погляду змісту підрозділу

«Поняття, правові ознаки та види колізій у податковому праві та законодавстві» цей приклад демонструє, що податкові колізії: можуть мати одночасно кілька вимірів (темпоральний, ієрархічний, процедурний); виникають як на рівні співвідношення кодексу й підзаконних актів, так і в межах самих перехідних та технічних норм; у разі неоднозначності тлумачення мають вирішуватися на користь платника податків, що відображає особливу роль колізійних норм і принципів у податковому праві.

Отже, для суддів адміністративної юрисдикції саме Кодекс адміністративного су дочинства України, а не Податковий кодекс України, є основним процесуальним актом, тому колізійність цих норм неприпустима. Наявна необхідність узгодження положень Кодексу адміністративного судочинства України і податкового зако нодавства, левова частка якого також має процесуальний характер [242, с. 225].

Узагальнюючи результати дослідження, можна стверджувати, що колізії в податковому праві та законодавстві становлять системний, а не випадковий феномен, зумовлений як об’єктивною складністю податкового регулювання, так і недоліками нормотворчої та правозастосовної діяльності. Вони посідають особливе місце в системі юридичних дефектів податкового законодавства, відрізняючись від прогалин і конкуренції норм як за природою, так і за механізмами подолання, але водночас тісно з ними взаємодіючи.

По-перше, колізії доцільно розглядати як специфічний різновид нормативного протиріччя, що виникає між приписами, які регулюють однорідні або тотожні податкові правовідносини, але через розбіжність змісту, цілей або механізмів регулювання не можуть бути застосовані одночасно. На відміну від прогалин, де відсутня необхідне правило, при колізії маємо «надмір» регулювання – дві чи більше норми претендують на застосування до однієї ситуації, але ведуть до різних правових наслідків. Ця ознака – взаємовиключність можливості одночасної реалізації – є ключовою для відмежування колізій від інших дефектів.

По-друге, у системі податкового законодавства можна виокремити кілька основних видів колізій.

За ієрархією (вертикальні колізії) – суперечності між нормами різних рівнів: між Конституцією і законом, між Податковим кодексом України та підзаконними актами (наказами Мінфіну України, постановами Кабінету Міністрів тощо). У податковій сфері це особливо помітно тоді, коли підзаконний акт фактично звужує обсяг прав платника або створює додаткові обов'язки, не передбачені кодексом, як це простежується в ситуації з регулюванням реєстрації платників акцизного податку через зміну форм заяв та процедур СЕАРП. У таких випадках вирішальне значення має принцип lex superior derogat legi inferiori та конституційна вимога діяти лише «на підставі, в межах повноважень та у спосіб, визначені законом».

За часом (темпоральні колізії) – суперечності між старою та новою нормою, які регулюють один і той самий масив відносин. Прикладами є співіснування у часі «старої» форми заяви про реєстрацію платника акцизного податку (затвердженої попереднім наказом) та «нової» форми, що ще не набрала чинності, або накладання змін до Податкового кодексу України на перехідні положення та тимчасові воєнні режими. У таких випадках ключовим орієнтиром виступає lex posterior derogat priori, але його застосування ускладнюється тоді, коли «новий» акт фактично не є чинним (не оприлюднений належним чином або не забезпечений процедурними механізмами реалізації).

За змістом (горизонтальні, внутрішньосистемні колізії) – протиріччя між нормами одного рівня та однієї галузі: наприклад, між різними статтями Податкового кодексу України, між загальними та спеціальними нормами, між матеріальними та процедурними приписами, які по-різному вирішують однакові питання (строки, обсяг прав, наслідки порушень). Сюди ж належить і колізійність між ПК України та Кодексом адміністративного судочинства України в частині процесуальних гарантій платника: для адміністративних судів саме КАС України є базовим процесуальним актом, тому несумісність

його приписів із нормами податкового законодавства вимагає системного узгодження, аби уникнути конкуренції процесуальних режимів у розгляді податкових спорів.

За галузевою належністю (міжгалузеві колізії) – наприклад, між податковим, митним, фінансовим, господарським, адміністративним законодавством, які по-різному визначають одні й ті самі юридичні факти (наприклад, момент виникнення податкового обов'язку, статус суб'єкта, режим відповідальності). Такі колізії особливо актуальні в умовах воєнного стану, коли запроваджуються спеціальні режими оподаткування, мораторії, пільги для окремих категорій платників, що «накладаються» на загальний правовий режим.

По-третє, у системі юридичних дефектів податкового законодавства колізії займають проміжне положення між прогалинами та конкуренцією норм. Вони відрізняються від прогалин тим, що регулювання формально існує, але є внутрішньо суперечливим; від конкуренції норм – тим, що ці норми не просто альтернативно застосовні, а взаємно блокують одна одну через протилежні наслідки. Водночас колізії тісно взаємодіють з іншими дефектами: техніко-юридичні помилки, дублювання приписів, нераціональне розташування норм у кодексі створюють «поживне середовище» для появи як формальних, так і прихованих колізій; прогалини в перехідних положеннях часто трансформуються у темпоральні конфлікти; конкуренція загальних і спеціальних норм швидко переростає в реальне протиріччя.

По-четверте, механізми подолання колізій у податковому праві мають багаторівневий характер. На рівні закону – це колізійні норми та спеціальні застереження (як-от презумпція правомірності рішень платника, норми про пріоритет міжнародних договорів, про дію перехідних положень тощо). На рівні доктрини – це колізійні принципи (lex specialis, lex posterior, lex superior), які виконують роль загальних орієнтирів у разі відсутності або недостатності спеціального регулювання. На рівні судової практики – це формування сталих підходів до тлумачення, коли суди, спираючись

на Конституцію, принципи справедливості, розумності, пропорційності, а також на практику ЄСПЛ, вирівнюють «перекоси» податкових норм на користь правової визначеності та захисту прав платника. Особливе значення тут має принцип-презумпція правомірності рішень платника податків: він поєднує в собі ідею колізійного принципу та форму її позитивного закріплення, перетворюючись на юридичний «фільтр», через який повинні проходити всі сумнівні випадки тлумачення норм.

По-п’яте, воєнні зміни 2022–2025 рр. продемонстрували, що колізії в податковому праві можуть загострюватися в умовах кризового нормотворення: масові, поспішні та фрагментарні зміни, спрямовані на оперативну підтримку економіки, неминуче породжують напластування тимчасових норм на постійну регуляцію. Виникають «зони підвищеної колізійності» – між звичайними та воєнними правилами оподаткування, між різними редакціями податкових пільг, між процедурними строками мирного часу і спеціальними режимами. Ці колізії не зникають автоматично зі скасуванням воєнного стану, а проявляються при вирішенні перехідних спорів, зокрема щодо подвійного оподаткування, відновлення обов’язків, перерахунку податкових зобов’язань.

Отже, види колізій у податковому праві – вертикальні, горизонтальні, темпоральні, міжгалузеві, внутрішньосистемні – утворюють багатовимірну підсистему юридичних дефектів, яка має власні закономірності, але водночас тісно пов’язана з іншими видами дефектності. Усвідомлення цієї системності є принципово важливим для доктрини податкового права: лише комплексний підхід, що поєднує вдосконалення законодавчої техніки, розвиток колізійних норм і принципів, а також єдність судової практики, дає можливість мінімізувати негативний вплив колізій на правову визначеність, справедливість оподаткування та ефективність вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві [161].

2.3. Поняття, правові ознаки та види конкуренції норм податкового законодавства

Дослідження юридичних дефектів у податковому праві вимагає чіткого розмежування таких споріднених явищ, як прогалини, колізії та конкуренція норм [292, с. 255–260]. Якщо прогалина означає відсутність належного правила, а колізія – суперечність між нормами, то конкуренція норм постає як особливий випадок множинності регулювання, коли кілька норм одночасно претендують на застосування до одних і тих самих податкових правовідносин, не вступаючи між собою у прямий логічний конфлікт. Саме конкуренція норм, на відміну від прогалин і колізій, не завжди є суто негативним явищем – у низці випадків вона виступає результатом свідомого законодавчого конструювання, спрямованого на надання суб'єктам певної свободи вибору або створення гнучких механізмів регулювання [114, с. 31–33]. Водночас, за відсутності чітких критеріїв розмежування та пріоритезації норм, конкуренція переростає у юридичний дефект і стає джерелом невизначеності, зловживань та конфліктів у податкових правовідносинах.

З врахуванням підходу, обґрунтованого у наукових розробках Я.О. Берназюка [55], під конкуренцією норм у податковому законодавстві України доцільно розуміти ситуацію, коли дві або більше норми, що містяться в актах одного або різних рівнів, регулюють однорідні (тотожні) податкові відносини, формально не суперечать одна одній, але їх одночасне застосування є або практично неможливим, або з точки зору законодавця недоцільним, у зв'язку з чим виникає необхідність обрати одну з них як пріоритетну для правозастосування. На відміну від правової колізії, де суперечність між гіпотезою, диспозицією чи санкцією норм проявляється відкрито, при конкуренції йдеться радше про перетин сфер дії, «накладання» обсягу регулювання, що змушує інтерпретатора вирішувати питання: яку саме

норму застосовувати у даному конкретному випадку, не долаючи при цьому логічного протиріччя між ними.

Ознаками конкуренції норм податкового законодавства є: одночасна формальна застосовність двох і більше норм до однієї й тієї самої фактичної ситуації; відсутність між ними прямого логічного конфлікту (нормативне протиріччя не є очевидним); взаємовиключний або альтернативний характер наслідків їх застосування (застосування однієї норми робить зайвим або беззмістовним застосування іншої); потреба у встановленні певного правила пріоритету, яке не завжди прямо зафіксоване в законі, а часто випливає з системного тлумачення або доктрини; підвищений ступінь правового розсуду суб'єкта правозастосування або самого платника податків при виборі норми, що вважається правильною в конкретному юридичному контексті.

Сутність конкуренції норм особливо чітко проявляється у податковому праві внаслідок його багаторівневої структури (Конституція України, Податковий кодекс України, спеціальні законодавчі акти, міжнародні договори, підзаконні нормативно-правові акти, роз'яснення контролюючих органів) та поєднання матеріальних і процедурних норм. Податкове законодавство України містить велику кількість спеціальних режимів, винятків, пільг, альтернативних способів обчислення та сплати податків, що неминуче призводить до ситуацій, коли кілька регулятивних приписів можуть бути «прив'язані» до одного фактичного складу. Саме тому конкуренція норм у податковій сфері є не лише реальною практичною проблемою, а й закономірною рисою системи.

Значний інтерес для аналізу конкуренції норм податкового законодавства, особливо в умовах воєнного стану, становлять напрацювання сучасної доктрини та судової практики щодо принципів податкового права. Показовими в цьому аспекті є міркування Є. Смичка щодо дії принципу стабільності податкового законодавства та його співвідношення з іншими засадами оподаткування й верховенства права [329, с. 207–208].

Вихідною точкою є положення статті 13 Конституції України, згідно з якою земля, її надра, водні та інші природні ресурси, а також ресурси континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони є об’єктами права власності Українського народу. Від імені народу правомочності власника реалізують органи державної влади та місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією. При цьому прямо підкреслюється, що власність зобов’язує і не може використовуватися на шкоду людині і суспільству [140]. Ці конституційні приписи формують не лише основу земельного, екологічного чи цивільного права, а й безпосередньо впливають на податкові відносини, оскільки справедливе і стабільне оподаткування користування природними ресурсами є формою реалізації публічної власності на них.

У цьому контексті саме належне виконання податкового обов’язку – передусім щодо платежів за користування надрами – виступає ключовим інструментом забезпечення балансу між приватними й публічними інтересами, а в умовах воєнного стану набуває критичного значення для фінансової спроможності держави. Разом з тим, як слушно відзначає Є. Смичок, там, де законодавець не встигає за швидкими трансформаціями суспільних відносин, або ж припускається помилок у формулюванні норм, на перший план виходить роль судової влади – саме суди змушені впорядковувати правозастосування, заповнювати прогалини та нейтралізувати юридичні дефекти [329; 332].

У площині конкуренції норм особливе значення має практика Верховного Суду щодо тлумачення принципу стабільності податкового законодавства, закріпленого у п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Показовою в цьому відношенні є постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16 [248]. Суть спору полягала у донарахуванні контролюючим органом рентної плати за користування надрами внаслідок підвищення ставок на підставі Законів України № 1621-VII від 31.07.2014 р. [276] та № 71-VIII від 28.12.2014 р. [275], якими, зокрема,

було збільшено ставку рентної плати за видобування природного газу з 28 % до 55 %. Платник податків наполягав, що ці закони були ухвалені менш ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, що, на його думку, суперечить принципу стабільності податкового законодавства [248].

Цей принцип, як справедливо вказується в науці, має двокомпонентну структуру: по-перше, заборону змінювати будь-які елементи податків пізніше ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила; по-друге, заборону змінювати податки, їх ставки та пільги протягом самого бюджетного року [255; 332, с. 313]. Верховний Суд у ряді рішень (зокрема, постанови від 13.02.2018 р. у справі № 826/16171/16 [255], від 21.09.2018 р. у справі № 810/4099/16 [256], від 29.03.2018 р. у справі № 813/2808/16 [257]) не лише посилався на цей принцип, а й концептуально розкрив його зміст, підкреслюючи, що він є галузевою конкретизацією загального принципу правової визначеності як елементу верховенства права [332, с. 333].

У наведених рішеннях Верховний Суд прямо вказував, що стабільність податкового законодавства забезпечує передбачуваність і розумну незмінність правових приписів, що, у свою чергу, дає можливість платникам планувати свою діяльність і оцінювати податкове навантаження. В одному з рішень Верховний Суд наголосив, що принцип стабільності «спрямований на конкретизацію одного з аспектів принципу правової визначеності – вимоги розумної стабільності права» [257].

Однак у постанові від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16 Верховний Суд сформулював, фактично, протилежний за акцентами підхід. Він зазначив, що норми п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України не скасовують і не блокують дію норм, якими встановлено або змінено податок (збір) і які були прийняті пізніше ніж за шість місяців до початку відповідного бюджетного періоду. За логікою Суду, між тези про стабільність і положеннями закону, що вводить нові ставки, немає «колізії» у формально-логічному сенсі, оскільки принцип стабільності має застосовуватися у системному зв’язку з іншими принципами

податкового законодавства, а обмеження дії конкретної норми можливе лише тоді, коли вона суперечить верховенству права в аспекті права платника на мирне володіння майном [257].

З погляду тематики конкуренції норм податкового законодавства, ця ситуація демонструє не класичну колізію, а саме конкуренцію нормативних регуляторів: з одного боку – матеріальних норм, якими встановлено нові податкові ставки, з іншого – принципу стабільності, що вимагає визначеної процедури і строків запровадження таких змін. Обидві групи приписів формально співіснують у правопорядку, не будучи взаємовиключними в буквальному сенсі, але їх застосування до однієї ситуації (питання правомірності донарахування) дає різні практичні результати. Саме тут виникає конкуренція: чи надати пріоритет прямій нормі закону про зміну ставки, чи галузевому принципу стабільності, який позірно не має «відміняючого» характеру, але виконує функцію обмеження законодавчої дискреції у часі.

У додатковому вимірі ця конкуренція «підсилюється» загальноправовим принципом верховенства права, складовою якого є принцип правової визначеності. Як випливає з окремої думки суддів у справі № 820/11382/15 від 21.01.2020 р., правова визначеність вимагає чіткості та точності нормативних приписів, стабільності й цілісності законодавства та адміністративної практики, а також передбачуваності правових наслідків поведінки, що відповідає встановленим правилам [219]. Європейський суд з прав людини, тлумачачи формулу «встановлений законом», послідовно виходить із необхідності передбачуваності дій влади для адресатів норм.

У цьому аспекті Верховний Суд, по суті, опиняється перед необхідністю подолати конкуренцію двох рівнів регулювання:

рівня галузевої податкової норми (принцип стабільності та конкретні зміни ставок);

рівня конституційно-правових орієнтирів (верховенство права, правова визначеність, захист права власності).

Від того, яке поєднання цих норм Суд визнає обґрунтованим, залежить і баланс між фіскальними інтересами держави та легітимними очікуваннями платників. Сам Є. Смичок справедливо підкреслює, що судова дискреція, особливо у воєнний час, має використовуватися вкрай обережно і виключно для узгодження фундаментальних цінностей правової системи, а не для фактичного ігнорування вимог стабільності права [219, с. 100]. Часті та непередбачувані зміни податкового законодавства самі по собі провокують зниження рівня правової визначеності, а отже – підвищують «навантаження» на суд як на орган, що має компенсувати нестачу стабільності шляхом тлумачення.

З позицій системи юридичних дефектів податкового законодавства аналізований кейс показує, що конкуренція норм може виникати не лише між окремими статтями Податкового кодексу чи між ПК України і спеціальними Законами України, а й між принциповими та регулятивними приписами. По суті, йдеться про конкуренцію: між принципом стабільності (як галузевою конкретизацією правової визначеності) та нормами, що змінюють ставки податку в стислі строки; між вимогами передбачуваності й очікуваності поведінки держави та нагальністю фіскальних рішень у кризових умовах; між усталеною судовою доктриною (яка раніше акцентувала вагу стабільності) і новою практикою, що в окремих рішеннях її фактично відсуває на другий план.

Звідси випливає важливий висновок для доктрини конкуренції норм податкового законодавства: навіть тоді, коли формальної колізії між нормами немає, можуть існувати функціональні конфлікти між різними рівнями регуляції – конституційним, галузевим, спеціальним – що потребують доктринально вивіреного механізму вирішення. У податковому праві такий механізм має спиратися не лише на класичні колізійні формули (lex superior, lex posterior, lex specialis), а й на врахування змісту принципів верховенства права, правової визначеності, стабільності, а також на межі судової дискреції, особливо в надзвичайних умовах воєнного стану.

Слушним видається поділ конкуренції норм податкового законодавства за кількома критеріями – галузевим, ієрархічним, функціональним та змістовим.

По-перше, можна говорити про внутрішньогалузеву конкуренцію норм – між приписами, що містяться в самому Податковому кодексі України або в інших актах суто податкового характеру. Прикладом є конкуренція між загальним режимом оподаткування і спеціальними податковими режимами (спрощена система, особливі режими для сільськогосподарських товаровиробників, ІТ-сектора тощо), коли один і той самий суб'єкт за своїми характеристиками відповідає умовам застосування двох різних режимів і має легітимну можливість обрати той з них, який є для нього вигіднішим. Ще один приклад – множинність пільг щодо окремих податків (земельний податок, податок на нерухомість, військовий збір), коли суб'єкт, підпадаючи одночасно під декілька підстав звільнення або зниження ставки, змушений визначити, чи може він застосувати всі одразу, чи лише одну з них, чи існує пріоритет спеціальної пільги над загальною. У таких випадках конкуренція норм часто задумана самим законодавцем як елемент регулятивної гнучкості, але її невдала технічна реалізація або відсутність чітких «правил гри» може перетворювати її на джерело спорів.

По-друге, слід виокремити міжгалузеву конкуренцію норм, яка виникає на стику податкового законодавства з іншими галузями – митним, фінансовим, господарським, адміністративним, цивільним, міжнародним приватним правом. Так, питання оподаткування операцій з імпорту товарів перебуває одночасно в полі дії норм митного і податкового законодавства; при цьому один і той самий факт (перетин митного кордону) може по-різному «підключати» норми щодо митних платежів, ПДВ, акцизу. Аналогічна ситуація виникає у відносинах щодо нарахування та стягнення податкового боргу, де норми Податкового кодексу України «конкурують» з нормами Кодексу України з процедур банкрутства або цивільного законодавства про забезпечення виконання зобов'язань. У таких випадках йдеться не про колізію

(пряму суперечність), а про конкуренцію «інструментів» регуляції, кожен з яких формально придатний для застосування.

По-третє, значне практичне значення має конкуренція норм на перетині національного та міжнародного права, особливо в контексті оподаткування доходів нерезидентів, застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, імплементації Плану дій BEPS, директив ЄС щодо протидії ухиленню від оподаткування (ATAD тощо). У цьому випадку конкуренція норм проявляється в тому, що до однієї й тієї самої ситуації водночас формально застосовні норми Податкового кодексу України та положення міжнародного договору. Прямої логічної суперечності між ними може не бути, однак застосування міжнародного договору веде до іншого (зазвичай більш м'якого) обсягу оподаткування. Конституційний підхід (пріоритет міжнародного договору) та норми ПК України про перевагу положень конвенцій вирішують цю конкуренцію «на користь» договору, але на практиці нерідко виникають питання щодо умов застосування договору, доведення статусу бенефіціарного власника доходу, тлумачення окремих термінів. Отже, конкуренція тут має і системний, і доказовий вимір.

По-четверте, важливим є поділ конкуренції норм на матеріально-правову та процесуальну. Матеріально-правова конкуренція стосується визначення об'єкта оподаткування, бази, ставок, пільг, суб'єктного складу; процесуальна – пов'язана з альтернативними засобами захисту прав платника (адміністративне оскарження, судовий контроль, застосування різних процедур у межах Кодексу адміністративного судочинства України), строками давності, порядком виконання податкових обов'язків та застосуванням санкцій. Наприклад, у частині оскарження рішень контролюючих органів платник нерідко стикається з конкуренцією процедур: чи скористатися правом на адміністративне оскарження в ДПС України, чи відразу звертатися до суду; чи обирати загальну позовну процедуру, чи скористатися спрощеним провадженням; чи можливо поєднати вимоги про визнання протиправним рішення та стягнення надміру сплачених сум в одному провадженні.

Формально всі ці варіанти не суперечать один одному, проте вони не можуть реалізовуватися одночасно, а вибір одного з них впливає на процесуальні наслідки, строки й обсяг судового захисту.

Окремо слід зазначити, що конкуренція норм у податковому праві часто поєднується з елементами диспозитивності та розсуду платника податків. На відміну від кримінального чи адміністративно-деліктного права, де конкуренція норм значною мірою «монополізована» правозастосовцем (судом, органом досудового розслідування), у податковій сфері законодавець нерідко свідомо «делегує» платнику право вибору між альтернативними режимами або нормами. Так, вибір між загальною та спрощеною системою оподаткування, між різними ставками єдиного податку для ФОП, між певними методами обліку витрат фактично означає реалізацію платником свого суб'єктивного права на вибір норми, що застосовуватиметься до його діяльності. З одного боку, це підвищує гнучкість та адаптивність податкових правил; з іншого – створює небезпеку, що конкуренція норм буде використана для агресивного податкового планування, мінімізації зобов'язань поза справжнім економічним змістом операцій.

У цьому контексті важливо підкреслити, що конкуренція норм податкового законодавства має подвійний характер:

– у «здоровому» вигляді вона є інструментом правового вибору, що дозволяє врахувати різноманітність економічних ситуацій і захистити автономію платника;

– у «дефектному» вигляді – виступає джерелом юридичної невизначеності, коли закон не містить чіткої відповіді, яка норма має застосовуватися як пріоритетна, а правозастосовна практика розвивається суперечливо.

Саме в останньому випадку конкуренція норм набуває статусу юридичного дефекту податкового законодавства та вписується у загальну систему дефектів поряд з прогалинами, колізіями, техніко-юридичними помилками. Її дефектність проявляється у таких наслідках:

– створення умов для нерівного становища платників податків, які в аналогічних умовах опиняються під дією різних норм через відмінність у підходах контролюючих органів або судів;

– підвищення ризику вибіркового, упередженого застосування норм з боку податкових органів, які можуть свідомо обирати «вигіднішу» для фіску модель тлумачення;

– ускладнення правозастосовного процесу, збільшення кількості спорів, навантаження на судову систему;

– зниження рівня довіри до податкової системи, оскільки платник не може з достатньою мірою впевненості прогнозувати свої податкові зобов'язання.

Важливим елементом подолання дефектної конкуренції норм в податковому праві є не лише вдосконалення законодавства, а й розвиток усталеної судової доктрини. Суд, стикаючись із ситуацією конкуренції норм, має не просто випадково обрати одну з них, а виробляти критерії цього вибору, спираючись на принципи верховенства права, справедливості, пропорційності, правової визначеності, а також на спеціальні податкові засади – зокрема, презумпцію правомірності рішень платника податків та принцип in dubio pro tributario. У такому разі конкуренція норм може бути переведена з площини хаотичного вибору до площини передбачуваного та аргументованого пріоритету, що формує нормативно значущу ієрархію між конкуруючими приписами.

Своєрідним «містком» між конкуренцією норм і колізійністю є сучасний розвиток антизловживальних доктрин (GAAR, тест ділової мети, економічної сутності операції). Їх запровадження у національне законодавство означає, що навіть у випадках формальної можливості обрати ту чи іншу норму або режим, такий вибір не є абсолютно вільним: він обмежений вимогою реальності економічного змісту, недопущення суто формальних конструкцій, спрямованих на уникнення оподаткування. Отже, GAAR певною мірою

«звужують» конкуренцію норм у бік добросовісного, а не суто формального застосування.

Таким чином, конкуренція норм податкового законодавства є багатовимірним явищем, яке займає проміжне, але концептуально важливе місце у системі юридичних дефектів. Вона пов’язана з прогалинами (коли відсутність чіткого пріоритету між нормами виявляє приховану відсутність регулювання), взаємодіє з колізіями (коли конкуренція трансформується у відкрите нормативне протиріччя) та підсилюється технічними недоліками законодавства (дублюванням, нераціональною структурою, неузгодженістю термінів). Для доктрини податкового права ключовим завданням є не лише опис і класифікація видів конкуренції норм, а й розроблення концептуальних підходів до її нейтралізації як юридичного дефекту – засобами якісної нормотворчості, гармонізації національного та міжнародного регулювання, систематизації законодавства та формування послідовної, орієнтованої на платника судової практики.

Узагальнюючи викладене, можна стверджувати, що конкуренція норм податкового законодавства є самостійним, концептуально значущим різновидом юридичних дефектів, який посідає проміжне, але системоутворююче місце між прогалинами та колізіями. Її специфіка полягає в тому, що йдеться не про очевидну відсутність регулювання (як у випадку прогалин) і не про відверте нормативне протиріччя (як у випадку колізій), а про ситуацію множинності регулювання, за якої кілька норм одночасно формально придатні до застосування щодо одного фактичного складу, але їх одночасна реалізація є або практично неможливою, або не відповідає цільовому задуму законодавця. Таким чином, конкуренція норм виявляє «надлишкову» регуляцію, яка при відсутності чітких правил пріоритету трансформується у стан правової невизначеності.

Сформульоване у науці визначення конкуренції норм податкового законодавства, згідно з яким вона постає як ситуація перетину сфер дії, коли дві й більше норми одного чи різного рівня одночасно регулюють однорідні

податкові відносини без прямої логічної суперечності, але з необхідністю вибору однієї з них як пріоритетної, дозволяє чітко відмежувати це явище від колізії. Якщо при колізії ключовою є несумісність норм за змістом, то при конкуренції на перший план виходить проблема визначення належної норми з-поміж кількох «формально правильних». Відповідно, основними правовими ознаками конкуренції є: одночасна формальна застосовність норм; відсутність відкритого протиріччя між ними; альтернативний характер правових наслідків; потреба у спеціальних правилах пріоритету; посилення ролі правового розсуду як платника, так і органу правозастосування.

Особливу актуальність конкуренція норм набуває у податковому праві, з огляду на його багаторівневу побудову (Конституція, Податковий кодекс, спеціальні закони, міжнародні договори, підзаконні акти, роз'яснення контролюючих органів) та поєднання матеріальних і процедурних приписів. Наявність спеціальних режимів оподаткування, численних пільг, відсилочних норм, а також паралельних процедур захисту прав платника закономірно породжує ситуації, коли один і той самий фактичний склад «підпадає» під декілька норм. У «здоровому» вигляді така конкуренція є усвідомленим інструментом гнучкості (наприклад, вибір між загальною та спрощеною системою оподаткування), однак у «дефектному» – джерелом невизначеності, непослідовної практики та потенційних зловживань.

Структурний аналіз дозволяє виокремити кілька ключових видів конкуренції норм податкового законодавства: внутрішньогалузеву (між загальними і спеціальними нормами ПК України, між різними пільгами та режимами); міжгалузеву (на стику податкового, митного, фінансового, цивільного, адміністративного права); між національним і міжнародним регулюванням (конкуренція норм ПК України та положень міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, актів BEPS, директив ЄС); матеріально-правову та процесуальну (альтернативні процедури оскарження, захисту, виконання податкових обов'язків). Кожен із цих різновидів має власну логіку, але спільним для них є те, що відсутність чітко

окреслених критеріїв застосування норм перетворює конкуренцію на юридичний дефект.

При цьому конкуренція може виникати не лише між «звичайними» регулятивними нормами, а й між ними та принципами податкового права. Показовим у цьому сенсі є співвідношення норм, що змінюють ставки податків у стислі строки, та принципу стабільності податкового законодавства, який є галузевою конкретизацією принципу правової визначеності. Сучасна судова практика, зокрема правові позиції Верховного Суду в справах щодо рентної плати за користування надрами та зміни ставок, демонструє складну конкуренцію між «жорстким» нормативним регулюванням і принциповими орієнтирами верховенства права, передбачуваності, захисту права власності. Фактично суд змушений визначати, що є пріоритетним: буквальний припис про підвищення ставки чи вимога стабільності та передбачуваності податкових змін. Відповідь на це питання безпосередньо впливає як на баланс публічних і приватних інтересів, так і на характер конкуренції нормативних приписів.

Воєнний стан 2022–2025 рр. додатково загострив проблему конкуренції норм. Масові, часто термінові зміни до податкового законодавства з метою оперативної підтримки економіки, запровадження пільг, мораторіїв, спеціальних процедур стали чинниками, що підсилили взаємне «нашарування» загальних і спеціальних правил. В результаті виникли «зони підвищеної конкуренції» – між воєнними та мирними режимами оподаткування, між загальними нормами ПК України і спеціальними воєнними законами, між національними правилами та міжнародними зобов’язаннями. Ця конкуренція не зникає автоматично із завершенням воєнного стану, а продовжує впливати на вирішення перехідних спорів, зокрема щодо подвійного оподаткування, відновлення обов’язків, перерахунку зобов’язань.

Як юридичний дефект, конкуренція норм проявляється насамперед у таких негативних наслідках: неоднакове становище платників в аналогічних

ситуаціях; ризик вибіркового, фіскально орієнтованого тлумачення норм контролюючими органами; збільшення кількості спорів та навантаження на адміністративні суди; зниження рівня довіри до податкової системи через непередбачуваність правового режиму. Разом із тим, повністю усунути конкуренцію норм неможливо – вона є похідною від складності правового регулювання, багаторівневості джерел та різноманіття економічних ситуацій. Отже, завдання науки й законодавця полягає не стільки у «ліквідації» конкуренції, скільки в її впорядкуванні й переведенні з площини хаотичного дефекту до площини контрольованого, концептуально осмисленого інструменту [175].

Ключову роль у цьому відіграють: підвищення якості нормотворення (чіткість, системність, уникнення надмірного дублювання та відсилочності); гармонізація національних норм з міжнародними зобов'язаннями; розроблення на рівні закону зрозумілих правил пріоритету між режимами і пільгами; формування сталої судової доктрини, заснованої на принципах верховенства права, правової визначеності, справедливості, пропорційності, а також на презумпції правомірності рішень платника податків. У поєднанні з сучасними антизловживальними інструментами (GAAR, тест ділової мети, доктрина економічної сутності) це дозволяє нейтралізувати «дефектний» вимір конкуренції норм, водночас зберігаючи її потенціал як засобу гнучкого й справедливого податкового регулювання [166].

2.4. Інші види юридичних дефектів та їх правові ознаки (дублювання, нераціональне розташування правових норм, логічна недосконалість) податкового законодавства

Якість податкового законодавства України суттєво впливає на ефективність оподаткування та реалізацію податкової політики держави.

Поряд із класичними вадами нормативних актів – колізіями та прогалинами – у податковому праві виявляються й інші юридичні дефекти, такі як надмірне дублювання норм, нераціональне розташування правових норм та логічна недосконаліть правових конструкцій [46, с. 45–56]. Ці недоліки виникають здебільшого внаслідок порушення правил законодавчої техніки і формальної логіки при розробці нормативних актів [240, с. 19].

Якість податкового законодавства України суттєво впливає на ефективність оподаткування та реалізацію податкової політики держави. Поряд із класичними вадами нормативних актів – колізіями та прогалинами – у податковому праві виявляються й інші юридичні дефекти, такі як надмірне дублювання норм, нераціональне розташування правових норм та логічна недосконаліть правових конструкцій [46, с. 45–56]. Ці недоліки виникають здебільшого внаслідок порушення правил законодавчої техніки і формальної логіки при розробці нормативних актів [238, с. 19].

Дублювання правових норм полягає у повторенні тотожних або близьких за змістом нормативних приписів у межах одного чи кількох актів. Доктрина відносить надмірне дублювання до числа юридичних дефектів, коли спостерігається повний збіг обсягу й смислу норм, внаслідок чого виникає тотожність правового регулювання [335, с. 34]. Такий дефект означає наявність зайвих, фактично повторних положень, які не додають нової регулятивної інформації, а лише громіздять законодавчий матеріал.

Дублювання правових норм полягає у повторенні тотожних або близьких за змістом нормативних приписів у межах одного чи кількох актів. Доктрина відносить надмірне дублювання до числа юридичних дефектів, коли спостерігається повний збіг обсягу й смислу норм, внаслідок чого виникає тотожність правового регулювання [168]. Такий дефект означає наявність зайвих, фактично повторних положень, які не додають нової регулятивної інформації, а лише громіздять законодавчий матеріал.

У теорії держави і права зайве дублювання норм права прямо називається одним із дефектів у праві нарівні з колізіями і прогалинами [197, с. 45–48].

Зокрема, І.В. Суходубова вказує, що дублювання нормативно-правового матеріалу – другий тип дефектів законодавства після порушення цілісності термінології [335, с. 35–45]. Дублювання приписів правових норм має класифікувати як «логіко-структурний дефект», пов'язаний з вадами змісту права [168]. Такі дефекти виникають через недотримання правил логіки права при побудові норм та їх закріпленні в тексті акта. Іншими словами, законодавець іноді повторює одні й ті самі положення у різних статтях чи актах замість того, щоб врегулювати питання одноразово і чітко.

Практика законотворення показує, що дублювання норм траплялось навіть при прийнятті ПК України 2010 року і неодноразово виправлялось подальшими змінами. Так, невдовзі після набрання чинності ПК України законодавець вимушено вилучив деякі повторні норми. Наприклад, підпункт 20.1.7 ПК України було виключено як такий, що фактично повторював повноваження податкового органу, передбачене підпунктом 20.1.2 ПК України [40]. Отже, у початковій редакції дві різні статті дублювали одна одну щодо прав контролюючих органів, що було визнано зайвим. Ще одним прикладом є повторення окремих норм у розділах, присвячених різним видам податків: інколи загальні вимоги (наприклад, щодо обліку платників чи застосування штрафних санкцій) дублюються у спеціальних розділах замість посилання на загальну норму. Таке дублювання не лише перевантажує текст ПК України, але й може стати джерелом суперечностей, якщо при внесенні змін одне з дубльованих положень коригується, а інше – ні.

Зайве повторення приписів можливе і між ПК України та підзаконними нормативними актами. Ідеально, підзаконні акти мають деталізувати або впроваджувати норми ПК України, не копіюючи їх дослівно. В реальності ж трапляються випадки, коли підзаконний акт дублює норму ПК України, інколи з незначними редакційними відмінностями. Наприклад, на початку дії ПК України накази Державної податкової адміністрації містили положення, що майже дослівно відтворювали норми Кодексу щодо порядку податкових консультацій [40]. Таке дублювання створює ризик розбіжностей у разі

несвоєчасного внесення змін або різного тлумачення дублікатів норми. Отже, дублювання норм в податковому законодавстві порушує вимогу системності і економії законодавчого матеріалу.

Юридичними ознаками дефекту дублювання є: 1) наявність двох або більше нормативних приписів з ідентичним змістом; 2) зайвість одного з них для правового регулювання (тобто норму можна вилучити без шкоди для цілісності регулювання). За наявності двох норм, які регулюють один і той самий різновид податкових правовідносин, але відрізняються формулюванням, місцем розташування чи обсягом диспозиції, об'єктивно постає питання про те, яка з них підлягає пріоритетному застосуванню. Така ситуація неминуче породжує стан правової невизначеності та відкриває можливості для вибіркового, ситуативно зумовленого тлумачення й застосування права.

Дублювання, як підкреслює М. Мазур, суперечить вимогам принципу правової визначеності та передбачуваності оподаткування, оскільки множинність формально чинних приписів щодо одного й того самого питання ускладнює формування у платника податків обґрунтованих законних очікувань щодо змісту його прав та обов'язків [181]. У практичному вимірі це означає, що як платники податків, так і контролюючі органи можуть апелювати до різних, хоча й близьких за змістом, норм, обираючи ту їх редакцію, яка є для них більш вигідною за результатами конкретного спору. У підсумку страждає внутрішня узгодженість і системність податкового законодавства, оскільки замість єдиної, чітко вибудуваної регулятивної моделі формується багатоваріантний, фрагментований режим правового регулювання, що суперечить завданню забезпечення стабільності та єдності податкової системи.

Зазначені проблеми відмічають українські науковці. Зокрема, І.О. Крюкова серед системних недоліків податкового законодавства згадує надлишкову нормативність – ситуацію, коли масив актів та норм містить зайві повторення [150]. О.А. Дмитрик також вказувала, що дублювання податково-

правових норм шкодить внутрішній узгодженості системи законодавства, вимагаючи невідкладного усунення для забезпечення принципів єдності і стабільності права [94, с. 718–719].

Водночас, повністю уникнути дублювання важко у комплексних кодифікованих актах: іноді свідоме дублювання використовується як технічний засіб нагадування важливого правила у кожному розділі. Межа між «необхідним» і «зайвим» дублюванням може бути дискусійною і потребує експертного обґрунтування. В цілому, податково-правова доктрина рекомендує за можливості замість повторення норм у різних місцях використовувати відсилання або бланкетні норми, що сприяє компактності і узгодженості законодавства [238].

Нераціональне (необґрунтоване) розташування норм – це структурний дефект законодавства, за якого правила і положення вписані у систему джерел права нелогічно, в неподходящому місці або порядку. І.В. Суходубова визначає цей вид дефекту як такий, що порушує структурні зв’язки системи права при побудові юридичних правил [335, с. 86–88]. Простими словами, норма «лежить не там, де слід», що ускладнює її пошук, розуміння або застосування.

На думку дослідників, нераціональне розташування норм більше стосується форми нормативно-правового акта (його структури), аніж змісту регулювання [335, с. 89]. Нераціональне розташування податкових норм відносить це явище до техніко-юридичних дефектів законодавства, пов’язаних з порушенням вимог нормотворчої техніки [168]. Зокрема, до техніко-юридичних недоліків податкового права він відносить нераціональне розміщення норм у тексті нормативно-правового акта, необґрунтоване використання бланкетних та відсилочних норм, невизначеність норм, помилки у виборі виду акта тощо [167]. Таким чином, проблема має «редакційно-структурний» характер: закон може містити всі потрібні правила, але логіка їх викладення порушена.

Податковий кодекс України – кодифікований акт, структура якого побудована за певною логікою (загальна частина, особлива частина, перехідні положення тощо). Втім, протягом розвитку ПКУ накопичилися приклади, коли розміщення норм викликає критику. Один з характерних проявів – нагромадження матеріальних норм у Перехідних положеннях (розділ ХХ ПК України). Первинно перехідні положення призначені для тимчасових правил чи особливостей, але на практиці до них включено багато норм, що діють багато років і фактично є постійними особливостями оподаткування (наприклад, спеціальні режими з ПДВ для сільгосппідприємств, звільнення від оподаткування для певних галузей тощо). Такий підхід створює фрагментарність: суттєві правила розкидано між основною частиною ПК України та його прикінцевими положеннями, що ускладнює користування законом і може призводити до помилок. На це звертають увагу науковці, наголошуючи, що нераціональне «розкидання» пов’язаних норм порушує внутрішню цілісність законодавства і шкодить принципу системності [198, с. 48].

Інший приклад – невідповідність розташування норм їх змісту або загальній логіці кодифікації. Зокрема, певні визначення термінів у ПК України дані не в статті 14 «Визначення понять», а в спеціальних розділах. Наприклад, визначення терміна «нерезидент» міститься в ст. 14.1 ПК України, тоді як визначення «пов’язана особа» для цілей трансфертного ціноутворення – в ст. 39 ПК України, а не разом з іншими термінами. Хоча це продиктовано спеціальним контекстом, з погляду системності було б логічніше подати всі базові дефініції у загальному розділі, щоб уникнути пошуку по різних главах. Аналогічно, порядок погашення податкового боргу колись був прописаний у двох різних главах: загальні положення і окремо щодо єдиного внеску, що вимагало узгодження. Згодом ці норми об’єднали, усунувши дублювання (Законом України від 24 жовтня 2013 року № 657-VII № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників

податків та удосконалення деяких положень») [353; 281], але первісно таке рознесення створювало плутанину.

Основною причиною нераціонального розташування норм є недоліки законодавчої техніки при структуруванні кодифікованого акта або при внесенні змін. Коли поправки до закону приймаються хаотично, без загального бачення структури, нові норми можуть додаватися «в кінець» розділу або до перехідних положень, навіть якщо їх місце логічно – в основній частині. Так накопичуються «структурні аномалії» кодексу. Правовими ознаками дефекту розташування норми є: а) положення, які змістовно належать до однієї тематики, розкидано по різних розділах акта; б) важливі норми сховані у нетипових місцях (напр. постійно діючі правила в прикінцевих положеннях); в) порушення ієрархії норм (наприклад, детальне правило передує загальному принципу, або навпаки, спеціальна норма поміщена поза межами відповідного розділу).

Нераціональне розташування норм ускладнює роботу як платників податків, так і органів ДПС та судів. По-перше, пошук релевантної норми стає менш інтуїтивним: адресат закону може не здогадатися, що важливе для нього правило сховане, наприклад, у «Перехідних положеннях» або в іншому розділі. По-друге, порушення логіки побудови норм може привести до конфлікту між загальними і спеціальними нормами: якщо спеціальна норма поміщена не там, де всі інші спеціальні положення, легко не врахувати її й застосувати загальну норму помилково. Як зазначається в літературі, однією з поширених проблем ПКУ є колізії між загальними і спеціальними положеннями через неузгодженість їх розміщення [178]. По-третє, у довгостроковій перспективі нераціональна структура підриває єдність податкового законодавства – воно виглядає як набір розрізнених фрагментів, а не як цілісна система, що знижує рівень правової визначеності та може негативно впливати на імідж податкової системи (незрозумілі закони підривають довіру бізнесу).

Приклад судової оцінки. Хоча судова практика рідко оперує терміном «нераціональне розташування норм», деякі рішення фактично критикують законодавця за неузгоджену структуру. Приміром, Верховний Суд у кількох справах щодо оподаткування підкреслював, що «норма-принцип стабільності податкового законодавства не може змінювати порядок набрання чинності новими правилами оподаткування» [266], вказуючи на хибне розміщення норми-принципу (ст. 4 ПКУ) відносно норм про набрання чинності. Фактично суд звернув увагу, що принцип стабільності (ст. 4.1.9 ПКУ) декларує незмінність правил протягом бюджетного року, але порядок внесення змін визначається іншими нормами (п. 4.5 ст. 4 ПКУ тощо), і їх слід читати у системному зв'язку. Цей приклад підтверджує: якщо норми розташовані не інтуїтивно, виникають труднощі у тлумаченні їх взаємодії.

Логічна недосконаліть податкового законодавства проявляється у порушенні законів формальної логіки в змісті норм та їх взаємозв'язках. Мова йде про випадки, коли нормативний припис сформульовано або поєднано з іншими приписами так, що виникає внутрішня суперечність, нелогічність або неоднозначність у правовій конструкції. На доктринальному рівні під логічною недосконалістю розуміють такі вади, як логічні суперечності, тавтології, невиправдане використання оціночних понять, незбалансованість абстрактності й конкретності викладу матеріалу тощо [40]. І.В. Суходубова відносить цей дефект до п'ятого виду дефектів законодавства, відзначаючи дисбаланс між абстрактним і казуїстичним способом викладення, надмір оцінних категорій і бланкетних диспозицій як ознаки логічної недосконалості правових норм [335, с. 92]. Іншими словами, закон може втрачати логічну стрункість, коли в ньому залишаються непогоджені між собою поняття, умови або наслідки.

Податкове законодавство є особливо чутливим до логічних вад, що зумовлено складністю предмета правового регулювання та багаторівневим характером податкових норм. Податковий кодекс України демонструє низку логічних недосконалостей, які негативно впливають на передбачуваність і

цілісність податкового регулювання. Одним із найпоширеніших проявів таких вад є внутрішні суперечності між нормами Кодексу, коли різні статті встановлюють несумісні підходи до одного й того самого питання. Характерною є ситуація, коли одна норма пропонує певний порядок обчислення або сплати податку, тоді як інша передбачає інший, взаємовиключний механізм. Подібне неодноразово спостерігалося у регулюванні авансових внесків з податку на прибуток та порядку остаточного розрахунку за підсумками року. Інший приклад – встановлення різних розмірів штрафних санкцій за аналогічні правопорушення в окремих главах Кодексу, що створює дисбаланс між мірою відповідальності та характером порушення. Якщо такі суперечності очевидні, вони трансформуються у формальну правову колізію; у випадку ж прихованої несумісності правозастосувач опиняється перед необхідністю обрати одну з норм, не маючи чітких критеріїв такого вибору.

Ще однією формою логічної недосконалості є неоднозначність або казуїстичність законодавчих формулювань. Законодавець часто вдається до використання оціночних понять без належної конкретизації змістових критеріїв, таких як «розумний економічний зміст операції» чи «ділова мета». У низці випадків це супроводжується надмірною деталізацією окремих ситуацій, що, з одного боку, створює враження повноти регулювання, а з іншого – призводить до втрати узагальнених принципів та нормативної логіки. Наприклад, у Податковому кодексі України доволі загально визначено поняття «безнадійний податковий борг», проте водночас наведено вичерпний перелік ситуацій, у яких можливе його списання. Така комбінація абстрактного визначення та надмірної конкретизації окремих випадків залишає нерегульованими проміжні ситуації, породжуючи простір для різночитань і правозастосовних труднощів. Подібна незбалансованість між абстракцією та казуїстикою є характерною ознакою логічної недосконалості податкових норм.

Окреме місце серед логічних дефектів посідають так звані логічні аберації – конструктивні помилки, у межах яких норма через хибне логічне структурування не досягає своєї мети або призводить до результатів, яких законодавець очевидно не мав на увазі. У податковому регулюванні такі ситуації виникають тоді, коли нечітка умова або неправильно сформульована диспозиція дозволяє платникам податків обходити податкові правила. У практиці зустрічалися випадки, коли поєднання норм про оподаткування доходів фізичних осіб створювало можливість уникнути оподаткування завдяки послідовності дій, формально охоплених різними положеннями Кодексу. Подібні логічні аберації зазвичай не є очевидними на етапі законотворчості й виявляються лише у правозастосовній діяльності – через виявлені ДПС або судами податкові схеми, побудовані на неузгодженості нормативного матеріалу, що демонструє недостатність логічної експертизи проєктів податкових законів та актуалізує потребу у запровадженні системної логіко-структурної перевірки нормативних актів ще до їх ухвалення.

Таким чином, логічні недосконалості податкового законодавства – внутрішні суперечності, неоднозначні формулювання та нормативні аберації – істотно підривають цілісність і ефективність податкового регулювання, ускладнюють тлумачення та відкривають можливості для зловживань. Їхнє усунення потребує поєднання якісної законодавчої техніки, глибоких логічних перевірок і розвитку доктринальної стабільності у податковому праві.

Логічна недосконаліть зазвичай є наслідком суб’єктивних помилок законотворця – поспіху, недостатнього врахування усіх наслідків норми або компромісів при прийнятті закону. Є.М. Смичок відзначає, що якість судових рішень у податкових спорах часто залежить від «нечіткого формулювання положень законів, а також від дефектів процесуального законодавства», до яких належать і дефекти логічні [154, с. 140–143]. С.С. Пирога у своїх працях з податкового права акцентував, що логічна узгодженість податкових норм є передумовою їх правової визначеності: недосконалі конструкції породжують різночитання і спори. Зокрема, вона аналізувала ситуації, у яких некоректне

або нечітке визначення бази оподаткування в Податковому кодексі України зумовлювало розмиття податкової бази та створювало передумови для зловживань з боку платників. Такі недоліки нормативного регулювання відкривали можливості для пошуку прогалин у законодавстві з метою мінімізації податкових зобов'язань або ухилення від оподаткування, що, у свою чергу, негативно впливало на стабільність податкової системи та ефективність фіскальної політики держави [234, с. 232]. Отже, логічна досконаліть норм – необхідна умова справедливого та ефективного оподаткування.

Логічна недосконаліть податково-правових норм проявляється в тому, що за умов їх практичного застосування окремі положення виявляються нефункціональними або внутрішньо суперечливими, унаслідок чого тягар вирішення відповідних проблем покладається на правозастосовні органи. Українські суди систематично стикаються з неоднозначністю приписів Податкового кодексу України, що зумовлює необхідність вироблення усталеної практики їх тлумачення. Саме з огляду на це у ст. 4 ПК України закріплено принцип презумпції правомірності рішення платника податку в разі неоднозначного трактування норм податкового законодавства [241]. Зазначений принцип, сформульований у пп. 4.1.4 ПК України, імперативно орієнтує правозастосувача на вирішення колізій та неясностей на користь платника податку.

Крім того, п. 56.21 ПК ПК України дублює та конкретизує цю ідею для стадії адміністративного та судового оскарження: у разі, якщо норма закону або підзаконного нормативного акта допускає множинне тлумачення прав та обов'язків учасників податкових правовідносин, відповідне рішення має ухвалюватися на користь платника податку [241]. Наявність таких приписів є прямим відображенням усвідомлення законодавцем логічної недосконалості частини чинних норм.

Практика ДПС України, зокрема зміст індивідуальних податкових консультацій та офіційних роз'яснень, також свідчить про звернення до

принципу презумпції правомірності, що фактично підтверджує існування спірних та неоднозначних положень у законі. Як слушно зазначає С. Децюра та ряд інших експертів, «положення актів, що регулюють справляння податків і зборів, містять неоднозначності, суперечності, колізії, і тому їх можна трактувати в будь-який бік», чим інколи користуються податкові органи для обґрунтування більш фіскальної інтерпретації [91]. У подібних ситуаціях платник податків набуває можливості апелювати до презумпції правомірності, що підтверджується і судовою практикою: суди нерідко стають на бік платників за наявності справді неоднозначної норми, тлумачачи її на користь суб’єкта податкового обов’язку.

Логічна недосконаліть прямо підриває принципи правової визначеності та справедливості оподаткування. Принцип правової визначеності, що є похідним від реалізації засад верховенства права вимагає чіткості та передбачуваності норм. Коли ж закон сформульовано логічно некоректно, його передбачуваність страждає – платник не може з упевненістю знати свої податкові наслідки. Принцип справедливості вимагає рівномірності податкового навантаження і однакового застосування до рівних ситуацій. Логічно хибні норми можуть вести до несправедливих результатів, коли, скажімо, дрібна неузгодженість дозволяє одним платникам уникнути податку, тоді як інші в аналогічній ситуації сплачують його, що породжує фіскальну нерівність та викликає обґрунтоване невдоволення.

З огляду на ключове значення усунення логічних дефектів нормативного матеріалу, Верховна Рада України періодично вносить до Податкового кодексу України так звані «технічні правки», спрямовані на коригування очевидних неузгодженостей, описок та помилок системного характеру. Втім, як показує правозастосовна практика, повна елімінація логічних недоліків видається вкрай ускладненою: усунення одного дефекту нерідко супроводжується виникненням нових проблем, виявлених як динамікою економічних відносин, так і появою нових, креативних схем мінімізації податкового навантаження.

У зв’язку з цим поряд із постійним удосконаленням тексту податкових законів особливого значення набуває формування ефективних механізмів нейтралізації наслідків логічної недосконалості нормативних приписів. До таких механізмів, зокрема, належить закріплення презумпції правомірності рішень платника податку у випадках неоднозначного тлумачення норм, а також належний рівень судової практики щодо інтерпретації та системного узгодження положень податкового законодавства. Саме поєднання законодавчої «технічної» корекції та якісного судового тлумачення створює умови для мінімізації негативного впливу логічних дефектів на стабільність та передбачуваність податкових правовідносин.

Розглянуті види юридичних дефектів – дублювання, нераціональне розташування та логічна недосконалість – тісно пов’язані як між собою, так і з іншими вадами законодавства (колізіями, прогалинами тощо). Вони часто виступають причинами або наслідками одне одного. Так, дублювання норм нерідко призводить до колізій – коли дві дубльовані норми починають відрізнятися за змістом після змін, між ними виникає суперечність (колізія). Логічна недосконалість може бути коренем колізії: якщо закон сформульовано двозначно, дві різні інтерпретації фактично вступають у колізію. Нераціональне розташування норм сприяє як прогалинам, так і дублюванню: погано структурований акт може ненавмисно пропустити важливе правило (утворюється прогалина) або повторити його в іншому місці, не помітивши, що воно вже встановлено.

Вплив на принцип стабільності. Одним із базових принципів податкового законодавства, закріплених у пп. 4.1.9 ПК України, є принцип стабільності: податки та їх елементи не можна змінювати пізніш ніж за 6 місяців до нового бюджетного року, та не можна змінювати протягом бюджетного року [241]. Наявність частих змін сама по собі не є «дефектом норми», але часто часті зміни – наслідок виявлення законодавчих дефектів. Наприклад, щоб усунути дублювання чи логічну неузгодженість, ВР України змушена вносити поправки, іноді по декілька разів на рік. У 2011–2013 рр. ПК

України змінювався сотні разів, виправляючи недоліки, що прямо порушувало принцип стабільності оподаткування [156]. Отже, юридичні дефекти виступають одним із ключових чинників нестабільності податкового законодавства. Водночас надмірна орієнтація законодавця на формальну стабільність без належного усунення наявних вад здатна призвести до консервації проблем: законодавство залишатиметься формально незмінним, але концептуально й технічно неякісним. Тому необхідним є досягнення балансу: стабільність нормативного масиву має забезпечуватися лише після його максимально можливого «очищення» від очевидних дефектів структури та змісту.

Щодо впливу на принципи правової визначеності та єдності законодавства, слід підкреслити, що правова визначеність (ясність) і внутрішня узгодженість податкових норм зазнають безпосереднього негативного впливу від описаних вище дефектів. Як уже зазначалося, дублювання, нелогічність і техніко-юридичні похибки породжують неоднозначність регулювання, що підриває визначеність приписів та ускладнює прогнозованість правозастосування. Єдність податкового законодавства – тобто його внутрішня несуперечливість і системна цілісність – порушується, коли норми розміщені хаотично, частково дублюються або прямо суперечать одна одній. Результати дослідження структури й змісту Податкового кодексу України засвідчили існування широкого спектра суперечностей і прогалин, які об’єктивно ускладнюють правозастосування [77].

Серед найпоширеніших проблем прямо виокремлюються дублювання норм та можливість множинного тлумачення окремих положень [77], а також фрагментарний характер реформ, нормативна нестабільність і відсутність цілісної, довгострокової стратегії розвитку податкової системи [225]. Сукупність цих факторів знижує рівень довіри до податкового законодавства, негативно впливає на податкову культуру та посилює ризики ухилення від оподаткування.

Принцип єдності податкової системи вимагає, аби різні елементи (податки, збори, процедури) будувалися на спільних засадах і не суперечили один одному. Дублювання норм може порушувати єдність шляхом дублювання функцій різних органів або перетину компетенції. Наприклад, дублювання повноважень різними органами регулювання фінансової сфери в різних законах розглядається як явище, що підриває цілісність державного управління [202]. У податковій сфері, після створення єдиної ДПС України, проблему дублювання функцій частково знято, але залишаються дублювання норм між ПК України та іншими законами (наприклад, в сфері фінансового контролю, адмінінстративні процедури тощо).

Справедливість оподаткування (пп. 4.1.6 ПК України – соціальна справедливість [328]) означає рівне ставлення до платників, пропорційність податкового навантаження їх платоспроможності та недискримінацію. Юридичні дефекти опосередковано можуть порушувати справедливість. По-перше, нелогічна податкова норма, що містить прогалини або внутрішні неузгодженості, об’єктивно створює переваги для тих суб’єктів, які мають достатній рівень інформованості чи фінансових ресурсів для залучення кваліфікованих консультантів і, відповідно, здатні використати неоднозначність регулювання на свою користь (відшукати й легально експлуатувати податкову «лазівку»). Інші ж платники сумлінно виконують податковий обов’язок у «стандартному» режимі, що фактично формує приховану дискримінацію за ознакою обізнаності та доступу до спеціальних знань, яка з позицій принципу справедливості є очевидно неприйнятною.

По-друге, дублювання норм або їх суперечливість здатні зумовити вибірковість правозастосування: податкові органи в одних випадках посилаються на одну норму, в інших – на її дублет чи альтернативне тлумачення, фактично «обираючи», щодо кого застосовувати більш жорсткий підхід, а щодо кого – ні. Така ситуація створює підґрунтя для корупційних практик, підриває принцип рівності всіх перед законом і сприяє формуванню нерівномірного податкового навантаження.

Українська правозастосовна практика фіксує випадки, коли податкові органи зловживали неоднозначністю законодавчих приписів, інтерпретуючи норми виключно у фіскальному ключі – всупереч закріпленому в ПКУ принципу презумпції правомірності рішень платника податку [45, с. 145]. Подібні дії прямо порушують вимоги справедливого та рівного підходу до учасників податкових правовідносин і підривають довіру до системи оподаткування загалом.

Недоліки законодавства ускладнюють й адміністрування податків. ДПС змушена витрачати ресурси на надання безлічі роз'яснень та індивідуальних консультацій, аби заповнити прогалини чи пояснити суперечливі норми, що є додатковим навантаженням як на адміністративний орган, так і на платників податків, які повинні звертатися за роз'ясненнями. Як відзначає А.Й. Іванський, податківці іноді намагаються виправити недоліки НПА шляхом ускладнення адміністрування (додаючи нові процедури, звітність тощо) [112, с. 221–222].

Усунення розглянутих юридичних дефектів податкового законодавства є необхідною умовою підвищення якості функціонування податкової системи. Таку вимогу, зокрема, закріплено на рівні законодавства: відповідно до ст. 8 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [284], нормативно-правові акти мають бути ефективними, результативними, зрозумілими та однозначними для суб'єктів господарювання. У цьому контексті доктрина фінансового права формулює низку ключових напрямів удосконалення податкового законодавства, спрямованих на подолання згаданих дефектів.

По-перше, йдеться про системний аналіз чинних норм на предмет дублювання та внутрішніх суперечностей. Окремі дослідники наполягають на доцільності регулярного аудиту податкового законодавства, покликаного виявляти дубльовані або конфліктні приписи з метою їх об'єднання, гармонізації чи вилучення. Позитивним прикладом такої «зачистки» можна вважати зміни до Податкового кодексу України, внесені у 2020 р. Законом

України «Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 465-IX [272], у межах яких було скасовано низку застарілих або дублюючих норм у рамках податкової реформи; подібні ревізії мають носити постійний, а не разовий характер.

По-друге, важливою доктринальною пропозицією є вдосконалення структури ПК України. Ряд авторів (О.О. Дмитрик, М.П. Кучерявенко та ін.) обґрунтовують необхідність оновлення системної побудови ПК України таким чином, щоб розміщення норм відповідало сучасним потребам регулювання, що передбачає раціональний перерозподіл нормативного матеріалу між розділами, винесення постійно діючих норм із Перехідних положень до основних розділів, а також групування приписів за тематичними блоками. Як приклад наводяться пропозиції фахівців із ПДВ щодо трансформації підрозділу 2 розділу XX (особливості справляння ПДВ) в окремий параграф розділу V ПК України, оскільки більшість передбачених там правил є постійними. Така реорганізація покликана підвищити прозорість структури ПК України та полегшити його практичне застосування.

По-третє, центральне місце посідає питання якісної нормотворчої експертизи. Підкреслюється необхідність посилення вимог до податкових законопроєктів у частині дотримання стандартів юридичної техніки. Запровадження обов’язкової експертизи з боку Міністерства юстиції України чи незалежних наукових установ щодо кожного податкового законопроєкту могло б істотно зменшити ризики появи нових логічних, структурних чи системних вад. Експертна оцінка має охоплювати перевірку відповідності проекту принципам формальної логіки, відсутності надмірності, а також узгодженості з чинним законодавством. У зарубіжній практиці вже існують відповідні інструменти, зокрема в Німеччині – правила законодавчої техніки Handbuch der Rechtsförmlichkeit [22], які передбачають обов’язкову перевірку проектів актів на зрозумілість, несуперечливість та системність; український

парламент міг би запозичити подібний формат керівництв із нормопроєктування.

По-четверте, доктрина фінансового права наголошує на значенні науково обґрунтованих рекомендацій та орієнтації на кращі порівняльні практики. Українські дослідники активно розробляють пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства. Так, Є. Смичок підкреслює, що система податкового права має формуватися на засадах єдності та узгодженості, а отже потребує подальшої кодифікації й усунення фрагментарності регулювання [330, с. 83–89]. Виділяється також такий теоретико-правовий підхід, що кодифікація 2010 р. лише частково усунула дефектність податкового законодавства, хоча й зменшила кількість актів, що регулюють податкову сферу [153, с. 44–45; 152, с. 11–20 та ін.]. Звідси робиться висновок про потребу в подальшій системній роботі, зокрема в перспективі – у підготовці нової редакції ПКУ після 10–15 років дії чинної, із урахуванням усіх накопичених змін та виправлень.

По-п’яте, важливим напрямом є навчання та підготовка кадрів, залучених до нормотворчого процесу. Для мінімізації юридичних помилок необхідно системно підвищувати кваліфікацію фахівців Міністерства фінансів України, ДПС України, профільних парламентських комітетів. У програмах підготовки та підвищення кваліфікації з законодавчої техніки доцільно робити акцент на типових дефектах (дублювання, неузгодженість, надмірна казуїстичність) і методах їх запобігання. Як справедливо зазначає Т.О. Коваленко, ключовою передумовою якісного закону є високий рівень професіоналізму його розробників та експертів [128]; отже, інвестиції в людський капітал законотворців мають прямий ефект у вигляді підвищення якості нормативного регулювання.

Нарешті, перспективним сучасним напрямом виступає залучення інформаційно-технологічних рішень до процесу підготовки податкових законопроєктів. Уже нині існують програмні комплекси, здатні автоматично виявляти повтори тексту (дублювання), колізійні визначення чи інші елементи

несумісності у великих масивах документів. Україна могла б запровадити систему аналізу законопроєктів на основі технологій штучного інтелекту, яка б на етапі розробки сигналізувала про можливі логічні колізії, дублюючі фрагменти або структурні вади. Такий підхід цілком відповідає загальній тенденції цифровізації державного управління і має потенціал стати важливим інструментом запобігання появі нових юридичних дефектів податкового законодавства.

Дублювання норм, нераціональне розташування та логічна недосконаліть є серйозними вадами податкового законодавства, що перешкоджають його прозорості, передбачуваності та справедливості. Вони підривають принципи, проголошені у ст. 4 ПК України – зокрема принципи законності, рівності, стабільності та презумпції правомірності платника. Наявність таких дефектів не лише ускладнює діяльність ДПС України і судів (вимагаючи численних роз'яснень, створюючи підґрунтя для спорів), але й негативно впливає на самих платників податків – знижує їх довіру до держави та бажання добровільно виконувати податкові обов'язки. Тому усунення цих недоліків – через системні законодавчі зміни та поліпшення нормотворення – є нагальним завданням [173; 175; 164].

Висновки до розділу II

1. Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що прогалини у праві та правові вакууми є базовими різновидами юридичних дефектів, що виникають унаслідок відсутності або неповноти нормативного регулювання там, де воно є об'єктивно необхідним. У податковому праві такі дефекти мають особливо критичний характер, оскільки підривають фундаментальні принципи законності оподаткування, правової визначеності, передбачуваності податкового тягаря та справедливості.

В умовах воєнного стану 2022–2025 рр. прогалини постали не лише як традиційні техніко-юридичні недоліки, а й як результат швидких змін економічної реальності й необхідності ухвалення термінових рішень. Це призвело до появи тимчасових режимів, мораторіїв та спеціальних норм, що, попри позитивну мету, створили значну кількість «перехідних» прогалин.

Встановлено, що прогалини та правові вакууми у сфері оподаткування тягнуть за собою ризики нерівності платників, можливості агресивного податкового планування, неоднакової практики контролюючих органів і збільшення кількості податкових спорів. Саме тому їх подолання потребує не лише нормотворчої активності законодавця, а й узгодженості між судовою, адміністративною та експертною практикою.

Проблематика правового вакууму та прогалин у податковому законодавстві належить до ключових аспектів дослідження ефективності функціонування правової системи у сфері публічних фінансів. Податкове право, як одна з найбільш динамічних галузей національного законодавства, особливо чутливе до явищ неповноти правового регулювання, оскільки нестабільність нормативної бази безпосередньо впливає на реалізацію фіскальної політики держави, правову визначеність для платників податків та передбачуваність діяльності контролюючих органів.

У теорії права правовий вакуум визначають як ситуацію, за якої певні суспільні відносини взагалі не врегульовані правовими нормами, хоча об’єктивно потребують нормативного впливу. У податковій сфері правовий вакуум проявляється, зокрема, у випадках появи нових економічних явищ або інструментів, що не були враховані законодавцем. Наприклад, швидке поширення цифрових бізнес-моделей, криптоактивів та платформеної економіки створює нові податкові реалії, які не знаходять прямого відображення у чинних нормативних актах. У таких умовах правовий вакуум може призводити до неоднозначності застосування норм, збільшення ризику ухилення від оподаткування, а також створювати бар’єри для інноваційних економічних процесів через відсутність чітких правил.

На відміну від правового вакууму, прогалина у законодавстві виникає тоді, коли певні відносини формально врегульовані, однак регулювання є неповним, суперечливим або таким, що не дозволяє забезпечити належний правозастосовний результат. У податковому праві прогалини можуть виникати через недосконалу законодавчу техніку, недостатнє узгодження норм між собою, відсутність дефініцій ключових понять або несвоєчасну адаптацію національного законодавства до міжнародних стандартів. Прогалина може мати як об'єктивний характер – спричинений розвитком економічних відносин, так і суб'єктивний – пов'язаний із недосконалістю правотворчої діяльності, зокрема поспішністю внесення змін до Податкового кодексу чи недостатнім рівнем експертного опрацювання законопроєктів.

Правові вакууми та прогалини у податковому законодавстві становлять особливу загрозу принципам верховенства права та правової визначеності. Платник податків має право очікувати від держави чітких, узгоджених і передбачуваних норм, що дають можливість обґрунтовано оцінювати податкові ризики та планувати господарську діяльність. Натомість існування прогалин створює умови для розширення дискреційних повноважень контролюючих органів, нерівного підходу до платників, зниження довіри до податкової системи та збільшення кількості судових спорів. Крім того, наявність прогалин часто унеможливлює ефективне запровадження механізмів протидії агресивному податковому плануванню, що призводить до ненадходження значних сум до бюджету.

Для подолання таких недоліків законодавець повинен забезпечувати системність, узгодженість і стабільність податкового регулювання, застосовувати високі стандарти законодавчої техніки, а також здійснювати регулярний моніторинг ефективності правових норм із метою своєчасної ідентифікації нових правових явищ. Важливим інструментом усунення прогалин на етапі правозастосування є офіційні роз'яснення, узагальнюючі податкові консультації та судова практика, яка відіграє компенсаторну роль у забезпеченні цілісності правового регулювання.

Таким чином, правовий вакуум і прогалини у податковому законодавстві є невід'ємними, хоча й небажаними наслідками еволюційної природи податкового права. Їхнє своєчасне виявлення та усунення є необхідною умовою побудови ефективної та справедливої системи оподаткування, яка відповідає принципам правової визначеності, економічної нейтральності та належного врядування.

2. Колізії в податковому праві та законодавстві становлять системний, а не випадковий феномен, зумовлений як об'єктивною складністю податкового регулювання, так і недоліками нормотворчої та правозастосовної діяльності. Вони посідають особливе місце в системі юридичних дефектів податкового законодавства, відрізняючись від прогалин і конкуренції норм як за природою, так і за механізмами подолання, але водночас тісно з ними взаємодіючи.

По-перше, колізії доцільно розглядати як специфічний різновид нормативного протиріччя, що виникає між приписами, які регулюють однорідні або тотожні податкові правовідносини, але через розбіжність змісту, цілей або механізмів регулювання не можуть бути застосовані одночасно. На відміну від прогалин, де відсутня необхідне правило, при колізії маємо «надмір» регулювання – дві чи більше норми претендують на застосування до однієї ситуації, але ведуть до різних правових наслідків. Ця ознака – взаємовиключність можливості одночасної реалізації – є ключовою для відмежування колізій від інших дефектів.

По-друге, у системі податкового законодавства можна виокремити кілька основних видів колізій.

За ієрархією (вертикальні колізії) – суперечності між нормами різних рівнів: між Конституцією і законом, між Податковим кодексом України та підзаконними актами (наказами Мінфіну України, постановами Кабінету Міністрів тощо). У податковій сфері це особливо помітно тоді, коли підзаконний акт фактично звужує обсяг прав платника або створює додаткові обов'язки, не передбачені кодексом, як це простежується в ситуації з регулюванням реєстрації платників акцизного податку через зміну форм заяв

та процедур СЕАРП. У таких випадках вирішальне значення має принцип lex superior derogat legi inferiori та конституційна вимога діяти лише «на підставі, в межах повноважень та у спосіб, визначені законом».

За часом (темпоральні колізії) – суперечності між старою та новою нормою, які регулюють один і той самий масив відносин. Прикладами є співіснування у часі «старої» форми заяви про реєстрацію платника акцизного податку (затвердженої попереднім наказом) та «нової» форми, що ще не набрала чинності, або накладання змін до Податкового кодексу України на перехідні положення та тимчасові воєнні режими. У таких випадках ключовим орієнтиром виступає lex posterior derogat priori, але його застосування ускладнюється тоді, коли «новий» акт фактично не є чинним (не оприлюднений належним чином або не забезпечений процедурними механізмами реалізації).

За змістом (горизонтальні, внутрішньосистемні колізії) – протиріччя між нормами одного рівня та однієї галузі: наприклад, між різними статтями Податкового кодексу України, між загальними та спеціальними нормами, між матеріальними та процедурними приписами, які по-різному вирішують однакові питання (строки, обсяг прав, наслідки порушень). Сюди ж належить і колізійність між ПК України та Кодексом адміністративного судочинства України в частині процесуальних гарантій платника: для адміністративних судів саме КАС України є базовим процесуальним актом, тому несумісність його приписів із нормами податкового законодавства вимагає системного узгодження, аби уникнути конкуренції процесуальних режимів у розгляді податкових спорів.

За галузевою належністю (міжгалузеві колізії) – наприклад, між податковим, митним, фінансовим, господарським, адміністративним законодавством, які по-різному визначають одні й ті самі юридичні факти (наприклад, момент виникнення податкового обов’язку, статус суб’єкта, режим відповідальності). Такі колізії особливо актуальні в умовах воєнного стану, коли запроваджуються спеціальні режими оподаткування, мораторії,

пільги для окремих категорій платників, що «накладаються» на загальний правовий режим.

По-третє, у системі юридичних дефектів податкового законодавства колізії займають проміжне положення між прогалинами та конкуренцією норм. Вони відрізняються від прогалин тим, що регулювання формально існує, але є внутрішньо суперечливим; від конкуренції норм – тим, що ці норми не просто альтернативно застосовні, а взаємно блокують одна одну через протилежні наслідки. Водночас колізії тісно взаємодіють з іншими дефектами: техніко-юридичні помилки, дублювання приписів, нераціональне розташування норм у кодексі створюють «поживне середовище» для появи як формальних, так і прихованих колізій; прогалини в перехідних положеннях часто трансформуються у темпоральні конфлікти; конкуренція загальних і спеціальних норм швидко переростає в реальне протиріччя.

По-четверте, механізми подолання колізій у податковому праві мають багаторівневий характер. На рівні закону – це колізійні норми та спеціальні застереження (як-от презумпція правомірності рішень платника, норми про пріоритет міжнародних договорів, про дію перехідних положень тощо). На рівні доктрини – це колізійні принципи (lex specialis, lex posterior, lex superior), які виконують роль загальних орієнтирів у разі відсутності або недостатності спеціального регулювання. На рівні судової практики – це формування сталих підходів до тлумачення, коли суди, спираючись на Конституцію, принципи справедливості, розумності, пропорційності, а також на практику ЄСПЛ, вирівнюють «перекоси» податкових норм на користь правової визначеності та захисту прав платника. Особливе значення тут має принцип-презумпція правомірності рішень платника податків: він поєднує в собі ідею колізійного принципу та форму її позитивного закріплення, перетворюючись на юридичний «фільтр», через який повинні проходити всі сумнівні випадки тлумачення норм.

По-п’яте, воєнні зміни 2022–2025 рр. продемонстрували, що колізії в податковому праві можуть загострюватися в умовах кризового

нормотворення: масові, поспішні та фрагментарні зміни, спрямовані на оперативну підтримку економіки, неминуче породжують напластування тимчасових норм на постійну регуляцію. Виникають «зони підвищеної колізійності» – між звичайними та воєнними правилами оподаткування, між різними редакціями податкових пільг, між процедурними строками мирного часу і спеціальними режимами. Ці колізії не зникають автоматично зі скасуванням воєнного стану, а проявляються при вирішенні перехідних спорів, зокрема щодо подвійного оподаткування, відновлення обов'язків, перерахунку податкових зобов'язань.

Отже, види колізій у податковому праві – вертикальні, горизонтальні, темпоральні, міжгалузеві, внутрішньосистемні – утворюють багатовимірну підсистему юридичних дефектів, яка має власні закономірності, але водночас тісно пов'язана з іншими видами дефектності. Усвідомлення цієї системності є принципово важливим для доктрини податкового права: лише комплексний підхід, що поєднує вдосконалення законодавчої техніки, розвиток колізійних норм і принципів, а також єдність судової практики, дає можливість мінімізувати негативний вплив колізій на правову визначеність, справедливість оподаткування та ефективність вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві.

3. Визначено, що конкуренція норм податкового законодавства є самостійним, концептуально значущим різновидом юридичних дефектів, який посідає проміжне, але системоутворююче місце між прогалинами та колізіями. Її специфіка полягає в тому, що йдеться не про очевидну відсутність регулювання (як у випадку прогалин) і не про відверте нормативне протиріччя (як у випадку колізій), а про ситуацію множинності регулювання, за якої кілька норм одночасно формально придатні до застосування щодо одного фактичного складу, але їх одночасна реалізація є або практично неможливою, або не відповідає цільовому задуму законодавця. Таким чином, конкуренція норм виявляє «надлишкову» регуляцію, яка при відсутності чітких правил пріоритету трансформується у стан правової невизначеності.

Встановлено, що сформульоване у науці визначення конкуренції норм податкового законодавства, згідно з яким вона постає як ситуація перетину сфер дії, коли дві й більше норми одного чи різного рівня одночасно регулюють однорідні податкові відносини без прямої логічної суперечності, але з необхідністю вибору однієї з них як пріоритетної, дозволяє чітко відмежувати це явище від колізії. Якщо при колізії ключовою є несумісність норм за змістом, то при конкуренції на перший план виходить проблема визначення належної норми з-поміж кількох «формально правильних». Відповідно, основними правовими ознаками конкуренції норм податкового законодавства є: одночасна формальна застосовність норм; відсутність відкритого протиріччя між ними; альтернативний характер правових наслідків; потреба у спеціальних правилах пріоритету; посилення ролі правового розсуду як платника, так і органу правозастосування.

Особливу актуальність конкуренція норм набуває у податковому праві, з огляду на його багаторівневу побудову (Конституція України, Податковий кодекс України, спеціальні закони, міжнародні договори, підзаконні акти, роз'яснення контролюючих органів) та поєднання матеріальних і процедурних приписів. Наявність спеціальних режимів оподаткування, численних пільг, відсилочних норм, а також паралельних процедур захисту прав платника закономірно породжує ситуації, коли один і той самий фактичний склад «підпадає» під декілька норм. У «здоровому» вигляді така конкуренція є усвідомленим інструментом гнучкості (наприклад, вибір між загальною та спрощеною системою оподаткування), однак у «дефектному» – джерелом невизначеності, непослідовної практики та потенційних зловживань.

Виокремлено кілька ключових видів конкуренції норм податкового законодавства: внутрішньогалузеву (між загальними і спеціальними нормами ПК України, між різними пільгами та режимами); міжгалузеву (на стику податкового, митного, фінансового, цивільного, адміністративного права); між національним і міжнародним регулюванням (конкуренція норм ПК України та положень міжнародних договорів про уникнення подвійного

оподаткування, актів BEPS, директив ЄС); матеріально-правову та процесуальну (альтернативні процедури оскарження, захисту, виконання податкових обов'язків). Кожен із цих різновидів має власну логіку, але спільним для них є те, що відсутність чітко окреслених критеріїв застосування норм перетворює конкуренцію на юридичний дефект. При цьому конкуренція може виникати не лише між «звичайними» регулятивними нормами, а й між ними та принципами податкового права. Показовим у цьому сенсі є співвідношення норм, що змінюють ставки податків у стислі строки, та принципу стабільності податкового законодавства, який є галузевою конкретизацією принципу правової визначеності. Сучасна судова практика, зокрема правові позиції Верховного Суду в справах щодо рентної плати за користування надрами та зміни ставок, демонструє складну конкуренцію між «жорстким» нормативним регулюванням і принциповими орієнтирами верховенства права, передбачуваності, захисту права власності. Фактично суд змушений визначати, що є пріоритетним: буквальний припис про підвищення ставки чи вимога стабільності та передбачуваності податкових змін. Відповідь на це питання безпосередньо впливає як на баланс публічних і приватних інтересів, так і на характер конкуренції нормативних приписів.

4. Констатовано, що феномен юридичних дефектів податкового законодавства – насамперед дублювання норм, нераціональне розташування приписів та логічна недосконалість правових конструкцій – має системний, а не поодинокий характер і безпосередньо впливає на якість функціонування податкової системи України. Зазначені юридичні дефекти не можуть бути зведені до суто технічних «дрібниць» чи випадкових редакційних огріхів: вони здатні трансформуватися у суттєві перешкоди для реалізації базових принципів законності, правової визначеності, стабільності, справедливості та єдності податкової системи, закріплених у ст. 4 Податкового кодексу України та розроблених у доктрині фінансового права.

Продемонстровано, що дублювання правових норм, породжує надмірну розгалуженість та перевантаженість нормативного масиву, ускладнює його

сприйняття та практичне застосування, а в перспективі – спричиняє виникнення колізій між формально «ідентичними» приписами, які починають розходитися за змістом після часткових змін. Ситуація, коли два чи більше положень регулюють один і той самий різновид податкових правовідносин, об’єктивно зумовлює необхідність вибору як для платника, так і для контролюючого органу. Наслідком є ризик вибіркового правозастосування, коли різні суб’єкти апелюють до різних редакцій або дублетних норм, віддаючи перевагу найбільш вигідному тлумаченню, що безпосередньо підриває принцип правової визначеності, оскільки платник податків не може з достатнім ступенем упевненості передбачити, яка саме норма буде покладена в основу рішення, та водночас формує підґрунтя для корупційних практик і фіскальної нерівності.

Визначено, що нераціональне розташування норм, у свою чергу, проявляється у порушенні логіки структурування кодифікованого акта, коли ключові приписи «розкидано» між різними розділами, приховано в Перехідних положеннях або вміщено у нетипові для них структурні блоки. Такий різновид дефекту не змінює безпосередньо змісту правового регулювання, однак істотно ускладнює його сприйняття, пошук релевантних приписів та узгодження норм між собою. У прикладному вимірі це означає додаткові витрати часу й ресурсів на встановлення повного «ланцюга» нормативних положень, що регулюють конкретну ситуацію, та підвищення ризику помилкового застосування загальної норми в межах сфери дії спеціальної (або навпаки). У довгостроковій перспективі нераціональна структура підриває сприйняття податкового законодавства як цілісної, внутрішньо узгодженої системи, редукуючи його до фрагментарного набору розрізнених приписів, що негативно впливає як на імідж податкової системи, так і на інвестиційну привабливість держави.

Встановлено, що логічна недосконалість норм – внутрішні суперечності, двозначні формулювання, дисбаланс між абстрактністю та казуїстичністю, а також так звані логічні «аберації» – становить, мабуть, найбільш небезпечний

різновид дефектів, оскільки безпосередньо зачіпає зміст права. Саме логічні помилки в конструкціях норм дають змогу платникам податків конструювати схеми ухилення або агресивної податкової мінімізації, формально ґрунтуючись на буквальному тлумаченні закону, та змушують законодавця постійно «латати» виявлені шпарини, порушуючи принцип стабільності оподаткування. Водночас нечіткість, суперечливість і надмірна оціночність формулювань перешкоджають формуванню у платників податків обґрунтованих законних очікувань щодо їхніх податкових наслідків, що несумісно з вимогами правової визначеності та призводить до зниження рівня добровільного виконання податкових обов'язків.

Встановлено, що розглянуті юридичні дефекти не функціонують ізольовано: між ними існує стійкий причинно-наслідковий зв'язок. Дублювання норм може трансформуватися в колізії у випадках, коли змін зазнає лише одна з дубльованих норм, тоді як інша залишається в попередній редакції. Нераціональне розташування приписів сприяє як ненавмисному дублюванню (через відсутність цілісного бачення структури акта), так і утворенню прогалин, коли певне правило фактично «губиться» в тексті й не відтворюється там, де його логічно очікують адресати. Логічна недосконаліть, своєю чергою, здатна лежати в основі як колізій, так і прогалин: двозначне формулювання норми створює конкуруючі інтерпретації, які вступають у конфлікт, тоді як неповнота конструкції (відсутність важливої умови чи правового наслідку) формує приховану прогалину, що потребує «дозаповнення» з боку судів та контролюючих органів.

Сукупним результатом існування юридичних дефектів податкового законодавства України є системний негативний вплив на фундаментальні засади податкового права. Принцип стабільності чинного законодавства України зазнає «ерозії» через постійну потребу у технічних та змістовних поправках, спрямованих на корекцію виявлених дефектів, тоді як надмірна орієнтація на формальну незмінність норм, попри відомі вади, призводить до консервації проблем і перетворення «стабільного», але внутрішньо

дефектного закону на джерело системної несправедливості. Принцип правової визначеності порушується як множинністю дубльованих і суперечливих норм, так і їх логічною неузгодженістю та невдалою структурою. Принцип єдності податкової системи послаблюється фрагментарністю, відсутністю внутрішньої гармонії між нормами та наявністю взаємно несумісних приписів. Нарешті, принцип справедливості оподаткування виявляється порушеним унаслідок того, що дефектні норми де-факто надають переваги більш поінформованим або економічно потужним платникам, здатним скористатися неоднозначністю регулювання, тоді як інші суб'єкти несуть повне, часто більшим чином обтяжливе податкове навантаження.

Зроблено висновок, що за таких умов усунення юридичних дефектів податкового законодавства України має розглядатися не як факультативний етап «косметичного» вдосконалення законодавчого тексту, а як обов'язкова передумова реалізації конституційних та галузевих принципів податкового права. Вимога високої якості нормативно-правових актів, закріплена у ст. 8 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», покладає на державу імперативний обов'язок забезпечити ефективність, результативність, зрозумілість і однозначність регулювання для суб'єктів господарювання. Виконання цього обов'язку неможливе без системного, методологічно вивіреного підходу до виявлення та усунення дублювання, структурних і логічних вад у Податковому кодексі України та пов'язаних актах.

Проаналізовані доктринальні підходи засвідчують, що належне реагування на окреслені проблеми потребує комплексного, концептуально узгодженого та методологічно забезпеченого підходу, що вимагає: запровадження регулярного аудиту податкового законодавства з метою ідентифікації дефектів, раціоналізацію структури ПК України, установлення інституту обов'язкової високопрофесійної нормотворчої експертизи, інституційне інвестування в людський капітал законотворців та адміністраторів, а також активне використання сучасних інформаційно-

технологічних інструментів, зокрема систем на основі штучного інтелекту для виявлення колізій, дублювань і логічних аномалій ще на етапі підготовки законопроєктів. У поєднанні зі сталою, послідовною судовою практикою, орієнтованою на принцип презумпції правомірності платника та системне тлумачення податкових норм, такі заходи здатні суттєво підвищити якість податкового законодавства, відновити та зміцнити довіру платників до податкової системи й сприяти формуванню більш справедливої, стабільної та передбачуваної моделі оподаткування.

РОЗДІЛ 3.
МЕТОДИ ТА ІНСТРУМЕНТИ ПОДОЛАННЯ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

3.1. Інтерпретаційні методи усунення юридичних дефектів у податковому праві

Для вирішення юридичних дефектів норм податкового права застосовуються загальні принципи й правила інтерпретації [162]. Термін «інтерпретація» походить від латинського interpretatio і означає роз'яснення, пояснення. В українському мовному вжитку найближчим за змістом до нього є термін «тлумачення». У сучасній англійській мові interpretation означає не лише пояснення чи трактування, а й усний переклад, що перегукується зі стародавнім давньоруським «толмач» – перекладач, шо додатково підкреслює семантичну близькість понять «інтерпретація» та «тлумачення» в українській мові. У широкому розумінні інтерпретацію можна визначити як спосіб осягнення дійсності за допомогою системи значущих висловлювань. У більш вузькому значенні інтерпретація постає як інтелектуальна діяльність, спрямована на розшифрування глибинного змісту, який стоїть за буквальним текстом, на виявлення й розкриття різних рівнів значення, закладених у ньому. Вона завжди пов'язана з багатошаровістю смислів: саме через інтерпретацію проявляється множинність можливих прочитань. З огляду на етимологію, загальномовне вживання та змістове наповнення відповідних термінів, є всі підстави стверджувати, що вислови «тлумачення права (законодавства)» та «інтерпретація права (законодавства)» в українській правовій доктрині є тотожними за своїм значенням [134, с. 29–31].

Під методологією варто розуміти концептуальну єдність низки компонентів. Вона не є локальною дисципліною, що існує ізольовано від

усього комплексу наук, але внутрішньо іманентно всій науці і кожній її окремій галузі. З огляду на універсальність методологія є загальним науковим керівництвом до дії, підґрунтям усієї системи знань, пізнавальним стрижнем будь-якої галузі науки [49, с. 87]. Методологія юридичного дослідження, зокрема інституту акта тлумачення норм права, є складною та багаторівневою системою, до якої входять принципи, парадигми, підходи, методи і категорії [74, с. 45–50]. Розуміння необхідності розробки та вивчення методології інтерпретаційного акта поступово зріє серед науковців [209, с. 23–25].

Так, відомі дослідники порівняльного права Р. Давид і К. Жоффре-Спінозі пишуть: «Зміст підготовки юриста не в тому, щоб він вивчив… чинні сьогодні норми… Для юриста є важливим розуміння структурного взаємозв'язку норм, термінів, якими ці норми оперують, способів, якими користуються для фіксації норм та їх погодження між собою» [383, с. 87–88]). У правознавстві методологію права розглядають як різновид загальної наукової методології (вчення про методи), що наділена своєю специфікою, вирізняється особливостями об'єкта, функцією і метою пізнання. Методологія – це система підходів, методів і способів наукового дослідження, теоретичні засади їх використання у процесі вивчення державно-правових явищ [382, с. 48].

Термін «методологія» грецького походження (від гр. methodos – шлях дослідження, пізнання та гр. logos – вчення, тобто вчення про метод). Методологія вивчає теоретичні проблеми шляхів і засобів наукового пізнання та закономірностей наукового дослідження як творчого процесу. Становлення методології як зрілого і всебічного вчення про принципи, методи і прийоми пізнання відбулось у філософії Нового часу в XVII–XVIII ст. у зв'язку з бурхливим розвитком науки. Відтоді розробка наукової методології стала центром теоретичної думки. Сучасна класифікація методів і прийомів пізнання враховує і своєрідність, і зв'язок

різних методів: конкретних наук, загальнонаукових, емпіричного пізнання, загальнофілософських [182, с. 48–49].

Базовою категорією будь-якої методології є метод – спосіб досягнення певної мети [233, с. 42–44], спосіб побудови й обґрунтування цілісної системи знань, сукупність прийомів і операцій, за допомогою яких здійснюється практичне та теоретичне пізнання державно-правової дійсності [354, с. 46–49]. Поняття «метод» уперше було введено до наукового обігу ще в античній Греції й традиційно розуміється як спосіб пізнання та дослідження явищ природи й суспільства. Якщо предмет науки відповідає на запитання «що саме вивчає дана наука?», то метод – на питання «яким чином відбувається це вивчення?». Від обраних методів значною мірою залежать успішність наукового пошуку та глибина відображення реальної дійсності в дослідженні [336, с. 33].

На думку Ю.М. Оборотова, розвиток і вдосконалення методології зумовлюється не лише запитами сучасної юридичної практики, а й «інтелектуальними інвестиціями», що проявляються у залученні новітніх дослідницьких технологій [217, с. 7–14]. Вибір конкретних методів завжди визначається об’єктом, предметом, метою й завданнями дисертаційного дослідження. Відповідно, у роботі необхідно окреслити методологічну основу, виокремивши основні групи методів правової науки з урахуванням того, як саме вони застосовуються для розв’язання поставлених завдань.

Йдеться при цьому не про будь-який спосіб аналізу, а саме про метод наукового пізнання. Останній виступає засобом отримання достовірних, переконливих фактів про реальну дійсність, виявлення зв’язків і залежностей між її явищами, встановлення закономірних тенденцій розвитку, а також узагальнення та оцінки здобутих знань. Кожна наука формує притаманний їй набір специфічних методів, проте для комплексного вивчення свого предмета нерідко звертається й до методів, розроблених в інших галузях знання [182, с. 48–50].

Самостійність кожної юридичної науки значною мірою визначається тим, якою системою методів вона оперує. У сучасній науковій літературі,

загалом, склалася єдність підходів до розуміння поняття методу дослідження: під ним пропонується розуміти чітко визначений прийом пізнання, що застосовується юридичною наукою для здобуття істинного знання про свій предмет [124, с. 13]. Як правило, еволюція дослідницького методу зумовлюється двома основними чинниками:

а) урахуванням тенденцій розвитку та досягнень відповідної галузі науки;

б) певним рівнем наступності, який забезпечує опору на вже напрацьовані наукові результати.

При цьому в межах пізнавальної діяльності окремі методи не функціонують ізольовано один від одного: вони перебувають у постійній взаємодії, утворюючи цілісну систему, що й становить зміст категорії методології [124, с. 14]. Методологічні засади кожної конкретної науки формуються поза її «внутрішнім» змістом, виходячи за межі суто емпіричного дослідження, і не можуть бути безпосередньо виведені лише із самого процесу наукового пошуку.

Прийнято розрізняти чотири основні структурні рівні методології:

– фундаментальна, або філософська методологія, що задає загальносвітоглядні підвалини;

– загальнонаукова методологія, яка формулює основні принципи для певної галузі знань;

– конкретно-наукова (часткова) методологія, що визначає специфіку підходів у межах окремої науки;

– методи й техніка дослідження, що застосовуються для розв’язання спеціальних завдань у рамках конкретної дисципліни [89, с. 47–50].

Сучасна юридична доктрина вирізняється множинністю підходів до класифікації методів пізнання. Водночас найбільш поширеним є поділ на такі групи:

а) загальний (діалектико-матеріалістичний) метод – універсальний підхід, що поширюється на всі науки та характеризує всі етапи наукового дослідження;

б) загальнонаукові методи, спільні для всіх юридичних наук і такі, що забезпечують їхню єдність (передусім методи порівняння, абстрагування, синтезу, а також системно-структурний підхід);

в) спеціальні методи, що розробляються окремими науками й зумовлюють їхню специфіку (зокрема, математичний, статистичний, кібернетичний, конкретно-соціологічний методи);

г) приватні (галузеві) методи, які застосовуються окремими галузевими юридичними науками (наприклад, формально-логічний метод, метод тлумачення тощо) [199, с. 223–224].

У низці наукових досліджень пропонується поділ методів на такі основні групи:

1) філософські – діалектичний, метафізичний, аналітичний, інтуїтивний, феноменологічний, герменевтичний;

2) загальнонаукові – системний, структурно-функціональний, кібернетичний, методи моделювання та формалізації;

3) приватнонаукові – тобто такі, що застосовуються в межах окремих галузей знань (наприклад, методи механіки, фізики, хімії, біології та ін.);

4) дисциплінарні – методи, характерні для певної навчальної чи наукової дисципліни;

5) міждисциплінарні – інтегративні, синтетичні підходи, що використовуються на перетині кількох наук [187, с. 213].

Кожна із запропонованих схем класифікації методів є внутрішньо послідовною з погляду її автора. Різноманіття підходів до визначення методології та поділу методів зумовлюється, зокрема, різним ступенем поширення окремих методів у різних науках, а також тим, що філософія може розглядатися як фундаментальна суспільна наука, котра відображає специфіку світосприйняття суб’єктів наукової діяльності [124, с. 18]. Методологічну

вивіреність професійного тлумачення підтверджує, зокрема, потреба у роз'яснювальній роботі, підготовці коментарів до зміненого законодавства, а також у розробленні рекомендацій щодо наближення українського законодавства до стандартів міжнародного права [369, с. 29–31].

Тлумачення правових норм і його підсумок у вигляді інтерпретаційного акта невід'ємно пов'язані із застосуванням відповідних методів тлумачення. Саме вони забезпечують належний рівень інтерпретаційної діяльності: від ступеня опанування інтерпретатором методології тлумачення правових норм безпосередньо залежить якість отриманого результату – акта тлумачення права [345, с. 164–167]. Кожен окремий метод має власні межі використання й відображає лише певний зріз наукового аналізу. Тому ефективним інструментарієм вони стають лише в комплексі; ігнорування будь-якого з можливих підходів без належного обґрунтування може спричинити спотворення висновків та отримання недостовірних наукових результатів [105, с. 35–37].

Серед перспективних напрямів удосконалення методології сучасного українського правознавства дослідники виокремлюють поглиблення філософсько-правових студій. Філософія права виступає фундаментальною основою будь-якого правового дослідження [86, с. 156]. Водночас, жодна з провідних філософських доктрин сьогодні не може претендувати на виняткову істинність; натомість сучасна наука щоденно формує нові філософські підходи, які в тій чи іншій мірі містять раціональне зерно та загалом розширюють методологічний інструментарій дослідників. Філософські методи спрямовують науковий пошук до справді наукового, адекватного пізнання предмета, розкриття його природи та внутрішніх закономірностей функціонування, дають змогу побачити в одиничному – загальне, за поверхневим – глибинне, у випадковому – необхідне, виявити причини та зв'язки між явищами й сутностями, а відтак – здобути достовірні знання [364, с. 30].

Осягнення методологічних основ правоінтерпретаційної діяльності є необхідною умовою забезпечення її результативності та належної аргументованості. У сучасній юридичній науці поряд із класичною методологією дедалі активніше застосовуються підходи некласичної та постнекласичної методології. Спостерігається процес так званої «юридизації» методів інших наук і формування нових дисциплін на межі права та суміжних галузей знання. Однією з таких дисциплін є герменевтика – спеціальна наука, що вивчає методологію, загальні закономірності та практичні аспекти тлумачення (інтерпретації) змісту письмових текстів [186, с. 49].

Термін «герменевтика» має грецьке походження і, за П. Рікером, охоплює три ключові смисли: висловлювати, промовляти, говорити; пояснювати, роз'яснювати, викладати, інтерпретувати сказане; передавати висловлене іншою мовою, тобто здійснювати переклад [307, с. 20–21].

Як слушно зауважував Г. Гадамер, будь-яке розуміння, зокрема й науково-теоретичне пояснення, є різновидом інтерпретації, що й становить предмет герменевтики як практики тлумачення [58, с. 361]. Герменевтика акумулює й узагальнює знання про інтерпретацію з різних сфер – юридичної, логічної, лінгвістичної, психологічної, історичної, соціально-політичної тощо. Відповідно, тлумачення правових явищ виступає складовою частиною загальнофілософської концепції інтерпретації феноменів людської культури [186, с. 46–50].

У межах герменевтики інтерпретацію зазвичай описують у кількох вимірах [172].

По-перше, її розуміють як рух думки інтерпретатора від частин до цілого й навпаки – від цілого до окремих елементів. У такому разі виникає так зване герменевтичне коло: для осягнення цілого необхідно спершу зрозуміти його складники, але водночас розуміння частин можливе лише за умови попереднього уявлення про те, що становить собою ціле.

По-друге, інтерпретацію пов'язують або з «уподібненням» свідомості інтерпретатора змісту тексту (первинна інтерпретація), або, навпаки,

з відстороненим, «зовнішнім» поглядом на текст, коли він розглядається ніби збоку (вторинна інтерпретація).

По-третє, інтерпретація постає як занурення тексту в певний культурний контекст: або в той, у якому він був створений, або в той, у якому сприймається сучасним читачем [216, с. 27–28].

Залежно від традиції герменевтика може розумітися як вчення про інтерпретацію знаків і розуміння смислів; як теорія мистецтва розуміння; як система правил, методів і технік тлумачення та вміння їх застосовувати; а також як опис самого процесу інтерпретації (герменевтичного тексту).

Виділяють різні форми (жанри) інтерпретації: читання, міркування або бесіду (діалог), художній переклад, есеїстику тощо. Есеїстичний підхід виокремлює феноменологічні ознаки, спільні для всіх варіантів розуміння герменевтики: емоційну залученість, відкритість до розуміння, здатність до діалогу, уміння сприймати й тлумачити смисли. Герменевтичний процес нерідко порівнюють із грою: він створює особливий стан напруження та співпереживання, впливає на учасників діалогу і змінює їх у ході комунікації [121, с. 20–21].

Отже, методологічний апарат дисертаційного дослідження ґрунтується на конкретизації окремих положень філософської герменевтики, які стосуються пізнання закономірностей акта тлумачення норм права. Зупинимося на ключових, на нашу думку, методах, що мають безпосереднє значення для обраної тематики.

Насамперед слід виокремити діалектичний метод, який пронизує всі стадії пізнавального процесу. Його застосування дає змогу акумулювати теоретичні та практичні знання щодо інтерпретації правових актів, а також особливостей формування й реалізації актів тлумачення. За допомогою діалектичного підходу державно-правові та повсякденні явища досліджуються у взаємозв’язку, як такі, що перебувають у безперервному русі й розвитку, зумовленому дією законів переходу від кількісних змін до якісних, боротьбою між новим і старим у суспільному житті. Вимога діалектики передбачає

всебічний аналіз досліджуваних явищ, тобто охоплення всіх їхніх сторін і вимірів, а також поєднання різних методів дослідження. З позицій діалектики тлумачення норм розглядається не ізольовано, а в нерозривному зв'язку з іншими правовими явищами – правотворчістю, правозастосуванням, правореалізацією [180]. Особливе, провідне місце в системі використаних підходів посідає системний метод. Під системним методом стосовно акта тлумачення норм права доцільно розуміти сукупність прийомів, за допомогою яких шляхом співставлення двох чи більше юридичних норм розкривається зміст норми, що підлягає інтерпретації [44, с. 8–12]. Застосування системного підходу дає можливість виявити взаємозв'язки між окремими актами тлумачення, співвіднести їх із близькими за змістом інтерпретаційними приписами. В одних випадках це дозволяє глибше й повніше осмислити зміст конкретного акта тлумачення без зміни його приписів, в інших – за рахунок зіставлення з подібними за змістом актами уточнити або доповнити розпорядження норми, яку інтерпретують, запобігти виникненню прогалин і суперечливих ситуацій у процесі її застосування. Такий підхід допомагає окреслити місце кожного інтерпретаційного акта в системі, визначити сферу його чинності та коло суб'єктів, на яких він поширюється [200, с. 124–129].

Установлення взаємозв'язку між двома актами тлумачення створює для інтерпретатора підґрунтя для здійснення різних інтелектуальних операцій. Практичний і теоретичний інтерес становить, зокрема, аналіз різновидів зв'язків між правовими нормами, які необхідно брати до уваги в процесі їх інтерпретації.

З позицій системи законодавства можна виокремити такі типи зв'язків між нормами, покладеними в основу актів тлумачення:

- норми, що містяться в межах однієї статті;
- норми, закріплені в одному інтерпретаційному акті – в одному розділі чи главі;
- норми, розташовані в різних розділах, главах та інших структурних частинах одного акта тлумачення;

– норми, закріплені в різних інтерпретаційних актах, ухвалених різними державними органами [183, с. 110].

Очевидно, що такі зв’язки можуть проявлятися комплексно, нашаровуючись один на один. Якщо ж виходити з логіки системи права, то йдеться про взаємозв’язки акта тлумачення: у межах одного правового інституту; між різними інститутами, але в рамках однієї галузі права; між інститутами, що належать до різних галузей права [183, с. 112].

Системний метод загалом дає змогу осягнути цілісність процесу тлумачення як взаємодію офіційного та неофіційного тлумачення норм права, розглядати їх як елементи єдиної системи, яка набуває нових якостей, відсутніх при ізольованому існуванні кожного з цих елементів. Завдяки цьому підходу можна простежити багатоманіття зв’язків інституту актів тлумачення з іншими правовими інститутами, показати, що життєздатність системи визначається постійною зміною й одночасною стабілізацією, поєднанням збереження правових традицій із запровадженням новацій; тривале порушення балансу між цими процесами зрештою призводить до руйнування системи [183, с. 53].

Саме тому, з огляду на вимоги системного методу, завдання наукового дослідження вбачається в тому, щоб з’ясувати структуру конкретного акта тлумачення, окреслити функції кожного його елемента, а також виявити характер взаємозв’язків між цими елементами та їх кореляцію з іншими складовими інтерпретаційного акта [105, с. 31–34].

Розглянутий у відриві від конкретного предмета метод дослідження сам по собі не забезпечує поглиблення знань; однак за умови його вдалого добору й коректного застосування він здатен раціоналізувати пізнавальну діяльність інтерпретатора, підвищити її наукову коректність і практичну результативність. Зрештою, метод дозволяє впорядкувати й оцінити накопичений фактичний матеріал щодо інтерпретаційного акта та сформулювати обґрунтовані прогнози на майбутнє [336, с. 33].

Використовуючи системний метод, суб'єкт правотлумачення має змогу уточнити змістове наповнення як офіційного, так і неофіційного акта тлумачення, а також дійти висновку щодо можливостей і меж його реалізації в конкретній життєвій ситуації. У такий спосіб можна окреслити часові рамки дії акта тлумачення, визначити коло суб'єктів, на яких він поширюється, виокремити положення, що мають конкретизаційний характер, виявити допущені при його прийнятті правотворчі помилки, наявні колізії, а також прогалини у правовому регулюванні [119, с. 266].

Функціональний метод зорієнтований на дослідження тих функцій, які реалізуються при створенні та застосуванні різних видів інтерпретаційних актів. Він дає змогу з'ясувати, яку саме роль відіграють відповідні акти тлумачення у механізмі правового регулювання. Відомо, що такі акти, попри наявність спільних рис, відрізняються за змістом, характером дії та функціональним призначенням: існують дозвільні й заборонні, регулятивні й охоронні, зобов'язувальні й уповноважувальні, заохочувальні й стимулювальні інтерпретаційні акти тощо [333, с. 65].

У методологічному вимірі функціональний підхід можна визначити як спосіб з'ясування змісту правових норм, за якого інтерпретатор комплексно враховує умови та фактичні обставини, у межах яких реалізується акт тлумачення. Отже, для правильного розуміння сенсу останнього недостатньо обмежитися лише формальним аналізом його тексту і загальними умовами дії. Це особливо актуально у випадку тлумачення так званих оціночних понять (наприклад, «поважні причини», «істотний збиток», «крайня необхідність» тощо). Залежно від конкретних просторово-часових умов та інших чинників одні й ті самі обставини можуть оцінюватися як поважні або неповажні, істотні або несуттєві.

У ряді випадків сам законодавець прямо орієнтує суб'єктів права на врахування конкретних життєвих обставин, тобто фактично вимагає звернення до функціонального тлумачення. Наприклад, цивільне законодавство встановлює, що при визначенні розміру відшкодування

моральної шкоди необхідно брати до уваги критерії розумності й справедливості, фактичні умови заподіяння такої шкоди, а також індивідуальні характеристики потерпілого. Аналогічно, ухвалюючи рішення про розмір аліментів на неповнолітніх дітей (як різновид інтерпретаційного акта у формі судового рішення), суд зобов'язаний оцінити матеріальне становище, сімейні обставини сторін та інші суттєві фактори [346, с. 133].

Порівняльний метод застосовується для виявлення спільних і відмінних рис між різними видами інтерпретаційних актів у межах офіційного й неофіційного тлумачення норм права шляхом їх співставлення, розрізнення за певними ознаками чи властивостями. Порівняльно-правовий підхід має особливу цінність для реалізації правової реформи в державах перехідного типу, до яких належить і Україна, оскільки дозволяє вийти за межі суто внутрішньої догматичної дискусії та виробити методологічні орієнтири з урахуванням уже напрацьованого національного досвіду. Водночас порівняння є виправданим лише тоді, коли інтерпретаційні акти справді є співмірними, подібними або близькими за своєю природою [228, с. 27].

Структуру порівняльного методу можна подати через такі основні елементи: дослідження різних масивів нормативно-правових актів, що регулюють процес тлумачення, а також відповідних правових систем; опанування прийомів їх співставлення та здійснення оцінки отриманих результатів; аналіз того, як зазначені нормативні масиви відображаються та сприймаються в різних правопорядках; з'ясування загальних тенденцій і закономірностей розвитку неофіційного тлумачення норм права в різних країнах [182, с. 56–59].

Порівняльне правознавство, з одного боку, дає змогу обрати найбільш придатне з огляду на наявний досвід рішення, а з іншого – мінімізує ризик повторення помилкового, уже дискредитованого шляху. Практично жоден інтерпретаційний акт не формується без попереднього опрацювання законотворчими органами відповідних порівняльно-правових матеріалів. Створюючи новий інтерпретаційний акт, національний законодавець, як

правило, звертається до чинних норм іноземного права, стосовно яких уже накопичено певний досвід застосування [228, с. 25].

Перевага порівняльного методу полягає в тому, що він дає змогу зіставити акти тлумачення, ухвалені в різних правових системах, виявити сильні та слабкі сторони певного різновиду інтерпретаційного акта тощо. Завдяки цьому визначаються реальні межі та потенціал запозичення іноземного досвіду правового розвитку для конкретної держави чи регіону [337, с. 40].

Цільовий метод виступає однією з найважливіших гарантій коректного тлумачення конкретної норми. Фрагментарне, «відірване» від цільового виміру роз'яснення статті завжди містить загрозу викривлення її змісту й помилкового застосування на практиці [124, с. 360]. Застосовуючи цей метод, інтерпретатор з'ясовує мету та завдання видання акта тлумачення норм права. Його основне призначення – розкрити цільову спрямованість відповідного акта. Доволі часто пряма вказівка на мету міститься в самому тексті – передусім у преамбулі. В інших випадках її можна логічно реконструювати, виходячи зі змісту акта, його назви, системи норм, статей чи розділів [333, с. 66].

Історичний метод ґрунтується на відтворенні процесу розвитку державно-правових явищ у їхній повноті та багатоманітності, з урахуванням випадковостей, суперечностей і зламів, що інколи «спотворюють» об'єктивну логіку еволюції. З його допомогою простежується зміна акта тлумачення норм права в часі. Такий підхід уможливлює виявлення трансформацій, яких зазнає інтерпретаційний акт на різних етапах свого розвитку в окремих країнах, окреслення його специфіки та динаміки становлення. При цьому жоден історичний різновид акта тлумачення не можна розглядати як остаточно завершений етап формування відповідного інституту [336, с. 38].

Історичний метод дослідження інституту акта тлумачення норм права дає змогу відтворити процес його зародження та становлення, простежити етапи формування відповідних форм, виявити внутрішні й зовнішні зв'язки,

притаманні цьому інституту, а також закономірності й суперечності його розвитку. Основне завдання такого підходу полягає у встановленні змісту та специфіки офіційних і неофіційних актів тлумачення норм права, а також у розкритті динаміки їх історичної еволюції [324, с. 16]. Саме історичний метод дає інтерпретаторові змогу глибше осягнути природу акта тлумачення через звернення до обставин його ухвалення, а також до цілей і мотивів, які зумовили включення такого акта до системи правового регулювання. Показовим є те, що Європейський суд з прав людини та Конституційний Суд України широко застосовують історичний метод при тлумаченні положень Конвенції: для адекватного розуміння її норм ЄСПЛ враховує історичні чинники, що стали поштовхом до її ухвалення. Ефективність такого підходу значною мірою залежить від використання підготовчих матеріалів, оскільки саме вони дозволяють глибше зануритися в історичний контекст прийняття Конвенції, з'ясувати її передумови, а також проаналізувати політичну та соціально-економічну ситуацію відповідного періоду. Знання історичного тла дає можливість простежити перебіг подій до та на момент ухвалення Конвенції, що, безперечно, є важливим інструментом для інтерпретатора [335, с. 13–18].

Окремо слід наголосити на логічному методі, який у межах даного дослідження полягає у використанні правил формальної й діалектичної логіки для з'ясування змісту норми акта тлумачення через встановлення логічних зв'язків і співвідношень між її структурними елементами (гіпотезою, диспозицією, санкцією). Застосовуючи цей метод, інтерпретатор у багатьох випадках змушений здійснювати логічну трансформацію тексту статті інтерпретаційного акта, а також виводити похідні (вторинні) норми з використанням силогістичних побудов, аргументації за аналогією, доведення до абсурду та інших логічних прийомів, що забезпечують внутрішню несуперечливість і узгодженість тлумачення.

У процесі з'ясування значеннєвого змісту акта тлумачення важливу роль відіграє спеціально-юридичний метод – як самостійний підхід,

що передбачає використання власне юридичного інструментарію. Йдеться про аналіз змістових характеристик правової конструкції норми та тих техніко-юридичних засобів, за допомогою яких об'єктивується воля законодавця [381, с. 65].

Логічний метод дослідження акта тлумачення спрямований на розкриття його змісту шляхом застосування законів логіки (тотожності, несуперечності, виключеного третього, достатньої підстави) та відповідних логічних прийомів (логічне перетворення; виведення норм із норм; висновки з понять; умовиводи за аналогією; висновки від протилежного; доведення до абсурду; умовиводи ступеня тощо) [346, с. 230]. При цьому зазначені закони логіки не можуть застосовуватися ізольовано один від одного: вони взаємопов'язані й взаємозумовлені. Лише в сукупності вони виступають ефективним засобом пошуку справжнього змісту інтерпретаційного акта та забезпечують його подальше коректне застосування [119, с. 223]. Залучення логічного методу дає змогу передусім виявити внутрішню, тобто логічну, структуру акта тлумачення, простежити взаємозв'язок його елементів – гіпотези, диспозиції та санкції, усунути можливі суперечності, коли одне положення фактично заперечує інше, а також проаналізувати переносні значення, співвідношення «духу» і «букви» тлумачного припису [368, с. 3–8].

Правопізнавальний метод у сфері інтерпретації законодавчого тексту передбачає переважно юридичний і фактичний аналіз. Якою б чіткою й однозначною не здавалася норма статті, це не знімає потреби уточнювати її зміст у процесі практичного застосування. Передусім тому, що стаття ніколи не існує відокремлено, а сприймається в системі – у зв'язку з попередніми та наступними статтями, які формують її контекст і надають їй належного смислу. Уже з цієї причини коректне тлумачення тексту неможливе без звернення до контексту, незалежно від первинної «ясності» формулювання. Так званий «контекстний контроль» є невід'ємною вимогою техніки тлумачення статті [146, с. 117].

Не менш значущим є культурологічний метод, який орієнтує на розгляд акта тлумачення норм права як складової ширшої системи соціального регулювання – поряд із мораллю, етикою, релігійними настановами. Поєднання культурологічного та історичного підходів дає можливість простежити розвиток акта тлумачення з погляду його соціально-духовного змісту, виявити, яким чином він відображає цінності, традиції та ментальні установки суспільства [99, с. 45].

Культурологічний метод інтерпретаційного акта можна охарактеризувати таким чином.

По-перше, в його межах акт тлумачення розглядається як явище, що набуває змісту лише у своїх конкретних духовно-практичних виявах, які відбивають особливості певної історичної доби та відповідних цивілізаційних умов.

По-друге, пізнання за такого підходу постає як процес витлумачення: будь-який об’єкт інтерпретації (ситуація, подія, акт, текст, рішення) співвідноситься з уже наявними культурними смислами та формами, тобто відбувається своєрідна «символізація» – наповнення соціального змісту культурними формами.

По-третє, цей метод дає змогу «перекласти» історико-культурне минуле акта тлумачення у площину його сучасного соціально-духовного значення, показати, як колишні смисли продовжують діяти сьогодні.

По-четверте, у межах культурологічного підходу процес нарощування смислової насиченості інтерпретаційного акта є самодостатнім: він не обов’язково спирається на традиційні для науки процедури абстрагування й узагальнення, а радше пов’язаний із відчитуванням і поглибленням культурних сенсів.

По-п’яте, використання цього методу орієнтує дослідника на розв’язання пізнавальних завдань, що мають характер адаптації, соціалізації, культуризації, а відтак робить його особливо придатним для аналізу проблем правового виховання [81, с. 79].

Стосовно сфери застосування культурологічного методу варто підкреслити, що він не є суто «внутрішньою» методологією теорії держави і права, хоча його потенціал у цій галузі є доволі широким. Водночас можна виокремити низку предметних зон, де культурологічний підхід є найбільш адекватним і фактично необхідним. Це, зокрема:

– порівняльне правознавство;

– теорія та практика інтерпретаційно-тлумачної діяльності;

– юридична герменевтика;

– дослідження духовних (ментальних) засад державно-правового життя, включно з формуванням і підтриманням індивідуальної та суспільної правосвідомості;

– проблематика трансформації нормативно-ціннісної системи права в реальні культурні форми правомірної поведінки.

Отже, сутність культурологічної методології акта тлумачення полягає в тому, що вона забезпечує встановлення органічного зв’язку між соціальними та культурними вимірами державно-правової реальності, процесами правотворчості та правореалізації [81, с. 80].

Крім спеціальних норм, суди застосовують класичні методи правового тлумачення для вирішення дефектів. Серед них основними є: граматичний (текстовий) – тлумачення змісту норм за аналізом їх мовної форми і словникового значення [67, с. 123]; логічний – застосування правил формальної логіки у розкритті змісту норм (включно з дедукцією, аналогією та індукцією); систематичний – врахування місця норми в системі законодавства та співвідношення з іншими нормами [298]; історичний – дослідження мети і обставин прийняття норми через розробку законодавчих документів; телеологічний (цільовий) – спрямований на виявлення цілей норми та її конститутивних завдань [80]. Телегологічний аналіз особливо важливий у випадках нечіткості формулювань, коли суди з’ясовують, чи відповідає передбачений нормою механізм економічному ефекту та завданням податкової політики. Використання цих методів забезпечує всебічне

тлумачення норми, що допомагає усунути можливі суперечності і невизначеності.

Усі наведені способи тлумачення можуть застосовуватися як окремо, так і в сукупності. Наприклад, Велика Палата ВС при тлумаченні частини восьмої ст. 9 ПК України по справі про недостовірність первинних документів сполучила граматичний і телеологічний методи: вона визнала, що норма слід розуміти у світлі принципу індивідуальної відповідальності платника за недостовірні дані [102; 244; 69]. У цьому ж рішенні суд чітко вказав на мету норми – покласти відповідальність на осіб, які склали і підписали документи, а не на випадкових контрагентів [69], що демонструє, що правильне тлумачення норм податкового права повинно спиратися на систему принципів оподаткування і не призводити до перекладання зайвих обов'язків на платника без законних підстав [266].

На практиці адміністративні суди часто долають дефекти закону, керуючись не тільки текстом норм, а й логікою та метою податкових правил. Наприклад, Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду не раз підкреслював, що тлумачення норм податкового законодавства не повинно «фактично перекладати обов'язок здійснення податкового контролю на самих платників податків» [248]. У постанові КАС ВС від 07.07.2022 (справа № 160/3364/19) суд звернув увагу: докази ухвалення податкового рішення мають бути отримані органом контролю, а не покладатися на фіскованість платника. Перефразовуючи принцип in dubio pro reo (у сумнівах – тлумачити на користь платника), суд фактично обмежив широту інтерпретації норм контролюючими органами [245].

Іншим прикладом є практика вирішення строків звернення до суду у податкових спорах, коли сторони вказували на нібито конфлікт норм КАС України та ПКУ. Так, у постанові КАС ВС від 12.07.2023 (справа № 200/4704/21) суд розглянув питання колізії між строками апеляції за КАС та ПКУ. Касаційна інстанція підтвердила, що в таких колізійних ситуаціях їй слід віддавати перевагу спеціальним правилам, закріпленим саме в ПКУ,

оскільки це «спеціальний закон у сфері оподаткування» [261]. Таким чином, спеціальний нормотворчий підхід у податкових спорах було застосовано в спосіб lex specialis, щоб уникнути правової невизначеності.

Загалом, інтерпретаційні методи у податковому праві виконують важливу функцію усунення дефектів. Вони дозволяють суду та іншим органам заповнювати прогалини (наприклад, за допомогою аналогії закону чи конституційних принципів), вирішувати колізії (через ієрархію норм та спеціальні правила), уточнювати нечіткі формулювання (через граматичні і телеологічні засоби), а також забезпечувати захист прав платників. Наприклад, принцип презумпції правомірності платника прямо закріплений у п. 4.1.4 ст. 4 ПК України з метою зменшення неоднозначності закону [241]. У поєднанні з тлумачними правилами адміністративного судочинства, ці методи сприяють досягненню мети податкового регулювання: встановлення справедливих, прозорих та зрозумілих податкових зобов'язань. Судова практика неодноразово підтверджує, що будь-яка невизначеність чи логічний недолік норми має вирішуватися на користь платника. Цим самим інтерпретаційні методи допомагають подолати правові вакууми, колізії та неоднозначності у податковому законодавстві України.

Інтерпретація у податковому праві виступає не просто як техніка з'ясування змісту норми, а як особливий вид інтелектуальної діяльності, спрямованої на відновлення цілісності правового регулювання попри наявність у ньому дефектів. Йдеться про поєднання пізнавальної, коригуючої та компенсаторної функцій тлумачення.

З одного боку, інтерпретація має відобразити справжню волю законодавця, закладену в податковій нормі. З іншого – саме через інтерпретаційні прийоми здійснюється корекція проявів законодавчої недосконалості: заповнення прогалин (через аналогію, звернення до загальних принципів), подолання колізій (через застосування ієрархічних та спеціальних правил), усунення нечіткості (за допомогою системного, телеологічного, історичного тлумачення тощо).

Особливу специфіку податкового права становить те, що воно традиційно розглядається як сфера обмежень прав особи і втручання в майнову сферу, що зумовлює підвищені вимоги до якості інтерпретації: будь-які сумніви щодо змісту норми, що встановлює податковий обов'язок, мають бути вирішені на користь платника. У доктрині це часто виражається латинською формулою in dubio pro tributario – у разі сумніву тлумачення здійснюється на користь платника податку. Така ідея, будучи закріпленою в законодавстві й судовій практиці, перетворюється на один із ключових інтерпретаційних орієнтирів для подолання дефектів.

У цьому контексті інтерпретаційні методи виконують дві взаємопов'язані функції: функція «згладжування» дефектів – коли за допомогою тлумачення з'ясовується зміст норми так, щоб мінімізувати її суперечливість і нечіткість; функція «захисного фільтра» – коли у разі непереборної невизначеності перевага віддається платнику податку, а не фіскальному інтересу держави.

Граматичне тлумачення є відправною точкою будь-якої інтерпретаційної діяльності. Воно полягає в аналізі словесної оболонки податкової норми: вживаної термінології, синтаксичної структури речень, уживання сполучників («і», «або»), модальних конструкцій («має право», «зобов'язаний» тощо). У податковому праві граматичний метод є особливо важливим через те, що саме словесна формула норми визначає обсяг податкового обов'язку або права платника.

Усунення юридичних дефектів за допомогою граматичного тлумачення здійснюється шляхом: уточнення змісту термінів, використаних законодавцем (нерідко через посилання на легальні дефініції в самому податковому законі); розмежування альтернативних і кумулятивних умов (наприклад, відмінність між «і» та «або» при визначенні складу об'єкта оподаткування); встановлення обов'язковості чи факультативності певних елементів податкового обов'язку [327, с. 78–81].

Проте можливості граматичного методу обмежені: він не завжди дозволяє подолати внутрішні колізії або прогалини, а інколи лише фіксує їх. Тоді в інтерпретатора з'являється потреба застосувати інші – більш комплексні – методи тлумачення.

Логічне тлумачення базується на застосуванні законів і правил формальної та діалектичної логіки. Воно особливо корисне у випадках, коли текст податкової норми є суперечливим або містить приховані умовиводи. За допомогою логічного методу інтерпретатор: виявляє й усуває суперечності між приписами (закон несуперечності); перевіряє послідовність норм (закон тотожності); конструює умовиводи «від протилежного», «за аналогією», «доведенням до абсурду» тощо.

В податкових спорах логічний метод дозволяє, наприклад, обґрунтувати недопустимість одночасного застосування до платника взаємовиключних санкцій, довести абсурдність надмірно фіскального тлумачення, якщо його наслідки очевидно суперечать загальним принципам податкового права. Таким чином, логічний метод виступає засобом «фільтрації» нормативних дефектів: якщо певне тлумачення призводить до логічно суперечливих або абсурдних результатів, воно має бути відхилене.

Системний метод виходить із того, що кожна податкова норма є елементом цілісної системи – як внутрішньогалузевої (податкового законодавства), так і міжгалузевої (конституційного, адміністративного, фінансового, міжнародного права). Подолання юридичних дефектів за допомогою системного тлумачення відбувається шляхом з'ясування: місця конкретної норми в структурі податкового закону; її зв'язку з нормами інших розділів, глав, статей; співвідношення з нормами інших галузей права, включно з конституційними принципами.

Саме системне тлумачення дозволяє подолати колізії між нормами: наприклад, віддати перевагу спеціальній податковій нормі перед загальною фінансово-правовою, узгодити загальний принцип заборони зворотної дії закону в часі з можливістю пом'якшення податкового тягаря для платника.

У випадках прогалин системний підхід дає змогу звернутися до суміжних інститутів, схожих за функціями та структурою, і шляхом аналогії або розширювального тлумачення заповнити відсутність прямої регламентації.

Історичне тлумачення податкових норм спрямоване на з'ясування волі законодавця в контексті тих історичних умов, у яких приймався закон: економічної ситуації, політичних пріоритетів, цілей податкової реформи, змісту пояснювальних записок тощо. Звернення до історичного методу особливо важливе тоді, коли норма зазнала численних змін, а її сучасне формулювання містить сліди різних концептуальних підходів. Історичний аналіз дозволяє зрозуміти, чому саме була введена певна податкова пільга, обмеження, процедура, і відтак усунути суперечності при їх застосуванні.

Культурологічний аспект інтерпретації дозволяє побачити податкову норму як елемент ширшого соціокультурного контексту: системи цінностей суспільства, традицій взаємовідносин між державою й платником податків, рівня правової культури [48, с. 339–340]. Через такий підхід інтерпретатор може відмовитися від суто формалістичного застосування норми, якщо воно веде до результату, несумісного з базовими правовими цінностями (справедливістю, пропорційністю, довірою до держави). У цьому розумінні історичний і культурологічний методи слугують інструментами «м'якого» коригування дефектів податкового законодавства.

Телеологічний метод пов'язаний із тлумаченням норми через її мету та функції. У податковому праві це означає з'ясувати, для чого була запроваджена конкретна податкова пільга, який економічний ефект переслідує норма про витрати, амортизацію, податковий кредит тощо. Якщо текст норми допускає дві чи більше інтерпретацій, пріоритет має та, що найкраще відповідає її меті, не виходячи при цьому за межі можливої семантики тексту.

При подоланні юридичних дефектів цей метод дозволяє: уникати надмірно формалістичного тлумачення, яке нівелює регулятивний задум законодавця; обмежувати фіскальну інтерпретацію, якщо вона суперечить стимулювальній меті норми; обирати таке тлумачення і процедур

оподаткування, яке забезпечує баланс між фіскальними інтересами й правами платника.

Інтерпретаційні методи подолання таких колізій базуються на традиційних правових максимах: lex superior derogat legi inferiori – норма вищої юридичної сили має перевагу; lex posterior derogat legi priori – пізніший закон скасовує ранній за умов колізії; lex specialis derogat legi generali – спеціальна норма витісняє загальну.

У податкових спорах застосування цих правил нерідко поєднується із телеологічним та системним тлумаченням: суд має не лише формально встановити, яка норма є спеціальною або новішою, а й оцінити, що відповідає загальним принципам оподаткування та конституційним гарантіям. Якщо ж навіть після застосування цих правил колізія залишається неподоланою, вступає в дію принцип in dubio pro tributario – сумнів вирішується на користь платника.

Чимало податкових норм містять оціночні категорії: «розумні витрати», «звичайні ціни», «обґрунтовані сумніви» контролюючого органу, «значний розмір» порушення тощо. Такі формулювання необхідні для гнучкості правового регулювання, але водночас створюють ризики довільного тлумачення.

Подолання дефектів, пов’язаних з оціночними поняттями, здійснюється за допомогою: функціонального методу – врахування фактичних обставин, економічного змісту операції, звичаїв ділового обороту; системного методу – зіставлення оціночних понять з іншими нормами закону, усталеною судовою практикою; культурологічного й соціологічного підходів – аналізу реальної податкової практики, стандартів «добросовісної поведінки» платника.

У разі, коли нечіткість не може бути усунута навіть шляхом комплексного тлумачення, вирішальним стає принцип пріоритету інтересів платника. Суди нерідко зазначають, що платник не може нести відповідальність за помилки й нечіткість законодавця, а отже сумнів щодо

змісту оціночного поняття має вирішуватися не на користь фіскального органу.

Поряд із загальнотеоретичними методами, важливе місце займає спеціально-юридичний метод, орієнтований на аналіз правових конструкцій, термінів, прийомів законодавчої техніки, які використовуються в податковому праві. Йдеться про: дослідження структури податково-правової норми (гіпотеза – диспозиція – санкція); аналіз особливостей побудови відсилочних та бланкетних норм; вивчення техніко-юридичних засобів, через які законодавець виражає свою волю (понятійний апарат, таблиці ставок, додатки до декларацій тощо).

Багато юридичних дефектів у податковому праві мають суто технічний характер: неправильні відсилки, дублювання формулювань, термінологічна неузгодженість [362, с. 289]. Їх подолання потребує не стільки філософсько-правового осмислення, скільки уважного аналізу тексту, порівняння різних редакцій закону, офіційних і неофіційних коментарів. Спеціально-юридичний метод дозволяє інтерпретатору «розплутати» складні нормативні конструкції, побачити, де законодавець фактично повторює вже існуючі норми, а де – вводить самостійні вимоги.

Особливе місце серед методів подолання юридичних дефектів у податковому праві посідає судове тлумачення, насамперед – тлумачення, що формується в практиці верховних судових інстанцій. На відміну від адміністративного тлумачення контролюючих органів, судове тлумачення покликане забезпечити баланс між фіскальними інтересами та правами платників, а також уніфікацію правозастосування.

Суд, по суті, «примушений» працювати з дефектним податковим матеріалом: коли норма є суперечливою, її все одно треба застосувати до конкретної ситуації. Це об’єктивно сприяє розвитку інтерпретаційних методів: суди комбінують граматичне, системне, телеологічне, історичне, логічне тлумачення, звертаються до загальних принципів права, до практики міжнародних судових органів. Унаслідок такої діяльності: прогалини де-факто

заповнюються шляхом аналогії або тлумачення; колізії «розв'язуються» шляхом визнання пріоритету певної норми чи принципу; нечіткі та оціночні поняття наповнюються змістом через формування критеріїв їх застосування.

При цьому виробляється певна «юриспруденція довіри»: платник податків, плануючи свою поведінку, орієнтується не лише на буквальний текст закону, а й на його судове тлумачення.

Інтерпретаційні методи в податковому праві виступають не другорядним технічним інструментом, а одним із ключових засобів подолання юридичних дефектів, невідворотних у будь-якій складній нормативній системі. Їх значення особливо зростає в умовах частих податкових реформ, швидкої зміни економічних реалій, фрагментарності та складності податкових актів.

По-перше, граматичний, логічний, системний, історичний, телеологічний методи забезпечують можливість максимально повно і послідовно відтворити зміст податкової норми, навіть якщо її формулювання не є досконалим.

По-друге, такі спеціальні прийоми, як аналогія закону та права, спеціально-юридичний та функціональний аналіз, дозволяють ефективно реагувати на прогалини, колізії, оціночні поняття, не виходячи за межі принципу законності та пріоритету прав платника.

По-третє, судове тлумачення відіграє роль «фактору стабілізації» податкового правопорядку, перетворюючи інтерпретаційні методи на практичні механізми корекції законодавчих дефектів та забезпечення єдності правозастосування.

Таким чином, інтерпретаційні методи усунення юридичних дефектів у податковому праві є невід'ємним елементом сучасної податково-правової доктрини та практики. Вони дозволяють, з одного боку, мінімізувати негативні наслідки недосконалості законодавчої техніки, а з іншого – посилити захист прав платників податків, утвердити принципи справедливого, передбачуваного та правово визначеного оподаткування.

3.2. Метод аналогії у податковому праві та його межі: подолання прогалин

Ефективність і внутрішня узгодженість є ключовими умовами становлення та функціонування будь-якої правової системи, оскільки саме вони забезпечують реальне досягнення визначених цілей і виконання покладених завдань. Одним із пріоритетів держави виступає формування правової системи як цілісного й гармонізованого механізму, спроможного гарантувати верховенство загальновизнаних прав і свобод людини, забезпечити доступ до правосуддя, можливість судового захисту та ефективне, прозоре відновлення порушених прав [171].

В українському законодавстві досі зберігається чимало прогалин, колізій і суперечливих норм, які допускають різні варіанти тлумачення окремих аспектів господарських відносин. Наслідком цього стають помилки у правозастосуванні, що нерідко призводить до порушення прав громадян та суб'єктів підприємництва. За таких умов особливої ваги набуває здатність правової системи оперативно реагувати на правові конфлікти та компенсувати відсутність належного регулювання суспільних відносин.

Одним із механізмів, який виконує таку компенсаторну функцію в українському правопорядку, є застосування аналогії закону та аналогії права. Цей інститут дозволяє правозастосовним органам, зокрема господарським судам, ухвалювати рішення навіть у ситуаціях, коли нормативне регулювання є неповним або суперечливим. Таким чином аналогія сприяє реалізації правом свого призначення, забезпечуючи цілісність і дієвість правової системи.

Прогалини в праві слід розглядати, як обгрунтовується в дослідженнях Т.В. Шевченка, як вади у зовнішньому вираженні державної волі та/або в її нормативному закріпленні, що зумовлені неповним чи недостатньо якісним застосуванням засобів юридичної техніки за наявності недоопрацювань і суперечностей у чинному законодавстві та праві [371, с. 24].

У найзагальнішому значенні прогалина постає як «незаповнена ділянка», «відсутній елемент», «пропуск», а в переносному розумінні – як певна вада, недоопрацювання чи недолік. При цьому вада, як обгрунтовує С. Погребняк, пов'язується з невиконанням належної дії, недоглядом або помилкою, допущеною внаслідок необережності, тоді як недолік характеризує неповноту, обмеженість або недосконалість явища. У теорії та практиці права незмінно актуальною залишається проблема подолання прогалин у законодавстві й праві, що передбачає вироблення й обґрунтування алгоритму дій суб'єкта правозастосування, який дає змогу ухвалити рішення в конкретній справі за відсутності безпосередньо застосовної норми права [240, с. 44–50].

Під межами допустимості застосування інституту аналогії доцільно розуміти таку сукупність параметрів, критеріїв та обмежень його функціонування як засобу подолання прогалин, яка дає змогу максимально точно окреслити для конкретної правової системи на певному етапі її розвитку коло випадків правового регулювання, прогалини в яких можуть бути усунуті шляхом застосування аналогії права або аналогії закону.

Вважаємо за доцільне виокремити такі ключові критерії, що дозволяють окреслити межі допустимості використання інституту аналогії в правовій системі України в сучасних умовах:

– встановлення факту існування прогалини в праві як обов'язкової передумови застосування юридичної аналогії;

– визначення кола суб'єктів, уповноважених застосовувати аналогію права та аналогію закону;

– з'ясування форм реалізації права, в межах яких допускається використання аналогії;

– окреслення сфер суспільних відносин, у яких можливе й доцільне застосування аналогії.

Інститут аналогії, як підкреслює Т. Капцова, належить до найдавніших і найбільш дієвих засобів подолання невизначеності в законодавстві та праві. Історично ставлення до нього істотно еволюціонувало – від загального

заперечення й недовіри до широкого визнання, позитивного оцінювання та розширення сфер його застосування [120, с. 93].

Попри значну різнорідність наукових підходів, зазвичай виокремлюють три основні моделі обґрунтування ідеї безпрогальності права: 1) «обожнення» права; 2) концепцію його логічної замкненості; 3) доктрину недопустимості відмови в правосудді [17, с. 13].

Є.В. Васьковський, який належав до прихильників концепції логічної замкненості права, уже не уникав використання поняття «прогалина в праві» і навіть окреслив випадки, за яких такі прогалини можуть існувати. На його думку, прогалини наявні тоді, «коли для певної категорії випадків взагалі відсутня норма; коли чинна норма є незрозумілою; коли існує кілька норм, що суперечать одна одній; або коли чинна норма є неповною й неясною» [141, с. 43–44]. Разом із тим, згодом дослідник знову повертається до вихідної ідеї про логічну замкненість права. Він зазначає: «Прогалини потрібно заповнювати. Але яким чином? Звернення до законодавця за роз'ясненнями та доповненнями спричинило б затягування розгляду справ, штучне нав'язування законодавцеві ролі судді та ухвалення законів, що раніше не були відомі громадянам». Натомість наділення суду правом самостійно створювати нові правові норми, на думку вченого, неминуче привело б до необмеженого суддівського розсуду, а відтак – до потенційного свавілля. У зв'язку з цим Є.В. обґрунтовує єдино прийнятний, на його погляд, шлях подолання прогалин – «заповнювати їх за допомогою норм чинного законодавства, тобто виводити з наявних приписів інші, прямо не сформульовані, але implicite у них закладені. Це найдоцільніший і найправильніший спосіб» [141]. Таким чином, ним фактично було концептуалізовано механізм подолання прогалин у праві через застосування аналогії закону.

Теорія безпрогальності права слугувала підґрунтям для утвердження його життєздатності та ефективності. Перший різновид такої концепції набув поширення в період формування буржуазної правової системи, коли тлумачення законів фактично не допускалося. За таких умов суддя у разі

неясності, неповноти чи недостатності закону був зобов'язаний звертатися безпосередньо до законодавця.

З розвитком суспільно-економічних відносин підхід до обґрунтування безпрогальності права зазнав істотних змін. Не відмовляючись повністю від тези про відсутність прогалин, буржуазія поступово визнає допустимість тлумачення закону та одночасно запроваджує заборону для суддів відмовляти у здійсненні правосуддя, посилаючись на мовчання, нечіткість або неповноту правових норм. На цьому ґрунті формується теорія логічної замкненості права, у межах якої висуваються положення про фактичну «нескінченність» чинного права, майже необмежений потенціал його застосування та визнання за суддями права на створення складних юридичних конструкцій.

На думку П. Рабіновича, про наявність прогалини у законодавстві свідчить відсутність нормативно-правового врегулювання певних груп суспільних відносин у межах сфери правового регулювання, окресленої основними засадами (принципами) права [295, с. 139]. О.Ф Скакун визначає прогалину в законі як повну чи часткову відсутність необхідних юридичних норм у чинних законодавчих актах [323, с. 555]. О.В Колотова, своєю чергою, пропонує розуміти прогалини в праві як повну або часткову відсутність правового регулювання суспільних відносин, що перебувають у сфері правового впливу та, на думку суб'єкта правозастосування, потребують нормативного врегулювання [135].

Сучасна українська правова доктрина характеризується множинністю підходів до розуміння категорії «прогалина в праві». Умовно можна виокремити два базові підходи до з'ясування її сутності. Перший підхід полягає в тому, що дослідники тлумачать прогалину в праві як «відсутність норм права (або їх окремих елементів), які регулюють конкретні суспільні відносини за умови, що вони мають входити до сфери правового регулювання» (О. Зайчук, Н. Оніщенко). Для позначення поняття «прогалина» при цьому використовуються такі характеристики, як «незаповнене місце», «пропуск у тексті», «упущення», «недолік». Висловлюється також позиція,

відповідно до якої про прогалини в праві доцільно говорити переважно в переносному значенні – як про одну з форм недосконалості права, тобто відсутність у ньому елементів, які повинні були б становити його необхідну складову [226].

Другий підхід до розуміння сутності прогалин у праві пов'язаний із ширшим баченням кола відносин, що підлягають правовому регулюванню. У цьому контексті прогалина в праві розглядається як повна або часткова відсутність у чинному законодавстві необхідних юридичних норм (Т. Тарахонич, О. Тарнопольська) [139].

Сучасні представники цивілістичної науки здебільшого пов'язують поняття прогалини з відсутністю конкретної норми закону, необхідної для врегулювання певної колізійної чи проблемної ситуації [60, с. 345]. Ю. Заіка пропонує тлумачити прогалину в праві як ситуацію, коли певні суспільні відносини потребують нормативного регулювання, однак відповідна правова норма або закон узагалі відсутні [106, с. 145]. Прогалина виникає тоді, коли у правовій системі немає норми, яка б застосовувалася до конкретного випадку; або коли наявні кілька норм, що суперечать одна одній; або коли чинна норма виявляється неповною та не охоплює всіх істотних особливостей відповідної ситуації [68, с. 128–130].

Плюралізм підходів до визначення сутності прогалин у праві закономірно призводить до багатоманітності критеріїв їх класифікації. Дослідники пропонують різні підстави для поділу прогалин на види, групи чи класи, що дозволяє диференційовано оцінювати їх природу й особливості. Належність певної прогалини до того чи іншого виду, у свою чергу, впливає на вибір способів її подолання правозастосовними органами, зокрема органами правопорядку [68, с. 130].

У праві ключову роль відіграють властивості нормативності та формальної визначеності, які забезпечують стабільність і послідовність регулювання суспільних відносин. Правові норми орієнтовані на вирішення довгострокових завдань – упорядкування суспільних процесів на основі

єдиних і загальних принципів. Тому право за своєю природою не повинно оперативно реагувати на кожну зміну суспільних реалій, тобто змінюватися одночасно зі зміною самих відносин. Законодавець, прагнучи забезпечити стабільність і передбачуваність правової системи, іноді свідомо допускає певне відставання правової форми від динаміки соціального розвитку.

У цьому контексті динамізм права як його особлива характеристика полягає не стільки у можливості внесення змін шляхом правотворчості, скільки у наявності внутрішніх адаптаційних механізмів. Право виступає певною динамічною системою, здатною своєчасно реагувати на потреби суспільного розвитку, при цьому зберігаючи стабільність і системність нормативно-правового впливу. У правовому регулюванні заздалегідь закладається «механізм реагування» на можливі прогалини, передбачаються засоби їх подолання в процесі правозастосування [371, с. 24–25].

Податковий кодекс України містить прямі застереження щодо застосування аналогії.

Стаття 4 Податкового кодексу України нормативно закріплює принцип вичерпності податкових обов’язків, відповідно до якого виникнення, зміст та обсяг податкових обов’язків платників зумовлюються виключно приписами цього кодифікованого акта. Іншими словами, жодні податкові зобов’язання не можуть бути встановлені поза межами норм Податкового кодексу України.

Стаття 5 Податкового кодексу України формулює принцип пріоритету його норм у системі податкового регулювання, згідно з яким у разі колізії податково-правових приписів перевага надається нормам цього Кодексу порівняно з положеннями інших нормативно-правових актів.

Стаття 56 Податкового кодексу України закріплює принцип презумпції правомірності рішень платника податків, який полягає в тому, що у випадку неоднозначного (множинного) тлумачення норм податкового законодавства або наявності сумнівів щодо їх змісту, такі сумніви мають вирішуватися на користь платника податків [241].

Проте в судовій практиці сформований підхід: аналогія можлива у разі прогалини, яка не створює нових податкових обов'язків і застосовується виключно для захисту прав платника.

Українська судова практика демонструє амбівалентність у застосуванні аналогії. На конкретних прикладах можна побачити, що суди або визнають можливість застосування аналогії, або категорично відмовляються від неї.

Юридична доктрина й правозастосовна практика виробили низку ефективних способів подолання прогалин у правовому регулюванні. Одним із таких інструментів є аналогія закону. Її сутність полягає в тому, що до суспільних відносин, які безпосередньо не врегульовані нормами певного нормативно-правового акта, застосовуються інші норми законодавства, що регулюють подібні за характером відносини.

Можливість застосування аналогії закону прямо закріплена у Цивільному кодексі України від 16.01.2003 р. № 435-IV (ч. 1 ст. 8) і є традиційним інструментом регулювання в багатьох інститутах приватного права [363]. Натомість у публічно-правовій сфері ситуація інша. Так, наприклад, використання аналогії у кримінальному праві прямо заборонене: ч. 4 ст. 3 Кримінального кодексу України від 05.04.2001 р. № 2341-III встановлює, що закон про кримінальну відповідальність за аналогією не застосовується [149].

У податковому праві питання використання аналогії закону на рівні Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПК України) спеціально не врегульовано [241]. Ця проблема неодноразово ставала предметом наукових дискусій. До неї звертався і Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду, зокрема у постанові від 05.09.2018 р. у справі № П/811/300/17 [253].

Коротко відтворимо фабулу цієї справи. Підприємство – платник ПДВ – виписало податкові накладні за здійсненими господарськими операціями зі своїми контрагентами. Граничний строк їх реєстрації припадав на 08.03.2016 р., який є святковим днем. Платник прийняв рішення зареєструвати накладні

наступного дня – 09.03.2016 р. За результатами камеральної перевірки контролюючий орган встановив затримку реєстрації на один календарний день і застосував штрафні санкції. Платник податку, не погодившись із таким рішенням, звернувся до суду з позовом про його оскарження [253].

Кіровоградський окружний адміністративний суд у постанові від 29.03.2017 р. став на бік платника податків і визнав протиправним та скасував спірне податкове повідомлення-рішення. Суд виходив із того, що 8 березня є святковим днем і не належить до робочих (операційних), а отже, у платника об'єктивно не було можливості здійснити реєстрацію податкових накладних саме цього дня. Орган правосуддя зауважив, що чинне законодавство не містить спеціального регулювання щодо обчислення строку реєстрації податкових накладних у випадку, коли його останній день припадає на вихідний чи святковий день. За таких умов, на думку суду, допустимим є звернення до аналогії закону, зокрема до положень ст. 49 ПК України, де прямо передбачено, що коли граничний строк подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, останнім днем строку вважається перший (операційний) банківський день після такого вихідного чи святкового дня. Врахувавши це, а також положення Європейської конвенції про обчислення строків, суд дійшов висновку, що першим операційним (робочим) днем, на який мав припадати останній день 15-денного строку реєстрації податкових накладних, є 9 березня, а отже, порушення строків з боку платника не було.

Цю позицію суду першої інстанції підтримав і апеляційний суд (ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 22.06.2017 р.), при цьому істотно розширивши правове обґрунтування. Апеляційний суд додатково звернув увагу на процесуальну норму, яка передбачає можливість застосування аналогії закону: згідно з ч. 7 ст. 9 Кодексу адміністративного судочинства України (нині – ч. 6 ст. 7), за відсутності закону, що безпосередньо регулює спірні правовідносини, суд має застосувати норму, яка регулює подібні правовідносини.

У підсумку суди першої та апеляційної інстанцій застосували правила, що визначають порядок подання податкових декларацій, за аналогією до правовідносин щодо реєстрації податкових накладних.

Позитивні для платника податків висновки судів попередніх інстанцій не були підтримані судом касаційної інстанції. Верховний Суд, посилаючись на норми, що регулюють процедуру реєстрації податкових накладних (п. 201.10 ст. 201 ПК України), встановлюють відповідальність за порушення граничних строків їх реєстрації (п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України), а також на положення Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246, сформулював правову позицію про те, що порядок реєстрації податкових накладних є спеціальним щодо відповідних правовідносин. У зв'язку з цим Суд відхилив посилання судів першої та апеляційної інстанцій на застосування за аналогією ст. 49 ПК України, оскільки зазначена норма регламентує порядок подання податкових декларацій до контролюючого органу, що за своєю правовою природою відрізняється від процедури реєстрації податкових накладних.

Виходячи з цього, Верховний Суд дійшов висновку, що до спірних правовідносин підлягає застосуванню виключно податкове законодавство, яким визначено граничний строк реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних у календарних днях та передбачено застосування штрафних санкцій за його порушення. Як наслідок, рішення судів першої та апеляційної інстанцій було скасовано, а в задоволенні позову платнику відмовлено.

Показово, що за схожих обставин у іншій справі Верховний Суд дійшов протилежного висновку. У постанові від 14.03.2018 у справі № 820/1867/17 колегія суддів розглядала питання правомірності застосування штрафу до платника, у якого граничний строк сплати податку припадав на неробочий день, у зв'язку з чим сплата була здійснена наступного, робочого дня. При цьому Податковий кодекс України також не містить спеціальних правил щодо

ситуацій, коли останній день строку сплати податку припадає на вихідний або святковий день [254]. Касаційний суд дійшов висновку, що такі дії платника не можуть вважатися протиправними, а тому накладення штрафу є незаконним. Аргументація Суду ґрунтувалася, зокрема, на положеннях Європейської конвенції про обчислення строків, а також на принципі презумпції правомірності рішень платника податків [386].

Уже сьогодні можна говорити, що в українському податковому праві поступово вимальовується доктрина «контрольованої аналогії»: формально аналогія податкового закону для встановлення нових податків чи посилення відповідальності заборонена, але суди все частіше використовують аналогічне застосування норм і загальних принципів – виключно на користь платника й за наявності непередбачуваних обставин (війна, технічні збої, нормативні прогалини).

Варто акцентувати на сутності «контрольованої аналогії» в податкових спорах. Суди починають відходити від «механічного» підходу на кшталт: є прострочення подання звітності/реєстрації ПН – значить, автоматично штраф. Виходячи з дефініції податкового правопорушення (ст. 109 ПК України), стандартів ЄСПЛ щодо каральних санкцій та презумпції правомірності дій платника (п. 56.21 ПК України), суди:

– вимагають наявності вини платника, навіть там, де в нормі (наприклад, ст. 120¹ ПК України) прямо про вину не сказано;

– оцінюють форс-мажор, воєнний стан, технічні збої як обставини, які можуть виключати склад правопорушення;

– заповнюють прогалини (колізію воєнних та «ковідних» пільг, запізніле ухвалення Порядку № 225 тощо) так, щоб не погіршувати становище платника [289; 286].

Це і є «контрольована аналогія»: аналогії застосовуються не довільно, а через призму Конституції України, практики ЄСПЛ і спеціальних перехідних податкових норм – і лише pro tributario [56].

У справі № 320/2243/23 ТОВ «Термінал Розетка» оскаржувало ППР про штрафи за масову несвоєчасну реєстрацію ПН. Камеральна перевірка фіксувала порушення строків реєстрації, подання звітності та сплати ПДВ за період літа 2022 року. Платник доводив, що: з 24.02.2022 по 27.05.2022 сервер ДПС фактично не приймав ПН/РК, що спричинило накопичення тисяч документів; реєструвати їх потім довелося в гранично стислий строк; діяв мораторій COVID-19 (п. 52[1] підрозд. 10 розд. XX ПКУ), який формально ще не був скасований; наявні загальні форс-мажорні обставини війни, підтверджені листом ТПП [265].

Отже, суд, відмовившись від суто буквального тлумачення відповідних перехідних положень податкового законодавства, обґрунтовано констатував, що наявні прогалини нормативного регулювання, з урахуванням загальновідомого факту запровадження в державі правового режиму воєнного стану (як форс-мажорної обставини), не можуть слугувати підставою для позбавлення платника податків права на звільнення від юридичної відповідальності.

Фактично суд здійснив аналогічне поширення дії пільгових режимів (мораторію на застосування штрафних санкцій та спеціальних воєнних послаблень) на правову ситуацію, яка не була безпосередньо передбачена законодавцем, а саме – одночасне нашарування «ковідного» та «воєнного» режимів правового регулювання у поєднанні з технічним колапсом інформаційних систем контролюючого органу (сервера ДПС).

У результаті такого підходу платника податків було звільнено від застосування до нього фінансових санкцій. З методологічної точки зору це є показовим прикладом контрольованої аналогії в податковому праві: виявлену прогалину в перехідних нормах заповнено шляхом звернення до загальних принципів права (зокрема, справедливості, правової визначеності, добросовісності та пропорційності) у поєднанні з оцінкою об’єктивної непередбачуваності й надзвичайного характеру конкретної ситуації.

У справі № 160/19256/22 АТ «Дніпроазот» подало до кількох органів ДПС заяву за Порядком № 225 про неможливість виконання податкових обов’язків у період воєнного стану. У заяві підприємство перелічило, зокрема, обов’язок подання податкової і фінансової звітності та сплати низки податків, які воно фізично не могло виконати через зупинку виробництва, небезпеку на території, знищення/втрачені документи тощо [263]. Верховний Суд детально розтлумачив Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження, що полягає у: підтвердженні факту, що він поширюється не лише на сплату, а й на подання звітності; наголошенні, що обов’язок доводити можливість або неможливість виконання обов’язку лежить на контролюючому органі, а не на платнику; зобов’язанні враховувати широкий перелік документів (накази про простій, витяги з ЄРДР, акти про руйнування майна, відключення електроенергії/інтернету тощо). Тут суд, по суті, аналогічно застосовує загальний стандарт доказування з КАС України (ст. 77) до спеціального воєнного режиму ПК України, вибудовуючи модель, яку інші суди далі копіюють, що має відноситься до правового феномену «контрольованої аналогії»: через системне тлумачення і загальні принципи розширюється захисний ефект норми на випадки, прямо не описані законодавцем, але очевидно зумовлені війною.

Іншим прикладом застосування «контрольованої» аналогії у справі № 640/14667/20 Хмельницький окружний адмінсуд (рішення від 30.05.2025) предметом спору було нарахування платнику штрафу за несвоєчасну реєстрацію ПН за серпень 2019 р. [311]. У зазначеній справі суд встановив, що: усі ПН були первинно надіслані на реєстрацію вчасно; ДПС України їх не прийняла через арешт суми ПДВ-ліміту, накладений ухвалою слідчого судді, про яку платник взагалі не був повідомлений; ПН зареєстровано відразу після скасування арешту. Суд прямо послався на практику ВС, де у низці постанов

(Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду у справі № 620/3609/18 від 23 липня 2019 року [250], Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 14 серпня 2018 року у справі № 803/1583/17 [251], Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 30.01.2018 року у справі 815/2745/17 [252] та ін.) підкреслено: наслідки несвоєчасної реєстрації ПН за ст. 120¹ ПКУ можуть застосовуватися лише за наявності винної поведінки платника; відсутність вини робить штрафи протиправними. Обґрунтування судових висновків базується також на застосуванні підходів, вироблених у практиці ЄСПЛ (справа «Westberga Taxi AB and Vulic v. Sweden» [36]), де обґрунтовується, що податкові штрафи мають каральний характер і підпадають під гарантії ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами), що полягають у застосуванні принципів презумпції невинуватості та необхідності доведення вини.

Справа «Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden» (2002 р., заява № 36985/97) Європейського суду з прав людини посідає ключове місце в доктрині тлумачення статті 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод у контексті податкових санкцій. Вона є показовою для обґрунтування того, чому податкові штрафи та надбавки можуть кваліфікуватися як «кримінальне обвинувачення» у розумінні Конвенції, а відтак – підпадають під дію усіх процесуальних гарантій, притаманних кримінальному провадженню [35]. Першим заявником у справі виступало шведське підприємство Västberga Taxi AB, другим – його колишній директор Ніно Вуліч. У межах масштабної податкової перевірки підприємств таксомоторної галузі податковий орган м. Стокгольма здійснив аудит фінансової звітності компанії та дійшов висновку про її недостовірність. Наслідком цього стало донарахування податкових зобов'язань і накладення значних за розміром податкових надбавок (surcharges). Заявники оскаржили відповідні рішення до адміністративних судів та одночасно клопотали про зупинення виконання оскаржуваних актів (примусового стягнення податків і

надбавок) до ухвалення остаточного судового рішення. Проте податковий орган і суди відмовили у задоволенні цих клопотань, посилаючись на відсутність банківської гарантії як належного забезпечення. Частину сум було стягнуто примусово, а підприємство в подальшому визнано неплатоспроможним, причому на цей момент остаточного вирішення спору по суті на національному рівні ще не було.

Перед ЄСПЛ заявники стверджували, що: застосування податкових надбавок без попереднього судового розгляду та паралельне примусове стягнення сум порушують їхнє право на доступ до суду; тривалість національного провадження є надмірною (понад шість–сім років), що суперечить вимозі «розумного строку»; дострокове стягнення надбавок до остаточного рішення суду порушує презумпцію невинуватості (ст. 6 § 2 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами). Попереднім і концептуально значущим питанням було з'ясування, чи підпадають податкові надбавки під дію статті 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами), як «кримінальне обвинувачення». ЄСПЛ виходив із того, що звичайні податкові спори як такі загалом не охоплюються статтею 6 у вимірі «цивільних прав і обов'язків». Водночас податкові надбавки, які розглядалися у цій справі, мають іншу правову природу. Суд підкреслив, що: вони мають загальний і абстрактний характер, тобто застосовуються до широкого кола суб'єктів; їх основною метою є каральний і превентивний ефект, а не суто фіскальне відшкодування; як потенційний, так і фактичний розмір застосованих санкцій є істотним для платника.

На підставі цих критеріїв Суд дійшов висновку, що податкові надбавки у цій справі мають характер «кримінального обвинувачення» у сенсі статті 6 Конвенції, а тому провадження щодо їх застосування повинно відповідати стандартам кримінального процесу. ЄСПЛ встановив [160]:

– порушення права на доступ до суду (ст. 6 § 1), оскільки дії органів влади та адміністративних судів не відповідали вимозі належної терміновості

з огляду на значний і негайний фінансовий тягар, а також на потенційно незворотні наслідки (банкрутство, примусове стягнення);

– порушення вимоги «розумного строку» (ст. 6 § 1), зважаючи на тривалість провадження та серйозність наслідків для заявників.

Водночас порушення презумпції невинуватості (ст. 6 § 2) Судом встановлено не було. ЄСПЛ зазначив, що національне законодавство передбачало можливість відшкодування сплачених сум у разі успішного оскарження, фактично стягнуті суми були відносно меншими порівняно із загальним боргом, а банкрутство підприємства, імовірно, настало б і внаслідок основного податкового зобов'язання.

Справу «Västberga Taxi AB and Vulic v. Sweden» доцільно розглядати як прецедент, що: закріплює підхід до кваліфікації податкових штрафів і надбавок як «кримінальних» у розумінні статті 6 Конвенції; зобов'язує держави-учасниці забезпечувати реальний та ефективний доступ до суду в спорах щодо податкових санкцій, особливо у випадках, коли їх уже розпочато стягувати; формує орієнтири для оцінки тривалості та справедливості процедур у податкових санкційних спорах [35].

Саме на цю справу послідовно посилаються національні суди, у тому числі українські, аргументуючи, що податкові штрафи мають каральний характер і не можуть застосовуватися автоматично, без дотримання належних процесуальних гарантій платника податків.

Фактично, із загальної концепції «вина як обов'язкова умова покарання» суд виводить вимогу доводити вину й у фінансових податкових санкціях, хоча текст ст. 120[1] ПК України цього не говорить прямо. Це – типова контрольована аналогія загальних кримінально-процесуальних стандартів до податкових штрафів, причому виключно для захисту платника в умовах непередбачуваного втручання держави (арешт ліміту).

Аналіз наведених судових рішень дає підстави стверджувати, що суди, насамперед Верховний Суд, поступово формують своєрідний «алгоритм» розв'язання нестандартних ситуацій, пов'язаних із несвоєчасним поданням чи

реєстрацією податкової звітності. На першому етапі суди виходять із загальних засад правового регулювання, зокрема принципів законності, пропорційності, презумпції невинуватості, а також доктрини in dubio pro tributario (тлумачення сумнівів на користь платника податків). На другому етапі застосовуються спеціальні норми податкового законодавства – пункт 52^1, пункт 69.1 підрозділу 10 розділу XX ПК України, Порядок № 225, інші перехідні «воєнні» положення [241]. При цьому зазначені норми послідовно інтерпретуються у розширювальному ключі, але виключно pro tributario, тобто лише на користь платника податків.

На третьому етапі здійснюється оцінка фактичної непередбачуваності та надзвичайного характеру конкретної ситуації: ведення бойових дій, запровадження воєнного стану, технічні збої (зокрема відключення чи некоректне функціонування серверів ДПС), арешт реєстраційного ліміту в системі електронного адміністрування ПДВ, втрата чи недосяжність первинних документів тощо. За умови належного доказового підтвердження такі обставини кваліфікуються як об’єктивні перешкоди, що унеможливлюють своєчасне виконання податкових обов’язків і, відповідно, виключають наявність вини платника у вчиненні податкового правопорушення. У результаті судова практика формує доктрину «контрольованої» аналогії в податковому праві: аналогія допускається, але тільки як інструмент пом’якшення чи усунення відповідальності платника за несвоєчасне виконання обов’язків у непередбачуваних умовах, а не як спосіб розширити обсяг податкових обов’язків чи штрафів.

З огляду на особливу природу податкового права, застосування аналогії в цій сфері можливе лише за умови дотримання чітко окреслених меж. Насамперед аналогія не може використовуватися для встановлення нових податкових обов’язків, збільшення податкових ставок або розширення податкової бази. Така заборона має абсолютний характер і безпосередньо пов’язана з принципом суворої визначеності податкових зобов’язань, що випливає із конституційних засад встановлення податків і зборів.

Крім того, у сучасній судовій практиці та науковій доктрині усталилася вимога застосовувати аналогію виключно на користь платника податків. Будь-яке подолання прогалин у податковому регулюванні має ґрунтуватися на презумпції правомірності рішень та дій платника, а отже – не може призводити до погіршення його правового становища порівняно з тим, що прямо передбачено законом.

Важливою умовою є також відсутність спеціального нормативного регулювання відповідного питання. Аналогія допускається лише тоді, коли норми Податкового кодексу та пов’язаних актів не містять жодного припису, який би підлягав прямому застосуванню. За наявності спеціальної норми звернення до аналогії виключається як методологічно, так і юридично.

Для використання аналогії закону необхідно довести істотну подібність правовідносин, які вже врегульовані законодавством, з тими, що залишилися неврегульованими [98]. Йдеться про збіг правової природи, цільового призначення відповідних інститутів, а також ключових елементів фактичного складу, що дозволяє перенести регулятивну модель без спотворення волі законодавця.

Окремим обмеженням виступає недопустимість такого застосування аналогії, яке потенційно здатне порушити фіскальну рівновагу. Аналогічне тлумачення не може підривати збалансованість бюджетної системи чи створювати необґрунтовані податкові привілеї, очевидно не закладені законодавцем у чинну модель оподаткування. У цьому контексті особливе значення має врахування публічних інтересів: оскільки податкове право за своєю суттю спрямоване на забезпечення стабільних надходжень до бюджету, будь-яке звернення до аналогії повинно узгоджуватися із загальними принципами фіскальної політики держави й не суперечити їхній системній логіці.

Застосування аналогії в податковому праві має низку очевидних переваг. Передусім вона виступає інструментом захисту прав платників податків у ситуаціях, коли законодавче регулювання є неповним, фрагментарним або

внутрішньо суперечливим. У таких випадках звернення до аналогії дозволяє запобігти ситуаціям, за яких прогалини чи дефекти правового регулювання фактично перекладають негативні наслідки на платника, попри відсутність його вини.

Другою важливою перевагою є сприяння забезпеченню єдності судової практики. За умови вироблення усталених підходів до аналогічного застосування норм суди різних інстанцій можуть формувати узгоджену правозастосовну лінію, що зменшує рівень правової непевності для учасників податкових правовідносин. Аналогія також дає змогу нівелювати негативні наслідки законодавчих прогалин, не чекаючи формального втручання законодавця, та підвищує рівень справедливості правового регулювання, забезпечуючи його відповідність загальним принципам права і ratio legis податкових норм. Нарешті, можливість обережного використання аналогії підсилює гнучкість правової системи, дозволяючи їй адаптуватися до нових, не передбачених законодавцем соціально-економічних реалій.

Водночас застосування аналогії супроводжується суттєвими ризиками. Насамперед існує небезпека розширювального тлумачення податкових норм, що суперечить принципу законності та вимогам суворої визначеності податкових зобов’язань. Аналогія, якщо вона використовується без належних запобіжників, може трансформуватися в різновид судового нормотворення, яке не завжди кореспондує дійсній волі законодавця й здатне порушувати баланс владних повноважень. Додатковим ризиком є нерівномірність застосування аналогії судами різних інстанцій, що створює загрозу фрагментації правозастосовної практики та підриває принцип правової визначеності.

Суттєвою є також ймовірність порушення фіскальної стабільності у випадках, коли аналогічне тлумачення призводить до надмірного звуження податкової бази або фактичного надання привілеїв, не передбачених законодавцем [110, с. 34]. У крайніх випадках активне використання аналогії

може призвести до фактичної підміни законодавчої функції судовою, що суперечить конституційним засадам поділу влади.

З урахуванням наведених переваг і ризиків доцільно сформулювати модель так званої контрольованої, обмеженої та цілеспрямованої аналогії в податковому праві України. Її вихідною засадою має бути положення про те, що аналогія допустима виключно з метою захисту прав та законних інтересів платника податків і не може використовуватися для встановлення нових податкових обов'язків, посилення відповідальності чи розширення податкового тягаря.

Ключовим елементом такої моделі є пріоритет спеціального податкового регулювання: звернення до аналогії можливе лише за умови повної відсутності норми, придатної для прямого застосування. У випадку наявності прогалин першочергово має застосовуватися аналогія закону (перенесення регулювання з найбільш подібних, уже врегульованих відносин), тоді як аналогія права (апеляція до загальних принципів) повинна виконувати субсидіарну, допоміжну роль.

Застосування аналогії має ґрунтуватися на принципі пропорційності: інтерпретація прогалини повинна забезпечувати справедливий баланс між публічними фіскальними інтересами держави та індивідуальними інтересами платника, не допускаючи створення непропорційних переваг чи надмірних обмежень. Важливими методологічними орієнтирами при цьому є правова визначеність і передбачуваність, що вимагає чіткої аргументації судом підстав і меж аналогічного застосування норм.

Необхідною складовою пропонованої концепції є також обов'язкове врахування міжнародних стандартів, включно з практикою ЄСПЛ щодо «кримінального» виміру податкових санкцій і стандартів справедливого судового розгляду, а також інших міжнародних актів, які регулюють питання строків та процедур у податковій сфері. Нарешті, модель контрольованої аналогії передбачає свідоме самообмеження судової дискреції: аналогія не повинна перетворюватися на інструмент судового свавілля, а має залишатися

винятковим, концептуально обґрунтованим засобом подолання прогалин у межах, чітко окреслених як внутрішнім законодавством, так і міжнародно-правовими стандартами.

Метод аналогії відіграє важливу роль у податковому праві, хоча його застосування є значно обмеженішим, ніж в інших галузях. Він забезпечує адаптивність правової системи, дозволяє оперативно вирішувати правові конфлікти, що виникають через прогалини у законодавстві, та гарантує захист прав платників податків у ситуаціях, коли законодавець не передбачив конкретних механізмів регулювання.

Проте аналогія є водночас потенційно ризиковим інструментом, здатним порушити принцип податкової визначеності, вимогу суворої законності та бюджетну стабільність. Тому її застосування потребує чітких обмежень і належного методологічного підходу.

Українська судова практика свідчить про поступове формування концепції обмеженої або «контрольованої» аналогії: суди застосовують її переважно тоді, коли це необхідно для захисту прав платника і не суперечить імперативним нормам Податкового кодексу України. Разом із тим, різні підходи Верховного Суду демонструють потребу в доктринальному узагальненні критеріїв допустимості аналогії.

Таким чином, метод аналогії у податковому праві є невід’ємним елементом сучасної правової системи, проте потребує обережного й виваженого застосування з урахуванням принципів законності, правової визначеності та захисту прав платників. Оптимальною шляхом розвитку вбачається запровадження концепції контрольованої аналогії – інструменту, який забезпечує баланс між стабільністю податкового законодавства та гнучкістю правозастосування, необхідною для ефективного функціонування податкової системи в умовах динамічного розвитку суспільних відносин [174].

3.3. Пріоритет, спеціальність та субсидіарність як засади подолання конкуренції норм у податковому праві

Конкуренція правових норм виникає тоді, коли одну й ту саму суспільну ситуацію одночасно регулюють дві або більше норми права. У сфері податкового права України таке може статися як між нормами Податкового кодексу України та іншими законами, так і між різними нормами всередині самого податкового законодавства. Хоча ідеально правова система повинна бути несуперечливою, на практиці законодавець не завжди узгоджує нові акти з чинними, що призводить до колізій і конкуренції норм. Важливим завданням правозастосування стає подолання конкуренції норм – визначення, яка з конкуруючих норм підлягає застосуванню, а яка має бути відсунута.

Для впорядкування колізій вироблено спеціальні юридико-технічні прийоми та принципи [241]. У правовій доктрині загальновизнаними способами вирішення конкуренції норм є принцип пріоритету, спеціальності та субсидіарності (доповнюваності) правових норм. Вони дозволяють встановити верховенство однієї норми над іншою за певними критеріями або визначити допоміжне застосування однієї норми лише за відсутності іншої. Податкове право як частина фінансового права має свої особливості нормативних колізій, зумовлені кодифікованим характером податкового законодавства та конституційними вимогами щодо встановлення податків. Тому в ПК України закріплено окремі норми, що прямо регулюють співвідношення податкових норм з іншими та визначають пріоритети у разі суперечностей [59].

Далі розглянемо сутність кожного з трьох принципів – пріоритету, спеціальності та субсидіарності – у їхньому теоретичному розумінні та практичному втіленні для подолання конфліктів норм у податковому праві України. При цьому будемо спиратися на положення Податкового кодексу

України, судову практику (зокрема, позиції Верховного Суду) та доктринальні джерела.

Пріоритет норм означає перевагу однієї норми перед іншою за умови їх конкуренції. Така перевага, як обгрунтовує С.П. Коталейчук, може визначатися вищою юридичною силою акту, в якому міститься норма (ієрархічний пріоритет), або пізнішим часом ухвалення норми (хронологічний пріоритет) [147]. Загальні правила вирішення колізій на доктринальному рівні формулюють так: якщо норми суперечать одна одній, застосовується або норма пізнішого закону, або норма акта вищої юридичної сили, або ж норма акта, прийнятого вищим органом, а також враховується спеціальність норми [194, с. 10–15]. Практика застосування колізійних норм визначається в ряді роз'яснювальних документів, серед яких необхідно виділити лист Міністерства юстиції України від 26.12.2008 №758-0-2-08-19 [380]. Міністерством юстиції України було визначено такі правила застосування загальних та спеціальних норм законодавства, як:

«1. У разі існування неузгодженості між нормами, виданими одним і тим самим нормотворчим органом, застосовується акт, виданий пізніше, навіть якщо прийнятий раніше акт не втратив своєї чинності. Така неузгодженість може виникнути внаслідок того, що прийняття нової норми не завжди супроводжується скасуванням «застарілих» норм з одного й того ж питання.

2. У разі існування суперечності між актами, прийнятими різними за місцем в ієрархічній структурі органами – вищестоящим та нижчестоящим, застосовується акт, прийнятий вищестоящим органом, як такий, що має більшу юридичну силу.

3. У разі існування неузгодженості між актами, виданими одним й тим же органом, але які мають різну юридичну силу, застосовується акт вищої юридичної сили. Наприклад, у випадку суперечності норм закону та Конституції України, які прийняті Верховною Радою України – колізія вирішується на користь Конституції, яка має найвищу юридичну силу.

4. При розбіжності між загальним і спеціальним нормативно-правовим актом перевага надається спеціальному, якщо він не скасований виданим пізніше загальним актом» [380].

У податковому праві принцип пріоритету виявляється передусім як ієрархічний пріоритет норм вищої сили. Безумовно, Конституція України має найвищу силу, і будь-які положення ПК України чи іншого закону, що їй суперечать, не підлягають застосуванню. При цьому визначення особливостей врегулювання податкових спорів передусім формується в українській судовій. Так, Велика Палата Верховного Суду роз'яснює, що допустимий строком для подання позову у податкових правовідносинах, є місяць після реалізації процедцри адміністративного оскарження неодноразово скасовував норми податкових законів, визнаючи їх неконституційними, що фактично є реалізацією принципу верховенства Конституції України над усіма іншими актами [236; 246]. Так, при вирішенні колізії застосування норм загального законодавства та спеціального законодавства при врегулюванні податкових спорів необхідно наголосити на необхідності дотримання вимог положення частини другої статті 55 Конституції України, де кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [140; 246].

В Україні для реалізації конституційного права на оскарження рішень, дій чи бездіяльності зазначених суб'єктів у сфері управлінської діяльності створено систему адміністративних судів.

Загальні правила судового оскарження в межах розгляду публічно-правових спорів визначаються Кодексом адміністративного судочинства України (КАС України).

Завдання адміністративного судочинства полягає у справедливому, неупередженому та своєчасному розгляді судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, а також прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (частина перша статті 2 КАС України). Кожна

особа має право в порядку, встановленому КАС України, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб`єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси, і просити про їх захист шляхом: 1) визнання протиправним та нечинним нормативно-правового акта чи окремих його положень; 2) визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень; 3) визнання дій суб`єкта владних повноважень протиправними та зобов`язання утриматися від вчинення певних дій; 4) визнання бездіяльності суб`єкта владних повноважень протиправною та зобов`язання вчинити певні дії; 5) встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб`єкта владних повноважень; 6) прийняття судом одного з рішень, зазначених у пунктах 1-4 цієї частини, та стягнення з відповідача – суб`єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю (частина перша статті 5 КАС України) [131].

У межах правовідносин у справі № 500/2276/24 перед Великою Палатою як судом касаційної інстанції постала необхідність дати відповіді на такі питання: які саме норми слід вважати загальними, а які – спеціальними в ситуації, коли особа подає позов про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень після попереднього використання досудового порядку врегулювання спору; чи повинні застосовуватися норми Податкового кодексу України при вирішенні питання щодо дотримання строків звернення до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень; чи дотрималася позивачка встановлених строків звернення до суду в цій справі з урахуванням відповідей на два попередні питання [246].

При цьому Велика Палата Верховного Суду зазначає, що відповідно до частини першої статті 122 КАС України передбачено: позовна заява може бути подана в межах строку звернення до адміністративного суду, який установлено цим Кодексом або іншими законами.

Згідно з частиною другою статті 122 КАС України для звернення до адміністративного суду з метою захисту прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк. Якщо інше не визначено законом, перебіг цього строку починається з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Водночас, якщо законом передбачено можливість досудового врегулювання спору і позивач скористався таким порядком, або якщо досудовий порядок вирішення спору є обов'язковим, для звернення до адміністративного суду діє тримісячний строк. Він обчислюється з дня вручення позивачу рішення, ухваленого за результатами розгляду його скарги на рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень (частина четверта цієї статті) [131].

Частина третя статті 122 КАС України передбачає, що КАС України або іншими законами можуть установлюватися й інші строки звернення до адміністративного суду для захисту прав, свобод та інтересів особи. Якщо спеціальними нормами не визначено інше, такі строки також обчислюються з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів [131; 247].

Статтею 123 КАС України визначено правові наслідки пропуску строку звернення до адміністративного суду. Зокрема, частина третя цієї статті встановлює, що якщо після відкриття провадження суд виявить факт пропуску позивачем строку звернення до адміністративного суду і при цьому позивач не подасть заяву про поновлення такого строку, або якщо зазначені ним причини пропуску будуть судом визнані неповажними, позовну заяву залишають без розгляду [131].

Згідно з частиною першою статті 121 КАС України суд, за заявою учасника справи, може поновити пропущений процесуальний строк, установлений законом, якщо визнає причини його пропуску поважними, за винятком випадків, коли цим Кодексом прямо передбачено заборону такого поновлення [131].

Інститут строків звернення до адміністративного суду за захистом порушеного права не містить чітко визначеного, вичерпного переліку причин, які вважаються поважними, а також критеріїв їх оцінки [352]. Натомість закон оперує оціночними, якісними характеристиками таких причин: вони мають бути поважними, реальними, непереборними та об'єктивно нездоланними в період перебігу строку звернення до суду [109]. Такі обставини (фактори об'єктивної реальності) не можуть поєднуватися з ситуацією, коли особа знала або не могла не знати про порушення свого права, мала реальну можливість звернутися до суду, але не зробила цього через власну недбалість, легковажність, байдужість, неорганізованість чи інше подібне ставлення до свого права на доступ до суду.

Іншого способу визначити, які саме причини слід визнати поважними, ніж шляхом зовнішньої оцінки змісту конкретних обставин, послідовності та хронології дій особи до моменту звернення до суду за захистом свого права, не існує. Оцінці мають підлягати відповідні явища й фактори та їх юридична природа; тривалість пропуску строку; те, чи могли певні обставини об'єктивно перешкодити своєчасному зверненню до суду та чи перебувають вони в причинному зв'язку з пропуском строку; якою була поведінка особи протягом цього періоду; які дії вона вчиняла та чи були вони спрямовані на підготовку до звернення до суду тощо.

Визначення строків звернення до адміністративного суду в системному зв'язку з принципом правової визначеності має на меті забезпечити передбачуваність для відповідача (здебільшого суб'єкта владних повноважень в адміністративних справах) та інших осіб, що після спливу встановленого законом періоду ухвалене рішення, вчинена дія чи бездіяльність не матимуть зворотної дії в часі й не вимагатимуть скасування, а пов'язані з ними правові наслідки не будуть змінені через таке скасування. Отже, встановлені законом строки звернення до адміністративного суду покликані запобігти виникненню стану правової невизначеності щодо чинності та статусу рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень.

За загальним правилом перебіг строку на звернення до адміністративного суду починається від дня виникнення права на адміністративний позов, тобто, коли особа дізналася або могла дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Незнання про порушення через байдужість до своїх прав або небажання дізнатися не є поважною причиною пропуску строку звернення до суду.

Аналогічну правову позицію висловив Верховний Суд, зокрема, у постанові від 30 серпня 2018 року в адміністративній справі № 813/2897/16 [258].

У Рішенні від 13 грудня 2011 року № 17-рп/2011 Конституційний Суд України дійшов висновку про відповідність Конституції України положень КАС України, які встановлюють скорочені строки звернення до адміністративного суду у випадку попереднього використання досудового порядку врегулювання спору. Ці норми, як зазначив Суд, лише регулюють тривалість окремих процесуальних дій та не призводять до звуження змісту чи обсягу конституційного права на судовий захист і права на доступ до правосуддя [309].

Відповідно до частини п`ятої статті 242 КАС України при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд має враховувати висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду. Зокрема, у справі № 500/2276/24, як зазначає Велика Палата Верховного Суду є спірним питання додержання позивачкою строку звернення до суду з позовом про визнання протиправними і скасування податкових повідомлень-рішень після проведення процедури адміністративного оскарження та отримання рішення контролюючого органу про залишення її скарг без задоволення (п. 14) [246].

У сфері оподаткування правовий статус платників податків і зборів, їхні права та обов’язки, повноваження контролюючих органів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства визначаються нормами ПК України. Зокрема, відповідно до пункту 56.1 статті 56 ПК

України рішення, ухвалені контролюючим органом, можуть бути оскаржені як в адміністративному, так і в судовому порядку. Стаття 56 ПК України містить спеціальне регулювання порядку оскарження рішень контролюючих органів, яке безпосередньо впливає на характер і перебіг податкових спорів, а також може бути джерелом юридичних дефектів у таких спорах [241]. З її змісту випливає, що платник податків наділений дискрецією щодо вибору форми захисту – адміністративного та/або судового оскарження рішення після його отримання. Звернення спершу до адміністративного оскарження не позбавляє платника права в подальшому ініціювати судовий розгляд, причому такий адміністративний перегляд кваліфікується як досудовий порядок вирішення спору. Водночас обрання платником податків безпосереднього звернення до суду після отримання рішення контролюючого органу зумовлює втрату можливості скористатися адміністративною процедурою його оскарження. Неправильне інформування платника про ці наслідки, помилки в роз'ясненні порядку та строків оскарження або суперечлива практика їх застосування можуть формувати юридичні дефекти у податкових спорах.

Пункт 56.18 статті 56 ПК України закріплює, що з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПК України, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після його отримання. Натомість пункт 56.19 статті 56 ПК України встановлює спеціальний, скорочений строк звернення до суду у випадку попереднього використання адміністративної процедури: якщо до подання позову проводилося адміністративне оскарження, платник податків може звернутися до суду з вимогами про оскарження податкового повідомлення-рішення чи іншого рішення про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем завершення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті [241].

Отже, наведені положення ПК України мають ключове значення, оскільки саме неправильне застосування чи тлумачення цих норм (зокрема,

щодо вибору способу оскарження, дотримання строків, наслідків обрання тієї чи іншої моделі захисту) часто породжує процесуальні та матеріально-правові дефекти, які впливають на легітимність податкових рішень, стабільність правовідносин та результат розгляду спору.

У постанові Касаційного адміністративного суду від 26 листопада 2020 року у справі № 500/2486/19 сформульовано правовий висновок, відповідно до якого норма пункту 56.19 статті 56 ПК України є спеціальною щодо норми частини четвертої статті 122 КАС України, має перевагу в застосуванні у податкових спорах і регулює визначену її предметом групу правовідносин – оскарження в судовому порядку податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов`язань за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору (застосування процедури адміністративного оскарження – абзац 3 пункту 56.18 статті 56 ПК України) [262]. Вона встановлює строк для їх оскарження протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 статті 56 ПК України. При цьому у справі № 500/2486/19 було висловлено ряд окремих думок суддів Касаційоного адміністративного суду у складі Верховного Суду, які необхідно навести для підтримки належного теоретичного рівня даного дослідження. Так, суддя Л.І. Бившева зазначає, що у справі № 500/2486/19 колізія виникла саме між положеннями частини четвертої статті 122 Кодексу адміністративного судочинства України та пунктом 56.19 Податкового кодексу України, які визначають строк для оскарження в суді рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов`язання у разі попереднього використання досудового порядку вирішення спору, проте встановлюють різну тривалість скорочених строків оскарження [221]. Обгрунтовується, що «застосування процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів не повинно погіршувати становища платника податків і суттєво звужувати його права, скорочуючи строк на звернення до суду із трьох місяців до одного» [221]. Суддею визначається, що «будь-яка

доцільність зміни попередніх підходів до застосування норм права, які регулюють питання строку звернення до суду в податкових правовідносинах, може бути виправдана виключно у випадку необхідності вдосконалення діючого законодавства та у випадку, коли такі зміни не породжують правову невизначеність та не погіршують становища платників податків» [221].

Аргументація Л.І. Бившевої грунтуэться на практиці Європейського суду з прав людини від 14.10.2010 у справі «Щокін проти України», де ЄСПЛ дійшов висновку про порушення прав заявника, гарантованих статтею 1 Першого протоколу до Конвенції, зокрема, у зв`язку з тим, що національними органами не було дотримано вимоги законодавства щодо застосування підходу, який був би найбільш сприятливим для заявника – платника податку, коли у його справі національне законодавство припускало неоднозначне трактування [308]. Також обґрунтування окремої думки судді Верховного Суду Л.І. Бившевої виходить із висновків Європейської Комісії за демократію через право (Венеціанська Комісія), де у Доповіді щодо верховенства права від 04.04.2011 № 512/2009 зазначено, що однією з складових верховенства права є правова визначеність; вона вимагає, щоб правові норми були чіткими й точними, спрямованими на те, щоб забезпечити постійну прогнозованість (передбачуваність) ситуацій та правовідносин, що виникають [97]. Положення про розуміння принципу верховенства права через необхідність гарантування засад правової визначеності є імплементованими до податкового законодавства України [151].

У податковому законодавстві України закріплено правило тлумачення сумнівів на користь платника податків (принцип in dubio pro tributario), яке спрямоване на забезпечення однієї з ключових складових верховенства права – правової визначеності. Йдеться про те, що платник податків повинен мати можливість ясно усвідомлювати та прогнозувати правові наслідки своїх дій, що є принципово важливим для належного застосування податкових норм [347].

На нормативному рівні зазначене правило закріплене в підпункті 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України [241], відповідно до якого податкове законодавство України базується, зокрема, на принципі презумпції правомірності рішень платника податків у випадках, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, прийнятого на його виконання, або коли норми різних законів чи підзаконних актів допускають неоднозначне (множинне) тлумачення прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого виникає можливість ухвалення рішення як на користь платника податків, так і на користь контролюючого органу.

Зазначений підхід додатково відтворено в пункті 56.21 статті 56 Податкового кодексу України [241].

Про можливість застосування іншого, ніж загальний, строку звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи свідчать також положення частини третьої статті 122 Кодексу адміністративного судочинства України, яка встановлює строки звернення до адміністративного суду [131].

Отже, за умов відсутності в національному законодавстві України, як підкреслює Л.І. Бившева, достатньої чіткості та визначеності щодо такого принципового питання, як строк звернення до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень після завершення процедури адміністративного оскарження, на мою думку, платник податків має легітимні (обґрунтовані) очікування, що у подібній ситуації застосуванню підлягає тримісячний строк, який обчислюється з дня вручення йому рішення, ухваленого за результатами розгляду скарги на рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень. Такий підхід є більш сприятливим для платника податків, узгоджується зі сформованою правозастосовною практикою та відображає послідовну офіційну позицію державних органів [221]. Таким чином, в окремій думці судді визначається, що «судова Палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших

обов`язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду дійшла помилкового висновку про наявність підстав для застосування скорочених строків звернення до суду у разі застосування процедури адміністративного оскарження, оскільки такий підхід не є виправданим» [221].

Подібні міркування наведено в окремій думці судді І.А. Васильєвої, яка підкреслює, що «проблема вибору однієї норми із кількох, що знаходяться у колізії, вирішувалася протягом тисячоліть, і ще римські юристи виробили знамениті правила вирішення колізій за принципами закону вищої сили (lex superior), закону, прийнятого пізніше (lex posterior) та спеціального закону (lex specialis). Із загального темпорального правила можуть встановлюватися винятки. Одним із таких винятків є конституційна заборона на звуження обсягу існуючих прав (ст. 22 Конституції України)» [220]. У міркуваннях І.Л. Желтобрюх, О.В. Білоуса, Н.Є. Блажівської зазначається, що, «позивачеві у справі № 500/2486/19 було відмовлено у застосуванні поважності пропуску строку подання скарги з посиланням на те, що сам позивач не навів поважних причин пропуску строку, які б давали підстави для його поновлення, а судові рішення ухвалені з правильним застосуванням норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права. І це попри те, що за сталою на час подачі позову судовою практикою строк звернення до адміністративного суду позивачем пропущено не було (інформаційний лист Вищого адміністративного суду України № 640/20468/18 від 1 листопада 2011 року [177], постанова Верховного Суду у справі № 2540/2576/18 від 3 квітня 2020 року [260]). Таким чином, І.Л. Желтобрюх, О.В. Білоус та Н.Є. Блажівська обгрунтовують, що у справі № 500/2486/19 було «продемонстровано процесуальну дисфункцію, оскільки фактично запропоновано надати перференції решті заявників, окрім позивача у цій справі, інтересами якого було знехтувано задля досягнення певної мети – зміни судової практики» [262].

Справа № 500/2486/19 є аналогічною до цієї справи як за предметом спору, так і за суб'єктним складом та характером спірних правовідносин. Натомість інші судові справи, на які посилається Касаційний адміністративний суд в ухвалі від 21 листопада 2024 року, передаючи справу до Великої Палати на підставі частини п'ятої статті 346 КАС України, не можуть вважатися подібними, щонайменше з огляду на відмінність предмета позову. Крім того, правовий висновок, сформульований Верховним Судом у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду в постанові від 26 листопада 2020 року у справі № 500/2486/19, протягом тривалого часу послідовно застосовувався адміністративними судами в їхній практиці. Цю позицію, зокрема, підтримав Верховний Суд у постанові від 10 травня 2024 року у справі № 520/1810/23, у якій було підтверджено, що строк звернення до суду з позовом про скасування податкового повідомлення-рішення за умови попереднього застосування досудового порядку врегулювання спору становить один місяць, який обчислюється з дня, що настає після закінчення процедури адміністративного оскарження. З урахуванням наведеного Велика Палата доходить висновку, що відповідно до сформованої та обов'язкової для врахування судової практики строк звернення до суду з позовом про скасування податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання в разі попереднього використання досудового порядку оскарження становить один місяць, починаючи з дня, наступного за днем завершення процедури адміністративного оскарження [262].

Таким чином, у судовій практиці Великої Палати Верховного Суду сформовано підхід, що вважає, що в адміністративному судочинстві можна виділити такі строки оскарження рішень / дій / бездіяльності суб`єкта владних повноважень:

«1) якщо платник податків не оскаржував рішення контролюючого органу в досудовому (адміністративному) порядку – строк звернення до суду становить 6 місяців (частина друга статті 122 КАС України);

2) якщо платник податків оскаржував рішення контролюючого органу в досудовому (адміністративному) порядку, яке не стосується нарахування грошових зобов`язань (наприклад, блокування ПН; присвоєння ризикового статусу тощо), – строк звернення до суду становить 3 місяці (частина четверта статті 122 КАС України);

3) якщо платник податків оскаржував рішення контролюючого органу в досудовому (адміністративному) порядку, яке передбачає нарахування грошових зобов`язань (наприклад, податкове повідомлення-рішення), – строк звернення до суду становить 1 місяць (пункт 56.19 статті 56 ПК України)» [262].

Специфічним проявом принципу пріоритету у сфері оподаткування є встановлена законом перевага норм податкового законодавства над нормами інших галузей права у питаннях оподаткування. Податкове законодавство України сформоване як кодифіковане – всі основні податкові правила зведені в Податковий кодекс України [66]. Відповідно, законодавець закріпив у ПК України вимогу, що будь-які питання щодо оподаткування регулюються виключно ПК України і не можуть встановлюватися чи змінюватися іншими законами (окрім законів про внесення змін до ПК України та законів про відповідальність за податкові правопорушення) [66]. Це положення – пункт 7.3 статті 7 ПК України – фактично проголошує пріоритетність податкового кодексу: якщо норми неподаткового закону стосуються оподаткування і суперечать нормам ПК України, діють норми ПК України [205]. Додатково у підрозділі 10 Перехідних положень ПК України зазначено: «в разі, якщо законодавчими актами передбачені інші правила справляння податків, зборів, що регулюються цим Кодексом, застосовуються правила цього Кодексу» [241]. Також пункт 5.2 статті 5 ПК України уточнює: якщо поняття, терміни, правила інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам ПК

України, то для регулювання податкових відносин застосовуються поняття, терміни і правила саме ПК України [241]. Таким чином, законодавець прямо визначив колізійну норму: у разі конфлікту податкової норми з неподатковою – верх бере податкова норма як пріоритетна.

Іноді Верховна Рада України запроваджує норми, що регулюють питання оподаткування, шляхом внесення змін до інших законів, не вдаючись при цьому до коригування тексту Податкового кодексу України. Так, Законом № 1791-VIII від 20.12.2016 р. було встановлено окреме правило щодо місцевих податків на 2017 рік, яке відрізнялося від норм ПК України [274], що створило колізію між нормою ПК України і нормою цього Закону. Вирішення такої колізії здійснюється на підставі згаданого принципу: перевагу має норма Податкового кодексу України, оскільки зміна податкових правил можлива лише шляхом зміни самого Кодексу [66]. Пункт 2.1 статті 2 ПК України вимагає, щоб зміна положень ПК України здійснювалася виключно шляхом внесення змін до нього [66]. Отже, окремий закон, який проголосив інші правила без належного внесення змін до ПК України, не може застосовуватися в частині цих відмінних податкових норм [66]. Такий підхід підтверджено і судовою практикою: суди повинні застосовувати спеціальні норми ПК України про пріоритет, виходячи з принципу законності, і ігнорувати будь-які суперечливі норми інших законів, якщо вони не були імплементовані до ПК України [241].

Таким чином, принцип пріоритету у податковому праві слугує бар’єром від втручання інших галузей у сферу оподаткування. Він забезпечує цілісність та верховенство податкового законодавства: норми ПК України мають вищий пріоритет щодо податкових питань, ніж норми цивільного, адміністративного чи будь-якого іншого законодавства. Це особливе правило не тотожне класичному принципу lex specialis, оскільки навіть якщо норма іншого закону виглядає більш спеціальною, перевага все одно залишається за нормою ПК України [127]. Фактично, маємо справу з законодавчо встановленим пріоритетом податкового закону.

Окрім ієрархічного, діє і хронологічний пріоритет: між двома актами однакової юридичної сили, прийнятими тим самим органом, перевага надається тому, що ухвалений пізніше (лат. lex posterior derogat priori) [285]. У податковому праві це означає, що нові зміни до ПК України скасовують попередні норми, якщо між ними є суперечність. Наприклад, якщо два положення ПК України (в різних редакціях) по-різному встановлюють ставку податку, застосовується положення останньої в часі редакції. Принцип chronological priority особливо актуальний при аналізі норм спеціальної частини ПК України, коли певний податок чи пільга регулювалися одними нормами, але з певної дати були змінені [51]. Зворотна сила в податковому праві, як правило, не допускається (окрім випадків пом'якшення відповідальності), тож нова норма не може погіршувати становище платників заднім числом, але має перевагу для майбутніх правовідносин.

Отже, принцип пріоритету є базовим засобом подолання колізій: він визначає, яку норму слід застосувати залежно від її місця в ієрархії джерел та часу прийняття. У податковому праві України цей принцип підсилений спеціальними положеннями ПК України про переважну силу норм самого Кодексу, що гарантує єдність податкової системи та стабільність правил оподаткування, а платники податків і органи влади чітко орієнтуються на ПК України як на головне джерело податкових норм.

Принцип спеціальності (правило lex specialis), як обгрунтовується у дослідженнях Я.О. Берназюка, означає: спеціальна норма витісняє загальну у випадку, коли обидві регулюють одне питання по-різному. В класичному формулюванні – lex specialis derogat legi generali, тобто більш спеціальна правова норма має пріоритет над більш загальною [54]. Спеціальна норма установлює правила для вузького кола випадків чи особливих умов, тоді як загальна – для ширшого кола. Якщо норма-виняток (спеціальна) суперечить нормі-загальному правилу, то в конкретній ситуації застосовується виняток. Як зазначає В.В. Бойко, спеціальні норми конкретизують загальні та мають щодо них пріоритет застосування [59].

У податковому праві принцип спеціальності діє як на міжгалузевому рівні, так і всередині галузі. На міжгалузевому рівні: норма, що належить до податкового законодавства, розглядається як спеціальна стосовно норми іншого (неподаткового) законодавства у питанні оподаткування. В наведеному вище прикладі з Законом України «Про адміністративну процедуру» та ПК України – норми ПК України про адміністративне оскарження податкових рішень є спеціальними щодо загальних норм Закону України «Про адміністративну процедуру» [270], тому саме вони мають перевагу у застосуванні. Є.О. Угольков прямо вказує, що у разі суперечності між новим загальним законом і Податковим кодексом України, перевага надається нормам ПК України з огляду на дію принципу lex specialis, оскільки ПК України є спеціальним законом у сфері податкових правовідносин [347]. Тобто податковий закон розглядається як спеціальний акт щодо будь-яких загальних адміністративних чи цивільних положень, якщо йдеться про оподаткування.

Внутрішньогалузевий аспект принципу спеціальності проявляється у співвідношенні норм загальної частини та особливої частини Податкового кодексу України. Загальна частина містить норми, що стосуються усіх податків (визначення платників, об’єктів, обов’язків, процедур адміністрування тощо). Особлива частина регулює окремі види податків і зборів, встановлюючи для них спеціальні правила. Якщо норма особливої частини конфліктує із загальною нормою, прийнятою для податків загалом, то застосовується спеціальна норма, обмежена сферою конкретного податку.

Загальні засади встановлення податків (ст.7 ПК України) вимагають визначення обов’язкових елементів податку (платники, об’єкт, ставка тощо) [241]. Уявімо, що загальна норма передбачає оподаткування доходів за певною ставкою, але в особливій частині для окремого виду доходу встановлена інша (особлива, пільгова) ставка. За принципом спеціальності, щодо цього виду доходу застосовується саме спеціальна норма про пільгову ставку, а не загальне правило. Податковий кодекс часто сам технічно

попереджає про такі випадки, формулюючи загальні норми з застереженням «якщо інше не передбачено цим Кодексом». Ця фраза вказує на можливість існування спеціальних норм-винятків. Наприклад, пункт 162.3 ст.162 ПК України містить спеціальну норму про оподаткування доходів фізичної особи після її смерті (обов'язок спадкоємців сплатити податок), яка діє як виняток із загальних правил оподаткування доходів [241]. Такі норми спеціально вирішують потенційну конкуренцію: загальне правило застосовується до всіх випадків, окрім тих, для яких у кодексі є спеціальне положення.

Принцип lex specialis працює і у випадку, коли конкурують дві чи більше спеціальні норми. Тоді, перевагу визначають за іншими критеріями – наприклад, за хронологією (пізніша спеціальна норма витісняє раніше прийняту спеціальну норму) або за ступенем спеціалізації (норма, що точніше й повніше регулює конкретні відносини, має бути обрана). У податковому праві це може мати значення, наприклад, коли існують спеціальні режими оподаткування (єдиний податок, податок на прибуток для сільгоспвиробників тощо) – при конкуренції двох спеціальних режимів щодо одного платника потрібні додаткові правила вирішення (найчастіше закон встановлює критерії, яка система пріоритетна або дає платнику вибір).

Отже, принцип спеціальності – це універсальний метод усунення конкуренції норм, коли одна норма розглядається як загальна, а інша як спеціальна стосовно першої. У податковому праві він забезпечує справедливе застосування саме тих норм, які найточніше відповідають специфіці ситуації. Законодавець України закріплює цей принцип як на рівні загальних колізійних приписів (пріоритет ПКУ над іншими законами у податкових питаннях можна також розглядати як випадок lex specialis, де спеціальним виступає податковий закон [201]), так і через конкретні норми-винятки в самому Кодексі. Судова практика, зокрема Верховного Суду, послідовно підтверджує дію lex specialis для розв'язання колізій між нормами податкового та іншого законодавства.

Принцип субсидіарності (від лат. subsidiarius – допоміжний) у правовому регулюванні передбачає застосування норми допоміжно, на

випадок якщо інша (основна) норма не врегулювала певні відносини або не повністю їх охопила [190; 208]. Іншими словами, йдеться про субсидіарне (додаткове) застосування одних правових норм для заповнення прогалин чи уточнення регулювання, коли пряма норма відсутня або недостатня. На відміну від конкуренції, де дві норми претендують одночасно на одне питання, при субсидіарності одна норма виконує роль резервної, яка вступає в дію лише за умови, що інша – основна – не дає відповіді на питання. Таким чином часто вдається уникнути відритого конфлікту: норми не зіштовхуються, бо одна з них відступає, якщо ситуація охоплена іншою нормою, і натомість заповнює лише прогалини.

У законодавстві принцип субсидіарності може бути закріплений шляхом прямих вказівок на те, норми якого акта слід використовувати додатково. Наприклад, Цивільний кодекс України встановлює, що його положення можуть субсидіарно застосовуватися до врегулювання відносин, які регулюються іншими актами, якщо ті не містять потрібних норм, і якщо це не суперечить суті таких відносин [363]. Подібні застереження є і в інших кодифікованих актах.

Для Податкового кодексу України властива певна нормативна автономність: відповідно до положень пункту 7.3 статті 7 цього Кодексу регулювання питань оподаткування не може здійснюватися поза межами ПК України [241], що означає, що формально прогалини в податковому регулюванні не можна заповнювати іншими законами, оминаючи ПК України. Однак на практиці повне відмежування податкових норм від усього іншого законодавства неможливе – податкові правовідносини тісно пов’язані з цивільно-правовими, адміністративно-процедурними тощо. Тому ПК України сам містить правила субсидіарного залучення інших норм, коли це потрібно.

По-перше, термінологічна субсидіарність: пункт 5.3 статті 5 ПК України визначає, що інші терміни, які вживаються в цьому Кодексі і не визначені ним, використовуються в значенні, встановленому іншими законами [241]. Таким чином, якщо Податковий кодекс України оперує поняттям, але не дає його

дефініції, слід звернутися до законодавства, де таке поняття визначено (цивільного, господарського тощо). Наприклад, Податковий кодекс України не містив визначення терміна «роялті» до 2015 року, тоді як цивільне законодавство таке поняття давало; тож до внесення відповідного визначення в Податковий кодекс України використовувалося значення цього терміна з Цивільного кодексу України – такий підхід узгоджується з п. 5.3. Інший приклад: багато інститутів податкового права (правочин, власність, спадщина тощо) базуються на цивільно-правових поняттях, і якщо ПК Податковий кодекс України не вказує іншого, ці поняття тлумачаться згідно з цивільним законодавством (субсидіарне запозичення значень понять), що дозволяє уникнути конкуренції норм визначень – податкове право просто не створює паралельних дефініцій, а покладається на загальні.

По-друге, субсидіарність у процедурних питаннях. Податкові відносини – частина публічних відносин, тому процесуальні аспекти (наприклад, оскарження рішень податкових органів) можуть потрапляти під дію загальних норм адміністративного права, коли спеціальні податкові норми мовчать. Сучасний приклад – набрання чинності у 2023 році Законом України «Про адміністративну процедуру», який установив загальні правила для всіх адміністративних проваджень. Хоча ПК України має власні положення про адміністративне оскарження, в ньому можуть бути відсутні деякі процедури (примирення, оскарження процесуальних дій тощо), передбачені новим законом. В таких випадках постає питання: чи можна субсидіарно застосувати норми Закону про адміністративну процедуру до податкових відносин? Згідно з дослідженням, реалізація цього відбуватиметься лише після приведення у відповідність норм ПК України до нового закону [223]. Поки такого узгодження не сталося, може виникати колізія. Я.О. Берназюк пропонують орієнтуватися на пріоритет норм ПК України, тож фактично заперечують автоматичне субсидіарне застосування загального адміністративного закону там, де він суперечить ПК України [54]. Це знов-таки підтверджує особливість

податкового права: субсидіарність тут обмежена рамками, встановленими самим ПК України.

По-третє, субсидіарність проявляється через інструмент аналогії закону чи права у разі прогалин. У податковому праві діє загальний принцип законності: не можна вимагати від платника податків виконання обов'язку, який не встановлений законом (nullum tributum sine lege). Тому заповнювати прогалини шляхом аналогії, якщо це створить нові податкові обов'язки чи посилить відповідальність, – заборонено. Водночас, якщо прогалина заважає захистити права платника, суди іноді вдаються до аналогії на користь платника. Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду роз'яснив: аналогія закону та аналогія права допускається виключно з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних і юридичних осіб за відсутності закону, що регулює відповідні правовідносини [70]. Натомість не допускається застосування аналогії для визначення обов'язків або повноважень органів влади [70]. Ця позиція узгоджується з природою податкових відносин: якщо якесь питання не врегульовано в податковому законі, прогалину можна заповнити загальними принципами чи аналогією лише для захисту платника, але не для того, щоб обґрунтувати стягнення податку або накладення санкції, не передбачених законом.

Наприклад, якщо виявлено прогалину щодо процедури повернення надміру сплаченого податку, суд може звернутися до аналогії матеріального права (цивільного законодавства про безпідставне збагачення) чи до конституційних принципів справедливості, аби захистити право платника на повернення коштів. Але якщо закон не передбачає оподаткування певної операції, податковий орган не може вимагати сплатити податок, посилаючись на аналогію з іншою, подібною, оподатковуваною операцією – це було б порушенням принципу законності і заборони аналогії для встановлення податку. Отже, субсидіарність у формі аналогії права в податкових спорах – інструмент в основному для платника податків і суду, але не для тиску.

Наостанок варто згадати закріплений у Податковому кодексі України спеціальний принцип, що корелює з ідеєю захисту платника у разі колізій або невизначеності норм. Це презумпція правомірності рішень платника податку (пп.4.1.4 ст.4 ПК України): якщо норма закону або різних законів допускає неоднозначне трактування прав та обов'язків платників і контролюючих органів, рішення має бути прийняте на користь платника [241]. Таким чином, якщо дві норми або двозначна норма породжують конкуренцію тлумачень (de facto колізію), перевага віддається тому варіанту, що не погіршує становище платника, що є своєрідним протипоставленням субсидіарності: не так застосування однієї норми допоміжно, як вибір сприятливої для особи інтерпретації при нормативній невизначеності. У сукупності з викладеними вище підходами, ця презумпція гарантує, що у випадку конкуренції правових норм платник податків не постраждає від прогалин чи помилок законодавця.

Конкуренція правових норм у податковому праві України вирішується через систему принципів, що забезпечують узгодженість правового регулювання. Принцип пріоритету дозволяє визначити норму, яка має верховенство: у податковому праві це проявляється як ієрархічна зверхність Конституції України і податкових законів над іншими актами, а також спеціально встановлений пріоритет норм Податкового кодексу України над положеннями інших законів щодо оподаткування. Принцип спеціальності (lex specialis) забезпечує дію спеціальних норм, котрі витісняють загальні у разі колізії; податкове законодавство рясніє прикладами цього принципу – від загальної частини чи особливої частини Податкового кодексу України до співвідношення Податкового кодексу України з іншими законами (Податковий кодекс України як спеціальний акт у сфері податків). Принцип субсидіарності доповнює ці механізми, пропонуючи залучати норми іншого законодавства чи загальні принципи права лише тоді, коли податкові норми не дають відповіді на питання. Субсидіарне застосування допомагає заповнювати прогалини без формування юридичного дефекту у правовому спорі – однак

у податковому праві воно чітко обмежене вимогою не порушувати права платників та не створювати нових зобов'язань поза законом.

Таким чином, пріоритет, спеціальність та субсидіарність виступають взаємодоповнюючими засадами подолання колізій норм у податкових спорах. Вони забезпечують як вертикальну узгодженість норм (через пріоритет за силою та часом), так і горизонтальну спеціалізацію (через пріоритет вузьких норм над широкими), а також гнучкість у правозастосуванні (через субсидіарне звернення до інших норм у випадку прогалин). Закріплення цих принципів у Податковому кодексі України та їх реалізація судами (включно з практикою Верховного Суду та позиціями Конституційного Суду України) гарантує, що навіть за наявності неоднозначностей чи конкуренції нормативних приписів, податкове законодавство України застосовуватиметься послідовно, законно і справедливо по відношенню до платників податків, що, зрештою, слугує цілям правової визначеності та ефективності податкової системи.

Здійснений у підрозділі дає підстави стверджувати, що для подолання колізій між нормами однакового ієрархічного рівня доцільно застосовувати вироблений теорією та підтверджений практикою підхід, за яким перевага надається спеціальним нормам порівняно із загальними. Такий підхід зумовлений дією принципу lex specialis (спеціальний закон, спеціальна норма), відповідно до якого у випадку суперечності між загальним і спеціальним законом застосуванню підлягає саме спеціальний акт, а також принципу lex specialis derogat generali, зміст якого полягає в тому, що спеціальний закон у межах вирішення конкретного спору витісняє (призупиняє) дію загального закону; отже, спеціальна норма має пріоритет над загальною.

За загальним правилом, під час застосування у судовій практиці у податкових спорах підходу до подолання колізій, що ґрунтується на принципі lex specialis derogat generali, виходять із таких підходів:

– статус «спеціального» закону зазвичай пов'язується з більш деталізованим регулюванням відповідних суспільних (управлінських)

правовідносин, тобто з його цільовою спрямованістю на врегулювання саме цих відносин;

– якщо виникає колізія між двома чи більше спеціальними законами (нормами), застосуванню підлягає темпоральний критерій;

– змістовний (спеціальний) критерій подолання колізій має перевагу перед критерієм пізнішого прийняття акта (темпоральним);

– якщо акти однакової юридичної сили є спеціальними і ухвалені в один день, пріоритет надається тому з них, який має більший порядковий реєстраційний номер (тобто був прийнятий пізніше протягом цієї доби);

– якщо акти однакової юридичної сили є спеціальними, але мають різні або протилежні дати прийняття й набрання чинності (введення в дію), перевага належить тому акту, що був ухвалений пізніше, однак лише в межах періоду його чинності.

3.4. Техніко-юридичні методи усунення помилок нормативної конструкції податкових актів: дерегуляційний, уніфікаційний та стандартизаційний підходи

Як було встановлено у попередніх підрозділах якість податкового законодавства безпосередньо впливає на кількість і характер податкових спорів. Юридичні дефекти у тексті нормативно-правових актів – це ті недоліки законодавства, що зумовлені структурною або змістовою недосконалістю правових норм [163]. До таких дефектів відносять колізії та конкуренцію норм, прогалини у регулюванні, неузгодженості та дублювання положень, а також нечіткість чи невизначеність термінології. У Податковому кодексі України можна знайти приклади всіх цих явищ. Зокрема, на практиці виникали ситуації конкуренції правових норм і строків: коли різні положення ПК України встановлювали суперечливі вимоги або строки щодо одного й того ж питання.

Приміром, введення спеціального правила про залік авансових внесків (п. 57.1 ПК України) не було належно скоординоване зі старою нормою про оподаткування дивідендів (п. 153.3 ПК України), що спричинило конфлікт – податкові органи заявляли, що між цими нормами існує конкуренція і нова норма «не працює» через відсутність механізму її реалізації [38]. Аналогічно, судова практика стикалася з конкуренцією строків звернення до суду: загальний шестимісячний строк, передбачений кодексом адміністративного судочинства, вступав у видиму суперечність зі спеціальним одномісячним строком оскарження рішень податкового органу після досудового оскарження, встановленим у ПК України. Верховний Суд змушений був роз'яснити, що спеціальна норма кодексу (п. 56.19 ст. 56) має пріоритет над загальною нормою процесуального кодексу, усуваючи тим самим конкуренцію положень щодо строків [126].

Інша поширена проблема – невизначеність податкових термінів та критеріїв. Законодавча нечіткість понять (як-от «розумна економічна причина» чи «ділова мета» при боротьбі з ухиленням від оподаткування) створює простір для довільного тлумачення. Відсутність єдиного розуміння таких термінів призводить до спорів між платниками податків та контролюючими органами. Навіть на міжнародному рівні терміни на кшталт «постійне представництво» чи «бенефіціарний власник» трактуються по-різному в різних країнах, що зумовлює невизначеність і спори у сфері подвійного оподаткування [32]. У підсумку, юридичні дефекти – колізії, прогалини й нечіткість норм – підривають принцип правової визначеності та стають причиною масових податкових спорів, адже платники податків не можуть достеменно передбачити свої податкові зобов'язання, а податкові органи – послідовно та справедливо їх застосувати.

Відповідно, постає завдання пошуку шляхів усунення помилок нормативної конструкції податкових актів. У правотворчості сформувалися техніко-юридичні підходи, спрямовані на вдосконалення законодавчого тексту та мінімізацію дефектів. Серед ключових можна виділити

дерегуляційний, уніфікаційний та стандартизаційний підходи. Їх превентивна роль полягає в тому, щоб ще на етапі законотворчості забезпечити ясність і несуперечливість норм, запобігаючи виникненню спорів у майбутньому. Нижче розглянемо суть кожного з цих підходів та приклади їх застосування як в Україні, так і в зарубіжній практиці (зокрема, в ЄС та країнах ОЕСР), а також їх значення для підвищення правової визначеності й ефективності правозастосування у сфері оподаткування.

Дерегуляція в податковому законодавстві спрямована на зменшення надлишкової нормативної складності і обсягу регулювання. Ідея полягає у тому, що чим менше зайвих норм, тим менше шансів для протиріч та помилок у їх конструкції. Дерегуляційний підхід включає ліквідацію застарілих та дублюючих положень, спрощення процедур і усунення дрібних регулятивних бар'єрів, які не мають суттєвої фіскальної функції, але ускладнюють систему. Таким чином усуваються «правові шумові ефекти», що заважають чіткому застосуванню податкового закону.

Прикладом реалізації дерегуляційного підходу в Україні стала податкова реформа 2015 року, коли законодавець істотно скоротив кількість податків та зборів. Зокрема, кількість загальнодержавних та місцевих податків було зменшено з 22 до 9, що мало на меті спростити систему і прибрати дублюючі податкові платежі [125]. Логіка такого кроку – більша прозорість податкової системи, менша фрагментація і, відповідно, менше можливостей для колізій між нормами різних податків. Дійсно, надмірна деталізація й наявність багатьох дрібних податків нерідко породжували неузгодженості та прогалини, коли законодавець не встигав своєчасно оновити всі взаємопов'язані положення. Відтак їх об'єднання чи скасування спрощує нормативне поле.

Дерегуляція також означає усунення зайвих процедур і формальностей у податковому адмініструванні. Наприклад, скасування дублюючих звітів чи дозволів, об'єднання декількох форм звітності в одну, автоматизація процесів – усе це зменшує ризик помилок та спорів. Якщо платник податків

може виконати свої обов’язки за спрощеною процедурою, де чітко визначено, що і коли він має подати чи сплатити, то менше шансів для різночитань чи порушення строків.

На міжнародному рівні дерегуляційний підхід простежується у політиці Європейського Союзу щодо «спрощення та очищення» податкового поля. Так, у березні 2025 р. Рада ЄС схвалила пакет ініціатив з деклутеризації і спрощення податкового законодавства, який покликаний раціоналізувати та осучаснити надто складну регуляторну базу оподаткування в ЄС [125]. Мета цієї ініціативи прямо сформульована: зробити законодавчий ландшафт у сфері оподаткування більш зрозумілим, узгодженим і функціональним, аби полегшити виконання податкових обов’язків для платників і підвищити ефективність застосування податкових норм по всій Європі [32].

В рамках цього дерегуляційного порядку ЄС планує, зокрема, переглянути директиви та режими, що нашарувалися один на одного і утруднюють розуміння норм. Йдеться про такі заходи як вилучення дублюючих звітних вимог для транскордонного бізнесу, спрощення правил ПДВ та акцизів, узгодження розбіжних процедур тощо [32]. Очікується, що скорочення паралельних зобов’язань і очищення нормативного масиву від повторів зменшить витрати на дотримання закону, мінімізує кількість помилок, викликаних «накладенням» різних норм, і підвищить передбачуваність для платників [9]. Дійсно, коли норми надміру деталізовані або регламентують зайві аспекти, виникає ризик, що платник заплутається чи помилиться, а податкова – знайде формальний привід для претензій. Дерегуляція прибирає такі ризики, залишаючи в законі тільки необхідні, чітко виписані положення.

Таким чином, дерегуляційний підхід має превентивний ефект: спрощене, «очищене» від зайвого податкове законодавство містить менше можливостей для неоднозначностей та колізій. Судова практика підтверджує, що усунення зайвої складності здатне зменшити кількість спорів. За висловом європейських експертів, спрощення та раціоналізація правил знижує витрати

на дотримання, мінімізує помилки та підвищує прогнозованість у податкових процесах [32]. Отже, дерегуляція прямо пов’язана з профілактикою конфліктів: чим менш заплутаним є закон, тим менш імовірно, що сторони його трактуватимуть по-різному.

Уніфікація як техніко-юридичний метод спрямована на досягнення максимальної узгодженості нормативних приписів – як усередині окремого закону, так і між різними актами. У контексті податкового законодавства України та зарубіжний країн уніфікаційний підхід означає: всі норми повинні узгодженими, ключові поняття мають однаковий зміст у різних розділах, а загальні та спеціальні правила повинні бути чітко розмежовані, щоб уникнути конкуренції. Іншими словами, уніфікація – це боротьба з внутрішніми суперечностями та термінологічним хаосом у законі.

В Україні проблема неузгодженості податкових норм проявляється, зокрема, коли одні положення ПК України не відповідають іншим законам (цивільному, господарському тощо) або ж різні статті самого ПК України містять різну лексику для подібних явищ. Наприклад, відсутність синхронізації податкових термінів з бухгалтерськими стандартами або митним законодавством може породжувати колізії на практиці. Уніфікаційний підхід вимагає проведення своєрідного «аудиту термінології» та правил: всі дефініції у Податковому кодексі України мають бути чітко визначені і, бажано, унікальні (один термін – одне значення). Якщо ж одне й те саме має різні назви або однією назвою позначено різні речі, є проявом норми, що має бути усунена.

Приклад позитивної ролі уніфікації можна побачити знову ж у судовій практиці щодо строків оскарження. Наведена вище позиція Верховного Суду [126] фактично здійснює уніфікацію правила обчислення строку: підтверджено єдиний підхід, що спеціальний місячний строк за ПК України має застосовуватися замість іншого загального строку, що усуває непевність, яка раніше існувала через паралельне регулювання двома актами. В ідеалі ж законодавець сам мав би уніфікувати ці положення, чітко прописавши

пріоритет або скоригувавши тексти, щоб виключити протиріччя. Таким чином, уніфікація – це ще й приведення різних норм до спільного знаменника, щоб адресувати одну ситуацію одним чітким способом.

Особливо важливою є уніфікація понятійного апарату. У ПК України міститься значний глосарій (ст. 14 ПК України), але на практиці трапляється, що конкретні статті вводять свої визначення або використовують терміни, не визначені взагалі, що породжує невизначеність податкових понять [241]. Наприклад, ще кілька років тому поняття «бенефіціарний власник доходу» не було належно роз'яснене в податковому законі, що спричиняло спори щодо застосування зниженої ставки податку згідно з міжнародними договорами. Врешті, законодавець унормував цей термін, привівши його у відповідність із міжнародними стандартами ОЕСР, тобто здійснив стандартизаційно-уніфікаційний крок (про стандартизацію – нижче).

На міжнародному рівні уніфікація проявляється у прагненні різних держав виробити єдині підходи у сфері оподаткування, особливо для транскордонних ситуацій. Європейський Союз, хоч і не має повноважень уніфікувати всі аспекти прямих податків, через директиви добивається гармонізації ключових норм – наприклад, у частині визначення податкового резидентства, статусу постійного представництва, правил трансферного ціноутворення тощо. Принципова мета – щоб у різних країнах одні й ті самі концепти тлумачились однаково, або принаймні схоже, і не виникало ситуацій, коли, скажімо, певний прибуток в одній країні вважається неоподатковуваним, а в іншій – оподатковується через різночитання понять.

Видані ОЕСР модельні податкові конвенції і коментарі до них фактично виконують роль уніфікаційного стандарту на глобальному рівні. Багато країн ОЕСР у внутрішньому законодавстві спираються на визначення з Модельної конвенції (приміром, того ж «постійного представництва» чи «роялті»), щоб забезпечити узгодженість з міжнародними практиками і уникнути подвійного трактування. Проте поки що повної єдності немає: навіть у ЄС наразі різні держави по-різному розуміють окремі терміни, що призводить до істотної

невизначеності і спорів в міжнародному оподаткуванні [32]. Як відзначають аналітики, «спільні правові поняття в різних контекстах мають різний зміст», і це підриває правову визначеність [32]. Звідси народжується спільне прагнення до уніфікації: зокрема, лунають заклики на рівні ЄС напрацювати єдині тлумачення для базових понять податкового права, щоб усунути цей грунт для спорів.

Отже, уніфікаційний підхід – це про єдність і несуперечливість норм. Застосування цього підходу (через внесення змін до законів, гармонізацію термінів, скасування або виправлення суперечливих приписів) має превентивний ефект: усунуті внутрішні колізії і єдина мова закону означають, що і податкова, і платники трактуватимуть його однаково. А це прямо веде до зменшення кількості спорів, адже якщо норма одна і зрозуміла, то сторонам немає про що сперечатися щодо її змісту. Крім того, уніфікація посилює довіру до податкової системи – платники бачать, що правила гри стабільні й однакові для всіх, незалежно від регіону чи інтерпретації окремого чиновника.

Стандартизація у сфері податкового права тісно пов’язана з уніфікацією, проте має свій акцент: це орієнтація на певні еталонні норми та процедури при побудові законодавства. Стандартизаційний підхід можна умовно розділити на дві складові: внутрішньо-нормотворчу стандартизацію (тобто вироблення єдиних підходів до структури і викладу податкових норм всередині країни) та міжнародну стандартизацію, яка полягає у приведенні національного законодавства у відповідність до міжнародних стандартів і практик.

В українському законотворенні елемент стандартизації проявляється, наприклад, у тому, що податкові закони мають типову структуру (визначення термінів, встановлення платників, об’єкта, бази, ставок, строків сплати тощо). Дотримання чіткої структури нормативної конструкції податкового акту вже саме по собі запобігає появі прогалин – стандарт вимагає, щоб у кожного податку були визначені всі основні елементи. Якщо якийсь елемент випущено (скажімо, не визначено строк сплати чи порядок подання декларації) – це одразу видно як відхилення від стандарту і може бути виправлено на етапі

підготовки законопроєкту. Таким чином, стандартизація форми податкових норм служить інструментом контролю якості: законодавець звіряється з певною сукупністю обов'язкових компонентів податкової норми, аби не припуститися юридичної помилки конструкції.

Ще більш очевидна користь стандартизації – у сфері звітності та адміністрування. Запровадження єдиних стандартів податкової звітності, електронних форм, форматів обміну даними дозволяє уникнути багатьох спорів, пов'язаних з технічними нюансами. Недарма на рівні ЄС в рамках згаданого пакету спрощення значна увага приділяється стандартизації і цифровізації процедур. Планується запровадити стандартизовані формати звітності для компаній у всіх державах-членах, уніфікувати строки подання інформації та оцифрувати ряд процесів (наприклад, отримання сертифікатів податкового резидентства онлайн) [32]. Такі заходи означають, що незалежно від юрисдикції платники матимуть справу з подібними вимогами і формами, що зменшує ймовірність помилки.

Міжнародний аспект стандартизації – це імплементація глобальних ініціатив, які встановлюють єдині підходи до податкового регулювання. Прикладом є План дій BEPS від OECP: низка мінімальних стандартів (щодо прозорості, правил протидії розмиванню бази оподаткування тощо) впроваджена вже в законодавствах багатьох країн. Для України як країни-кандидата до ЄС стандартизаційний вектор теж є визначальним: держава поступово імплементує європейські податкові директиви, що фактично встановлюють певні стандарти в оподаткуванні (наприклад, вимоги до правил трансфертного ціноутворення, до обміну інформацією між податковими органами, до адміністрування ПДВ у електронній комерції і т.д.). Впровадження стандартів OECP і ЄС допомагає уникнути багатьох правових дефектів, адже ці стандарти вироблені на основі найкращих практик і покликані закрити типові лазівки чи двозначності. Скажімо, стандарт OECP щодо обміну інформацією (CRS) уніфікує підходи до збору і передачі даних про фінансові рахунки; його застосування прибирає прогалини, коли

інформація могла б загубитися через різницю у національних вимогах. Так само, стандартні правила щодо обмеження витрат на виплату процентів (Interest Limitation Rule за ATAD) запобігають ситуації, коли країни б по-різному трактували дозволений відсоток відрахувань, що створювало б можливість для податкового арбітражу. Іншими словами, стандартизація сприяє унормуванню суспільних правовідносин, усуваючи нетипічні положення, що випадають з рамок загальноприйнятого і тому можуть призводити до спорових ситуацій.

Важливо, що стандартизаційний підхід тісно пов'язаний із принципом правової визначеності. Коли законодавство відповідає визнаним стандартам та є передбачуваним, у платників податків зростає впевненість у правильності своїх дій. Зменшується і простір для зловживань чи маніпуляцій – і платникам, і податковим органам важче виправдати неправомірну поведінку, якщо є чіткий стандарт, за відхилення від якого легко виявити помилку. З цієї причини в ЄС є наявною тенденція до впорядкування та стандартизації податкової системи. Зокрема, Accountancy Europe (асоціація європейських бухгалтерів) у 2025 році оприлюднила рекомендації щодо «раціоналізації і стандартизації податкової системи ЄС», наголошуючи, що це дозволить знизити витрати на дотримання, зміцнити правову визначеність і одночасно не зашкодити надходженням бюджету [29]. Стандартизація, таким чином, розглядається як шлях до більшої стабільності і прогнозованості податкових правил.

Розглянуті підходи – дерегуляція, уніфікація, стандартизація – у сукупності забезпечують комплексне вдосконалення нормативної бази оподаткування. Їх реалізація спрямована на підвищення якості нормативного тексту, а отже, і на зміцнення принципу верховенства права та правової визначеності у податкових правовідносинах. Важливо підкреслити їх превентивний характер: усунення юридичних дефектів ще на стадії нормотворчості дозволяє запобігти багатьом спорам, які б неодмінно виникли, якби ці дефекти залишилися.

По-перше, чітке і недвозначне законодавство мінімізує простір для конфліктів інтерпретації. Коли податкова норма однаково зрозуміла і платнику, і податковому інспектору, і судді, потреби в спорі просто не виникає. Як зазначалося, в Україні закріплено принцип in dubio pro tributario – презумпції правомірності рішень платника у разі неоднозначності норми. Але значно краще, коли нормотворець взагалі не допускає неоднозначності. Техніко-юридичні методи якраз і покликані усунути неоднозначність: прибрати зайве (дерегуляція), зробити єдину термінологію (уніфікація) та впровадити стандартизовані чіткі правила (стандартизація).

По-друге, законодавство високої якості підвищує ефективність правозастосування. Податкові органи, отримавши несуперечливі інструкції в законі, можуть зосередитися на суті – контролі сплати податків, а не витрачати ресурси на подолання прогалин чи з'ясування, як застосувати суперечливі норми. Суди, зі свого боку, отримують менше справ, у яких причина спору – банальна неясність закону. Тобто адміністративний ресурс використовується раціональніше. Більше того, стандартизовані і узгоджені процедури сприяють цифровізації та автоматизації податкового адміністрування, що знижує людський фактор і корупційні ризики. За даними експертів, нині і платники, і податкові органи страждають від надмірної складності правил: множинні накладені один на одного вимоги та застарілі процеси створюють непотрібний тягар як для бізнесу, так і для чиновників [29]. Виправлення цієї ситуації через спрощення і стандартизацію процесів не лише полегшує життя платникам, а й покращує здатність податкової ефективно адмініструвати податки (збирати інформацію, контролювати своєчасність сплати тощо).

По-третє, превентивна робота над якістю законів прямо впливає на рівень податкових спорів у довгостроковій перспективі. Як зазначають у Податковій службі Великої Британії (HMRC) [18], значна частка податкового розриву виникає не через умисне ухилення, а через спори щодо трактування закону – коли сумлінний платник і фіскальний орган по-різному розуміють складну норму [18]. Вирішити цю проблему вони пропонують, зокрема,

шляхом внесення законодавчих змін у ті сфери, що найбільш схильні до спорів про тлумачення [18]. Іншими словами, якщо якась норма регулярно викликає судові тяжби, її треба переписати або уточнити. Це і є проявом реалізації техніко-юридичного підходу: через аналіз практики до виявлення дефектної норми, і як результат – коригування норми, щоб у майбутньому таких спорів не виникало.

Науковці і практики податкового права сходяться на думці, що якість нормативного тексту прямо пропорційна ефективності правозастосування у сфері оподаткування. Якісний, логічний, зрозумілий закон – це передумова однозначного дотримання і виконання. Через недосконале законодавство страждає і бюджет (бо складність правил полегшує їх обхід або спричиняє помилки в розрахунках), і бізнес-клімат (невиправдані спори, санкції, непередбачуваність податкового навантаження). Недарма серед засад податкової політики дедалі більшого значення набуває принцип стабільності та прогнозованості законодавства. Світові тенденції, зокрема в країнах ОЕСР, свідчать про усвідомлення: податкова система має бути не лише справедливою, але й простою та зрозумілою. У відповідь уряди створюють комісії з перегляду податкових норм на предмет спрощення, бізнес-спільноти висувають ініціативи «Better Tax Regulation», а наднаціональні об’єднання (як ЄС) запускають програми типу згаданої «tax decluttering agenda» [32]. Всі ці зусилля спрямовані на одне – покращити якість податкового закону як інструмента регулювання.

Таким чином, техніко-юридичні методи усунення помилок у нормативній конструкції податкових актів виконують критично важливу функцію: превенцію юридичних конфліктів і забезпечення правової визначеності. Дерегуляція прибирає зайве та суперечливе, уніфікація робить закон внутрішньо цілісним, стандартизація вирівнює його за найкращими зразками – усе це призводить до того, що податкові норми стають зрозумілими, несуперечливими і передбачуваними. В результаті знижується рівень спорів, підвищується добровільна податкова дисципліна, а спірні

ситуації вирішуються швидше, бо суди можуть опиратися на чітко виписані правила замість гадати про «намір законодавця». Як влучно зазначено у позиції європейської професійної спільноти, спрощена і узгоджена податкова система «знижує витрати на дотримання, зміцнює правову визначеність» для бізнесу і водночас не шкодить фіскальному впливу на суспільні правовідносини [29]. Тобто спостергіається позитивний ефект для всізвиграють усі: платники отримують зрозумілі правила гри, держава – більш ефективне стягнення податків та менші витрати на врегулювання спорів. Зв'язок між якістю тексту закону та ефективністю його реалізації є прямим і безпосереднім: добре написаний закон сам по собі запобігає багатьом проблемам і втілює принцип «краще попередити, ніж потім вирішувати».

На завершення слід підкреслити, що впровадження зазначених підходів – це безперервний процес. Податкові відносини динамічні, з'являються нові бізнес-моделі, тому й законодавець має постійно відстежувати, де нормативна конструкція дає збій. Превентивна законотворчість, підкріплена аналізом судової практики та міжнародним досвідом, дозволить тримати податкове законодавство актуальним, логічним і внутрішньо несуперечливим. У підсумку, належна якість податкового закону стає запорукою як правової визначеності для платників, так і ефективного правозастосування з боку держави, мінімізуючи потребу в судових спорах і зміцнюючи довіру до податкової системи в цілому.

Висновки до розділу ІІІ

1. Визначено, що дослідження інтерпретаційних методів усунення юридичних дефектів у податковому праві, свідчить, що тлумачення в цій галузі виступає не другорядною технічною операцією, а системоутворювальним елементом податково-правового регулювання, що

поєднує пізнавальну, коригуючу та компенсаторну функції, забезпечуючи відновлення цілісності правового порядку попри неминучі вади законодавчої техніки, часті зміни податкових норм та складність їх структури.

Показано, що проблема юридичних дефектів (прогалин, колізій, нечіткості, надмірної оціночності) має системний характер і не може бути усунута виключно засобами формальної правотворчості. Саме тому центральне місце посідає інтерпретаційна діяльність, яка, спираючись на розвинену методологію, дає змогу «дотягнути» рівень правозастосування до вимог верховенства права, справедливості, правової визначеності та передбачуваності оподаткування.

Акцентовано, що сучасна інтерпретаційна методологія у податковому праві спирається на декілька взаємопов'язаних рівнів: філософсько-правовий (герменевтика, діалектичний підхід), загальнонауковий (системний, структурно-функціональний, порівняльний аналіз), спеціально-юридичний (логічний, граматичний, телеологічний, історичний, культурологічний методи тощо). Така багаторівнева структура дозволяє уникати схематичного, суто текстуалістського розуміння інтерпретації й розглядати її як особливий вид інтелектуальної діяльності, зорієнтований на реконструкцію змісту норми в контексті цілей, принципів і фактичних обставин її застосування.

Доведено, що граматичне (текстове) тлумачення виступає відправною, але не єдиною й не завжди достатньою умовою подолання юридичних дефектів. Сам по собі аналіз словесної оболонки норми не забезпечує адекватної відповіді у випадках прогалин, колізій, оціночних понять, внутрішньої суперечливості або технічних помилок законодавця. Тому граматичний метод системно доповнюється логічним (що вимагає узгодженості, заборони абсурдних результатів), системним (що вбудовує норму в загальну структуру податкового та конституційного права), історичним (який враховує умови її прийняття) та телеологічним (що орієнтується на цілі та функції норми).

Визначено, що в податковому праві інтерпретаційні методи неможливо розглядати поза базовими принципами галузі. Принцип *in dubio pro tributario* та презумпція правомірності рішень платника податків формують специфічний «інтерпретаційний фільтр»: за наявності непереборних сумнівів щодо змісту норми, колізій між різними актами або неоднозначності оціночних понять вибір має здійснюватися на користь платника, а не фіскального органу, що означає, що інтерпретація у податковому праві неминуче має ціннісний вимір: вона не є нейтральною, а структурно спрямована на забезпечення балансу між публічним інтересом наповнення бюджету і приватними інтересами платника.

Підкреслено роль судового тлумачення, насамперед практики Верховного Суду, як ключового механізму «стабілізації» податкового правопорядку. Суд, опиняючись перед дефектною нормою (з прогалиною, колізією, нечіткістю чи надмірною оціночністю), не може ухилитися від її застосування. Це об’єктивно стимулює розвиток інтерпретаційних підходів: суди комбінують різні методи (граматичний, системний, телеологічний, історичний, логічний), звертаються до конституційних принципів, практики ЄСПЛ, міжнародних стандартів. Унаслідок цього прогалини фактично заповнюються через аналогію чи системне тлумачення; колізії розв’язуються через пріоритет спеціальних, новіших або вищих за юридичною силою норм; оціночні поняття наповнюються конкретним змістом через формування критеріїв їх застосування.

Узагальнення практики адміністративних судів показало, що інтерпретаційні методи дедалі частіше використовуються як засіб протидії надмірно фіскальному, «каральному» підходу до платників. Суд прямо пов’язує інтерпретацію податкових норм із гарантіями справедливого судового розгляду, принципом індивідуалізації відповідальності, вимогою доведення вини та недопустимістю перекладення функцій податкового контролю на платника. Таким чином, формується певна «юриспруденція

довіри», коли адресат податкових норм орієнтується не лише на їх буквальний текст, а й на стабільне, прогнозоване судове тлумачення.

Обґрунтовано, що інтерпретаційні методи відіграють ключову роль при роботі з оціночними категоріями та складними правовими конструкціями податкових норм. Функціональний, культурологічний і порівняльно-правовий підходи дозволяють враховувати економічний зміст операцій, звичаї ділового обороту, соціальні очікування, міжнародні стандарти. У підсумку тлумачення стає інструментом не лише технічного «розшифрування» норми, а й впровадження в податкову сферу базових правових цінностей – справедливості, пропорційності, добросовісності, правової визначеності.

Інтерпретаційні методи усунення юридичних дефектів у податковому праві доцільно розглядати як цілісний механізм, який забезпечує одночасно: збереження верховенства права й принципу законності; мінімізацію негативних наслідків недосконалої законодавчої техніки; посилення гарантій захисту прав платників податків; уніфікацію та передбачуваність податкового правозастосування. Саме через інтерпретацію – в її методологічно вивіреному, доктринально та практично обґрунтованому вигляді – сучасна податкова система отримує здатність компенсувати власні нормативні недоліки та функціонувати як стабільний, справедливий і ефективний правовий порядок.

2. Констатовано, що метод аналогії у податковому праві України постає як складний, багатовимірний та водночас вкрай чутливий інструмент подолання прогалин у правовому регулюванні. У роботі було використано комплексний підхід, який поєднує теоретико-правовий аналіз, доктринальні положення, норми податкового законодавства та практику національних судів і ЄСПЛ. На основі такого підходу було визначено, що прогалини у податковому праві не є поодиноким винятком, а радше системною характеристикою динамічної правової системи, яка неминуче відстає від темпів розвитку суспільних відносин, особливо в умовах кризових явищ, воєнного стану та швидкої трансформації економічного середовища.

Описано еволюцію наукових уявлень про прогалини у праві – від концепції логічної замкненості права та доктрини його безпрогальності до сучасного плюралізму підходів, що визнають як сам факт існування прогалин, так і необхідність вироблення спеціальних механізмів їх подолання. На основі аналізу позицій Т. Шевченка, С. Погребняка, П. Рабіновича, О. Скакун, О. Колотової та інших авторів було уточнено зміст категорії «прогалина в праві» як відсутності або неповноти нормативного регулювання відносин, які, за своєю природою, мають належати до сфери правового впливу. Зроблено висновок, що метод аналогії (аналогії закону та аналогії права) є внутрішньо притаманним правовій системі механізмом адаптації, покликаним компенсувати неминучі вади нормативного масиву.

Проаналізовано нормативні засади податкового права України, зокрема положення статей 4, 5 і 56 Податкового кодексу України, які встановлюють принцип вичерпності податкових обов’язків, пріоритету норм ПК України та презумпції правомірності рішень платника податків. Обґрунтовано, що можливість застосування аналогії в податковому праві є структурно обмеженою: вона не може слугувати підставою для встановлення нових податкових обов’язків, збільшення податкових ставок чи розширення податкової бази, а також не може підмінювати прямі приписи спеціального податкового законодавства. З’ясовано, що аналогія допустима лише за умови реальної наявності прогалини, відсутності спеціального регулювання, подібності правовідносин та дотримання фіскальної рівноваги.

Особливу увагу було приділено аналізу судової практики, у межах якої було використано конкретні справи (зокрема № П/811/300/17, № 820/1867/17, № 320/2243/23, № 160/19256/22, № 640/14667/20) для ілюстрації того, як суди на практиці застосовують або відмовляються застосовувати аналогію. Було показано, що українські суди демонструють певну амбівалентність: у низці рішень вони визнають можливість аналогічного перенесення регулятивних моделей (наприклад, щодо обчислення процесуальних строків або оцінки форс-мажорних обставин), тоді як в інших категорично відмовляються від

аналогії, посилаючись на спеціальний характер податкових норм. На підставі аналізу відповідних рішень Верховного Суду було систематизовано аргументи, якими обґрунтовується як допустимість, так і недопустимість аналогії, що дозволило виявити внутрішні критерії, якими фактично керується суд.

Важливим компонентом дослідження стало звернення до практики ЄСПЛ, насамперед до справи «Västberga Taxi AB and Vulic v. Sweden», яка була детально описана як прецедент, що закріплює підхід до кваліфікації податкових надбавок і штрафів як «кримінального обвинувачення» у розумінні статті 6 Конвенції. На цій основі було зроблено висновок, що українські суди, посилаючись на цю справу, фактично використовують аналогію загальних кримінально-процесуальних принципів (презумпція невинуватості, необхідність доведення вини, вимога розумного строку та доступу до суду) у сфері податкових санкцій, що підсилює захист платника й водночас формує елементи доктрини «контрольованої аналогії».

Сформульовано та обґрунтовано авторську концепцію «контрольованої, обмеженої та спрямованої аналогії» в податковому праві України. У межах цієї концепції було визначено, що аналогія може застосовуватися виключно з метою захисту прав платника, не створюючи нових податкових обов’язків та не посилюючи відповідальність; що пріоритет має спеціальне податкове регулювання, а аналогія закону передує аналогії права; що принцип пропорційності, правова визначеність і передбачуваність повинні виступати основними методологічними орієнтирами для суду. Окремо було наголошено на необхідності врахування міжнародних стандартів, зокрема практики ЄСПЛ та положень міжнародних актів щодо обчислення строків, а також на важливості самообмеження судової дискреції задля запобігання судовому свавіллю.

Узагальнено, що метод аналогії в податковому праві одночасно є необхідним і небезпечним інструментом, що забезпечує гнучкість і адаптивність правової системи, дозволяє ефективно долати прогалини

й захищати права платників у непередбачуваних ситуаціях (зокрема в умовах війни, технічних збоїв, колізій спеціальних режимів), але водночас може загрожувати принципу законності, податковій визначеності та фіскальній стабільності. Запропоновано бачити оптимальний напрям подальшого розвитку у впровадженні концепції контрольованої аналогії, яка, будучи належним чином нормативно та доктринально окресленою, дозволяє поєднати стабільність податкового законодавства з необхідною гнучкістю правозастосування в умовах динамічного розвитку суспільних відносин.

3. Констатовано, що конкуренція норм у податковому праві України є закономірним наслідком як складності податкових правовідносин, так і недосконалості нормативної техніки законодавця. Наявність множинних джерел правового регулювання – Конституції України, Податкового кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України, законів публічно-правового та приватно-правового характеру – створює об’єктивний простір для виникнення колізій між нормами однакової юридичної сили, що по-різному регулюють одні й ті самі соціальні ситуації. У сфері оподаткування, де правове регулювання має бути особливо чітким, передбачуваним і стабільним, така конкуренція норм безпосередньо впливає на рівень правової визначеності, обсяг гарантій прав платників податків та якість здійснення податкового адміністрування.

Показано, що базовими методологічними інструментами подолання конкуренції норм у податкових спорах є три взаємопов’язані засади: пріоритет, спеціальність та субсидіарність, що виконують системоутворюючу функцію, дозволяючи вибудувати ієрархію застосовних норм, уникнути правового свавілля у виборі регулятора та забезпечити узгоджене функціонування податкової системи.

Встановлено, що принцип пріоритету в податковому праві має декілька вимірів. По-перше, діє загальний конституційний вимір: Конституція України має найвищу юридичну силу, а будь-які норми податкового законодавства, що їй суперечать, не можуть застосовуватися. По-друге, простежується

внутрішньогалузевий пріоритет Податкового кодексу України як кодифікованого акту, покликаного вичерпно регулювати питання оподаткування. Спеціальні приписи Податкового кодексу, зокрема положення щодо неможливості регулювання податкових питань поза межами його тексту, закріплюють своєрідний «пріоритет податкового закону» над іншими актами тієї ж юридичної сили, якщо вони втручаються у сферу оподаткування в обхід механізму внесення змін до Податкового кодексу України. По-третє, спрацьовує темпоральний аспект пріоритету (lex posterior), коли між двома нормами однієї сили, прийнятими одним органом, перевага надається нормі пізнішого акту, але в поєднанні з іншими критеріями, насамперед із принципом спеціальності та конституційною забороною звуження обсягу прав.

Обґрунтовано, що принцип спеціальності (lex specialis) у податковому праві виконує ключову роль при вирішенні колізій між загальними та спеціальними нормами як міжгалузевого, так і внутрішньогалузевого рівнів. Податкове законодавство у цілому виступає спеціальним щодо загального адміністративного чи цивільного законодавства, коли йдеться про регулювання податкових правовідносин. Внутрішньо Податковий кодекс України містить численні спеціальні приписи, які уточнюють, деталізують або обмежують дію загальних норм, що прямо відображено у формулі «якщо інше не передбачено цим Кодексом». Саме через призму lex specialis вирішується питання співвідношення загальних процесуальних строків, визначених Кодексом адміністративного судочинства України, та спеціальних строків оскарження податкових рішень, встановлених статтею 56 Податкового кодексу України. Судова практика Верховного Суду, зокрема у справах щодо строків звернення до суду після застосування адміністративного оскарження, демонструє, що неправильне визначення того, яка норма є спеціальною, а яка – загальною, породжує суттєві юридичні дефекти податкового спору, включно з ризиком обмеження доступу платника до правосуддя.

Визначено, що особливого значення набуває те, що принцип спеціальності у податковому праві не може застосовуватися ізольовано від принципу правової визначеності та презумпції правомірності рішень платника податків (in dubio pro tributario). Якщо конкуренція між загальною і спеціальною нормою, як і між декількома спеціальними нормами, вирішується на користь варіанта, який фактично звужує можливості платника на захист свого права, а норма припускає різні інтерпретації, суд повинен обирати тлумачення, що є більш сприятливим для платника. У цьому аспекті колізійні принципи переплітаються з гарантіями прав людини й доктриною легітимних очікувань, напрацьованою як на національному рівні, так і у практиці Європейського суду з прав людини.

Аргументовано, що принцип субсидіарності, своєю чергою, виконує допоміжну, але концептуально важливу функцію. У податковому праві, попри формальну «автономність» Податкового кодексу України, повністю відмовитися від залучення норм інших галузей неможливо через комплексний характер податкових правовідносин. Субсидіарність проявляється, по-перше, у термінологічному вимірі – коли дефініції, відсутні в Податковому кодексі України, запозичуються з цивільного, господарського чи іншого законодавства; по-друге, у процедурному – коли загальні адміністративно-процедурні норми застосовуються доти, доки не суперечать спеціальним податковим. Водночас субсидіарність у податковому праві принципово обмежена: вона не може бути підставою для створення нових податкових обов’язків чи посилення відповідальності поза прямою вказівкою закону; застосування аналогії допустиме лише на користь платника податків та для захисту його прав.

Зроблено висновок, що пріоритет, спеціальність та субсидіарність у податковому праві України формують цілісну систему колізійного регулювання, покликану мінімізувати юридичні дефекти у податкових спорах. Принцип пріоритету забезпечує вертикальну узгодженість і верховенство Податкового кодексу України у сфері оподаткування; принцип спеціальності

гарантує адекватне застосування саме тих норм, які найбільш точно відображають специфіку конкретних податкових правовідносин; принцип субсидіарності дозволяє заповнити прогалини без виходу за межі законності та без погіршення становища платника. Їх комплексна реалізація в нормотворчості й судовій практиці є необхідною умовою правової визначеності, передбачуваності оподаткування та ефективного захисту прав платників податків, що безпосередньо кореспондує із загальною метою дисертаційного дослідження – виявлення й мінімізація юридичних дефектів у податкових спорах.

4. Підкреслено, що техніко-юридичні методи усунення помилок нормативної конструкції податкових актів мають не допоміжний, а системоутворюючий характер для забезпечення якості податкового законодавства, правової визначеності та стабільності правозастосування. У межах здійсненого аналізу визначено, що юридичні дефекти у податкових нормативно-правових актах проявляються у формах колізій, конкуренції норм, прогалин, дублювання приписів, термінологічної нечіткості й нормативної невизначеності, а їх практичним наслідком є зростання конфліктності податкових правовідносин та збільшення кількості адміністративних і судових спорів. Встановлено, що такі дефекти не є суто технічними похибками законодавчого тексту, оскільки вони здатні трансформуватися у порушення принципу правової визначеності, зумовлювати непередбачуваність податкових наслідків для платника податків та послаблювати довіру до державної фіскальної політики. Водночас описано, що дефектність норм часто має системну природу, зокрема виникає через несинхронність законодавчих змін, надмірну деталізацію й фрагментарність регулювання, а також через недостатню узгодженість податкових норм із суміжними галузями права.

Визначено дерегуляційний підхід як техніко-юридичний спосіб «очищення» податкового законодавства від надлишкових, дублюючих, застарілих або процедурно обтяжливих приписів, які не додають регулятивної

цінності, проте підвищують ризик колізій і помилок застосування. Встановлено, що дерегуляція сприяє зменшенню нормативної складності й кількості колізій між правовими нормами, адже чим більше дрібних і взаємопов'язаних процедурних вимог містить закон, тим вища ймовірність суперечностей і неоднакового тлумачення. Описано, що дерегуляційні рішення можуть бути реалізовані як шляхом скорочення кількості податків і платежів, так і через оптимізацію адміністрування (спрощення форм звітності, усунення дублюючих процедур, автоматизацію та цифровізацію). Такий підхід має превентивний ефект, оскільки зменшує ймовірність спорів, які виникають не через сутність податкового обов'язку, а через складність його формального виконання.

Визначено уніфікаційний підхід як метод досягнення внутрішньої несуперечливості податкового законодавства, єдності термінології, узгодженості загальних і спеціальних норм, а також синхронізації Податкового кодексу з іншими актами законодавства. Встановлено, що саме уніфікація здатна мінімізувати конкуренцію норм і строків, усунути термінологічний «розрив» між різними розділами законодавства та забезпечити однаковість правозастосування незалежно від суб'єкта, території чи адміністративної практики. Описано, що за відсутності належної уніфікації виникають ситуації, коли податкові органи та платники оперують різними змістовими моделями одних і тих самих понять, що формує правову невизначеність і підвищує навантаження на судову систему. Уніфікаційний підхід у цьому контексті розкривається як інструмент юридичної «консолідації» правового матеріалу, що дозволяє знизити конфліктність і підвищити передбачуваність.

Окремо визначено стандартизаційний підхід як орієнтацію на еталонні конструкції, сталі вимоги до структури податкової норми, єдині формати процедур і звітності, а також приведення національного законодавства у відповідність до міжнародних стандартів (зокрема, ОЕСР та ЄС). Встановлено, що стандартизація має подвійний ефект: по-перше, вона

забезпечує внутрішню якість нормотворчості через контроль повноти нормативної конструкції (наявність усіх істотних елементів податку), по-друге – зменшує транскордонні та внутрішні суперечності завдяки використанню усталених дефініцій, підходів та процедур. Описано, що стандартизація особливо результативна у сфері адміністрування: єдині цифрові формати й процедури скорочують простір для суб'єктивізму, зменшують кількість технічних помилок та обмежують можливості для довільного трактування.

Встановлено, що дерегуляційний, уніфікаційний і стандартизаційний підходи не є взаємовиключними: вони діють комплементарно й утворюють комплексний механізм підвищення якості податкових актів. Визначено, що їх спільна функція полягає у запобіганні юридичним дефектам і зменшенні спорів ще на стадії нормотворчості, тобто до виникнення конфлікту в правозастосуванні. Аргументовано, що підвищення техніко-юридичної якості податкових актів постає як ключова передумова зміцнення верховенства права у сфері оподаткування, підвищення добровільної податкової дисципліни та формування стабільного регуляторного середовища.

РОЗДІЛ 4.
ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА СПОСОБІВ ПОДОЛАННЯ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

4.1. Нормотворчі й правозастосовні засоби усунення дефектів податкового регулювання

Податкове законодавство України не позбавлене юридичних дефектів – недоліків нормативного регулювання, що заважають чіткому та ефективному застосуванню права. У теорії податкового права сам термін «юридичні дефекти» довгий час майже не вживався, обмежуючись лише згадками про окремі його різновиди – колізії (протиріччя між нормами) та прогалини (пропуски в регулюванні) [168]. Юридичний дефект можна визначити як об’єктивно властиве системі позитивного податкового права явище, що зумовлене як об’єктивними, так і суб’єктивними чинниками і проявляється у недоліках чи вадах правових норм (або у відсутності належного зв’язку між ними), які спотворюють регулювання податкових відносин та ускладнюють досягнення його мети [168]. До типових дефектів податкових норм належать: 1) колізійність – коли різні нормативні акти або навіть положення одного акта суперечать одне одному; 2) прогалини – відсутність правових норм, необхідних для врегулювання певних ситуацій; 3) нормативна невизначеність – нечіткість або неоднозначність формулювання норм, що породжує множинне трактування; 4) надмірна казуїстичність – надто деталізоване регулювання окремих випадків, яке ускладнює структуру закону і все одно залишає непокритими нетипові ситуації. Усі ці види дефектів підривають принцип законності та правової визначеності у податковій

сфері [168], створюючи ризики помилкового тлумачення норм та неоднакового їх застосування.

Причини виникнення юридичних дефектів у податковому законодавстві можуть бути об'єктивними (складність предмету регулювання, динамічність економічних відносин) і суб'єктивними (помилки законодавця, недосконаліть законотворчої техніки, часті несистемні зміни податкових правил). Так, надмірно часті поправки до Податкового кодексу без належного узгодження положень між собою призводять до появи технічних та логічних неузгодженостей. Характерно, що у 2020 році парламентом був прийнятий спеціальний Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX [347; 280], що вказує на масштабність проблеми накопичених дефектів.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-IX статтю 112 ПК України викладено в новій редакції. Зокрема, відповідно до п. 112.7 ПК України всі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючий орган, мають тлумачитися на користь такої особи [280]. Отже, приписи пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4, п. 56.21 ст. 56 та п. 112.7 ПК України фактично виконують функцію своєрідного «бар'єра» для захисту платника податків, унеможливлюючи застосування тлумачення норм у спосіб, що може погіршити його правове становище. Водночас зазначений підхід узгоджується з ч. 2 ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України, відповідно до якої обов'язок доведення правомірності рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень покладається саме на цей суб'єкт [131].

З огляду на це, наведені гарантії слід розглядати як інструмент «компенсації» нормативної невизначеності на стадії правозастосування, однак вони не підміняють ключового завдання законодавця – формування якісних, несуперечливих і передбачуваних податкових приписів. Саме тому центральне місце у профілактиці юридичних дефектів належить первинній податковій нормотворчості.

Первинна податкова нормотворчість – це діяльність законодавця (Верховної Ради України) зі створення податкових норм у формі законів, насамперед Податкового кодексу України. Якість і узгодженість податкового закону є ключовим фактором мінімізації юридичних дефектів. З позицій доктрини верховенства права, законодавець зобов'язаний забезпечити ясність, недвозначність і передбачуваність норм, аби платники податків могли прогнозувати податкові наслідки своїх дій. Важливим конституційним принципом є неретроспективність дії законів, особливо у сфері оподаткування: закон не може погіршувати становище платника заднім числом. Конституція України встановлює загальне правило про заборону зворотної дії законів, що обтяжують відповідальність особи, у тому числі фінансову. Незважаючи на це, на практиці іноді спостерігалися спроби ухвалення податкових змін з ретроспективним ефектом, що порушує принцип правової визначеності. Показовим прикладом стала ситуація наприкінці 2023 року, коли парламент ухвалив Закон України від 21 листопада 2023 року № 3474-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків», який встановлював підвищене (50 %) оподаткування «надприбутків» банків за результатами вже минулого 2023 року [302; 282]. Таке ретроспективне підвищення ставки податку викликало шок як у бізнес-спільноти, так і в іноземних інвесторів, створивши небезпечний прецедент податкової невизначеності [302].

Подібна законодавча практика отримала різку критику, адже суперечить як національному принципу стабільності податкової системи, так і

європейським стандартам. Для порівняння, у ФРН та низці інших країн ЄС судова влада зайняла жорстку позицію щодо будь-якої ретроактивності податкових норм: так, Федеральний конституційний суд ФРН в 2010 році визнав неконституційними як зворотну, так і ретроспективну дію податкових законів, кардинально змінивши свою попередню практику [78]. Схожі підходи закріплені й у правових системах Швеції та Португалії [78].

Дж. Стігліц у межах концепції справедливої та ефективної податкової системи обґрунтував принцип гнучкості (адаптивності) оподаткування. Вихідним положенням ученого є теза про підвищену чутливість податкових правовідносин до змін економічного базису: трансформації у виробництві, обігу капіталу, структурі доходів і формах господарської діяльності швидко відображаються на податковій базі та механізмах її адміністрування. Відповідно, податково-правові норми мають забезпечувати оперативне й результативне реагування на динаміку економічного життя з двоєдиною метою: по-перше, мінімізувати потенційно деструктивний вплив оподаткування на економічний розвиток; по-друге, гарантувати належне охоплення нових об’єктів оподаткування, що виникають унаслідок появи нових фінансових інструментів, бізнес-моделей та цифрових форм діяльності [2; 21].

Водночас реалізація принципу гнучкості не може розглядатися ізольовано від принципу стабільності податкового законодавства України. Гнучкість або динамічність регулювання набуває змісту лише у діалектичному взаємозв’язку з вимогою правової визначеності: законодавець повинен досягати балансу між необхідністю коригування податкових правил і потребою платників у прогнозованості податкових наслідків. Надмірна частота й фрагментарність змін здатні перетворити адаптивність на чинник правової невизначеності, що ускладнює планування господарської діяльності та підвищує транзакційні витрати дотримання законодавства.

Слід також наголосити, що проблематика стабільності податкового регулювання має багатовимірний характер і не зводиться лише до частоти

законодавчих змін. Вона охоплює, зокрема, питання своєчасності набрання чинності новими правилами, узгодженості змін із суміжними нормативними приписами, якості перехідних положень, а також практики тлумачення та застосування норм контролюючими органами і судами. Сукупність цих аспектів зумовлює необхідність комплексного наукового аналізу, спрямованого на обґрунтування інституційних та техніко-юридичних механізмів досягнення оптимального співвідношення між адаптивністю й стабільністю оподаткування.

Український же законодавець, дотримуючись принципу верховенства права, має прагнути до аналогічної передбачуваності: у Податковому кодексі України прямо зафіксовано принцип стабільності (пп. 4.1.9 ст. 4 ПК України), який забороняє вносити зміни до елементів податків всередині бюджетного (податкового) року [78]. Порушення цього принципу розглядається як помилка законотворця, за яку де-факто несуть витрати платники [78]. Таким чином, законодавче усунення дефектів (через виправлення колізій, усунення прогалин, уточнення неоднозначних норм) повинно відбуватися способом, що не порушує правову визначеність і не погіршує становище платників податків.

Ще одним фундаментальним інструментом у законодавця для подолання невизначеності є закріплення презумпцій та принципів тлумачення. Задля цього у 2015 року в Податковому кодексі України було впроваджено принцип «in dubio pro tributario» – презумпції правомірності рішення платника податків у разі неоднозначності норми (пп. 4.1.4 ст. 4 ПК України) [267]. Суть цього принципу полягає в тому, що якщо норма атку чинного законодавства дають можливість по-різному трактувати права та обов’язки платників чи повноваження податкових органів, рішення має бути прийняте на користь платника податків [267]. Презумпція сформульована на найвищому рівні імперативності – як загальна засада податкового законодавства, а також продубльована як спеціальна норма (п. 56.21 ст. 56 ПК України) для застосування при вирішенні спорів [267]. Верховний Суд у своїх рішеннях наголосив, що ця презумпція застосовується не лише при прямій колізії норм,

а при будь-якій неясності у правозастосуванні: достатньо наявності двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки – і слід обирати той, який є найвигіднішим для платника.

Причому обов'язок дотримуватися сприятливого для платника варіанту покладається як на контролюючий орган, так і на суд, а тягар доведення неправомірності обраного платником підходу лежить на податковому органі [267]. Цей підхід узгоджується з практикою інших європейських країн. Так, у Польщі після загальнонаціонального референдуму 2015 року до податкового законодавства з 2016 року внесено аналогічний припис (ст. 2а Податкової Ordynacja podatkowa), що встановлює обов'язок вирішувати сумніви на користь платника [31]. Цікаво, що цю ініціативу в Польщі підтримали 95 % громадян на референдумі, розглядаючи її як інструмент підвищення справедливості податкової практики [31].

Отже, основний акцент первинної нормотворчості для подолання дефектів – це забезпечення якості законів: їх внутрішньої узгодженості, ясності формулювань, відповідності конституційним засадам (особливо забороні ретроактивності) та загальноправовим принципам. Лише належним чином продумані та стабільні податкові норми мінімізують потребу у подальшому коригуванні та виключають ситуації, коли неоднозначність чи прогалина у законі ускладнює діяльність платників і роботу судів. Законодавець має проактивно виправляти виявлені колізії й прогалини шляхом внесення змін до Податкового кодексу України або прийняття нових норм, аби забезпечити повноту правового регулювання. При цьому важливо дотримуватися паритету між деталізацією норм та їх гнучкістю: надмірна казуїстичність (спроба охопити законом усі мислимі випадки) часто обертається громіздкістю законодавства і появою нових неузгодженостей.

Окрім законів, важливу роль у заповненні прогалин та уточненні неоднозначностей відіграють підзаконні нормативно-правові акти та офіційні роз'яснення компетентних органів. До них належать постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України, роз'яснення

та консультації податкових органів тощо. Вторинна податкова нормотворчість покликана конкретизувати положення Податкового кодексу України, встановити процедури адміністрування податків, надати форми податкової звітності тощо. Такі підзаконні акти повинні строго базуватися на законі і не виходити за межі делегованих повноважень, інакше виникає новий вид дефекту – нелегітимна нормотворчість, коли підзаконний акт суперечить закону або перевищує встановлену законом компетенцію. Судова практика в Україні напрацювала механізми контролю за вторинною нормотворчістю: незаконні нормативно-правові акти підлягають скасуванню в судовому порядку. Як приклад можна згадати судові спори щодо порядків блокування податкових накладних: адміністративні суди неодноразово визнавали протиправними окремі положення наказів Мінфіну України, якщо ті не узгоджувалися з Податковим кодексом України або порушували права платників податків (зокрема, у 2019 році апеляційний адміністративний суд скасував ряд пунктів такого порядку як несанкціонованих законодавством) [78]. Таким чином, вторинна нормотворчість може як долати дефекти (шляхом оперативного врегулювання деталей, не прописаних у законі), так і породжувати нові, якщо відсутній належний контроль за її законністю.

Особливе місце серед підзаконних засобів належить узагальнюючим податковим роз'ясненням (консультаціям) – інструменту офіційного тлумачення податкових норм. Інститут податкових консультацій в Україні запроваджений Податковим кодексом України з метою забезпечити єдність практики та захист платників у разі неоднозначності законодавства. Узагальнююча податкова консультація – це оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, відповідального за формування державної фінансової політики (тобто Міністерства фінансів України), щодо практичного застосування окремих норм податкового законодавства, яке здійснюється за результатами узагальнення індивідуальних консультацій та/або при виявленні обставин неоднозначності норм [348].

У разі, коли контролюючі органи фіксують систематичне виникнення однакових запитів платників податків щодо застосування певних норм або наявність поширеної неоднозначності у їх тлумаченні, Міністерство фінансів України, в межах наданих повноважень, може сформувати та оприлюднити узагальнену позицію з відповідного питання у формі узагальнюючої податкової консультації, призначеної для універсального застосування. Відповідно до положень Податкового кодексу України такі узагальнюючі консультації затверджуються нормативним актом – наказом Міністерства фінансів України – та підлягають обов'язковому оприлюдненню на офіційному вебсайті у визначений строк (протягом п'яти днів) з метою забезпечення публічності, єдності практики та належного інформування учасників податкових правовідносин [348], щоб донести їх до відома всіх зацікавлених осіб. Юридична сила узагальнюючої консультації полягає в тому, що вона має пріоритет над індивідуальними: якщо індивідуальна податкова консультація (видана окремому платнику) суперечить узагальнюючій, то застосовується саме узагальнююча [348], що гарантує єдність підходів до правозастосування.

Водночас, важливо підкреслити, що податкові консультації – це не нормативно-правові акти в повному розумінні, а акти тлумачення, своєрідний різновид підзаконного «soft law». Вони не встановлюють нових зобов'язань, а лише пояснюють існуючі норми. За верховенством права, жодне роз'яснення не може легітимно змінювати зміст закону або виходити всупереч йому. Тому Податковий кодекс України передбачає можливість судового оскарження податкових консультацій: платник податків має право оскаржити в суді як індивідуальну консультацію, надану йому, так і наказ Мінфіну України про затвердження узагальнюючої консультації, якщо вважає, що вони суперечать нормам закону або виходять за його межі [348]. У разі скасування судом такої консультації, орган зобов'язаний видати нову з урахуванням висновків суду [241].

Зазначений механізм виконує запобіжну функцію, унеможливлюючи трансформацію податкових роз'яснень у засіб дискреційного «дотворення» права з боку адміністративних органів поза межами законодавчо визначеної компетенції. Водночас офіційні роз'яснення мають виразний гарантійний потенціал щодо добросовісних платників податків: законодавець прямо закріплює, що у разі здійснення платником дій у відповідності до індивідуальної податкової консультації, наданої йому контролюючим органом, або до узагальнюючої податкової консультації, затвердженої у встановленому порядку, до такого платника не застосовуються визначені законом несприятливі правові наслідки, пов'язані з оцінкою правомірності його поведінки.

Зокрема, хоча виконання консультації не звільняє від сплати належної суми податку (якщо згодом з'ясується, що податок все-таки був недоплачений) [241], проте така ситуація визнається обставиною, що звільняє від фінансової відповідальності (штрафів) за податкове правопорушення. Так, пп. 112.8.2 ПК України відносить до обставин, що звільняють від штрафів, діяння платника, який діяв відповідно до індивідуальної чи узагальненої податкової консультації, а також – цікаво – відповідно до правового висновку Верховного Суду, від якого той згодом відступив [241; 291]. Аналогічно, нарахована пеня підлягає скасуванню, якщо порушення сталося через виконання платником консультації (пп. 129.9.2 ПК України) [241]. Ці норми покликані захистити довіру платника до держави: якщо він сумлінно дотримувався офіційного роз'яснення або судового прецеденту, то не може бути покараний за те, що держава згодом змінила свою позицію. Такий підхід відповідає принципу легітимних очікувань, визнаному європейською доктриною верховенства права: особа, що діяла добросовісно на підставі оприлюдненої позиції компетентного органу, повинна бути захищена від непередбачуваних санкцій. У практиці Європейського суду з прав людини відомі рішення, де надмірна непослідовність податкової політики або ретроспективне застосування фіскальних норм розцінювалися як порушення

права власності (ст. 1 Першого протоколу) або права на справедливий суд, з огляду на підрив правової визначеності.

Доцільно наголосити, що, попри високу практичну ефективність узагальнюючих податкових консультацій як засобу оперативного реагування на юридичні дефекти податкового законодавства (насамперед на його неоднозначності), їх правова природа зумовлює допоміжний і підзаконний характер такого інструментарію. Відтак узагальнюючі консультації не можуть розглядатися як самодостатній спосіб остаточного розв'язання проблем нормативної невизначеності: фінальним і належним способом усунення відповідних дефектів має бути внесення змін до законодавства. Водночас практика засвідчує, що узагальнюючі консультації виконують і діагностичну функцію, оскільки виявляють наявні лакуни або колізії у правовому регулюванні та, тим самим, формують для законодавця (і суб'єктів законодавчої ініціативи) сигнал щодо потреби коригування положень Податкового кодексу України. Нерідко після оприлюднення узагальнюючих консультацій Міністерство фінансів України ініціює відповідні законодавчі зміни з метою нормативного закріплення виробленої інтерпретації на рівні закону. У такій конфігурації вторинна нормотворчість у формі роз'яснень функціонує у взаємодії з первинною: спочатку мінімізує негативні наслідки дефекту шляхом забезпечення офіційної інтерпретації, а надалі сприяє усуненню цього дефекту через законодавче доопрацювання, забезпечуючи адаптивність податкової системи без блокування правозастосовної практики.

Суттєвим проблемним аспектом для платників податків є те, що чинні приписи податкового законодавства фактично не містять належно формалізованого та процедурно визначеного механізму практичної реалізації контролюючими органами презумпції правомірності рішень платника податків під час здійснення контрольно-перевірочних заходів. Так, відповідно до ст. 86 Податкового кодексу України акт перевірки підписується посадовими особами, які проводили перевірку, при цьому кожна з таких осіб несе персональну відповідальність за належне оформлення її результатів. Порядок

документування результатів, зокрема документальних перевірок, деталізовано у Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 року № 727 [285].

Згідно з підп. 2 п. 4 розд. III зазначеного Порядку, у разі встановлення порушень податкового законодавства за кожним зафіксованим у акті фактом порушення підлягає викладенню зміст такого порушення із посиланням на конкретні норми законодавчих актів (у тому числі міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України), що порушені платником, із зазначенням відповідного періоду фінансово-господарської діяльності та конкретної господарської операції, у межах якої вчинено порушення. Крім того, абз. 2 п. 5 розд. II Порядку прямо передбачає обов'язок відображення в акті документальної перевірки обставин, які підтверджують і доводять наявність вини платника податків, із детальним описом встановлених фактів, аналізом можливості дотримання ним вимог податкового законодавства та зазначенням документів і інформації, що підтверджують вину, а також із наведенням відомостей про пом'якшуючі обставини чи обставини, що звільняють від фінансової відповідальності.

Водночас ані Податковий кодекс України, ані згаданий Порядок не встановлюють імперативного припису, який би зобов'язував контролюючий орган відображати у акті перевірки окремий висновок щодо застосування (або незастосування) презумпції правомірності рішень платника податків у контексті кожного встановленого перевіркою порушення. Як наслідок, декларований законодавцем принцип нерідко не набуває належної процесуальної визначеності на стадії адміністративного контролю і фактично переноситься у площину подальшого оскарження.

З огляду на це, дієвим інструментом інституціоналізації презумпції правомірності рішень платника податків у контрольно-перевірочній діяльності могло б стати нормативне закріплення обов'язку контролюючого

органу наводити у акті перевірки мотивоване обґрунтування щодо «застосування» або «незастосування» відповідного принципу за кожним інкримінованим правопорушенням. Запровадження такого процедурного стандарту забезпечило б платнику податків не формальну, а реальну (неілюзорну) можливість вимагати фіксації в акті перевірки належним чином мотивованої позиції контролюючого органу, а також підвищило б прозорість і перевірюваність висновків перевірки, що, у свою чергу, сприяло б ефективності дії презумпції правомірності в адміністративній практиці.

Разом із тим, попри вжиття законодавцем та органами виконавчої влади заходів щодо підвищення якості нормативного регулювання, повне усунення юридичних дефектів у податковому законодавстві видається малоймовірним з огляду на динамічність економічних відносин, складність предмета оподаткування та інтенсивність законодавчих змін. У правозастосуванні неминуче виникають ситуації, коли нормативне врегулювання є відсутнім або недостатньо визначеним, тоді як спір між платником податків і контролюючим органом потребує вирішення на основі чинного права. За таких умов особливої ваги набуває судова правотворчість, тобто діяльність судів, спрямована на тлумачення, конкретизацію та розвиток правових приписів у процесі розгляду й вирішення конкретних справ.

Хоча в правовій системі України, як системі континентальної правової традиції, судові рішення формально не віднесені до офіційних джерел права, інституційні зміни, пов’язані зі створенням у 2017 році єдиної системи Верховного Суду, зумовили істотне посилення ролі судової практики у формуванні сталих правових підходів. Верховний Суд покликаний забезпечувати єдність і передбачуваність судової практики, а сформульовані ним правові висновки фактично набувають ознак прецедентності. Найбільшою мірою це стосується правових позицій, сформованих об’єднаними палатами або Великою Палатою Верховного Суду: суди нижчих інстанцій зобов’язані враховувати такі висновки, тоді як відступ від усталеної позиції допускається лише за процедурно визначених умов і, як правило,

за участю розширеного складу Верховного Суду. Отже, судова влада де-факто бере участь у процесах правового розвитку, компенсуючи прогалини та долаючи суперечності тоді, коли відповідні дефекти не усунуті засобами первинної чи вторинної нормотворчості.

Судова правотворчість проявляється в кількох аспектах. По-перше, суди вирішують колізії шляхом тлумачення: якщо дві норми суперечать одна одній, суд визначає, яка підлягає застосуванню (керуючись принципами lex specialis [285], lex posterior [378] чи конституційними пріоритетами). Таким чином усувається протиріччя у конкретній справі і формується орієнтир для майбутніх ситуацій. По-друге, суди заповнюють прогалини через застосування аналогії закону або аналогії права та через розкриття змісту загальних принципів. Наприклад, відсутність прямої норми не означає, що спір не може бути вирішений – суд може застосувати схожу норму з суміжної сфери або загальний принцип справедливості й розумності оподаткування. По-третє, суди уточнюють і роз’яснюють оціночні поняття та нечіткі критерії, надаючи їм конкретного змісту. Так, Верховний Суд напрацював підходи до визначення ділової мети, необґрунтованої податкової вигоди, критерію розмежування зарплатних виплат і додаткового блага тощо, які раніше не були чітко виписані в законі [218]. Такі судові позиції фактично підвищення якості податкового законодавства України, роблячи його зрозумілішим.

Судова правотворчість особливо важлива як компенсаторний механізм за відсутності належного нормативного врегулювання. Як зазначають дослідники, саме суд, незалежний від інших гілок влади, покликаний гарантувати справедливість у тих випадках, коли закон виявився неспроможним забезпечити її [137, с. 36–40].

Принцип верховенства права орієнтує правозастосування не на суто формальне відтворення буквального змісту дефектної норми, а на забезпечення її змістовної відповідності фундаментальним цінностям права, насамперед – гарантіям прав людини, вимогам справедливості та критеріям розумності. У зв’язку з цим у судовій діяльності можливі ситуації, коли для

досягнення правомірного й справедливого результату суд змушений виходити за межі виключно літерального тлумачення, здійснюючи заповнення нормативних прогалин або коригуючі наслідки надмірно формалістичного застосування припису. У правовій доктрині наголошується, що судова правотворчість може розглядатися як специфічний інструмент судового контролю за нормативним змістом законів, спрямований на виявлення та актуалізацію в них засад, узгоджених з ідеями верховенства права [47, с. 134–138]. Інакше кажучи, у межах наданих повноважень суди конкретизують та уточнюють нормативний зміст правових приписів таким чином, щоб їх застосування відповідало базовим принципам права і справедливості. Без реалізації такої правотворчої функції суду практична імплементація постулатів верховенства права була б неможливою [64]. Адже зв'язаність органів публічної влади законом є необхідною, проте недостатньою передумовою правової державності: додатково потрібна здатність судової практики забезпечувати корекцію у випадках, коли позитивне право виявляється неспроможним належним чином врегулювати відносини або забезпечити справедливий баланс інтересів. Відтак судова правотворчість постає не як заперечення законності, а як її функціональне доповнення, покликане унеможливити приховування сваволі чи несправедливості за нормативними прогалинами, суперечностями або недосконалістю законодавчого регулювання.

Практика Верховного Суду містить чимало прикладів, коли суди захищали платників податків від негативних наслідків недоліків закону або діяльності фіскальних органів. Зокрема, ВС наполегливо впроваджує згадану презумпцію правомірності рішень платника: якщо податкова норма нечітка, спір має вирішуватися на користь платника [267]. У справах про фіктивні господарські операції суд сформулював доктрину «належної обачності» платника та принцип індивідуальної відповідальності: добросовісний платник не має нести відповідальність за можливі порушення контрагентів, якщо не було відомо про їх протиправні наміри [259]. Правові позиції ВС компенсують

певну прогалину в ПК України, який прямо не врегульовує вплив протиправної поведінки контрагента на право платника на податковий кредит – суд роз'яснив це питання з позицій справедливості. Ілюстративним прикладом виступають колізії між приписами матеріального та процесуального права, що стосуються строків і процедур визначення (нарахування) податкових зобов'язань у періоди законодавчих змін: у таких ситуаціях суди фактично виконують арбітражну функцію, встановлюючи пріоритет застосування відповідної норми з метою забезпечення балансу інтересів сторін і недопущення порушення їхніх прав. Водночас у процесі тлумачення та застосування національного податкового законодавства суди нерідко апелюють до практики Європейського суду з прав людини, а також до релевантних положень і принципів права Європейського Союзу, використовуючи їх як інтерпретаційні орієнтири для узгодження внутрішніх норм із міжнародними стандартами (зокрема, принципом пропорційності, доктриною легітимних очікувань, вимогами правової визначеності тощо). У результаті така юриспруденційна практика сприяє поступовій інтеграції європейських правових підходів у національне правозастосування, водночас компенсуючи окремі недоліки внутрішнього регулювання та стимулюючи еволюцію податкового законодавства і правової доктрини.

Варто, утім, зауважити, що судова правотворчість має свої межі й ризики. Суд, вирішуючи справу, не може підмінити собою парламент і створити нову норму ex nihilo – його функція – тлумачити та застосовувати наявне право. Тому будь-яка творчість судді повинна спиратися на матеріал, наданий законодавцем: на зміст існуючих норм, загальні принципи права, Конституцію. Баланс між гнучкістю і передбачуваністю – суттєвий аспект верховенства права. Занадто вільне, непослідовне суддівське правотворення саме по собі могло б спричинити правову невизначеність. Тому Верховний Суд виробляє статичні доктрини – усталені підходи до вирішення типових податкових спорів, яких суди дотримуються, доки законодавець не втрутиться або доки не виникне нагальна потреба змінити позицію великою палатою.

Наприклад, існує стала судова доктрина щодо мораторію на штрафи під час воєнного стану чи щодо порядку застосування податкових пільг, яка ґрунтується на системному тлумаченні не ідеально виписаних норм. Така сталість формує у платників довіру: навіть якщо закон містить двозначність, вони можуть покладатися на роз'яснення Верховного Суду, знаючи, що воно має захисний ефект (як зазначалося, виконання платником правового висновку ВС, який згодом змінено, звільняє його від штрафів). У підсумку судова практика забезпечує функціональну безперервність правового регулювання, компенсуючи окремі вади законодавчого тексту та гарантує застосування принципу верховенства права у конкретних правовідносинах до моменту їх нормативного врегулювання на рівні закону.

Розглянувши внесок нормотворчості (первинної й вторинної) та судової правотворчості у подолання дефектів податкового законодавства, доцільно узагальнити їх співвідношення з позицій доктрини верховенства права. Верховенство права вимагає, щоб у державі панували закони, а не свавільні рішення посадовців, і щоб ці закони відповідали критеріям якості – були публічними, зрозумілими, не мали зворотної сили, однаково застосовувалися до всіх, захищали права людини. У сфері оподаткування принцип верховенства права проявляється через такі вимоги, як законність оподаткування (податки встановлюються виключно законом), правова визначеність (чіткість податкових норм і стабільність правил гри), недискримінація і справедливість (рівне навантаження за рівних умов) та пропорційність втручання (податок не повинен конфіскувати надмірну частку доходу і т. ін.). Кожен із розглянутих напрямів подолання дефектів покликаний наблизити фактичний стан правового регулювання до цих ідеалів.

Податкова нормотворчість (первинна – на рівні закону, і вторинна – на рівні підзаконних актів) реалізує превентивний та усувний підхід до дефектів. Законодавець, дотримуючись верховенства права, повинен прагнути ухвалювати такі норми, які не містять прогалин чи колізій, і своєчасно вносити зміни, якщо такі дефекти виявлено. Це відповідає принципу належної якості

закону, який проголосив, зокрема, Європейський суд з прав людини: закон має бути сформульований з достатньою точністю, щоб громадяни могли передбачати наслідки своїх дій. Український парламент поступово удосконалює якість податкового законодавства, в тому числі під впливом зобов'язань гармонізації з правом ЄС. Не випадково у висновках Європейської Комісії щодо заявки України на членство звертається увага на необхідність забезпечити стабільність і прозорість податкової системи.

Первинна нормотворчість підпорядковується ієрархії верховенства права: конституційні норми та принципи (зокрема заборона зворотної дії, захист права власності, недопустимість надмірного втручання) обмежують дискрецію законодавця при встановленні податків. На практиці це означає, що будь-яка нова норма, покликана «залатати» прогалину або усунути колізію, не повинна порушувати базових правових принципів, інакше її чинність може бути поставлена під сумнів Конституційним Судом України або спровокувати судові позови на підставі Конвенції про захист прав людини. Вторинна нормотворчість повинна суворо узгоджуватися з первинною: органи виконавчої влади можуть деталізувати і роз'яснювати закон, але не змінювати його сутність. Будь-яка узагальнююча консультація чи інший підзаконний акт, що виходить за межі закону, є нелегітимним.

Судова практика у контексті доктрини верховенства права виконує насамперед заповнювально-компенсаторну функцію, забезпечуючи дієвість принципів права у ситуаціях нормативної неповноти, колізійності або термінологічної неузгодженості законодавчого тексту. В умовах, коли позитивне право не надає однозначної відповіді («нормативна прогалина») або допускає множинність інтерпретацій, судова влада, як незалежний арбітр, покликана гарантувати досягнення у конкретній справі правомірного, справедливого та пропорційного результату. У разі потреби суд може здійснювати системне, телеологічне чи конституційно-конформне тлумачення, відступаючи від суто буквального розуміння дефектної норми та обґрунтовуючи інтерпретаційне рішення вищими засадами права, зокрема

вимогами правової визначеності, справедливості та недопущення свавілля. У цьому сенсі судова правотворчість проявляється як механізм корекції наслідків законодавчих помилок у правозастосуванні.

Водночас така функція суду вимагає високого рівня професійної відповідальності, аби інтерпретаційна діяльність не набула характеру підміни законодавця та не порушила принцип поділу влад. Верховний Суд України, реалізуючи конституційну місію забезпечення єдності судової практики, системно апелює до принципу верховенства права як до аргументативної основи для вибору відповідного тлумачення. Зокрема, у справах, пов'язаних із донарахуванням податкових зобов'язань за умов нормативної неоднозначності, Верховний Суд наголошував на необхідності забезпечення правової визначеності та захисту довіри платника податків, що концептуально узгоджується з вимогами верховенства права [259]. Отже, судова влада у цій площині не протиставляється законодавчій, а виконує стабілізаційну роль, підтримуючи справедливість і передбачуваність регулювання доти, доки дефекти нормативного масиву не будуть усунуті шляхом належної законодавчої корекції.

Загалом ефективне подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві є можливим лише за умови комплексного поєднання взаємодоповнювальних механізмів. Первинна нормотворчість має забезпечувати своєчасне внесення змін до законодавства для усунення прогалин, колізій і неузгодженостей; вторинна нормотворчість –підтримувати належне адміністрування та формувати офіційні тлумачення з метою уніфікації практики; судова правотворчість – виступати гарантійним інструментом останньої інстанції, який унеможливлює дестабілізацію правового регулювання внаслідок недосконалості позитивного права. Така взаємодія відповідає ідеї верховенства права, згідно з якою діяльність гілок влади має бути спрямована на забезпечення законності, правової визначеності та справедливості як базових характеристик правової держави.

Узагальнюючи викладене, слід зазначити, що нормотворчість і правотворчість у податковій сфері виступають взаємодоповнювальними механізмами подолання юридичних дефектів законодавства (колізій, прогалин, термінологічної невизначеності та неузгодженостей). Первинна нормотворчість забезпечує усунення дефектів на рівні закону шляхом системного перегляду норм, підвищення якості законодавчої техніки та дотримання принципів правової визначеності й неретроспективності. Вторинна нормотворчість у формі податкових роз'яснень виконує оперативно-інтерпретаційну та уніфікаційну функції, мінімізуючи ризики неоднакового застосування норм у адміністративній практиці та сигналізуючи про проблемні ділянки регулювання, що потребують законодавчих змін. Судова практика, своєю чергою, реалізує компенсаторну роль, забезпечуючи справедливе вирішення спорів за умов дефектності правового регулювання та інтегруючи стандарти верховенства права. Отже, ефективність подолання дефектів досягається лише за умови узгодженої дії законодавця, адміністрації та суду.

4.2. Попередження юридичних дефектів у податковому законодавстві та спорах

Попередження юридичних дефектів у податковому регулюванні є системним завданням, що охоплює як якість нормотворення, так і якість правозастосування. Для податкового права це особливо критично, адже воно характеризується високою інтенсивністю змін, складними конструкціями (пільги, винятки, перехідні режими), значною часткою оціночних категорій та прямим впливом на майнову сферу платника. Юридичні дефекти в такому середовищі швидко трансформуються у конфлікт (спір): від різночитань і невизначеності – до податкових донарахувань, штрафів, блокування операцій

і, зрештою, судових спорів. Відповідно, ефективна профілактика дефектів має будуватися на принципах правової визначеності, передбачуваності, пропорційності та добросовісності, поєднуючи превентивні механізми на рівні законодавця, податкового органу та самого платника.

Юридичний дефект у податковому законодавстві доцільно розуміти як таку ваду нормативного регулювання або правозастосовного підходу, яка знижує ясність і ефективність правила, породжує неоднозначність чи суперечність, унеможливлює однакове застосування або створює непропорційні обмеження прав і законних інтересів учасників податкових правовідносин. Дефект може проявлятися як у тексті норми (нормативний дефект), так і в практиці її реалізації (дефект правозастосування). Для податкових відносин типові такі ознаки дефектності: нечіткість, що розкривається через використання невизначених термінів без критеріїв («суттєвий», «реальний», «належний», «обґрунтований»), що відкриває поле для довільної інтерпретації; суперечність, що визначається тим, що колізії існують між нормами одного акту або між актами різної юридичної сили, у тому числі через паралельне регулювання подібних ситуацій різними правилами; прогалинність (відсутність норми для типового життєвого випадку або відсутність процедурної рамки (строки, форма, компетенція), без якої матеріальна норма не працює); нестабільність, що розкривається через часті зміни, короткі перехідні періоди, «зворотні» уточнення, які знижують довіру та ускладнюють управління; непропорційність, що має вираз у надмірних санкціях, процесуальних обмеженнях або вимогах, що перевищують необхідний рівень для досягнення фіскальної мети; неузгодженість із загальними та спеціальними принципами податкового законодавства, що проявляються у відході від правової визначеності, презумпції правомірності дій платника (у межах законодавчих вимог), рівності, нейтральності оподаткування, змагальності та належної процедури.

У практичному вимірі, як підкреслює О.А. Татьянченко, дефект податкового законодавства України проявляється не лише як «помилка

тексту», що відноситься до філологічних дефектів, а як ризик спору: чим ширший простір для дискреції й різночитань, тим вища ймовірність донарахувань та різної судової практики [340].

Податкові спори є однією з найконфліктніших сфер публічно-правових відносин, оскільки в них перетинаються фіскальні інтереси держави, права й законні очікування платників податків та складна нормативна конструкція податкового регулювання [365, с. 68–71]. Значна частина таких спорів зумовлена не лише розбіжностями у встановленні фактичних обставин, а й наявністю юридичних дефектів податкового законодавства та правозастосування. До проявів юридичних дефектів у податкових спорах зазвичай відносять: прогалини й колізії норм, нечіткість та надмірну оціночність термінів, нестабільність регулювання, залежність від підзаконних актів і роз'яснень, непослідовність адміністративної та судової практики, а також процедурні порушення на стадії адміністрування податків.

У цьому контексті проведення податкової реформи може бути обґрунтовано розглянуте як системний інструмент подолання проявів юридичних дефектів у податкових спорах. По-перше, реформа створює можливість для комплексної інвентаризації та перегляду податкових норм, що дає підстави для усунення прогалин і колізій. Суперечності між нормами (або їх дублювання) провокують ситуації, коли сторони спору фактично обґрунтовують правомірність позиції різними нормативними приписами, що однаково претендують на застосування. Водночас прогалини в регулюванні спричиняють довільне заповнення «порожнин» через розширювальне тлумачення або підзаконне нормотворення. Реформа, спрямована на системність і узгодженість норм, зменшує кількість правових невизначеностей, які трансформуються у спори. По-друге, податкова реформа здатна підвищити рівень правової визначеності (legal certainty) як базового елемента принципу верховенства права у податкових правовідносинах. У практиці податкових спорів особливо проблемними є категорії та конструкції, що не містять чітких критеріїв застосування і залишають широкі

межі дискреції контролюючому органу (наприклад, використання оціночних понять без нормативно встановлених тестів). Наслідком є непередбачуваність податкових наслідків для платника та ризик неоднакового застосування норм. Реформа, що передбачає уточнення дефініцій, встановлення об'єктивних критеріїв, запровадження чітких умов застосування пільг або підстав для донарахувань, звужує простір для довільного тлумачення. У результаті спір зміщується з площини «що мав на увазі законодавець» у площину перевірки фактів та доказів, що є більш відповідним стандартам правової держави. По-третє, важливим напрямом реформування є стандартизація процедур податкового адміністрування та посилення процесуальних гарантій платника податків. Юридичні дефекти часто проявляються на процедурному рівні: неналежна мотивація індивідуальних актів податкового органу, порушення строків, неповнота дослідження обставин, дисбаланс у доступі до доказів, формальний характер адміністративного оскарження. Податкова реформа може запровадити вимоги до належного обґрунтування рішень (пояснення фактичних підстав, правової кваліфікації, оцінки доказів), а також чіткі правила збирання, подання та оцінки доказів у межах податкового контролю. Посилення процедурних стандартів зменшує кількість спорів, у яких предметом розгляду стає не стільки матеріальна правомірність донарахувань, скільки дефектність процедури їх прийняття. По-четверте, податкова реформа здатна зменшити залежність регулювання від підзаконних актів та роз'яснень, що мають невизначений або суперечливий юридичний статус. Практична проблема полягає у тому, що значна частина «правил» формально не закріплюється на рівні закону, але фактично визначає поведінку контролюючих органів та платників, що породжує дефект передбачуваності: платник не може чітко прогнозувати правові наслідки на підставі закону, а податковий орган може підміняти закон підзаконними інструментами або внутрішніми алгоритмами. Реформа, спрямована на перенесення ключових приписів на законодавчий рівень та на чітке розмежування сфер закону і підзаконного регулювання, підвищує легітимність і прозорість податкового

примусу. По-п’яте, одним із джерел юридичних дефектів у податкових спорах є непослідовність правозастосовної практики, коли в аналогічних фактичних обставинах формуються різні підходи адміністративних органів або судів. Така ситуація підриває принцип рівності перед законом і створює ефект «нормативної випадковості». Податкова реформа може закласти інституційні механізми для уніфікації практики: посилити роль узагальнюючих позицій, удосконалити механізми внутрішнього контролю за відхиленнями від усталених підходів, а також забезпечити належне врахування судових правових висновків у адміністративній діяльності. Як наслідок, знижується кількість спорів, де причиною конфлікту є різне трактування одних і тих самих норм. По-шосте, спрощення податкової системи як структурний елемент реформи також має прямий зв’язок із подоланням юридичних дефектів. Надмірна складність податкового законодавства (велика кількість винятків, спеціальних режимів, умовних пільг та багаторівневих правил) об’єктивно підвищує ймовірність помилок тлумачення, колізій і нерівномірного застосування. Спрощення – через оптимізацію конструкцій, скорочення винятків, усунення дублювань – виконує профілактичну функцію: зменшує «точки юридичного ризику», у яких найчастіше виникають спори та проявляються дефекти правового регулювання [334, с. 127–133; 300].

Отже, податкова реформа може розглядатися як дієвий механізм подолання проявів юридичних дефектів у податкових спорах, оскільки вона здатна комплексно вплинути на першопричини конфліктності: підвищити узгодженість і визначеність норм, зменшити оціночність правових категорій, стандартизувати процедури адміністрування та посилити гарантії платника, обмежити домінування підзаконного регулювання і забезпечити більш однорідну практику застосування права. У підсумку знижується рівень правової невизначеності, підвищується передбачуваність податкових наслідків і зміцнюється довіра до податково-правового регулювання, що разом веде до скорочення кількості спорів та підвищення якості їх вирішення.

У зв’язку з цим актуалізується потреба у податковій реформі, спрямованій на зниження рівня податкового навантаження та спрощення системи оподаткування. Одним із можливих концептуальних підходів у цьому напрямі може бути модель реформи «10–10–10» [300], яка передбачає запровадження 10 % податку з роздрібних продажів як альтернативи 20 % податку на додану вартість, зниження ставки податку на доходи фізичних осіб до 10 %, а також установлення 10 % податку на виведений капітал замість 18 % податку на прибуток підприємств. Поряд із цим у межах зазначеної моделі декларується скасування ПДВ, ЄСВ, податку на прибуток, військового збору та низки інших малих за фіскальним значенням податків.

Основні інструменти податкової реформи, анонсованої в умовах воєнного стану [83], доцільно розглядати як комплекс взаємопов’язаних заходів, спрямованих на трансформацію структури податкових надходжень, спрощення податкового адміністрування та зниження фіскального й регуляторного навантаження. Змістовно така реформа передбачає заміну податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал (далі – ПнВК) як альтернативною моделлю оподаткування, що фокусується на оподаткуванні розподіленого фінансового результату, а також трансформацію податку на додану вартість шляхом його заміни податком з роздрібного продажу (далі – ПРП), що переносить акцент на оподаткування кінцевого споживання у точці реалізації. Водночас декларується скасування єдиного соціального внеску, військового збору та низки платежів із відносно незначним фіскальним значенням (зокрема, туристичного збору, збору за паркування тощо), що обґрунтовується необхідністю дерегуляції та скорочення адміністративних витрат як для платників, так і для держави. Окремим елементом реформи визначається інтеграція соціальних зобов’язань до структури податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) як компенсаційного механізму щодо ліквідованих платежів із передбаченням поступового зниження ставки в межах десятирічного перехідного періоду.

Реформування спрощеної системи оподаткування було анонсовано шляхом оптимізації її структури – від чотирьох груп до двох: перша група – мікробізнес із фіксованим платежем у формі патенту; друга група – інші суб'єкти господарювання (до визначеного граничного обсягу обороту), які сплачують виключно податок із продажу [303].

Крім того реформування податкової системи вимагає уніфікації ставок митних зборів у межах товарних груп (встановлення єдиної ставки для всієї товарної групи) з метою підвищення прозорості та зменшення можливостей для неоднакового застосування [138], а також спрощення правил справляння акцизного податку для легальних виробників і продавців із мінімізацією надмірних контрольних процедур та ширшим використанням непрямих методів контролю, орієнтованих на ризик-аналіз [277].

Якщо детальніше розглядати податкову реформу «10–10–10», то вона передбачає побудову податкової системи на основі обмеженого кола базових платежів. Ключовим елементом пропонується запровадження податку на виведений капітал, який раніше не застосовувався в Україні. Його концептуальна відмінність від податку на прибуток полягає в об'єкті оподаткування: за ставкою 10 % оподатковуються не фінансові результати господарської діяльності як такі, а лише ті кошти, які суб'єкт господарювання фактично вилучає з обороту у формі дивідендів або інших форм розподілу капіталу. Натомість податок на прибуток справляється з прибутку, визначеного як різниця між доходами та витратами платника.

Щодо податку на додану вартість, у межах реформи акцент робиться на зниженні базової ставки оподаткування та удосконаленні механізму відшкодування шляхом запровадження спеціального рахунку, з якого здійснюватимуться відповідні виплати платникам. Додатково передбачається встановлення фінансової відповідальності держави за прострочення відшкодування: у разі затримки на суму заборгованості мають нараховуватися відсотки як компенсація за несвоєчасно повернуті кошти.

Окремою складовою моделі є скасування єдиного соціального внеску. Таке рішення обґрунтовується необхідністю надати громадянам більшу автономію у формуванні пенсійних заощаджень, зокрема можливість самостійно визначати обсяг накопичень та обирати між державними і приватними механізмами пенсійного забезпечення [290]. При цьому звертається увага на дисбаланси чинної моделі: значна частина надходжень ЄСВ формується за рахунок внесків із заробітних плат працівників державного сектору, тоді як у приватному секторі поширеними є практики мінімізації бази нарахування через оформлення працівників на мінімальну заробітну плату. У зв'язку з цим автори реформи пропонують інтегрувати ЄСВ у податок на доходи фізичних осіб, фактично об'єднавши ці платежі та встановивши єдину ставку ПДФО на рівні 10 % [231].

Ще одним запропонованим нововведенням у межах реформування податкової системи є запровадження податку на зняття готівки, який розглядається як інструмент обмеження обігу готівкових коштів та протидії тінізації економічних операцій. Його функціональне призначення полягає у створенні додаткових стимулів для використання безготівкових розрахунків і, відповідно, у підвищенні прозорості фінансових потоків.

У частині спрощеної системи оподаткування (єдиного податку) передбачається перегляд тимчасових воєнних механізмів та посилення регуляторних обмежень. Зокрема, пропонується скасування 2 % ставки, запровадженої в період воєнного стану, а також встановлення обмеження щодо вилучення коштів із рахунку як прибутку – не більше 2 % від загального місячного обороту. Додатково передбачається звуження можливостей перебування на єдиному податку для юридичних осіб – сільськогосподарських товаровиробників (зокрема шляхом обмеження застосування відповідної групи спрощеної системи). Водночас не виключається, що у разі імплементації нової моделі оподаткування фізичні особи-підприємці – платники єдиного податку можуть перейти до сплати 10 % замість чинних 5 %, що узгоджується із загальною логікою уніфікації ставок у межах концепції «10–10–10» [111].

Окремо визначається необхідність перегляду параметрів екологічного податку та рентних платежів: їх рівень пропонується наблизити до практик, застосовуваних у європейських країнах, тоді як розмір рентних платежів планується диференціювати залежно від динаміки світових цін на корисні копалини, що має забезпечити більш гнучкий і економічно обґрунтований підхід до оподаткування ресурсної ренти.

Крім того, реформою передбачено коригування військового збору на період дії воєнного стану, зокрема підвищення ставки з 1,5 % до 3 %, що обґрунтовується потребою у додаткових надходженнях для фінансування оборонних видатків. Загалом запропоновані зміни мають системний характер і потенційно впливатимуть на всі категорії суб'єктів господарювання в Україні, змінюючи як податкові зобов'язання, так і умови податкового адміністрування [111].

Підсумовуючи результати проведеного аналізу проблематики податкового законодавства, слід констатувати наявність об'єктивної потреби у невідкладному реформуванні податкової системи. У цьому контексті модель реформи «10–10–10» позиціонується як потенційно реалізований підхід, здатний у відносно стислий період забезпечити імпульс для відновлення економічної активності та підвищення конкурентоспроможності національної економіки. Передусім очікуваним наслідком є зниження податкових ставок, що може сприяти вивільненню фінансових ресурсів суб'єктів господарювання для здійснення додаткових інвестицій, розширення виробництва та інституційного розвитку підприємств.

Водночас передбачається структурна оптимізація системи оподаткування шляхом заміни значної кількості податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також скорочення надмірної кількості спеціальних режимів і пільг [279]. У результаті має бути сформована більш проста й прозора модель, у межах якої чітко визначені елементи податку – зокрема, ставки та база оподаткування. Спрощення податкового законодавства, своєю чергою, потенційно зменшує рівень податкової невизначеності та підвищує

передбачуваність регуляторного середовища для бізнесу. Сукупно скорочення податкового навантаження та підвищення правової визначеності можуть виступати чинниками посилення інвестиційної привабливості України, що здатне позитивно вплинути на розвиток підприємництва та макроекономічну динаміку загалом.

Разом із тим у межах комплексного реформування доцільно враховувати не лише параметри податкових ставок і структуру платежів, але й підходи до податкового контролю. Зокрема, обґрунтованою видається необхідність переорієнтації концепції податкових перевірок із переважно каральної моделі на модель превентивно-консультаційного та фахового супроводу платників. Така трансформація може сприяти формуванню більш збалансованих відносин між державою і бізнесом, підвищенню добровільної податкової дисципліни та створенню умов для розвитку «здорового» підприємницького середовища, що є критично важливим у період воєнних викликів.

Для побудови системи запобігання важливо розрізняти дефекти за їх походженням: дефекти законодавчої техніки (нечіткі дефініції або їх відсутність; «ланцюгові» відсилання без стабільного ядра регулювання; дублювання норм, що створює колізії; надмірно складні конструкції з великою кількістю винятків; розрив між матеріальними приписами та процедурою реалізації (наприклад, право є, а механізму підтвердження – немає); дефекти регуляторного дизайну (нечітко визначена мета норми (що саме держава прагне стимулювати/обмежити); неузгодженість із економічною логікою операцій; «ефект пастки», що пов’язується із тим, коли сумлінний платник не може виконати вимоги через нереалістичні критерії; відсутність оцінки впливу на різні групи платників та адміністративні витрати); дефекти правозастосування (формалізм (оцінка документів без оцінки суті операції або навпаки – оцінка «суті» без належної доказової бази); непослідовність позицій податкового органу в подібних ситуаціях; селективність застосування; перенесення тягаря доказування на платника у спосіб, що виходить за межі належної процедури; недостатня мотивованість рішень і неврахування

аргументів); дефекти комунікації та управління (відсутність ясних роз'яснень або їх суперечливість; недоступність адміністративних процедур, надмірна формалізація електронних сервісів; слабка доказова дисципліна, фрагментарний облік, відсутність політик контролю контрагентів).

Найменш витратним і водночас найбільш ефективним способом зниження кількості податкових спорів є мінімізація юридичних дефектів на етапі нормотворення, тобто зменшення кількості дефектних норм у самому податковому законодавстві. У кризових умовах, зокрема під час воєнного стану, «якість норми» набуває значення антикризового інструменту, оскільки від ясності, узгодженості та виконуваності податкових приписів залежить передбачуваність податкових наслідків, стабільність бюджетних надходжень і рівень конфліктності у відносинах між державою та платниками податків. З огляду на це доцільним є застосування комплексу взаємодоповнювальних підходів, спрямованих на підвищення нормативної визначеності та зменшення простору для суперечливого тлумачення.

Передусім податкова норма має відповідати стандартам законодавчої техніки та бути зрозумілою для адресата. Її якість доцільно оцінювати з позицій «аудитопридатності», тобто здатності правила забезпечити відтворення логічного алгоритму поведінки без звернення до неформальних джерел чи дискреційних практик. Інакше кажучи, платник податків має мати можливість, аналізуючи текст норми, чітко встановити суб'єкта, часові межі, умови застосування, необхідні підтвердні документи та правові наслідки. Такій читабельності сприяє використання визначень ключових термінів або відсилання до усталених правових понять, формулювання чітких умов застосування без невиправданої оціночності, а також структурованість винятків та перехідних положень із достатнім строком для адаптації. Не менш важливим є забезпечення системної узгодженості податкових приписів з суміжним регулюванням, зокрема у сфері бухгалтерського обліку, фінансового моніторингу та корпоративного права, оскільки міжгалузеві неузгодженості нерідко стають самостійним джерелом спорів.

Другим важливим напрямом профілактики юридичних дефектів є попередня оцінка регуляторного впливу та так зване «податкове тестування» майбутніх змін [41]. Прийняттю нових норм або змін до чинних доцільно передувати моделюванням типових господарських ситуацій, які найчастіше стають предметом податкового контролю та спорів, зокрема операцій із товарами й послугами, імпортно-експортних транзакцій, внутрішньогрупових розрахунків, використання електронних сервісів, а також специфічних режимів діяльності, як-от операції неприбуткових організацій. Така апробація дозволяє виявити випадки, коли норма є фактично невиконуваною, створює ризики множинного тлумачення або породжує непропорційні адміністративні витрати на комплаєнс. Для податкового регулювання особливо значущим є підхід, за якого процедура закладається одночасно з матеріальним приписом: якщо встановлюється право або обов'язок, мають бути одразу визначені механізми його підтвердження, реалізації та ефективного оскарження, що зменшує кількість процедурних конфліктів і підвищує правову визначеність.

Третім системоутворювальним елементом превенції дефектів виступає принцип правової визначеності як обов'язкова рамка нормотворення. Його зміст не вичерпується лише ясністю формулювань, а охоплює також стабільність правових очікувань, що є критичною для економічного планування. Платник податків будує господарську діяльність, інвестиційні рішення та договірні моделі, спираючись на чинні правила, тому зміни повинні запроваджуватися таким чином, щоб уникати ретроспективного ефекту, коли нові приписи фактично впливають на вже здійснені операції. Не менш важливими є прогнозовані дати набрання чинності, пропорційні перехідні періоди та належна публічна комунікація змін через пояснювальні матеріали та приклади застосування, які уніфікують розуміння норми та знижують ризики неоднакової практики.

Нарешті, підвищення ефективності запобігання юридичним дефектам потребує інституційного забезпечення, адже стабільна якість норм є результатом не одноразового редагування, а повторюваного процесу

перевірки. Доцільним є впровадження механізмів експертного супроводу та публічних консультацій, процедур обов'язкової оцінки колізійності й узгодженості запропонованих змін, а також використання регуляторних «чек-листів» при внесенні поправок до податкового законодавства. Важливим інструментом може виступати і регулярний перегляд норм, що системно породжують спори, з опорою на аналітику адміністративної практики та судових рішень. Такий підхід дозволяє трансформувати правозастосовний досвід у доказову базу для нормотворення та спрямувати реформування не на формальні зміни, а на усунення реальних джерел конфліктності.

Таким чином, превенція юридичних дефектів на рівні законодавця має розглядатися як пріоритетний напрям податкової політики, оскільки саме на стадії нормотворення закладаються передумови або для правової стабільності, або для масового виникнення спорів. Системне підвищення якості податкових норм через стандарти законодавчої техніки, попереднє тестування регуляторних рішень, дотримання принципу правової визначеності та інституційні запобіжники здатне знизити конфліктність у податковій сфері, підвищити добровільну податкову дисципліну та забезпечити передбачуваність правового режиму для економічних суб'єктів.

Навіть за умови високої якості законодавчого регулювання юридичні дефекти можуть виникати на стадії правозастосування, зокрема в діяльності податкових органів під час здійснення контролю, прийняття індивідуальних актів та реалізації адміністративних процедур. У такому випадку джерелом конфліктності стають не стільки недоліки нормативної конструкції, скільки дефектність адміністративної практики, яка проявляється у непослідовності підходів, недостатній обґрунтованості рішень, диспропорційності контрольних заходів та наявності техніко-процедурних бар'єрів для належного виконання податкових обов'язків. Відтак профілактика спорів на рівні податкового органу має будуватися навколо забезпечення належної процедури, стандартизації доказування, формування єдиної практики та розвитку сервісних механізмів взаємодії з платниками.

Як підкреслює О.В. Тітова, першочергового значення набуває забезпечення єдності адміністративної практики, оскільки неоднакова оцінка подібних фактичних ситуацій підриває принцип рівності платників перед законом, посилює правову невизначеність і закономірно призводить до збільшення кількості оскаржень [344]. Уніфікація підходів податкових органів може досягатися шляхом внутрішньої методичної стандартизації із застосуванням типових моделей аналізу та прикладів кваліфікації, системного навчання посадових осіб і контролю якості матеріалів перевірок, а також інституційно забезпеченого перегляду позицій, що вступають у суперечність із усталеною судовою практикою. Водночас важливим є розвиток публічних узагальнень адміністративних підходів, які мають виконувати функцію зменшення невизначеності для платників, не підміняючи при цьому законодавче регулювання та не створюючи «квазінорм» поза межами встановленої ієрархії актів.

Не менш суттєвим напрямом превенції дефектів є дотримання стандарту мотивованості рішень податкового органу. Індивідуальні акти, що породжують для платника негативні правові наслідки, мають містити зрозуміле та послідовне обґрунтування: виклад фактичних обставин, посилання на докази, визначення застосовної норми права, логіку правової кваліфікації та аргументацію причин відхилення позиції платника. Недостатня мотивованість рішень є типовим дефектом адміністративної діяльності, який перетворює досудовий порядок оскарження на формальну стадію та стимулює перенесення конфлікту до суду. Належна мотивація, навпаки, виконує профілактичну функцію, оскільки зменшує ймовірність помилкових донарахувань, дозволяє платнику чітко ідентифікувати проблемні елементи доказової бази чи господарської операції та дисциплінує доказування з боку обох учасників правовідносин.

Важливою умовою підвищення якості правозастосування є переорієнтація податкового контролю на ризик-орієнтовану модель замість масового та формалізованого контролю. Надмірна інтенсивність перевірок за

відсутності прозорих критеріїв відбору часто породжує дефекти у вигляді «планових» або шаблонних донарахувань, формальних претензій та недостатньо якісної доказової бази, що підвищує конфліктність і збільшує навантаження як на платників, так і на судову систему. Ризик-орієнтований підхід, що передбачає концентрацію ресурсів на найбільш ймовірних випадках порушень, знижує дефектність правозастосування, підвищує ефективність контролю та сприяє формуванню справедливіших умов конкуренції, зменшуючи тиск на сумлінний бізнес.

Окремий вимір профілактики спорів пов'язаний із сервісною функцією податкового органу, адже дотримання податкових правил значною мірою залежить від того, наскільки доступними, зрозумілими та стабільними є інструменти взаємодії держави з платниками [215]. Розвинені електронні сервіси, системи повідомлення про ризики, коректні довідники та класифікатори, автоматизовані перевірки логічних і арифметичних помилок у звітності, а також процедурно прості механізми уточнення показників зменшують кількість помилок технічного характеру та знижують рівень так званого «процедурного тертя». Чим менш обтяжливою та більш передбачуваною є взаємодія з податковою адміністрацією, тим нижчою є ймовірність виникнення спорів, спричинених не сутнісними порушеннями, а недоліками процесуальної організації та інформаційної підтримки.

Отже, превенція юридичних дефектів на рівні податкового органу передбачає системне забезпечення належної адміністративної процедури та єдності практики. Реалізація стандартів мотивованості рішень, уніфікація підходів, запровадження ризик-орієнтованого контролю й розвиток сервісних інструментів взаємодії з платниками здатні суттєво знизити конфліктність у податковій сфері, підвищити довіру до податкового адміністрування та зменшити потребу у судовому втручанні як основному механізмі розв'язання податкових спорів.

Податковий спір, як правило, не є прямим наслідком однієї норми права чи окремого документа, а формується як результат накопичення

взаємопов’язаних уразливостей у діяльності платника податків. До таких чинників належать неповнота або фрагментарність доказової бази, недосконаліть договірних формулювань, неузгодженість між бухгалтерським обліком та фактичною економічною логікою операцій, а також несвоєчасна або неякісна реакція на запити контролюючого органу. Відтак профілактика податкових спорів має розглядатися не як ситуативна реакція на перевірку, а як елемент внутрішнього управління ризиками, інтегрований у повсякденні бізнес-процеси.

У цьому контексті податкове управління доцільно розуміти як системну практику, що включає належне ведення обліку й документування господарських операцій, зокрема фіксацію їх «ділової мети» та економічного сенсу там, де це істотно для податкової кваліфікації. Важливим компонентом податкового управління є також формування внутрішніх політик взаємодії з контрагентами, які передбачають перевірку їх правосуб’єктності, повноважень, реєстраційних даних, ділової репутації та фактичної спроможності виконувати договірні зобов’язання. Не менш значущою є узгодженість договірної документації, первинних документів, платіжних інструментів, а також складських, транспортних і логістичних даних, оскільки саме розриви між цими масивами інформації найчастіше стають підґрунтям для сумнівів щодо реальності операцій. Додатково управління передбачає моніторинг змін податкового законодавства України та своєчасне коригування внутрішніх процедур і договірних моделей відповідно до нових регуляторних вимог.

Центральне місце у превенції спорів, як обгрунтовує О.Є. Сушкова, посідає доказова дисципліна [399], оскільки на практиці податкові конфлікти нерідко «вирішуються» ще до початку перевірки – на рівні того, чи може платник надати послідовний, повний та переконливий доказовий масив щодо кожної спірної операції. Поширеною помилкою є спроба зібрати й структурувати докази після отримання акта перевірки, коли часові та процесуальні можливості суттєво звужені, а позиція контролюючого органу

вже сформована. Натомість ефективною практикою є формування «досьє операції» в момент її здійснення, що охоплює договір, специфікації, акти виконаних робіт або видаткові документи, підтвердження руху товару чи результату послуг, ділове листування, технічні завдання, звітність, фото- чи інші матеріали фіксації, документи щодо доступів, сертифікати, розрахунки ціни та інші релевантні підтвердження. Для складних або нетипових операцій доцільним є також внутрішнє документування управлінської логіки прийняття рішення, зокрема у формі меморандумів щодо мети операції та розглянутих альтернатив, що зменшує простір для довільних припущень з боку контролюючого органу.

Не менш важливим є управління правовою позицією платника, що передбачає послідовність та єдність аргументації. У податкових спорах істотної шкоди завдає фрагментація комунікацій, коли різні представники підприємства (бухгалтерська служба, юридичний підрозділ, керівництво) надають взаємонепогоджені пояснення щодо тих самих обставин. Відтак методологічно виправданим є формування єдиної «карти позиції», яка дозволяє визначити, які факти визнаються, які підлягають доведенню, які норми права є ключовими для кваліфікації, які документи підтверджують кожен із релевантних фактів, а також де існують слабкі місця і якими засобами вони можуть бути нейтралізовані. Така внутрішня координація підвищує якість заперечень на акт перевірки, ефективність адміністративного оскарження і, у разі потреби, створює належну основу для судового захисту.

Адміністративне оскарження, своєю чергою, доцільно розглядати як процесуальний механізм «фільтрації» дефектів, що виникли на стадії контролю. Воно може бути використане для виявлення слабких місць у доказуванні позиції контролюючого органу, для повної та своєчасної фіксації аргументів і доказів платника, а також для формулювання зрозумілої альтернативної правової кваліфікації спірних операцій. Окремого значення набуває акцент на процедурних порушеннях, зокрема щодо строків, компетенції посадових осіб, належного повідомлення, рівня мотивованості

рішення та дотримання встановлених процедур, оскільки саме процесуальні дефекти нерідко є підставою для скасування індивідуальних актів або для істотного перегляду їх змісту. Належно підготовлене адміністративне оскарження інколи дозволяє завершити спір без судового втручання, а якщо цього не відбувається – суттєво підвищує перспективи судового захисту.

На судовій стадії превенція дефектів набуває форми процесуальної гігієни, зміст якої полягає у строгому дотриманні процесуальних строків, належному оформленні й поданні доказів, коректному визначенні предмета та способу судового захисту, а також у фокусуванні на ключових спірних питаннях замість спроб охопити надмірно широкий перелік доводів. У податкових спорах вирішальне значення зазвичай мають встановлені належними доказами факти, наявність причинно-наслідкового зв’язку між інкримінованим порушенням і донарахуванням, дотримання контролюючим органом передбаченої процедури, передбачуваність та послідовність адміністративної практики у подібних ситуаціях, а також пропорційність втручання у права платника. Відтак стратегічна та доказово дисциплінована поведінка платника податків, доповнена належною процесуальною культурою, виступає одним із найбільш ефективних засобів зниження ризику виникнення юридичних дефектів і підвищення результативності захисту у податкових спорах.

Ефективність превенції юридичних дефектів у податковій сфері безпосередньо залежить від її практичної «операціоналізації», тобто перетворення загальних принципів на відтворювані управлінські процедури, стандартизовані правила та інструменти контролю. У прикладному вимірі такими інструментами виступають внутрішні регламенти, алгоритми оцінки ризиків і чек-листи, які забезпечують системність підходу до аналізу законодавчих змін, планування господарських операцій та підготовки доказової бази для потенційної перевірки або спору.

Одним із базових інструментів раннього попередження дефектів є чек-лист якості правової норми, який доцільно застосовувати під час аналізу

законодавчих новел та проєктів змін. Його функціональне завдання полягає в ідентифікації потенційних «точок дефектності» ще до набрання нормою чинності або на ранній стадії її застосування. Такий інструмент орієнтує суб'єкта аналізу на перевірку того, чи визначені ключові терміни та чи не залишені вони на рівні оціночних категорій, чи вибудувано чіткий алгоритм застосування норми у логіці «умови – дії – наслідки», а також чи відсутні колізії з іншими приписами суміжного законодавства. Важливим критерієм якості виступає також наявність повноцінної процедури реалізації припису, зокрема щодо форми рішень, строків, компетенції органів та процесуальних механізмів оскарження. Не менш значущим є аналіз перехідних положень і достатності строку адаптації для платників, оскільки дефекти часто виникають унаслідок непропорційно короткого перехідного періоду або непередбачуваного моменту набрання чинності. Нарешті, особливої уваги потребує оцінка ризику різного тлумачення через невизначені або оціночні поняття, а також співмірність санкцій і процесуальних обмежень із метою правового регулювання, адже надмірна репресивність або дисбаланс процесуальних гарантій посилює конфліктність і стимулює судове оскарження.

Паралельно із нормативним аналізом важливою складовою ранньої профілактики спорів є застосування чек-листа стійкості господарської операції з точки зору податкових ризиків, який адресований безпосередньо платнику податків. Його практична цінність полягає в тому, що він дозволяє ще на стадії планування або здійснення операції перевірити її «захищеність» від типових претензій контролюючого органу. У межах такого підходу оцінюється, чи є очевидною економічна мета операції і чи відображена вона у документах, наскільки узгодженими є договірні умови, первинні документи, платіжні підтвердження та фактичне виконання, а також чи сформовано достатній масив доказів реальності операції, зокрема щодо руху товару, досягнутого результату послуг або ресурсної спроможності виконавця. Суттєвим елементом є належна перевірка базових ризиків контрагента та його

повноважень, оскільки саме контрагентський блок часто виступає центральним тригером для спорів. Додатково доцільним є наявність внутрішніх погоджень і управлінських документів, таких як комерційні пропозиції, технічні завдання, калькуляції, протоколи рішень або інші матеріали, що демонструють послідовність і добросовісність ділової поведінки. Підсумковим критерієм стійкості є готовність «досьє операції» до перевірки без потреби у термінових доопрацюваннях після отримання запиту чи акта контролю, оскільки постфактумне «докомплектування» документів нерідко сприймається як ознака слабкої доказової позиції.

Окрему роль у системі раннього попередження юридичних дефектів відіграє аналітика податкових спорів як джерело організаційного навчання та інструмент безперервного вдосконалення. Регулярний аналіз існуючих спорів, типових заперечень і повторюваних претензій контролюючого податкового органу дозволяє виявляти закономірності: які обставини найчастіше стають предметом сумнівів, у яких елементах документування виникають системні прогалини, а які норми або правові конструкції слугують причинами для виникнення конфліктів. На основі такої аналітики підприємство може коригувати внутрішні політики та шаблони договорів, посилювати контрольні точки в бухгалтерських і юридичних процедурах, розмежовувати системні проблеми законодавчого регулювання та одиничні помилки виконання, а також ініціювати отримання професійних висновків чи роз’яснень у складних або неоднозначних ситуаціях. У підсумку аналітика податкових спорів трансформує реактивну модель поведінки (виправлення наслідків) у проактивну (попередження ризиків), що є ключовою передумовою зменшення юридичних дефектів у податкових спорах.

Податково-правове регулювання за своєю природою функціонує в координатах постійного співвіднесення двох легітимних, але потенційно конфліктних цінностей: фіскального інтересу держави, спрямованого на забезпечення належного рівня публічних доходів, та майнових прав і правової визначеності платника податків. Таким є висновок, обгрунтований у наукових

працях О.Б. Заверюхи [104, с. 81–85]; Н.Ю. Пришви [269, с. 71–73], А.А. Роздайбіди [312], Є.А. Усенко [349], Н.В. Шевцової [370] та ін. «Дефект справедливості» у цій площині проявляється як системна диспропорція між зазначеними інтересами, що породжує або втрати публічних фінансів через нормативні прогалини, непродумані пільги чи неузгодженість інструментів адміністрування, або, навпаки, надмірне обтяження приватної сфери платника внаслідок невизначеності, формалізму та нерівномірності застосування норм.

Профілактика таких дефектів передбачає, передусім, нормативну та інституційну дисципліну щодо критеріїв правового регулювання. Неприпустимим є підміщення чітких юридичних критеріїв оціночними поняттями за відсутності належної методології їх операціоналізації. Вживання категорій на кшталт «розумність», «належність», «економічна доцільність», «добросовісність» є допустимим лише за умови, що законодавець або правозастосувач забезпечує передбачувані параметри їх наповнення: визначає релевантні фактичні індикатори, межі дискреції та стандарти доказування. Інакше оціночні конструкції перетворюються на джерело довільності, що підриває принцип правової визначеності та посилює ризик нерівного ставлення до платників у подібних ситуаціях [192].

Необхідно підкреслити, що ключовим елементом збереження балансу є забезпечення однаковості підходів у правозастосуванні. Єдність практики в податкових правовідносинах має не лише техніко-юридичне, а й аксіологічне значення: вона гарантує рівність платників перед законом та унеможливлює селективне застосування фіскальних інструментів. Відсутність одноманітності створює ситуацію, коли правове становище особи визначається не нормою, а «локальним» адміністративним підходом або випадковістю інтерпретації, що деформує саму ідею справедливого податкового тягаря.

В.П. Мороз підкреслює, що баланс публічного і приватного інтересу вимагає належного процесуального базису податкового адміністрування [193]. Саме процесуальні гарантії – право бути вислуханим, обов’язок мотивувати рішення, доступ до матеріалів, прозорість доказової

бази та ефективність адміністративного й судового оскарження – виконують компенсаторну функцію щодо структурної асиметрії між державою та платником. Інакше кажучи, навіть за наявності широких фіскальних повноважень їх реалізація повинна бути «зв'язана» процедурою, яка мінімізує ризики помилок, свавілля та непропорційного втручання у майнові права.

Податкові правовідносини за своєю природою мають дуальний характер, оскільки поєднують публічний інтерес держави в забезпеченні стабільних бюджетних надходжень і приватний інтерес платника податків у захисті майнових прав та свобод. У науковій літературі обґрунтовується, що ефективність податкової системи детермінована здатністю права забезпечувати пропорційність втручання держави, юридичну визначеність і справедливість оподаткування [19; 24]. При цьому акцентується, що такі параметри не можуть бути досягнуті виключно через матеріально-правове регулювання: вони потребують належної процесуальної структури податкового адміністрування.

З огляду на асиметрію владних і інформаційних ресурсів, притаманну податковим правовідносинам, процесуальні гарантії платників податків розглядаються як необхідний елемент формування довіри між державою та бізнесом і як інструмент запобігання свавільному або надмірно формалізованому втручанню у сферу приватної автономії [5]. Відповідно, забезпечення права бути вислуханим, обов'язку мотивування рішень, доступу до матеріалів справи, змагальності доказування та ефективності процедур адміністративного і судового оскарження набуває не лише прикладного, а й принципового значення – як механізм реалізації конституційних стандартів справедливого процесу у сфері фіскального примусу.

У праві Європейського Союзу принцип пропорційності виступає ключовим нормативно-методологічним інструментом обмеження втручання публічної влади в економічну сферу та забезпечення узгодженості регуляторних заходів із фундаментальними правами й свободами. Його реалізація у податковій сфері передбачає застосування багатоступеневого

тесту, в межах якого держава має обґрунтувати: придатність обраного заходу для досягнення легітимної мети, його необхідність, тобто відсутність менш обтяжливих альтернатив, здатних забезпечити той самий результат, а також розумну співмірність між інтенсивністю втручання та очікуваною суспільною користю. У цьому контексті на державу покладається обов'язок доведення того, що застосовані фіскальні інструменти є саме необхідними та не можуть бути замінені заходами з меншим обмежувальним ефектом для платника податків [30, с. 112–118].

Важливим джерелом формування стандартів балансу в податкових правовідносинах є практика Європейського суду з прав людини, у межах якої розроблено критерії дотримання «справедливого балансу» (fair balance) між інтересами держави та платника податків у площині захисту майнових прав. У рішеннях Bulves AD v. Bulgaria та Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. Netherlands Суд наголосив, що втручання у майнові права має: переслідувати легітимну мету в публічному інтересі, бути пропорційним цій меті та не покладати на особу «надмірного індивідуального тягаря» (excessive individual burden) [5, с. 91–94]. Відповідно, навіть за наявності широкої дискреції держави у сфері оподаткування межі допустимого втручання визначаються не лише формальною законністю, а й матеріальною співмірністю наслідків для платника.

Принцип належної обачності платника податків (taxpayer due diligence) відіграє системоутворюючу роль у підтриманні балансу публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах. Його зміст полягає у покладенні на платника обов'язку вживати розумних, добросовісних і пропорційних заходів для перевірки контрагента, підтвердження реальності господарських операцій та обґрунтування їх економічної доцільності [26, с. 26]. Водночас належна обачність не може тлумачитися як вимога «абсолютної гарантії» безризиковості господарських зв'язків чи як перекладення на платника функцій державного контролю: її межі визначаються стандартом розумності, передбачуваності ризиків

та фактичними можливостями платника у конкретній ситуації. У цьому сенсі принцип виконує двоєдину функцію: стимулює комплаєнс і прозорість економічної поведінки, водночас, слугує запобіжником проти автоматичного покладання на сумлінного платника негативних наслідків порушень, допущених іншими суб'єктами господарювання.

У матеріалах ОЕСР підкреслюється, що активна позиція платника податків є важливою передумовою формування прозорої та прогнозованої моделі податкового контролю. Зокрема, через участь у програмах cooperative compliance і запровадження ризик-орієнтованих внутрішніх процедур платник сприяє зниженню рівня конфліктності взаємодії з податковими органами, підвищенню якості розкриття інформації та концентрації контролю на дійсно ризикових операціях [27, с. 11–15]. Таким чином, належна обачність у сучасному розумінні виходить за межі суто «захисної» поведінки у спорі й набуває рис елементу належного корпоративного управління та податкової доброчесності.

В Україні принцип належної обачності поступово інституціоналізується через судову практику як критерій добросовісності платника та як інструмент диференціації сумлінної поведінки від зловживань. Його застосування дозволяє зменшувати ризики необґрунтованих податкових донарахувань, зокрема у спорах щодо реальності операцій та правомірності податкової вигоди, за умови, що платник може підтвердити вчинення належних перевірочних дій і документальне забезпечення господарської операції [246]. У підсумку, принцип taxpayer due diligence виконує роль зв'язка між фіскальною ефективністю та гарантіями прав платника: він підтримує превентивну логіку контролю, але водночас вимагає від правозастосувача зваженого підходу до меж обов'язків платника та недопущення перетворення цього принципу на презумпцію вини.

Зазначені підходи набувають значення орієнтира для національного законодавця та правозастосування, оскільки задають стандарти аргументації фіскального втручання, підвищують вимоги до якості правового регулювання

та зміщують акцент із суто формальної коректності адміністрування на необхідність забезпечення передбачуваності, справедливості та недопущення непропорційного обмеження майнової сфери платника податків.

Таким чином, теоретико-методологічним підґрунтям аналізу балансу публічного і приватного інтересу є концепти rule of law, fair taxation та good governance, які орієнтують законодавця і правозастосувача на мінімізацію дискреції податкових органів, недопущення довільного тлумачення оціночних категорій, а також на забезпечення передбачуваності й однаковості застосування податково-правових норм. У цій логіці баланс інтересів постає не як компроміс «за замовчуванням», а як результат нормативно визначених критеріїв, прозорих процедур і інституційних запобіжників, що у сукупності знижують ризик «дефектів справедливості» у податковому регулюванні.

Отже, є необхідним є конструювання таких норм і санкційних механізмів, які диференціюють сумлінну поведінку від зловживання. Регулювання, що фактично карає добросовісного платника так само, як і суб'єкта, який діє недобросовісно або ухиляється, є внутрішньо суперечливим з позицій справедливості та превентивної мети податкових приписів. Презумпція правомірності поведінки платника, належні «safe harbour»-механізми, розумні критерії вини та пропорційність санкцій формують модель, у якій правова система стимулює комплаєнс, а не продукує «пастки» невизначеності.

Розширення інструментів податкового контролю (зокрема автоматизованих ІС ризик-скорингу) підвищує вимоги до прозорості адміністративної процедури та обмеження дискреції контролюючих органів. За міжнародними стандартами дискреційні повноваження є легітимними лише за умов: чітких процедур, належної мотивації рішень і реальної можливості ефективного оскарження.

Практика Верховного Суду в цьому контексті акцентує, що під час податкового контролю має оцінюватися реальний економічний зміст операцій, а не лише формальні ознаки документування; водночас обов'язок доведення

обставин, які свідчать про порушення податкового законодавства, покладається на контролюючий орган, що унеможливлює «автоматичне» негативне рішення лише на підставі алгоритмічного профілю ризику без повного й аргументованого аналізу конкретних фактів [249].

З огляду на зазначене, поступове зближення української правозастосовної практики зі стандартами ЄС, ОЕСР та ЄСПЛ виступає необхідною умовою демократичної моделі податкового адміністрування, де ризик-орієнтовані підходи поєднуються з процесуальними гарантіями та контролем за дискрецією.

Таким чином, баланс приватних і публічних інтересів у податкових правовідносинах є фундаментальним принципом сучасного податкового права та ключовою передумовою правової визначеності, стабільності економічного середовища і довіри між державою та платниками податків. Наукові підходи, міжнародні стандарти та практика ЄСПЛ узгоджено вказують на європейські орієнтири: пропорційність державного втручання, мінімізація дискреції, прозорість адміністративних процедур і гарантування прав платників.

Окремо простежується розвиток концепції належної обачності платника податків (taxpayer due diligence) в українській практиці як прояв глобального переходу до моделі співробітництва держави й бізнесу, заснованої на передбачуваності, відкритості та ризик-орієнтованому адмініструванні. Позиції Верховного Суду підтверджують актуальність: оцінки реальності господарських операцій, вимоги обґрунтованості рішень контролюючих органів, недопустимості формального підходу до податкового контролю.

Отже, уникнення «дефектів справедливості» у податковому праві передбачає комплексний підхід, що поєднує: змістовну визначеність правових критеріїв і методологічну коректність оціночних понять; єдність адміністративної та судової практики як прояв рівності та передбачуваності; розвинені процесуальні гарантії як інструмент стримування фіскальної асиметрії; нормативну диференціацію сумлінної поведінки і зловживання. Сукупно ці елементи забезпечують не лише формальну законність, а й

матеріальну справедливість податкового регулювання, підтримуючи належний баланс між потребами публічних фінансів і захистом прав платника податків.

Відтак, попередження юридичних дефектів у податковому законодавстві та податкових спорах слід розглядати не як одноразове «редакційне коригування», а як комплексну систему управління якістю, що охоплює три взаємопов'язані рівні: якість нормативного регулювання на рівні законодавця, якість адміністративної практики на рівні контролюючого органу та якість податкового управління й доказової діяльності на рівні платника податків.

Зниження дефектності досягається насамперед через підвищення нормативної визначеності та внутрішньої узгодженості правових приписів, забезпечення їхньої читабельності й однозначності, а також через прогнозованість і стабільність змін податкового регулювання. Не менш важливими є процедурні гарантії в адміністративному провадженні: дотримання належної процедури, мотивованість індивідуальних актів, обмеження дискреції, а також забезпечення єдності правозастосовної практики. На рівні платника податків ключового значення набувають належна організація внутрішнього контролю дотримання податкових вимог, підтримання доказової дисципліни, документування реального економічного змісту операцій та управління податковими ризиками з урахуванням правових позицій судів.

Системний характер зазначених заходів зумовлює їхній кумулятивний ефект для всіх учасників податкових правовідносин. Держава отримує більш стабільні бюджетні надходження та зниження трансакційних витрат адміністрування і примусового стягнення; бізнес – вищий рівень правової визначеності, передбачуваності регуляторного середовища та зменшення спорів і санкційних ризиків; судова система – скорочення кількості конфліктів і підвищення якості аргументації сторін, що сприяє уніфікації підходів та ефективності правосуддя в податкових справах.

Логічним продовженням наведених положень є врахування ролі правоохоронного компонента у забезпеченні якості податкового правозастосування та мінімізації юридичних дефектів, насамперед у частині дотримання належної процедури, доказових стандартів і гарантій прав учасників проваджень. У цьому контексті особливого значення набуває діяльність органів, які не здійснюють податкове адміністрування безпосередньо, однак впливають на перебіг і результати податкових спорів через кримінально-правові та процесуальні механізми реагування на порушення у сфері оподаткування.

Участь Національної поліції України у врегулюванні податкових спорів має комплексний і багатовимірний характер, що зумовлений функціональним призначенням цього органу у системі правоохоронних інституцій та його місцем у механізмі забезпечення публічної безпеки і правопорядку. Хоча Національна поліція не є безпосереднім органом податкового контролю та не здійснює адміністрування податків, її повноваження поширюються на сферу кримінально-правового реагування на правопорушення у сфері оподаткування, забезпечення досудового розслідування, захист прав учасників податкових правовідносин, а також запобігання економічним злочинам, що визначає специфічну роль поліції в податкових спорах, яка проявляється насамперед у забезпеченні правомірності процедур, охороні публічних інтересів і гарантуванні законності діяльності податкових органів та платників податків.

Розглядаючи поліцію як суб’єкта врегулювання податкових спорів, слід акцентувати на тому, що її компетенція реалізується переважно в рамках кримінального провадження, коли податковий спір набуває ознак кримінально караного діяння, наприклад ухилення від сплати податків, зловживання службовим становищем у сфері податкового адміністрування, фіктивного підприємництва або легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. У таких випадках поліція забезпечує збір доказів, допит учасників спору, проведення слідчих (розшукових) дій, тимчасовий доступ до речей

і документів, проведення обшуків у рамках чинного кримінального процесуального законодавства, що підкреслює, що поліція не втручається у матеріальне вирішення податкового спору, але відіграє ключову роль у протидії злочинам, які перешкоджають належному функціонуванню податкової системи [53, с. 166].

Особливу увагу у науковій літературі приділяють питанням запобігання зловживанню кримінальним переслідуванням у податкових спорах. Важливою доктринальною і практичною позицією є принцип пріоритетності податкової процедури, згідно з яким спір про суму податкових зобов'язань повинен вирішуватися у межах податкового та адміністративного провадження і лише після завершення таких процедур або встановлення очевидних ознак злочину може ставитися питання про кримінальне переслідування. Це спрямовано на недопущення тиску на бізнес та забезпечення реальної можливості добросовісного врегулювання спору в адміністративному або судовому порядку.

Участь поліції у податкових спорах також охоплює функцію захисту прав платників податків. У випадках протиправних дій посадових осіб контролюючих органів, перевищення повноважень, неправомірного блокування господарської діяльності, застосування неправомірного примусу або фабрикації матеріалів перевірок громадяни та підприємства мають право звернутися до поліції за захистом. Правоохоронна функція поліції щодо забезпечення правового порядку і недопущення службових злочинів у сфері оподаткування прямо впливає на баланс інтересів сторін податкових спорів і є вагомим інструментом протидії корупції [283].

Значну увагу заслуговує питання співпраці Національної поліції з Державною податковою службою, Бюро економічної безпеки України та прокуратурою у сфері протидії податковим правопорушенням. Така взаємодія передбачає обмін інформацією, узгоджене проведення оперативних заходів, експертну підтримку і спільну розробку стратегій протидії податковим злочинам. У межах аналітичної діяльності поліція використовує інструменти

кримінального аналізу, цифрової криміналістики та фінансового моніторингу для ідентифікації складних схем ухилення від оподаткування та ухвалення обґрунтованих процесуальних рішень.

У сучасних умовах особливої ваги набуває цифровізація поліцейської діяльності, яка сприяє підвищенню ефективності виявлення та документування економічних правопорушень. Використання автоматизованих інформаційних систем, доступ до державних реєстрів, електронних баз даних, аналітичних платформ і міжнародних каналів обміну інформацією дозволяє забезпечити об’єктивність і неупередженість розслідування податкових спорів. Одночасно цифровізація створює нові ризики зловживань, що зумовлює потребу у суворому дотриманні принципів правомірності, пропорційності та захисту персональних даних.

Правовий аспект участі поліції у врегулюванні податкових спорів характеризується чіткими обмеженнями її компетенції. Поліція не має права визначати розмір податкових зобов’язань, втручатися у проведення податкових перевірок, видавати обов’язкові розпорядження щодо нарахувань або відшкодувань. Її діяльність має допоміжний характер і спрямована на реагування на факти кримінальних правопорушень або захист законних прав і свобод учасників податкових відносин. З огляду на принцип поділу функцій державної влади поліційні інструменти не повинні підміняти адміністративні та судові процедури вирішення податкових спорів.

Участь поліції у врегулюванні податкових спорів має розглядатися і через призму міжнародних стандартів, зокрема практики Європейського суду з прав людини, який акцентує на неприпустимості надмірного втручання держави у господарську діяльність і гарантії ефективного судового захисту. Згідно із стандартами ЄСПЛ, кримінальне провадження у податкових спорах має застосовуватися лише тоді, коли адміністративні засоби захисту та вирішення спору вичерпані або очевидні ознаки злочину потребують негайного реагування, що формує підхід, за яким Національна поліція має

дотримуватися принципу співмірності та уникати використання кримінально-процесуальних інструментів як засобу тиску.

Підсумовуючи, участь Національної поліції у врегулюванні податкових спорів характеризується поєднанням функції кримінально-правового захисту податкової системи та гарантії прав платників податків. Основним завданням поліції у цій сфері є забезпечення законності, запобігання зловживанням, підтримання довіри до інституційних механізмів держави та сприяння цивілізованому вирішенню конфліктів у сфері оподаткування. Роль поліції не полягає у втручанні у податковий процес, а у створенні безпечного правового середовища, де податкові спори можуть вирішуватися в межах адміністративних та судових процедур, а кримінальні інструменти застосовуються винятково за наявності підстав і відповідно до принципів верховенства права.

4.3. Судова практика подолання проявів юридичних дефектів податкових спорів

Гарантування правової визначеності посилює довіру до європейських і національних інституцій, оскільки забезпечує прозоре, послідовне та справедливе правозастосування. Особливого значення цей принцип набуває в умовах кризових явищ, коли правова стабільність виступає необхідною передумовою збереження соціального та економічного порядку. Належна якість нормативного регулювання також сприяє інвестиційній привабливості та сталому веденню господарської діяльності, адже суб’єкти можуть обґрунтовано прогнозувати правові й фінансові наслідки власних рішень, що кореспондує із завданнями регулювання внутрішнього ринку Європейського Союзу.

Європейський Союз об’єднує 27 держав-членів, кожна з яких здійснює імплементацію актів права ЄС у національну правову систему. За таких умов існує ризик правової фрагментації та неоднорідності практик застосування норм, що здатне породжувати правову невизначеність. Для мінімізації цих ризиків Суд ЄС виконує функцію забезпечення уніфікованого тлумачення та однакового застосування норм права ЄС, тоді як національні суди й адміністративні органи мають керуватися спільними стандартами правової визначеності у своїй правозастосовній діяльності.

Показовою є позиція Суду ЄС, сформульована, зокрема, у рішеннях від 10 грудня 2015 року у справі C-427/14 Veloserviss [12] та від 20 травня 2021 року у справі C-230/20 BTA Baltic Insurance Company [1], відповідно до яких принцип правової визначеності визнається складовою правопорядку ЄС і підлягає обов’язковому дотриманню державами-членами при реалізації ними наданих повноважень.

Додатково у рішенні від 16 червня 1993 року у справі C-325/91 French Republic v Commission of the European Communities [8] Суд наголосив, що право Співтовариства має бути сформульоване чітко, а його застосування – бути передбачуваним для всіх заінтересованих суб’єктів. Із цієї вимоги випливає, що обов’язковий характер будь-якого акта, здатного спричиняти юридичні наслідки, повинен однозначно випливати з відповідних положень права Співтовариства: акт має бути ухвалений у визначеній юридичній формі та містити чітко окреслену правову підставу його прийняття.

У правопорядку Європейського Союзу відсутній єдиний комплексний нормативно-правовий акт, який би вичерпно та уніфіковано регламентував порядок здійснення податкових перевірок у всіх державах-членах. Водночас така діяльність податкових адміністрацій підпадає під дію загальних принципів права ЄС, зокрема принципів правової визначеності, пропорційності, недискримінації та гарантування основних прав платників податків. У практиці Суду ЄС послідовно підтверджується, що платники податків мають забезпечене правом ЄС право на ефективний засіб

юридичного захисту, включно з можливістю судового оскарження рішень податкових органів та відстоюванням своїх законних інтересів. Відповідно, держави-члени не вправі застосовувати механізми податкового контролю довільно, зокрема шляхом порушення легітимних очікувань платників податків або надання нормам зворотної дії, якщо це призводить до погіршення їх правового становища.

У процесі проведення податкових перевірок та прийняття рішень про визначення (донарахування) податкових зобов'язань податкові органи мають діяти з дотриманням вимог принципу правової визначеності. Так, у рішенні Суду ЄС від 6 лютого 2014 року у справі C-424/12 SC Fatorie SRL v Direcţia Generală a Finanţelor Publice Bihor [11] наголошено, що принцип правової визначеності передбачає встановлення таких процедурних рамок, за яких платник податків, з огляду на свої права та обов'язки у відносинах із податковою адміністрацією, не може залишатися у стані невизначеності щодо остаточності рішення податкового органу протягом необмеженого часу. Водночас Суд визнав сумісними з цим принципом національні приписи, які допускають – як виняток і за наявності належних підстав – повторне здійснення контрольних заходів щодо конкретного податкового періоду до спливу строку давності, якщо з'явилися нові відомості, що об'єктивно не були відомі контролюючим органам під час первинного розслідування, або якщо допущені у розрахунках помилки істотно вплинули на результати такого розслідування.

Співзвучною із наведеними підходами є правова позиція Суду ЄС, викладена в рішенні від 9 липня 2015 року у справі C-183/14 Radu Florin Salomie and Nicolae Vasile Oltean v Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj [6]. Суд виходив із того, що з принципу правової визначеності випливає вимога обмеження у часі можливості оскарження податкової позиції платника податків: така позиція не може залишатися відкритою для перегляду чи спору протягом невизначеного строку. Водночас Суд підкреслив, що зазначений принцип сам по собі не виключає національної адміністративної практики, за

якої податкові органи в межах строку давності скасовують раніше прийняте рішення про надання платникові податку права на відрахування ПДВ і, після проведення повторного дослідження обставин, визначають обов'язок зі сплати відповідного податку разом із відсотками.

Звідси випливає, що сам факт перекваліфікації податковими органами певної операції як економічної діяльності, що підлягає оподаткуванню ПДВ, здійсненої протягом строку давності, за відсутності додаткових обставин не свідчить про порушення принципу правової визначеності. Відтак відсутні підстави стверджувати, що цей принцип обмежує повноваження податкового органу за результатами податкового контролю дійти висновку про необхідність оподаткування операцій з майном ПДВ, якщо відповідні дії здійснюються у встановлених законом процедурних межах і в межах давнісних строків.

Зокрема, попри заперечення уряду Румунії щодо того, що до 2010 року національні податкові органи нібито систематично не оподатковували ПДВ відповідні операції з нерухомістю, Суд виходив із того, що за загальним правилом (за відсутності виняткових, особливих обставин) цього недостатньо для визнання наявності обґрунтованих законних очікувань у «розсудливого та належним чином поінформованого» суб'єкта господарювання стосовно несправляння такого податку. При цьому оцінці підлягає не лише чіткість і передбачуваність застосовного національного законодавства, але й конкретний контекст справи, зокрема залучення професійних учасників ринку нерухомості, які за рівнем компетентності повинні усвідомлювати податкові ризики відповідних операцій. Відповідна адміністративна практика, навіть якщо вона фактично мала місце, сама по собі зазвичай не створює для платників податків достатньо визначених і конкретних гарантій того, що ПДВ не застосовуватиметься до операцій із нерухомістю. З огляду на масштаб спірної діяльності – будівництво та реалізація чотирьох житлових будинків, що включали понад 130 квартир, – розсудливий та належним чином поінформований учасник господарського обороту не міг би обґрунтовано

дійти висновку про відсутність обов'язку зі сплати ПДВ без отримання або, щонайменше, без звернення по чіткі та однозначні запевнення з боку компетентних національних податкових органів [192]. За таких умов принципи правової визначеності та захисту законних очікувань не перешкоджають національному податковому органу, за результатами податкової перевірки, ухвалити рішення про оподаткування відповідних операцій ПДВ та визначити додаткові грошові зобов'язання, за умови що таке рішення ґрунтується на чітких і точних нормах, а попередня практика органу не формувала у розсудливого та належним чином поінформованого суб'єкта обґрунтованого переконання щодо незастосування ПДВ до таких операцій. Водночас будь-які донарахування та супутні платежі, що застосовуються у подібних обставинах, мають відповідати вимогам принципу пропорційності.

Згідно з рішенням Суду ЄС від 13 липня 2023 року у справі C-615/21 Napfény-Toll Kft. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [16], принцип правової визначеності має на меті гарантувати передбачуваність правових ситуацій і правовідносин. У податковій (та митній) сфері це, inter alia, означає, що податкова позиція платника податків – з огляду на його права та обов'язки у взаємовідносинах із контролюючими органами – не повинна залишати можливість для оскарження актів таких органів протягом невизначеного часу. Відповідно, для реального й ефективного покликання на цей принцип платник податків має бути поставлений у такі умови, за яких він може обґрунтовано розраховувати на наявність конкретно визначених правових обставин і стабільність свого правового становища.

Водночас Суд зазначив, що якщо до спливу встановленого строку давності податковий орган належним чином повідомив платника податків про намір переглянути його податкову позицію та фактично відкликав попереднє рішення щодо прийняття податкової декларації, платник податків уже не може посилатися на правову ситуацію, сформовану на підставі цієї декларації. За таких умов, за відсутності інших релевантних чинників, порушення принципу правової визначеності не вбачається.

Крім того, з огляду на те, що вимоги, які випливають із принципу правової визначеності, не мають абсолютного характеру, держави-члени повинні узгоджувати їх із іншими імперативами, зумовленими членством у ЄС. Передусім ідеться про обов'язок лояльного співробітництва, закріплений у статті 4(3) Договору про Європейський Союз, відповідно до якого держави-члени зобов'язані вживати всіх належних заходів – загальних або індивідуальних – для забезпечення виконання зобов'язань, що випливають із Договорів або з актів, ухвалених на їх підставі. У цьому контексті національні приписи, що встановлюють правила зупинення (призупинення) перебігу строку давності щодо права податкового органу визначати до сплати ПДВ, мають бути сконструйовані таким чином, аби забезпечити належний баланс між двома взаємопов'язаними групами вимог: з одного боку – гарантіями, що витікають із принципу правової визначеності, а з іншого – необхідністю ефективної та результативної імплементації Директиви 2006/112/ЄС [92]. Оцінювання такого балансу передбачає комплексний аналіз усіх елементів національного режиму обмеження у часі, включно з нормативним змістом приписів, їх практичним застосуванням і процесуальними наслідками для сторін.

За умови, що національне законодавство та адміністративна практика не створюють для платників податків ситуації перманентної процесуальної невизначеності, тобто не зумовлюють їх перебування у стані безперервного судового спору як «нормального» стану, зупинення строку давності на час судового розгляду може розглядатися як інструмент, що забезпечує належну реалізацію цілей Директиви 2006/112/ЄС. Такий механізм, зокрема, унеможливлює підрив ефективності правового регулювання у сфері ПДВ через затягування судових процедур, що потенційно здатне створити системний ризик порушення вимог цієї директиви. Відповідно слід виходити з того, що принцип правової визначеності не виключає можливості національного законодавця та адміністративної практики передбачати зупинення перебігу строку давності щодо права податкових органів

донараховувати ПДВ на весь період судового розгляду – незалежно від кількості повторних адміністративних процедур, здійснення яких стало необхідним після контрольних заходів, а також без встановлення максимальної сукупної тривалості такого зупинення. Отже, принципи правової визначеності та ефективності права ЄС мають тлумачитися як такі, що за відповідних умов не перешкоджають національному режиму (у сфері ПДВ), за якого давнісний строк для визначення податкового зобов'язання призупиняється на весь час судового провадження, незалежно від кількості повторних процедур і без граничного ліміту загальної тривалості призупинень, у тому числі в ситуаціях, коли суд, оцінюючи рішення податкового органу, прийняте в межах повторної процедури, констатує невиконання цим органом вказівок, наданих попереднім судовим рішенням.

З огляду на викладене, проблематика змін до законодавства та вимог до чіткості правових норм набуває визначального значення для забезпечення правової визначеності й захисту законних очікувань у публічно-правових відносинах. Якість нормативного регулювання (зрозумілість, недвозначність, узгодженість і передбачуваність приписів), а також належна організація перехідних механізмів при реформуванні законодавства слугують запобіжниками проти довільного або несподіваного погіршення правового становища адресатів правових норм.

Учасники суспільних відносин – як фізичні особи, так і суб'єкти господарювання – мають підстави розраховувати на відносну сталість правового регулювання у випадках, коли їхня поведінка ґрунтується на чинних нормах або усталеній адміністративній практиці. Відтак законодавчі зміни не повинні мати характеру раптового й непрогнозованого втручання, яке позбавляє осіб правового становища чи переваг, набутого внаслідок правомірних дій, здійснених за попереднього регуляторного режиму.

Право Європейського Союзу не виключає компетенції держав-членів змінювати податкові правила, однак встановлює межі такої дискреції через дію загальних принципів права ЄС. Зокрема, оновлення податкового

законодавства має здійснюватися із дотриманням вимог правової визначеності та передбачуваності: державі належить забезпечити належний перехідний період до набрання чинності новими нормами; неприпустимим є надання новим податковим вимогам зворотної дії, якщо це погіршує становище платників; податкові приписи мають бути сумісними з правом ЄС та не створювати необґрунтованих перешкод функціонуванню внутрішнього ринку. У цьому аспекті вторинне право ЄС (зокрема податкові директиви) формує рамкові стандарти щодо узгодженості й стабільності податкових змін, насамперед у сферах ПДВ, акцизного оподаткування та адміністративного співробітництва й обміну податковою інформацією.

Зміни до національного законодавства, що ухвалюються з метою імплементації податкових директив ЄС, мають забезпечувати визначення способу та порядку застосування відповідних положень цих директив у внутрішньому правопорядку. При цьому, відповідно до статті 288 Договору про функціонування ЄС, директива є обов'язковою для держав-членів щодо досягнення визначеного результату, залишаючи їм свободу вибору форм і методів імплементації.

Унаслідок цього держави-члени зобов'язані вживати всіх необхідних законодавчих та організаційних заходів для належного виконання приписів директив, а також утримуватися від дій, здатних поставити під загрозу досягнення встановлених ними цілей (обов'язок лояльного співробітництва). У ситуаціях, коли держава-член не здійснила імплементацію директиви у визначені строки або виконала її неналежним чином, окремі положення директиви, які є достатньо чіткими, точними та безумовними, можуть застосовуватися безпосередньо у вертикальних правовідносинах між приватними особами та органами публічної влади.

Отже, хоча держави-члени зберігають автономію у формуванні податкової політики, право ЄС встановлює нормативні обмеження щодо «хаотичних» та непередбачуваних змін, які можуть порушувати легітимні очікування платників податків, знижувати рівень правової визначеності та

негативно впливати на належне функціонування внутрішнього ринку Європейського Союзу.

Так, у рішенні Суду ЄС від 9 червня 2016 року у справі C-332/14 Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR v Finanzamt Krefeld [6] наголошено, що принципи правової визначеності та захисту законних очікувань не слід тлумачити як такі, що вимагають від національного законодавця обов'язково й прямо передбачити у законі імперативність коригування права на відрахування лише з тієї підстави, що було змінено метод обчислення цього права. Водночас Суд визнав, що в окремих випадках, зумовлених конкретними обставинами, дотримання зазначених принципів може потребувати запровадження належних перехідних механізмів (transitional measures), спрямованих на забезпечення передбачуваності правового режиму та можливості адаптації адресатів правового регулювання.

У цьому контексті Суд ЄС зазначив, що порушення принципів правової визначеності й захисту законних очікувань може мати місце тоді, коли національний законодавець раптово й непередбачувано ухвалює нові приписи, які фактично усувають право, яким платники податків користувалися раніше, не надаючи їм достатнього часу для пристосування до нового правового середовища, за умови що досягнення легітимної мети не вимагає такої невідкладності. Особливо вагомою така вимога є у випадках, коли платникам податків об'єктивно необхідний певний період для коригування своєї економічної поведінки, оскільки втрата або істотне обмеження попереднього права зумовлює потребу у відповідних фінансових та організаційних змінах.

Разом із тим Суд підкреслив, що зміна методу розрахунку права на відрахування не тотожна скасуванню самого права: вона означає не ліквідацію права на відрахування як такого, а коригування (адаптацію) обсягу його реалізації відповідно до оновлених правил визначення.

Згідно з рішенням Суду ЄС від 7 вересня 2023 року у справі C-461/21 SC Cartrans Preda SRL v Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Ploieşti – Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Prahova [13], за відсутності

у Директиві про ПДВ спеціальних приписів щодо переліку та змісту доказів, які платник податків повинен подати для отримання звільнення від сплати ПДВ, саме держави-члени наділені повноваженням визначати відповідні умови. Таке регулювання здійснюється в межах статті 131 цієї директиви (застосовної, зокрема, у взаємозв'язку зі статтею 144 як нормою, що належить до глави 5 розділу IX Директиви), і спрямоване на забезпечення належного та однозначного застосування передбачених винятків, а також на запобігання можливим формам ухилення від оподаткування, уникнення оподаткування або зловживанням.

Водночас Суд підкреслив, що реалізація державами-членами зазначеної регуляторної дискреції не є необмеженою: встановлюючи процесуальні та доказові вимоги, вони зобов'язані діяти у відповідності до загальних принципів права ЄС як складової його правового порядку, серед яких ключове значення мають принципи правової визначеності та пропорційності.

Відповідно до рішення Суду ЄС від 12 жовтня 2022 року у справі C-397/21 HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [10], за відсутності спеціального регулювання на рівні права ЄС питання щодо умов нарахування та сплати відповідних відсотків належить до сфери процесуальної автономії держав-членів. Отже, внутрішній правопорядок кожної держави-члена має визначати, зокрема, ставку відсотків і метод їх обчислення (простий чи складний). Водночас реалізація такої автономії обмежується вимогами принципів еквівалентності та ефективності: національні правила не можуть бути менш сприятливими, ніж ті, що застосовуються до аналогічних вимог, заснованих на внутрішньому праві, і не повинні бути сконструйовані таким чином, щоб здійснення прав, гарантованих правом ЄС, ставало практично неможливим або надмірно ускладненим.

У рішенні від 5 травня 2022 року у справі C-218/21 Autoridade Tributária e Aduaneira v DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA Суд ЄС [7] додатково підкреслив, що транспозиція положень директив має

забезпечуватися із належним рівнем правової визначеності та нормативної виразності – тобто з достатньою конкретністю, точністю та зрозумілістю. Відтак держава-член не вправі обґрунтовувати виконання обов'язку транспозиції посиланням лише на звичайну адміністративну практику, яка за своєю природою є змінною, залежить від дискреції органів влади та не забезпечує необхідної публічності. Такий підхід є неприйнятним, зокрема, у випадку вибіркової транспозиції положень Директиви про ПДВ, що допускають застосування зниженої ставки ПДВ до окремих категорій послуг.

Нарешті, у рішенні від 2 липня 2020 року у справі C-835/18 Terracult Суд ЄС [17], розкриваючи зміст принципу нейтральності ПДВ, зазначив, що держави-члени повинні передбачити у національних правових системах дієвий механізм виправлення ситуацій, коли ПДВ був зазначений у рахунку-фактурі безпідставно. При цьому ключовою умовою застосування такого коригування є доведення особою, яка виставила рахунок-фактуру, своєї добросовісності, що слугує запобіжником проти зловживань і водночас гарантує справедливість податкового адміністрування.

У праві Європейського Союзу узагальнювальний підхід до реалізації принципу правової визначеності у діяльності податкових (контролюючих) органів полягає в тому, що, за усталеною позицією Суду ЄС, податкове адміністрування має здійснюватися на підставі чітких, зрозумілих і передбачуваних правил, що конкретизується через низку вимог до адміністративної практики та меж дискреції податкової адміністрації. У межах цього підходу на податкові органи покладається обов'язок забезпечувати належну визначеність правового регулювання в практичному вимірі, зокрема шляхом надання однозначних роз'яснень щодо застосування податкових норм і формування адміністративної практики, яка дозволяє платникам податків орієнтувати свою поведінку відповідно до вимог законодавства.

Водночас принцип правової визначеності обмежує можливість податкових органів змінювати власну позицію заднім числом, особливо у тих випадках, коли така зміна призводить до порушення законних очікувань

платників податків або фактично надає новому підходу ретроспективного ефекту. Реалізація дискреційних повноважень податкової адміністрації має відбуватися у процедурних межах, сформульованих достатньо визначено, аби виключити довільність і забезпечити належну передбачуваність наслідків застосування владних рішень.

Згідно з рішенням Суду ЄС від 11 січня 2024 року у справі C-537/22 Global Ink Trade Kft. v Nemzeti Adóés Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [15], положення статей 167, 168(a) та 178(a) Директиви про ПДВ у системному зв'язку з принципами фіскальної нейтральності та правової визначеності слід тлумачити таким чином, що вони не виключають адміністративної практики, за якої податковий орган відмовляє платнику податків у реалізації права на відрахування ПДВ, пов'язаного з придбанням товарів, поставлених цьому платникові, якщо наявні обставини, що об'єктивно ставлять під сумнів достовірність рахунків-фактур і водночас свідчать про відсутність у платника податків належної обачності (due diligence) при здійсненні відповідних операцій.

Водночас із прецедентної практики Суду ЄС випливає, що намір податкового органу відмовити у праві на відрахування не може ґрунтуватися на припущеннях або загальних підозрах: орган зобов'язаний сформувати та довести застосовний правовий стандарт з урахуванням національних правил доказування, не підриваючи при цьому ефективності права ЄС. Зокрема, податковий орган має надати об'єктивні докази як факту існування шахрайства з ПДВ, так і того, що відповідний платник податків вчинив таке шахрайство або, принаймні, знав чи повинен був знати, що придбання товарів або послуг, на які він посилається як на підставу для відрахування, було пов'язане з відповідним шахрайством.

З урахуванням того, що право на відрахування ПДВ є базовим елементом механізму функціонування цього податку та слугує інструментом забезпечення його нейтральності, Суд ЄС послідовно виходить із презумпції допустимості реалізації такого права за наявності передбачених законом

матеріальних і формальних передумов. Саме тому будь-яке обмеження або відмова у праві на відрахування розглядаються як виняток, який потребує підвищеного рівня обґрунтованості, чіткого дотримання стандартів доказування та суворого судового контролю.

У рішенні від 7 березня 2024 року у справі C-341/22 Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA v Agenzia delle Entrate [9] Суд ЄС акцентував, що за своєю природою відмова у відрахуванні ПДВ не може ґрунтуватися на припущеннях, загальних підозрах або формальному посиланні на «ризиковість» контрагента. Навпаки, на податкові органи покладається обов'язок доведення у межах необхідного правового стандарту: вони повинні навести об'єктивні докази, які дозволяють зробити висновок про наявність шахрайства з ПДВ та про персональний зв'язок платника податків із таким шахрайством. Такий зв'язок може проявлятися у двох альтернативних формах: платник податків сам вчинив шахрайські дії; або він знав чи повинен був знати, що операція, на яку посилаються як на підставу для відрахування, була пов'язана з шахрайством. У подальшому саме національний суд, здійснюючи контроль за законністю адміністративного рішення, має перевірити, чи справді податковим органом сформовано й підтверджено належний масив таких об'єктивних доказів, достатній для обмеження базового права платника.

Розвиваючи зазначений підхід, Суд ЄС у рішенні від 1 грудня 2022 року у справі C-512/21 Aquila Part Prod Com SA v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [14] конкретизував зміст доказового обов'язку податкової адміністрації. По-перше, податковий орган повинен надати деталізований опис істотних (складових) елементів інкримінованого шахрайства, тобто не лише констатувати його існування, а й окреслити, у чому саме полягає шахрайська схема та які фактичні обставини підтверджують її наявність. По-друге, він має надати докази шахрайської поведінки, що характеризують відповідні операції як такі, що слугують інструментом або наслідком порушення ПДВ-режиму. По-третє, орган зобов'язаний довести персональний елемент – активну участь платника в шахрайстві або його

обізнаність/належну обізнаність (knowledge / should have known) щодо зв'язку операції з шахрайством. Тим самим Суд ЄС підкреслює, що ключовим є не лише «об'єктивна підозрілість» ланцюга постачання, а саме встановлення достатнього зв'язку між шахрайством і поведінкою конкретного платника податків.

Водночас Суд уточнив, що доведення факту шахрайства та обізнаності/участі платника податків не вимагає від податкового органу встановлення всіх економічних операторів, залучених до схеми, та повного реконструювання їхніх індивідуальних дій. Така вимога могла б створити надмірний доказовий тягар і паралізувати ефективність податкового контролю. Однак це не скасовує обов'язку податкового органу діяти в межах належного стандарту доказування: відсутність повної ідентифікації всіх учасників ланцюга не може компенсуватися припущеннями щодо добросовісності/недобросовісності платника.

Отже, наведена практика Суду ЄС формує для податкових органів держав-членів два взаємопов'язані імперативи: відмова у праві на відрахування допустима лише за наявності належно встановлених і доведених об'єктивних обставин, які свідчать про шахрайство та про участь/обізнаність платника; національні суди мають забезпечити ефективний контроль за дотриманням цього стандарту, перевіряючи достатність, релевантність і переконливість доказів, на яких ґрунтується адміністративне рішення. У доктринальному вимірі та для адміністративно-правового аналізу це означає, що принципи правової визначеності та належного врядування в податковій сфері реалізуються, зокрема, через вимоги до мотивування рішень, якості доказової бази та меж дискреції контролюючого органу під час обмеження прав платника податків.

Сучасний стан податкових правовідносин характеризується високою динамікою розвитку, що зумовлює потребу у відповідному законодавчому реагуванні, яке, однак, не завжди відбувається своєчасно та належним чином. У практичному вимірі це проявляється в тому, що суб'єкти правозастосування

щоденно стикаються зі значною кількістю ситуацій, які потребують перевірки дієвості та адекватності наявних нормативних приписів, а також вироблення сталих підходів до їх тлумачення і застосування.

У цьому контексті заслуговує на увагу позиція Є. Смичка, який підкреслює, що попри самостійність податкових правовідносин як юридичної категорії, їхні сутнісні характеристики в конкретних життєвих обставинах є варіативними. Саме ця неоднорідність податкових правовідносин детермінує множинність податкових спорів і, відповідно, різноманітність судової доктрини, яка формується як результат вирішення таких справ. Орієнтаційно-цільове призначення судової доктрини у дискурсі податкового права, за вказаним підходом, полягає у забезпеченні функціональної «підтримки» податкового регулювання: вона слугує інструментом заповнення прогалин у законодавстві, подолання колізій та конкретизації оціночних понять, що набуває особливої ваги в умовах мінливості нормативного масиву та ускладнення податкових відносин [331, с. 100–101].

Видається доцільним зауважити, що інституційний статус судової доктрини у вітчизняній правовій системі зазнавав суттєвої трансформації у міру становлення та розвитку адміністративного судочинства. Так, у редакції Кодексу адміністративного судочинства України, чинній до 15 грудня 2017 року, було закріплено, що під час вибору та застосування правової норми до спірних правовідносин суд враховує висновки Верховного Суду України, викладені у постановах, ухвалених за результатами розгляду заяв про перегляд судового рішення з підстав, визначених пунктами 1 і 2 частини першої статті 237 КАС України [131]. Водночас у статті 161 цього акта законодавець прямо передбачав можливість відступу суду від відповідної правової позиції за умови наведення належної мотивації такого відступу.

Аналіз правозастосовної практики у сфері податкових правовідносин дає підстави стверджувати, що суди доволі активно користувалися зазначеною процесуальною можливістю. На наш погляд, така конструкція об’єктивно враховувала ймовірність помилковості правової позиції суду касаційної

інстанції, зумовленої як об’єктивними, так і суб’єктивними чинниками, та, відповідно, надавала суду змогу уникати механічного поширення потенційно хибного висновку на правовідносини конкретного публічно-правового спору.

Натомість із 15 грудня 2017 року, у зв’язку з викладенням КАС України в новій редакції, було запроваджено іншу модель співвідношення судової практики та правозастосування. Зокрема, у частині п’ятій статті 242 КАС України вперше нормативно закріплено, що, обираючи й застосовуючи норми права до спірних правовідносин, суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду. Водночас за приписами пункту 8 частини першої статті 346 Перехідних положень цього Кодексу відступ від таких висновків віднесено виключно до компетенції Верховного Суду, що фактично звузило дискрецію судів нижчих інстанцій у питаннях перегляду усталених підходів [131].

Логічно припустити, що запроваджуючи в процесуальне законодавство зазначену імперативну новелу, законодавець переслідував передусім мету забезпечення єдності судової практики. Водночас реалізація цієї мети у площині адміністративного судочинства неминуче актуалізувала потенційну напругу між двома взаємопов’язаними, але не тотожними за змістом орієнтирами: принципом стабільності правозастосування (як елементом правової визначеності) та принципом незалежності суду, що є складовою верховенства права. Таким чином, інституціоналізація обов’язку враховувати висновки Верховного Суду, з одного боку, сприяє уніфікації практики, але, з іншого боку, ризикує звузити простір для індивідуалізованої судової оцінки та автономного правозастосування у конкретній справі.

У цьому контексті доречно погодитися з позицією Д. Гетьманцева щодо того, що сучасний розвиток адміністративного судочинства в Україні демонструє своєрідний процес синтезу англосаксонської та романо-германської правових традицій. У межах такого синтезу, попри належність України до романо-германської правової сім’ї, в національному правопорядку фактично сформувався своєрідний різновид прецедентності, а судова

доктрина, відповідно, набула ознак джерела права [79], що, у свою чергу, потребує особливої уваги до методології застосування судових висновків у системі джерел права та до процесуальних механізмів, які забезпечують баланс між уніфікацією і незалежністю.

З огляду на зазначене, а також виходячи з конституційних засад, відповідно до яких Україна проголошена суверенною і незалежною, демократичною, соціальною та правовою державою, слід обґрунтувати підхід, за якого обов'язковість правових висновків суду касаційної інстанції – зокрема у сфері податкових правовідносин – не повинна сприйматися судами першої та апеляційної інстанцій як безальтернативний і «самодостатній» орієнтир застосування права у розумінні статті 242 КАС України [131]. Натомість кожен висновок Верховного Суду до його імплементації у мотивувальній частині рішення має бути співвіднесений із системою релевантних джерел права, передусім із законом, а також із іншими нормативними актами та принципами відповідної галузі (зокрема податкового права), з урахуванням їх ієрархії та юридичної сили.

У такій конструкції суддя, здійснюючи правозастосування, не усувається від активної інтерпретаційної ролі: він має самостійно визначати релевантні норми та їх співвідношення, оцінювати доречність і межі застосування правових позицій касаційної інстанції, а також зважати на фактичні обставини конкретного спору. На наш погляд, саме такий підхід здатний забезпечити функціональну рівновагу у сфері податкових правовідносин: з одного боку, він підтримує незалежність суду та реальне здійснення принципу верховенства права, а з іншого – сприяє стабільності правозастосовної практики, зміцненню внутрішньосудової дисципліни та передбачуваності судових рішень.

Судова практика подолання проявів юридичних дефектів у податкових спорах є одним із ключових механізмів забезпечення ефективності податкового регулювання та реального захисту прав платників податків у публічно-правових відносинах. Динамічність податкового законодавства,

значний обсяг підзаконного нормотворення, використання оціночних понять, а також нерідко – суперечливість адміністративної практики контролюючих органів об’єктивно зумовлюють виникнення юридичних дефектів, які проявляються у прогалинах, колізіях, невизначеності нормативних приписів і процедурних порушеннях під час податкового адміністрування. У цьому контексті судова практика набуває не лише охоронної (правозахисної), а й коригувальної та системоутворювальної функцій, оскільки через тлумачення норм і формування стандартів доказування суди фактично «вирівнюють» дисбаланси, спричинені дефектами нормативного або адміністративного характеру.

Насамперед суди долають нормативні дефекти, що пов’язані з неякісним законодавчим регулюванням. Податкові спори часто виникають у ситуаціях, коли нормативний припис допускає множинність інтерпретацій або не забезпечує належної передбачуваності. Тоді суди застосовують методи системного та телеологічного тлумачення, співвідносячи конкретну норму з принципами податкового права та конституційними гарантіями. У таких справах судове обґрунтування нерідко зводиться до пошуку балансу між фіскальним інтересом держави та правовою визначеністю для платника податків. Саме у процесі такої аргументації суди формують стабільні підходи до застосування оціночних категорій (наприклад, «реальність господарської операції», «належна обачність», «ділова мета») та уточнюють критерії, які повинні бути враховані контролюючим органом при прийнятті податкових повідомлень-рішень. Таким чином, судова практика виконує функцію конкретизації правових норм і зменшення рівня правової невизначеності.

Другим блоком є подолання процедурних дефектів, які найчастіше виникають під час проведення податкових перевірок, збору доказів та прийняття індивідуальних актів. У податкових спорах суди зосереджують увагу на дотриманні принципів належного врядування, зокрема мотивованості адміністративного рішення, права бути вислуханим, дотримання строків, належного повідомлення, а також на відповідності дій податкового органу

вимогам пропорційності. Процедурні дефекти можуть набувати характеру істотних порушень, якщо вони впливають на можливість платника податків реалізувати право на захист або якщо вони спотворюють результат адміністративної процедури. У таких випадках судова практика виробляє підхід, за яким порушення процедури є не «формальністю», а критерієм оцінки законності рішення контролюючого органу. Водночас суди нерідко розрізняють дефекти, які є істотними, і ті, що не вплинули на зміст рішення, формуючи тим самим стандарти допустимої «процедурної похибки» та межі її правового значення.

Третій напрям – подолання дефектів доказування у податкових спорах. Податкові органи традиційно мають перевагу інституційних ресурсів, доступу до інформації та процедурних інструментів контролю. Це створює ризик перекладання тягаря доказування на платника податків або застосування презумпцій, не підтверджених належною доказовою базою. Судова практика, протидіючи таким проявам, розвиває стандарти розподілу тягаря доказування та критерії достатності доказів. Зокрема, суди, як правило, вимагають від контролюючого органу не загальних тверджень про «нереальність операції» чи «ризиковість контрагента», а конкретних, перевірюваних обставин і логічного зв’язку між доказами та висновками податкового повідомлення-рішення, що кореспондує з європейськими підходами до необхідності об’єктивних доказів і неприпустимості відмови у податкових правах лише на підставі непідтверджених сумнівів. У результаті судова практика виконує функцію «фільтрації» доказів, відсікаючи припущення, та встановлює межі допустимості використання матеріалів з інших проваджень (зокрема кримінальних) у податкових спорах.

Окремого значення набуває подолання дефектів правозастосовної практики, пов’язаних із непослідовністю підходів контролюючих органів або їх зміною заднім числом. У таких ситуаціях суди апелюють до принципів правової визначеності та захисту законних очікувань, оцінюючи, чи могла особа обґрунтовано покладатися на сталість адміністративної практики або на

офіційні роз’яснення. При цьому суди прагнуть уникнути крайнощів: з одного боку, не допустити «законсервування» помилкової практики, яка суперечить закону; з іншого – не дозволити державі змінювати правила гри несподівано, без перехідних механізмів та належного інформування. Такий баланс особливо важливий у сферах, де платники податків здійснюють довгострокове планування (інвестиції, будівництво, експортно-імпортні операції), а податкові наслідки напряму залежать від передбачуваності адміністративних підходів.

Загалом судова практика в податкових спорах виконує роль інструмента, який компенсує юридичні дефекти як нормативного, так і адміністративного походження. Її значення проявляється у формуванні критеріїв якості правового регулювання, стандартів процедурної справедливості та доказової достатності, а також у встановленні меж дискреції контролюючих органів. У дисертаційному вимірі це дозволяє обґрунтувати тезу, що подолання юридичних дефектів у податкових спорах є не випадковим продуктом судової практики, а закономірною функцією адміністративного судочинства як механізму забезпечення верховенства права, правової визначеності та ефективного балансу між публічними й приватними інтересами у сфері оподаткування.

Висновки до розділу IV

1. Констатовано, що податкове законодавство України об’єктивно характеризується наявністю юридичних дефектів, які мають системний вплив на якість правового регулювання оподаткування та на практику його застосування. Встановлено, що колізійність, прогалини, нормативна невизначеність, термінологічна непослідовність та надмірна казуїстичність не лише ускладнюють виконання платниками податків своїх обов’язків, а й

створюють підґрунтя для неоднакового правозастосування контролюючими органами та судами, що прямо підриває принципи законності й правової визначеності. Водночас дефектність податкового регулювання зумовлюється як об’єктивними факторами (складністю економічних процесів, постійною появою нових об’єктів оподаткування, динамізмом фінансових технологій), так і суб’єктивними чинниками (недосконалістю законодавчої техніки, частими несистемними змінами, недостатнім аналізом правозастосовної практики під час підготовки законопроєктів). Показовим є те, що законодавець змушений періодично ухвалювати «виправні» акти, спрямовані на усунення технічних і логічних неузгодженостей, що свідчить про накопичувальний характер дефектів та необхідність комплексної стратегії їх попередження і подолання.

Визначено, що важливою гарантією для платників податків у системі подолання нормативної невизначеності виступає презумпція правомірності їхніх рішень (in dubio pro tributario), закріплена як на рівні загальних засад податкового законодавства, так і в спеціальних нормах, що застосовуються у процедурі оскарження та притягнення до відповідальності. Норми Податкового кодексу України, зокрема пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4, п. 56.21 ст. 56 та п. 112.7 ст. 112, виконують функцію нормативного «запобіжника», який обмежує можливість фіскального тлумачення у випадках неоднозначності та кореспондує з розподілом тягаря доказування в адміністративному судочинстві, закріпленим у ч. 2 ст. 77 КАС України. Разом із тим встановлено, що ефективність цієї презумпції на рівні адміністративного контролю є недостатньою через відсутність процедурної імперативності її застосування під час контрольно-перевірочної діяльності. Відтак презумпція нерідко набуває практичного значення лише на стадії оскарження або судового розгляду, що послаблює її превентивний потенціал і зумовлює потребу у нормативному закріпленні механізмів, які б зобов’язували контролюючі органи мотивовано фіксувати у матеріалах перевірки рішення щодо

застосування чи незастосування цього принципу за кожним інкримінованим правопорушенням.

Ключовим висновком є те, що вирішальна роль у подоланні юридичних дефектів належить первинній податковій нормотворчості, оскільки саме закон є базовим джерелом податкових обов'язків і прав, а відтак саме він має бути достатньо чітким, узгодженим і передбачуваним. З позицій верховенства права законодавець зобов'язаний забезпечити належну якість податкових норм, дотримуючись вимог ясності, стабільності та недопущення ретроактивності, яка погіршує правове становище платника. Проаналізовані приклади ретроспективних податкових рішень демонструють, що відхилення від принципів правової визначеності та стабільності здатні породжувати істотні ризики для економічного середовища, підривати довіру до держави та спричиняти конфлікти між фіскальними інтересами й правами платників. Одночасно встановлено, що гнучкість оподаткування, як принцип адаптації податкового регулювання до змін економічного життя, може бути реалізована лише у взаємозв'язку зі стабільністю: динамізм законодавчих змін не повинен трансформуватися у правову непередбачуваність. Тому законодавче вдосконалення повинно здійснюватися системно, з належними перехідними положеннями, урахуванням узгодженості норм та прогнозуванням наслідків для платників і адміністрування.

Зроблено висновок, що вторинна нормотворчість у формі підзаконних актів та офіційних податкових роз'яснень (зокрема узагальнюючих консультацій) відіграє суттєву роль у забезпеченні оперативності та єдності адміністративної практики. Узагальнюючі податкові консультації розглядаються як інструмент офіційного тлумачення, який забезпечує уніфікацію підходів у типових ситуаціях і мінімізує ризики неоднакового застосування норм. Проте їх правова природа як актів тлумачення обумовлює підзаконний і допоміжний характер: вони не можуть замінити законодавче врегулювання і не мають перетворюватися на засіб адміністративного «дотворення» права поза межами компетенції. Наявність механізмів судового

оскарження консультацій та гарантій для добросовісних платників, які діяли відповідно до роз'яснень, слугує важливим елементом системи правової визначеності та захисту легітимних очікувань.

Окремо підкреслено, що навіть за умови активної роботи законодавця та виконавчої влади повне усунення юридичних дефектів є малоймовірним, що зумовлює компенсаторну роль судової правотворчості. Судова практика, зокрема практика Верховного Суду, виконує заповнювально-компенсаторну функцію, долаючи колізії, заповнюючи прогалини, конкретизуючи оціночні поняття та забезпечуючи конституційно-конформне тлумачення норм. З огляду на інституційну роль Верховного Суду щодо забезпечення єдності судової практики, його правові позиції набувають стабілізаційного значення, формуючи стандарти правозастосування та зміцнюючи довіру до правової системи. Водночас встановлено, що судова правотворчість має межі, зумовлені принципом поділу влад: суд не може створювати норму ex nihilo, а його тлумачення має спиратися на чинне право, Конституцію України та загальні принципи.

Доведено, що ефективне подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві можливе лише за умов синергії трьох взаємопов'язаних елементів: первинної нормотворчості, яка забезпечує системне усунення дефектів на рівні закону; вторинної нормотворчості, що гарантує оперативну уніфікацію та належне адміністрування в межах компетенції; і судової правотворчості, яка слугує інструментом останньої інстанції для забезпечення справедливості, правової визначеності та верховенства права у випадках нормативної неповноти або суперечностей.

2. Констатовано, що проблема юридичних дефектів у податковому законодавстві та податкових спорах має не фрагментарний, а системний характер і проявляється на перетині трьох взаємопов'язаних площин: нормотворення, адміністративної практики та поведінки платників податків. У податковій сфері дефекти набувають особливої конфліктогенності через високу динаміку регулювання, складність конструкцій і поширеність

оціночних категорій, які за відсутності критеріїв операціоналізації створюють простір для різночитань і підвищують ризик непропорційного втручання у майнову сферу. У такому контексті юридичний дефект виступає не лише техніко-юридичною вадою, а й фактором правової невизначеності, що швидко трансформується у податкові донарахування, санкції, блокування операцій, адміністративні та судові оскарження.

Доведено, що найбільш ефективною є превентивна модель, у межах якої попередження дефектів розглядається як «управління якістю» податкового регулювання та правозастосування, а не як разова корекція тексту норми чи ситуативне реагування на спір. На рівні законодавця пріоритетом є підвищення нормативної визначеності й «аудитопридатності» податкових норм: чіткі дефініції, прогнозовані строки набрання чинності, достатні перехідні періоди, узгодженість із суміжним регулюванням і закладання процедурної рамки одночасно з матеріальними приписами. Додаткову цінність має попереднє «податкове тестування» новел – моделювання типових господарських ситуацій з метою виявлення прогалин, колізій і непропорційних адміністративних витрат. Такий підхід дозволяє зменшити кількість спорів уже на старті, оскільки нейтралізує першопричини конфліктності, а не лише її наслідки.

На рівні контролюючого органу центральним є забезпечення належної адміністративної процедури, мотивованості рішень, стандартизації доказування та єдності практики. Адміністративні дефекти – формалізм, непослідовність підходів, недостатня аргументація, процесуальні порушення – нерідко стають самостійним предметом спору та знижують легітимність податкового примусу. В умовах цифровізації та впровадження ризик-скорингу особливої ваги набувають прозорість критеріїв і контроль за дискрецією: автоматизовані інструменти можуть підвищувати ефективність адміністрування, однак не повинні підміняти індивідуальну оцінку фактів, «реального економічного змісту» операцій та вимоги до доказової бази. Таким чином, сучасна модель податкового контролю має бути ризик-орієнтованою,

але процесуально «зв’язаною» – із реальними гарантіями для платника та ефективними механізмами оскарження.

На рівні платника податків ключовим чинником зменшення конфліктності виступає податкове управління та доказова дисципліна, інтегровані у повсякденні бізнес-процеси. Податковий спір переважно формується як наслідок накопичення уразливостей: розривів між договірною документацією та фактичним виконанням, фрагментарного обліку, слабкої структури підтвердних матеріалів, неузгодженої комунікації з контролюючим органом. Тому доцільним є формування «досьє операції» в момент її здійснення, запровадження внутрішніх політик взаємодії з контрагентами, підготовка єдиної «карти позиції» для адміністративного та судового захисту, а також системне використання чек-листів якості документування й податкових ризиків. У підсумку превенція спорів у платника має проактивний характер і спрямована на демонстрацію добросовісності та передбачуваності поведінки.

Окремим концептуальним виміром є податкова реформа як інструмент подолання дефектів, що дозволяє не лише «латати» окремі норми, а перебудовувати дизайн системи: зменшувати залежність від підзаконного регулювання, знижувати складність конструкцій, уніфікувати процедури та підсилювати процесуальні гарантії. Реформні моделі на кшталт «10–10–10» у представленому аналізі виступають прикладом спроби поєднати дерегуляцію, спрощення й зміну структури надходжень; водночас їх оцінка має здійснюватися не лише за фіскальними параметрами, а й за критеріями правової визначеності, керованості перехідних періодів і мінімізації ризиків нових колізій.

Логічним завершенням системного підходу є включення правоохоронного компонента як елемента гарантування законності та стримування зловживань у ситуаціях, коли податковий конфлікт переходить у площину кримінально-правового реагування або коли виникають ознаки службових злочинів. Участь Національної поліції України в цьому механізмі

має допоміжний, але значущий характер: поліція не визначає податкові зобов’язання і не підміняє податкові процедури, проте забезпечує реагування на кримінальні правопорушення, збір доказів у межах кримінального провадження, захист прав учасників і протидію неправомірному примусу. Водночас принциповим є недопущення використання кримінального переслідування як інструменту тиску у податкових спорах, що обумовлює потребу у пріоритетності податкової процедури, пропорційності процесуальних заходів і чітких межах компетенції правоохоронних органів. Цифровізація поліцейської діяльності та доступ до аналітичних інструментів підвищують спроможність держави протидіяти складним економічним схемам, але одночасно актуалізують вимоги до контролю законності, захисту персональних даних і процедурної доброчесності.

3. Підкреслено, що феномен юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів є структурною ознакою сучасного податкового права, зумовленою його високою динамічністю, значною питомою вагою оціночних понять, складністю економічних операцій та постійною напругою між фіскальними інтересами держави і гарантіями прав платника податків. Визначено, що такі дефекти мають багаторівневий характер: вони виникають як на рівні нормативної конструкції (прогалини, колізії, непослідовність законодавчих змін, недостатня визначеність процедур і правових наслідків), так і на рівні адміністративної практики (розбіжність підходів контролюючих органів, ситуативність тлумачення, ретроспективна зміна позицій, надмірна дискреція), а також у межах процесуально-доказової площини (дефекти мотивування рішень, підміна доказів припущеннями, перекладення тягаря доказування на платника, використання «формальних» критеріїв як підстави для обмеження прав).

Встановлено, що принцип правової визначеності постає як ключовий методологічний інструмент, що дозволяє концептуально і практично реагувати на зазначені дефекти. З одного боку, він виконує стабілізаційну функцію, орієнтуючи законодавця та адміністрацію на вимоги ясності,

передбачуваності і неприпустимості несподіваного погіршення правового становища платників податків. З іншого – він надає судам критерій для оцінки законності управлінських рішень та правомірності обмежень податкових прав. Саме тому судова практика (як Суду ЄС, так і національних адміністративних судів) виступає системним механізмом подолання юридичних дефектів, оскільки здатна компенсувати недосконалість нормативного регулювання, уніфікувати застосування принципів і встановити стандарти належного адміністрування.

З огляду на аналіз прецедентних підходів Суду ЄС, можна сформулювати загальний висновок: податкові органи держав-членів вправі діяти в межах наданих їм повноважень, однак їх дискреція є функціонально обмеженою – вимогами правової визначеності, пропорційності, фіскальної нейтральності, ефективного судового захисту та недопущення довільності. У практичному вимірі це означає, що судова практика долає юридичні дефекти не шляхом заміни законодавця, а шляхом вироблення мінімальних стандартів: стандартів процедурної справедливості (належне повідомлення, мотивованість, дотримання строків, право бути вислуханим); стандартів доказування (об'єктивні докази як умова обмеження права на відрахування, заборона відмови у правах лише з огляду на непідтверджені сумніви); стандартів стабільності правового режиму (обмеження ретроактивності, потреба перехідних механізмів, захист законних очікувань); стандартів балансу між ефективністю контролю та неприпустимістю «перманентної невизначеності» для платника.

Таким чином, способи подолання юридичних дефектів у податкових спорах доцільно розглядати як сукупність взаємодоповнюючих юридико-технічних і судово-процесуальних інструментів. До них належать: а) системне й телеологічне тлумачення норм з урахуванням принципів та цілей податкового регулювання; б) встановлення та застосування судом стандартів належного врядування як критеріїв оцінки правомірності адміністративних актів; в) корекція доказових підходів контролюючих органів через вимогу

об’єктивних і перевірюваних доказів; г) застосування тесту пропорційності щодо санкцій, перевірок і втручань; ґ) узгодження стабільності правозастосування з незалежністю суду шляхом критичного співвіднесення прецедентних висновків із законом та іншими джерелами права, з урахуванням ієрархії та фактичних обставин справи.

Отже, підсумковим є висновок, що юридичні дефекти у правовому регулюванні податкових спорів не можуть бути усунені лише за рахунок формального удосконалення законодавчої техніки; вони потребують постійного «підтримувального» впливу судової практики як механізму правової стабілізації. Суд, здійснюючи контроль за податковою адміністрацією, не лише захищає індивідуальні права платника, а й формує стандарти якості регулювання та адміністрування, тим самим зменшуючи простір для довільного правозастосування. У цьому сенсі судова практика є центральною ланкою у подоланні юридичних дефектів, а принцип правової визначеності – її нормативною основою, яка забезпечує баланс між публічним інтересом у належному оподаткуванні та приватним інтересом у передбачуваності, справедливості й ефективному захисті прав у податкових спорах.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми, що виявляється в розкритті особливостей реалізації юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів та способів їх подолання. За результатами дисертаційного дослідження сформульовано такі основні висновки:

1. Визначено, що гносеологічний підхід до подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві дозволяє розглядати дефектність не лише як техніко-юридичну ваду норми або похибку правозастосування, а як наслідок неповноти, суперечливості чи викривлення правового пізнання, що впливає на здатність права адекватно відображати та регулювати податкову дійсність. Підкреслено, що методологічне значення цього підходу полягає в тому, що він орієнтує дослідника на виявлення причин дефектів через призму принципів об'єктивності, пізнаваності, діалектики, практики, історизму та конкретності істини. Відтак подолання дефектів набуває характеру системної пізнавально-практичної діяльності, спрямованої на відновлення узгодженості нормотворчості й правореалізації, підвищення передбачуваності правового регулювання та забезпечення досягнення об'єктивної істини у вирішенні податкових спорів. У такій площині усунення дефектів виступає інструментом утвердження правової визначеності, фіскальної справедливості та балансу між публічними інтересами держави і правами платників податків.

2. Зроблено висновок, що методологія наукового пізнання юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових спорів є визначальним чинником якості дослідницьких результатів і їхньої практичної придатності. Її зміст не зводиться до переліку методів, а охоплює цілісну систему принципів, підходів, категорій і процедур, що задають логіку аналізу дефектів, способи їх виявлення, пояснення причин виникнення та формулювання механізмів подолання. Плюралістична природа права й динаміка податкових правовідносин зумовлюють необхідність багаторівневої методології, яка

поєднує філософські (діалектичні та аксіологічні), загальнонаукові (аналіз, синтез, системний підхід) і спеціально-юридичні (формально-догматичний, порівняльно-правовий, історико-правовий, інтерпретаційний) інструменти, а також міждисциплінарні ресурси економіки та соціології. Водночас вибір методів детермінується концепцією праворозуміння, оскільки саме вона визначає, що вважати дефектом: формальну невідповідність, практичну дисфункцію чи порушення принципів справедливості. Комплексне методологічне забезпечення дозволяє підвищити правову визначеність, передбачуваність і ефективність вирішення податкових спорів, мінімізуючи колізії та прогалини й зміцнюючи баланс між інтересами держави та правами платників податків

3. Аргументовано, що поняття юридичних дефектів у праві доцільно розглядати як родову категорію, що охоплює будь-які відхилення від нормативних вимог, принципів або цілей правового регулювання, які знижують його визначеність, узгодженість і ефективність. На відміну від вузько трактованої «помилки», юридичний дефект може мати як суб’єктивне походження (пізнавальні та професійні прорахунки суб’єктів правотворення чи правозастосування), так і об’єктивне (структурні вади нормативного масиву, складність регульованих відносин, динаміка соціального розвитку). Юридична помилка виступає різновидом дефекту й характеризується ненавмисністю та результативним проявом у вигляді неправильного рішення, дії чи формулювання, тоді як омана є передусім когнітивним станом, внутрішньою передумовою, що може спричинити помилку. Окрему групу дефектів становлять прогалини та колізії, які виражають неповноту або неузгодженість правового регулювання й компенсуються інструментами тлумачення та аналогії. Встановлено, що водночас зловживання правом є якісно іншим явищем: воно формально спирається на суб’єктивне право, але має умисний антисоціальний вектор і тому не зводиться до помилки.

4. Визначено, що юридичні дефекти податкового законодавства України є об’єктивно притаманним правовій системі явищем, зумовленим складністю

та динамічністю податкових правовідносин, однак їх наявність істотно знижує якість нормативного регулювання та ускладнює реалізацію принципу законності й правової визначеності. Обґрунтовано, що дефекти проявляються як у змісті (прогалини, колізії, дублювання, надмірність або недостатність регулювання), так і у формі (термінологічні, логіко-структурні та техніко-юридичні вади), а також можуть виникати на стадії правозастосування у вигляді дефектів розсуду. Аргументовано, що їх класифікація за наслідками, інтенсивністю регулювання, змістом і сферою виникнення дозволяє системно ідентифікувати першопричини правової невизначеності та визначити адекватні механізми подолання. З'ясовано, що відмежування дефектів законодавства від дефектів юридичних фактів і протиправності має методологічне значення, оскільки забезпечує коректний вибір засобів усунення недоліків: нормотворчих, інтерпретаційних або судово-коригувальних.

5. Встановлено, що прогалини в праві є неминучим, хоча й небажаним наслідком того, що соціально-економічні відносини розвиваються швидше, ніж норми, покликані їх регулювати. Прогалина проявляється як повна або часткова відсутність належного правила там, де існує потреба у правовому вирішенні, а її ключовими ознаками виступають наявність життєвої ситуації, необхідність ухвалення рішення та недостатність нормативного припису для його обґрунтування. Правовий вакуум є глибшою формою дефектності – станом повної відсутності регулювання цілої групи відносин, що зазвичай виникає у перехідні періоди або при появі принципово нових явищ. У податковому законодавстві прогалини та вакууми особливо небезпечні, адже суперечать вимозі правової визначеності та принципу «немає податку без закону», провокують різночитання, зловживання і нерівність податкового тягаря. Тимчасово їх долають через аналогію (де допустимо) та звернення до загальних засад і презумпції правомірності дій платника, однак остаточне вирішення можливе лише шляхом якісного нормотворення: чітких дефініцій,

узгоджених перехідних положень, своєчасних підзаконних актів і єдиної практики застосування, гармонізованої з міжнародними стандартами.

6. Констатовано, що колізії у податковому праві та законодавстві слід визначати як нормативні суперечності між двома чи більше приписами, що претендують на регулювання одних і тих самих податкових відносин, але через розбіжність змісту або механізмів впливу не можуть бути застосовані одночасно. Їх правовими ознаками виступають: наявність щонайменше двох чинних норм; однаковий предмет регулювання; взаємовиключність правових наслідків; необхідність вибору норми у правозастосуванні; ризик довільного розсуду та зниження правової визначеності. У податковій сфері колізії набувають особливої гостроти через часті зміни ПК України, складність процедур адміністрування та активне підзаконне регулювання. За основними критеріями вирізняються вертикальні (ієрархічні) колізії між ПК України та підзаконними актами, темпоральні – між старими й новими редакціями норм, горизонтальні – між нормами одного рівня (загальними й спеціальними), а також міжгалузеві – на стику податкового й адміністративного процесуального регулювання. Подолання таких протиріч забезпечується поєднанням колізійних принципів (lex superior, lex specialis, lex posterior) із спеціальними податковими «фільтрами», насамперед презумпцією правомірності рішень платника. Воєнні зміни 2022–2025 рр. підсилили «перехідні» колізії, що підтверджує потребу системного, а не ситуативного вдосконалення нормотворення та єдності судової практики.

7. Обґрунтовано, що ознаками конкуренції норм податкового законодавства є: одночасна формальна застосовність двох і більше норм до однієї й тієї самої фактичної ситуації; відсутність між ними прямого логічного конфлікту (нормативне протиріччя не є очевидним); взаємовиключний або альтернативний характер наслідків їх застосування (застосування однієї норми робить зайвим або беззмістовним застосування іншої); потреба у встановленні певного правила пріоритету, яке не завжди прямо зафіксоване в законі, а часто випливає з системного тлумачення або доктрини; підвищений ступінь

правового розсуду суб’єкта правозастосування або самого платника податків при виборі норми, що вважається правильною в конкретному юридичному контексті.

Зроблено висновок, що як юридичний дефект, конкуренція норм проявляється насамперед у таких негативних наслідках: неоднакове становище платників в аналогічних ситуаціях; ризик вибіркового, фіскально орієнтованого тлумачення норм контролюючими органами; збільшення кількості спорів та навантаження на адміністративні суди; зниження рівня довіри до податкової системи через непередбачуваність правового режиму. Акцентовано, що повністю усунути конкуренцію норм неможливо – вона є похідною від складності правового регулювання, багаторівневості джерел та різноманіття економічних ситуацій, і вимагає: підвищення якості нормотворення (чіткість, системність, уникнення надмірного дублювання та відсилочності); гармонізація національних норм з міжнародними зобов’язаннями; розроблення на рівні закону зрозумілих правил пріоритету між режимами і пільгами; формування сталої судової доктрини, заснованої на принципах верховенства права, правової визначеності, справедливості, пропорційності, а також на презумпції правомірності рішень платника податків, що у поєднанні з сучасними антизловживальними інструментами (GAAR, тест ділової мети, доктрина економічної сутності) дозволяє нейтралізувати «дефектний» вимір конкуренції норм, водночас зберігаючи її потенціал як засобу гнучкого й справедливого податкового регулювання.

8. Констатовано, що юридичні дефекти податкового законодавства України – дублювання норм, нераціональне розташування приписів та логічна недосконаліть – становлять системну проблему, яка суттєво знижує якість податкового регулювання та перешкоджає реалізації базових принципів податкового права, що не лише ускладнюють правозастосування і створюють колізії, прогалини та неоднозначності, а й мають негативний вплив на дотримання принципів правової визначеності, стабільності, єдності та справедливості оподаткування, що призводить до виникнення ризиків

вибіркового правозастосування, корупційних чинників та нерівності між платниками. Зроблено висновок, що усунення вказаних дефектів має розглядатися як необхідна передумова підвищення ефективності податкової системи, що вимагає комплексного підходу, що передбачає систематичний аудит норм, удосконалення структури ПК України, професійну нормотворчу експертизу, розвиток кадрового потенціалу та застосування сучасних ІТ-рішень, здатен забезпечити логічну цілісність, передбачуваність і стабільність податкового законодавства.

9. Зроблено висновок, що інтерпретаційні методи в податковому праві виконують роль практичного механізму нейтралізації юридичних дефектів, коли текст норми є неповним, суперечливим або допускає множинне прочитання. Їх застосування забезпечує не «створення» нових податкових обов'язків, а відновлення змістової визначеності вже чинного регулювання з урахуванням конституційних вимог законності та правової певності. Граматичне тлумачення уточнює межі припису через аналіз термінів і синтаксису; логічне – усуває внутрішні неузгодженості та відсікає абсурдні наслідки; системне – узгоджує норму з іншими приписами ПК України, суміжним законодавством і принципами права; історичне та телеологічне – відновлюють волю законодавця й цільове призначення норми, що особливо важливо при оціночних поняттях і перехідних режимах. Визначено, що інтерпретація стабілізує правозастосування, мінімізує ризик свавільного фіскального підходу й підтримує баланс між інтересами бюджету та гарантіями платника.

10. Доведено, що метод аналогії є невід'ємним, хоча й концептуально обмеженим елементом механізму подолання прогалин у податковому праві України як форм недосконалості правового регулювання, що свідчить про її спрямування на забезпечення адаптивності і функціональної цілісності податкової системи за умов динамічних соціально-економічних змін і воєнного стану.

Визначено, що аналогія в податковому праві може застосовуватися лише за умови відсутності спеціальної норми, подібності правовідносин і заборони встановлення нових податкових обов'язків. Показано, що судова практика фактично формує доктрину «контрольованої аналогії», коли аналогічне застосування норм і загальних принципів здійснюється виключно pro tributario та слугує інструментом пом'якшення або усунення відповідальності платника в умовах непередбачуваних обставин, що дозволяє поєднати вимоги законності, правової визначеності та ефективного захисту прав платників податків.

11. Обґрунтовано, що подолання конкуренції норм у податковому праві України неможливе без системного застосування принципів пріоритету, спеціальності та субсидіарності. Пріоритет забезпечує верховенство Конституції України й Податкового кодексу України в оподаткуванні та захищає податкову сферу від фрагментарного регулювання іншими актами. Принцип спеціальності дозволяє віддавати перевагу нормам, які найбільш релевантно відображають специфіку податкових правовідносин, зокрема щодо строків оскарження рішень контролюючих органів, тим самим мінімізуючи ризик юридичних дефектів і порушення доступу платника до правосуддя. Субсидіарність, у свою чергу, діє як допоміжний механізм, що дає змогу заповнювати прогалини шляхом залучення інших галузевих норм та аналогії, але виключно за умови недопущення встановлення нових податкових обов'язків поза законом. У сукупності ці засади формують цілісну модель колізійного регулювання, яка спрямована на забезпечення правової визначеності, стабільності податкових правовідносин і належного захисту прав платників у податкових спорах.

12. Описано техніко-юридичні методи усунення таких помилок через дерегуляційний, уніфікаційний і стандартизаційний підходи. Визначено, що дерегуляція спрямована на скорочення надлишкових приписів і процедур, що знижує нормативну складність і кількість потенційних конфліктів. Встановлено, що уніфікація забезпечує узгодженість норм та єдність

термінології всередині Податкового кодексу України й у взаємодії з іншими актами, мінімізуючи конкуренцію правил і строків. Акцентовано, що стандартизація, у свою чергу, орієнтує нормотворчість на еталонні конструкції та міжнародні стандарти, підвищуючи передбачуваність і ефективність адміністрування. Зроблено висновок, що комплексне застосування цих підходів є дієвим превентивним механізмом зниження податкових спорів і підвищення якості податкового законодавства України.

13. Зазначено, що подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві України потребує комплексного поєднання нормотворчих і правотворчих механізмів. Первинна нормотворчість має ключове значення, оскільки саме закон повинен забезпечувати внутрішню узгодженість, чіткість і передбачуваність податкових приписів, а також відповідність конституційним принципам, зокрема стабільності та забороні ретроактивності. Вторинна нормотворчість у формі підзаконних актів і узагальнюючих податкових консультацій виконує оперативно-інтерпретаційну й уніфікаційну функції, зменшуючи ризики неоднакового застосування норм та сигналізуючи про наявні лакуни чи колізії, що потребують законодавчого виправлення. Судова практика реалізує заповнювально-компенсаторну роль: долає колізії, конкретизує оціночні поняття та забезпечує застосування принципів верховенства права в умовах нормативної невизначеності.

14. Встановлено, що ефективна профілактика дефектів податкових спорів потребує моделі управління якістю, що охоплює: підвищення нормативної визначеності на рівні законодавця, стандартизацію та мотивованість рішень контролюючих органів, а також належну доказову дисципліну й податкове управління на рівні платника. В умовах цифровізації та ризик-орієнтованого контролю особливого значення набувають прозорість критеріїв, обмеження дискреції та забезпечення ефективного оскарження.

Визначено, що мінімізація юридичних дефектів у податковій сфері є передумовою стабільності публічних фінансів і належного захисту майнових

прав платників податків. Дефекти нормотворення (нечіткість дефініцій, колізійність, прогалини, надмірна оціночність) у поєднанні з дефектами правозастосування (формалізм, непослідовність підходів, недостатня мотивованість рішень, процедурні порушення) створюють ситуацію правової невизначеності, яка закономірно трансформується у спори та збільшує адміністративні й судові витрати. Відтак запобігання таким дефектам має ґрунтуватися на принципах правової визначеності, пропорційності, добросовісності та єдності практики, а також на стандартизації доказування й прозорості процедур, де важливе значення має розвиток податкового управління платника: системне документування реальності операцій, контроль ризиків контрагентів і внутрішня координація правової позиції.

15. Констатовано, що юридичні дефекти правового регулювання податкових спорів (прогалини, колізії, нормативна нечіткість, оціночність категорій, несталість адміністративної практики та доказові дисбаланси) є об’єктивним наслідком динамічності податкових правовідносин і складності механізмів їх адміністрування. За таких умов судова практика набуває системоутворювального значення як механізм корекції та стабілізації правозастосування, забезпечуючи реалізацію принципу правової визначеності у процедурному й матеріальному вимірах. Подолання вказаних дефектів здійснюється через конкретизацію оціночних понять, формування стандартів мотивованості та пропорційності рішень контролюючих органів, визначення меж дискреції, а також установлення належних стандартів доказування і розподілу тягаря доказів. Відтак адміністративне судочинство виконує не лише захисну, а й нормотворчу (у функціональному сенсі) роль, забезпечуючи баланс між фіскальним інтересом держави та гарантіями прав платника податків.

Обґрунтовано, що напрямами подолання юридичних дефектів у податкових спорах є: колізійне врегулювання (пріоритет норм); застосування lex superior, lex specialis, lex posterior; пріоритет Конституції України, ПК України та міжнародних договорів над підзаконними актами; відсікання

«додаткових обов’язків», створених роз’ясненнями чи практикою органу; інтерпретаційне подолання невизначеності через граматичне, логічне, системне, телеологічне й історичне тлумачення; «контекстний контроль» норми в системі ПК України та суміжних актів; наповнення оціночних понять критеріями через судову практику; застосування презумпції на користь платника (in dubio pro tributario) через використання при множинному тлумаченні прав та обов’язків; заборону розширювального тлумачення норм, що встановлюють податковий обов’язок або санкції; застосування процесуальних запобіжників в доказуванні через покладення тягаря доведення правомірності рішення на контролюючий орган; здійснення оцінки належності, допустимості та достатності доказів; недопущення підміни податкового контролю «обов’язком платника довести все»; подолання прогалин у межах допустимого, що вимагає застосування загальних принципів права (законність, пропорційність, правова визначеність, добросовісність); обережне використання аналогії лише там, де це не створює новий податковий обов’язок; нейтралізація техніко-юридичних дефектів через ігнорування неправильних відсилок, дублювань, «помилкових» редакцій через системне читання; уніфікація судової практики через орієнтацію на висновки Верховного Суду; забезпечення єдності підходів до типових спорів (строки, докази, реальність операцій тощо); попередня експертиза законопроєктів на логічну й структурну узгодженість податкового законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. AAS «BTA Baltic Insurance Company» v Valsts ieņēmumu dienests. Request for a preliminary ruling from the Augstākā tiesa (Senāts) Reference for a preliminary ruling – Regulation (EEC) No 2 913/92 – Community Customs Code – Article 195 – Article 232(1)(a) – Article 221(3) – Common Customs Tariff – Recovery of the amount of the customs debt – Communication of the amount of duty to the debtor – Limitation period – Action taken against the guarantor to enforce the guarantee – Enforcement for the purposes of payment – Reasonable period Case C-230/20. URL: https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-230/20

2. Alharbi S. The Principles of Fairness & Efficiency in Designing of Tax Systems. *Journal of Contemporary Scientific Research*. 2019. Vol. 3, iss. 10.

3. Aristotle. On Sophistical Refutations. URL: https://www.loebclassics.com/view/aristotle-sophistical_refutations/1955/pb_LCL400.3.xml

4. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). *OECD*. URL: https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html

5. Bulves AD v. Bulgaria : Case of the European Court of Human Rights, Application no. 3991/03 : Judgment of 22 January 2009. P. 76–80.

6. Case C-183/14 : Judgment of the Court (Seventh Chamber) of 9 July 2015 – Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean v Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CA0183

7. Case C-218/21 : Judgment of the Court of Justice of the European Union. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/CASE/?uri=celex:62021CJ0218

8. Case C-325/91 : French Republic v Commission of the European Communities. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61991CJ0325_SUM

9. Case C-341/22 : Judgment of the Court of Justice of the European Union. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/CASE/?uri=CELEX:62022CJ0341

10. Case C-397/21 : HUMDA : Judgment of the Court, 13 October 2022. *Reports of Cases*. URL: https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&td=ALL&num=C-397/21

11. Case C-424/12 : Judgment of the Court (Second Chamber) of 6 February 2014 – SC Fatorie SRL v Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=oj:JOC_2014_093_R_0011_01

12. Case C-427/14: Judgment of the Court (First Chamber) of 10 December 2015 (request for a preliminary ruling from the Augstākās tiesas, Latvia) Case C-427/14 : Judgment of the Court (First Chamber) of 10 December 2015 – Valsts ieņēmumu dienests v «Veloserviss» SIA. URL: https://infocuria.curia.europa.eu/tabs/redirect/juris/liste.jsf?language=en&num=C-427/14

13. Case C-461/21 : Cartrans Preda : Judgment of the Court, 07 September 2023. *Reports of Cases*. URL: https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&td=ALL&num=C-461/21

14. Case C-512/21. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62021CJ0512

15. Case C-537/22 : Judgment of the Court of Justice of the European Union. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62022CJ0537

16. Case C-615/21, Napfény-Toll: Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 13 July 2023 (request for a preliminary ruling from the Szegedi Törvényszék – Hungary) – Napfény-Toll Kft v Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Reference for a preliminary ruling – Value added tax (VAT) – National legislation providing for the possibility of suspending, without any temporal limit, the limitation period for action by the tax authorities in the event of

court proceedings – Repeated tax procedures – Regulation No 2988/95 – Scope – Principles of legal certainty and effectiveness of EU law). URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=oj:JOC_2023_329_R_0002

17. Case C-835/18 : Judgment of the Court of Justice of the European Union. URL: https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&td=ALL&num=C-835/18

18. Closing the Tax Gap: HMRC's Approach to «Legal Interpretation Disputes». *Tax Journal*. URL: https://www.taxjournal.com/articles/closing-the-tax-gap-hmrc-s-approach-to-legal-interpretation-disputes-

19. Craig P. EU Administrative Law. Oxford : Oxford University Press, 2012. 823 p.

20. Fletcher J. F., Nielsen R. E. States Applying Tax Anti-Abuse Doctrines to Transactional Taxes. *Pillsbury Law*. URL: https://www.pillsburylaw.com/a/web/109676/109676.pdf

21. Grossman S., Stiglitz J. Information and Competitive Price Systems. *American Economic Review*. 1976. Vol. 66 (May). P. 246–253.

22. Handbuch der Rechtsförmlichkeit. 3. Auflage. *Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz*. URL: https://www.bmjv.de/SharedDocs/Publikationen/DE/Fachpublikationen/Handbuch_der_Rechtsfoermlichkeit.html

23. Judgment of the Court (Eighth Chamber) of 20 May 2021. URL: https://www.ndfr.nl/content/CELEX-62020CJ0230-ENG

24. Lenaerts K., Van Nuffel P. European Union Law. London : Sweet & Maxwell, 2011. 1142 p.

25. Nullum tributum sine lege. *Proverbia Iuris.* URL: https://www.proverbia-iuris.de/nullum-tributum-sine-lege/

26. OECD. Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. Paris : OECD Publishing, 2016. 132 p.

27. OECD. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris : OECD Publishing, 2023.

28. President of Ukraine Signs Anti-BEPS Law. *Deloitte Ukraine*. URL: https://www.deloitte.com/ua/en/services/tax/perspectives/tax-and-legal-alert-2020-05-22.html

29. Recommendations to Streamline the EU Tax System. *Accountancy Europe*. URL: https://accountancyeurope.eu/publications/accountancy-professions-recommendations-to-streamline-the-eu-tax-system/

30. Schønberg, S. Legitimate Expectations in Administrative Law. Oxford : Oxford University Press, 2000. 285 p.

31. Some Reflections on In Dubio Pro Tributario Principle. *Repozytorium Uniwersytetu Rzeszowskiego*. URL: https://repozytorium.ur.edu.pl/items/69ef98e5-f86d-41d1-8a98-155a699ad3c0

32. The Fine Line Between Simplification and Standardisation in EU Tax Law. *International Tax Review*. URL: https://www.internationaltaxreview.com/article/2ferqqcalmxre6v3mdrsw/sponsored/the-fine-line-between-simplification-and-standardisation-in-eu-tax-law

33. Understanding the Substance Over Form Accounting Principle for Preventing Tax Avoidance. *muc.co.id*. 2023. URL: *https://muc.co.id/en/article/understanding-the-substance-over-form-accounting-principle-for-preventing-tax-avoidance*

34. Valsts ieņēmumu dienests v 'Veloserviss' SIA (Reference for a preliminary ruling – Community Customs Code – Post-clearance examination of declarations – Principle of the protection of legitimate expectations – National rules placing restrictions on re-examination of the results of a post-clearance examination – Powers – Decision on the first post-clearance examination – Incorrect or incomplete information not known on the date of the decision).

35. Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden : Case of the European Court of Human Rights. URL: https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":["001-5831"]}.

36. Westberga Taxi AB and Vulic v. Sweden : Case of the European Court of Human Rights. URL: https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":["001-60627"]}.

37. What is a Business Purpose? *2112 Consulting*. URL: https://2112consulting.co.uk/what-is-a-business-purpose

38. Авансові внески з податку на прибуток. *Kmp.ua.* https://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/avansovi-vnesky-cpt/

39. Адміністративне право України. Повний курс : підручник / Галунько В., Діхтієвський П., Кузьменко О., Стеценко С. та ін. Херсон : ОЛДІ, 2018. 446 с.

40. Адміністрування податків і зборів. *i.factor.ua*. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2011/august/issue-65/article-59064.html?srsltid=AfmBOooRlQ88DLyx91VyMQVmau-OId7D2LSzLkY1h6AAZEIDIqf43HFZ

41. Аналіз регуляторного впливу до проекту постанови «Про внесення змін до Порядку підвищення кваліфікації педагогічних і науково-педагогічних працівників». *Міністерство освіти і науки України*. URL: https://mon.gov.ua/static-objects/mon/sites/1/regulatorna_dijalnist/2025/oprylyudn-proyektiv-rehulyat-aktiv-2025/26/analiz-reguliatornogo-vplivu-doopracyovano-stanom-na-26092025.pdf

42. Анатійчук В. Дефекти у правовому регулюванні суспільних відносин сфери найманої праці. *Юридичний вісник*. 2023. № 1. С. 81–90.

43. Антологія лібералізму : політико-правничі вчення та верховенство права / упоряд.: С. Головатий, М. Козюбра, О. Сироїд. Київ : Книги для бізнесу, 2008. 992 с.

44. Антошкіна В.К. Способи і правила тлумачення норм права та договорів. *Прикарпатський юридичний вісник.* 2019. Вип. 4 (29), т. 1. С. 8–12.

45. Артюх О.В. Податковий аудит у системі фінансового контролю : монографія. Одеса : Гельветика, 2018. 412 с.

46. Бабкіна О.В., Волинка К.Г. Теорія держави і права у схемах і визначеннях : навч. посіб. Київ : МАУП, 2004. 144 с.

47. Багрій О.І. Доктрина верховенства Конституції України (за матеріалами практики Конституційного Суду України) : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.02. Ужгород : Ужгород. нац. ун-т, 2016. 239 с.

48. Базов О.В. Міжнародно-правові аспекти тлумачення правових актів у правозастосовній судовій діяльності. *Альманах права правова аналітика: доктринальні підходи та галузеві виміри*. 2018. Вип. 9. С. 339–345.

49. Балинська О.М., Ященко В.А. Методологія сучасного правознавства : посіб. / за заг. ред. О.М. Балинської. Львів : ЛьвДУВС, 2018. 372 с.

50. Бандура О.О. Правознавство в системі наукового знання: аксіологічно-гносеологічний підхід : монографія. Київ : Нац. ун-т внутр. справ, 2010. 272 с.

51. Барандич С. Правозастосування в сучасному вимірі юридичної науки. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України.* 2014. № 4. С. 1–7.

52. Баскаков А.Я., Туленков Н.В. Методологія наукового дослідження : навч. посіб. Київ : МАУП, 2004. 216 с.

53. Безега В.В. Адміністративно-правові засади діяльності Національної поліції як суб'єкта сектору безпеки і оборони : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2020. 311 с.

54. Берназюк Я. Застосування принципу lex specialis при вирішенні колізій у законодавстві: аналіз судової практики. URL: https://constitutionalist.com.ua/wp-content/uploads/2023/01/120.pdf.

55. Берназюк Я О. Темпоральний підхід до вирішення колізії між актами законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право* . 2022. Вип. 72, ч. 2. С. 44–51.

56. Берназюк Я.О. Офіційне з'ясування всіх обставин у справі як спеціальний принцип адміністративного судочинства. *Верховний Суд України*. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_11_04_Bernazuk.pdf

57. Блажівська Н. Новації в оподаткуванні під час воєнного стану. *Верховний Суд України*. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/Prezentacija_novely_podatkovogo_zakonodavstva_BlazhivskaNE.pdf

58. Богачов А.Л. Філософська герменевтика : навч. посіб. Київ : Курс, 2006. 406 с.

59. Бойко В.В. Конкуренція правових норм. Загальнотеоретична характеристика. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право».* 2012. № 1 (5). С. 2–10. URL: http://lj.oa.edu.ua/articles/2012/n1/12bvvnzh.pdf

60. Борісова В., Баранова Л., Жилінкова І. Цивільне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2004. Т. 1. 656 с.

61. Бровко Н.І. Забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та захистом прав платників податків: європейські стандарти і українська практика. *Матеріали юридичного форуму «Верховенство права і права людини: інтеграція академічної та практичної юриспруденції»* (м. Біла Церква, 5 вересня 2025 р.). Біла Церква, 2025. С. 7–11.

62. Буроменська Н.Л. Поняття і правова природа принципу заборони зловживання правом : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ : Ун-т економіки та права «КРОК», 2021. 21 с.

63. Великий тлумачний словник сучасної української мови : 250 000 сл. та словосполучень / уклад. і голова. ред. В.Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2009. 1736 с.

64. Веремко В. Визначено критерії українського верховенства права: тепер українською. *Закон і бізнес*. 2017. Вип. 26 (1324), 01–07 лип. URL: https://zib.com.ua/ua/129306-stali_vidomi_kriterii_verhovenstva_prava_teper_ukrainskoyu.html#:~:text=%D0%A3%20%D0%BD%D1%96%D0%B9%20%D1%96%D0%B4%D0%B5%D1%82%D1%8C%D1%81%D1%8F%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%80%D1%96%D0%B7%D0%BD%D1%96,%D0%BD%D0%B5%D0%B4%D0%B8%D1

65. Вереша Р.В. Випадок та помилка у кримінальному праві : наук.-практ. посіб. Київ : Алерта, 2016. 50 с.

66. Визначення пріоритетності норми з питань оподаткування. *KMP.UA.* URL:https://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/determination-of-taxation-rules-priority/

67. Власов Ю.Л. Проблеми тлумачення норм права. Київ : Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2001. 180 с.

68. Водянніков О. Прогалина в праві як предмет конституційної скарги. *Право України*. 2018. № 12. С. 128–135.

69. ВП ВС визначила юрисдикцію податкових спорів, стороною в яких є платник податків, щодо якого порушено справу про банкрутство. *Верховний Суд України*. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1560729/

70. ВС роз'яснив, коли аналогія закону та аналогія права не використовує. *Судово-юридична газета*. URL: https://sud.ua/ru/news/publication/197828-vs-rozyasniv-koli-analogiya-zakonu-ta-analogiya-prava-ne-zastosovuyetsya-a20d6d

71. Гаврилюк С.В Доктринальні юридичні помилки: природа та шляхи подолання : дис. … д-ра філос. : 081. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2024. 179 с.

72. Гаврилюк С.В. Дослідження та аналіз помилки як наслідку омани в науці у правовій доктрині. *Features of the development of modern science in the pandemic's era :* I International Scientific and Theoretical Conference, December 3, 2021. Berlin : European Scientific Platform, 2021. Vol. 2. P. 12–17. URL: https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/scientia/article/view/17099

73. Гаврилюк С.В. Помилка в загальнофілософському значенні та як предмет дослідження юридичної науки. *Альманах права. Трансформація законодавства України в сучасних умовах*. 2021. Вип. 12. С. 148–153. DOI: DOI: https://doi.org/10.33663/2524-017X-2021-12-25

74. Гайтан В.В. Методологічні засади дослідження інформаційних прав людини. *Питання удосконалення методології сучасної юриспруденції* : тези II Міжнар. наук. конф., присвяч. пам'яті проф. О.В. Сурілова (м. Одеса, 30–31 березня 2012 р.) / за заг. ред. Ю.М. Оборотова. Одеса : Фенікс, 2012. 276 с.

75. Гарасимів Т.З. Природні та соціальні детермінанти формування девіантної поведінки людини: філософсько-правовий вимір : монографія. Львів : Львів. держ. ун-т внутр. справ, 2012. 420 с.

76. Геґель Г.В. Основи філософії права. Київ : Юніверс, 2000. 336 с.

77. Герасимчук Д.М. Податки як основа формування доходів бюджету : Thesis. 2020. URL: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/12569

78. Гетманцев Д. Ретроподаткотворчість. «Помилки» держави, за які відповідальність несе платник податків. *Дзеркало тижня*. URL: https://zn.ua/ukr/business/retropodatkotvorchist-pomilki-derzhavi-za-yaki-vidpovidalnist-nese-platnik-podatkiv-_.html

79. Гетманцев Д. Судові доктрини, що потребують перегляду з адміністративно-процесуального погляду. *Право України*. 2018. № 2. С. 84–101.

80. Гончаров В.В. Динамічне тлумачення юридичних норм. *Праці Львівської лабораторії прав людини і громадянина / ред. п. М. Рабінович та ін.* Серія I: Дослідження та реферати. Львів : СПОЛОМ, 2013. Вип. 27. 252 с.

81. Горбатюк В.Л. Багатоаспектна процедура тлумачення правових норм. *Інформація і право*. 2016. № 1 (16). С. 79–84.

82. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (втрата чинності).

83. Греца В.Я. Модифікація податкової системи в умовах військового стану. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2023. Вип. 78, ч. 2. С. 24–30.

84. Громадянське суспільство в Україні: сучасний стан, виклики, стратегія модернізації : монографія : у 2т. / за заг. ред. Ю.С. Шемшученка, О.В. Скрипнюка. Київ : Юрид. думка, 2018. Т. 1 : Загальнотеоретичні та конституційно-правові аспекти розвитку громадянського суспільства в Україні. 676 с.

85. Дамірлі М.А. Методологія порівняльно-правових досліджень. *Велика українська юридична енциклопедія* : у 20 т. / ред. Харків : Право, 2017. Т. 3 : Загальна теорія права. С. 272–279.

86. Данильян О.Г., Дзьобань О.П. Методи правового дослідження. *Велика українська юридична енциклопедія* : у 20 т. / ред. Харків : Право, 2017. Т. 2 : Філософія права. С. 456–460.

87. Данильян О.Г., Дзьобань О.П. Методологія наукових досліджень : підручник. Харків : Право, 2019. 368 с.

88. Данильян О.Г., Дзьобань О.П. Організація та методологія наукових досліджень : навч. посіб. Харків : Право, 2017. 448 с.

89. Демківський А.В., Безус П.І. Основи методології наукових досліджень : навч. посіб. Київ : Акад. муніцип. упр., 2012. 276 с.

90. Деркач П.М. Короткий словник синонімів української мови. Київ, 1960. 188 с.

91. Децюра С. Використовуємо презумпцію правомірності дій платника податків. *Factor*. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2025/april/issue-34/article-132743.html?srsltid=AfmBOoqtYhlScVDewFaOAe5Xe6w2D2JUNhr3tJs170bv6wVnXDtd1tYH

92. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text

93. Дмитрик О.О., Бех Г.В., Криницький І.Є. Фінансові правовідносини : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 320 с.

94. Дмитрик О.О., Токарєва К.О., Котенко А.М. Цифрові технології та їх вплив на платіжні системи. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 1. С. 718–722.

95. Добронравова І.С., Білоус Т.М., Комар О.В. Новітня західна філософія науки : підручник. Київ : Парапан, 2008. 216 с.

96. Добронравова І.С. Філософія та методологія науки : підручник. Київ, 2008. 223 с.

97. Доповідь щодо прав верховенства від 04.04.2011 № 512/2009 Європейської Комісії за демократію через право (Венеціанська Комісія). URL: https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev2-ukr.

98. Дроботова Т. Актуальні питання здійснення судового провадження під час розгляду справи в суді першої інстанції за практикою Верховного Суду. Позиції ВП ВС та ОП КГС ВС. *Верховний Суд України*. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2023_prezent/Prezent_akt_put_zdijs_sud_prov.pdf

99. Євграфова Є. Доктринальне тлумачення норм права (законів): природа і здійснення. *Вісник Академії правових наук України*. 2010. № 2. С. 40–51.

100. Євграфова Є. Проблема історії в правовій науці та практиці. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2014. № 1 (76). С. 42–53.

101. Європейська конвенція про обчислення строків (ETS № 76) від 16 травня 1972 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_677#Text

102. Желтобрюх І. Розвиток практики в податкових спорах: знакові рішення КАС ВС у 2023–2024 роках. *Верховний Суд України*. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2024_prezent/Prezent_znakovi_rish_KAS_VS_2023_2024.pdf

103. Заболотна Н.Я. Зловживання суб'єктивним цивільним правом як вид аномалії правової поведінки. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 3. С. 138–141.

104. Заверюха О.Б. Баланс інтересів учасників податкових відносин: теоретико-правовий аспект. *Нове українське право*. 2023. Вип. 3. С. 81–87.

105. Загальна теорія держави і права : підручник / М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін. ; за ред. М.В. Цвіка, О.В. Петришина. Харків : Право, 2009. 584 с.

106. Заіка Ю. Українське цивільне право : навч. посіб. Київ : Правова єдність, 2008. 368 с.

107. Замасло О.Т. Податкова система України в умовах євроінтеграції : дис. … д-ра екон. наук. Львів, 2018. 554 с.

108. Запотоцька О. Момент колізії в законодавстві реєстрації щодо платника акцизного податку. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : зб. тез доп. V Міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 р.). Київ : BAITE, 2022. С. 154–157.

109. Застосування строку позовної давності в адміністративному судочинстві. *Дніпровське міжрегіональне управління Міністерства юстиції України.* URL: https://just-dnipro.gov.ua/zastosuvannia-stroku-pozovnoi-davnosti-v-administratyvnomu-sudochynstvi/

110. Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики / упоряд. : М.І. Смокович, Р.Ф. Ханова ; відпов. за вип.: Н.Л. Богданюк та ін. Київ, 2022. 264 с.

111. ЗЕД юросіб – «спрощенців»: умови та обмеження. *7eminar.ua*. URL: https://7eminar.ua/news/8199-zovnisnyoekonomicna-diyalnist-yurosib-na-tretii-grupi-jedinogo-podatku-umovi-ta

112. Іванський А.Й. Роль юридичних презумпцій у регулюванні відносин фінансово-правової відповідальності. *Актуальні проблеми держави і права* : зб. наук. пр. Одеса, 2008. Вип. 42. С. 221–228.

113. Ісаєва Н.К. Проблеми застосування податкового законодавства України в частині визначення фізичної особи резидентом України. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 1. С. 96–99.

114. Калєніченко Л.І. Помилка як категорія правознавства. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Право*. 2014. № 1106, вип. 17. С. 31–33.

115. Калюжний Р.А. Римське приватне право : курс лекцій. Київ : Істина, 2005. 144 с.

116. Канзафарова І.С. Поняття методології правознавства. *Теорія права і держави* / за заг. ред. А. С. Васильєва. Київ : КНТ, 2010. С. 31–32.

117. Кант І. Пролегомени до кожної майбутньої метафізики, яка може стати як наука / пер. з нім. В. Терлецький. Київ : ППС-2002, 2005. 178 с.

118. Кантор Н.Ю. Цілепокладання норм адміністративного права : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Дніпро : Ун-т митної справи та фінансів, 2024. 388 с.

119. Капліна О.В. Правозастосовче тлумачення судом норм кримінально-процесуального права : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2009. 478 с.

120. Капцова Т. Прогалина в праві як передумова застосування юридичної аналогії. *Підприємство, господарство і право*. 2021. № 3. С. 92–94.

121. Квіт С.М. Герменевтика : навч. посіб. Київ : Києво-Могилян. акад., 2005. 42 с.

122. Кельман М.С. Загальна теорія держави і права : підручник. Київ : Кондор, 2018. 716 с.

123. Кельман М.С Методологія сучасного правознавства: становлення та основні напрями розвитку : автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Київ, 2013. 35 с.

124. Кельман М.С. Методологічні проблеми теорії держави і права : курс лекцій. Львів, 2010. 124 с.

125. Кількість податків у 2015-му скоротили. Які залишились? *Твоє місто.* URL: https://tvoemisto.tv/news/kilkist_podatkiv_u_2015mu_skorotyly_yaki_zalyshylys_68075.html

126. Ключові рішення Верховного Суду в податкових спорах. *Юридична фірма «Asters».* URL: https://www.asterslaw.com/ua/press_center/publications/klyuchovi_rishennya_verkhovnogo_sudu_v_podatkovikh_sporakh/

127. Коваленко А.А. Охоронна та захисна функція фінансового права в контексті заходів негативної юридичної відповідальності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2019. Вип. 58, т. 1. С. 19–23.

128. Коваленко Т.О. Юридичні дефекти правового регулювання земельних відносин в Україні : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2013. 632 с.

129. Коваленко Т.О. Юридичні дефекти у правовому регулюванні земельних відносин: поняття та види. *Вісник Академії адвокатури України*. 2011. № 2. С. 237–240.

130. Коваленко Ю., Войнов М. Штучний інтелект та права людини: орієнтири та обмеження у контексті національної безпеки та оборони. Київ, 2024. 28 с. URL: https://www.helsinki.org.ua/wp-content/uploads/2024/05/Preview_AI_human_right_A4-1.pdf

131. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV (в ред. Закону України № 2147-VIII від 03.10.2017). *Відомості Верховної Ради України* . 2005. № 35–37. ст. 446.

132. Козловський А.А. Право як пізнання. Чернівці : Рута, 1999. 295 с.

133. Коломієць П.В. Податкові пільги як фактор загрози податкової безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2022. Вип. 72, ч. 2. С. 66–70.

134. Коломоєць Т.О. Тлумачення актів адміністративного законодавства : монографія. Запоріжжя : Запор. нац. ун-т, 2011. 200 с.

135. Колотова О.В. Прогалини у праві та шляхи їх подолання : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2010. 21 с.

136. Колотова О.В. Відмежування прогалин у праві від суміжних правових явищ. *Часопис Київського університету права*. 2009. № 3. С. 55–59.

137. Комар П.Я. Верховенство права та судова правотворчість: знову про сутність конституційного принципу у світі пошуку ефективних шляхів його реалізації. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2020. Вип. 62. С. 36–40.

138. Комітет з питань податкової та митної політики рекомендує парламенту відхилити проект закону про внесення змін до Закону «Про систему оподаткування» (щодо тимчасової заборони збільшення податків та зборів). *Верховна Рада України*. URL: https://www.rada.gov.ua/news/Povidomlennya/20838.html

139. Конституційний Суд України. Проблеми законодавчих прогалин в конституційній юриспруденції : національна доповідь. URL: https://www.confeuconstco.org/reports/rep-xiv/report_Ukraine_uk.pdf

140. Конституція України : Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (зі змінами). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр

141. Корнієнко І.В. Методологія та методика інтерпретації норм цивільного права у працях Є. В. Васьковського. *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції до 150-річчя від дня народження Є. В. Васьковського*. С. 43–46.

142. Косович В.М. Загальнотеоретичні аспекти удосконалення нормативно-правових актів України : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.01. Львів, 2015. 488 с.

143. Косович В.М. Правотворчі помилки як внаслідок помилок у правотворчій техніці. *Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні* : матеріали XV регіон. наук.-практ. конф. (м. Львів, 4–5 лютого 2009 р.). Львів : Юрид. ф-т Львів. нац. ун-ту ім. Івана Франка, 2009. С. 14–17.

144. Костицький М.В. Правотворчість: деякі питання онтології. *Закон України «Про правотворчу діяльність» як механізм удосконалення правотворчого процесу в Україні* : зб. матеріалів наук.-практ. круглого столу (м. Київ, 12 квітня 2024 р.). Київ : Ін-т правотворчості та наук.-прав. експерт НАН України, 2024. С. 36–38.

145. Костицький М.В. Нормативізм як методологія юриспруденції. *Філософсько-методологічні проблеми права*. 2016. № 1 (11). С. 18–30.

146. Косцова І.П. Системне тлумачення норм права : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Івано-Франківськ : Івано-Франківськ. ун-т права ім. Короля Данила Галицького, 2016. 218 с.

147. Коталейчук С.П. Колізії в законодавстві: засоби їхнього подолання та шляхи подолання. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2006. № 2. С. 78–84.

148. Кравченко С.П. Мова як фактор правоутворення та законотворення : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Одеса : Нац. ун-т «Одеська юридична академія», 2000. 20 с.

149. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 № 2341-III (зі змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text

150. Крюкова І. Податки як елемент системи управління сталим розвитком. *Економічний вісник Причорномор'я*. 2024. DOI: https://doi.org/10.37000/ebbsl.2024.05.05

151. Курілов Є. Юридична практика: рішення КСУ про принцип юридичної визначеності як складник принципу верховенства права (28.01.2025). *Конституційний Суд України*. URL: https://ccu.gov.ua/novyna/yurydychna-praktyka-rishennya-ksu-pro-pryncyp-yurydychnoyi-vyznachenosti-yak-skladnyk

152. Кучерявенко М.П. Доктрина податкового права. *Право України*. 2020. № 4. С. 11–20.

153. Кучерявенко М.П. Податковий компроміс: платити неможливо залишити. *Фінансове право*. 2014. № 3. С. 44–48.

154. Кучерявенко М.П., Смичок Є.М. Процедурне регулювання виконання податкового обов'язку: проблемні аспекти при вирішенні судових спорів. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, переваги* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 липня 2019 р.). Київ, 2019. С. 140–143.

155. Лакушева Є.В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 210 с.

156. Латковська Т.А. Дотримання принципу стабільності у податкових правовідносинах: судова практика. *Juris Europensis Scientia*. 2023. Вип. 1. С. 84–88.

157. Легеза Ю.О. Розсуд суду адміністративного суду: поняття та класифікація. *Науковий юридичний журнал*. 2022. № 18. С. 77–81.

158. Лещенко О.В. Поняття, юридичні ознаки та види юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень* : у 2 т. : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 19 трав. 2023 р.) / за заг. ред. С.В. Ківалова. – Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. – Т. 2. С. 60–64.

159. Лещенко О.В. Щодо поняття «члену сім'ї» у контексті необхідності декларування. *Європейський вибір України, розвиток науки та національна безпека в реаліях масштабної військової агресії та глобальних викликів XXI століття до 25 річчя Національного університету «Одеська юридична академія» та 175-річчя Одеської школи права :* матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Одеса, 17 червня 2022 р., Національний університет «Одеська юридична академія» – Одеса : Видавництво «Юридика», 2022. С. 105–108. URL: https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/0d3ce3ea-f104-4952-a124-c1b24e5ac440/content

160. Лещенко О. В. Аналогія закону та права у справах про податкові санкції: європейські стандарти та українська судова практика. Modern Achievements in Legal Science and Practice (March 19–20, 2025. Riga,

the Republic of Latvia) : International scientific conference. Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2025.

161. Лещенко О.В. Гармонізація національного податкового законодавства України до міжнародних стандартів як напрям подолання юридичних дефектів та колізій. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2025. № 2 (88). С. 234–239.

162. Лещенко О.В. Інтерпретаційні методи усування юридичних дефектів у податковому праві. *Правові новели*. 2024. № 24. С. 285–295.

163. Лещенко О.В. Класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві: значення та критерії застосування. *Держава та регіони*. *Серія: Право.* 2025. № 1. С. 224–233.

164. Лещенко О.В. Логічна недосконаліть, дублювання та нераціональна структура податкового законодавства: вплив на принципи податкового права. *Право та державне управління*. 2025. № 2. С. 276–282.

165. Лещенко О.В. Методологія наукового пізнання у праві: вимір доктринального дослідження змісту податкових правовідносин. *Правові новели*. 2025. № 25. С. 166–171.

166. Лещенко О.В. Поняття, правові ознаки та види конкуренції норм податкового законодавства. *Правові новели*. 2025. № 26. С. 476–484.

167. Лещенко О.В. Поняття, правові ознаки та види прогалин у праві, правовий вакуум та прогалини у податковому законодавстві. *Правова позиція. Серія: Право*. 2025. № 1 (46). С. 104–108.

168. Лещенко О.В. Поняття, юридичні ознаки та види юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 19 травня 2023 р.) / за заг. ред. С.В. Ківалова. Одеса : Юридика, 2023. Т. 2. С. 60–64.

169. Лещенко О.В. Попередження юридичних дефектів у податковому законодавстві та спорах. *Правова парадигма відновлення України: проблеми*

та перспективи : матеріали XVI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 12 лютого 2026 р.). Тернопіль : Вектор, 2026. С. 234–240.

170. Лещенко О.В. Практика подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Правова позиція. Серія: Право*. 2025. № 2 (47). С. 225–229.

171. Лещенко О.В. Роль та значення методу аналогії у податковому праві як порушення подання прогалин чинного законодавства України. *Право і суспільство*. 2025. № 2. С. 766–771.

172. Лещенко О.В. Система інтерпретаційних методів у податковому праві: виявлення до нейтралізації юридичних дефектів. *Право і суспільство*. 2024. № 6. С. 331–339.

173. Лещенко О.В. Системні недоліки законодавчої техніки в податковому праві: види та правові характеристики. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2025. № 3 (89). С. 153–159.

174. Лещенко О.В. Формування судової практики із застосування аналогічного закону та права у регулюванні податкових правовідносин в Україні. *Право і суспільство*. 2025. № 3, т. 2. С. 607–614.

175. Лещенко О.В. Подолання юридичних дефектів податкового законодавства в умовах воєнного стану. *VIII Міжнародний правничий форум «Права людини та публічне врядування»*. 2025. С. 524–526.

176. Лилак Д.Д. Проблеми колізій у законодавстві України (теорія і практика) : дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2004. 175 с.

177. Лист Вищого адміністративного суду України від 01.11.2011 № 640/20468/18. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/85033140

178. Логвин А.В. Податковий контроль: проблемні питання. *Правова освіта і наука як вимога часу: нові європейські виклики.* 2021. DOI: https://doi.org/10.30525/978-9934-26-148-0-32

179. Лукашев О.А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія. Харків : Право, 2010. 304 с.

180. Мазан Л.М. Дія законів та інших нормативно-правових актів у часі в Стародавній Римській державі. *Держава і право*. 2011. Вип. 52. С. 65–71.

181. Мазур М. Принцип правової визначеності та зміни судової практики. *Верховний Суд України*. URL: https://so.supreme.court.gov.ua/authors/607/pryntsyp-pravovoi-vyznachenosti-ta-zminy-sudovoi-praktyky.

182. Малента В.С. Неофіційне тлумачення норм права : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2010. 244 с.

183. Малишев Б.В., Москалюк О.В. Застосування норм права (теорія і практика) : навч. посіб. / за заг. ред. Б.В. Малишева. Київ : Реферат, 2010. 260 с.

184. Мартинюк Н. Проблеми девіації у правовій системі соціокультурних змін. *Науковий вісник ЛНУ. Серія: Право*. 2017. Вип. 861. С. 161–169.

185. Матат Ю.І. Застосування норм права в субсидіарному порядку: основні вимоги та передумови. *Актуальні проблеми права: теорія і практика* : зб. наук. пр. Луганськ : Східноукр. нац. ун-т ім. Володимира Даля, 2013. № 26. С. 378–384.

186. Матвєєва Л.Г. Юридична природа та місце офіційних інтерпретаційних актів у правовій системі України : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2005. 276 с.

187. Машков А. Проблеми теорії держави і права: основи : курс лекцій. Київ : К.І.С., 2008. 470 с.

188. Мельник Я. Помилки в системі традиційної логіки: філософсько-діалектичний та комунікативно-девіатологічний аспекти. Івано-Франківськ, 2019. 107 с.

189. Методологія. *Словник української мови* : в 11 т. / ред. Київ : Наук. думка, 1973. Т. 4 : І–М. С. 692. URL: http://sum.in.ua/p/4/692/2

190. Мішина Н.В. Принцип субсидіарності як засада місцевого самоврядування. *Регіональна політика: історія, політико-правові засади, урбаністика, просторове планування, архітектура* : зб. наук. пр. : у 2 ч. / за ред. п. М. Кулікова. Київ ; Тернопіль : Бескиди, 2019. Вип. 5, ч. 1. С. 20–22.

191. Міщенко Л. «Дію, як вірю» чи «що скажуть люди». Як суспільні норми впливають на довіру до інституцій, відносини в суспільстві та сприйняття реформ. *Staff Communities.* URL: https://digital.staff-capital.com/uk/дію-як-вірю-чи-що-скажуть-люди-як-с/

192. Монаєнко А.О. Застосування принципу правової визначеності у практиці ЄС у податкових справах. *Юридична газета*. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/zastosuvannya-principu-pravovoyi-viznachenosti-u-praktici-sudu-es-u-podatkovih-spravah.html

193. Мороз В.П. Баланс приватних і публічних інтересів у податкових правовідносинах: концепція і практичне значення для правозастосування. *Успіхи і досягнення в науці*. 2025. № 11 (21). DOI: https://doi.org/10.52058/3041-1254-2025-11(21)

194. Москалюк О.В. Механізм подолання змістовних і темпоральних колізій норм права : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ : КНУ ім. Тараса Шевченка, 2011. С. 10–15.

195. Москалюк О.В. Співвідношення колізійних норм і колізійних принципів при подоланні колізій між нормами рівної юридичної сили. URL: http://www.vru.gov.ua/content/article/visnik08_09.pd

196. Мочерад А.В. Ефективність інтерпретаційної діяльності: техніко-технологічні аспекти. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 4. С. 30–33.

197. Муніципально-правові колізії: загальнотеоретичний аспект : монографія. Ужгород, 2021. 419 с.

198. Мушенок В.В. Основні терміни та поняття Податкового кодексу України : навч. посіб. Київ : Нюанс-де-Юре, 2011. С. 48.

199. Навроцька Ю.О. Тлумачення права як зміст інтерпретаційної діяльності: загальнотеоретична характеристика. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2022. Вип. 72, ч. 1. С. 223–224.

200. Настасяк І.Ю. Тлумачення правових норм : навч. посіб. Львів : ЛьвДУВС, 2009. 336 с.

201. Науково-практичний коментар до Закону України «Про адміністративну процедуру» / авт. колектив: О.Ф. Андрійко, В.М. Бевзенко та ін. ; за заг. ред. В.П. Тимощука. Київ, 2023. 545 с.

202. Національна стратегія доходів до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Національна_стратегія_доходів_2030.pdf

203. Негара О.В. Дефекти конституційної правотворчості. Одеса, 2018. 40 с.

204. Нипадимка А.С. Професійна термінологія в лінгвістичній підготовці студентів-юристів. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Філологія. Соціальні комунікації*. 2019. Т. 30 (69), № 2, ч. 1. С. 156–167.

205. Нікіфоров М.О. Пріоритетність як принцип застосування податкового законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2019. Вип. 56, т. 2. С. 25–30.

206. Нікола М. Аристотель. *Зарубіжні письменники* : енциклопед. довід. : у 2 т. Тернопіль : Навч. кн. Богдан, 2005. Т. 1. С. 3–64.

207. Ніколенко Л.М., Іванюта Н. В., Батечко А. І. Теорія держави та права : навч. посіб. Київ : Дакор, 2021. 215 с.

208. Новіков Є А. Принцип субсидіарності як юридична гарантія захисту суверенних прав держав-членів Європейського Союзу. *Журнал східноєвропейського права*. 2025. № 133. С. 155–167.

209. Новітнє вчення про тлумачення правових актів : : навч. посіб. / В.Г. Ротань, І.Л. Самсін, А.Г. Ярема та ін. ; відп. ред. В.Г. Ротань. Харків : Право, 2013. 752 с.

210. Новітні досягнення та вектори розвитку сучасної юриспруденції : колективна монографія / за заг. ред. Т. О. Коломоєць. Львів ; Торунь : Ліга-Прес, 2021. 443 с.

211. Новіцький В.В. Вплив концептуального праворозуміння на формування методології юридичної науки. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2018. № 8 (202). С. 45–49.

212. Новіцький В.В. Методологія аналізу прав людини та юридичних гарантій їх реалізації. *Держава і право. Серія: Юридичні науки*. 2018. Вип. 80. С. 28–38.

213. Новіцький В.В. Методологія наукового дослідження юридичних гарантій прав людини. *Альманах права. Трансформація законодавства України в сучасних умовах*. 2018. Вип. 9. С. 233–237.

214. Новіцький В.В. Проблемні аспекти методології науково-практичних досліджень. *Актуальні питання розвитку юридичної науки та практики* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 18 травня 2018 р.). Київ, 2018. Т. 1. С. 134–136.

215. Носов К., Архангельський М. Судові рішення Верховного Суду в податкових спорах: на що потрібно звернути увагу. *Юридична газета*. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/sudovi-rishennya-verhovnogo-sudu-v-podatkovih-sporah-na-shcho-potribno-zvernuti-uvagu.html

216. Оборотов Ю.М. Парадигми права і держави в епоху постмодерну. *Актуальні проблеми держави і права* : зб. наук. пр. Одеса : Юрид. л-ра, 2002. Вип. 16. 744 с.

217. Оборотов Ю.М. Поняття «образ держави» та його різновиди в умовах глобалізації. *Актуальні проблеми держави і права*. 2003. С. 7–15.

218. Огляд окремих правових позицій Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду за участю податкових органів. *Державна податкова служба України*. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/oglyad-pravovih-pozitsiy/print-837436.html

219. Окрема думка (спільна) суддів Верховного Суду від 21.01.2020 у справі № 820/11382/15 про поновлення Верховного Суду у складі Палати з розгляду справ щодо податків, зборів, інших обов'язкових платежів КАС ВС. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/87363996

220. Окрема думка судді Верховного Суду І. А. Васильєвої від 26.11.2020 у справі № 500/2486/19 (адміністративне провадження № К/9901/19455/20). URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/93595466

221. Окрема думка судді Верховного Суду Л. І. Бившевої від 26.11.2020 у справі № 500/2486/19 (адміністративне провадження № К/9901/19455/20). URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/93541838

222. Окрема думка суддів Верховного Суду І. Л. Желтобрюх, О. В. Білоуса, Н.Є. Блажівської від 26.11.2020 у справі № 500/2486/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/94102108

223. Окрема думка суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду на постанову Судової палати з розгляду справи про захист соціальних прав КАС ВС від 31.03.2021 у справі № 805/430/18-а. URL: https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/96179375

224. Омана. Словник української мови : в 11 т. / ред. Київ : Наук. думка, 1974. Т. 5. С. 691–692.

225. Омельяненко В.А. Інституційні аспекти управління податковим потенціалом промисловості. *Часова характеристика економічних реформ*. 2021. № 3. С. 58–67. DOI: https://doi.org/10.32620/cher.2021.3.07

226. Оніщенко Н.М. Методологія теорії держави і права (деякі аспекти розгляду). *Держава і право. Серія: Юридичні науки*. 2016. Вип. 71. С. 3–20.

227. Оніщенко Н.М. Національно-правова система: оптимізація, реформування, оновлення. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2017. № 4. С. 26–31.

228. Пархоменко Н.М. Джерела права: проблеми теорії та методології : монографія. Київ : Юрид. думка, 2008. 336 с.

229. Пархоменко Н.М. Парадигма правового регулювання в Україні: змістовно-інструментальні виміри. Київ : Парламент. вид-во, 2023. 320 с.

230. Пасенюк О.М. Судова реформа в Україні: крок вперед, два кроки назад. *Сучасні виклики та актуальні проблеми судової реформи в Україні* : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 21 жовтня 2022 р.) /

редкол.: О. В. Щербанюк та ін. Чернівці, 2022. С. 59–62. URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/suchasni_vyklyky_ta_aktualni_problemy_sudovoyi_reformy_v_ukrayini_2022.pdf

231. ПДФО забезпечує 33 % надходжень зведеного бюджету: 507,8 млрд грн за 10 місяців. *Державні сайти України*. URL: https://cv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/952698.html

232. Петрушенко В. Гносеологія та епістемологія : навч. посіб. Львів : Новий Світ–2000, 2020. 209 с.

233. Пилипчук М.І., Григорєв А.С., Шостак В.В. Основи наукових досліджень : підручник. Київ : Знання, 2007. 270 с.

234. Пирога С.С. Правові проблеми, спричинені недоліками податкового законодавства України. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2023. Т. 30, № 4. С. 228–240.

235. Пихтін К. Юридичні аспекти криптовалюти в Україні: регулювання та перспективи. *Justice.* URL: https://justice.dp.ua/ua/yuridichni-aspekti-kriptovalyut-v-ukrayini-regulyuvannya-ta-perspektivi/

236. Після адміністративного оскарження ППР є лише місяць для подання позову – ВП ВС. *Закон. Бізнес.* URL: https://zib.com.ua/ua/168124.html#:~:text=При%20зверненні%20з%20позовом%20про,122%20КАС

237. Платон. Сучасний словник з етики /М.Г. Тофтул. Житомир : Вид-во ЖДУ ім. І. Франка, 2014. С. 300–304.

238. Погребняк С.П. Колізії у законодавстві України та шляхи їх переборення : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Харків : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2001. 19 с.

239. Погребняк С.П. Прогалини в законодавстві та засоби їх подолання. *Вісник Академії правових наук України* : зб. наук. пр. Харків : Право, 2013. № 1 (72). С. 44–56.

240. Погребняк С.П. Колізії у законодавстві України та шляхи їх переборення : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2001. 201 с.

241. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

242. Податкові спори в адміністративному судочинстві : збірник тез доповідей V Міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 р.). Київ : BAITE, 2022. 240 с.

243. Посібник з філософії. URL: https://subjectum.eu/philosophy/philosophy/index.html

244. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 01.11.2023 у справі № 908/129/22. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/114904850

245. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 у справі № 160/3364/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864

246. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 16.07.2025 у справі № 500/2276/24. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/128993275

247. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 19.12.2024 № 990/303/24 (11-251заі24). URL: https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/124522579

248. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 у справі № 816/687/16. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata19_04_01_2022_816_687_16

249. Постанова Верховного Суду від 26.02.2025 у справі № 200/4768/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977

250. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 23.07.2019 у справі № 620/3609/18. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/83356122

251. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 14.08.2018 у справі № 803/1583/17. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/75932783

252. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 30.01.2018 у справі № 815/2745/17. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/72028890

253. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 05.09.2018 у справі № 811/300/17. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/76273481

254. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 14.03.2018 у справі № 820/1867/17. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/72791164

255. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 13.02.2018 (провадження К/9901/1997/17) у справі № 826/16171/16. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/72289511

256. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 21.09.2018 у справі № 810/4099/16. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/76615265

257. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 29.03.2018 у справі № 813/2808/16. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/73042384

258. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 30.08.2018 у справі № 813/2897/16. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/76141029

259. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 10.02.2021 у справі № 380/671/20. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/94904871

260. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 03.04.2020 у справі № 2540/2576/18. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/88575707

261. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 12.07.2023 у справі № 200/4704/21. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/112156111

262. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 26.11.2020 у справі № 500/2486/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515

263. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду у справі № 160/19256/22 (адміністративне провадження № К/990/29152/23). URL: https://reyestr.court.gov.ua/ Review/113768147

264. Постанова Кіровоградського окружного адміністративного суду від 29.03.2017 у справі № П/811/300/17. URL: https://reyestr.court.gov.ua/ Review/66293489

265. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 10.10.2024 у справі № 320/2243/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/ Review/122279608

266. Правові позиції Верховного Суду у спорах про оподаткування в умовах воєнного стану. *Верховний Суд України*. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/ supreme/2022_prezent/2022_10_18_Gimon_05_07_2022.pdf

267. Презумпція правомірності рішення платника податків. *KPMG Ukraine.* URL: https://kpmg.com/ua/uk/home/insights/2021/11/prezumptsiya-pravomirnosti-rishen-platnyka-podatkiv.html

268. Пригоцький В. Пригоцький В. Щодо прогалин права як детермінант виникнення адміністративно-господарського спору, їх виявлення та подолання. URL: https://nasplib.isofts.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/ 4e7e4c71-3ca8-4051-99ba-a65836c6e50e/content

269. Пришва Н.Ю. Правове регулювання публічних доходів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Юридичні науки.* 2005. Вип. 63–64. С. 71–73.

270. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text

271. Про віртуальні активності : Закон України від 17.02.2022 № 2074-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20/print

272. Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення адміністрування податків, усування технічних та логічних незручностей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 465-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/465-20#Text

273. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text

274. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : Закон України від 20.12.2016 № 1791-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19#Text

275. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів : Закон України від 23.11.2018 № 2628-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#Text

276. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України від 31.07.2014 № 1621-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text

277. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування в період дії воєнного стану : Проект Закону від 31.01.2023 № 8401. URL: https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1636049

278. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n5

279. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України про звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищення чи пошкодження нерухомого майна : Закон України від 11.04.2023 № 3050-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20#Text

280. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усування технічних та логічних незручностей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text

281. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень : Закон України від 24.10.2013 № 657-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/657-18#Text

282. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків : Закон України від 21.11.2023 № 3474-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3474-20#Text

283. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text

284. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11.09.2003 № 1160-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text

285. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків : наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v_311330-09#Text

286. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податкових зобов’язань, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 розділу 10 розділу XX «Перехідні положення»

Податкового кодексу України, та перелік документів на підтвердження : наказ Міністерства фінансів України 29.07.2022 № 225. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text

287. Про затвердження форми заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального, акцизної накладної, розрахунок коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, Порядок заповнення акцизної накладної, розрахунок коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального : на Міністерства фінансів України від 25.02.2016 № 218. URL: https://tax.gov.ua/baneryi/elektronne-administruvannya/nakazi/67506.html

288. Про затвердження форми заяви про реєстрацію платника акційного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акційних складів, акційної накладної, розрахунок коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового, Порядок заповнення акцизної накладної, розрахунок коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового : наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2019 № 262. URL: https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/73574.html

289. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни : Закон України від 03.03.2022 № 2115-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text

290. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text

291. Про період дії ІПК та чи звільняється від відповідальності платник за вчинення податкових правопорушень, який діяв відповідно до отриманої ІПК? *Державна податкова служба України у Дніпропетровській області*. URL: https://dp.tax.gov.ua/media-ark/local-news/print-818996.html

292. Проблеми тлумачення правових норм : : посібник / авт.-упоряд. О. М. Балинська. Львів : Львів. держ. ун-т внутр. справ, 2021. 392 с.

293. Прус Е.У. Помилка при застосуванні права. Поняття та характеристика. *Актуальні проблеми політики*. 2014. Вип. 51. С. 79–86. URL: https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/be648d56-eaa8-4756-85c3-7d3dccfbf5d9/content

294. Пушняк О.В. Питання дії права в часі при подоланні прогалин у законодавстві. *Теорія і практика правознавства*. 2013. № 2 (4). URL: http://nauka.juracademy.kharkov.ua/download/el_zbirnik/2.2013/4.pdf

295. Рабінович П.М. Основи загальної теорії держави і права : навч. посіб. Київ : Атіка, 2004. 176 с.

296. Рабінович П.М. Методологія вітчизняного загальнотеоретичного праводержавознавства: деякі сучасні тенденції. *Право України*. 2014. № 1. С. 11–21.

297. Рабінович П.М. Проблеми трансформації методології вітчизняного правознавства: досягнення, втрати, перспективи. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. № 4. С. 3–14.

298. Рабінович П.М. Офіційно-нормативне тлумачення законодавства як інструмент адаптації правового регулювання до соціальних змін. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. № 1 (28). С. 23–35.

299. Раделицький Ю.О. Місцеві бюджети в контексті фінансової децентралізації в Україні : дис. … д-ра екон. наук. Львів, 2019. 443 с.

300. Радикальне зменшення податків, як відповідь на російську агресію. *Главком*. URL: https://glavcom.ua/columns/vadymdenysenko/radikalne-zmenshennya-podatkiv-yak-vidpovid-na-rosiysku-agresiyu-818316.html.

301. Ретроподаткотворчість. «Помилки» держави, за які відповідальність несе платник податків. *Дзеркало тижня*. URL: https://zn.ua/ukr/business/retropodatkotvorchist-pomilki-derzhavi-za-yaki-vidpovidalnist-nese-platnik-podatkiv-_.html

302. Ретроспективне застосування податків створює небезпечний прецедент і податкову невизначеність для іноземних інвесторів – голова Райффайзен Банку. *Liga zakon*. URL: https://biz.ligazakon.net/news/223827_retrospektivne-zastosuvannya-podatkv-stvoryu-nebezpechniy-pretsedent--podatkovu-neviznachenst-dlya-nozemnikh-nvestorv---golova-rayffayzen-banku

303. Реформа спрощеної системи оподаткування 2025–2027: аналіз Національної стратегії доходів. *7eminar.ua*. URL: https://7eminar.ua/news/8530-reforma-sproshhenoyi-sistemi-opodatkuvannya-2025-2027-analiz-nacionalnoyi-strategiyi-doxodiv

304. Риженко О.С. Юридичні дефекти використання поняття «ризик» у Податковому кодексі України. *Часопис Київського університету права*. 2015. № 4. С. 123–127.

305. Риндюк В.І. Правотворчі помилки: поняття, види, способи їх попередження, виявлення та виправлення. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2012. № 8. С. 21–27.

306. Риндюк В.І. Техніко-юридичні помилки в нормативно-правових актах: поняття та види. *Держава і право*. 2012. Вип. 57. С. 3–9.

307. Рікер П. Конфлікт інтерпретацій: нариси про герменевтику. Київ, 2023. 230 с.

308. Рішення Європейського суду з прав людини від 14.10.2010 у справі «Щокін проти України» (заяви № 23759/03 та № 37943/06). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858#Text.

309. Рішення Конституційного Суду України від 13.12.2011 № 17-рп/2011 у справі за конституційним поданням 54 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Закону України «Про судоустрій і статус суддів», КПК України, ГПК України, ЦПК України, КАС України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-11#Text

310. Рішення Конституційного Суду України від 20.03.2002 № 5-рп/2002 у справі за конституційними поданнями 55 народних депутатів України та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статей 58, 60 Закону України «Про Державний бюджет України на 2001 рік» (справа щодо пільг, компенсацій і гарантій). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-02#Text

311. Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 30.05.2025 у справі № 640/14667/20. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/127769088

312. Роздайбіда А.А. абезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 198 с.

313. Романюк Я.М. Єдність судової практики: теоретичні засади та вдосконалення законодавчого забезпечення. *Вісник Верховного Суду України*. 2012. № 5 (141). С. 37–42.

314. Самсонов В.В., Сільвестров А.М., Тачиніна О.М. Методологія наукових досліджень та приклади її використання : навч. посіб. Київ : НУХТ, 2022. 385 с.

315. Сахно Д.С. Зловживання правом у податкових правовідносинах : дис. … канд. юрид. наук (д-ра філос.) : 12.00.07 (081). Ірпінь : Ун-т держ. фіскальної служби України, 2019. 248 с.

316. Сахно Д.С. Публічний інтерес у податкових відносинах та чинники, що загрожують його реалізації. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 1 (22), т. 2. С. 55–58.

317. Селіванов В.М. До проблеми методологічного забезпечення теоретичного аналізу державотворення і правотворення в Україні. *Право України*. 2006. № 4. С. 21–28.

318. Селіванов В.М. Проблема методології обґрунтованості вітчизняного правознавства та юридичної практики. Право України. 1998. № 12. С. 34–43.

319. Семеніхін І.В. Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз : наук. доп. Харків : Юрайт, 2012. 87 с.

320. Семчик О.О. Принципи публічної фінансової діяльності як системоутворюючі поняття фінансового права. *Альманах права*. 2012. № 3. С. 434–438.

321. Сердюк В.В. Актуальні питання діяльності апаратів вищих спеціалізованих судів у контексті судової реформи. *Часопис цивільного і кримінального судочинства*. 2011. № 1. С. 27–37.

322. Сємко М.О. Філософія права та її значення в процесі реформування правової системи України. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. С. 430–435. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/64158/1/282304-Текст%20статті-650673-1-10-20230618.pdf

323. Скакун О.Ф. Теорія держави і права (енциклопедичний курс) : підручник. Харків : Еспада, 2006. 776 с.

324. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : підручник. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. 520 с.

325. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : підручник. Харків : Консум, 2006. 656 с.

326. Скотний В.І. Філософія: історичний і систематичний курс. Київ : Знання України, 2005. 576 с.

327. Слінько С. Юридичні наслідки слідчих помилок. *Прокуратура. Людина. Держава*. 2004. № 6 (36). С. 78–82.

328. Смичок Є.М. До питання співвідношення понять судова доктрина, судовий прецедент, квазіпрецедент, судова правотворчість. *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)* : зб. ст., доп. та тез учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 4–5 жовтня 2019 р.). Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. С. 360–364.

329. Смичок Є.М. Принципи податкового законодавства в умовах дії воєнного стану в Україні. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : зб. тез доп. V Міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 р.). Київ : ВАІТЕ, 2022. С. 207–210.

330. Смичок Є.М. Вплив принципів податкового права на побудову галузі податкового законодавства. *Право України*. 2017. № 7. С. 83–89.

331. Смичок Є.М. Класифікація судової доктрини в доктрині податкового права. *Юридичний вісник*. 2020. № 6. С. 100–106.

332. Смичок Є.М. Судові доктрини у податковому праві : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя : Запоріз. нац. ун-т, 2021. 450 с.

333. Старостюк А.В. Застосування норм права : навч. посіб. Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2007. 138 с.

334. Сухих Г.О. Проблеми формування, функціонування та відшкодування податку на додану вартість. *Чернігівський науковий часопис Чернігівського державного інституту економіки і управління. Серія 1: Економіка і управління*. 2012. № 1. С. 127–133.

335. Суходубова І.В. Стабільність і динамізм законодавства: поняття, співвідношення, засоби забезпечення : монографія / наук. ред. О. В. Петришин. Харків : Право, 2016. 228 с.

336. Сухонос В.В. Теорія держави і права : навч. посіб. Суми : Університет. кн., 2005. 536 с.

337. Сухонос В.В. Теорія держави і права : підручник. Суми : Університет. кн., 2018. 544 с.

338. Сучасний тлумачний словник української мови: 60 000 слів / уклад. Н. Кусайкіна, Ю. Цибульник ; за заг. ред. В. Дубічинського. Харків : Школа, 2013. 784 с.

339. Сушкова О.Є. Податкова дисципліна як фактор податкової безпеки регіону. *Young Scientist*. 2014. № 4 (07). С. 131–135.

340. Татьянченко О.А. Проблеми податкового законодавства в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2023. Вип. 80, ч. 1. С. 582–587.

341. Теньков С О. Помилки в юридичних документах: попередження та уникнення. Коментар. Роз'яснення. Судова практика : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2020. 254 с.

342. Теорія держави та права : навч. довід. / уклад.: О. М. Шуміло, О. В. Панасюк. Суми : Мрія, 2023. 91 с.

343. Тернавська В.М. Правотворча політика України : монографія. Одеса : Гельветика, 2022. 119 с.

344. Тітова О.В, Принцип рівності платників податків перед законом: питання удосконалення податкового законодавства. *Правничий часопис Донецького університету*. 2014. № 1–2. URL: https://jpch.donnu.edu.ua/article/view/2751

345. Тлумачення та застосування Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод Європейським судом з прав людини та Судом України : навч. посіб. / М.В. Мазур, С.Р. Тагієв, А.С. Беніцький, В.В. Кострицький ; за ред. В.М. Карпунова. Луганськ : РВВ ЛДУВС, 2006. 600 с.

346. Тодика Ю.М. Тлумачення законів і Конституції України: теорія і практика : монографія. Харків : Факт, 2001. 328 с.

347. Угольков Є. Принцип in dubio pro tributario в податкових правовідносинах. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2025. № 3. С. 92–101.

348. Узагальнюючі податкові консультації: місце оприлюднення та гарантії для платників. *Державна податкова служба України у Сумській області*. URL: https://sumy.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-951334.html

349. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2010. 199 с.

350. Ухвала Конституційного Суду України від 05.06.1997 № 9-з/97 про відмову у відкритті конституційного провадження у справі за конституційним поданням Луганської міської ради щодо офіційного тлумачення пункту 19 частини 2 статті 19 та пункту 2 частини 1 статті 34 Закону України «Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v041u710-98#Text

351. Ухвала Конституційного Суду України від 10.03.1998 № 1-уп/98 про припинення конституційного провадження у справі за конституційним поданням народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) указів Президента України про призначення перших заступників, заступників міністрів та заступників керівників інших центральних органів виконавчої влади України, виданих протягом липня-грудня 1996 року та січня 1997 року від 10 березня 1998 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001u710-98#Text

352. Ухвала Солом'янського районного суду міста Києва від 13.01.2025 у справі № 124360225. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/124360225

353. Ухвалений Закон, що спрощує реєстрацію і облік платників податків. Liga zakon. URL: https://jurliga.ligazakon.net/news/100134_ukhvaleniy-zakon-shcho-sproshchu-restratsyu--oblk-platnikv-podatkv

354. Федик С.Є. Особливості тлумачення юридичних норм щодо прав людини (за матеріалами практики Європейського суду з прав людини та Конституційного Суду України) : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Львів, 2002. 216 с.

355. Федик С.Є. Тлумачення за «обсягом» юридичних норм щодо прав людини Конституційним Судом України та Європейським судом з прав людини. *Держава і право.* Юридичні і політичні науки : зб. наук. пр. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. Вип. 12. С. 13–18.

356. Філософія : підручник / за ред. О.П. Сидоренка. Київ : Знання, 2008. 891 с.

357. Філософія права : підручник / за ред. О.Г. Данильяна. Харків : Право, 2014. 250 с.

358. Філософія права : підручник / О.Г. Данильян, О. П. Дзьобань, С.І. Максимов та ін. ; за ред. О.Г. Данильяна. Харків : Право, 2009. 208 с.

359. Філософський енциклопедичний словник / редкол.: В.І. Шинкарук (голова) та ін. Київ : Абрис, 2002. 742 с.

360. Фролова Н.Б. Сучасні тенденції оподаткування доходів у США. *Статистика України*. 2019. № 4. С. 107–115.

361. Ханова Н.О. Колізійність норм податкового законодавства як підстава застосування розсуду. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2019/26.02.19/26.02.19-65-67.pdf

362. Царьова І.Ц. Сучасний український юридичний текст: лексико-деривaційна структура : монографія. Дніпро : ЛІРА, 2020. 446 с.

363. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text

364. Циппеліус Р. Філософія права / пер. з нім. Київ : Тандем, 2000. 300 с.

365. Чернадчук Т. Принципи податкового законодавства: окремі питання. *Актуальні питання вітчизняної юридичної науки* : матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Суми, 14–15 квітня 2016 р.). Суми : СНАУ, 2016. С. 68–71.

366. Чувакова Г.М. Аномалії нормотворчої діяльності. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 4. С. 59–64.

367. Чувакова Г.М. Аспекти та критерії дефектності юридичних фактів. *Європейські орієнтири розвитку України: науково-практичний вимір в умовах воєнних викликів* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 26 квітня 2024 р.) / за заг. ред. С.В. Ківалова. Одеса : Фенікс, 2024. С. 106–108.

368. Чулінда Л.Г. Застосування юридико-лінгвістичного та логічного способів тлумачення нормативно-правових актів. *Законодавство України*. 2005. № 2. С. 3–8.

369. Чулінда Л.І. Юридико-лінгвістичне тлумачення текстів нормативно-правових актів : монографія. Київ : Атака, 2006. 152 с.

370. Шевцова Н.В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2011. 213 с.

371. Шевченко Т.В. Прогалини в законодавстві, способи усунення і подолання. *Право і суспільство*. 2013. № 1. С. 20–25.

372. Шевчишин О.І. Правові наслідки правочинів, вчинених малолітніми та неповнолітніми особами : дис. … д-ра філос. : 081. Київ : КНУ ім. Тараса Шевченка, 2020. 235 с.

373. Шевчук Р.М. Методологія наукового пізнання: від явища до сутності. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2016. № 1. С. 31–45.

374. Шемшученко Ю.С. Філософія і теорія права. Київ : Юрид. думка, 2006. 368 с.

375. Шкода В.В. Вступ до правової філософії. Харків : Фоліо, 1997. 223 с.

376. Шкурат В.І. Методологічні підходи до аналізу особливостей державного управління в умовах глобалізації. *Державне управління*. 2006. № 1. С. 14–22.

377. Шутак І. Правовий моніторинг нормотворення, реалізації та тлумачення норм права в контексті принципу верховенства права. *Альманах права. Трансформація законодавства України в сучасних умовах*. 2019. Вип. 10. С. 87–94.

378. Що таке доктрина lex posterior derogat legi priori? URL: https://germ.ranok.cx.ua/ukraincyam/shho-take-doktrina-lex-posterior-derogat-legi-priori.html

379. Щодо правозастосовчої практики: : лист Вищої атестаційної комісії України від 02.02.2009 № 02-72-05/311. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v_311330-09#Text

380. Щодо практики застосування норм права у випадку колізії : лист Міністерства юстиції України від 26.12.2008 № 758-0-2-08-19. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0758323-08#Text

381. Юдін З.М. Тлумачення договору : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Одеса, 2004. 194 с.

382. Юридична енциклопедія / : у 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова) та ін. Київ : Укр. енцикл., 2001. Т. 2 : Д–Й. 792 с.

383. Юхимюк О.М. Використання філологічного способу тлумачення права Судом справедливості Європейського Союзу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2013. Вип. 22, ч. 1, т. 1. С. 87–89.

384. Ющик О. Ескіз діалектичної теорії права. *Право України*. 2016. № 6. С. 156–166.

385. Ющик О. Метод діалектичної теорії права як критерій її наукової новизни. *Право України*. 2016. № 5. С. 155–163.

386. Яцишін Є. Верховний Суд про аналогію закону в податковому праві. *Юридична газета*. 2018. № 39. URL: https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/verhovniy-sud-pro-analogiyu-zakonu-v-podatkovomu-pravi.html

ДОДАТКИ

СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

Монографії:

1. Лещенко О.В Дефектність податкового законодавства: теоретико-методологічні підходи усунення : монографія / О.В. Лещенко. – Одеса : Видавництво «Юридика», 2026. – 408 с.

Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:

2. Prytuliak V., Hofman O., Verba O., Shcherbak S., Leshchenko O. Protection of individual rights in enforcement proceedings under martial law. *Amazonia Investiga.* 2022. Vol. 11. № 54. P. 50–56. DOI: https://doi.org/10.34069/AI/2022.54.06.5

3. Terletskii A., Andreiev D., Kachan V., Leshchenko O., Mashchenko O. Decentralization of Public Authorities in Ukraine: Theoretical-Legal and Administrative Aspects. *Jurnal Cita Hukum (Indonesian Law Journal).* 2024. Vol. 12. № 3. P. 489–504. DOI: https://doi.org/10.15408/jch.v12i3.43696

4. Horbalinskiy V., Leshchenko O., Mashchenko O., Leheza Ye., Prymakov K. Ways to protect the rights of individuals in adminisrative proceedings: legal regulation and international experience. *Cuestiones politicas.* 2023. Vol. 41. № 77. P. 324–334. DOI: https://doi.org/10.46398/cuestpol.4177.22

5. Leshchenko O., Krahlevych V., Borysenko A., Leheza Y., Riabchynska O. Legal definition of the cryptocurrency in Ukraine in international comparison. *Intersections. East European Journal of Society and Politics*. 2026. Vol. 11. № 2. 226–242. DOI: https://doi.org/10.17356/ieejsp.v11i2.1311

Статті в періодичних фахових наукових виданнях України:

6. Лещенко О.В. Правові засади здійснення соціальної політики в умовах пандемії. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 9. С. 385–388. DOI : https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-9/96

7. Лещенко О.В. Деякі аспекти державної стратегії розвитку громадянського суспільства. *Держава та регіони*. 2021. № 4(74). С. 150–153. DOI : https://doi.org/10.32840/1813-338X-2021.4.23

8. Лещенко О.В. Щодо правового регулювання прав людини у Великій Британії. *Правові новели*. 2021. № 15. С. 145–152. DOI : https://doi.org/10.32847/ln.2021.15.18

9. Лещенко О.В. Щодо процедури порядку подання декларацій. *Право і суспільство.* 2022. № 3. С. 191–196. DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2022.3.29

10. Лещенко О.В. Принцип стабільності податкового законодавства у судовій практиці Верховного суду при вирішенні податкових спорів. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2023. № 30. С. 40–47. DOI : https://doi.org/10.32782/npnuola.v31.2022.5

11. Лещенко О.В. Значення та цілі подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Law. State.* Technology, 2025. № 2. С. 64–69. DOI : https://doi.org/10.32782/LST/2025-2-11

12. Лещенко О.В. Поняття, правові ознаки та види прогалин у праві, правовий вакуум та прогалини у податковому законодавстві. *Правова позиція.* 2025. № 1(46). С. 104–108. DOI : https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-1.19

13. Лещенко О.В. Практика подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Правова позиція*. 2025. № 2(47). С. 225–229. DOI : https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-2.40

14. Лещенко О.В. Правові колізії у сфері оподаткування: природа, структура та види. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 9. С. 415–418. DOI : https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-9/88

15. Лещенко О.В. Гармонізація національного податкового законодавства України до міжнародних стандартів як напрям подолання юридичних дефектів та колізій. *Держава та регіони*. 2025. № 2(88). С. 234–239. DOI : https://doi.org/10.32782/1813-338x-2025.2.36

16. Лещенко О.В. Поняття, правові ознаки та види конкуренції норм податкового законодавства. *Правові новели*. 2025. № 26. С. 476–484. DOI : https://doi.org/10.32782/ln.2025.26.53

17. Лещенко О.В. Системні недоліки законодавчої техніки в податковому праві: види та правові характеристики. *Держава та регіони*. 2025. № 3 (88). С. 153–159. DOI : https://doi.org/10.32782/1813-338X-2025.3.20

18. Лещенко О.В. Логічна недосконаліть, дублювання та нераціональна структура податкового законодавства: вплив на принципи податкового права. *Право та державне управління*. 2025. № 2. С. 276–282. DOI : https://doi.org/10.32782/pdu.2025.2.37

19. Лещенко О.В. Роль та значення методу аналогії у податковому праві як засобу подолання прогалин чинного законодавства України. *Право і суспільство*. 2025. № 2. С. 766–771. DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.2.103

20. Лещенко О.В. Формування судової практики із застосування аналогій закону та права у регулюванні податкових правовідносин в Україні. *Право і суспільство*. 2025. № 3. Т. 2 С. 607–614. DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.3.2.83

21. Лещенко О.В. Інтерпретаційні методи усунення юридичних дефектів у податковому праві. *Правові новели*. 2024. № 24. С. 285–295. DOI : https://doi.org/10.32782/ln.2024.24.39

22. Лещенко О.В. Система інтерпретаційних методів у податковому праві: від виявлення до нейтралізації юридичних дефектів. *Право і суспільство*. 2024. № 6. С. 331–339. DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.6.48

23. Лещенко О.В. Методологія наукового пізнання у праві: вимір доктринального дослідження змісту податкових правовідносин. *Правові новели*. 2025. № 25. С. 166–171. DOI : https://doi.org/10.32782/ln.2025.25.20

24. Лещенко О.В. Співвідношення понять юридичних помилок, юридичних дефектів та інших видів суміжних термінів. *Право та державне управління*. 2025. № 1. С. 346–354. DOI : https://doi.org/10.32782/pdu.2025.1.48

25. Лещенко О.В. Генеза юридичних дефектів та юридичних помилок як суспільно-правового явища. *Право і суспільство*. 2025. № 1. С. 869–878. DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.1.127

26. Лещенко О.В. Класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві: значення та критерії застосування. *Держава та регіони*. 2025. № 1. С. 224–233. DOI : https://doi.org/10.32782/1813-338X-2025.1.32

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

27. Лещенко О.В. Поняття прогалин у праві, правовий вакуум та прогалини у податковому законодавстві. *«Молодь: наука та інновації» 2025* : матеріали XIII Міжнародної науково-технічної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених, Дніпро, 12–14 листопада 2025 року (у 3-х томах) / Національний технічний університет «Дніпровська політехніка» – Дніпро : НТУ «ДП», 2025. Том 3. С. 143–145.

28. Лещенко О.В. Подолання юридичних дефектів податкового законодавства в умовах воєнного стану. *Права людини та публічне врядування :* матеріали VIII Міжнародного правничого форуму, м. Чернівці, 30 травня 2025 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2025. С. 524–526. DOI : https://doi.org/10.36059/978-966-397-501-6-140

29. Лещенко О.В. Аналогія закону та права у справах про податкові санкції: європейські стандарти та українська судова практика. *Modern Achievements in Legal Science and Practice,* Riga, March 19–20, 2025. Riga, the Republic of Latvia : International scientific conference. Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2025. С. 222–225. DOI https://doi.org/10.30525/978-9934-26-558-7-59

30. Лещенко О.В. Теоретичні підходи до категорії «методологія права» у здійсненні досліджень з питань регулювання податкових суспільних відносин. *Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права* : матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції, м. Кременчук, 5–7 грудня 2024 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2024. С. 561–564. DOI : https://doi.org/10.36059/978-966-397-452-1-153

31. Лещенко О.В. Щодо поняття «члену сім'ї» у контексті необхідності декларування. *Європейський вибір України, розвиток науки та національна безпека в реаліях масштабної військової агресії та глобальних викликів XXI століття до 25 річчя Національного університету «Одеська юридична академія» та 175-річчя Одеської школи права :* матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Одеса, 17 червня 2022 р., Національний університет «Одеська юридична академія» – Одеса : Видавництво «Юридика», 2022. С. 105–108. URL: https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/0d3ce3ea-f104-4952-a124-c1b24e5ac440/content

32. Лещенко О.В. Поняття, юридичні ознаки та види юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень* : у 2 т. : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 19 травня 2023 р.) / за заг. ред. С.В. Ківалова. – Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. – Т. 2. С. 60–64.