

Олег Заверуха,

кандидат юридичних наук, голова Восьмого
апеляційного адміністративного суду

ПРАВОВІ ДОКТРИНИ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ: ВПЛИВ НА ПРОЦЕСИ ПРАВОТВОРЕННЯ

Досліджено актуальну у податково-правовій сфері проблематику щодо впливу правових доктрин на процеси правотворення. Основну увагу зосереджено на детальному аналізі теоретико-методологічних аспектів застосування правової доктрини у податкових спорах, як джерела права, що дало можливість констатувати актуальність визначення поняття правової доктрини та здійснення загального системного дослідження її особливостей у процесах правотворення в Україні. Водночас зазначено, що доктрини здійснюють важливий вплив не тільки на правозастосовця та інтерпретатора чинного права, а й на законодавця. Так, проаналізовано сучасні тенденції правотворчості в процесі здійснення правосуддя, що окреслює взаємозв'язки судової правотворчості та правосуддя. Розкрито основи проблематики застосування правових доктрин як джерела переконливого характеру під час вирішення податкових спорів у судовому порядку та сформульовано висновки щодо застосування таких правових інструментів з метою вдосконалення сучасних процесів правотворення.

Ключові слова: *правова доктрина, податкове право, доктрина податкового права, джерела податкового права, податкові спори, правотворення, судова правотворчість, правова система.*

Zaverukha O.

Legal doctrines in tax disputes: influence on law-making processes

The article is devoted to topical problems in the tax and legal sphere regarding the impact of legal doctrines on law-making processes. The author paid the main attention in this research to a detailed analysis of theoretical and methodological aspects of the application of legal doctrine in tax disputes as a source of law, which made it possible to ascertain the relevance of the definition of the concept of legal doctrine and the implementation of a general systematic study of its features in the processes of law-making in Ukraine. At the same time, it was emphasized that doctrines exert an important influence not only on the law enforcer and interpreter of the current law, but also on the legislator. The author also analyzes the modern trends of law-making in the process of administration of justice, thereby outlining the interrelationships of judicial law-making and justice. Were revealed the basics of the problem of the application of legal doctrines as a source of persuasive character in the resolution of tax disputes in court and were formulated conclusions and proposals for the use of such legal instruments in order to improve modern law-making processes.

Keywords: *legal doctrine, tax law, doctrine of tax law, sources of tax law, tax disputes, law-making, judicial law-making the legal system.*

Постановка проблеми. В умовах становлення і розвитку європейського правового простору та формування наднаціонального правового порядку роль правової доктрини постійно зростає, а доктринальні правові джерела набувають особливого значення. Правова доктрина відіграє роль засобу міжнародного обміну правовою інформацією, зближення законодавства різних країн та запровадження узгодженого юридичного режиму. Таке зближення обумовлює потребу в науковій розробці системи загальних доктринальних поглядів як правової ідеологічної основи діяльності законодавчої і виконавчої влади із реалізації Стратегії інтеграції України з Європейським Союзом (далі – ЄС). Саме тому питання впливу правової доктрини на правотворчий процес в Україні актуальне та набуває особливого значення [1]. Не потребує спеціального доведення висновки про те, що участь України в європейських інтеграційних процесах, адаптація чинного законодавства до законодавства ЄС сприяє збагаченню національної правової культури, удосконаленню правотворчих і правозастосовних процесів за рахунок критичного сприйняття європейських і світових правових стандартів. Важливим кроком у цьому напрямі є визнання правової доктрини як чинника, що позитивно впливає на юридичну діяльність [2, с. 6–7].

Актуальність вказаної проблеми також обумовлена розвитком євроінтеграційних процесів, що відбуваються на континенті, та в межах яких не лише зближуються національні правові системи, а й формується новий правовий порядок завдяки вдалому поєднанню здобутків різних правових сімей.

Правова доктрина – це основа конвергенції в межах правової системи ЄС. Крім того, вона є орієнтиром розробки найважливіших, тобто фундаментальних засад державотворення та формування національної правової системи України [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальність дослідження правових доктрин у податкових спорах зумовлена безперервним процесом нормативного впорядкування правовідносин, які перебувають у постійному динамічному розвитку. Протягом останнього періоду такі науковці, як Є. Смичок, Г. Білецька, О. Бондаренко, В. Гвоздій, І. Кальницька, Н. Мисник, Є. Євграфова, І. Семеніхін, А. Котенко, Є. Полянський, М. Кармаліта, Р. Гаврилук та ін. аналізують правові доктрини у податкових правовідносинах та досліджують вплив таких правових доктрин на процеси правотворення, праворозуміння та правозастосування в Україні, адже загалом зазначене створює ядро для основ державотворення та розвитку правової системи в країні, де існує неподільний зв'язок між верховенством права та законністю, а будь-який дисбаланс між ними усувається стабільною правозастосовчою практикою, що регулює відповідні суспільні відносини.

Мета статті – представлення результатів теоретико-практичного аналізу впливу правової доктрини у податкових спорах на процеси правотворення в Україні шляхом дослідження використання доктринальних джерел під час юридичної нормотворчості. Для досягнення поставленої мети необхідно дослідити правову доктрину як джерело права, окреслити особливості формування та об'єктивізації правової доктрини у податковому праві, а також визначити її регулятивну роль у разі наявності значних прогалин у праві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Функціонування європейського правового простору відбувається на основі загально визнаних цивілізованими державами доктринальних ідей та принципів демократії, невід'ємності основних прав і свобод людини та громадянина, верховенства права тощо. Сприйняття цієї ідеї національними державно-правовими інституціями відбувається завдяки процесам гармонізації, уніфікації, адаптації, апроксимації та транспозиції відповідних законодавств до законодавства ЄС з урахуванням здобутків юридичної науки, що пропонує оптимальні шляхи досягнення поставлених цілей [1]. З огляду на те, що правова доктрина має похідний характер щодо юридичної науки, її виникнення та розвиток тісно пов'язані зі становленням Європи як цивілізованої спільноти, формуванням романо-германської правової сім'ї [3, с. 189]. Особливістю теорій європейської інтеграції є те, що вони слідуєть за швидкими та розвиненими процесами її здійснення в інтеграційних об'єднаннях, а не навпаки [4, с. 11].

Правова доктрина – джерело (форма) права, що містить систему основоположних поглядів правознавців на державно-правові явища, науково обґрунтовує соціально важливі проблеми з метою більш ефективного їх вирішення та визначає стратегічні перспективи правового розвитку держави. Питання дослідження суті правової доктрини важливе, як у теоретичному, так і в практичному значенні. Вона актуальна для визначення правильного напрямку правової політики держави як у правовій, так і в політичній сферах життєдіяльності суспільства [5, с. 143].

У досліджуваному питанні варто погодитись із позицією І. Семеніхіна про те, що правова доктрина має вищий авторитет, ніж юридична наука, та охоплює найбільш цінні для суспільства розробки, які сприяють сталому розвитку державних і правових інститутів. Загальнозначущий характер правової доктрини виявляється у тому, що, з одного боку, вона формується відповідно до ідейно-ментальних особливостей правової системи, відображає національні правові традиції, а з іншого, – відображає потреби соціально-економічного, політико-правового розвитку конкретної держави та її правової системи, пропонує конкретні шляхи вирішення проблем, що виникають у процесі розвитку останніх. Правова доктрина не тільки статично відображає державно-правову дійсність, формуючи знання про право та його реалізацію. Її функція не зводиться тільки до інтерпретації та систематизації позитивного права, хоча саме у цьому полягає ключова функція правової доктрини. Вона також має прескриптивний характер, позаяк містить бачення права, яким воно має бути, тобто його уявний ідеальний образ, обґрунтовує необхідність і доцільність закріплення норм права, формування нових галузей та інститутів права, їх удосконалення чи реформування. Важливою складовою правової доктрини є оціночно-прогностичний компонент, що містить програмні положення рекомендаційно-орієнтаційного характеру і становить результат критичного аналізу практики державо- і правотворення. Це питання спеціально вивчав професор М. Ван Хоуу, який досліджував взаємозв'язок систематизації, тлумачення права і правової доктрини. З позиції цього дослідника, систематизація передбачає і охоплює інтерпретацію юридичних приписів, принципів, понять, юридичних конструкцій тощо, які систематизуються. Водночас інтерпретація неможлива без певної концептуальної основи, яка є необхідним підґрунтям будь-якої правової норми так само, як і правової аргументації. Цю основу формує правова доктрина. Створенню кодифікованих законодавчих актів у різних країнах неодноразово передувала

багатоміжова «підготовча робота» правової доктрини. Як результат, сформована нею концептуальна основа надалі матеріалізувалася у позитивному праві і ставала підґрунтям нових систематизацій. Отже, існують діалектичні відносини, або рух за спіраллю (*spiral movement*), між правовою доктриною і правом, між описом (інтерпретацією) і законодавчим оформленням юридичних норм та їх систематизацією. Фактично у сучасних правових системах романо-германського та англо-американського права правова доктрина – невід’ємний, хоча й ненормативний елемент механізму правового регулювання. Вона виконує насамперед роль ідейного фундаменту й теоретичного стрижня нормотворчості, сприяє правильному розумінню і застосуванню юридичних приписів [6].

З одного боку, правова доктрина допомагає логічно упорядкувати суперечливий, нерідко хаотичний емпіричний матеріал системи права та подати його у вигляді цілісної системи, а з іншого – доктрина, яка синтезує інформацію щодо правової дійсності в усіх її виявах, не зводиться тільки до пізнання позитивного права, аналізу його галузей і правових інститутів. Вона також містить бачення права, яким воно має бути, тобто його уявний ідеальний образ, обґрунтовує необхідність і доцільність закріплення норм права, становить вагомий чинник формування права. Такий процес генерування правової доктрини відбувається на основі даних про об’єктивні закономірності існування, взаємодії й розвитку правових явищ, що є основною причиною її високого авторитету, передумовою для легітимації доктринальних положень у правосвідомості юридичної спільноти, і як наслідок – сприйняття юридичною практикою, у т. ч. можливого офіційного визнання державою (наприклад, шляхом залучення певного доктринального положення до тексту закону) [1].

Закріплення доктринальних положень на законодавчому рівні (чи відтворення доктринальних положень у змісті інших формальних джерел) хоча і вказує на визнання практичної цінності правової доктрини на державному рівні, проте не означає набуття нею юридичної сили, загальної обов’язковості, тобто таке визнання не робить її формально-юридичним джерелом права. У такому разі фактичним джерелом (формою) права, що використовуватиметься правозастосовними органами, буде закон чи судовий прецедент, а не правова доктрина (доктринальні праці тих чи інших учених як форма її об’єктивізації) [1].

Правова доктрина формується щодо різних галузей права, зокрема податкового. Ядром податкової доктрини є податкові відносини, що динамічно розвиваються і зумовлюють відповідне законодавче реагування, яке, на жаль, може бути запізнаним або неякісним. Щодня суб’єкти правозастосування стикаються з великою кількістю випадків, що потребують практичної апробації законодавчих положень. Хоч податкові відносини є самостійною правовою категорією, однак їхні сутнісні характеристики в конкретній життєвій ситуації різні. Неоднорідність податкових відносин зумовлює різноманітність податкових справ і, як наслідок, правових доктрин, які можуть бути застосовані для їх вирішення. Незважаючи на те, що сфера податкового регулювання порівняно стала в засадничих аспектах, вона безперервно та поступово розвивається. Водночас оновлення нормативного матеріалу, спрямованого на впорядкування податкових відносин, часто відбувається невчасно. Трапляються випадки, коли відповідна частина податкових відносин врегульована конкретною податковою нормою, однак вона не відповідає викликам сьогодення. Також відомі ситуації, коли відносини, які за своїми характеристиками наближені до податкових, реально існують, однак законодавець не встиг належним чином на них відреагувати через розробку й прийняття змін до чинних нормативно-правових актів. Наведене вказує на те, що в податковому законодавстві наявні прогалини, тобто податкові правові норми або застарілі, або взагалі відсутні. У такому разі правовим засобом подолання цих прогалин є використання суб’єктами правозастосування, зокрема для вирішення податкових спорів, правових доктрин (наприклад, аналогії закону або аналогії права з поясненням у мотивувальній частині судових рішень своєї позиції щодо використання певного засобу судового захисту прав учасника процесу) [7, с. 102].

Застосування правових доктрин у податкових спорах сприяє вдосконаленню законодавства та / або правовому регламентуванню суспільних відносин, які тільки частково регламентовані у податковому законодавстві, шляхом зазначення наукових юридичних обґрунтувань і правотлумачень у судових рішеннях. Водночас необхідно пам’ятати, що такі наукові обґрунтування мають допоміжний характер під час здійснення судочинства, але жодним чином не замінюють чинні норми податкового законодавства. Отож, тільки впливаючи на процес правотворення шляхом об’єктивізації у положеннях законодавства, ті чи інші правові доктрини *de jure* встановлюють (санкціонують), змінюють або скасовують правові норми. Тим самим їхнє подальше застосування, коли вони стали чинними нормами закону, уже не потребує додаткового мотивування, оскільки пунктом 5.2 статті 5 Податкового кодексу України передбачено засадниче для впорядкування податкових відносин положення, що «у разі якщо поняття, терміни, правила та по-

ложення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу» [8].

Реалізація доктринальних положень здійснюється як на стадії правотворчості, так і на етапі правозастосування. Ухвалення відповідних правових норм (особливо тих, які включаються до загальних частин кодифікованих актів або входять до статей законів, які визначають поняття, що використовуються у цьому законодавчому акті) об'єктивно враховує рівень наукових розробок та думок, які притаманні цьому етапу існування юридичної науки. Зрозуміло, що складно, наприклад, сформулювати правову конструкцію упорядкування податкових відносин, побудувати відповідно підгалузеві податкові доктрини без урахування стану розвитку науки податкового права та її підходів щодо характеристики природи податку та податкового обов'язку [9, с. 11].

Цілями правотворчості є створення якісного законодавства та забезпечення ефективності його реалізації у суспільних відносинах; забезпечення зрозумілості змісту нормативно-правового акта та його доступність для громадян, оскільки процеси правотворення – це специфічні форми діяльності уповноважених суб'єктів, яка полягає у виданні, зміні чи скасуванні правових норм та має на меті забезпечити ефективне регулювання суспільних відносин шляхом нормативного закріплення міри свободи й справедливості [10, с. 228]. Важливість ролі правової доктрини на стадії правотворчості зумовлюється тим, що завдяки врахуванню її положень: формується та закріплюється певний глосарій, словник правових понять та категорій, на яких базується надалі конструкція правозастосування; вона становить методологічну основу підготовки, розробки та затвердження законопроектів; відображається в актах законодавства, забезпечується підтримкою держави. Певні філософсько-правові положення, що відображені в нормах Конституції, становлять основу формування галузевих доктрин, які деталізуються у правових приписах у системі чинного галузевого законодавства. Наприклад, доктринальне філософське визначення податкового обов'язку, закріплене у статті 67 Конституції України, стало тим фундаментом, на підставі якого в Податковому кодексі України надано визначення податкового обов'язку, закріплено момент його виникнення, зміни і припинення (стаття 37), умови виконання цього обов'язку (стаття 38) [11, с. 78–79].

Прямий та значний вплив доктрини на правотворчий і водночас на правозастосовчий процеси особливо простежується в тих випадках, коли існують прогалини в праві. Бувають випадки коли суди, розглядаючи справу, зіштовхуються з ситуаціями, за яких відносини, що є предметом розгляду, або взагалі не врегульовані за допомогою норм права або вони опосередковуються за допомогою нечітких та суперечливих норм [5]. У зв'язку з цим, суди вимушені долати такі законодавчі неузгодженості за рахунок судової правотворчості як єдиного шляху до належного, швидкого і справедливого правозастосування на засадах верховенства права. Складність такого питання полягає в тому, що процес судової правотворчості, який має місце лише в межах процесуальної форми судових засідань (процесуальний аспект) в обов'язковому порядку співвідноситься з матеріальним правом (матеріально-правовий аспект) і такий процесуально-правовий синтез, за наявності законодавчих прогалин, має сформулювати нове уявлення щодо регулювання правових спорів. Безумовно, подолання законодавчих прогалин з підстав нечіткості чи суперечливості законодавства за рахунок застосування правових аналогій і вкраплення в таку правозастосовчу практику певних елементів новизни більшою мірою притаманно правотлумачному процесу. Останній, на думку Д. Ясинка, має місце в межах горизонту змістовно-правової суті норми права. Судова правотворчість завжди ґрунтується на загальних суспільних цінностях, правилах, моралі, повазі до особи, верховенстві права і справедливості – на закономірностях і умовах, які обов'язкові, незважаючи на те, що правотворчий процес розглядається як інтелектуально-правова робота судді. Саме суддя є суб'єктом правотворчого процесу і це одна із закономірностей, оскільки жодна посадова чи службова особа не має права тлумачити норми права чи мати можливість здійснювати правотворчий процес [12].

Зовсім недавно ми вважали, що судова правотворчість – це швидше виняток із правил, аніж постійна наявність. Водночас в останні роки процес судової правотворчості має посилену тенденцію до її збільшення, а тому класична форма правозастосування, якою є тлумачний процес, як щодо окремих норм права, так і щодо застосування правових аналогій вже поступається судовій правотворчості. У зв'язку з цим варто погодитися із твердженням С. Шевчук про те, що «важко провести чітку межу між тлумаченням та судовою правотворчістю, оскільки в обох випадках присутній творчий елемент та створення шляхом цього тлумачення нової правової реальності» [12]. Однак, зазначені процеси – правотворення та правотлумачення – варто досліджувати у співвідношенні одне до одного, а не проводити відмежування, оскільки їх насправді більше об'єднує, а ніж роз'єднує. Так, наприклад, згадані процеси відбуваються поряд із правовою доктриною під час вирішення правових спорів, зокрема податкових.

Загалом правове життя доводить, що між нормами податкового законодавства також можуть виникати розбіжності, які потрібно подолати за допомогою творення правових доктрин у судовій практиці, в т. ч. при вирішенні податкових спорів. Як відомо, законодавець доволі поспішно приймає закони, якими змінює положення галузевого кодексу. Такі «вдосконалення» законодавства можуть бути хаотичними, не узгодженими з податково-правовими нормами, які до внесення відповідних змін були спрямовані на регулювання відповідної частини податкових відносин. У такому разі є ризик виникнення темпоральної податкової колізії, яку суб'єкти формування судової доктрини (суб'єкти судової правотворчості) в доктрині податкового права зазвичай вирішують за принципом «пізнішим законом відміняється більш ранній». Так, Податковий кодекс України як основоположний акт для врегулювання відносин у сфері оподаткування – не єдиний у контексті такого регулювання. Для реалізації відповідних положень, закріплених у ньому, центральні органи виконавчої влади мають розробляти конкретні порядки, які уособлюються в постановках або наказах. Якщо податкова норма підзаконного нормативно-правового акта суперечить нормі закону, то виникає ієрархічна податкова колізія, в процесі подолання якої застосовується принцип «вищий за юридичною силою закон скасовує закон, нижчий за юридичною силою». Варто наголосити, що перед суб'єктами творення судової доктрини в доктрині податкового права неодноразово поставали питання, як вирішити податковий спір, якщо податкова норма, встановлена Податковим кодексом України, порушує основні засади податкового законодавства України, визначені статтею 4 цього акта. У подібних ситуаціях розглядуваною судовою доктриною вироблено справедливий підхід, згідно з яким перевага надається принципам над нормами. Загалом правова доктрина охоплює елементи судового тлумачення, однак не обмежується ним. Вона уособлює сталість аспектів правозастосування, провадженого судом, поєднуючись із динамікою розвитку податкових відносин, чим здатна разом з поясненням норми запропонувати новий підхід до впорядкування як розглядуваного казусу, так і загалом подібних ситуацій, що виникатимуть. Законодавець, отримавши правозастосовну відповідь від суду у вигляді сформованої у судовій практиці правової доктрини, може трансформувати відповідні концепції у норми права, оскільки саме суд, а не вищий законодавчий орган, втілює право у життя, а тому саме він ладен адаптивно розуміти стан законодавства і його недоліки [7, с. 102].

Щодо стадії правозастосування, то реалізація прав та обов'язків учасників відносин, їхніх повноважень коригується врахуванням правозастосовними органами доктринальних тлумачень актів законодавства. Його авторитет полягає не у формальній обов'язковості, а в переконливості запропонованих висновків та високій кваліфікації осіб, які здійснюють таке тлумачення. Підґрунтям зазначеного процесу щодо взяття до уваги правозастосовними органами позицій науковців є як спеціальні видання (науково-практичні коментарі, акти чинного законодавства), так і висновки Науково-консультативних рад при органах державної влади, вищих судових інстанціях, куди залучаються провідні науковці. Більше того, значення доктринальних наукових положень підсилюється тим, що дуже часто вони становлять основу аргументації рішень судових органів або висновків суб'єктів владних повноважень, що зумовлюють певні правові наслідки для інших учасників відносин. Щодо процесу правореалізації, то він пов'язується з моментом переходу від законів до матеріально-конкретних визначень, що фактично і стає вираженням предметно визначеного рівня буття права. Об'єктом правореалізації є безпосередній вплив на поведінку учасників соціальних відносин щодо приписів правових норм, а її суб'єктами – особи, які безпосередньо організовують свою поведінку відповідно до нормативних приписів, або особи, які оцінюють такі дії й приймають щодо такої поведінки відповідні рішення, що мають певні правові наслідки [11, с. 79–80].

Загалом, досліджуючи особливості організації, формування, тенденції розвитку системи джерел права в Україні, зазначимо, що правова доктрина впливає на правотворчу і правозастосовну практику в таких формах: шляхом розробки і вдосконалення юридичної техніки, понятійно-категоріального апарату, яким користується законодавець, через залучення вчених-юристів до надання науково-консультативної, науково-експертної допомоги, у т. ч. з питань доктринального тлумачення і застосування правових норм. Беззаперечною особливістю правової доктрини є те, що вона отримує зовнішнє вираження, оформлення за рахунок інших форм, джерел, зокрема нормативно-правового акта, який уточнює, деталізує положення доктрини, надає їм нормативного, обов'язкового характеру. У певних випадках правова доктрина здійснює безпосередньо регулятивну функцію [13, с. 131–132].

Висновки. На сучасному історичному етапі в Україні відсутнє загальноєвропейське правове поле, а отже, й загальновизнані європейські юридичні стандарти, на підставі яких має здійснюватися гармонізація. Так, законодавство України багато в чому ще не абсолютне із країнами ЄС. Цей процес ще перебуває на стадії становлення і вимагає від держави передусім самостійного вдосконалення власних юридичної теорії

і практики відповідно до вимог сучасного цивілізаційного соціального розвитку, як приклад врахування етичних принципів життєдіяльності людини, її організації й управління [1]. За такої ситуації правова доктрина – це необхідне інтелектуальне підґрунтя професійного юридичного мислення та правосвідомості юристів, чим забезпечується результативне функціонування нормотворчої, правозастосовної, правотлумачної практики. За її допомогою здійснюється перехід вироблених юридичною наукою понять, принципів, конструкцій, без яких неможливе розуміння й ефективне використання правових інститутів, у сферу нормативних настанов свідомості юристів. Це дає змогу правовій доктрині через професійну діяльність останніх активно впливати на всі складники правової системи [6].

Правова доктрина як джерело податкового права є формою вираження правотворчої діяльності відповідних компетентних на суб'єктів, щоби встановити певні правила поведінки, які виключають будь-яку індивідуалізацію та окреслюють чітку відповідність матеріальної і процесуальної сторони функціонування податкового механізму. Так, проведений аналіз впливу правових доктрин у податкових спорах на процеси правотворення вказує на те, що мета таких правових доктрин виходить за межі звичного пізнання позитивного права і його інститутів. Натомість, змістовною ціллю є функціональна спрямованість на впорядкування процесу реалізації основних (регулятивних і охоронних) для податкового права відносин, що, як наслідок, дає змогу стверджувати, що така діяльність належить до правотворчого процесу і безпосередньо впливає на нього.

Водночас особливим видом правотворчості є судова правотворчість, яка становить форму здійснення органами судової влади (через здійснення правосуддя) правотворчої функції разом з тлумачною (інтерпретаційною) і правозастосовною функціями під час вирішення податкового спору, що об'єктивізується у правоположеннях мотивувальної частини судового рішення, які обов'язкові до виконання не тільки сторонами конкретної справи, а й іншими суб'єктами права згідно із законом, ієрархічністю рішень судів вищої інстанції для нижчої або відповідно до їхньої аргументованості під час вирішення аналогічних спірних відносин у податковому праві.

Так, в умовах становлення і розвитку міждержавного правового простору все більш очевидною є необхідність звернення уваги на джерела права недержавного походження, зокрема такі, як правові доктрини, що існують поряд із законами і доповнюють їх, чим сприяють все більш ефективному регулюванню суспільних відносин, а також захисту порушених прав та інтересів, що загалом створює великий потенціал для розвитку демократичної правової держави, верховенство права в якій є реальною практикою, а не утопічною засадничою ідеєю.

Список використаних джерел

1. Шевченко А. Є., Кармаліта М. В. Вплив правової доктрини на правотворчий процес в Україні. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2015. № 3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npnau_2015_3_12 (дата звернення 07.11.2022).
2. Семеніхін І. В. Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз. *Серія : Наукові доповіді*. Харків. 2012. Вип. 2. 88 с. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/MONOGRAFII_2013/Semenihin_2012.pdf (дата звернення 07.11.2022).
3. Семеніхін І. В. Роль правової доктрини у формуванні європейського правового простору. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2012. Вип. 24. С. 187–198. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/2047/1/Semenihin_187.pdf (дата звернення 07.11.2022).
4. Костюченко Я. М. Правове регулювання співробітництва України та Європейського Союзу: монографія. Київ: LAT&K, 2011. 205 с.
5. Правова доктрина – основа формування правової системи держави: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-річчю Національної академії правових наук України та обговоренню п'ятитомної монографії «Правова доктрина України». Харків: Право, 2013. С. 1032. URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/SBORNIKI_2015/Pravova_doktruna_2013.pdf (дата звернення 07.11.2022).
6. Семеніхін І. В. Правова доктрина: поняття, ознаки, структура. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/233584168.pdf> (дата звернення: 07.11.2022).
7. Смичок Є. М. Класифікація судової доктрини в доктрині податкового права. *Юридичний вісник*. 2020. № 6. С. 100–106. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v6_2020/14.pdf (дата звернення: 07.11.2022).
8. Податковий кодекс України. *База даних «Законодавство України»*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 07.11.2022).

9. Смичок Є. М. Судові доктрини у податковому праві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 48 с. URL: http://phd.znu.edu.ua/page/aref/07_2021/smychok_avtoreferat.pdf (дата звернення: 07.11.2022).
10. Лепех Ю. Питання про співвідношення понять «правотворчість» та «нормотворчість». *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія : Юридичні науки : зб. наук. праць.* 2016. № 855. С. 225-231. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/aug/5657/vnulpurn201685537.pdf> (дата звернення: 07.11.2022).
11. Смичок Є. М. Судові доктрини у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 446 с.
12. Рябченко Ю. Ю. Судова правотворчість як спосіб забезпечення верховенства права. *Право і суспільство.* 2022. № 1. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2022/1_2022/10.pdf (дата звернення 07.11.2022).
13. Семеніхін І. В. Правова доктрина: поняття та особливості. *Державне будівництво та місцеве самоврядування.* 2009. Вип. 18. С. 127–139. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/2570/1/Semenikhin_127.pdf (дата звернення: 07.11.2022).

References

1. Shevchenko, A. Ye. & Karmalita, M. V. (2015). Vplyv pravovoi doktryny na pravotvorchiy protses v Ukraini [The influence of legal doctrine on the law-making process in Ukraine]. *Yurydychnyi visnyk. Povitriane i kosmichne pravo – Legal Bulletin. Air and space law*, 3. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npnau_2015_3_12 [in Ukrainian]
2. Semenikhin, I. V. (2012). Pravova doktryna: zahalnoteoretychnyi analiz. [Legal doctrine: a general theoretical analysis.]. *Seriia «Naukovi dopovidi» – a «Scientific reports» series*, 2. Retrieved from https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/MONOGRAFII_2013/Semenihin_2012.pdf [in Ukrainian]
3. Semenikhin, I. V. (2012). Rol pravovoi doktryny u formuvanni yevropeiskoho pravovoho prostoru [The role of legal doctrine in the formation of the European legal space]. *Derzhavne budivnytstvo ta mistseve samovriaduvannya – State construction and local self-government*, 24, 187-198. Retrieved from https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/2047/1/Semenihin_187.pdf [in Ukrainian]
4. Kostiuchenko, Ya. M. (2011). *Pravove rehuliuвання співробітництва України та Європейського Союзу [Legal regulation of cooperation between Ukraine and the European Union]*: monohrafiia. Kyiv: LAT&K [in Ukrainian]
5. *Pravova doktryna – osnova formuvannya pravovoi systemy derzhavy: materialy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii, prysviachenoї 20-richchiiu Natsionalnoi akademii pravovykh nauk Ukrainy ta obhovorenniu piyatomnoi monohrafii «Pravova doktryna Ukrainy» [Legal doctrine – the basis of the formation of the legal system of the state: materials of the International scientific and practical conference dedicated to the 20th anniversary of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine and the discussion of the five-volume monograph «Legal Doctrine of Ukraine»] (2013).* Kharkiv: Pravo. Retrieved from https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/SBORNIKI_2015/Pravova_doktruna_2013.pdf [in Ukrainian]
6. Semenikhin, I. V. *Pravova doktryna: poniattia, oznaky, struktura [Legal doctrine: concepts, signs, structure]*. Retrieved from <https://core.ac.uk/download/pdf/233584168.pdf> [in Ukrainian]
7. Smychok, Ye. M. (2020). Klasyfikatsiia sudovoi doktryny v doktryni podatkovoho prava [Classification of judicial doctrine in the doctrine of tax law]. *Yurydychnyi visnyk – Leg al Bulletin.* 6, 100-106. Retrieved from http://yurvisnyk.in.ua/v6_2020/14.pdf [in Ukrainian]
8. *Podatkovyi kodeks Ukrainy. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» [Tax Code of Ukraine. Database «Legislation of Ukraine»]*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian]
9. Smychok, Ye. M. (2021). *Sudovi doktryny u podatkovomu pravi [Judicial doctrines in tax law]*: avtoref. dys. ... kand. yuryd. nauk: 12.00.07. Zaporizhzhia. Retrieved from http://phd.znu.edu.ua/page/aref/07_2021/smychok_avtoreferat.pdf [in Ukrainian]
10. Lepekh, Yu. (2016). Pytannia pro spivvidnoshennia poniat «pravotvorchist» ta «normotvorchist» [The issue of the relationship between the concepts of «law-making» and «norm-making»]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhniky». Seriia: Yurydychni nauky : zbirnyk naukovykh prats – Bulletin of the Lviv Polytechnic National University. Series: Legal sciences: a collection of scientific paper*, 855, 225-231. Retrieved from <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/aug/5657/vnulpurn201685537.pdf> [in Ukrainian]

11. Smychok, Ye. M. (2021). *Sudovi doktryny u podatkovomu pravi [Judicial doctrines in tax law]: dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.07. Zaporizhzhia* [in Ukrainian]
12. Riabchenko, Yu. Yu. (2022). *Sudova pravotvorchist yak sposib zabezpechennia verkhovenstva prava [Judicial law-making as a way of ensuring the rule of law]. Pravo i suspilstvo – Law and society, 1*. Retrieved from http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2022/1_2022/10.pdf [in Ukrainian]
13. Semenikhin, I. V. (2009). *Pravova doktryna: poniattia ta osoblyvosti [Legal doctrine: concepts and features]. Derzhavne budivnytstvo ta mistseve samovriaduvannia – State construction and local self-government, 18*, 127-139. Retrieved from https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/2570/1/Semenikhin_127.pdf [in Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 10.12.2022.