

УДК 342.951:351
DOI <https://doi.org/10.32837/npuola.v27i0.685>

Є. М. Смичок

ПРИЧИНИ ФОРМУВАННЯ СУДОВОЇ ДОКТРИНИ В ДОКТРИНІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Постановка проблеми. Виникнення будь-якого явища суспільної дійсності пов'язане з налагодженням і впорядкуванням соціальних зв'язків. Відносини між людьми, які охоплюються межами правового регулювання [18, с. 134], перебувають у постійному динамічному розвитку, що пояснюється, окрім іншого, глобалізаційними процесами. Деякі явища, виникнувши в одній частині світу, через певний проміжок часу стають прийнятними в іншій. Трапляються випадки, коли законодавці не встигають вчасно відреагувати на появу нового феномена, що стрімко влітається в повсякденне життя. Як слушно відзначає Н. Поппер, закони з'являються в другу чергу, а в першу – саме явище, яке вони описують [6, с. 6]. Практиці відомі й протилежні ситуації, коли відносини врегульовані, однак між нормами є суперечність, й перед суб'єктом правозастосування постає питання щодо доречності використання тієї чи іншої норми. Такий стан справ негативним чином впливає в тому числі й на податкову сферу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Доктрина податкового права, судова доктрина як частина родового поняття «доктрина податкового права» досліджувалися і досліджуються такими вченими галузі фінансового права, як: М.П. Кучерявенко, Т.О. Коломоєць, О.Г. Глухий, Т.А. Латковська, Р.Ф. Ханова, В.В. Хохуляк та ін.

Метою статті є з'ясування причини формування судової доктрини у доктрині податкового права, а також узагальнення судової практики, в якій формується причина зазначеної судової доктрини.

Виклад основного матеріалу. Для подолання подібних юридичних дефектів сформувався судова доктрина у доктрині податкового права, яка в жодному разі не підміняє роль законодавця, проте здатна на основі відповідних правових засобів привести правозастосування у стан, відповідний часу. Відсутність норми, її недосконалість, застарілість, наявність у її тексті оціночних понять, непослідовне тлумачення є різними за своєю сутністю чинниками, які встановлюють рамки правозастосування, визначають належні засоби, що можуть бути використані уповноваженими особами, зокрема, й суб'єктами формування судової доктрини у доктрині податкового права, для усунення зазначених проблем як стосовно конкретного кейсу, так і щодо подібних справ.

З урахуванням наведеного виділяємо такі причини формування судової доктрини у доктрині податкового права:

– відсутність норми права, яка врегульовувала б відповідну частину відносин, які за своєю суттю є податковими, тобто наявність у галузевому податковому законодавстві прогалин;

– неузгодженість (розбіжність) між чинними податковими нормами, закріпленими Податковим кодексом України (далі – ПК України), тобто наявність у податковому законодавстві колізій;

– неоднозначність тлумачення оціночних понять, якими оперує законодавство у контексті впорядкування податкових відносин.

Теоретично загальновідомо, що прогалини в законодавстві – це повна або часткова відсутність законодавчої регламентації певних суспільних відносин, що потребують правового регулювання [18, с. 271]. З цього випливає, що прогалина в податковому законодавстві – це повна або часткова відсутність законодавчої регламентації податкових відносин, що потребують правового регулювання. Це означає, що явище об'єктивно існує, перебуває у суспільному обігу, тяжіє до встановлення податково-правової регламентації, виходячи зі своїх сутнісних характеристик, однак у ПК України відповідних змін або доповнень не внесено.

Як приклад розглянемо таке. Згадка про криптовалюту з'явилась відносно нещодавно – у 2008 році [6, с. 33]. Перша криптовалюта – біткоїн – була інновацією «знизу», а не «зверху», тобто не ініціативою держав, а рішенням народу [6, с. 6]. Нині про віртуальні валюти знають навіть школярі, оскільки вивчають це питання у курсі фінансової грамотності [20, с. 15]. Верховна Рада України, розробивши декілька законопроектів («Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні» № 9083 від 14.09.2018 [15]; «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні» № 9083-1 від 27.09.2018 [16]; «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» № 2461 від 15.11.2019 [17]), досі не прийняла єдиного нормативно-правового акта, спрямованого, окрім іншого, на регламентацію оподаткування операцій з криптовалютами.

Однак суспільство вже нині стикається із безпосереднім обігом віртуальних валют, а до суддів через автоматизовану систему розподілу справ потрапляють податково-правові спори щодо віртуальних валют. Так, Харківський окружний адміністративний суд розглядав справу № 820/5120/16 [7], постанова у якій згодом була оскаржена до Харківського апеляційного адміністративного суду [19]. У цій справі порушена проблема стосовно оподаткування операцій з віртуальними валютами податком на додану вартість. Хоч нині суб'єктом творення судової доктрини в доктрині податкового права, а саме Верховним Судом, не сформовано позиції стосовно цього, підкреслюємо, що відсутність законодавчо встановленого підходу до розглядуваного є одним із факторів формування такої доктрини.

Для подолання прогалин зазвичай використовують такі засоби, як аналогія закону та аналогія права [18, с. 272]. Для галузей права, які належать до підсистеми приватного права, можливість застосування таких

засобів вбачається із актів законодавства. У Цивільному кодексі України подібне положення передбачене у ст. 8 [21]. Окремі публічні галузі також регламентують це питання шляхом так званого негативного правового регулювання. Так, ч. 4 ст. 3 Кримінального кодексу України встановлює, що застосування закону про кримінальну відповідальність за аналогією заборонено [4]. Натомість ПК України жодної згадки про можливість або, навпаки, неможливість застосування податкових норм за аналогією не містить. Кодекс адміністративного судочинства України (далі – КАС України), за правилами якого здійснюється процесуальне вирішення податкових спорів, у ч. 6 ст. 7 містить таке положення: «У разі відсутності закону, що регулює відповідні правовідносини, суд застосовує закон, що регулює подібні правовідносини (аналогія закону), а за відсутності такого закону суд виходить із конституційних принципів і загальних засад права (аналогія права). Аналогія закону та аналогія права не застосовується для визначення підстав, меж повноважень та способу дій органів державної влади та місцевого самоврядування» [3].

Із цього видається, що заповнення прогалин податкового законодавства про засоби подолання прогалин у разі врегулювання податкових правовідносин здійснюється за допомогою формування судової доктрини у доктрині податкового права. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду у своїй Постанові від 05.09.2018 р. у справі № П/811/300/17 [9] зазначив таке: «Вищенаведена процедура реєстрації податкових накладних є спеціальною до таких правовідносин, а тому суд не приймає посилання судів першої та апеляційної інстанцій на застосування до таких правовідносин як аналогії закону вимог статті 49 ПК України, оскільки остання передбачає порядок подання податкових декларацій до контролюючого органу, що є відмінним від порядку реєстрації податкових накладних». Звертаємо увагу, що Суд використовує словосполучку: «...посилання судів... на застосування до таких правовідносин як аналогії закону...». Це говорить про те, що хоч Верховний Суд не використовує у розглядуваній справі норму за аналогією, однак через відповідні формулювання опосередковано передбачає можливість застосування аналогії закону у разі врегулювання податкових відносин.

Колізії в законодавстві – це різновид юридичних колізій, що виникають за наявності розбіжності (зокрема, суперечності) між нормами права, які закріплені в законодавстві та регулюють одні суспільні відносини [18, с. 276]. Наведене визначення розроблене науковцями з теорії права. Погляд до визначення поняття «колізії у фінансовому законодавстві» наводила у своїх працях Н.Ю. Пришва, яка визначала їх як розбіжності чи суперечності між окремими *нормативно-правовими актами*, що регулюють фінансові правовідносини [13]. Податкове право є підгалуззю фінансового права, що охоплює сукупність своєрідних фінансово-правових норм [5, с. 9], тож поняття «колізії у фінансовому законодавстві» варто розглядати як загальне стосовно поняття «колізії у податковому законодавстві». Ми не погоджуємось із запропонованим Н.Ю. Пришвою розкриттям поняття, оскільки воно відображає лише один вид колізії – ієрархічну. Колізія в податковому законодавстві – це, у вузькому розумінні, розбіжність (суперечність) між *нормами* податкового законодавства.

Є багато факторів, які можуть призвести до наявності колізій у податковому законодавстві. Колізія є причиною формування судової доктрини в доктрині податкового права, однак сам факт її виникнення може бути пов'язаний із різноманітними підставами, які ми розглянемо далі.

Відсутність чітких критеріїв для розробки нормативно-правових актів. Закон України «Про Регламент Верховної Ради України» впорядковує, окрім іншого, законодавчу процедуру, проте не встановлює вимог, яким повинен відповідати законопроект, який подається до парламенту суб'єктом права законодавчої ініціативи. На теренах України відсутній закон, який би врегулював суспільні відносини, пов'язані з розробкою та прийняттям нормативно-правових актів, набранням ними чинності, визначав би систему, види, ієрархію нормативно-правових актів та встановлював би єдині вимоги до нормотворчої техніки для суб'єктів, уповноважених на здійснення такої діяльності. У 2010 році до Верховної Ради України було подано проект Закону України «Про нормативно-правові акти» [14], який так і не був прийнятий.

Хаотичне прийняття нормативно-правових актів. Податкове законодавство є досить мінливим. Непоодинокими є випадки, коли податкова норма є чинною протягом декількох днів. Наприклад, пп. «в» п. 193.1 ст. 193 ПК України проіснував у першій редакції всього 19 днів (з 01.04.2014 р. – дати набрання чинності Законом України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні», до 19.04.2014 р. – дати набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо усунення окремих неузгодженостей норм законодавства»).

Пакетне голосування, тобто одночасне прийняття самостійних правових актів, спрямованих на регулювання як податкових, так і інших відносин, через неповноту розгляду кожного акта окремо може привести до порушення системності у викладенні нормативного матеріалу.

Порушення принципу стабільності податкового законодавства під час прийняття нормативно-правових актів. Підпункт 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України встановлює, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. На жаль, цей принцип неодноразово порушувався, про що свідчить, наприклад, зміст Постанови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 15.05.2019 р. у справі № 825/1496/17 [11].

В українському законодавстві найбільш поширеними є темпоральні, ієрархічні та змістові колізії [18, с. 277]. Наукою розроблено правила подолання цих колізій, які частково апробовані в національному законодавстві й сприйняті правозастосовною практикою. У разі виникнення колізії у разі врегулювання податкових відносин саме суб'єкти формування судової доктрини в доктрині податкового права визначають, яке правило варто застосувати, і, відповідно, яким чином слід впорядковувати відносини як нині, так і у майбутньому. Тобто вони ставлять крапку у спорі крізь призму всебічного фахового аналізу.

Темпоральна податкова колізія – це колізія, яка виникає внаслідок прийняття в різний час з одного питання декількох податкових норм рівної юридичної сили, які по-різному врегульовують податкові відносини. Подолання зазначеної колізії зазвичай здійснюється шляхом застосування такого правила – “lex posterior derogat priori” («пізнішим законом відмінюється більш ранній»). Однак практиці відомі випадки, коли податкова норма, що врегульовує відповідну частину відносин, прийнята пізніше, проте з урахуванням особливостей податково-правового регулювання не може бути застосована до конкретного випадку. Так, у справі № 826/18755/15 вирішувалось питання стосовно застосування до спірних правовідносин належної ставки плати за користування надрами. До 02.08.2014 р. (включно) діяли ставки, передбачені пп. 263.9.1 п. 263.9 ст. 263 ПК України. З 03.08.2014 р., тобто з дати набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. № 1621-VII [1], розділ XX «Перехідні положення» ПК України доповнено новим підрозділом 9.1, яким встановлено тимчасові збільшені ставки. При цьому до пп. 263.9.1 п. 263.9 ст. 263 ПК України відповідних змін внесено не було. Контролюючий орган виніс податкові повідомлення-рішення, в яких донарахував платнику за серпень–грудень 2014 року грошові зобов’язання за підвищеними ставками цього податку. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду в своїй Постанові від 07.09.2018 р. [10], спираючись на положення бюджетного законодавства щодо особливостей прийняття законів, які впливають на показники бюджету, та на основоположні принципи податкового законодавства встановив, що у разі одночасного регулювання спірних правовідносин положеннями підрозділу 9-1 розділу XX «Перехідні положення» та ст. 263 ПК України, які по-різному встановлюють ставку податку за користування надрами, застосуванню підлягають положення ст. 263 ПК України, які є більш сприятливими для платника податків. Як ми бачимо, у цьому судовому рішенні суб’єкт формування судової доктрини в доктрині податкового права відступив від загального правила подолання темпоральної колізії.

Ієрархічна податкова колізія – це колізія, яка виникає внаслідок регулювання окремої частини податкових відносин податковими нормами різної юридичної сили. У разі існування ієрархічної колізії застосовується принцип “lex superior derogat legi inferiori” («вищий за юридичною силою закон скасовує закон, нижчий за юридичною силою»). Частина 3 ст. 7 КАС України закріплює: «У разі невідповідності правового акта Конституції України, закону України, міжнародному договору, згода на обов’язковість якого надана Верховною Радою України, або іншому правовому акту суд застосовує правовий акт, який має вищу юридичну силу, або положення відповідного міжнародного договору України» [3]. Згадаємо ситуацію, яка розглядалась вище. Прийнято Закон [1], який встановив особливості оподаткування податком на обмежений період. Положення цього Акта у досліджуваному контексті мали б реальну дію, якщо б вони не порушили принципи бюджетного та податкового законодавства. Здавалось би, норми-принципи і норми, які встановлюють саме правило поведінки,

закріплені в одному акті, однак Суд надає перевагу принципам, тим самим визнаючи їх ієрархічну перевагу над правилами поведінки.

Змістова податкова колізія – колізія, яка виникає між податковими нормами через частковий збіг обсягів їх регулювання. Для подолання цієї колізії застосовується принцип “*lex specialis derogat generalis*” (спеціальний закон відмінняє загальний закон). У справі № 813/2377/16 Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду вирішував питання про те, чи можна до спірних правовідносин застосовувати окремі норми податкового законодавства, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність, як спеціальні. Так, у своїй Постанові від 03.04.2020 р. [12] Суд, з огляду на узгодженість приписів ст. 206 ПК України та ст. 86 Митного кодексу України, визнав досліджувану у справі операцію з вивезення обладнання з митної території України такою, що звільняється від оподаткування, застосувавши при цьому спеціальну норму.

Ще однією причиною формування судової доктрини в доктрині податкового права є неоднозначність тлумачення оціночних понять, якими оперує законодавство у контексті впорядкування податкових відносин. Підкреслюємо, що обмежуватись виключно поняттями податкового законодавства у цьому аспекті не можна, оскільки бувають випадки, коли для регулювання податкової сфери необхідно звертатись до понять інших галузей законодавства.

До прикладу, розглянемо Постанову Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 804/19780/14 від 28.08.2018 р. [8]. У межах цієї справи Судом вирішувалось питання про те, що слід розуміти під словосполученням «спір про право», передбаченою у п. 2 ч. 5 ст. 183-3 КАС України (у редакції на момент звернення із поданням, тобто від 06.11.2014 р. [2]). Нині однорідна норма закріплена п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України [3], тому зроблені Судом висновки у 2018 році є актуальними й досі. У Постанові Суд встановив таке: «Спір про право в контексті цієї норми має місце в разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у ст. 183-3 КАС України. Зокрема, під спором про право необхідно розуміти оскарження до суду рішення про застосування адміністративного арешту (п. 94.11 ст. 94 ПК України), оскарження податкового повідомлення-рішення, яке покладено в основу податкового боргу, що зумовило звернення податкового органу з поданням у порядку особливого провадження тощо». Наведення судового підходу до визначення поняття позитивним чином відобразилось на практиці подальшого, тобто після прийняття судового рішення, застосування судами нижчих інстанцій норми про відмову у відкритті проваджень за заявами податкових та митних органів у разі здійснення ними визначених законом повноважень, у разі, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право.

Висновки. Таким чином, прогалини, колізії, неоднозначність тлумачення є тими причинами, що зумовлюють формування судової доктрини в доктрині податкового права. Хоч суб'єкти формування цієї доктрини і докладають постійних зусиль для боротьби із відповідними причинами через застосування розглядуваних вище засобів, однак податкові відносини, а

отже, і їх регулювання, є дуже динамічними. Тому ці причини будуть існувати завжди, ідея про беззаперечне їх усунення є утопічною, а діяльність суб'єктів формування судової доктрини щодо формування такої доктрини не втратить своєї актуальності.

Література

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. № 1621-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18/ed20140731#top> (дата звернення: 17.09.2020).
2. Кодекс адміністративного судочинства України в ред. від 06.11.2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/274715/ed20141106/conv#n1> (дата звернення: 17.09.2020).
3. Кодекс адміністративного судочинства України в ред. від 15.08.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 17.09.2020).
4. Кримінальний кодекс України в ред. від 13.08.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#top> (дата звернення: 10.09.2020 р.).
5. Податкове право України : підручник / О.О. Головашевич, А.М. Котенко, Є.М. Смичок та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с. С. 9.
6. Поппер Н. Цифровое золото: невероятная история Биткойна. / Пер. с англ. Москва : ООО «И.Д. Вильямс», 2016. 350 с. С. 6.
7. Постанова Харківського окружного адміністративного суду від 13.10.2016 р. у справі № 820/5120/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/62079235> (дата звернення: 10.09.2020).
8. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 804/19780/14 від 28.08.2018 р. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76139166> (дата звернення: 17.09.2020).
9. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 05.09.2018 р. у справі № П/811/300/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76273481> (дата звернення: 10.09.2020).
10. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 826/18755/15 від 07.09.2018 р. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76381181> (дата звернення: 17.09.2020).
11. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 15.05.2019 р. у справі № 825/1496/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82119034> (дата звернення: 10.09.2020).
12. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 813/2377/16 від 03.04.2020 р. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88575473> (дата звернення: 17.09.2020).
13. Пришва Н.Ю. Колізії у фінансовому законодавстві: поняття, причини виникнення. *Наукові записки Нац. ун-ту «Києво-Могилянська академія»*. 2003. Т. 21: *Юридичні науки*. С. 42–44.
14. Проект Закону про нормативно-правові акти № 7409 від 01.12.2010. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=39123 (дата звернення: 10.09.2020).
15. Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні» № 9083 від 14.09.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64597 (дата звернення: 10.09.2020).
16. Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні» № 9083-1 від 27.09.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64696 (дата звернення: 10.09.2020).
17. Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» № 2461 від 15.11.2019. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67423 (дата звернення: 10.09.2020).
18. Теорія держави і права : підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / О.В. Петришин, С.П. Погребняк, В.С. Смородинський та ін. ; за ред. О.В. Петришина. Харків : Право, 2014. 368 с. С. 134.

19. Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду від 13.12.2016 р. у справі № 820/5120/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/63548614> (дата звернення: 10.09.2020).

20. Фінансова грамотність. Фінанси. Що? Чому? Як? : навчальний посібник / авт. кол. Київ, 2019. 272 с. С. 15.

21. Цивільний кодекс України в ред. від 16.08.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#top> (дата звернення: 10.09.2020).

А н о т а ц і я

Смичок Є. М. Причини формування судової доктрини в доктрині податкового права. – Стаття.

Статтю присвячено актуальній у податково-правовій сфері проблематиці причин податкового формування судової доктрини у доктрині податкового права. Так, автором було виокремлено та детально проаналізовано причини формування податкової 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. Ще одним різновидом юридичних дефектів слід вважати колізії у праві, які виникають внаслідок суперечності між правовими нормами, що мають закріплення у законі та регулюють одні суспільні відносини. Автор наголошує, що колізії у податковому законодавстві можуть бути спричинені багатьма факторами. Починаючи від відсутності чітких критеріїв щодо розробки нормативно-правових актів та хаотичного прийняття таких актів, продовжуючи до порушення принципу стабільності податкового законодавства під час прийняття податкового законодавства. Тому саме для врегулювання таких податкових відносин суб'єкти судової доктрини в доктрині податкового права встановлюють правила та порядок врегулювання поведінки у відносинах як на момент виникнення таких проблем, так і для вирішення подібних ситуацій у майбутньому. Неоднозначність тлумачення оціночних понять у податкових правовідносинах є ще однією причиною формування судової доктрини. Використання виключно поняття податкового законодавства у разі впорядкування податкових відносин не є правильним, оскільки під час врегулювання податкової сфери іноді необхідно звертати увагу на термінологію інших галузей законодавства.

Ключові слова: доктрина податкового права, прогалини, принцип стабільності, темпоральна податкова колізія, ієрархічна податкова колізія, змістова податкова колізія.

С u m m a r y

Smychok Ye. M. Reasons for the formation of judicial doctrine in the doctrine of tax law. – Article.

The article is devoted to the actual problems in the tax and legal sphere concerning the reasons for tax formation of the judicial doctrine in the tax law doctrine. Thus, the author singled out and analyzed in detail the reasons for the formation of tax judicial doctrine in the doctrine of tax law. The reasons for the formation of the tax court doctrine include gaps in tax legislation, conflicts in tax legislation and ambiguity of interpretation of valuation concepts in tax legal relations. By the way, gaps in tax legislation should be considered as complete or partial absence of legal provisions in the legal regulation of tax relations. This means that the phenomenon objectively exists, is in public circulation, and tends to establish tax and legal regulations based on its essential characteristics, but the Tax Code of Ukraine has not made any changes or additions. That is why, such gaps are most be often filled through the work of judges, who form the judicial doctrine to regulate such disputes in the future. Another type of legal defects should be considered conflicts in law arising from the contradiction between legal norms have enshrined in the law and regulate certain social relations. The author notes that conflicts in tax legislation can be been caused by many factors. From the lack of clear criteria for the development of regulatory acts and chaotic adoption of such acts, to the violation of the principle of stability of tax legislation in the adoption of tax legislation. Therefore, it is for the settlement of such tax legal relations that the subjects of the judicial doctrine in the doctrine

of tax law establish rules and procedures for the settlement of conduct in relations both at the time of occurrence of such problems, and for the solution of similar situations in the future. The ambiguity of interpretation of valuation concepts in tax legal relations is another reason for the formation of the tax court doctrine. It is not correct to use exclusively the concept of tax law in order to regulate tax relations, because sometimes it is necessary to pay attention to the terminology of other branches of legislation.

Key words: tax law doctrine, gaps, stability principle, temporal tax conflict, hierarchical tax conflict, substantive tax conflict.