

О. В. Лещенко

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри конституційного, міжнародного права

та публічно-правових дисциплін

Київського університету інтелектуальної власності та права

ORCID ID: 0000-0003-3103-6383

ПОНЯТТЯ, ПРАВОВІ ОЗНАКИ ТА ВИДИ ПРОГАЛИН У ПРАВІ, ПРАВОВИЙ ВАКУУМ ТА ПРОГАЛИНИ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

У статті досліджуються поняття, правові ознаки та види прогалін у праві, а також явище правового вакууму із акцентом на їх прояви у податковому законодавстві України. Обґрунтовано, що прогалини й правові вакууми становлять базові різновиди юридичних дефектів, що виникають унаслідок відсутності або неповноти нормативного регулювання там, де воно є об'єктивно необхідним. З'ясовано співвідношення між прогалиною як частковою чи повною відсутністю належної норми та правовим вакуумом як станом повної відсутності регулювання певного виду суспільних відносин. Запропоновано класифікацію прогалін за часом виникнення (початкові й наступні), глибиною (повні й часткові) та джерелом (у законах, підзаконних актах, внутрішніх положеннях органів влади). Показано, що податкове право є особливо вразливим до появи прогалін і правових вакуумів у зв'язку з динамічністю економічних процесів, розвитком цифрової економіки та складністю податкових конструкцій. Проаналізовано, як прогалини у сфері оподаткування створюють можливості для агресивного податкового планування, легального уникнення оподаткування та використання «сірих схем», що призводить до порушення фіскальної справедливості, нерівності платників і втрат бюджету. Сформульовано висновок про необхідність системного підходу до виявлення й усунення прогалін у податковому законодавстві шляхом підвищення якості нормотворчої діяльності, використання сучасних інструментів моніторингу, забезпечення єдності судової та адміністративної практики, а також дотримання принципів правової визначеності, стабільності та справедливості оподаткування.

Ключові слова: прогалина у праві, правовий вакуум, прогалини у податковому законодавстві, податкова оптимізація, нормативно-правове регулювання, юридичні дефекти, правова визначеність, податкове право.

Leshchenko O.V. Concepts, legal features and types of gaps in law, legal vacuum and gaps in tax legislation

The article examines the concepts, legal features and types of gaps in law, as well as the phenomenon of legal vacuum with an emphasis on their manifestations in the tax legislation of Ukraine. It is substantiated that gaps and legal vacuums are basic types of legal defects that arise due to the absence or incompleteness of regulatory regulation where it is objectively necessary. The relationship between a gap as a partial or complete absence of an appropriate norm and a legal vacuum as a state of complete lack of regulation of a certain type of social relations is clarified. A classification of gaps by time of occurrence (initial and subsequent), depth (complete and partial) and source (in laws, by-laws, internal regulations of government bodies) is proposed. It is shown that tax law is particularly vulnerable to the emergence of gaps and legal vacuums due to the dynamism of economic processes, the development of the digital economy and the complexity of tax structures. It is analyzed how gaps in the field of taxation create opportunities for aggressive tax planning, legal tax avoidance and the use of "gray schemes", which leads to a violation of fiscal justice, inequality of taxpayers and budget losses. The conclusion is formulated on the need for a systematic approach to identifying and eliminating gaps in tax legislation by improving the quality of regulatory activities, using modern monitoring tools, ensuring the unity of judicial and administrative practice, as well as adhering to the principles of legal certainty, stability and fairness of taxation.

Key words: gap in law, legal vacuum, gaps in tax legislation, tax optimization, regulatory and legal regulation, legal defects, legal certainty, tax law.

Постановка проблеми. 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.

Стан наукової розробки проблеми. Проблематика прогалін у праві, їх природи, класифікації та механізмів подолання займає центральне місце в теорії права протягом тривалого часу і представлена широким колом наукових досліджень, як загальнотеоретичних, так і галузевих. У вітчизняній юриспруденції фундаментальні підходи до розуміння прогалін були сформульовані у працях М. Козюбри, О. Скакун,

П. Рабіновича, які розглядали прогалини як об'єктивно зумовлені відсутності правового регулювання у сфері, що потребує нормативного впливу. Вони акцентували увагу на розмежуванні власне прогалин у позитивному праві, поняття «правового вакууму», а також на співвідношенні прогалин з колізіями та недоліками законодавчої техніки.

У сфері фінансового та податкового права проблема прогалин розроблена менш масштабно, однак упродовж останніх десятиліть отримала значний розвиток. Наукові праці М. Кучерявенка, Т. Кравцової, Є. Смичка, Н. Хіміч доводять, що податкове законодавство є особливо чутливим до прогалин через складність податкових конструкцій та динамічний характер економічних процесів. У цих дослідженнях висвітлено специфічні правові ознаки прогалин у податковому законодавстві, зокрема: вплив на стабільність оподаткування, обмеження податкової компетенції держави, порушення принципів визначеності та передбачуваності податкового обов'язку.

Особливої уваги заслуговує сучасна судова практика, яка активно формує підходи до подолання прогалин у податкових нормах. Верховний Суд неодноразово підкреслював, що прогалини у податковому законодавстві не можуть тлумачитися на шкоду платникові податків, а заповнення таких прогалин має здійснюватися з урахуванням принципу презумпції правомірності рішень платника та принципу правової визначеності. Ці положення відображено у низці наукових робіт, присвячених аналізу судового тлумачення податкових норм (С. Децюра, А. Іванський та ін.).

Загалом стан наукової розробки проблеми свідчить про високий рівень її актуальності та міждисциплінарного значення. У сучасних умовах зростає потреба у комплексних дослідженнях, що поєднують загально-теоретичні підходи до природи прогалин і правового вакууму з галузевими особливостями податкового права. Водночас наукова література вказує на недостатність системних робіт, присвячених класифікації та діагностиці прогалин саме у податковому законодавстві, а також потребу у виробленні методології їх виявлення та усунення з урахуванням принципів податкового права та сучасних інструментів нормотворення.

Метою наукової статті є визначення сутності поняття, правових ознак та видів прогалин у праві, правовий вакуум та прогалини у податковому законодавстві.

Виклад основного матеріалу. Прогалиною слід вважати відсутність належного правила для врегулювання відносин, які, за своєю природою, мають бути впорядковані державою [1]. 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 [2].

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 змодельовати 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.

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 [3]. Такі «білі плями» можуть пояснюватися динамічним розвитком суспільних відносин (за якими право просто не встигає) або недоліками нормотворчої діяльності (людський фактор, неуважність законодавця тощо) [4]. У доктрині прогалиною в праві зазвичай вважають повну або часткову відсутність правових норм, які повинні врегульовувати певні суспільні відносини з огляду на їх важливість [5]. 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 [6].

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 [7]. 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 [8, 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 [9; 10]. 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 [11, с. 145].

Внаслідок цього і виникає ситуація, яку самі платники часто називають податковою оптимізацією (легальним зниженням податкового навантаження) [12, 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 [13, 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 [14, 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 [15, 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 [16, с. 110].

Таким чином, прогалини породжують ризики несправедливого розподілу податкового тягара 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 [17]. 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).

Висновок. 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 тягара 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 несвочасну 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 законопроектів.

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 унеможлиблює 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.

Список використаних джерел:

1. Сердюк В. В. Актуальні питання діяльності апаратів вищих спеціалізованих судів у контексті судової реформи. *Часопис цивільного і кримінального судочинства*. 2011. № 1. С. 27–37.
2. Погребняк С. Прогалини в законодавстві та засоби їх подолання. *Вісник Академії правових наук України*. 2013. № 1. С. 44–56
3. 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>
4. Яцишін Є. Верховний Суд про аналогію закону в податковому праві. *Юридична газета*. 2018. №39. <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/verhovniy-sud-pro-analogiyu-zakonu-v-podatkovomu-pravi.html>
5. 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
6. Матат Ю. І. Застосування норм права в субсидіарному порядку: основні вимоги та передумови. *Актуальні проблеми права: теорія і практика: зб. наук. пр.* Луганськ: Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля, 2013. № 26. С. 378–384
7. Пригоцький В. Щодо прогалин права як детермінат виникнення адміністративно-господарського спору, їх виявлення та подолання. URL.: <https://nasplib.isofts.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/4e7e4c71-3ca8-4051-99ba-a65836c6e50e/content>
8. Сахно Д. С. Зловживання правом у податкових правовідносинах. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право). Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2019. 248 с.
9. 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
10. Легеза Ю. Методи публічного управління: адміністративно-правовий аспект. *Law. State. Technology*. 2021. Вип. 2. С. 25–30
11. Дмитрик О. О., Бех Г. В., Криницький І. Є. Фінансові правовідносини : підруч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 320 с.
12. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 210 с.
13. Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : моногр. Харків : Право, 2010. 304 с.
14. Коломієць П.В. Податкові пільги як фактор загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*, 2022. Серія ПРАВО. Випуск 72: частина 2. С. 66–70
15. Раделицький Ю.О. Місцеві бюджети в контексті фінансової децентралізації в Україні: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2019. 443 с
16. Замасло О.Т. Податкова система України в умовах євроінтеграції: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2018. 554 с.
17. Base Erosion and Profit Shifting . URL.: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>