

УДК 346+347.4

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-2.40>

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

ПРАКТИКА ПОДОЛАННЯ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Стаття присвячена аналізу практики подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві України, зокрема прогалін, правових вакуумів, колізій та пов'язаних із ними ризиків для реалізації принципу *nullum tributum sine lege*. Обґрунтовано, що прогалини та вакууми є об'єктивно неминучими в умовах динамічного розвитку економіки, появи нових фінансових інструментів та цифрових бізнес-моделей, однак у сфері оподаткування вони набувають особливо загрозливого характеру, оскільки безпосередньо впливають на фінансову стабільність, правову визначеність і справедливість розподілу податкового тягаря. На прикладі відсутності належного регулювання операцій з криптовалютами, а також спорів щодо строків податкових обов'язків, що припадають на вихідні та святкові дні, проілюстровано, як законодавчі прогалини спричиняють неоднакову практику контролюючих органів і судів, створюють можливості для агресивного податкового планування та збільшують кількість податкових спорів. Проаналізовано підходи Верховного Суду до застосування аналогії закону і права, принципу презумпції правомірності рішень платника та європейських стандартів обчислення строків. Особливу увагу приділено зарубіжному досвіду подолання податкових прогалін, зокрема обмеженню аналогії в податковому праві, застосуванню антизловживальних доктрин, що надають перевагу економічному змісту над формальними ознаками правочину (*substance over form*) та вимагають наявності реальної ділової мети операції (*business purpose*), ретроактивних змін до законодавства у виключних випадках. Зроблено висновок, що ефективно подолання прогалін можливе лише за умови поєднання високоякісної нормотворчої діяльності, своєчасного внесення змін до Податкового кодексу України, узгодженої судової практики та використання загальних принципів податкового права як проміжного інструменту до моменту усунення дефектів на рівні закону.

Ключові слова: прогалини у податковому законодавстві, правовий вакуум, юридичні дефекти, презумпція правомірності платника, *nullum tributum sine lege*, податкове планування, судова практика.

O. V. Leshchenko. Practice of Overcoming Legal Defects in Tax Legislation

The article is devoted to the analysis of the practice of overcoming legal defects in the tax legislation of Ukraine, in particular, gaps, legal vacuums, conflicts and associated risks for the implementation of the principle of *nullum tributum sine lege*. It is substantiated that gaps and vacuums are objectively inevitable in the conditions of dynamic economic development, the emergence of new financial instruments and digital business models, however, in the field of taxation they become especially threatening, since they directly affect fiscal stability, legal certainty and fairness of the distribution of the tax burden. The example of the lack of proper regulation of transactions with cryptocurrencies, as well as disputes regarding the terms of tax obligations falling on weekends and holidays, illustrates how legislative gaps cause unequal practice of regulatory authorities and courts, create opportunities for aggressive tax planning and increase the number of tax disputes. The Supreme Court's approaches to the application of the analogy of law and law, the principle of presumption of legality of the payer's decisions and European standards for calculating deadlines are analyzed. Special attention is paid to foreign experience in overcoming tax gaps, in particular, the limitation of analogy in tax law, the application of anti-abuse doctrines that give priority to economic content over formal signs of a transaction (*substance over form*) and require the presence of a real business purpose of the transaction (*business purpose*), retroactive changes to legislation in exceptional cases. It is concluded that effective overcoming of gaps is possible only if high-quality rule-making activity is combined, timely amendments to the Tax Code of Ukraine, agreed judicial practice and the use of general principles of tax law as an intermediate tool until the defects at the level of the law are eliminated.

Key words: gaps in tax legislation, legal vacuum, legal defects, presumption of legality of the payer, *nullum tributum sine lege*, tax planning, case law.

Постановка проблеми. Податкове законодавство України, попри його кодифікований характер, продовжує характеризуватися значною кількістю юридичних дефектів – колізій, прогалін, дублювань, логічних неузгодженостей і техніко-юридичних помилок. Зазначені недоліки ускладнюють тлумачення норм, знижують передбачуваність податкових наслідків, створюють ризики вибіркового правозастосування та породжують значний обсяг податкових спорів. Проблема набуває особливої гостроти у зв'язку зі швидкою динамікою економічних процесів, регулярними змінами до Податкового кодексу та необхідністю ефективної імплементації міжнародних стандартів, зокрема BEPS. За цих умов ключовим питанням стає визначення ефективних механізмів подолання юридичних дефектів як на рівні законодавства, так і на рівні правозастосовної практики – органів ДПС та судів, насамперед Верховного Суду.

© О. В. Лещенко, 2025

Стан наукової розробки проблеми. Питання подолання юридичних дефектів у праві традиційно досліджуються в загальнотеоретичній юриспруденції у працях О. Скакун, М. Козюбри, де обґрунтовуються механізми заповнення прогалин, усунення колізій і підвищення якості законодавчої техніки. У фінансово-правовій науці важливий внесок зробили М. Кучерявенко, Є. Смичок, О. Дмитрик, які аналізують специфіку податкового регулювання та вразливість ПКУ до законодавчих дефектів. Сучасні дослідження (С. Децюра, А. Іванський) акцентують на ролі судової практики у подоланні прогалин і колізій, особливо через принцип презумпції правомірності платника. Водночас у науці бракує комплексних робіт, присвячених систематизації механізмів подолання дефектів саме у податковому законодавстві, що зумовлює актуальність подальших досліджень.

Метою наукової статті є вивчення практики подолання юридичних дефектів у податковому законодавстві.

Виклад основного матеріалу. 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 [1].

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 [1].

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 [1; 2; 3]. 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 [4].

Передбачається запровадити у ПК України поняття «віртуальні активи» і окремі правила оподаткування операцій з ними, що має усунути згаданий вакуум [1]. 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 [5]. Це призвело до судового спору: платник ПДВ подав податкові накладні із запізненням на один день, оскільки крайній строк припав на 8 березня (офіційний вихідний) [6]. У справі №811/300/17 суди першої та апеляційної інстанції стали на бік платника, фактично застосували 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) [6]. Судді обґрунтували таке застосування аналогії наявністю прогалини у законі та посилалися також на відповідну Європейську конвенцію про обчислення строків [7]. 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 [7]. 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) [7]. 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 [8]. В обґрунтуванні Верховний Суд посилався на ту ж Європейську конвенцію про обчислення строків (ETS №76) від 16 травня 1972 року, а також прямо застосовував принцип презумпції правомірності рішень платника податку [9; 10]. 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 [11]. 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 загальноновизнаним є постулат, що встановлення податків і зборів має здійснюватися тільки на основі закону (принцип «*nullum tributum sine lege*») [12]. *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; посилення громадянина не заслуговує на захист, тобто він мав очікувати нового регулювання; або громадянин 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 [12].

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 [13]. 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) [14], «*business purpose*» [15] (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 лазу 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 [16]. 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 [17]. 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 (перспективному) порядку, але й у випадках крайньої потреби вдаватися до ретроактивних змін [18]. 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 [19].

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 [11], 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 [19]. Все це покликане 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.

Висновки. 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 глибокою порожнечою, 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 розвивають 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 випадках – через розвиток антизловживальних доктрин. Водночас такий підхід має тимчасовий і допоміжний характер і не може замінити чіткого, системного та неупередженого 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.

Список використаних джерел:

1. Пихтін К. Юридичні аспекти криптовалют в Україні: регулювання та перспективи. URL.: <https://justice.dp.ua/ua/yuridichni-aspekti-kriptovalyut-v-ukrayini-regulyuvannya-ta-perspektivi/>
2. Пихтін К. Юридичні аспекти криптовалют в Україні: регулювання та перспективи. URL.: <https://justice.dp.ua/ua/yuridichni-aspekti-kriptovalyut-v-ukrayini-regulyuvannya-ta-perspektivi/>
3. Лєгеца Ю. Методи публічного управління: адміністративно-правовий аспект. *Law. State. Technology*. 2021. Вип. 2. С. 25–30
4. Бойко О. В., Тильчик В. В. Поняття та зміст адміністративно-правових засад нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. *Юридичний вісник*. 2022. № 2. С. 214.
5. Про віртуальні активи: Закон України від 17 лютого 2022 року № 2074-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20/print>
6. Яцишин 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>
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05 вересня 2018 року у справі №811/300/17. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76273481>
8. Постанова Кіровоградського окружного адміністративного суду від 29 березня 2017 року у справі № П/811/300/17 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/66293489>
9. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 14 березня 2018 року у справі №820/1867/17. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72791164>
10. Європейська конвенція про обчислення строків (ETS №76) від 16 травня 1972 року https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_677#Text
11. Податковий кодекс України. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
12. *Nullum tributum sine lege*. URL.: <https://www.proverbia-iuris.de/nullum-tributum-sine-lege>
13. Understanding The Substance Over Form, Accounting Principle for Preventing Tax Avoidance. *Tuesday, 07 February 2023*. URL.: <https://muc.co.id/en/article/understanding-the-substance-over-form-accounting-principle-for-preventing-tax-avoidance>

14. What is a Business Purpose? URL.: <https://2112consulting.co.uk/what-is-a-business-purpose>

15. Фролова Н.Б. Сучасні тенденції оподаткування доходів у США. СТАТИСТИКА УКРАЇНИ. 2019. № 4. С. 107-115.

16. Ухвала Конституційного Суду України 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" від 5 червня 1997 року № 9-з/97 URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v041u710-98#Text>

17. Ухвала Конституційного Суду України 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 № 1-уп/98 URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001u710-98#Text>

18. Семчик О. О. Принципи публічної фінансової діяльності як системоутворюючі поняття фінансового права. *Альманах права*. 2012. № 3. С. 434–438.

19. Пасенюк О.М. Судова реформа в Україні: крок вперед, да кроки назад. *Сучасні виклики та актуальні проблеми судової реформи в Україні*: Матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. (21 жовтня 2022р., Чернівці)/редкол.:О.В. Щербанюк та ін. – Чернівці: 2022. С. 59-62.