

M. Melnyk

THE INFLUENCE OF THE SCHOOL OF LEGAL REALISM FINDINGS ON THE THEORY OF LEGAL REASONING

This article describes the influence on the theory of legal reasoning made by school of legal realism. The author analyzes the ideas of the school of legal realism founders focused on reconsidering the main factors to be taken into account in the legal reasoning process. The article traces the path built by the school of legal realism and the accents that were shifted from the mechanical jurisprudence to the art of legal reasoning.

According to the approach of legal formalism that dominated in the nineteenth century, judges apply the law to the facts of the case mechanically using only the methods of logic.

The main objective, which has been set by legal realists, was to overcome formalism and the mechanical approach in legal reasoning. Taking into account the core findings of legal realism founders, the authors demonstrate that the central idea of the school lies in the scope of an empirical approach to the perception of reality. In practice, this provides judges with recommendations to treat responsibly the analysis of all facts of the case in order to find justice and come more closely to credibility. Considering an example of prominent American judge Joseph C. Hutcheson, the author demonstrates the evolution of perception of the main tools and factors in legal reasoning and analyzes the impact of an irrational phenomenon on the decision-making process. Basing on approaches of the school founders, the author pays attention to the role of logic and its methods, judges' discretion with regard to the facts and evidences in case, and the personality of judge in the process of legal reasoning.

In the result of the research, the author reaches a conclusion that the school of legal realism made a significant contribution to the development of theory of legal reasoning, rethinking its way from mechanical copying of cases based on formal analysis of rules and precedents to the art of analysis of the facts and formation of opinion and argument.

Keywords: legal reasoning, legal formalism, mechanical jurisprudence, facts analysis, empirical approach, reality, school of legal realism.

Матеріал надійшов 13.04.2017

УДК [347.73:336.22]:159.955.6

Лобач О. М.

ЮРИДИЧНА АРГУМЕНТАЦІЯ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ (ЗАГАЛЬНИЙ ПОГЛЯД)*

Статтю присвячено проблемі юридичної аргументації в податковому праві. Визначено сфери застосування юридичної аргументації в податковому праві. Розглянуто податкову консультацію як специфічний інститут податкового права, який спрямований на допомогу платникам податків у практичному використанні окремих норм податкового законодавства і який ґрунтується на юридичній аргументації.

Ключові слова: аргументація, юридична аргументація, юридична аргументація в податковому праві, податкова консультація.

У статті Юридичної енциклопедії визначено, виникла в античній Греції як ораторське мистецтво (риторика) і яка від самого початку розвивалася двома напрямками. Перший – теоретичний – що «Аргументація теорія» – це наука про засоби і методи переконування та впливу на людей, яка

* Статтю підготовлено за результатами науково-практичного семінару «Юридична аргументація в публічному праві (у фінансовій, податковій та банківській сферах)», проведеного Центром дослідження проблем верховенства права та його втілення в національну практику України та кафедрою загальнотеоретичних та державно-правових наук у рамках Днів науки НАУКМА 27 січня 2017 р.

сприяв поглибленню предмета та взаємодії з іншими античними науками (етикою, політикою, діалектикою). Другий – нормативний – намагався стабілізувати та уніфікувати застосування риторики у людській діяльності шляхом удосконалення техніки аргументації. З часом було вироблено різні підходи до аргументації та розробки її теорії, виділено типи аргументації. Зокрема, серед таких підходів учені виділяють логістичний, або об'єктивістський, психологічний, або суб'єктивістський та змішаний – логіко-психологічний. За першим аргументацію часто називають доведенням, а використані аргументи – доказами. За другим – увагу акцентують на особливостях тих людей, на яких спрямована аргументація і на яких вона має вплинути у бажаному напрямі. Третій поєднує перші два таким чином, що логічне доведення враховує психологічні особливості тих людей, на кого воно спрямоване, однак головна мета змішаного підходу полягає не у простому переконанні, а в з'ясуванні істини та в допомозі збагнути її. Саме такими, підкреслюють учені, мають бути наукові доповіді, лекції в галузі точних наук, виступи юристів у судовому процесі. Одним із критеріїв класифікації аргументації за типами є сфера її функціонування, де для неї виробляють специфічні методи. За цим критерієм виділяють філософську, наукову, юридичну та іншу аргументацію [1, с. 139–140]. Предметом нашої уваги в цій публікації є юридична аргументація у сфері податкового права.

Актуальність теми. Варто зазначити, що науково-дослідницькі та навчальні літературні джерела щодо юридичної аргументації нині є вже доволі численними, що характеризує це явище у сфері права як дуже важливе. Зокрема на таку роль аргументації в праві вказує В. Федчик, який обґрунтовує актуальність юридичної аргументації широкою сферою її застосування, яка не обмежується лише судовими справами та процесами. До аргументації, зазначає автор, вдаються (мають вдаватися) всі, хто висуває юридично значущу точку зору і хоче, щоб її прийняли. Саме цим, на думку В. Федчика, пояснюється підхід теоретиків аргументації до неї як до важливої царини досліджень, результати яких у вигляді напрацьованих під час таких досліджень ідей можуть бути використані в юридичній аргументації на практиці [2]. На сьогодні в науковому доробку є сформульоване поняття аргументації, на основі певних критеріїв здійснено її класифікацію за типом-моделями, звернуто увагу на відмінність між науково-теоретичною та прак-

тичною аргументацією, визначено мету, структуру (об'єкт, предмет, суб'єкти), зміст юридичної аргументації та процес, за яким вона відбувається, результат її здійснення. Разом з тим, проблема юридичної аргументації виявляє нові напрями її дослідження. З останніх праць щодо юридичної аргументації привертають увагу колективна монографія «Юридична аргументація: Логічні дослідження» вчених Національного університету «Юридична академія імені Ярослава Мудрого» [3], новий підручник «Загальна теорія права», підготовлений вченими правничого факультету Києво-Могилянської академії. Думка одного з авторів цього підручника М. Козюбри про те, що юридична аргументація до цього часу не привернула до себе належної уваги представників загальнотеоретичного правознавства, а її практично-прикладні аспекти не стали предметом глибоких досліджень галузевих наук [4, с. 270], викликала пропозицію обговорити проблему юридичної аргументації в публічному праві на науковому заході в межах Днів науки, що їх традиційно проводять у Києво-Могилянській академії взимку. На науково-практичному семінарі (27 січня 2017 р.) представники наукової спільноти, суддівського корпусу, податкової та банківської практики провели змістовну, жваву дискусію за темою «Юридична аргументація в публічному праві (у фінансовій, податковій і банківській сферах)», під час якої проявився широкий спектр проблем юридичної аргументації в тих сферах суспільної діяльності, вплив яких на подальший розвиток українського суспільства та держави є безумовно значним.

Однією з таких сфер є податкова, яка в Україні останнім часом зазнає суттєвих трансформацій, в її формуванні та функціонуванні виникають нові тенденції та підходи. Так, варто звернути увагу лише на назву одного з останніх ухвалених законів – Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» № 1797-VIII від 21.12.2016 р. (далі – Закон № 1797), аби пересвідчитися в непасивній ролі податкової сфери в механізмі залучення інвестицій в економіку країни [5]. Як і будь-які інші суспільні відносини, відносини у сфері оподаткування опосередковуються нормами права, що в сукупності становлять інститут права, роль якого для ефективного розвитку сучасного українського суспільства й держави є поки що неперевершеною, – мова йде про податкове право та одне з його джерел – податкове законодавство. Юридична аргументація та її практично-прикладні

аспекти в цій сфері суспільних відносин важливі так само, як і податкове право загалом, для економічної та правової систем України. Наприклад, неоднакове в деяких випадках тлумачення/застосування податкових норм платниками податків та контролюючими фіскальними органами може призводити до виникнення податкового спору, результат вирішення якого залежатиме від доведеності правової позиції кожної зі сторін спору. Розуміючи, що спектр проблем юридичної аргументації в податковому праві, як і в будь-якій іншій сфері права, є широким і об'єктивно не може бути ні окресленим, ні розглянутим з достатньою глибиною в межах однієї публікації, спробуємо виділити окремі проблеми, які, на наш погляд, мають як теоретичний, так і практичний інтерес: 1) сфери застосування юридичної аргументації в податковому праві; 2) модель (моделі) юридичної аргументації, характерна (характерні) для податкового права в Україні на сучасному етапі; 3) вплив теоретичної та практичної юридичної аргументації на розбудову податкової системи країни.

Метою цього дослідження є визначення сфер застосування юридичної аргументації у сфері податкового права та детальніше ознайомлення з податковою консультацією як формою прояву юридичної аргументації в податковому праві.

Під аргументацією (від *лат. argumentation*) вчені розуміють наведення доказів з метою обґрунтування певної думки, зміни позиції чи переконання іншої сторони, під доказом (від *лат. confirmatio, demonstratio*) – основане на фактах чи інших аргументах судження, спрямоване на обґрунтування чи спростування певних тверджень [4, с. 264]. Аргументацію визначають як спосіб міркування, що складається із доведення і спростування, у процесі яких формується переконання в істинності чи хибності певного положення як у самого автора, так і в опонентів. При цьому термін «доведення» має декілька значень: це факти, за допомогою яких встановлюють істинність певного положення; це джерела доказів; це логічна процедура, під час якої встановлюють істинність положення за допомогою раніше встановлених істин [6, с. 298]. Юридичну аргументацію визначають когнітивною процедурою, яка може бути або самостійною (аналітичною), або відносною (діалектичною). Про аналітичну юридичну аргументацію говорять у разі здійснення юристом-аналітиком (як у теорії, так і на практиці) пошуку аргумен-

тів на підтвердження певної думки, створення аргументаційної структури на доведення цієї думки. Аналітична юридична аргументація – це «самостійний, когнітивно не проєктивний (контекстуально безвідносний) процес підбору аргументів та структурування відношень між ними відповідно до логічних правил істинності, що здійснюється як у сфері правознавства, так і в юридичній практиці». Діалектична ж аргументація у сучасному суспільстві як комунікаційній системі, в якій постійно відбувається обмін інформацією та думками, має бути забезпечено право на інформацію та доступ до неї, право на обстоювання власної позиції, стає необхідним інструментарієм у переконанні опонента щодо правильності своїх думок та запропонованих рішень. Вчені впевнені, що із процесуальних форм аргументації – монолог і діалог – найбільш вдалою є аргументація у формі діалогу як засобу спільного пошуку істини у процесі бесіди, полеміки, дискусії [3, с. 93, 152, 155].

За сферою вироблення (наука, практика) юридичну аргументацію поділяють на теоретичну та практичну [4, с. 271]. Такий поділ є характерним і для податкового права. Автори вищезгаданої монографії «Юридична аргументація: Логічні дослідження» зазначають: «Мислення науковців-теоретиків відрізняється від мислення професійних практиків... Наукова діяльність полягає у винаході теорій із метою пояснення тих або інших явищ, у критиці цих теорій і в заміні спростованих теорій новими теоріями... Особливістю теоретичної аргументації в соціальних та гуманітарних науках є припустимість суб'єктивних оцінок, що виявляють особливості точок зору. Це означає, що ці науки мають не аксіоматичний, а інтерпретаційний характер, розвиваються за рахунок смислових інтерпретацій (концепцій). Науково-теоретична аргументація являє собою процес обґрунтування певної точки зору з наступним формуванням наукового переконання» [3, с. 93–94]. Як і в будь-яких інших (у т. ч. правових) науках, науково-теоретична аргументація в податковому праві набуває реалізації у наукових статтях, доповідях, тезах, лекціях, монографіях, наукових коментарях до норм податкового права тощо. Серед іншого, її завданням, зокрема, можна визначити обґрунтування категорій та понять податкового права, що зрештою формують цілісний механізм оподаткування та забезпечують (принаймні мають забезпечувати) ефективність функціонування

податкової системи країни. Так, свого часу ми зверталися до проблеми визначення податкової системи як правового та законодавчого поняття. Аналіз сучасних підходів до розуміння поняття «податкова система» на науковому та законодавчому рівнях дав можливість зробити висновок не лише про те, що немає єдиного підходу до визначення податкової системи, а й про різне елементне наповнення науковцями і законодавцем цієї важливої категорії податкового права. При цьому ми мали змогу побачити, що, даючи визначення категорії «податкова система», кожна група дослідників, до позицій яких ми звернулися, не тільки визначила склад цієї системи, а й аргументувала свій підхід (з погляду доцільності) щодо включення (чи навпаки) того чи іншого елемента до цієї системи. Зокрема, різними виявилися підходи щодо включення до податкової системи таких елементів, як податкове законодавство та система фіскальних органів (у ст. 6 Податкового кодексу України бачимо двоелементне (вужке) визначення податкової системи). Не розроблено належним чином у науці й поняття «система оподаткування», яке вжито у Конституції України та Податковому кодексі України з різними значеннями. Результатом його наукового аналізу стало виявлення суперечності між широким (конституційним) та вузьким (за Податковим кодексом) розумінням цієї категорії податкового права, за допомогою юридичної аргументації ми обґрунтували власне бачення співвідношення категорій «податкова система» та «система оподаткування»: останню слід кваліфікувати як спеціальний механізм (порядок) оподаткування, порядок же оподаткування є елементом податкової системи [7, с. 240–244], що прямо встановлено в Податковому кодексі (ч. 3 ст. 6) [8]. Прикладів впливу науково-теоретичної юридичної аргументації в податковому праві на розбудову ефективної, справедливої податкової системи країни можна навести чимало. Зокрема, пам'ятаються гострі дискусії щодо правового поняття «податковий агент», до яких долучилося широке коло дослідників з теоретичної та практичної сфер в оподаткуванні. Варто згадати про нотаріусів та їхню правову позицію про те, що при нотаріальному посвідченні цивільно-правових правочинів нотаріус не виступає податковим агентом. Така позиція нотаріальної спільноти суперечила позиції фіскальних органів, які (скориставшись нечітким визначенням податкового агента в податковому

законі) наділяли нотаріуса статусом податкового агента з відповідним покладенням на нього обов'язків щодо нарахування, утримання, перерахування податку до відповідного бюджету з подальшим звітуванням, визначених у законі як обов'язки податкового агента. Спростуванню цієї позиції податківців послугувала юридична аргументація щодо правової категорії «податковий агент», сформована нотаріусами країни на основі аналізу цієї категорії податкового права у прив'язці до функціонального призначення нотаріальної діяльності в суспільстві. Наразі функції (мовою податкового закону – обов'язки) податкового агента нотаріус виконує лише стосовно найманих працівників, а його обов'язок щодо інформування контролюючих органів про посвідчені ним угоди відчуження майна, оформлені спадкові права тощо не робить нотаріуса податковим агентом.

Приклади застосування науково-теоретичної аргументації у сфері оподаткування, зокрема у податковому праві, обов'язково знайдемо і в навчальних джерелах – підручниках і посібниках, присвячених оподаткуванню. Незалежно від того, як називають ці джерела автори – «Податкове право», «Податкова система», «Податки, збори, платежі» тощо, яку сферу податкових знань – економічну чи правову – в працях розглянуто, вчені обов'язково наводять аргументацію власних підходів, розуміння тієї чи тієї податкової категорії – податок, платник податків, податкові (право-) відносини, податкова система тощо. Втім, слід зазначити, що в навчальних джерелах з податкового права справді немає розділів, спеціально присвячених юридичній аргументації в податковому праві та податкових правовідносинах. Однак це навряд чи є недоліком з огляду на те, що мета та завдання навчальної літератури – надати знання щодо цілісного механізму оподаткування, запровадженого в країні, а обсяг матеріалу в податковому праві, як і в оподаткуванні загалом, є величезним. З іншого боку, відчувається потреба надавати здобувачам вищої освіти знання, що сприятимуть формуванню навичок здійснення юридичної податкової аргументації (як у теорії податкового права, так і на практиці). В Києво-Могилянській академії ця потреба задовольняється наявністю таких вибіркових загальнотеоретичних дисциплін, як «Логіка», «Вступ до правових досліджень», «Юридичне тлумачення», «Методологія правових досліджень» тощо, навчальні плани яких містять питання з юридичної аргументації.

Традиційними сферами застосування практичної юридичної податкової аргументації є податкова консультація, адміністративне та судове оскарження рішень контролюючих фіскальних органів. Зважаючи на велику кількісну статистику податкових консультацій*, оскаржень рішень контролюючих фіскальних органів в адміністративному порядку та оскаржень рішень цих органів у судовому порядку, може здаватися, що в податковому праві переважного значення набуває саме практична податкова аргументація, що відбувається у податкових правовідносинах на певному відрізку часу у зв'язку з виконанням податкового обов'язку платниками податків та функцій адміністрування в оподаткуванні контролюючими фіскальними органами. Насправді ж переваг не може мати ні практична, ні теоретична аргументація, бо зазначені типи аргументації мають різні завдання. Практична аргументація використовує ідеї, структуру, форми, вироблені теоретичною аргументацією. Водночас і наукові теорії юридичної аргументації перебувають під впливом практичної податкової аргументації, відповідно змінюватиметься теоретична податкова аргументація цих теорій. Слід враховувати й те, що сучасні теорія та практика в податковому праві мають спільне підґрунтя – податкове законодавство, яке не лише безпосередньо впливає на практику оподаткування, а й значною мірою є базою для науково-теоретичних досліджень, іншими словами, податкове законодавство є чинником, що зумовлює як теоретичний, так і практично-прикладний аспекти аргументації в податковому праві. Загалом же слід говорити про те, що теоретична та практична аргументація в податковому праві (як і в будь-якій іншій сфері права) тісно переплітаються, взаємно впливають одна на одну та є нерозривними в своєму цілісному впливі на розбудову податкової системи.

Сфер адміністративного та судового оскарження рішень контролюючого фіскального органу у цій публікації не торкатимемося**, лише зауважимо, що їхній аргументаційний характер прямо визначено у податковому законодавстві. Так, нормою ст. 56 Податкового кодексу України встановлено, що обов'язок доведення правомірності прийнятого щодо платника податків

рішення під час адміністративного оскарження покладено на контролюючий орган [8]. «Доведення правомірності» є не чим іншим, як юридичною аргументацією закріпленої в рішенні контролюючого органу правової позиції щодо платника податків. Платник податків, не згідний із рішенням контролюючого органу, наводить юридичну аргументацію у скарзі в разі обрання способу адміністративного оскарження рішення або в адміністративному позові, якщо для захисту своїх прав та інтересів він обрав судовий порядок. Податковим законом також встановлено, що обов'язок доведення правомірності рішення контролюючого органу в судовому порядку встановлюється процесуальним законом (ст. 56 ПК України) [8], у зв'язку з цим вкажемо, що механізм судового провадження з оскарження рішень контролюючих фіскальних органів характеризується особливостями, що прямо пов'язані з доказами та юридичною аргументацією в справі адміністративної юрисдикції. Зокрема, Кодекс адміністративного судочинства України покладає на контролюючий орган (суб'єкта владних повноважень) обов'язок доведення правомірності рішень, прийнятих щодо платника податків (частини 2, 4 ст. 71); встановлює повноваження суду щодо вжиття усіх законних заходів, необхідних для з'ясування всіх обставин справи, враховуючи виявлення та витребування доказів, та обов'язок суду запропонувати особам, які беруть участь у справі, подати докази або з власної ініціативи витребувати докази, яких, на думку суду, не вистачає для вирішення спору (частини 4, 5 ст. 11); суд, вирішуючи податковий спір, повинен аргументувати своє рішення (ст. 159) [9]. Отже, очевидно, що юридична аргументація супроводжує оскарження рішень контролюючих органів за будь-якого способу оскарження, стає невід'ємною частиною цих процедур, характеризується як інструмент «досягнення істини» у спірних податкових правовідносинах (принаймні таке значення відведено їй податковим законом). Корисність юридичної аргументації, здійсненої судом у справах про податкові спори, полягає в тому, що, по-перше, вона може використовуватися як юридична аргументація в інших подібних спірних податкових правовідносинах, по-друге, на її основі формують правові позиції в узагальненнях судової практики вищими судовими інстанціями, які в подальшому використовують у судовій практиці, можуть бути враховані законодавцем з метою удоско-

* Індивідуальні та узагальнені податкові консультації публікують у Єдиній податковій базі «Зір».

** Їхньої характеристики на науково-практичному семінарі торкалися інші доповідачі.

налення чинного податкового законодавства, беруть до уваги науковці під час наукових досліджень.

В українському податковому праві є специфічний інститут, який безумовно ґрунтується на юридичній аргументації. Виник цей інститут порівняно недавно, є предметом постійної уваги з боку законодавця (з позицій удосконалення правового регулювання), до нього часто вдаються і платники податків, і контролюючі фіскальні органи, – мова йде про податкову консультацію. Вперше цей інститут під назвою «податкове роз'яснення» було запроваджено Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181 від 21.12.2000 р. [10], нині податкову консультацію унормовано в статтях 52 і 53 Податкового кодексу України. Її мета – допомогти платникам податків у практичному використанні окремих норм податкового законодавства. Закон прямо визначає практичний характер податкової консультації: «За зверненням платників податків контролюючі органи надають їм безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 25 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення контролюючим органом» [5]. За колом суб'єктів, які вправі нею скористатися, консультація може бути індивідуальною та узагальнюючою. Форми індивідуальної податкової консультації (за вибором платника податків) – усна або письмова, остання підлягає реєстрації в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій та розміщенню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, чим підкреслюється її важливе значення в податкових правовідносинах та обумовлюються правові наслідки застосування. Аргументаційний характер податкової консультації прямо закріплено у законі: «Консультація, надана в письмовій формі, обов'язково повинна містити назву – податкова консультація, реєстраційний номер в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій, опис питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, зазначених у зверненні платника податків, **обґрунтування застосування норм законодавства** (виділено мною. – О. Л.) та висновок з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства» (ст. 52) [5]. Зміст

багатьох опублікованих податкових консультацій дає підстави для не дуже втішного висновку: часто ці консультації повторюють лише норму податкового права у вільному викладенні працівника, який її готував, і не містять обґрунтування (юридичної аргументації) застосування норм законодавства, щодо якого звертався платник податків до контролюючого органу. А між тим, значення податкової консультації підкреслив сам законодавець – індивідуальна податкова консультація (зі статусом правового акту індивідуальної дії (п. 53.2 ст. 53 ПК України)), а також узагальнююча податкова консультація можуть бути підставою для фактичного звільнення платника податків від юридичної відповідальності за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення (п. 53.1 ст. 53 ПК України) [5]. Рішення платника податків щодо застосування певної норми податкового права може бути прийняте як з урахуванням індивідуальної/узагальнюючої податкової консультації (у разі, якщо його думка збігається з висновком контролюючого органу), так і без її врахування, якщо платник податків вважає, що податкова консультація суперечить нормі права або змісту відповідного податку, збору. В останньому випадку він вправі оскаржити податкову консультацію до суду, і в такому разі остаточного значення набуде юридична аргументація суду щодо змісту та практичного застосування норми права як для платника податків, так і для контролюючого фіскального органу. Але треба звернути увагу на таку проблему: судовий розгляд адміністративного позову з оскарження податкової консультації розтягнутий в часі (об'єктивно), а рішення платник податків щодо застосування норми права має прийняти в строки, встановлені податковим законом, який не містить можливості відстрочення виконання податкових обов'язків залежно від судового розгляду оскарженої платником податків податкової консультації.

Розглядаючи проблему юридичної аргументації в податковому праві, не можемо не зауважити її суто фіскального характеру в тих випадках, коли аргументація здійснюється контролюючими органами. В сучасних кризових фінансово-економічних умовах податковий механізм в українській державі переслідує головну (і, як вбачається нам, єдину) мету – фіскальну. Цей фактор, на наш погляд, зумовлює й суто фіскальний характер юридичної аргументації контролюючих органів не лише в податкових спорах

(незалежно від доюрисдикційного чи юрисдикційного порядку його розв'язання), а й при наданні податкових консультацій. Фахівці, які практикують у податковій сфері, навряд чи заперечуватимуть те, що практична аргументація контролюючих органів, у тому числі податкової консультації, майже завжди враховує тільки фіскальну функцію податку, водночас залишаючи без уваги задекларований у Податковому кодексі України принцип презумпції правомірності рішень платника податків у разі неоднозначного тлумачення норм закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону. Цей принцип, сформульований на базі такого інституту податкового права, як «конфлікт інтересів» (було запроваджено вищезгаданим Законом України № 2181), на жаль, не набув в Україні належного поширення. Втім, принагідно маємо зазначити, що суто фіскальний підхід в оподаткуванні на сьогодні критикують представники юридичної науки. Зокрема Р. Гаврилюк, визначаючи природу податкового права як антропосоціокультурну, виходить із симетрії публічних та приватних інтересів потреб індивіда–платника податку і на цьому підґрунті вважає можливим трансформувати податкове право з державного (етатистського) та антидержавного (персоноцентристського) в податкове право платника податків, публічного суб'єкта й соціуму в цілому одночасно (егалітарна концепція податкового права) [11, с. 73–75]. Із зазначеним перегукується думка вчених-економістів, які (на прикладі держав Заходу) обстоюють поняття сучасної податкової держави «з легітимно прописаними правами та обов'язками всіх учасників процесу оподаткування» і у зв'язку з цим акцентують таке: «Важливо усвідомити, що громадяни податками утримують державу, а не навпаки держава – громадян (за винятком безнадійно непрацездатних). У податковій державі з ринковою економікою основний фіскальний ресурс бюджету – податки – надходять від приватних фізичних і юридичних осіб. Ці кошти за джерелами свого походження не безхазяйні, не нічії. Тому розпоряджатися ними через конституційно-правовий процес належить тим платникам податків, котрі їх заплатили... Податкова держава стала великим завоюванням західних народів. У такий спосіб вони створили демократично-правові й благоустроєні держави сучасної епохи. Подібного роду досягнення, як і культ праці, чесності, лояльності, відповідальності, над усе

потрібний і в Україні, де реформується й набирає сили повноцінна вітчизняна податкова держава» [12, с. 282–284].

Розглядаючи моделі (типи) юридичної аргументації, М. Козюбра наводить визнану в світі класифікацію Р. Алексі, який виділяє такі моделі юридичної аргументації, як дедуктивну, індуктивну, герменевтичну та модель когерентності [4, с. 271; 13, с. 447–451]. Яка ж із цих моделей (чи які) притаманна (притаманні) податковій практиці в Україні на сучасному етапі? Що ж до податкової консультації, то відповідь, на наш погляд, є очевидною – це дедуктивна модель, що ґрунтується, як зазначає М. Козюбра, на правилах силогізму: рішення будь-якого правового казусу – меншого засновку – виводиться з чинної юридичної норми – більшого засновку, тобто рішення виводиться з норм позитивного права [4, с. 272] – в нашому випадку, з норм податкового права. Як правило, таку саму модель юридичної аргументації використовують контролюючі фіскальні органи вищого рівня, вирішуючи податкові спори під час адміністративного оскарження рішень підпорядкованих ним контролюючих органів тільки з огляду на норми податкового права України. Такий вузький підхід намагаються подолати суди адміністративної юрисдикції під час вирішення податкових спорів, що можна побачити, вивчаючи численну судову податкову практику, де юридична аргументація суттєво відрізняється від аргументації контролюючих органів. Це підтвердила в своїй усній доповіді на вищезгаданому науково-практичному семінарі й суддя Вищого адміністративного суду України Є. Усенко, звернувши увагу учасників заходу, що ухвалене судом рішення – це позиція держави, а отже, відправляючи правосуддя, суд не може керуватися лише законами формальної логіки, критерієм меж судового розсуду є принцип верховенства права, від якого не можна відходити і в податкових спорах. Висвітленню проблеми юридичної аргументації в податковому праві допомагають і численні рішення Європейського Суду з прав людини. Так, показовим є рішення у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р., в якому ЄСПЛ дійшов висновку не лише про порушення прав заявника (платник податків) під час сплати прибуткового податку, а й про ігнорування принципу презумпції правомірності рішень платника податків за наявності конфлікту норм податкового права [14].

Насамкінець зазначимо, що результати теоретичної та практичної юридичної аргументації, без сумніву, впливають на розбудову податкової системи нашої країни, найпершим підтверджен-

ням чого стало удосконалення практично всіх інститутів податкового права під час ухвалення кодифікованого податкового закону, яке триває й на сучасному етапі.

Список літератури

1. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол. : Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 1998. – Т. 1 : А–Г. – 672 с. : іл.
2. Федчик В. А. Аналіз сучасних зарубіжних концепцій юридичної аргументації [Електронний ресурс] / В. А. Федчик. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2008/Philologia/30162.doc.htm. – Назва з екрана.
3. Юридична аргументація: Логічні дослідження : колективна монографія / О. М. Юркевич, В. Д. Титов, С. В. Куцепал та ін. ; за заг. ред. проф. О. М. Юркевич. – Х. : 2012. – 211 с.
4. Загальна теорія права : підручник / за заг. ред. М. І. Козюбри. – К. : Ваіге, 2015. – 392 с.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016, № 1797-VIII // Офіційний вісник України. – 2017. – № 4 (13.01). – Ст. 106.
6. Конверський А. Є. Логіка : підручник для студентів юридичних факультетів / А. Є. Конверський. – 5-те вид., перероб. та доп. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 320 с.
7. Лобач О. М. Сучасні підходи до визначення податкової системи як правового та законодавчого поняття [Електронний ресурс] / О. М. Лобач. – Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право». – № 4, 2015. – Режим доступу: www.pap.in.ua. – Назва з екрана.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 // Голос України. – 2010. – 04.12. – № 229–230.
9. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747–IV // Голос України. – 2005. – 23.08. – № 158.
10. Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181–III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 7 (02.03). – Ст. 259.
11. Гаврилюк Р. О. Загальнонауковий методологічний принцип відповідності та наука податкового права / Р. О. Гаврилюк // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2010. – Вип. 533 : Правознавство. – С. 71–77.
12. Андрущенко В. Л. Податкова держава : [монографія] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2016. – 304 с.
13. Алекси Р. Юридическая аргументация как рациональный дискурс / Р. Алекси ; пер. с нем. М. В. Антонова // Российский ежегодник права. – 2008. – № 1. – С. 447–451.
14. Справа «Щокін проти України»: Рішення Європейського суду з прав людини від 14.10.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/974_858. – Назва з екрана.

O. Lobach

LEGAL ARGUMENTATION IN TAX LAW (GENERAL VIEW)

The article addresses legal argumentation in tax law. The argumentation, as the science of means and methods of persuasion and influence on people has originated in ancient Greece and has actively developed since then; different approaches to argumentation and its theory development have been produced; the types of arguments have been selected. Among such approaches, logistic or objectivistic, psychological or subjective, and mixed, logical and psychological ones, are highlighted. In the first approach, the argument is often called the proof, and the used arguments are called evidences. In the second approach, attention is focused on particular features of the people toward whom the argumentation is directed and whom it should affect in the desired direction. The third one combines the first two so that the logical proof takes into account the psychological characteristics of those people to whom it is directed; however, the main purpose of the mixed approach is not merely belief, but clarification of the truth and help in understanding it. According to the types, the argumentation is classified as philosophical, scientific, legal, and so on. The scopes of legal argumentation in tax law are defined. The tax legal aid as a specific institute rests on the legal argument and aims to help taxpayers in the practical use of certain tax laws.

Keywords: legal argumentation in tax law, proof, evidence, tax legal aid.

Матеріал надійшов 17.05.2017