DOI https://doi.org/10.24144/2307-3322.2021.67.40
УДК 347.73

ПРАВОВА ПРИРОДА ОЦІНОЧНИХ ПОНЯТЬ «СПРАВЕДЛИВІСТЬ», «ДОБРОСОВІСНІСТЬ» І «РОЗУМНІСТЬ» У ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ УКРАЇНИ

Пацурківський П.П.,
студент ІІ курсу
Інституту права Київського національного
університету імені Тараса Шевченка.
patsurkivskyy.petro.jr@gmail.com

Пацурківський П. П. Правова природа оціночних понять «справедливість», «добросовісність» і «розумність» у Податковому кодексі України.

Стаття присвячена дослідженню у постановочному аспекті оновленого впродовж останніх декількох років доктринального правового інструментарію Податкового кодексу України з метою усунення пробілів у регулюванні податкових відносин та посилення визначеності податково-правових норм. Будь-яке право тільки прагне до правової визначеності, а по суті у значній мірі апріорі залишається невизначеним у строгому розумінні цього слова. Його робить таким в першу чергу та головним чином нездолання процесуальна природа усіх суспільних відносин, в тім числі і відносин щодо оподаткування.

Конкретною метою дослідження є спроба аналізу правової природи оціночних понять справедливість, добросовісність і розумність у Податковому кодексі України.

У якості методологічного інструментарію використано антропосоціокультурний підхід, передусім аксіологічний, історичний та порівняльно-правовий методи як його складові.

За результатами дослідження обгрунтовано ряд висновків. Зокрема, з'ясовано, що для Податкового кодексу України ще не властиве широке та системне застосування оціночних понять справедливість, добросовісність та розумність. У випадках, коли вони у ньому вживаються, вітчизняним законодавцем вкладено у ці поняття докорінно відмінний від загальноприйнятого у європейському правовому просторі зміст або навіть вжито дані поняття як антиномії (недобросовісність, нерозумність) чи синоніми (раціональний). Разом з тим вже стала очевидною тенденція до фактичного вживання вищезазначених оціночних понять у якості принципів податкового права. Оскільки природа податку є спільною для усіх суспільств, а Україна заявила про свій намір інтегруватися у ЄС, назріла потреба імлементувати у Податковий кодекс України підходи щодо застосування оціночних понять справедливість, добросовісність і розумність, властиві їх вживанню у європейському правовому просторі – як легітимних принципів податкового права України. Стала очевидною потреба змінити назву статті 4 Податкового кодексу України із «Основні засади податкового законодавства України» на «Принципи податкового права України» та викласти ці принципи зі світоглядних та методологічних підходів, властивих європейському публічному простору.

Ключові слова: Податковий кодекс України; справедливість; добросовісність; розумність; принципи податкового права.

Patsurkivskyy P.P. The legal nature of the evaluative concepts of "justice", "good conscience" and "reasonableness" in the Tax Code of Ukraine.

The article is devoted to the research of the aspect to be discussed of, the updated during the last few years, doctrinal legal tools of the Tax Code of Ukraine in order to eliminate gaps in regulation of tax relations and strengthening the certainty of tax law.

Any right only seeks legal certainty, but in fact, to a large extent a priori remains uncertain in the strict sense of the word. It is so due to, primarily and mainly, the irresistible procedural nature of all social relations including relations on taxation.

[1] Науковий керівник: Музика-Стефанчук О.А., д.ю.н., проф., завідувачка кафедри фінансового права Інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка.

The specific purpose of the study is the attempt to analyze legal nature of evaluative concepts of justice, good conscience and reasonableness in the Tax Code of Ukraine. Anthroposocial and cultural approach, primarily axiological, historical and comparative legal methods, as its components, were used as methodological tools.

According to the results of the study a number of conclusions are substantiated. In particular, it was clarified that the Tax Code of Ukraine is not yet characterized by a broad and systemic application of the evaluative concepts of justice, good conscience and reasonableness. In cases when they are used in it, the domestic legislator has invested in these concepts the content radically different from what is generally accepted in the European legal space, or even used these concepts as antonyms (dishonesty, unreasonableness) or synonyms (rational).

At the same time, the tendency to the actual use of the aforementioned valuation concepts as principles of tax law has already become apparent. As the nature of the tax is common to all societies and Ukraine has stated its intention to integrate into the EU, there is a need to implement into the Tax Code of Ukraine the approaches to the application of evaluative concepts such as fairness, good conscience and reasonableness, inherent in their application in the European legal space of Ukraine - as legitimate principles of tax law of Ukraine.

It became obvious that the title of Article 4 of the Tax Code of Ukraine should be changed from "Basic Principles of Tax Legislation of Ukraine" to "Principles of Tax Law of Ukraine" and state these principles on worldviews and methodological approaches, inherent in the European public space.

Keywords: Tax Code of Ukraine; justice; good conscience; reasonableness; principles of tax law.

Постановка питання. Західна традиція права, відповідно до спостереження Г. Дж. Бермана, виходить з того, що податкові кодекси держав є їх економічними конституціями. Звідси логічно припустити, що й онтологічна (буттєва) структура цих кодексів не може бути інакшою, ніж буттєва структура конституцій держав. Фахівці з конституційного права виділяють в онтологічній структурі конституцій держав щонайменше три якісно відмінних між собою пласти правової матерії. Зокрема, Г.А.Гаджиєв зазначає, що такими пластами конституції держави є: по-перше, природне право – об'єктивно існуюча система невідчужуваних прав людини, які втілені у Конституції передусім в її принципах; по-друге, позитивне конституційне право, реальність тексту Конституції; по-третє, набуті традиції і відповідна правозастосовна практика [1, с.149]. Такі пласти правової матерії атрибутивно властиві й податковим кодексам держав як їх економічним конституціям. Не є винятком у цьому ряду й Податковий кодекс України.

Підписання та ратифікація Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом як інноваційного правового інструменту відкрило для нашої країни принципово нові можливості для утвердження на національних теренах елементів європейського публічного порядку з його загальнолюдськими, передусім правовими цінностями. У Преамбулі до цієї Угоди прямо зазначено, що «інтеграція України в Європейський Союз залежатиме від результатів імплементації цієї Угоди, а також забезпечення Україною поваги до спільних цінностей та досягнення зближення з ЄС у політичній, економічній та правовій сферах» [2].

Фундаментальною платформою для такого зближення між Україною та державами ЄС у правовій сфері продовжує залишатися Європейська конвенція з прав людини і основоположних свобод (далі – ЄКПЛ), яку Європейський Суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) неодноразово визначав як «установчий документ європейського публічного порядку» [3, с.13]. ЄКПЛ містить у собі офіційно визнані спільні для об'єднаної Європи та усього цивілізованого світу цінності і принципи, дотримання та втілення у життя яких й утворює європейський публічний порядок.

Одним з цих принципів є принцип верховенства права із цілою системою його складових елементів, серед яких системоутворююча роль давно закріпилася та визнана судовою практикою і фаховим експертним середовищем за такими елементами верховенства права, як *справедливість, добросовісність* і *розумність* [4, с.37]. Дані елементи, разом взяті, втілюють у собі ідею права [5, с.45]. І якщо у сфері приватного, у першу чергу цивільного, права України вони уже давно торують собі дорогу, то сфера публічного права України для них продовжує залишатися у чомусь *terra incognita*. Будучи оціночними поняттями, *справедливість, добросовісність* і *розумність* значною мірою етимологічно залежать від національного правового контексту та національної правової культури як феномену права в цілому. Водночас загальнолюдська етимологічна основа цих понять, тобто їх своєрідні константи, залишаються незмінними.

Ступінь наукової розробки проблеми, на нашу думку, можна найадекватніше оцінити як початковий. Цінним з огляду на порушену нами проблему є загальнотеоретичне дослідження В.М.Косовича [6]. Загальні світоглядні та методологічні підходи до дослідження вищезазначених оціночних понять у податковому праві в цілому викладені у ряді монографічних робіт Р.О.Гаврилюк [7; 8; 9], а також у монографії та деяких статтях Д.О.Гетманцева [10; 11; 12]. О.Г.Глухий захистив у 2013 р. кандидатську дисертацію «Оціночні поняття в податковому праві України» [13]. Зрозуміло, що у ній з об'єктивних причин залишилися поза

увагою автора усі відповідні зміни, що стосуються оціночних понять, внесені вітчизняним законодавцем в Податковий кодекс України у наступні роки. Також наявні деякі статтіЄ.М.Смичка, у яких оціночні поняття *справедливість, добросовісність* і *розумність* у податковому праві згадуються дотично чи розглядаються у постановочному аспекті [14; 15].

Метою цього дослідження є аналіз правової природи оціночних понять *справедливість, добросовісність* і *розумність* у Податковому кодексі України.

Автором дослідження у якості **методологічного інструментарію** використано антропосоціокультурний підхід, зокрема, аксіологічний, історичний та порівняльно-правовий методи як його складові.

Виклад основних результатів дослідження вважаємо за необхідне розпочати з ілюстрації результатів кількісного аналізу вживання вітчизняним законодавцем вищезазначених оціночних понять у Податковому кодексі України. Так, оціночне поняття «справедливість» вжито у Податковому кодексі України лише раз, а саме при переліку принципів податкового законодавства України – принцип 4.1.6. «соціальна справедливість» [16]. Звертає на себе увагу відхід у даному випадку українського законодавця від сенсу вживання оціночного поняття *справедливість* у європейському публічному просторі і навіть від тлумачення цього поняття Конституційним Судом України.

Так, ЄСПЛ неодноразово зазначав, що для усієї ЄКПЛ характерний пошук справедливого балансу між вимогами забезпечити загальні інтереси суспільства та захистити основні права людини. Іншими словами, у тлумаченні ЄСПЛ справедливість передусім та головним чином полягає у досягненні балансу публічного та приватного інтересу [3, с.35]. Для регулювання податкових відносин такий підхід можна розцінити, на нашу думку, як загальноприйнятний стандарт для розробки юридичних конструкцій податкового права. Звичайно, навіть послідовна реалізація цього підходу державою в принципі неспроможна завершитися досягненням повної податкової справедливості у соціумі. Така справедливість, як і повна справедливість в цілому, неможливі за її ж природою, оскільки, як метафорично продемонстрував А.Сен, сприймаються кожним по своєму [17, с. 49]. Проте конкретно-історично зумовлена справедливість у суспільстві, в тім числі і податкова справедливість, цілком досяжні. Це, зокрема, переконливо демонструють держави-члени ЄС.

Акценти Конституційного Суду України щодо розуміння справедливості у праві дещо інакші, ніж тлумачить справедливість ЄСПЛ: «Справедливість, - зазначається в одному із рішень КСУ, - одна з основних засад права, є визначальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Зазвичай справедливість розглядають як властивість права, виражену, зокрема, в рівному юридичному масштабі поведінки й у пропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню…» [18]. Тобто, КСУ не акцентує увагу на квінтесенції справедливості у її концепті ЄКПЛ та тлумаченні ЄСПЛ як балансу публічного та приватного інтересів.

Зокрема, у статті 1 «Захист власності» Протоколу №1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод зі змінами, внесеними Протоколом №11, зазначено, що «кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше, як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів» [19, с. 22].

Вітчизняний законодавець у пункті 4.1.6 статті 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України відверто дистанціювався від підходу ЄКПЛ та ЄСПЛ щодо тлумачення справедливості як принципу, в тім числі і податкової справедливості та визначив «соціальну справедливість» у податковій сфері як «установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків» [16].

Відомий теоретик та практик податкового права України Д.О.Гетманцев, коментуючи вищенаведене визначення податкової справедливості українським законодавцем у Податковому кодексі України, доречно резюмує, що воно не є «ні принципом справедливості оподаткування, ні принципом соціальної справедливості» [10, с.77]. Але при цьому він додає, що «у праві справедливість оподаткування має іншу, ніж правовий принцип, природу» [10, с.77]. Це щонайменше, дискусійне твердження.

Ми, у свою чергу, підтримуємо підхід європейського публічного порядку, за якого справедливість оподаткування розглядається саме як правовий принцип, до того ж ключовий. На цьому систематично наполягає ЄСПЛ. Угода про асоціацію між Україною та ЄС, як резонно було звернуто увагу Т.Анакіною, передбачає інтеграцію права України з правом ЄС у формі «гнучких» і «жорстких» зобов'язань з боку Української держави [20]. Реальне забезпечення Україною поваги до спільних цінностей задля досягнення зближення з ЄС, передусім у правовій сфері, з необхідністю вимагає, щоб вітчизняний законодавець імплементував

у Податковий кодекс України принцип податкової справедливості у його тлумаченні ЄКПЛ та ЄСПЛ як «справедливий баланс між вимогами забезпечити інтереси суспільства та захистити основні права людини», іншими словами, як цивілізований інструмент узгодження публічного і приватного інтересів. Також назріла потреба трансформувати ст. 4 Податкового кодексу України у ст. «Принципи податкового *права* України». Це у повній мірі відповідатиме тим еволюційним змінам, які відбуваються у змісті Податкового кодексу України, особливо у його онтологічній структурі.

Неможливо не погодитися із висновками О.А.Музики про те, що питання застосування інноваційних інструментів податкового права «слід вирішувати з урахуванням світового досвіду» [21, с. 245] та що «світова практика … свідчить про їх широке застосування» [22, с.106].

Як стверджує Є.М.Смичок, «Податковий кодекс України жодного разу не згадує про таку характеристику платника податків, як його добросовісність» [15, с. 161]. Формально це дійсно так, якщо шукати дане поняття у Кодексі у буквальному розумінні цього слова. В той же час кожен може переконатися особисто, що законодавець України тричі – у статтях 112, 138 і 197 – застосував антиномію поняття *добросовісність*, а саме *недобросовісність*. До прикладу, абзац 2 частини 2 статті 112 у редакції Закону України №466-IX від 16.01 2020 р. Податкового кодексу України, у якій йдеться про загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові контролюючі органи, йдеться про наступне: «Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норма податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв … ***недобросовісно***» [16] (виділено мною – П.П.).

Поняття недобросовісності, як і поняття добросовісності належать до оціночних (позитивно не визначених) понять. Більше того, недобросовісність як антиномія добросовісності є за її правовою природою принципом права. І хоча вітчизняний законодавець промовчав з цього питання і не розмістив цього принципу серед інших принципів податкового законодавства України у статті 4 Податкового кодексу України, іманентно властива йому природа принципу податкового права від цього не змінилася.

Місцем доведення контролюючим органом недобросовісності платника податків, як і місцем захисту платником податків своєї добросовісності, є суд. Довіра суспільства до даного інституту державної влади у переважній більшості пострадянських держав, в тім числі й в Україні, наразі є невисокою. Ця обставина в сукупності з укоріненою позитивістською традицією і ментальністю відповідних соціумів є живильним середовищем для негативного сприйняття більшістю представників податково-правової доктрини цих країн юридичних конструкцій, вибудованих за допомогою оціночних понять, в тім числі принципів права як їх різновиду.

До прикладу, Д.М.Щокін, заперечуючи проти застосування у податковому праві оціночного поняття *недобросовісність* як певного об'єктивного феномену, зазначає, що «податок повинен сплачуватися тільки відповідно до закону без залучення невизначеного критерію доброї совісті як зовнішнього мірила оцінки поведінки платника податків» [23, с.83]. Аналогічної позиції дотримується С.В.Савсерис [24] та чимало інших юристів-фінансистів.

Не вбачаючи потреби вступати в детальну полеміку з авторами таких підходів, позиції та аргументи яких в основному співпадають, зазначимо, що, як було доведено іншими представниками податково-правової доктрини зокрема та правової доктрини в цілому, будь-яке право тільки прагне до правової визначеності, а по суті у значній мірі апріорі залишається невизначеним у строгому розумінні цього слова. Його робить таким в першу чергу та головним чином нездолання процесуальна природа усіх суспільних відносин, в тім числі і відносин щодо оподаткування.

Один з найавторитетніших представників доктрини позитивістського праворозуміння XX ст. Г.Л.А.Харт резюмував, що які б юридичні норми законів ми не обрали для моделювання загальних моделей поведінки, у конкретних ситуаціях їм завжди буде властиве те, що у теорії права прийнято називати відкритою текстурою права, що потребує тлумачення (open texture of law) [25, p.128]. Не менш авторитетний німецький теоретик права Р.Алексі також пише, що позитивному праву властиві «зони невизначеності», які у більшій чи меншій мірі притаманні кожній правовій системі [26, с.87].

Авторитетний нідерландський вчений-фахівець з податкового права Х.Грібнау зазначає: «Закон спроможний забезпечити тільки обмежену визначеність, тому абсолютної правової визначеності не існує. Абсолютна правова визначеність означала б, що суспільство і право зупинилися у своєму розвитку. Таким чином, певна невизначеність стосовно змісту юридичних норм є неминучою») [27, p.82-83]. А російський теоретик і практик податкового права А.В.Бризгалін додає: «Ідея «безспірного закону – це утопія, а точне і фахове визначення сенсу закону в умовах спору між тими чи іншими особами являє собою сенс усієї судової діяльності» [28, с.13].

У якості резюме до вищевикладеного про невизначеність юридичних норм позитивного права вважаємо за необхідне навести положення зі спеціального монографічного дослідження принципу визначеності оподаткування О.В.Дьоміна: «В цілому можна констатувати, - зазначає він, - що невизначеність – це об'єктивна якість, внутрішньо властива усім правовим явищам… наявність зон невизначеності у податковому праві об'єктивно зумовлена *типізацією* при формулюванні правових норм і *модельною формою їх викладу*» [29, с. 32,34]. Податкове право, як зазначає О.В.Дьомін в інших спеціальних дослідженнях природи податково-правової невизначеності, тільки прагне до правової визначеності, а по суті у значній мірі апріорі залишається невизначеним у строгому розумінні цього слова – його таким робить нездолання природа оподаткування [30; 31]. Тому оминути у податковому праві оціночні поняття, в першу чергу його принципи, неможливо.

Як переконують спеціальні дослідження, оціночне поняття добросовісність (недобросовісність), як і інші оціночні поняття, давно та успішно застосовуються у європейському податковому праві[32], у податковому праві США, Канади, Японії та інших цивілізованих держав [33]. Вони застосовуються у них в різних якостях: як податково-правовий принцип, у вигляді судової доктрини, як поняття-дефініції тощо.

Усі положення Податкового кодексу України, у яких застосовано поняття недобросовісність, адресовані платникам податків, іншими словами, суб'єктам не публічного, а приватного права. Як відомо, на суб'єктів публічного права поширюється презумпція, що «вони зобов'язанні діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [34], тоді як до суб'єктів приватного права, в тому числі і до платників податків, застосовується протилежний підхід – для них дозволено усе, що прямо не заборонено законом.

Керуючись цими максимами, Верховна Рада України конкретно визначила у Податковому кодексі України, що саме є недобросовісним у тлумаченні цього Кодексу у діях або бездіяльності платника податків. Загалом, на нашу думку, це правильний підхід, але далеко не достатній. У ньому реалізовано ще виключно позитивістське сприйняття платника податків, яке вбачає в останньому пасивного «об'єкта», лише зобов'язану сторону.

Якщо ж виходити із розуміння платника податків, яке панує у європейському публічному просторі – що він є рівноцінним партнером держави у податкових правовідносинах, то слід визнати також необхідність імплементації у Податковий кодекс України ще одного оціночного поняття – категорії *податкова добросовісність*. Добросовісним може бути тільки повноправний суб'єкт права, в тім числі і податкового. «Матеріалізація» у Податковому кодексі України *принципу податкової добросовісності* у формі його нормативного закріплення спроможна активно сприяти формуванню європейської податкової культури у середовищі вітчизняних платників податків.

Оціночне поняття *розумність* вжито у Податковому кодексі України п'ять разів: чотири рази (у статтях 14 та 39 цього Кодексу) як легітимне пояснення «розумної економічної причини (ділової мети)» у якості критерію оцінки дій платника податків та один раз (у статті 112 Кодексу) у формі антиномії до вищевикладеного - як легітимне пояснення нерозумності дій платника податків. Ще по одному разу вітчизняний законодавець вжив у Податковому кодексі України синонім поняття *розумний «раціонально»* та ідентичне за змістом поняттю *нерозумний* поняття «*без належної обачності*».

Зокрема, у підпункті 231 пункту 1 статті 14 Податкового кодексу України, у якій дається визначення понять та термінів, Верховна Рада України у редакції Закону України № 466-IX від 16.01.2020 р. зі змінами, внесеними згідно із Законом України №786-IX від 14.07.2020р., дала наступне тлумачення поняттю *нерозумності*, яке також вжито у якості принципу податкового права: «Для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має *розумної економічної причини (ділової мети)* (виділено мною – П.П.), якщо: головною ціллю або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків; у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі товари, роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб» [16]. При цьому законодавцем було визначено, що «цей підпункт застосовується для цілей статті 39 цього Кодексу, в тому числі при доведенні обставин, що свідчать про відсутність ділової мети, у випадках, визначених п. 140.5 ст. 140 цього Кодексу, які передбачають застосування відповідних положень ст. 39 цього Кодексу» [16].

Аналогічно оціночним поняттям *добросовісний* оціночне поняття *розумний*, вжите у Податковому кодексі України, за його природою є принципом податкового права, тому повинно бути розміщене у статті 4 цього Кодексу. Як і у випадку із вживанням оціночного поняття недобросовісний (добросовісний), і у другому випадку вітчизняним законодавцем застосовано попередній світоглядний підхід до сприйняття платника податків як пасивної сторони податкового правовідношення, а не рівноцінного партнера держави, спроможного у повній мірі усвідомлювати свою місію платника податків та активно власними зусиллями і волею її здійснювати.

На такий підхід вітчизняного законодавця до вживання оціночних понять «*справедливість», «добросовісність»* і *«розумність»* вливає багато чинників. До їх числа належать і вироблена впродовж багатьох десятиліть традиція сприйняття податкового права як права держави, а також переважного ототожнення права як феномену лише із позитивним правом, рівень загальноправової та податково-правової культури у суспільстві, явне переважання позитивізму у правовій доктрині тощо.

Висновки. 1. Для Податкового кодексу України ще не властиве широке та системне застосування оціночних понять справедливість, добросовісність та розумність як його доктринального інструментарію. 2. У випадках, коли ці поняття у ньому все-таки вживаються, вітчизняним законодавцем вкладено у них докорінно відмінний від загальноприйнятого у європейському правовому просторі зміст або навіть вжито дані поняття як антиномії (недобросовісність, нерозумність) чи синоніми (раціональний). Разом з тим вже стала очевидною тенденція до фактичного вживання вищезазначених оціночних понять у якості принципів податкового права. 3. Оскільки природа податку є спільною для усіх суспільств, а Україна заявила про свій намір інтегруватися у ЄС, назріла потреба імлементувати у Податковий кодекс України підходи щодо застосування оціночних понять справедливість, добросовісність і розумність, властиві їх вживанню у європейському правовому просторі – як легітимних принципів податкового права України. 4. Стала очевидною потреба змінити назву статті 4 Податкового кодексу України із «Основні засади податкового законодавства України» на «Принципи податкового права України» та викласти ці принципи зі світоглядних та методологічних підходів, властивих європейському публічному простору.

Список використаних джерел:

1. Гаджиєв Г.А. Официальное толкование Конституции: сочетание онтологического и эпистемологического подходов. Правоведение. 2012. №1(300). С. 130-154.

УГОДА ПРО АСОЦІАЦІЮ між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

Де Сальвиа М. Прецеденты Европейского суда по правам человека. Руководящие принципы судебной практики, относящейся к Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод. Судебная практика с 1960 по 2002 г. СПб.: Издательство «Юридический Центр Пресс», 2004. 1072 с.

Мірило правовладдя. Ухвалено Венеційською комісією на 106-му пленарному засіданні (Венеція, 11-12 березня 2016 року). Схвалено Комітетом Міністрів (на рівні їх заступників) на 1263-му засіданні (6-7 вересня 2016 року). Схвалено Конгресом місцевих і регіональних влади Ради Європи на 31-й сесії (19-21 жовтня 2016 року). Коментар Глосарій. Пер. з англ. Сергія Головатого. Страсбург, 18 березня 1016 року. Дослідження №711/2013. 168 с.

2. Деннис Ллойд. Идея права. Пер. с англ. Москва. Юнона, 2002.416 с.
3. Косович В. М. Оціночні поняття як засіб юридичної техніки: монографія. Львів: Тріада+плюс, 2010. 211с.
4. Гаврилюк Р.А. Антропосоциокультурный код налогового права: монография. Книга 1. Истоки налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. 452 с.
5. Гаврилюк Р.А. Антропосоциокультурный код налогового права: монография. Книга 2. Константы налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. 804 с.
6. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2015. 636 с.
7. Гетманцев Д.А. Очерки философии налога. Харьков: Фолио. 2019. 526 с.
8. Данило Гетманцев, Наталія Блажевська. Судові доктрини, що потребують перегляду з адміністративно-процесуального погляду. Право України. 2018. №2. С. 84-101.
9. Данило Гетманцев. Сучасний світ. Новий погляд на легітимність публічних фінансів. Право України. 2018. №4. С.181-104.
10. Глухий Олег Григорович. Оціночні поняття в податковому праві України. Дисертація канд. юрид. наук: 12.00.07, Держ. вищ. навч. закл. «Запоріз. нац. ун-т» М-ва освіти і науки, молоді та спорту України. Запоріжжя. 2013. 190с.
11. Смичок Є. М. Судова доктрина розумної економічної причини. Вчені записки ТНУ імені В.І.Вернадського. Серія: юридичні науки. Том 31 (70). №5. 2020. С. 82-88.
12. Смичок Є. М. Оціночні поняття як причина формування судових доктрин у податковому праві. Правові новели. Науковий юридичний журнал. 2021. №13. С. 160-166.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.08.2021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n10752

14. Сен А. Идея справедливости. М.: Издательство Института Гайдара; Фонд «Либеральная Миссия», 2016. 520.

15. Рішення Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 р. (справа щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) URL: https://ccu.gov.ua/docs/504

16. Європейська конвенція про захист прав людини і основоположних свобод і протоколи до неї : зб. законодав. і нормат. актів: (офіц.текст). Упорядник Ю.В.Паливода. Київ: ПАЛИВОДА А.В., 2019. 116с.

17. Анакина Т. Влияние политики Восточного партнерства на правоотношения Украины и Европейского Союза. Щорічник українського права. Харків. Право, 2014 . С. 147-155.

18. Музика О.А. Доходи місцевих бюджетів за українським законодавством: Монографія. К. Атіка, 2004. 344с.

19. Музика О.А. Неподаткові доходи місцевих бюджетів України (фінансово-правове дослідження): Монографія. К. Атіка, 2006. 256с.

20. Щёкин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Учебное пособие. Москва. МЗ-Пресс, 2002. 190 с.

21. Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. – Москва. Статут, 2007. 191 с.

22. Hart H.L.A. The Concept of Law. 2nd ed. Oxford, 1997. 324 p,

23. Алекси Р. Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивиз¬му). Пер. с нем. А.Н. Лаптева. Москва. Инфотропик Медиа, 2011. 192 с.

24. Gribnau H. Legal Certainty: A Matter of Principle. Retroactivity of Tax Legislation. 2013. May. URL: http://ssrn.com/abstract=2447386

25. Брызгалин А. В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика. Налоговый вестник. 1999. № 9. С. 3-15.

26. Дёмин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. Москва: Статут, 2015. 368 с.

27. Дёмин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства её преодоления: монография. Москва. ИНФРА-М, 2013. 246с.

28. Дёмин А.В. «Мягкое право» в эпоху перемен: опыт компаративного исследования. М.: Проспект, 2016. 240 с.

29. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. Москва. 2001. 336 с.

30. Uckmar V. Tax Avoidance/ Tax Evasion. General Report // Cahiers de droit fiscal international. Vol. 68a. Deventer (the Netherlands): Kluwer, 1983.

31. Конституція України. Закон від 28.06.1996 р. № 254к /96-ВР. Дата оновлення: 01.01.2020 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text