

ЛЕЩЕНКО О.В.

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри конституційного,
міжнародного права
та публічно-правових дисциплін
(Київський університет інтелектуальної
власності та права)
ORCID ID: 0000-0003-3103-6383

УДК 346+347.4

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.2.103>

РОЛЬ ТА ЗНАЧЕННЯ МЕТОДУ АНАЛОГІЇ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ ЯК ЗАСОБУ ПОДОЛАННЯ ПРОГАЛИН ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ

У статті комплексно досліджено роль та значення методу аналогії в податковому праві України як засобу подолання прогалин чинного законодавства. Обґрунтовано, що динамічний розвиток суспільно-економічних відносин об'єктивно зумовлює появу прогалин, колізій та невизначеності у правовому регулюванні, зокрема у сфері оподаткування, яка є надзвичайно чутливою до будь-яких змін нормативного середовища. На підставі узагальнення позицій вітчизняних учених (Т. Шевченка, С. Погребняка, П. Рабіновича, О. Скакун, О. Колотової, О. Зайчука, Н. Оніщенко та ін.) уточнюється зміст категорії «прогалина в праві», виокремлюються основні підходи до її розуміння та класифікації, наголошується на важливості належного використання інструментів юридичної техніки. Показано, що інститут аналогії закону та аналогії права виконує компенсаторну та стабілізаційну функції в правовій системі, дозволяючи правозастосовним органам ухвалювати рішення за відсутності безпосередньо застосовної норми. Разом з тим, на прикладі положень Податкового кодексу України про принцип вичерпності податкових обов'язків, пріоритет податкових норм та презумпцію правомірності рішень платника податків доводиться, що застосування аналогії у податковому праві має бути суворо обмеженим. Запропоновано авторське бачення ключових критеріїв допустимості використання аналогії: обов'язкове встановлення факту прогалини, визначеність кола суб'єктів, уповноважених застосовувати аналогію, окреслення форм реалізації права та сфер суспільних відносин, у яких можливе її застосування. Узагальнення української судової практики свідчить про амбівалентність підходів судів: від повного неприйняття аналогії до її обережного використання виключно на користь платника податків. Зроблено висновок про необхідність доктринального та законодавчого уточнення меж допустимості аналогії в оподаткуванні, вироблення єдиних стандартів її застосування як інструменту захисту прав платників і підвищення передбачуваності податкового правозастосування.

Ключові слова: метод аналогії; податкове право; прогалини в праві; Податковий кодекс України; принцип законності оподаткування; судова практика; захист прав платника податків.

Leshchenko O.V. The role and significance of the analogy method in tax law as a means of overcoming gaps in the current legislation of Ukraine

The article provides a comprehensive analysis of the role and significance of the method of analogy in Ukrainian tax law as a tool for overcoming gaps in current legislation. It is argued that the dynamic development of socio-economic relations



inevitably generates gaps, conflicts and uncertainties in legal regulation, particularly in the field of taxation, which is highly sensitive to any changes in the normative environment. Based on the positions of Ukrainian scholars (T. Shevchenko, S. Pohrebniak, P. Rabinovych, O. Skakun, O. Kolotova, O. Zaichuk, N. Onishchenko and others), the content of the category “gap in law” is refined, the main approaches to its understanding and classification are outlined, and the importance of proper use of legal drafting techniques is emphasized. The institution of analogy of statute and analogy of law is shown to perform compensatory and stabilizing functions within the legal system, enabling adjudicating bodies to decide cases in the absence of a directly applicable norm. At the same time, an analysis of the provisions of the Tax Code of Ukraine on the exhaustiveness of tax obligations, the priority of tax rules and the presumption of validity of taxpayers’ decisions demonstrates that the use of analogy in tax law must be strictly limited. The author proposes key criteria for determining the admissibility of analogy: mandatory establishment of an actual gap, clear identification of the circle of actors authorized to apply analogy, delimitation of the forms of exercising the law, and specification of the spheres of social relations in which analogy is possible and appropriate. A review of Ukrainian case law shows ambiguous approaches: courts either completely reject analogy in taxation or cautiously allow it only in favour of the taxpayer. The article concludes that doctrinal and legislative clarification of the limits of analogy in taxation and the development of unified standards for its application as a tool for protecting taxpayers’ rights and improving the predictability of tax law enforcement are necessary.

Key words: *method of analogy; tax law; gaps in law; Tax Code of Ukraine; principle of legality of taxation; case law; protection of taxpayers’ rights.*

Постановка проблеми. Ефективність і внутрішня узгодженість є ключовими умовами становлення та функціонування будь-якої правової системи, оскільки саме вони забезпечують реальне досягнення визначених цілей і виконання покладених завдань. Одним із пріоритетів держави виступає формування правової системи як цілісного й гармонізованого механізму, спроможного гарантувати верховенство загальновизнаних прав і свобод людини, забезпечити доступ до правосуддя, можливість судового захисту та ефективне, прозоре відновлення порушених прав.

В українському законодавстві досі зберігається чимало прогалин, колізій і суперечливих норм, які допускають різні варіанти тлумачення окремих аспектів господарських відносин. Наслідком цього стають помилки у правозастосуванні, що нерідко призводить до порушення прав громадян та суб’єктів підприємництва. За таких умов особливої ваги набуває здатність правової системи оперативного реагувати на правові конфлікти та компенсувати відсутність належного регулювання суспільних відносин.

Стан наукової розробки проблеми. Проблема застосування методу аналогії в податковому праві України досліджена фрагментарно й переважно в межах загальнотеоретичних або фінансово-правових праць. У загальній теорії права природу аналогії закону й права ґрунтовно аналізує С. Погребняк, підкреслюючи її значення як засобу подолання прогалин і водночас – необхідності обмежень у публічному праві, зокрема у податковій сфері. У фінансово- й податково-правових дослідженнях питання прогалин податкового законодавства та можливих способів їх подолання порушують О. Баїк, Є. Смичок, Н. Шаптала, які звертають увагу на небезпеку розширювального тлумачення обов’язків платника податків та необхідність дотримання принципу законності оподаткування. Окремі аспекти допустимості аналогії закону й права в податкових правовідносинах аналізуються в роботах М. Нікіфорової, Ю. Тринчука, О. Подцерковного, переважно у зв’язку з подоланням прогалин та колізій.

Водночас спеціального комплексного дослідження ролі та значення методу аналогії саме в податковому праві як інструменту подолання прогалин чинного законодавства,



з урахуванням сучасної судової практики й європейських підходів, наразі не здійснено, що й зумовлює наукову актуальність обраної теми наукової статті.

Метою наукової статті є встановлення ролі та значення методу аналогії у податковому праві як засобу подолання прогалин чинного законодавства України.

Виклад основного матеріалу. Одним із механізмів, який виконує таку компенсаторну функцію в українському правопорядку, є застосування аналогії закону та аналогії права. Цей інститут дозволяє правозастосовним органам, зокрема господарським судам, ухвалювати рішення навіть у ситуаціях, коли нормативне регулювання є неповним або суперечливим. Таким чином аналогія сприяє реалізації правом свого призначення, забезпечуючи цілісність і дієвість правової системи.

Прогалини в праві слід розглядати, як обґрунтовується в дослідженнях Т.В. Шевченка, як вади у зовнішньому вираженні державної волі та/або в її нормативному закріпленні, що зумовлені неповним чи недостатньо якісним застосуванням засобів юридичної техніки за наявності недоопрацювань і суперечностей у чинному законодавстві та праві [1, с. 24].

У найзагальнішому значенні прогалина постає як «незаповнена ділянка», «відсутній елемент», «пропуск», а в переносному розумінні – як певна вада, недоопрацювання чи недолік. При цьому вада, як обґрунтовує С. Погребняк, пов'язується з невиконанням належної дії, недоглядом або помилкою, допущеною внаслідок необережності, тоді як недолік характеризує неповноту, обмеженість або недосконалість явища. У теорії та практиці права незмінно актуальною залишається проблема подолання прогалин у законодавстві й праві, що передбачає вироблення й обґрунтування алгоритму дій суб'єкта правозастосування, який дає змогу ухвалити рішення в конкретній справі за відсутності безпосередньо застосовної норми права [2, с. 44-50].

Під межами допустимості застосування інституту аналогії доцільно розуміти таку сукупність параметрів, критеріїв та обмежень його функціонування як засобу подолання прогалин, яка дає змогу максимально точно окреслити для конкретної правової системи на певному етапі її розвитку коло випадків правового регулювання, прогалини в яких можуть бути усунуті шляхом застосування аналогії права або аналогії закону.

Вважаємо за доцільне виокремити такі ключові критерії, що дозволяють окреслити межі допустимості використання інституту аналогії в правовій системі України в сучасних умовах: встановлення факту існування прогалини в праві як обов'язкової передумови застосування юридичної аналогії;

визначення кола суб'єктів, уповноважених застосовувати аналогію права та аналогію закону;

з'ясування форм реалізації права, в межах яких допускається використання аналогії;

окреслення сфер суспільних відносин, у яких можливе й доцільне застосування аналогії.

Інститут аналогії, як підкреслює Т. Капцова, належить до найдавніших і найбільш дієвих засобів подолання невизначеності в законодавстві та праві. Історично ставлення до нього істотно еволюціонувало – від загального заперечення й недовіри до широкого визнання, позитивного оцінювання та розширення сфер його застосування [3, с. 93].

Попри значну різноманітність наукових підходів, зазвичай виокремлюють три основні моделі обґрунтування ідеї безпрогальності права: 1) «обожнення» права; 2) концепцію його логічної замкненості; 3) доктрину недопустимості відмови в правосудді.

З розвитком суспільно-економічних відносин підхід до обґрунтування безпрогальності права зазнав істотних змін. Не відмовляючись повністю від тези про відсутність прогалин, буржуазія поступово визнає допустимість тлумачення закону та одночасно запроваджує заборону для суддів відмовляти у здійсненні правосуддя, посиляючись на мовчання, нечіткість або неповноту правових норм. На цьому ґрунті формується теорія логічної замкненості права, у межах якої висувуються положення про фактичну «нескінченність» чинного права, майже необмежений потенціал його застосування та визнання за суддями права на створення складних юридичних конструкцій.



На думку П. Рабіновича, про наявність прогалини у законодавстві свідчить відсутність нормативно-правового врегулювання певних груп суспільних відносин у межах сфери правового регулювання, окресленої основними засадами (принципами) права [4, с. 139]. О. Скакун визначає прогалину в законі як повну чи часткову відсутність необхідних юридичних норм у чинних законодавчих актах [5, с. 555]. О. Колотова, своєю чергою, пропонує розуміти прогалини в праві як повну або часткову відсутність правового регулювання суспільних відносин, що перебувають у сфері правового впливу та, на думку суб'єкта правозастосування, потребують нормативного врегулювання [6].

Сучасна українська правова доктрина характеризується множинністю підходів до розуміння категорії «прогалина в праві». Умовно можна виокремити два базові підходи до з'ясування її сутності. Перший підхід полягає в тому, що дослідники тлумачать прогалину в праві як «відсутність норм права (або їх окремих елементів), які регулюють конкретні суспільні відносини за умови, що вони мають входити до сфери правового регулювання» (О. Зайчук, Н. Оніщенко). Для позначення поняття «прогалина» при цьому використовуються такі характеристики, як «незаповнене місце», «пропуск у тексті», «упущення», «недолік». Висловлюється також позиція, відповідно до якої прогалини в праві доцільно говорити переважно в переносному значенні – як про одну з форм недосконалості права, тобто відсутність у ньому елементів, які повинні були б становити його необхідну складову.

Другий підхід до розуміння сутності прогалин у праві пов'язаний із ширшим баченням кола відносин, що підлягають правовому регулюванню. У цьому контексті прогалина в праві розглядається як повна або часткова відсутність у чинному законодавстві необхідних юридичних норм (Т. Тарахонич, О. Тарнопольська) [7].

Сучасні представники цивілістичної науки здебільшого пов'язують поняття прогалини з відсутністю конкретної норми закону, необхідної для врегулювання певної колізійної чи проблемної ситуації [8, с. 345]. Ю. Заїка пропонує тлумачити прогалину в праві як ситуацію, коли певні суспільні відносини потребують нормативного регулювання, однак відповідна правова норма або закон узагалі відсутні [9, с. 145]. Прогалина виникає тоді, коли у правовій системі немає норми, яка б застосовувалася до конкретного випадку; або коли наявні кілька норм, що суперечать одна одній; або коли чинна норма виявляється неповною та не охоплює всіх істотних особливостей відповідної ситуації [10, с. 128-130].

Плюралізм підходів до визначення сутності прогалин у праві закономірно призводить до багатоманітності критеріїв їх класифікації. Дослідники пропонують різні підстави для поділу прогалин на види, групи чи класи, що дозволяє диференційовано оцінювати їх природу й особливості. Належність певної прогалини до того чи іншого виду, у свою чергу, впливає на вибір способів її подолання правозастосовними органами, зокрема органами правопорядку [10, с. 130].

У праві ключову роль відіграють властивості нормативності та формальної визначеності, які забезпечують стабільність і послідовність регулювання суспільних відносин. Правові норми орієнтовані на вирішення довгострокових завдань – упорядкування суспільних процесів на основі єдиних і загальних принципів. Тому право за своєю природою не повинно оперативного реагувати на кожну зміну суспільних реалій, тобто змінюватися одночасно зі зміною самих відносин. Законодавець, прагнучи забезпечити стабільність і передбачуваність правової системи, іноді свідомо допускає певне відставання правової форми від динаміки соціального розвитку.

У цьому контексті динамізм права як його особлива характеристика полягає не стільки у можливості внесення змін шляхом правотворчості, скільки у наявності внутрішніх адаптаційних механізмів. Право виступає певною динамічною системою, здатною своєчасно реагувати на потреби суспільного розвитку, при цьому зберігаючи стабільність і системність нормативно-правового впливу. У правовому регулюванні заздалегідь закладається «механізм реагування» на можливі прогалини, передбачаються засоби їх подолання в процесі правозастосування [11, с. 24-25].



Податковий кодекс України містить прямі застереження щодо застосування аналогії.

Стаття 4 Податкового кодексу України нормативно закріплює принцип вичерпності податкових обов'язків, відповідно до якого виникнення, зміст та обсяг податкових обов'язків платників зумовлюються виключно приписами цього кодифікованого акта. Іншими словами, жодні податкові зобов'язання не можуть бути встановлені поза межами норм Податкового кодексу України.

Стаття 5 Податкового кодексу України формулює принцип пріоритету його норм у системі податкового регулювання, згідно з яким у разі колізії податково-правових приписів перевага надається нормам цього Кодексу порівняно з положеннями інших нормативно-правових актів.

Стаття 56 Податкового кодексу України закріплює принцип презумпції правомірності рішень платника податків, який полягає в тому, що у випадку неоднозначного (множинного) тлумачення норм податкового законодавства або наявності сумнівів щодо їх змісту, такі сумніви мають вирішуватися на користь платника податків.

Проте в судовій практиці сформований підхід: аналогія можлива у разі прогалини, яка не створює нових податкових обов'язків і застосовується виключно для захисту прав платника.

Українська судова практика демонструє амбівалентність у застосуванні аналогії. На конкретних прикладах можна побачити, що суди або визнають можливість застосування аналогії, або категорично відмовляються від неї.

Висновки. Застосування методу аналогії у податковому праві слід розглядати як важливий компенсаторний механізм подолання прогалин, що неминуче виникають у динамічній правовій системі. Аналіз доктринальних підходів і судової практики дає підстави стверджувати, що повна відмова від аналогії у податковій сфері є нереалістичною й потенційно небезпечною для стабільності правозастосування. Водночас її використання має жорстко обмежуватися принципом законності оподаткування, недопустимістю встановлення нових податкових обов'язків поза приписами Податкового кодексу України та пріоритетом захисту прав платника податків. Аналогія може застосовуватися лише за наявності встановленої прогалини, уповноваженим суб'єктом і у формах, що не погіршують становище платника. Амбівалентність судової практики свідчить про потребу у доктринальному й законодавчому уточненні меж допустимості аналогії, виробленні єдиних критеріїв її застосування та посиленні гарантій передбачуваності правозастосування у сфері податкових правовідносин.

Список використаних джерел:

1. Шевченко Т.В. Прогалини в законодавстві, способи усунення і подолання. *Право і суспільство*. 2013. № 1. С. 24
2. Погребняк С. Прогалини в законодавстві та засоби їх подолання. *Вісник Академії правових наук України*: зб. наук. пр. Харків: Право, 2013. № 1(72). С. 44-56.
3. Капцова Т. Прогалина в праві як передумова застосування юридичної аналогії. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. №3. С. 92-94
4. Рабінович П. Основи загальної теорії права та держави : навчальний посібник. Київ : Атіка, 2001. 176 с.
5. Скаун О. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс) : підручник. Харків : Еспада, 2006. 776 с.
6. Колотова О. Прогалини у праві та шляхи їх подолання : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2010. 19 с.
7. Конституційний Суд України. Національна доповідь на тему: «Проблеми законодавчих прогалин в конституційній юриспруденції». URL: https://www.confueconstco.org/reports/rep-xiv/report_Ukraine_uk.pdf
8. Борісова В., Баранова Л., Жилінкова І. Цивільне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2004. Т. 1. 656 с.



9. Заїка Ю. Українське цивільне право : навчальний посібник. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 368 с.

10. Водянніков О. Прогалина в праві як предмет конституційної скарги. *Право України*. 2018. №12. С. 128-135

11. Шевченко Т.В. Прогалини в законодавстві, способи усунення і подолання. *Право і суспільство*. 2013. № 1. С. 24

