

# КОЛІЗІЙНІСТЬ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЯК ПІДСТАВА ЗАСТОСУВАННЯ РОЗСУДУ

**Ханова Надія Олександрівна,**  
*здобувач кафедри адміністративного та митного права  
Університету митної справи та фінансів*

У науковій публікації розглянуто таку підставу застосування розсуду у податковому регулюванні як колізійність норм податкового законодавства. Обґрунтовано позицію, відповідно до якої принцип-презумпція правомірності рішень платника податків виступає тим нормативним приписом, який дозволяє органічно поєднувати вимоги колізійних принципів та прямий припис колізійної норми, в рамках якої і отримує своє формалізоване закріплення дане презумптивне положення.

**Ключові слова:** податкове законодавство, розсуд у податковому праві, законодавчі приписи, колізійність норм.

У першу чергу потрібно зазначити, що колізії у праві є безумовно негативним явищем, а для їх подолання суб'єкт правозастосування повинен здійснити вияв розсуду, який пов'язаний із конструюванням власних алгоритмів поведінки в умовах такої колізійності. Колізії отримують свій вияв у тому числі й у сфері оподаткування, що призводить до необхідності пошуку суб'єкту таких відносин шляхів їх подолання. Перед тим як перейти до розгляду даної проблематики потрібно надати визначення поняттю “правова колізія”.

Етимологічно поняття слово «колізія» походить від латинського «collisio», що означає «протириччя», «зіткнення», «розбіжність» [1, с. 554]. Д. Д. Лилак визначає поняття “правова колізія” з позицій широкого підходу. Так, під правовою колізією науковець розуміє будь-які протириччя та розбіжності, що мають місце у правовій системі конкретного суспільства, які отримують свій вияв у правових теоріях, концепціях, правосвідомості, правових поглядах, у сфері правозастосування тощо [2, с.34].

У свою чергу Б. В. Малишев пропонує вузький підхід до розуміння такого поняття, як “правова колізія”. Вчений визначає правову

колізію як специфічне правове протириччя, яке виникає щонайменше між двома нормативними приписами, що регламентують тотожні суспільні відносини, проте в силу розбіжності закріплених в їх рамках механізмів нормативного регулювання не можуть бути одночасно застосовані, у зв'язку із чим в цілях правозастосування виникає об'єктивна необхідність обрати одну конкретну норму [3, с. 92]. Більш послідовним, на нашу думку, є вузький підхід до розкриття змісту поняття “правова колізія”. У зв'язку із цим пропонуємо наступну лаконічно сформульовану дефініцію: правова колізія – це суперечність, яка виникає між нормами права, що регламентують однакові суспільні відносини та має своїм наслідком звернення до колізійних принципів права та/або колізійних норм з метою привнесення визначеності у правозастосовну практику.

Подолання колізій у праві можливе за посередництвом:

- а) колізійних норм;
- б) колізійних принципів.

З позитивістської точки зору пріоритетність у правозастосовному аспекті належить колізійним нормам перед колізійними принципами. Відповідний підхід обумовлюється тим, що колізійні норми є нормативним явищем. Відповідні норми отримують свою фіксацію в межах нормативно-правових актів та визначають спеціальний порядок подолання колізій, які виникають у тій чи іншій сфері суспільних відносин. В окремих випадках колізійні норми можуть прямо суперечити колізійним принципам, встановлюючи правила відмінні від тих, що визначаються такими принципами.

Що ж до колізійних принципів, то вони є категорією доктринального характеру. Колізійні принципи є стійкими загальноновизнаними правилами подолання колізій у праві, які були розроблені правозастосовною практикою та отримали своє обґрунтування в рамках правової доктрини. Доктринальність таких принципів обумовлюється тим, що відповідні принципи функціонують поза межами формалізованих джерел права. Вони є загальноновизнаними аксіомами, якими повинен керуватися суб'єкт правозастосування у випадку колізійності правових положень. До колізійних принципів відносять наступні правила:

а) спеціальний закон має перевагу над загальним законом («lex specialis derogat generalis»);

б) новий закон має перевагу над старим законом («lex posterior derogat priori»);

в) новий загальний закон не має переваги над старим спеціальним законом («lex posterior generalis non derogat priori speciali» [4, с. 106];

г) нормативний акт вищої юридичної сили (закон) має пріоритет над нормативним актом нижчої юридичної сили (підзаконний нормативний акт) («lex superior derogat legi inferiori») [6, с. 39].

Безумовно такі колізійні принципи можуть лягати в основу колізійних норм, проте за відповідної ситуації принцип виступає тільки своєрідним «ідейним джерелом» такої норм. Сам же колізійний принцип знаходиться ніби «над» нормативним регулюванням. Проте це не означає пріоритетності положень колізійних принципів над нормативно-встановленими правилами колізійних норм. Звичайно, з точки зору юс натуралізму, колізійні принципи розглядаються як такі, що мають превалююче значення перед колізійними нормами.

Однак, дотримуючись вимог юридичного формалізму ми не можемо однозначно підтримати таку точку зору. Абсолютизація колізійних принципів за рахунок применшення ролі колізійних норм права безумовно не може розглядатися як позитивна практика. У той же самий час ми не заперечуємо в окремих випадках можливість послідовного, одночасного застосування як колізійних норм, так і колізійних принципів. Зокрема, така ситуація можлива у сфері податкового правозастосування. Крім того потрібно зауважити, що вона прямо пов'язана із реалізацією розсуду.

На наше переконання, саме принцип-презумпція правомірності рішень платника податків є тим нормативним приписом, який дозволяє органічно поєднувати вимоги колізійних принципів та прямий припис колізійної норми, в рамках якої і отримує своє формалізоване закріплення дане презумптивне положення. Так, відповідно до пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-право-

вих актів припускають неоднозначне (множинне) трактування права обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, презюмується правомірність рішень саме платника податків [5].

Фактично вищезазначене правило надає платнику податків право розсуду в тому випадку, коли норми права не встановлюють однозначного алгоритму поведінки. За відповідної ситуації платник податків за власним розсудом може обрати найбільш оптимальний для нього алгоритм поведінки. Положення пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України в певній мірі є колізійною нормою, яка опосередковано встановлює в тому числі й правило подолання колізій у податковому правозастосуванні.

Так, відповідне колізійне правило можна сформулювати наступним чином: «неоднозначне (множинне) трактування права та обов'язків платників податків або контролюючих органів обумовлює можливість вибору платником податків алгоритму власної поведінки». При цьому дана норма є загальною за своїм характером, так як не ґрунтується на жодному із загальних принципів подолання колізій. У ній відсутня будь-яка колізійна пріоритетність (не має прив'язки ані до критерію спеціалізації, ані до темпорального критерію, ані до критерію юридичної сили). Такого роду стан справ нібито дозволяє зробити висновок, що у випадку колізій нормативних положень податкового законодавства платник податків може не обумовлювати вибір алгоритму власної поведінки на основі загальних правил колізійних принципів.

Однак, ми все ж таки наголошуємо на доцільності з боку платника податків якраз таки обирати той порядок реалізації власних прав або ж виконання обов'язків, який би відповідав вимогам колізійних принципів. Таким чином, реалізація відповідної колізійної норми органічно взаємодіяла б з колізійними принципами.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови: 250 000 сл. та словосполучень з дод. та доп. / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ, Ірпінь : ВТФ «Перун», 2009. 1736 с.

2. Лилак Д. Д. Проблеми колізій у законодавстві України (теорія і практика) : дис. канд. юрид. наук. Київ., 2004. 175 с.

3. Малишев Б. В., Москалюк О. В. Застосування норм права (теорія і практика) : навч. посіб. / за заг. ред. Б. В. Малишева. Київ. : Реферат, 2010. 260 с.

4. Москалюк О. В. Співвідношення колізійних норм і колізійних принципів при подоланні колізій між нормами рівної юридичної сили. URL: [http://www.vgu.gov.ua/content/article/visnik08\\_09.pdf](http://www.vgu.gov.ua/content/article/visnik08_09.pdf).

5. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20170101>.

6. Пугачов О. М. Поняття, види та способи усунення колізій у конституційному праві. URL: <https://www.google.ru/url?sa=t&tct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=>.

## ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ ЯК СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ ПРАВОВИХ СТИМУЛІВ: ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

**Шапгала Євген Юрійович,**  
*здобувач кафедри фінансового права  
Національного університету державної  
фіскальної служби України*

Проаналізовано підходи до характеристики податкових відносин як сфери застосування стимулів у податково-правовому регулюванні. Підкреслено взаємозв'язок бюджетного та податкового права в контексті податкового стимулювання.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, правові стимули, стимули у податковому регулюванні.

Правові стимули та обмеження виступають новими способами упорядкування відповідних суспільних відносин, які мають пріоритетне значення для держави. При дослідженні стимулів у податково-правовому регулюванні, вважаємо за доцільне розкрити зміст та податкових правовідносин й виділити ознаки, які їм притаманні.

Незважаючи на динамічність та стрімкий розвиток науки податкового права, наразі погляди учених стосовно змістового наповнення категорії «податкові правовідносини» суттєво різняться. Наприклад, на думку І. О. Пасічної, податкові відносини слід визначати таким чином: це правовий зв'язок між суб'єктами податкового права, що виникає в процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їх прав та обов'язків з приводу обчислення й сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб [1]. Наведене дозволяє зробити висновок про те, що вчена при визначенні вищевказаної категорії спираючись на сферу виникнення податкових правовідносин та їх регулювання актами податкового законодавства.

При цьому, на наш погляд, у наведеному визначенні вчена логічно поєднує декілька елементів: а) права та обов'язки суб'єктів податкового права, зумовлені превалюванням публічних інтересів; б) податковий обов'язок у широкому розумінні; в) контроль як передумову застосування податково-правового примусу; г) відповідальність за порушення норм податкового законодавства (як невід'ємний елемент правового статусу учасників податкових відносин, поряд з їх правами та обов'язками); д) способи захисту порушених суб'єктивних прав платників податків контролюючими органами. Говорячи про податкові відносини, як сферу застосування податкових стимулів, відзначимо декілька важливих моментів. Дійсно, зазвичай у відносинах оподаткування інтереси держави (публічні інтереси) є превалюючими і саме домінування таких інтересів визначає, так би мовити, подальший їх розвиток. Зокрема, йдеться про визначення правового статусу суб'єктів податкових правовідносин й переважання обов'язків у зобов'язаних учасників та прав – у контролюючих (владних) суб'єктів; про метод правового регулювання податкових відносин, конфліктність останніх та інші чинники. Така ситуація є цілком природною й передбачуваною, оскільки в цій ситуації основним і першочерговим завданням держави як власника