УДК 336.145.2

Ростислав Миколайович Філевський,
аспірант відділу проблем державного управління
та адміністративного права
Інституту держави і права
ім. В. М. Корецького НАН України

ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ ПОДОЛАННЯ КОЛІЗІЙ У ЗАКОНОДАВСТВІ, ЩО РЕГЛАМЕНТУЄ ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

Як би суперечливо не оцінювали науковці соціально-економічні, політичні та правові процеси, що відбуваються протягом останнього року в Україні, їх існування яскраво демонструє обрання нашим громадянським суспільством європейського вектору розвитку, що зумовлює ініціювання нових і прискорення розвитку існуючих інтеграційних процесів, покликаних до створення нової моделі демократичної та правової держави.

Загальновідомо, що правова держава не може існувати без створення і функціонування стабільної правової системи, побудованої на верховенстві права в усіх сферах життя, на рівності та однаковій мірі відповідальності перед законом усіх суб'єктів права, на дотриманні прав людини, розподілі влади на законодавчу, виконавчу, судову. Базисом для всього цього є закон як зовнішнє вираження права, який повинен передусім бути логічним і зрозумілим (викладатися мовою, доступною для всіх, але щоб виключити багатозначність у, здавалося б, звичайних мовних конструкціях, слід використовувати чітко визначені юридичні терміни).

Недостатня професійність наших законотворців, відсутність належних галузевих правової та лінгвістичної експертиз, корупційна складова та ще багато інших чинників призводять до появи на світ і подальшої імплементації до правової системи нормативних актів, що містять у собі взаємну невідповідність правових норм, які регулюють однакові суспільні відносини. Інакше кажучи, призводять до виникнення колізій, що негативно впливають на національне законодавство, його гармонізацію із законодавством Європейського Союзу і створюють перепони для інтеграційних процесів як всередині країни, так і зовні, гальмуючи процес зближення з Європою.

Звичайно, у межах статті неможливо висвітлити всі істотні риси цієї проблеми, а тим більше вирішити її. Тому хотілося б приділити увагу розгляду досить вузького, але дуже важливого питання — подолання юридичних колізій у законодавстві, що регулює питання податкового адміністрування в Україні.

Дослідженню юридичних колізій у законодавстві протягом останнього десятиліття присвятили свої праці, зокрема, такі провідні українські науковці у галузі теорії держави та права, як О. Зайчук, Н. Оніщенко, О. Петришин, М. Цвік та ін. Що ж стосується юридичних колізій у податковому законодавстві, то слід зазначити, що в Україні практично немає системних розробок та досліджень цього питання представниками науки фінансового права. У той же час необхідно відзначити наявність наукових праць із цих питань таких російських учених-правознавців у галузі фінансового права, як Ю. Гончарова, О. Дибижев, О. Титов та ін. На нашу думку, на увагу найбільше заслуговують дисертаційні дослідження російських учених О. Дибижева та О. Титова, в яких автори зробили певну класифікацію колізій у податковому законодавстві Російської Федерації, що регламентує діяльність із податкового адміністрування, проаналізували їх вплив на правозастосовну діяльність.

У зв'язку із викладеним вище, вважаємо проблеми подолання юридичних колізій у законодавстві, що регламентує податкове адміністрування, нагальними та актуальними, тому присвятили їм цю статтю.

Метою статті є визначення поняття юридичних (правових) колізій у податковому законодавстві, їх класифікація, аналіз впливу на податкове адміністрування, пошук шляхів усунення цих колізій.

Для досягнення поставленої мети планується виконати такі завдання: дослідити поняття і сутність юридичних колізій у податковому праві, їх вплив на правову систему загалом і на законодавство, що регламентує питання податкового адміністрування, зокрема, проаналізувати окремі питання подолання цих колізій, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення шляхів їх подолання.

Перш за все необхідно визначити юридичний зміст понять і термінів, що будуть використовуватися у процесі аналізу. Загалом ми поділяємо підхід таких російських учених, як О. Титова [9, с. 216], А. Іванова [6, с. 36], Є. Юшкова [11, с. 125–126] щодо визначення поняття податкового адміністрування як сукупності норм (правил), методів, прийомів та засобів, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, яку направлено на контроль за дотриманням законодавства про податки й збори, за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків і зборів, а у випадках, передбачених законодавством, за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю внесення до відповідного бюджету інших обов'язкових платежів.

Що стосується визначення категорії «правова колізія», то цікавим видається підхід до визначення правової колізії Н. Матузова, який трактує її ширше, ніж просто відмінність чи протиріччя між нормами права, включаючи в її визначення протиріччя, що виникають у процесі правозастосування і здійснення компетентними суб'єктами (органами та посадовими особами) своїх повноважень [5, с. 225–244]. Поділяючи позицію О. Титова, вважаємо за правильне погодитися із наведеним визначенням, оскільки поняття юридичної колізії є ключовим для розуміння системних протиріч у праві, і в ньому відображається насамперед протиріччя між існуючими правовими актами та інститутами, правопорядком, домаганнями і діями щодо їх зміни, визнання або відторгнення. Як зазначає О. Титов, правознавці наголошують, що юридичні колізії зазвичай заважають і нерідко перешкоджають нормальній роботі правової системи, утискають права громадян і юридичних осіб, серйозно позначаються на ефективності правового регулювання, стані законності і правопорядку, правосвідомості та правової культури суспільства. Вони створюють складнощі у правозастосовній практиці, у застосуванні законодавства рядовими громадянами, культивують правовий нігілізм. Коли на один і той самий випадок припадає два, три і більше таких, що суперечать один одному, актів, виконавець немовби отримує легальну можливість (привід) виконувати їх на свій розсуд, тобто виконувати той, який йому особисто вигідний, або не виконувати жодного [9, с. 447–448]. Подібний суб'єктивізм у підходах виконавця якраз і породжує негативні наслідки у вигляді корупції, недбальства.

Аналізуючи дослідження останнього десятиліття, у науці податкового права можна виокремити такі види колізій, визначені О. Титовим [9, с. 449–450]:

1. Протиріччя податкового законодавства Конституції і принципам податкового права. Як приклад можна навести колізію між ч. 1 ст. 61 Конституції України [7] та нормами п. 120.1.1. ст. 120 і ст. 123 Податкового кодексу України (далі — ПК України) [8], що проіснувала з 1 січня 2011 р. по 6 серпня 2011 р. (її було усунуто Законом України від 7 липня 2011 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» [1]). Так, ч. 1 ст. 61 Конституції України передбачає, що ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення. У той же час п. 120.1.1. ст. 120 ПК України передбачав відповідальність платника за ненадання податкової декларації чи включення до неї перекручених даних про суми отриманих доходів, якщо такі дії спричинили заниження суми оподатковуваного доходу, а ст. 123 встановлювала відповідальність за визначення податковим органом суми податкового зобов'язання з вини платника (тобто якщо має місце недоїмка). Однак правопорушення, передбачене п. 120.1.1, нерозривно пов'язане з правопорушенням, передбаченим ст. 123, у багатьох (навіть більшості) випадках перше є способом вчинення другого. При цьому йдеться про юридично формально різний склад правопорушень, що виникають при здійсненні фактично одного і того самого діяння. Тобто особа подала неправильну декларацію, і податковий орган самостійно визначив суму податкового зобов'язання з вини платника. А оскільки правопорушень два, то відповідно до п. 115.1 ст. 115 ПК України штрафні санкції застосовувались за кожне вчинене правопорушення;

2. Протиріччя норм податкових законів між собою. Яскравою демонстрацією такого виду колізії є нещодавні зміни до ПК України. Відповідно до пп. 167.5.1 ст. 167 ПК України у редакції Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких законів України» [2] ставка оподаткування пасивних доходів фізичних осіб встановлена на рівні 20 %. Водночас згідно з пп. 170.4.1 ст. 170 та абзацом 1 п. 167.1 ст. 167 ПК України ставка цього податку залишилася на рівні 15 %;

3. Порушення процедури ухвалення та введення у дію нормативного податкового акта. Пунктом 4.1.9. ст. 4 ПК України встановлено, що принцип стабільності податкового законодавства означає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Але, наприклад, у 2011 р. зміни до ПК України вносилися 16 разів. Більшість норм набирали чинності з порушенням встановленої процедури. До речі, така тенденція спостерігалася і в наступні роки;

4. Правозастосовні конфлікти. Як приклад правозастосовного конфлікту можна навести норми пп. 56.18, 59.19 ст. 56 ПК України. З одного боку, п. 56.18 ст. 56 надає платникові право з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 цього Кодексу (1 095 календарних днів), оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення. У цьому випадку при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили. З другого боку, п. 56.19 ст. 56 Кодексу визначає, що у разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити у суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до п. 56.17 цієї статті. У зв'язку із цим додатково до описаної гостро постає і колізія з моментом узгодження грошових зобов'язань — якщо платник податків застосував спочатку адміністративне узгодження, а потім звернувся до суду, грошове зобов'язання стало узгодженим у день закінчення процедури адміністративного оскарження згідно з абзацом 2 п. 56.17.5 ст. 56 ПК України. Тож вже тривалий час існує проблема — яким чином після звернення до суду з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 цього Кодексу (1 095 календарних днів), грошове зобов'язання знов перетворюється на неузгоджене і залишається таким до дня набрання судовим рішенням законної сили;

5. Невідповідності підзаконних актів податковим законам. Приклади такого виду колізій настільки численні, що зупинятися на якомусь з них детально є нераціональним, адже вони постійно висвітлюються у галузевих засобах масової інформації. Такі колізії часто виникають під час видання суб'єктами владних повноважень підзаконних нормативних актів навіть у випадках, коли видання таких актів передбачено самим законом (наприклад, під час розробки та затвердження форм і порядку заповнення податкових декларацій, розрахунків тощо).

Всі ці види невідповідностей на практиці зустрічаються досить часто. Більш того, аналізуючи навіть наведені вище приклади, можна дійти висновку, що в багатьох випадках одні й ті самі невідповідності підпадають під різні види колізій одночасно, відтак запропонована О. Титовим класифікація колізій у податковому праві нині не є повністю досконалою, оскільки не визначено скільки-небудь чіткого й об'єктивного критерію для такої класифікації, тому виникає потреба у здійсненні подальших ґрунтовних наукових досліджень вказаних питань.

Надзвичайно важливим є також питання подолання юридичних колізій. У сучасній теорії держави та права обґрунтовують можливість існування трьох основних способів подолання юридичних колізій. Один із них має нормативно-правовий, другий — процедурно-правовий, третій — превентивно-правовий характер. Завданням першого способу є вдосконалення права як системного утворення, другого — діяльність спеціальних органів держави із подолання колізій, а третього — недопущення можливості виникнення колізій на практиці. Основними способами подолання є видання колізійних норм, тлумачення закону і застосування правоположень. Вони утворюють колізійний механізм, що повинен включати всі перелічені вище способи і давати мож-

ливість у конкретному випадку зменшити шкідливий вплив прорахунків і недбалості законодавця [10, 82–83].

Разом із цим мусимо визнати, що зазначена модель (механізм) нині є не зовсім життєздатною у правових реаліях сучасної України. Стосовно подолання правових колізій у законодавстві, що регламентує податкове адміністрування, варто відзначити, що у сучасній практиці податкового адміністрування застосовуються перші два способи подолання юридичних колізій (нормативно-правовий та процедурно-правовий), третій же (превентивно-правовий) є більш декларативним. З огляду на це, ефективність функціонування самого колізійного механізму в подоланні колізій у законодавстві, що регламентує податкове адміністрування, є вкрай низькою.

Як уже згадувалося вище, для усунення колізії було прийнято Закон України від 7 липня 2011 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» [1], що є прикладом нормативно-правового способу подолання колізії у законодавстві, що регламентує податкове адміністрування. Процедурно-правовий спосіб подолання колізій у цій сфері можна продемонструвати на прикладі листа Вищого адміністративного суду України від 10 лютого 2011 р. [3], яким останній намагався подолати колізію у пунктах 56.18 та 56.19 ст. 56 ПК України, про що згадувалося вище. Також листом від 29 березня 2012 р. Державна податкова служба України [4] зробила спробу врегулювати колізії у податковому законодавстві процедурно-правовим способом, зазначаючи, що специфіка колізій, які виникають у законодавстві, як правило, пов'язана з поділом норм права на загальні та спеціальні, і при конкуренції цих норм необхідно керуватися правилом щодо пріоритетності спеціальних норм над загальними. Зазначена спроба не мала значного ефекту, оскільки принцип презумпції правомірності рішень платника податків, передбачений пп. 4.1.4 ст. 4 ПК України, є більше декларативним, ніж реальним, і в практиці роботи контролюючих органів існує тільки формально, а реально не застосовується. Варто звернути увагу і на інститут податкових консультацій, що існує в чинному ПК України і може розглядатись як інструмент не тільки для роз'яснення положень податкового законодавства, а й для подолання колізійності цього законодавства у межах згаданого вище процедурно-правового способу. Однак мусимо визнати, що зазначений інститут має на практиці більше негативних, ніж позитивних наслідків, оскільки здебільшого повноваження щодо надання податкової консультації використовуються контролюючими органами не з метою, з якою це повноваження надано, а задля закріплення у податкових консультаціях (як узагальнюючих, так і індивідуальних) позицій, що в більшості випадків не відповідають нормам податкового законодавства та/або змісту самого податку і вносять дисбаланс у правозастосовну практику.

Підбиваючи підсумки, маємо зробити висновок, що юридичні (правові) колізії у податковому законодавстві (зокрема у законодавстві, що регламентує податкове адміністрування) — це протиріччя між існуючими правовими актами та інститутами, правопорядком, діями щодо їх зміни, визнання або відторгнення. Породжуючи своїм існуванням конфлікт, вони призводять до виникнення спірних ситуацій, гальмують процеси податкового адміністрування, негативно впливаючи на досягнення його мети, дестабілізують правову систему загалом.

Задля ефективного подолання колізій у законодавстві, що регламентує податкове адміністрування, на нашу думку, необхідно: посилити взаємодію науки податкового права і законотворчості; створити науково обґрунтовану концепцію розвитку законодавства у взаємозв'язку з економічними, політичними і соціальними процесами, що відбуваються у державі; здійснити аналіз законодавства з метою виявлення нормативно-правових актів (їх окремих норм), що містять протиріччя; чітко визначити повноваження суб'єктів правозастосування; здійснювати системний контроль і нагляд за діяльністю суб'єктів (зокрема контролюючих органів) у межах закону та наданої компетенції; в усіх випадках проводити попередню експертну оцінку нормативних актів; здійснювати нормативне закріплення процедури подолання конфліктів (неузгодженостей).

Звичайно, наведені вище пропозиції не можуть вважатися повними та вичерпними для вирішення такої складної проблеми, як подолання колізійності у законодавстві, що регламентує податкове адміністрування. Але не розпочавши запровадження зазначених заходів у науково-теоретичну та правотворчу роботу вже зараз, не можна очікувати швидкого та ефективного результату найближчі декілька років.

Список використаних джерел

1. *Про внесення* змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України : Закон України від 7 липня 2011 р. № 3609-VI (з наст. змінами) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3609-17.
2. *Про внесення* змін до Податкового кодексу та деяких законів України : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII (з наст. змінами) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19.
3. *Лист* Вищого адміністративного суду України від 10 лютого 2011 р. № 203/11/13-11 // Бізнес — Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації : зб. систематизованого законодавства. — 2011. — № 11.
4. *Лист* Державної податкової служби України від 29 березня 2012 р. № 5121/6/10-1115/1384 // Бизнес — Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. — 2012. — № 35.
5. *Матузов Н. И.* Коллизии в праве: причины, виды и способы разрешения / Н. И. Матузов // Правоведение. — 2000. — № 5.
6. *Иванов А. Г.* Правовая природа налогового администрирования : дис. ... канд. юрид. наук / А. Г. Иванов. — М., 2008. — 202 с.
7. *Конституція* Українивід 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80.
8. *Податковий* кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (з наст. змінами) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1393412852797444.
9. *Титов А. С.* Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук / А. С. Титов. — М., 2007. — 580 с.
10. *Цвік М. В.* Загальна теорія держави і права : підруч. / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко. — Х., 2009.
11. *Юшков Е. С.* Налоговое администрирование как инструмент реализации финансовой политики государства : дис. ... канд. юрид. наук / Е. С. Юшков. — Тюмень, 2009. — 222 с.

Філевський Р. М. Подолання колізій у законодавстві, що регламентує податкове адміністрування в Україні

У статті досліджується поняття і сутність колізій у законодавстві, що регулює податкове адміністрування в Україні. На основі аналізу наукових праць здійснена класифікація колізій у податковому законодавстві України. На конкретних прикладах практики застосування окремих правових норм виокремлюються колізії, що існують у законодавстві України з питань податкового адміністрування. Проведений аналіз впливу колізій на податкове адміністрування і стабільність правової системи загалом. За результатами проведеного дослідження запропоновано шляхи подолання згаданих колізій.

Ключові слова: податкове адміністрування, юридичні колізії, класифікація юридичних колізій, подолання колізій у податковому законодавстві.

Филевский Р. Н. Преодоление коллизий в законодательстве, регламентирующем налоговое администрирование в Украине

В статье исследуется понятие и сущность коллизий в законодательстве, регулирующем налоговое администрирование в Украине. На основе анализа научных трудов приводится классификация коллизий в налоговом праве Украины. На конкретных примерах практики применения отдельных правовых норм выделяются существующие в законодательстве Украины, регулирующем вопросы налогового администрирования, коллизии. Статья содержит анализ влияния коллизий на налоговое администрирование и стабильность правовой системы в целом. По результатам проведенного исследования в статье предлагаются пути преодоления упомянутых коллизий.

Ключевые слова: налоговое администрирование, юридические коллизии, преодоление коллизий в налоговом законодательстве.

Filevskyy R. Overcoming conflicts in the legislation, regulating tax administration in Ukraine

The article deals with the problem of conflicts in the legislation governing tax administration, and ways to overcome them. The author has made analysis of existing practices to overcome conflicts in the tax legislation of Ukraine.

The article explores the concept and essence of conflicts in the legislation, regulating tax administration in Ukraine. Based on the experience of Russian scientists, the article presents the classification of conflicts in the Ukrainian tax law. The conflicts are allocated due to the specific examples of practical application of Ukrainian legislation. The article analyzes the effect of collisions on the tax administration and the stability of the legal system as a whole. According to the results of the research article suggests ways to overcome these conflicts.

Key words: Tax administration, legal conflicts, overcoming conflicts in the tax law.

УДК 342.574

Ігор Володимирович Хорт,
докторант відділу конституційного права
та місцевого самоврядування
Інституту держави і права
ім. В. М. Корецького НАН України,
кандидат юридичних наук

ОСНОВНІ ПІДХОДИ ДО ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА СУБСИДІАРНОСТІ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ

Понад 10 років в Україні ведуться розмови про необхідність реформування системи місцевого самоврядування, надання більш широких повноважень органам місцевого самоврядування, що потребує проведення реформ на основі принципів децентралізації та субсидіарності. Незважаючи на значну кількість наукових праць із цієї проблематики, в яких наголошується на необхідності децентралізації владних повноважень у країні, відповідних звернень учасників науково-практичних конференцій, проектів нормативно-правових актів, що розроблялися вітчизняними науковцями і практиками місцевого самоврядування, реальних зрушень у цьому напрямі так і не відбулося. Із приходом нової влади в Україні у 2014 р., ці питання знову набули актуальності. Президент країни П. Порошенко визначив децентралізацію в Україні як один із найважливіших напрямів всього реформування. Він закликав надати органам місцевого самоврядування значні повноваження та зазначив, що після місцевих виборів у жовтні 2015 р. у країні відбудеться децентралізації влади [6]. На думку провідних вітчизняних і світових експертів, децентралізація влади в Україні нарешті вирішить цілу низку питань територіального розвитку країни, а найважливішим підходом до децентралізації має стати принцип субсидіарності.

Для проведення зазначених реформ в Україні важливим є використання міжнародного досвіду та практик, зокрема, що стосується реформ на основі принципів децентралізації та субсидіарності. Найважливішим у цьому контексті є досвід Європейського Союзу (далі — ЄС).

Серед останніх наукових праць, присвячених дослідженню європейського досвіду реалізації принципів децентралізації та субсидіарності, слід назвати видання Центру політико-правових реформ «Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України», дисертаційне дослідження І. Софінської «Принцип субсидіарності у місцевому самоврядуванні країн Європейського Союзу та України», підручник за редакцією С. Писаренко «Менеджмент європейської економічної інтеграції» та ін. Так, І. Софінська слушно зазначає, що «в Україні на державному рівні визнано необхідність проведення конституційної, адміністративної, судово-правової, муніципальної реформ, а також окреслено комплекс актуальних перетворень у сфері соціального життя. Перед державною владою України постають нові виклики і проблеми,