

ПРАВОВІ КОЛІЗІЇ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: ПРИРОДА, СТРУКТУРА ТА ВИДИ

LEGAL CONFLICT IN THE FIELD OF TAXATION: NATURE, STRUCTURE AND TYPES

Лещенко О.В., к.ю.н.,

доцент кафедри конституційного, міжнародного права та публічно-правових дисциплін

Київський університет інтелектуальної власності та права

В статті проведено аналіз колізій нормативно-правового регулювання в сфері оподаткування. Визначається їх природа, внутрішній зміст та здійснюється групування за видами. Зауважено, що ефективне подолання податкових колізій можливе тільки системно. Це, передусім, вимагає вдосконалення нормотворчого процесу. Податкове законодавство повинно ґрунтуватися на чітко сформульованих нормах, позбавлених внутрішніх суперечностей, подвійних тлумачень і технічних прогалин. Реакція законодавця на економічні трансформації – такі як цифровізація, зміни ринкових моделей, форс-мажорні обставини – має бути не лише оперативною, а й обґрунтованою. Зазначається доцільність забезпечення глибокого експертного аналізу та інклюзивності нормотворчого процесу, зокрема шляхом проведення фахових обговорень і публічних консультацій. Акцентовано увагу на тому, що податкове законодавство України, попри високий рівень кодифікації, залишається одним із найбільш колізійних сегментів національної правової системи. Наявність суперечливих, дублюючих або несумісних норм створює серйозні перешкоди для забезпечення принципів законності, правової визначеності, справедливості та єдності оподаткування. Колізії у сфері оподаткування ускладнюють діяльність платників та контролюючих органів, призводять до виникнення протилежних підходів до тлумачення норм, збільшують обсяг податкових спорів і формують нерівні умови для суб'єктів господарювання. Особливо гостро проблема колізій проявляється в умовах частих змін до Податкового кодексу України, переплетення норм різної юридичної сили, нестачі чітких дефініцій та швидкого розвитку нових економічних явищ, на які чинне законодавство не завжди оперативно реагує. За таких умов потребує поглибленого дослідження природа, структура та класифікація колізій у податковому праві, а також визначення механізмів їх ефективного подолання як на етапі нормотворення, так і при правозастосуванні.

Ключові слова: податкові правовідносини, економічна діяльність, тінізація економіки, уповноважені суб'єкти, нормативно-правове регулювання, правові засоби, платники податків, нормотворення, дефектність норм права, правові колізії, принципи, механізми подолання дефектів.

The article analyzes conflicts of regulatory and legal regulation in the field of taxation. Their nature, internal content are determined and grouped by type. It is noted that effective overcoming of tax conflicts is possible only systematically. This, first of all, requires improvement of the rule-making process. Tax legislation should be based on clearly formulated norms, devoid of internal contradictions, double interpretations and technical gaps. The legislator's reaction to economic transformations – such as digitalization, changes in market models, force majeure circumstances – should be not only prompt, but also justified. The expediency of ensuring in-depth expert analysis and inclusiveness of the rule-making process is substantiated, in particular by conducting professional discussions and public consultations. Attention is focused on the fact that the tax legislation of Ukraine, despite the high level of codification, remains one of the most conflict-prone segments of the national legal system. The presence of contradictory, duplicative or incompatible norms creates serious obstacles to ensuring the principles of legality, legal certainty, fairness and unity of taxation. Conflicts in the field of taxation complicate the activities of taxpayers and regulatory authorities, lead to the emergence of opposing approaches to the interpretation of norms, increase the volume of tax disputes and create unequal conditions for business entities. The problem of conflicts is particularly acute in the context of frequent changes to the Tax Code of Ukraine, the interweaving of norms of different legal force, the lack of clear definitions and the rapid development of new economic phenomena, to which the current legislation does not always respond promptly. Under such conditions, the nature, structure and classification of conflicts in tax law require in-depth research, as well as the definition of mechanisms for their effective overcoming both at the stage of norm-setting and in law enforcement.

Key words: tax legal relations, economic activity, shadow economy, authorized entities, regulatory and legal regulation, legal means, taxpayers, rulemaking, defectiveness of legal norms, legal conflicts, principles, mechanisms for overcoming defects.

Постановка проблеми. Податкове законодавство України, попри високий рівень кодифікації, залишається одним із найбільш колізійних сегментів національної правової системи. Наявність суперечливих, дублюючих або несумісних норм створює серйозні перешкоди для забезпечення принципів законності, правової визначеності, справедливості та єдності оподаткування. Колізії у сфері оподаткування ускладнюють діяльність платників та контролюючих органів, призводять до виникнення протилежних підходів до тлумачення норм, збільшують обсяг податкових спорів і формують нерівні умови для суб'єктів господарювання. Особливо гостро проблема колізій проявляється в умовах частих змін до Податкового кодексу України, переплетення норм різної юридичної сили, нестачі чітких дефініцій та швидкого розвитку нових економічних явищ, на які чинне законодавство не завжди оперативно реагує. За таких умов потребує поглибленого дослідження природа, структура та класифікація колізій у податковому праві, а також визначення механізмів їх ефективного подолання як на етапі нормотворення, так і при правозастосуванні.

Стан наукової розробки проблеми. Колізії в праві традиційно розглядаються у теорії держави і права у працях О. Скакун, О. Петришина, де сформульовано загальні підходи до розуміння суперечностей між нормативними

приписами та запропоновано їх класифікації. У фінансово-правовій науці проблема колізій досліджується у працях М. Кучерявенка, Є. Смичка, Н. Хіміч, які висвітлюють специфіку їх появи у податковому праві та їх наслідки для фіскального регулювання. Окремі аспекти колізійності податкового законодавства розглядаються також у дослідженнях О. Дмитрик, С. Децюри, І. Голосніченка, де увагу зосереджено на ролі судової практики у подоланні суперечностей, застосуванні принципів спеціальності, хронологічності та юридичної сили норм. Разом з тим комплексних наукових робіт, присвячених системному аналізу природи, структури та видів колізій саме у сфері оподаткування, поки що бракує, що й зумовлює актуальність подальших досліджень.

Метою наукової статті є визначення природи, структури та видів правових колізій у сфері оподаткування: природа, структура та види.

Стан наукової розробки проблеми. У науковій літературі прогалини в праві (*lacunae legis*) визначаються як «повна або часткова відсутність правових норм, якими, виходячи з принципів права, мають бути врегульовані певні суспільні відносини» [1]. Інакше кажучи, прогалиною в праві є життєва ситуація, що має правове вирішення, але не передбачена чинним законом. Якщо ж «ціла група відносин випадає з поля правового впливу», гово-

рять про глибший «правовий вакуум» – явище типової для переломних моментів історії (або нових суспільних реалій) незабезпеченості нормативним регулюванням. Проте ймовірність повного усунення таких прогалин і вакуумів в будь-якій правовій системі практично дорівнює нулю: вони є «об’єктивною, хоча й небажаною, характеристикою будь-якого правового порядку» [2, с. 554].

Колізії в праві безсумнівно становлять негативне явище, оскільки за їх наявності суб’єкт правозастосування змушений діяти не за чітко визначеними правилами, а проявляти власний розсуд, самостійно формуючи алгоритми поведінки в умовах нормативної суперечності. Такі колізії проявляються і в податковій сфері, що зумовлює необхідність для учасників податкових правовідносин шукати способи їх подолання. Перш ніж детально аналізувати цю проблему, доцільно звернутися до дефініції поняття «правова колізія».

З етимологічного погляду термін «колізія» походить від латинського *collisio*, що перекладається як «зіткнення», «протиріччя» або «розбіжність» [2, с. 554]. У науковій літературі Д. Д. Лилак пропонує широке трактування цього поняття, розуміючи під правовою колізією будь-які суперечності чи розбіжності, що виникають у межах правової системи певного суспільства. Такі колізії можуть виявлятися не лише в нормативному полі, а й у правових теоріях, ідеологіях, правосвідомості, концептуальних підходах та практиці правозастосування [3, с. 34].

Б. В. Малишев та О. В. Москалюк дотримуються вузького підходу до розуміння поняття «правова колізія». На його думку, правова колізія – це особливий різновид нормативного протиріччя, що виникає щонайменше між двома правовими приписами, які регулюють однорідні суспільні відносини, однак внаслідок відмінностей у механізмах правового впливу не можуть бути одночасно реалізовані. У зв’язку з цим у процесі правозастосування виникає об’єктивна потреба здійснити вибір на користь однієї з таких норм [4, с. 96].

Н. О. Ханова вважає, що саме вузьке розуміння колізійного феномену є більш послідовним та точним. Вона пропонує чітке формулювання дефініції: правова колізія – це суперечність між правовими нормами, які регулюють одні й ті самі суспільні відносини, наслідком чого стає необхідність звернення до колізійних норм або принципів з метою забезпечення визначеності в правозастосовній діяльності. Подолання правових колізій можливе двома основними шляхами: за допомогою колізійних норм; шляхом застосування колізійних принципів [1].

Із позицій юридичного позитивізму, перевага в правозастосовчому процесі надається саме колізійним нормам. Такий підхід пояснюється тим, що колізійні норми мають нормативний характер, вони закріплюються в текстах нормативно-правових актів і визначають спеціальні механізми врегулювання конфліктів між нормами у конкретних сферах суспільних відносин. У деяких випадках ці норми можуть навіть суперечити загальновизначаним колізійним принципам, встановлюючи інші правила вирішення протиріч, ніж ті, що випливають із таких принципів [1].

Колізійні принципи мають, передусім, доктринальний характер. Вони сформувалися як загальновизначані й усталені правила подолання суперечностей у правовому регулюванні, що виникли завдяки напрацюванням правозастосовної практики та наукової думки. Їхня доктринальна природа полягає в тому, що такі принципи не завжди мають закріплення в офіційних джерелах права, проте визнаються фактичним правничим середовищем як обов’язкові орієнтири в разі виникнення колізій [5].

Ці принципи функціонують поза межами формалізованих норм, однак слугують практичним дороговказом для суб’єкта правозастосування в умовах нормативної суперечності. Вони мають значення аксіом, якими керуються правозастосувач при неможливості прямого вирішення колізії за допомогою спеціальних норм.

До класичних колізійних принципів належать:

- норма спеціального змісту має перевагу над нормою загального характеру (*lex specialis derogat legi generali*);
- нова норма скасовує стару, якщо обидві мають однукову юридичну силу (*lex posterior derogat legi priori*);
- нова загальна норма не змінює дії попередньої спеціальної норми (*lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*);
- акт вищої юридичної сили має перевагу над актом нижчого рівня (*lex superior derogat legi inferiori*) [6].

Ці правила забезпечують узгодженість і стабільність у правовій системі та дозволяють уникнути довільного або суперечливого правозастосування у разі наявності нормативних протиріч.

Безперечно, колізійні принципи можуть слугувати концептуальною основою для формулювання відповідних колізійних норм. У цьому випадку принцип виконує роль своєрідного «ідеологічного джерела» для створення конкретного припису, що набуває нормативного характеру. Водночас сам принцип залишається надпозитивним за своєю природою, функціонуючи поза межами безпосередньо формалізованого правового тексту. Втім, це не дає підстав стверджувати про безумовну перевагу колізійних принципів над закріпленими у законодавстві колізійними нормами.

З позицій природно-правової теорії (*jusnaturalism*) дійсно визнається вища юридична сила принципів порівняно з нормами позитивного права, включаючи колізійні. Проте в межах правозастосування, що спирається на засади юридичного позитивізму та формалізму, така абсолютизація є методологічно помилковою. Недооцінка ролі колізійних норм у правовій системі на користь переоцінки принципів не може вважатися належною юридичною практикою, оскільки суперечить вимогам нормативної визначеності й стабільності [7].

Утім, правозастосовна діяльність не виключає можливості одночасного, взаємодоповнюючого застосування і колізійних норм, і принципів. Це особливо характерно для податкової сфери, де правовий розсуд набуває особливої значущості. Податкові правовідносини часто супроводжуються неоднозначністю тлумачення нормативних приписів, що потребує гнучкого підходу до вибору правозастосовної моделі. У цьому контексті колізійні принципи не суперечать формалізованим нормам, а сприяють їх гармонійному застосуванню в умовах складної правової реальності.

Таку позицію поділяє і Н. О. Ханова, яка вказує на принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків як приклад поєднання колізійного принципу та закріпленого ним нормативного припису. Вона підкреслює, що саме ця презумпція дозволяє встановити баланс між буквою закону та ідеями правової справедливості у разі нормативної конкуренції. Відповідно до підпункту 4.1.3 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, у випадку неоднозначного або множинного тлумачення прав і обов’язків учасників податкових правовідносин – зокрема, коли наявне різночитання норм одного чи різних нормативно-правових актів – перевага надається тлумаченню на користь платника податків. Зазначене положення є яскравим прикладом того, як доктринальний принцип отримує своє формалізоване втілення в нормі позитивного права, зберігаючи при цьому орієнтованість на справедливе та прогнозоване правозастосування [1].

Фактично зазначене вище положення надає платнику податків можливість діяти на власний розсуд у ситуаціях, коли правові норми не визначають чіткого й однозначного порядку поведінки. У таких обставинах платник має право самостійно обрати найбільш доцільну для себе модель дій. Підпункт 4.1.3 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, з урахуванням своєї природи, може розглядатися як різновид колізійної норми, яка закріплює особливе пра-

вило подолання суперечностей у податковому праві [7].

Зазначене правило можна сформулювати так: «у разі неоднозначного або множинного тлумачення прав і обов'язків платників податків чи контролюючих органів останні мають право самостійно визначити відповідний порядок дій». Така норма має загальний характер, оскільки не опирається на класичні колізійні критерії, зокрема такі як спеціальність, хронологічна пріоритетність або пріоритет за юридичною силою. Її застосування не вимагає звернення до жодного з традиційних механізмів колізійного вирішення.

На перший погляд, це дозволяє дійти висновку, що у випадку нормативних протиріч у податковому законодавстві платник не зобов'язаний підпорядковувати свій вибір стандартним підходам колізійної доктрини. Втім, варто наголосити, що доцільним є саме таке вирішення ситуації, при якому платник податків у разі вибору варіанта поведінки враховує логіку колізійних принципів, що сприятиме тому, що застосування норми, сформульованої в підпункті 4.1.3 ПК України, не вступатиме в суперечність із загальноновизнаними засадами правозастосування, а навпаки – гармонійно поєднуватиметься з ними, забезпечуючи більшу передбачуваність і правову визначеність [7].

З огляду на практику західних країн, податкові системи дедалі більше запозичують «гіпотезу сутності» (economic substance) та загальні антизловживальні правила (GAAR). Наприклад, у США вже з початку XX ст. суди застосовують доктрину «економічної сутності», за якою податкова служба може «ігнорувати форму операції і дивитися на її субстанцію», якщо метою є ухилення від податків [8]. Під тиском ініціатив ОЕСР щодо BEPS і ЄС (Директиви про антизловживальні заходи) більшість країн запровадили власні GAAR. Українське законодавство також рухається в цьому напрямі: 2020 року ухвалено закон, який введе «тест бізнес-мети» для операцій із нерезидентами та загальне правило щодо тлумачення договорів зі стороною-нерезидентом (principal purpose test) [9].

Таким чином, хоча українські суди вже користуються непрямыми засобами боротьби зі зловживаннями, офіційне закріплення GAAR означає визнання необхідності системного реагування на агресивне планування.

Проте зазначені практики суду та спеціальні антикорупційні доктрини мають допоміжний характер. Вони діють до вирішення проблеми на рівні закону, але не замінюють потреби у чіткому, послідовному законодавчому регулюванні. Про важливість якості та однозначності норм знають і самі судді. Вітчизняні автори наголошують: навіть незначні протиріччя чи нечіткості у ПК України «є основою для свавільних рішень податкових органів» [10; 11; 12]. Іншими словами, комплексного забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та гаранту-

ванням прав платників податків вдасться досягти тільки через «первинне» (конституційне) вирішення спірних питань на рівні закону.

Новизна соціально-економічних викликів під час військового стану 2022–2025 рр. додала ускладнень. Парламент ухвалив ряд воєнних податкових законів, що вводили надзвичайні пільги та мораторії. Наприклад, з березня 2022 року не нараховуються пеня за порушення ПК України, якщо діяння вчинене в умовах воєнного стану (і навіть скасовуються вже накладені нарахування) [13]. Змінами до чинного законодавства України було звільнено від податку нерухомість (приміщення, за виключенням земельних ділянок) для житлових об'єктів, пошкоджених у війні, у тому числі з 1 березня по 31 грудня 2022 р. [14]. Земельні ділянки на тимчасово окупованих та прифронтових територіях податкові органи не оподатковують з 1 березня 2022 р. (а «загальне мінімальне зобов'язання» за землею взагалі скасоване на 2022–2023 роки) [14]. У 2022–2023 рр. суттєві спрощення отримали й фізичні особи-підприємці: платники єдиного податку III групи мали призупинену реєстрацію платниками ПДВ та звільнені від нарахування/сплати ПДВ по внутрішнім операціям [15]. Такі тимчасові норми зменшили фіскальний тиск і підтримали соціальну справедливість у кризу, але одночасно породили значні переходові колізії. Зокрема, впливи воєнних норм досі потребують «доопрацювання» – про це попереджають навіть самі експерти. Наприклад, учений зазначає: у разі переходу платника з єдиного податку на загальну систему законодавством частково врегульовано оподаткування перехідних операцій, але «такі винятки не враховують усіх можливих ситуацій», що «може призвести до подвійного оподаткування». І на його думку «виявлені прогалини повинні бути враховані» при подальшій правці ПК України, оскільки відповідні проблеми залишаться актуальними після завершення воєнного стану [16, с. 154–157]. Те ж саме можна сказати і про інші воєнні розпорядження: вони тимчасово вирішують нагальне, але ніде не фіксують остаточну ідею балансу.

Отже, ефективне подолання податкових колізій можливе тільки системно. Це, передусім, вимагає вдосконалення нормотворчого процесу. Податкове законодавство повинно ґрунтуватися на чітко сформульованих нормах, позбавлених внутрішніх суперечностей, подвійних тлумачень і технічних прогалин. Реакція законодавця на економічні трансформації – такі як цифровізація, зміни ринкових моделей, форс-мажорні обставини – має бути не лише оперативною, а й обґрунтованою. Для цього необхідно забезпечити глибокий експертний аналіз та інклюзивність нормотворчого процесу, зокрема шляхом проведення фахових обговорень і публічних консультацій.

ЛІТЕРАТУРА

1. Ханова Н.О. Колізійність норм податкового законодавства як підстава застосування розсуду. URL.: <https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2019/26.02.19/26.02.19-65-67.pdf>
2. 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.
3. Лилак Д. Д. Проблеми колізій у законодавстві України (теорія і практика) : дис. канд. юрид. наук. Київ., 2004. 175 с.
4. 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.
5. Москалюк О. В. Співвідношення колізійних норм і колізійних принципів при подоланні колізій між нормами рівної юридичної сили. URL: http://www.vru.gov.ua/content/article/visnik08_09.pdf
6. Пугачов О. М. Поняття, види та способи усунення колізій у конституційному праві. URL: <https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=1>
7. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20170101>.
8. John F. Fletcher, Richard E. Nielsen States Applying Tax Anti-Abuse Doctrines to Transactional Taxes URL.: <https://www.pillsburylaw.com/a/web/109676/109676.pdf>
9. President of Ukraine signs anti-BEPS Law URL: <https://www.deloitte.com/ua/en/services/tax/perspectives/tax-and-legal-alert-2020-05-22.html>
10. Бровко Н.І. Забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та захистом прав платників податків: європейські стандарти і українська практика. Матеріали юридичного форуму «Верховенство права і права людини: інтеграція академічної та практичної юриспруденції» (5 вересня 2025 року м. Біла Церква). К., 2025. С. 7-11
11. Блажівська Н. Новації в оподаткуванні під час воєнного стану. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezentacija_novely_podatkovogo_zakonodavstva_BlazhivskaNE.pdf

12. Лєге́за Ю. Методи публічного управління: адміністративно-правовий аспект. *Law. State. Technology*. 2021. Вип. 2. С. 25–30.
13. Бойко О. В., Тильчик В. В. Поняття та зміст адміністративно-правових засад нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. *Юридичний вісник*. 2022. № 2. С. 214.
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 3 березня 2022 року № 2118-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n5>
15. Блажівська Н. Новації в оподаткуванні під час воєнного стану. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_present/Prezentacija_novely_podatkovogo_zakonodavstva_BlazhivskaNE.pdf
16. Запотоцька О. Момент колізії в законодавстві законодавстві щодо реєстрації платником акцизного податку. *Податкові спори в адміністративному судочинстві*: Збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ: «Компанія „BAITE“», 2022 р. С. 154-157.

Дата першого надходження рукопису до видання: 25.09.2025
Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 27.10.2025
Дата публікації: 29.10.2025