

УДК 346+347.4

DOI <https://doi.org/10.32782/ln.2025.26.53>

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*

ПОНЯТТЯ, ПРАВОВІ ОЗНАКИ ТА ВИДИ КОНКУРЕНЦІЇ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Постановка проблеми. Податкове законодавство України характеризується високим рівнем нормативної складності, багатозначністю регулювання та динамічними змінами, що призводить до системного виникнення ситуацій конкуренції норм. Конкуренція норм відрізняється від колізії тим, що норми не суперечать одна одній за змістом, але можуть одночасно претендувати на регулювання одного виду правовідносин, створюючи альтернативні варіанти правозастосування, що породжує ризики вибіркового підходу з боку контролюючих органів, зниження передбачуваності податкових наслідків, нерівності платників та збільшення кількості спорів. У податковій сфері такі ситуації особливо поширені внаслідок співіснування загальних та спеціальних норм, матеріальних і процедурних правил, підзаконних актів та норм міжнародних договорів. Питання виявлення, класифікації та подолання конкуренції норм набуває першорядного значення, оскільки саме правильний вибір пріоритетної норми забезпечує правову визначеність та реалізацію принципів справедливості, рівності та законності оподаткування.

Стан наукової розробки проблеми. Конкуренція норм як юридичний феномен є предметом дослідження у теорії права, зокрема у роботах М. Козюбри, О. Скаун, П. Рабіновича, які визначають її як ситуацію одночасної

застосовності двох і більше норм без їх безпосереднього протиріччя. У фінансово-правовій науці проблематику конкуренції податкових норм досліджували М. Кучерявенко, Л. Тарангул, В. Тильчик, Є. Смичок, які підкреслювали відмінність конкуренції від колізій та прогалин і наголошували на ключовому значенні правил *lex specialis*, *lex posterior* та узгодження матеріальних і процедурних норм. У працях С. Децюри та А. Іванського аналізується роль судової практики у вирішенні конкуренції норм, зокрема при застосуванні міжнародних договорів, спеціальних податкових режимів і норм публічного права. Разом із тим комплексних досліджень, які системно розмежовують конкуренцію норм у податковому праві, визначають її види (загальні/спеціальні, матеріальні/процедурні, національні/міжнародні) та механізми подолання в умовах воєнних змін і євроінтеграції, наразі бракує, що зумовлює необхідність поглибленого наукового аналізу зазначеної проблематики.

Метою наукової статті є визначення поняття, правових ознак та видів конкуренції норм податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Дослідження юридичних дефектів у податковому праві вимагає чіткого розмежування таких споріднених явищ, як прогалини, колізії та конкуренція норм [1, с. 255–260]. Якщо прогалина означає відсутність належного пра-

вила, а колізія – суперечність між нормами, то конкуренція норм постає як особливий випадок множинності регулювання, коли кілька норм одночасно претендують на застосування до одних і тих самих податкових правовідносин, не вступаючи між собою у прямий логічний конфлікт. Саме конкуренція норм, на відміну від прогалин і колізій, не завжди є суто негативним явищем – у низці випадків вона виступає результатом свідомого законодавчого конструювання, спрямованого на надання суб'єктам певної свободи вибору або створення гнучких механізмів регулювання [2, с. 31–33]. Водночас, за відсутності чітких критеріїв розмежування та пріоритезації норм, конкуренція переростає у юридичний дефект і стає джерелом невизначеності, зловживань та конфліктів у податкових правовідносинах.

З врахуванням підходу, обґрунтованого у наукових розробках Я.О. Берназюка [3], під конкуренцією норм у податковому законодавстві України доцільно розуміти ситуацію, коли дві або більше норми, що містяться в актах одного або різних рівнів, регулюють однорідні (тотожні) податкові відносини, формально не суперечать одна одній, але їх одночасне застосування є або практично неможливим, або з точки зору законодавця недоцільним, у зв'язку з чим виникає необхідність обрати одну з них як пріоритетну для правозастосування. На відміну від правової колізії, де суперечність між гіпотезою, диспозицією чи санкцією норм проявляється відкрито, при конкуренції йдеться радше про перетин сфер дії, «накладання» обсягу регулювання, що змушує інтерпретатора вирішувати питання: яку саме норму застосовувати у даному конкретному випадку, не долаючи при цьому логічного протиріччя між ними.

Ознаками конкуренції норм податкового законодавства є: одночасна формальна застосовність двох і більше норм до однієї й тієї самої фактичної ситуації; відсутність між ними прямого логічного конфлікту (нормативне протиріччя не є очевидним); взаємо-

виключний або альтернативний характер наслідків їх застосування (застосування однієї норми робить зайвим або беззмістовним застосування іншої); потреба у встановленні певного правила пріоритету, яке не завжди прямо зафіксоване в законі, а часто випливає з системного тлумачення або доктрини; підвищений ступінь правового розсуду суб'єкта правозастосування або самого платника податків при виборі норми, що вважається правильною в конкретному юридичному контексті.

Сутність конкуренції норм особливо чітко проявляється у податковому праві внаслідок його багаторівневої структури (Конституція України, Податковий кодекс України, спеціальні законодавчі акти, міжнародні договори, підзаконні нормативно-правові акти, роз'яснення контролюючих органів) та поєднання матеріальних і процедурних норм. Податкове законодавство України містить велику кількість спеціальних режимів, винятків, пільг, альтернативних способів обчислення та сплати податків, що неминуче призводить до ситуацій, коли кілька регулятивних приписів можуть бути «прив'язані» до одного фактичного складу. Саме тому конкуренція норм у податковій сфері є не лише реальною практичною проблемою, а й закономірною рисою системи.

Значний інтерес для аналізу конкуренції норм податкового законодавства, особливо в умовах воєнного стану, становлять напрацювання сучасної доктрини та судової практики щодо принципів податкового права. Показовими в цьому аспекті є міркування Є. Смичка щодо дії принципу стабільності податкового законодавства та його співвідношення з іншими засадами оподаткування й верховенства права [4, с. 207–208].

Вихідною точкою є положення статті 13 Конституції України, згідно з якою земля, її надра, водні та інші природні ресурси, а також ресурси континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності Українського народу. Від

імені народу правомочності власника реалізують органи державної влади та місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією. При цьому прямо підкреслюється, що власність зобов'язує і не може використовуватися на шкоду людині і суспільству [5]. Ці конституційні приписи формують не лише основу земельного, екологічного чи цивільного права, а й безпосередньо впливають на податкові відносини, оскільки справедливе і стабільне оподаткування користування природними ресурсами є формою реалізації публічної власності на них.

У цьому контексті саме належне виконання податкового обов'язку – передусім щодо платежів за користування надрами – виступає ключовим інструментом забезпечення балансу між приватними й публічними інтересами, а в умовах воєнного стану набуває критичного значення для фінансової спроможності держави. Разом з тим, як слушно відзначає Є. Смичок, там, де законодавець не встигає за швидкими трансформаціями суспільних відносин, або ж припускається помилок у формулюванні норм, на перший план виходить роль судової влади – саме суди змушені впорядковувати правозастосування, заповнювати прогалини та нейтралізувати юридичні дефекти [1; 6].

У площині конкуренції норм особливе значення має практика Верховного Суду щодо тлумачення принципу стабільності податкового законодавства, закріпленого у п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Показовою в цьому відношенні є постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16 [7]. Суть спору полягала у донарахуванні контролюючим органом рентної плати за користування надрами внаслідок підвищення ставок на підставі Законів України № 1621-VII від 31.07.2014 р. [9] та № 71-VIII від 28.12.2014 р. [8], якими, зокрема, було збільшено ставку рентної плати за видобування природного газу з 28% до 55%. Платник податків наполягав, що ці закони були ухвалені менш ніж за шість місяців до початку

нового бюджетного періоду, що, на його думку, суперечить принципу стабільності податкового законодавства [9].

Цей принцип, як справедливо вказується в науці, має двокомпонентну структуру: по-перше, заборону змінювати будь-які елементи податків пізніше ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила; по-друге, заборону змінювати податки, їх ставки та пільги протягом самого бюджетного року [10; 6, с. 313]. Верховний Суд у ряді рішень (зокрема, постанови від 13.02.2018 р. у справі № 826/16171/16 [10], від 21.09.2018 р. у справі № 810/4099/16 [11], від 29.03.2018 р. у справі № 813/2808/16 [13]) не лише посилався на цей принцип, а й концептуально розкрив його зміст, підкреслюючи, що він є галузевою конкретизацією загального принципу правової визначеності як елементу верховенства права [6, с. 333].

У наведених рішеннях Верховний Суд прямо вказував, що стабільність податкового законодавства забезпечує передбачуваність і розумну незмінність правових приписів, що, у свою чергу, дає можливість платникам планувати свою діяльність і оцінювати податкове навантаження. В одному з рішень Верховний Суд наголосив, що принцип стабільності «спрямований на конкретизацію одного з аспектів принципу правової визначеності – вимоги розумної стабільності права» [13].

Однак у постанові від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16 Верховний Суд сформулював, фактично, протилежний за акцентами підхід. Він зазначив, що норми п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України не скасовують і не блокують дію норм, якими встановлено або змінено податок (збір) і які були прийняті пізніше ніж за шість місяців до початку відповідного бюджетного періоду. За логікою Суду, між тези про стабільність і положеннями закону, що вводить нові ставки, немає «колізії» у формально-логічному сенсі, оскільки принцип стабільності має застосовуватися у системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства, а обмеження дії конкретної норми

можливе лише тоді, коли вона суперечить верховенству права в аспекті права платника на мирне володіння майном [7].

З погляду тематики конкуренції норм податкового законодавства, ця ситуація демонструє не класичну колізію, а саме конкуренцію нормативних регуляторів: з одного боку – матеріальних норм, якими встановлено нові податкові ставки, з іншого – принципу стабільності, що вимагає визначеної процедури і строків запровадження таких змін. Обидві групи приписів формально співіснують у правопорядку, не будучи взаємовиключними в буквальному сенсі, але їх застосування до однієї ситуації (питання правомірності донарахування) дає різні практичні результати. Саме тут виникає конкуренція: чи надати пріоритет прямій нормі закону про зміну ставки, чи галузевому принципу стабільності, який позірно не має «відмінюючого» характеру, але виконує функцію обмеження законодавчої дискреції у часі.

У додатковому вимірі ця конкуренція «підсилюється» загальноправовим принципом верховенства права, складовою якого є принцип правової визначеності. Як впливає з окремої думки суддів у справі № 820/11382/15 від 21.01.2020 р., правова визначеність вимагає чіткості та точності нормативних приписів, стабільності й цілісності законодавства та адміністративної практики, а також передбачуваності правових наслідків поведінки, що відповідає встановленим правилам [15]. Європейський суд з прав людини, тлумачачи формулу «встановлений законом», послідовно виходить із необхідності передбачуваності дій влади для адресатів норм.

У цьому аспекті Верховний Суд, по суті, опиняється перед необхідністю подолати конкуренцію двох рівнів регулювання:

- рівня галузевої податкової норми (принцип стабільності та конкретні зміни ставок);
- рівня конституційно-правових орієнтирів (верховенство права, правова визначеність, захист права власності).

Від того, яке поєднання цих норм Суд визнає обґрунтованим, залежить і баланс

між фіскальними інтересами держави та легітимними очікуваннями платників. Сам Є. Смичок справедливо підкреслює, що судова дискреція, особливо у воєнний час, має використовуватися вкрай обережно і виключно для узгодження фундаментальних цінностей правової системи, а не для фактичного ігнорування вимог стабільності права [6, с. 100]. Часті та непередбачувані зміни податкового законодавства самі по собі провокують зниження рівня правової визначеності, а отже – підвищують «навантаження» на суд як на орган, що має компенсувати нестачу стабільності шляхом тлумачення [15; 16].

З позицій системи юридичних дефектів податкового законодавства аналізований кейс показує, що конкуренція норм може виникати не лише між окремими статтями Податкового кодексу чи між ПК України і спеціальними Законами України, а й між принциповими та регулятивними приписами. По суті, йдеться про конкуренцію: між принципом стабільності (як галузевою конкретизацією правової визначеності) та нормами, що змінюють ставки податку в стислі строки; між вимогами передбачуваності й очікуваності поведінки держави та нагальністю фіскальних рішень у кризових умовах; між усталеною судовою доктриною (яка раніше акцентувала вагу стабільності) і новою практикою, що в окремих рішеннях її фактично відсуває на другий план.

Звідси впливає важливий висновок для доктрини конкуренції норм податкового законодавства: навіть тоді, коли формальної колізії між нормами немає, можуть існувати функціональні конфлікти між різними рівнями регуляції – конституційним, галузевим, спеціальним – що потребують доктринально вивіреного механізму вирішення. У податковому праві такий механізм має спиратися не лише на класичні колізійні формули (*lex superior*, *lex posterior*, *lex specialis*), а й на врахування змісту принципів верховенства права, правової визначеності, стабільності, а також на межі судової дискреції, особливо в надзвичайних умовах воєнного стану.

Слушним видається поділ конкуренції норм податкового законодавства за кількома критеріями – галузевим, ієрархічним, функціональним та змістовим.

По-перше, можна говорити про внутрішньогалузеву конкуренцію норм – між приписами, що містяться в самому Податковому кодексі України або в інших актах суто податкового характеру. Прикладом є конкуренція між загальним режимом оподаткування і спеціальними податковими режимами (спрощена система, особливі режими для сільськогосподарських товаровиробників, IT-сектора тощо), коли один і той самий суб'єкт за своїми характеристиками відповідає умовам застосування двох різних режимів і має легітимну можливість обрати той з них, який є для нього вигіднішим. Ще один приклад – множинність пільг щодо окремих податків (земельний податок, податок на нерухомість, військовий збір), коли суб'єкт, підпадаючи одночасно під декілька підстав звільнення або зниження ставки, змушений визначити, чи може він застосувати всі одразу, чи лише одну з них, чи існує пріоритет спеціальної пільги над загальною. У таких випадках конкуренція норм часто задумана самим законодавцем як елемент регулятивної гнучкості, але її невдала технічна реалізація або відсутність чітких «правил гри» може перетворювати її на джерело спорів.

По-друге, слід виокремити міжгалузеву конкуренцію норм, яка виникає на стику податкового законодавства з іншими галузями – митним, фінансовим, господарським, адміністративним, цивільним, міжнародним приватним правом. Так, питання оподаткування операцій з імпорту товарів перебуває одночасно в полі дії норм митного і податкового законодавства; при цьому один і той самий факт (перетин митного кордону) може по-різному «підключати» норми щодо митних платежів, ПДВ, акцизу. Аналогічна ситуація виникає у відносинах щодо нарахування та стягнення податкового боргу, де норми Податкового кодексу України «конкурують» з нормами Кодексу України з процедур бан-

крутства або цивільного законодавства про забезпечення виконання зобов'язань. У таких випадках йдеться не про колізію (прямую суперечність), а про конкуренцію «інструментів» регуляції, кожен з яких формально придатний для застосування.

По-третє, значне практичне значення має конкуренція норм на перетині національного та міжнародного права, особливо в контексті оподаткування доходів нерезидентів, застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, імплементації Плану дій BEPS, директив ЄС щодо протидії ухиленню від оподаткування (ATAD тощо). У цьому випадку конкуренція норм проявляється в тому, що до однієї й тієї самої ситуації водночас формально застосовні норми Податкового кодексу України та положення міжнародного договору. Прямої логічної суперечності між ними може не бути, однак застосування міжнародного договору веде до іншого (зазвичай більш м'якого) обсягу оподаткування. Конституційний підхід (пріоритет міжнародного договору) та норми ПК України про перевагу положень конвенцій вирішують цю конкуренцію «на користь» договору, але на практиці нерідко виникають питання щодо умов застосування договору, доведення статусу бенефіціарного власника доходу, тлумачення окремих термінів. Отже, конкуренція тут має і системний, і доказовий вимір.

По-четверте, важливим є поділ конкуренції норм на матеріально-правову та процесуальну. Матеріально-правова конкуренція стосується визначення об'єкта оподаткування, бази, ставок, пільг, суб'єктного складу; процесуальна – пов'язана з альтернативними засобами захисту прав платника (адміністративне оскарження, судовий контроль, застосування різних процедур у межах Кодексу адміністративного судочинства України), строками давності, порядком виконання податкових обов'язків та застосуванням санкцій. Наприклад, у частині оскарження рішень контролюючих органів платник нерідко стикається

з конкуренцією процедур: чи скористатися правом на адміністративне оскарження в ДПС України, чи відразу звертатися до суду; чи обирати загальну позовну процедуру, чи скористатися спрощеним провадженням; чи можливо поєднати вимоги про визнання протиправним рішення та стягнення надміру сплачених сум в одному провадженні. Формально всі ці варіанти не суперечать один одному, проте вони не можуть реалізовуватися одночасно, а вибір одного з них впливає на процесуальні наслідки, строки й обсяг судового захисту.

Окремо слід зазначити, що конкуренція норм у податковому праві часто поєднується з елементами диспозитивності та розсуду платника податків. На відміну від кримінального чи адміністративно-деліктного права, де конкуренція норм значною мірою «монополізована» правозастосовцем (судом, органом досудового розслідування), у податковій сфері законодавець нерідко свідомо «делегує» платнику право вибору між альтернативними режимами або нормами. Так, вибір між загальною та спрощеною системою оподаткування, між різними ставками єдиного податку для ФОП, між певними методами обліку витрат фактично означає реалізацію платником свого суб'єктивного права на вибір норми, що застосовуватиметься до його діяльності. З одного боку, це підвищує гнучкість та адаптивність податкових правил; з іншого – створює небезпеку, що конкуренція норм буде використана для агресивного податкового планування, мінімізації зобов'язань поза справжнім економічним змістом операцій.

У цьому контексті важливо підкреслити, що конкуренція норм податкового законодавства має подвійний характер:

- у «здоровому» вигляді вона є інструментом правового вибору, що дозволяє врахувати різноманітність економічних ситуацій і захистити автономію платника;

- у «дефектному» вигляді – виступає джерелом юридичної невизначеності, коли закон не містить чіткої відповіді, яка норма має

застосовуватися як пріоритетна, а правозастосовна практика розвивається суперечливо.

Саме в останньому випадку конкуренція норм набуває статусу юридичного дефекту податкового законодавства та вписується у загальну систему дефектів поряд з прогалинами, колізіями, техніко-юридичними помилками. Її дефектність проявляється у таких наслідках:

- створення умов для нерівного становища платників податків, які в аналогічних умовах опиняються під дією різних норм через відмінність у підходах контролюючих органів або судів;

- підвищення ризику вибіркового, упередженого застосування норм з боку податкових органів, які можуть свідомо обирати «вигіднішу» для фіска модель тлумачення;

- ускладнення правозастосовного процесу, збільшення кількості спорів, навантаження на судову систему;

- зниження рівня довіри до податкової системи, оскільки платник не може з достатньою мірою впевненості прогнозувати свої податкові зобов'язання.

Важливим елементом подолання дефектної конкуренції норм в податковому праві є не лише вдосконалення законодавства, а й розвиток усталеної судової доктрини. Суд, стикаючись із ситуацією конкуренції норм, має не просто випадково обрати одну з них, а виробляти критерії цього вибору, спираючись на принципи верховенства права, справедливості, пропорційності, правової визначеності, а також на спеціальні податкові засади – зокрема, презумпцію правомірності рішень платника податків та принцип *in dubio pro tributario*. У такому разі конкуренція норм може бути переведена з площини хаотичного вибору до площини передбачуваного та аргументованого пріоритету, що формує нормативно значущу ієрархію між конкуруючими приписами.

Своєрідним «містком» між конкуренцією норм і колізійністю є сучасний розвиток антизловживальних доктрин (GAAR, тест

ділової мети, економічної сутності операції). Їх запровадження у національне законодавство означає, що навіть у випадках формальної можливості обрати ту чи іншу норму або режим, такий вибір не є абсолютно вільним: він обмежений вимогою реальності економічного змісту, недопущення суто формальних конструкцій, спрямованих на уникнення оподаткування. Отже, GAAR певною мірою «звужують» конкуренцію норм у бік добросовісного, а не суто формального застосування.

Таким чином, конкуренція норм податкового законодавства є багатовимірним явищем, яке займає проміжне, але концептуально важливе місце у системі юридичних дефектів. Вона пов'язана з прогалинами (коли відсутність чіткого пріоритету між нормами виявляє приховану відсутність регулювання), взаємодіє з колізіями (коли конкуренція трансформується у відкрите нормативне протиріччя) та підсилюється технічними недоліками законодавства (дублюванням, нераціональною структурою, неузгодженістю термінів). Для доктрини податкового права ключовим завданням є не лише опис і класифікація видів конкуренції норм, а й розроблення концептуальних підходів до її нейтралізації як юридичного дефекту – засобами якісної нормотворчості, гармонізації національного та міжнародного регулювання, систематизації законодавства та формування послідовної, орієнтованої на платника судової практики.

Узагальнюючи викладене, можна стверджувати, що конкуренція норм податкового законодавства є самостійним, концептуально значущим різновидом юридичних дефектів,

який посідає проміжне, але системоутворююче місце між прогалинами та колізіями. Її специфіка полягає в тому, що йдеться не про очевидну відсутність регулювання (як у випадку прогалин) і не про відверте нормативне протиріччя (як у випадку колізій), а про ситуацію множинності регулювання, за якої кілька норм одночасно формально придатні до застосування щодо одного фактичного складу, але їх одночасна реалізація є або практично неможливою, або не відповідає цільовому задуму законодавця. Таким чином, конкуренція норм виявляє «надлишкову» регуляцію, яка при відсутності чітких правил пріоритету трансформується у стан правової невизначеності.

Сформульоване у науці визначення конкуренції норм податкового законодавства, згідно з яким вона постає як ситуація перетину сфер дії, коли дві й більше норми одного чи різного рівня одночасно регулюють однорідні податкові відносини без прямої логічної суперечності, але з необхідністю вибору однієї з них як пріоритетної, дозволяє чітко відмежувати це явище від колізії. Якщо при колізії ключовою є несумісність норм за змістом, то при конкуренції на перший план виходить проблема визначення належної норми з-поміж кількох «формально правильних». Відповідно, основними правовими ознаками конкуренції є: одночасна формальна застосовність норм; відсутність відкритого протиріччя між ними; альтернативний характер правових наслідків; потреба у спеціальних правилах пріоритету; посилення ролі правового розсуду як платника, так і органу правозастосування.

Анотація

В статті проведено аналіз норм податкового законодавства. Визначаються їх правові ознаки та здійснюється групування за видами конкуренції. Зауважено, що конкуренція норм податкового законодавства є самостійним, концептуально значущим різновидом юридичних дефектів, який посідає проміжне, але системоутворююче місце між прогалинами та колізіями. Її специфіка полягає в тому, що йдеться не про очевидну відсутність регулювання (як у випадку прогалин) і не про відверте нормативне протиріччя (як у випадку колізій), а про ситуацію множинності регулювання, за якої кілька норм одночасно формально придатні до застосування щодо одного фактичного складу, але їх одночасна реалізація є або практично неможливою, або

не відповідає цільовому задуму законодавця. Зазначається, що конкуренція норм виявляє «надлишкову» регуляцію, яка при відсутності чітких правил пріоритету трансформується у стан правової невизначеності. Акцентовано увагу на тому, що податкове законодавство України характеризується високим рівнем нормативної складності, багатошаровістю регулювання та динамічними змінами, що призводить до системного виникнення ситуацій конкуренції норм. Конкуренція норм відрізняється від колізії тим, що норми не суперечать одна одній за змістом, але можуть одночасно претендувати на регулювання одного виду правовідносин, створюючи альтернативні варіанти правозастосування, що породжує ризики вибіркового підходу з боку контролюючих органів, зниження передбачуваності податкових наслідків, нерівності платників та збільшення кількості спорів. У податковій сфері такі ситуації особливо поширені внаслідок співіснування загальних та спеціальних норм, матеріальних і процедурних правил, підзаконних актів та норм міжнародних договорів. Варто зауважити, що питання виявлення, класифікації та подолання конкуренції норм набуває першорядного значення, оскільки саме правильний вибір пріоритетної норми забезпечує правову визначеність та реалізацію принципів справедливості, рівності та законності оподаткування.

Ключові слова: податкове законодавство, конкуренція норм, податкові правовідносини, правова визначеність, податково-правове регулювання, правозастосування, принцип правової визначеності, пріоритет норм, усунення колізій, податкові спори принцип верховенства права, податкові ризики, ієрархія нормативних актів.

Leshchenko O.V. Concept, legal features and types of competition of tax legislation norms Summary

The article analyzes the norms of tax legislation. Their legal features are determined and grouped by types of competition. It is noted that the competition of norms of tax legislation is an independent, conceptually significant type of legal defects, which occupies an intermediate, but system-forming place between gaps and conflicts. Its specificity lies in the fact that it is not a question of the obvious absence of regulation (as in the case of gaps) and not of a frank normative contradiction (as in the case of conflicts), but of a situation of multiple regulation, in which several norms are simultaneously formally applicable to one actual structure, but their simultaneous implementation is either practically impossible or does not correspond to the legislator's intended purpose. It is noted that the competition of norms reveals «excessive» regulation, which in the absence of clear rules of priority is transformed into a state of legal uncertainty. The emphasis is placed on the fact that the tax legislation of Ukraine is characterized by a high level of regulatory complexity, multi-layered regulation and dynamic changes, which leads to the systematic emergence of situations of competition of norms. Competition of norms differs from collision in that the norms do not contradict each other in content, but can simultaneously claim to regulate one type of legal relationship, creating alternative options for law enforcement, which creates risks of a selective approach on the part of regulatory authorities, reduced predictability of tax consequences, inequality of payers and an increase in the number of disputes. In the tax sphere, such situations are especially common due to the coexistence of general and special norms, substantive and procedural rules, by-laws and norms of international treaties. It is worth noting that the issue of identifying, classifying and overcoming competition of norms is of paramount importance, since it is the correct choice of the priority norm that ensures legal certainty and the implementation of the principles of justice, equality and legality of taxation.

Key words: tax legislation, competition of norms, tax legal relations, legal certainty, tax legal regulation, law enforcement, principle of legal certainty, priority of norms, elimination of conflicts, tax disputes, principle of rule of law, tax risks, hierarchy of regulatory acts.

Список використаних джерел:

1. Проблеми тлумачення правових норм : посібник / автор-упорядник О. М. Балинська. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2021. 392 с.
2. Каленіченко Л. І. Помилка як категорія правознавства. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Право»*. 2014. Вип. 17. С. 31–33.
3. Берназюк Я. О. Темпоральний підхід до вирішення колізії між актами законодавства. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2022 Серія ПРАВО. Випуск 72: частина 2. С. 44–51.
4. Смичок Є. Принципи податкового законодавства в умовах дії воєнного стану в Україні. *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. 207–210.
5. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (у ред. від 01.01.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr>
6. Смичок Є. Судові доктрини у податковому праві : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. юр. наук : 12.00.07 / Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2021. 450 с.
7. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України № 1621-VII від 31.07.2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text>
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України № 71-VIII від 28.12.2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>
10. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2018 р. у справі № 826/16171/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72289511>
11. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 вересня 2018 року у справі № 810/4099/16 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76615265>
12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29 березня 2018 року у справі № 813/2808/16 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73042384>
13. Смичок Є. Судові доктрини у податковому праві : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. юр. наук : 12.00.07 / Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2021. 450 с.
14. Окрема думка (спільна) від 21.01.2020 р. у справі № 820/11382/15 до по станови Верховного Суду у складі Палати з розгляду справ щодо податків, зборів, інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87363996>
15. Бойко О. В., Тильчик В. В. Поняття та зміст адміністративно-правових засад нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. *Юридичний вісник*. 2022. № 2. С. 214.
16. Легеза Ю. Методи публічного управління: адміністративно-правовий аспект. *Law. State. Technology*. 2021. Вип. 2. С. 25–30.

Дата надходження статті: 17.08.2025

Дата прийняття статті: 21.08.2025

Опубліковано: 29.09.2025