

О. В. Лещенко,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри кримінального права, процесу та криміналістики
Київського інституту інтелектуальної власності Національного університету
«Одеська юридична академія»

КЛАСИФІКАЦІЯ ЮРИДИЧНИХ ДЕФЕКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ: ЗНАЧЕННЯ ТА КРИТЕРІЇ ЗАСТОСУВАННЯ

У науковій статті комплексно досліджено проблематику юридичних дефектів у податковому законодавстві, зосереджуючи увагу на їх класифікації, значенні та критеріях застосування. Обґрунтовано, що юридичні дефекти є системним явищем, яке має як об'єктивні, так і суб'єктивні прояви, впливає на стабільність, передбачуваність та ефективність податкового регулювання. У межах дослідження проаналізовано наукові підходи до розуміння дефектів правового регулювання, виявлено їх різновиди – дефекти законодавства, юридичних фактів та дефекти правозастосовного розсуду. Запропоновано класифікацію юридичних дефектів за критеріями характеру (матеріальні, формальні), ступеня впливу (критичні, некритичні), джерела походження (нормативні, редакційні), типу правової невизначеності (колізії, прогалини, бланкетні норми, оціночні терміни) та сфери прояву (матеріальне чи процесуальне податкове право). Окрему увагу приділено прикладам дефектів у Податковому кодексі України, зокрема неоднозначності терміна «ризик» та проблемі законодавчих прогалин, що стають підґрунтям для формування судової доктрини. Підкреслено, що дефекти законодавства не є винятковим явищем, а скоріше природною особливістю будь-якої правової системи, яка постійно розвивається. Зроблено висновок, що своєчасне виявлення, систематизація та усунення юридичних дефектів у сфері податкових відносин є запорукою дотримання принципів законності, правової визначеності, рівності та справедливості, а також забезпечення балансу інтересів держави й платників податків.

Ключові слова: податкове законодавство, юридичні дефекти, класифікація дефектів, правова невизначеність, податкові правовідносини, дефекти нормотворення, дефекти тлумачення.

Постановка проблеми. Для досягнення реального результату у вирішенні будь-якої комплексної проблеми в системі регулювання суспільних відносин необхідно насамперед дану проблему юридично правильно сконструювати, адже саме юридичні конструкції посилюють правозастосовний потенціал правових регуляторів. Важливою проблемою сьогодні залишається регулювання окремих податкових відносин як різновиду фінансових та особливого виду суспільних відносин, що урегульовуються фінансово-правовими нормами, які містяться у нормативно-правових актах фінансового законодавства. Незважаючи на те, що тривалий час в Україні формується національне податкове законодавство, однак воно не повною мірою забезпечує реалізацію принципу законності у сфері регулювання податкових відносин, в тому числі через численні юридичні дефекти.

Стан наукової розробки проблеми. Проблематика юридичних дефектів у податковому законодавстві, зокрема питання їх класифікації, значення та критеріїв визначення, на сьогодні є предметом зростаючого наукового інтересу як у межах загальної теорії права, так і в контексті спеціальних досліджень у галузі фінансового, податкового та адміністративного права. Разом із тим, слід констатувати, що дана тема залишається фрагментарно опрацьованою та не має усталеної доктринальної єдності. У сучасному українському правознавстві окремі аспекти юридичних дефектів досліджувалися в працях таких учених, як В. М. Селіванов, М. І. Козюбра, О. Ф. Фрицький, Ю. С. Шемшученко, Л. К. Воронова, які торкалися проблем правових прогалин, колізій, недосконалості нормотворчої діяльності.

Разом з тим, проблема класифікації юридичних дефектів розроблена недостатньо

системно. В науковому обігу існують окремі підходи до диференціації дефектів за їх характером (правотворчі, правозастосовні, системні), формою прояву (колізії, прогалини, неузгодженості, суперечності, нечіткість термінології), а також за джерелом походження (об'єктивні, суб'єктивні). Однак відсутність єдиного критеріального апарату ускладнює їх практичне застосування.

Більшість існуючих класифікацій мають описовий характер та не містять чітко визначених методологічних основ для їх розмежування. Водночас критерії, за якими має здійснюватися така класифікація, залишаються дискусійними: одні дослідники виходять із формально-юридичних характеристик (неповнота, суперечність, правова невизначеність), інші – з точки зору наслідків для правозастосування (ризик судової помилки, порушення прав платника податків тощо).

У зарубіжній доктрині спостерігається більша системність у підходах до розуміння дефектів, особливо в рамках аналітичної юриспруденції та правового позитивізму (Г. Харт, Н. Маккормік, Й. Раз). Тут увага зосереджена на інтерпретаційних вадах, недосконалості легального визначення понять, а також на процедурних недоліках нормотворення.

У підсумку, наявна наукова розробка теми свідчить про: фрагментарність та відсутність єдиної типології юридичних дефектів у податковому законодавстві; недостатню визначеність критеріїв класифікації, зокрема методологічних, практико-орієнтованих та ґносеологічних; відсутність глибокої міжгалузевої інтеграції, зокрема між теорією держави і права, філософією права та податковим правом; потребу у вдосконаленні термінологічного апарату щодо дефектів (наприклад, розмежування понять «омана», «помилка», «недолік», «прогалина», «невизначеність», «колізія» тощо), що визначає актуальність і необхідність подальших досліджень, спрямованих на систематизацію юридичних дефектів у податковому праві, формування чітких критеріїв їх класифікації та розроблення ефективних механізмів їх виявлення і подолання в межах податкових правовідносин.

Метою наукової статті є здійснення класифікації юридичних дефектів у податковому законодавстві, встановлення її значення та критеріїв застосування.

Виклад основного матеріалу. В юридичній літературі недоліки у правовому регулюванні суспільних відносин отримали назву дефектів.

Цей термін є відносно новим у теорії права, зокрема Юридична енциклопедія вказане поняття не містить [1, с. 584]. У теорії податкового права України термін «юридичні дефекти» не використовується, відсутні спеціальні дослідження цього правового явища, не згадуються юридичні дефекти у підручниках та навчальних посібниках, за виключенням таких їх різновидів як юридичні колізії та прогалини, що зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Дефект розглядається у вигляді відхилення від певного зразку, відхилення від норми. Виявлення наявності дефектів того чи іншого процесу, явища є можливим шляхом співвідношення об'єкта із нормою, зразком. Ряд дослідників дотримуються підходу щодо розуміння дефекта, згідно із яким необхідним є наявність відхилення, що визначає власне об'єктивну сутність дефекта. Відхилення у такому випадку визначається як ототожнення змін. Зміни існують об'єктивно, не залежать від волі суб'єкта, який такі дефекти встановив. Використання при визначенні дефекта поняття норми свідчить про його суб'єктивні характеристики [2, с. 81-90]. У науковій літературі поширений підхід, згідно з яким сутність дефекта полягає у наявності об'єктивного відхилення, тобто такої зміни, що: по-перше, існує незалежно від суб'єкта, який цей дефект виявляє чи описує; по-друге, визначає невідповідність фактичного стану очікуваному або належному. У цьому контексті відхилення розглядається як форма змін, які можуть мати юридичне значення. Водночас, застосування поняття «норми» як критерію для визначення дефекту вказує також і на суб'єктивну сторону цього явища. Адже саме суб'єкт (законодавець, правозастосувач, науковець) визначає, яка саме норма є зразком, з яким співвідноситься конкретний випадок. Таким чином, дефект має як об'єктивні, так і суб'єктивні характеристики: об'єктивні полягають у наявності фактичного відхилення (наприклад, порушення структури юридичної норми); суб'єктивні розглядаються через визначення самого поняття «норми» і критеріїв, за якими встановлюється це відхилення [3].

Таким чином, поняття «дефект» було запроваджено до галузевого законодавства як маркер, що позначав недоліки та вади відповідних нормативно-правових актів. При цьому у ряді наукових публікацій обґрунтовується авторські підходи до подолання проявів дефектів актів законодавства. Зокрема, необхідно виділити дослідження, здійснені в межах трудового регу-

лювання суспільних відносин, де було доведено багатоаспектність категорії «юридичний дефект», що було класифіковано на дефекти законодавства та дефекти права [4].

Дослідження в юридичній науці різноманітних аспектів дефектності права та законодавства відбуваються із врахуванням відношення правових категорій та інституцій до розгляду правотворчої помилки, правової прогалини, правової колізії, правової невизначеності [5; 6, с. 14–17; 7; 8; 9; 10, с. 21–27]. Зокрема, дефекти конституційної правотворчості класифікуються за такими критеріями, як: об'єктивні та суб'єктивні причини, що дозволяє виокремити – соціальні та змістовні, і юридичні, техніко-юридичні (логічні, мовні, процедурні) [11].

Дефект тлумачиться як різновид регулятивних недоліків, прорахунків – окремих частин норм та норми в цілому, що є неякісними, такими, що не відповідають соціальній нормативності, що призводить до зниження соціальної цінності об'єктивного права, зниженню його регулятивних здатностей [12].

Як обґрунтовує С.П. Погребняк, широке тлумачення поняття дефекту визначається через встановлення такого стану норми права, коли регламентація суспільних відносин призводить до порушення оптимального збалансування вже наявних у держави, суспільства та окремих його членів інтересів. Вузьке розуміння дефекту визначається через розуміння його як недостатньо ефективного регулювання суспільних правовідносин, що призводить до негативних соціальних та економічних наслідків, та труднощів із відповідним правозастосування [13].

Отже, дефект законодавства зводиться до його розуміння як наявності певних вад у тих чи інших правових нормах, що призводить до дисбалансу інтересів учасників суспільних відносин, і тому впливає на якість врегулювання та правозастосування. Дефект законодавства можна визначити як наявність певних вад у змісті або формі правових норм, які: порушують внутрішню логіку або узгодженість правового регулювання; призводять до дисбалансу інтересів учасників суспільних відносин; ускладнюють або унеможливають належне правозастосування. Унаслідок цього страждає якість нормативного регулювання, що проявляється у правовій невизначеності, зниженні ефективності права, збільшенні кількості спорів і труднощів у реалізації законодавства на практиці. Таким чином, дефекти законодавства впливають не лише на формальну досконалість юри-

дичних норм, а й на реальний механізм забезпечення прав, обов'язків та інтересів суб'єктів права.

Крім того дефекти законодавства, як підкреслює Г.М. Чувакова, можуть призводити до втрати суб'єктом можливостей до реалізації наданих йому прав [13, с. 106–108].

Відмінною категорією від дефектів законодавства є дефекти юридичних фактів.

У системі правового регулювання особливе значення має аналіз юридичних фактів як підстав для виникнення, зміни чи припинення правовідносин. Водночас не всі фактичні обставини, що трапляються в реальності, можуть бути беззастережно кваліфіковані як юридично значущі. У науковій літературі обґрунтовано виділяються так звані дефектні юридичні факти, що становлять собою явища, які хоча й можуть зовні відповідати ознакам юридичних фактів, однак за своєю сутністю чи змістом не відповідають нормативній моделі, передбаченій у гіпотезі правової норми [14, с. 79].

Перш за все, необхідно розмежовувати соціальні факти – тобто події чи дії, що мають місце в суспільному житті, – та юридичні факти, які мають правове значення та визнаються нормою права як підстава для виникнення правових наслідків [15, с. 45]. При цьому юридичний факт є дефектним, якщо його характеристики не узгоджуються з абстрактною моделлю фактичної ситуації, що закріплена в правовій нормі. Варто враховувати, що правова норма формує ідеалізовану конструкцію соціальної поведінки, отже, її гіпотеза відображає лише узагальнений образ допустимих або бажаних обставин, які підлягають правовому реагуванню.

Дефект юридичного факту, як правило, проявляється через істотне відхилення від змісту або цільового призначення факту, передбаченого правовою нормою. Наприклад, договір, який формально відповідає вимогам законодавства, проте укладений із протиправною або антисоціальною метою, – наприклад, для легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом – може визнаватися дефектним. Конституційний Суд України у своєму рішенні від 20.03.2002 № 5-рп/2002 наголосив, що реалізація прав повинна здійснюватися в межах закону та з урахуванням принципу добросовісності [16].

Залежно від ступеня та наслідків відхилення юридичних фактів від нормативної моделі, у теорії права пропонується класифікувати дефекти юридичних фактів на абсолютні та відносні [16, с. 106–108].

Абсолютна дефектність має місце у випадках, коли соціальна ситуація втрачає юридичну значущість повністю та не може бути використана як правова підстава для виникнення правовідносин. Такий факт визнається нікчемним з точки зору права, і він не здатен породити правових наслідків (наприклад, правочин, укладений особою без дієздатності, або внаслідок примусу – ч. 1 ст. 227 Цивільного кодексу України).

Відносна дефектність характеризується ситуацією, за якої юридичний факт не відповідає вимогам для виникнення конкретного виду правовідносин, однак не виключає його значення в інших правових контекстах. Наприклад, правочин, визнаний недійсним у цивільному порядку, може виступати доказом у межах кримінального чи адміністративного процесу.

Таким чином, дефектність юридичних фактів є багатоаспектним явищем, що проявляється у невідповідності між реальною (соціальною) ситуацією та її абстрактною нормативною моделлю. Оцінка юридичного факту як дефектного має здійснюватися з урахуванням не лише формально-юридичних ознак, а й соціального змісту, цільової спрямованості та контексту його реалізації, що дозволяє забезпечити баланс між формалізованою конструкцією правових норм і реальними суспільними відносинами, що є необхідною умовою ефективного правозастосування.

У науковій літературі поширеною є позиція, згідно з якою дефект юридичного факту отожднюється з його протиправністю [17, с. 117]. Такий підхід, безумовно, має під собою певне обґрунтування, адже протиправні дії часто суперечать змісту правової норми та не відповідають її цільовому призначенню, що дозволяє розглядати їх як «викривлені» або порушені моделі юридично значущих дій. Проте отожднення понять «дефект» і «протиправність» є спрощеним та не повною мірою відображає складність правової реальності. Дійсно, протиправність акта може розглядатися як крайня форма його дефектності, тобто така, що прямо суперечить нормі права, завдає шкоди правопорядку або порушує суб'єктивні права інших осіб. Відповідно, правопорушення можна вважати юридично значущим фактом, однак такий факт не є дефектним у власному розумінні, оскільки: він породжує цілком визначені правові наслідки, передбачені санкцією правової норми; має передбачувану правову кваліфікацію, закріплену у законодавстві; визнається

правом як підстава для застосування юридичної відповідальності [16, с. 106].

Отже, жодне протиправне діяння (правопорушення) саме по собі не може вважатися дефектом юридичного факту, оскільки воно виконує регулятивну функцію у правовій системі.

На відміну від цього, дефекти можуть виникати не лише стосовно дій, а й щодо фактів-подій, тобто обставин, що виникають незалежно від волі суб'єкта, але мають значення для права. Прикладом такої дефектності може бути ситуація, коли факт формально набуває вигляду юридично значущого, однак втрачає здатність породжувати повноцінні правові наслідки. Наприклад: недосягнення особою мінімального віку для реалізації певного суб'єктивного права; настання події до набрання чинності нормативним актом; відсутність юридичної сили у документа, виданого неналежним органом. Такі ситуації можуть бути юридично нейтральними або обмежено значущими, а отже – визнаються дефектними внаслідок невідповідності нормативно закріпленій моделі юридичного факту.

Таким чином, слід чітко відмежовувати дефектність юридичного факту від його протиправності. Якщо протиправне діяння становить повноцінний юридичний факт, який породжує юридичну відповідальність, то дефект юридичного факту характеризується тим, що не дозволяє факту реалізувати повною мірою свій правовий потенціал, або ж повністю позбавляє його юридичної сили. Отже, поняття «дефект» і «протиправність» не є тотожними, хоч і можуть частково перетинатися у прикладному аспекті.

Г.М. Чувакова класифікує дефектні юридичні факти за такими критеріями, як: 1) юридичне значення, де вченою виокремлюються такі дефекти, як неукладеність («фактичний предикат не мав місця або його не існує»), недійсність («різновид дефекту, який означає, що правовий результат не настає через серйозний дефект фактичної передумови»), частковий дефект («фактична передумова може бути розділена на «правильну» частину і «дефектну» частину, незначне порушення»); незначні порушення, що визначаються, коли «дефект настільки незначний, що взагалі не потребує внесення змін», і, як правило, є характерним для процедур встановлення юридичних фактів та їх документального оформлення; 2) можливість їх виправлення, де виділено: ті, що можуть бути виправлені («порушення, які можна виправити шляхом повного відновлення фактичної

ситуації»); ті, що можуть бути виправлені частково («це порушення, які можуть бути приведені у відповідність лише частково, наприклад, цивільно-правові угоди, трудові договори та адміністративні акти»); ті, що не можуть бути виправлені («передбачають повну недійсність юридичного факту (конструкції)»); 3) час їх виявлення, де відображено ті, що були виявлені до настання правового результату, і ті, про які стало відомо після настання правового результату [16, с. 106–108]. Г.М. Чувакова підкреслює, що задля недопущення настання дефекту відповідних фактів, їх необхідно максимально об'єктивно оцінити та врахувати всі їх негативні та позитивні наслідки, що «сприятиме подоланню так званих аномалій у праві, а саме аномалій у правореалізації» [16, с. 106–108].

При цьому необхідно підкреслити, що у світі навряд чи існує законодавство, що може бути охарактеризовано як ідеальне та абсолютно досконале. В системі актів будь-якого законодавства завжди існують норми, що визначаються наявністю протиріч, прогалин та колізій. Право, як соціальний феномен, завжди перебуває в стані динамічного розвитку, змінюючись під впливом соціально-економічних, політичних та культурних чинників. Відповідно, законодавство жодної держави не може бути позбавлене суперечностей, прогалин чи колізій, оскільки воно створюється людьми, у конкретному історичному, правовому та політичному контексті [18, с. 230].

Недосконалість законодавства є об'єктивною ознакою будь-якої правової системи, яка зумовлена не лише техніко-юридичними вадами нормотворчості, а й обмеженістю прогнозування всіх можливих життєвих ситуацій [19, с. 430]. Законодавець, формулюючи норму, створює абстрактну модель поведінки, що, втім, не завжди адекватно охоплює всі варіанти розвитку правовідносин. Саме внаслідок цього у правових актах виникають: прогалини – відсутність правового регулювання певного аспекту; колізії – суперечності між нормами одного чи різних актів; неузгодженості – логічні чи змістові суперечки всередині самої норми; надмірна складність або розпливчастість формулювань, що ускладнює їх тлумачення та застосування.

Дефект законодавства необхідно відрізнити від дефектів розсуду. Під дефектом розсуду розуміється такий недолік в процесуальній діяльності суб'єктів права, що мають відповідні владні повноваження, що настав через суб'єктивно-владне оптимальне рішення у відповід-

ній ситуації, що виникла у правотворчій, правозастосовчій, правоінтерпретаційній практиці.

У науковій теорії права важливо розрізняти дефекти нормативного регулювання (дефекти законодавства) та дефекти, що виникають у процесі його реалізації (дефекти правозастосування, зокрема – дефекти розсуду).

Поняття дефекту законодавства охоплює недоліки, пов'язані із структурною або змістовою недосконалістю правових норм: наявність прогалин, колізій, неузгодженостей, логічних або мовностилістичних вад. Такі дефекти мають об'єктивний характер, оскільки притаманні самій нормі незалежно від того, як вона буде тлумачитись чи застосовуватись на практиці [20, с. 36–38]. Натомість дефекти правозастосовного розсуду виникають у процесі інтерпретації та реалізації норм права органами державної влади, посадовими особами, суддями тощо. Йдеться про неправильне тлумачення, довільне або надмірне застосування дискреційних повноважень, неврахування принципів права, ігнорування системного контексту правового акта тощо [21, с. 221].

Наприклад, неоднакове застосування однієї й тієї ж норми різними судами не завжди свідчить про дефект самої норми, що може бути наслідком розбіжностей у підходах до тлумачення, наявності дефекту професійного розсуду або помилок правозастосовної логіки. Важливо підкреслити: дефект законодавства передуює акту правозастосування і має місце вже на стадії нормотворення; дефект розсуду виникає на стадії тлумачення і застосування вже чинної норми, навіть якщо вона формально є юридично досконалою. Обидва види дефектів можуть негативно впливати на правову визначеність, принцип рівності перед законом і справедливість, але потребують різних механізмів подолання. Якщо у законі відсутній механізм оскарження певного адміністративного акта – це дефект законодавства (прогалина); якщо орган влади довільно обирає норму для застосування у схожих справах, змінюючи підхід залежно від особи або ситуації – йдеться про дефект правозастосовного розсуду.

Таким чином, дефекти законодавства та дефекти розсуду мають різну природу та сферу прояву. Відмежування цих явищ є принципово важливим для правильної кваліфікації помилок у правозастосуванні та для ефективного вдосконалення законодавства і судової практики. Неправильна ідентифікація першопричини правової помилки може призвести до необґрунто-

ваної зміни законодавства замість виправлення помилок тлумачення, або навпаки – до легітимації довільного розсуду під виглядом нормативної гнучкості.

Таким чином, дефекти законодавства не є винятком, а радше природним наслідком його складності й багат шаровості. Вони вимагають постійної уваги з боку науковців, правозастосовних органів та законодавця для своєчасного виявлення та усунення таких недоліків у межах доктрини правової визначеності та стабільності законодавства.

Юридичні дефекти у правовому регулюванні податкових відносин можна розглядати як обумовлені об'єктивними та суб'єктивними обставинами об'єктивно притаманні системі позитивного податкового права юридичні явища, що виявляються у недоліках, вадах як простих, так і складних засобів правового регулювання, а також у відсутності чи недостатності зв'язків між ними, які справляють негативний вплив, мають своїм наслідком деформацію правового регулювання податкових відносин, виключають або значно ускладнюють досягнення мети такого регулювання. Розкриття специфіки юридичних дефектів зумовлює необхідність проведення їх класифікації за різними критеріями, що надасть можливість поглянути на зазначене правове явище як комплексне [22, с. 19].

Так, залежно від результатів негативного впливу на ефективність правового регулювання податкових відносин, юридичні дефекти можуть ускладнювати таке регулювання або взагалі його унеможливлювати. Зокрема, наявність юридичних колізій значно ускладнює правове регулювання, оскільки в даному випадку необхідно віднайти колізійну норму або скористатись темпоральним, ієрархічним чи змістовним правоположенням для вірного обрання правової норми. Наявність такого юридичного дефекту як прогалина може повністю унеможливлювати правове регулювання податкових відносин.

З врахуванням інтенсивності правового регулювання, юридичні дефекти в податковому праві можуть бути пов'язані із надмірним правовим регулюванням або із недостатнім правовим регулюванням. Прикладами надмірного правового регулювання є колізія, конкретизація, виняток, конкуренція, дублювання. Юридичним дефектом, пов'язаним із недостатнім правовим забезпеченням, є прогалина правового регулювання податкових відносин.

У залежності від змісту юридичного дефекту в правовому регулюванні податкових відносин,

можна виділити «логіко-структурні дефекти» та «техніко-юридичні дефекти». «Логіко-структурні дефекти» пов'язані із вадами змісту податкового права та можуть виявлятися у формі юридичної колізії, прогалини в податковому праві, дублюванні приписів правових норм, юридичній аберації. Вони з'являються внаслідок недотримання правил формальної логіки та логіки права при побудові правової норми та її закріпленні в тексті нормативно-правового акта.

До таких дефектів призводить також порушення вимог щодо структури правової норми та нормативно-правового акта. Другим видом юридичних дефектів у правовому регулюванні податкових відносин, в залежності від їх змісту, є «техніко-юридичні дефекти». На відміну від логіко-структурних, техніко-юридичні дефекти виявляються у недоліках форми податкового права внаслідок недотримання вимог нормотворчої техніки при підготовці проектів нормативно-правових актів та включають дефекти термінології, нераціональне розміщення норм у тексті нормативно-правового акта, невиправдане використання бланкетних та відсилочних норм, невизначеність податково-правових норм, невірне визначення виду нормативно-правового акта для регулювання певних податкових відносин тощо. Вважаю, кодифікація податкового законодавства не повною мірою вирішила проблему його дефектності, однак важливим позитивом слід вважати зменшення кількості податкових актів.

Адже, починаючи з 1 січня 2011 р., податкове законодавство України складається з Конституції України; Податкового кодексу України (далі – ПК України); Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПК України і законів з питань митної справи; рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПК України.

Переважає більшість податкових правовідносин, тобто відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюється ПК України, який, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні та порядок їх адміністрування; платників податків та зборів, їх права та обов'язки; компетенцію контролюючих органів, повно-

важення і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю; відповідальність за порушення податкового законодавства тощо. Тобто, ПК України виступає основним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового механізму податку. У цьому акті поєднуються матеріальні процесуальні сторони регулювання податкової системи, всі аспекти податків та зборів. ПК України регулює сукупність специфічних відносин, що дає змогу виділити їх із загальної маси фінансових відносин на підставі того, що цим актом обумовлюється надходження коштів у власність держави й територіальних громад по вертикалі (від платника до бюджету) у формі податків і зборів. За моїм переконанням, такий важливий суспільно-економічний акт не повинен містити юридичних дефектів, серед яких мною виділено дефекти правової конструкції використання терміна «ризик».

Отже, ст. 14 (Визначення понять) ПК України містить перелік та визначення понять, які вживаються в цьому Кодексі.

Дана стаття побудована за тим принципом, що всі визначення понять здійснено трьома способами [1, ст. 14].

1. Для визначення більшості понять застосовуються імперативні норми, тобто владно-наказові приписи, які містять абсолютно визначене правило. Такі визначення є достатніми для їх недвозначного чи багатозначного розуміння, а також уніфікованими, тобто використовуються в усіх необхідних нормах і приписах ПК України (наприклад, п. п. 14.1.93 кошти – гривня або іноземна валюта).

2. При визначенні окремих понять застосовуються відсилочні норми, специфіка яких полягає у тому, що формулювання такої норми містить посилання на якусь іншу вже встановлену і діючу норму іншого закону (наприклад, п. п. 14.1.99 ліцензія – у значенні, наведеному в Господарському кодексі України).

3. При визначенні загальних понять, які використовуються при формуванні специфічних норм і приписів ПК України, застосовуються деталізуючі норми, тобто здійснюється уточнення та конкретизація поняття (наприклад, п. п. 14.1.240 тариф (для цілей розділу IX цього Кодексу) – вартість транспортування облікової одиниці вантажу магістральними трубопроводами України).

Однак це не означає, що вся система визначення понять у ПК України побудована чітко та

є стійкою і збалансованою. У результаті аналізу використання понять у статтях ПК України доходимо висновку, що уніфікація при визначенні окремих понять як метод, що передбачає приведення об'єктів до однотипності на основі встановлення раціонального числа їх різновидів [23, с. 48], у випадку з поняттям «ризик» застосований законодавцем помилково, оскільки дане поняття в різних статтях має різне смислове та правове навантаження. Зокрема, відповідно до п. п. 14.1.221 ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. За моїм переконанням, у ПК України сутність поняття «ризик» полягає у площині ризику держави, коли при порушенні податкового законодавства платником податків можливі втрати бюджету у вигляді недоотримання надходжень коштів.

Хоч це поняття висвітлено лише з боку ризиків держави, а ризики платника податків не охоплюються, зрозуміло, що йдеться не про абстрактне поняття ризику як «можливої небезпеки чого-небудь» чи «дія на удачу в надії на позитивний результат» [24, с. 1440], а про податковий ризик, який потребує детальнішого вивчення та більш широкого обґрунтування. Ще одним юридичним дефектом у податково-правовій сфері є проблематика причин податкового формування судової доктрини у доктрині податкового права.

До причин формування судової доктрини слід віднести прогалини у податковому законодавстві, колізії у податковому законодавстві та неоднозначність тлумачення оціночних понять у податкових відносинах. Прогалинами у податковому законодавстві слід вважати повну або часткову відсутність правових норм у правовому регулюванні податкових відносин. Заповнення таких прогалин найчастіше здійснюється за допомогою діяльності суддів, які формують судову доктрину для регулювання подібних спорів у майбутньому [25, с. 60–64].

Отже, класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві – це узагальнення недоліків правових норм, що регулюють податкові відносини, які можуть ускладнювати їх застосування, тлумачення або реалізацію. Такі дефекти можуть спричинити правову невизначеність, зловживання з боку як платників податків, так і державних органів, а також суперечки.

Класифікація юридичних дефектів у податковому законодавстві може бути здійснена за такими критеріями, як: *характер дефекту*, де необхідно виділити – матеріальні (змістовні) дефекти, що проявляються у суперечностях між нормами, відсутності суттєвих елементів податку (об'єкта, бази, ставки, строків), а також наявності прогалин в регулюванні певних ситуацій; – формальні (техніко-юридичні) дефекти, що проявляються у складній або нечіткій мові викладу норми, у неправильному використанні юридичної термінології, у граматичних чи синтаксичних помилках, що змінюють зміст норми; *ступінь впливу на правозастосування* (критичні (суттєві) дефекти, що перешкоджають застосуванню норми, викликають правову невизначеність, а також створюють можливості для протиправного уникнення оподаткування; некритичні (несуттєві) дефекти, що не впливають безпосередньо на можливість реалізації норми та можуть бути усунені шляхом тлумачення або застосування аналогії); *джерело виникнення* (нормативні дефекти, що спричинені помилками законодавця (неповнота, суперечливість, неясність); та редакційні дефекти (помилки технічного характеру, що виникають при написанні або публікації нормативного акта); *тип правової невизначеності* (колізії як суперечності між різними нормами одного або різних актів); прогалини як відсутність правового регулювання певної ситуації, яка вимагає врегулювання; оціночні поняття (використання термінів на кшталт «значний», «істотний», «недостатній», які не мають чіткого визначення в законі; бланкетні норми без конкретизації як норми, які відсилають до інших актів або норм, що відсутні або не містять конкретних положень; *сфера виникнення* (ті, що виникають у матеріальному податковому праві як дефекти в частині визначення об'єкта, суб'єкта, ставок, бази оподаткування; ті, що виникають у процесуальному податковому праві (дефекти в регулюванні процедур перевірки, оскарження, стягнення).

Юридичні дефекти в податковому законодавстві ускладнюють правозастосування, знижують довіру до податкової системи, породжують конфлікти. Їх виявлення та усунення – завдання як законодавця, так і правозастосувачів.

Висновки. Таким чином, у сфері податкового права дефекти виявляються у вигляді: неповноти правового регулювання (прогалини); суперечливості норм (колізії); нечіткості формулювань, що призводить до правової невизначеності; неузгодженості з іншими галузями зако-

нодавства; використання оціночних понять, які не мають чіткого визначення (наприклад, «значна сума», «істотне порушення»). Такі дефекти можуть: створювати умови для зловживань; ускладнювати податкове адміністрування; породжувати податкові спори; порушувати принципи правової визначеності, законності та рівності.

У податковому законодавстві юридичні дефекти особливо критичні, оскільки: воно безпосередньо впливає на майнові права платників податків; порушення чи невизначеність норм може призвести до прямих фінансових втрат як для держави, так і для платників; податкові норми мають бути чіткими, недвозначними й передбачуваними, щоб забезпечити виконання обов'язку кожного щодо сплати податків відповідно до Конституції України.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України : Закон від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Анайчук В. Дефекти у правовому регулюванні суспільних відносин сфери найманої праці. *Юридичний вісник*. 2023. № 1. С. 81–90.
3. Коваленко Т. О. Юридичні дефекти правового регулювання земельних відносин в Україні : [монографія] К.: ВПЦ «Київський університет» ; Юрінком Інтер, 2013. 632 с.
4. Козловський А.А. Право як пізнання. Чернівці: Рута, 1999. 295 с.
5. Косович В. Правотворчі помилки – як наслідок помилок у правотворчій техніці. *Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні*: Мат. XV регіональної науково-практ. конф., 4-5 лютого 2009 р.. Львів: Юридичний факультет Львівського національного університету імені Івана Франка, 2009. С. 14–17.
6. Кравченко С. П. Мова як фактор правоутворення та законотворення: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01; Нац. ун.-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2000. 20 с.
7. Косович В. М. Загальнотеоретичні аспекти удосконалення нормативноправових актів України: дис. ... д-ра юрид. наук ; спец.: 12.00.01. Львів, 2015. 488 с.
8. Риндюк В. І. Техніко-юридичні помилки в нормативно-правових актах: поняття та види. *Держава і право*. 2012. Вип. 57. С. 3–9. 35.
9. Риндюк В. І. Правотворчі помилки: поняття, види, способи їх попередження, виявлення та виправлення. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2012. № 8. С. 21–27
10. Негара О. В. Дефекти конституційної правотворчості. Одеса, 2018. 40 с.

11. Коваленко Т.О. Юридичні дефекти у правовому регулюванні земельних відносин: поняття та види. *Вісник Академії адвокатури України*. 2011. № 2. С. 237–240.
12. Погребняк С.П. Колізії у законодавстві України та шляхи їх переборення. : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків : Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого, 2001. 19 с.
13. Чувакова Г. М. Аспекти та критерії дефектності юридичних фактів. *Європейські орієнтири розвитку України: науково-практичний вимір в умовах воєнних викликів* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 26 квіт. 2024 р.) / НУ «ОЮА» ; за заг. ред. С. В. Ківалова ; відп. за вип. М. Р. Аракелян. Одеса : Фенікс, 2024. С. 106–108
14. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підручник. Х.: Консум, 2006. 656 с.
15. Рабінович П.М. Основи загальної теорії держави і права. К.: Атіка, 2004. 176 с.
16. Рішення Конституційного Суду України від 20 березня 2002 року № 5-рп/2002 у справі за конституційними поданнями 55 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статей 58, 60 Закону України «Про Державний бюджет України на 2001 рік» та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пунктів 2, 3, 4, 5, 8, 9 частини першої статті 58 Закону України «Про Державний бюджет України на 2001 рік» і підпункту 1 пункту 1 Закону України «Про деякі заходи щодо економії» бюджетних коштів» (справа щодо пільг, компенсацій і гарантій). URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-02#Text>
17. Шевчишин О. І. Правові наслідки правочинів, вчинених малолітніми та неповнолітніми особами: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії в галузі 08 право за спеціальністю 081 право. Київ, 2020. 235 с.
18. Шемшученко Ю.С. Філософія і теорія права. К.: Юрид. думка, 2006. 368 с.
19. Семко М.О. Філософія права та її значення в процесі реформування правової системи України. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»* С. 430–435. <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/64158/1/282304-Текст%20статті-650673-1-10-20230618.pdf>
20. Костицький М. В. Правотворчість: деякі питання онтології. *Закон України «Про правотворчу діяльність» як механізм удосконалення правотворчого процесу в Україні* : збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (м. Київ, 12 квітня 2024 р.). Київ : Інститут правотворчості та наукоправових експертиз НАН України, 2024. С. 36–38.
21. Адміністративне право України. Повний курс : підручник / Галунько В., Діхтієвський П., Кузьменко О., Стеценко С. та ін. Херсон : ОЛДІ, 2018. 446 с.
22. Погребняк С. П. Колізії у законодавстві України та шляхи їх переборення : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків : Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого, 2001.
23. Мушенюк В. В. Основні терміни та поняття Податкового кодексу України : навч. посіб. К. : Ньюанс-де-Юре, 2011. 48 с.
24. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : ВТФ «Перун», 2004. 1728 с.
25. Лещенко О. В. Поняття, юридичні ознаки та види юридичних дефектів у податковому законодавстві. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень* : у 2 т. : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 19 трав. 2023 р.) / за заг. ред. С. В. Ківалова. Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. Т. 2. С. 60–64

Leshchenko O. V. Classification of legal defects in tax legislation: meaning and application criteria

The scientific article comprehensively investigates the issue of legal defects in tax legislation, focusing on their classification, meaning and application criteria. It is substantiated that legal defects are a systemic phenomenon that has both objective and subjective manifestations, affects the stability, predictability and effectiveness of tax regulation. The study analyzed scientific approaches to understanding defects in legal regulation, identified their varieties – defects in legislation, legal facts and defects in law enforcement discretion. A classification of legal defects is proposed according to the criteria of nature (material, formal), degree of influence (critical, non-critical), source of origin (normative, editorial), type of legal uncertainty (conflicts, gaps, blanket norms, assessment terms) and scope of manifestation (substantive or procedural tax law). Particular attention is paid to examples of defects in the Tax Code of Ukraine, in particular the ambiguity of the term «risk» and the problem of legislative gaps, which become the basis for the formation of judicial doctrine. It is emphasized that defects in legislation are not an exceptional phenomenon, but rather a natural feature of any legal

system that is constantly developing. It is concluded that the timely detection, systematization and elimination of legal defects in the field of tax relations is a guarantee of compliance with the principles of legality, legal certainty, equality and justice, as well as ensuring a balance of interests of the state and taxpayers.

Key words: *tax legislation, legal defects, classification of defects, legal uncertainty, tax legal relations, defects in norm-setting, defects in interpretation.*