

8. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – С. 324.
9. Українська мова / Уклад. І. П. Ющук. – К.: Либідь, 2004. – С. 409.
10. Юридичні терміни. Тлумачний словник / В. Г. Гончаренко, П. П. Андрушко, Т. П. Базова та ін.; за ред. В. Г. Гончаренка. – 2-ге вид., стереотипне. – К.: Либідь, 2004. – С. 11-12, 77.
11. Авер'янов В. Б. Права громадян у сфері виконавчої влади: адміністративно-правове забезпечення реалізації та захисту // В. Б. Авер'янов. – Д.: «Ліра ЛТД», 2008. – С. 266.

**Міщенко В. В.,**  
*студент магістратури*  
*факультету правничих наук НаУКМА*

## **ЮРИДИКО-ТЕХНІЧНІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ**

Податковий кодекс України (далі – Кодекс) – законодавчий акт, який можна сміливо назвати податковою конституцією України – приймався українським Парламентом у форсованому режимі [1]. Звичайно, за таких умов законодавчий орган не зміг забезпечити належну текстову і юридико-технічну якість цього документа. Незважаючи на прийняття численних змін до цього Кодексу (а їх вже налічується 34) [2], під час прочитання його положень і сьогодні можна знайти численні неточності у формулюванні нормативного матеріалу. І ці помилки призводять до проблем у застосуванні норм Кодексу на практиці.

Розглянемо логічну структуру Податкового кодексу України як нормативно-правового акта та пов'язані із нею практичні проблеми застосування його положень.

Розташування нормативного матеріалу в певному порядку, його послідовна диференціація є одним із основних засобів юридичної техніки. Структура нормативних актів зумовлена перш за все їх змістом, тому єдиного рішення, застосовного до всіх законодавчих актів, не існує [3]. Зважаючи на значний нормативний матеріал, складна структура може бути більш виправданою при формуванні таких нормативно-правових актів, як кодекси [4]. При цьому, на наш погляд, важливо, обравши певну структуру викладу нормативного матеріалу, дотримуватись її внутрішніх правил протягом усього тексту нормативно-правового акта.

Податковий кодекс України зазнав значних змін протягом його проходження у законодавчому органі. Ці зміни стосувалися як змісту норм Кодексу, так і його структури та моделі викладу нормативного матеріалу. Проект кодексу, який був поданий до Верховної Ради України та зареєстрований 15 червня 2010 р. [5], спочатку мав такі структурні елементи: *заголовки, розділи, глави, статті, пункти, підпункти та абзаци*. При цьому особливістю початкової редакції документа було те, що нумерація статей велася з початку кожного розділу. Така структура, очевидно, не була добре продумана авторами проекту, оскільки на практиці могла ускладнити

можливість посилання на ту чи іншу норму акта. Остаточна редакція документа, прийнята Верховною Радою України та підписана Президентом України, мала вже *наскрізну нумерацію* та включала новий структурний елемент: *підрозділ*. Таку зміну структури щодо нумерації можна вважати позитивною, позаяк, вона є традиційною для всіх чинних в Україні кодексів. У той же час, найбільш помітні проблеми формулювання нормативного акта збереглися у викладі статей Кодексу.

Наука юридичної техніки виходить із того, що стаття є основною структурною одиницею тексту нормативно-правового акта. Статті нумеруються, їм присвоюються назви [6]. Підпункт є вторинною структурною одиницею у порівнянні із статтею та, як правило, не має назви. У Податковому кодексі пункти також пронумеровані. Підпункти використовуються для поділу великих пунктів на менші за обсягом логічні структурні одиниці. В разі необхідності поділу підпунктів на менші структурні одиниці, їх зазвичай викладають в абзацах. Останні традиційно починаються із малої літери, що свідчить про те, що припис, сформульований в абзаці, є обмеженим та нерозривно пов'язаним із пунктом або підпунктом статті [3]. З позицій таких теоретичних передумов проаналізуємо послідовність викладу статей Податкового кодексу України.

Зважаючи на значний обсяг тексту та його складну систему, а також ураховуючи особливості правового регулювання, велика кількість норм Кодексу була сформульована за допомогою відсильного способу, за якого норма формулюється у різних структурних одиницях одного нормативно-правового акта, а для її пошуку використовуються посилання на них [7].

Прикладом некоректного викладення норми є п. 186.3 Кодексу, в якому зазначено таке:

*«186.3 Місцем постачання зазначених у цьому пункті послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належать: ...*

*є) надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у цьому підпункті».*

При викладі цієї норми розробники відступили від правила, обраного для формулювання інших норм Кодексу (в тому числі і ст. 186, якої стосується вищенаведена норма), оскільки пункт статті поділений одразу на абзаци, яким присвоєні літери. Крім того, прочитання цієї норми дає підстави для сумнівів у окремому існуванні абзацу є) цього пункту, оскільки він посилається на окремий підпункт п. 186.3 Кодексу, який узагалі відсутній. На практиці при формальному тлумаченні цієї норми у системному зв'язку з іншими нормами Кодексу, можна дійти до висновку, що місцем постачання посередницьких послуг, якщо забезпечується надання послуг, перерахованих у п. 186.3, не буде місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, і при його визначенні слід керуватися іншими нормами ст. 186.

Некоректність використання назв структурних одиниць Кодексу також можна побачити у п. 44.5 ст. 44, п. 152.4 ст. 152, п. 153.8 ст. 153 Кодексу.

Непослідовність авторів Кодексу у структуруванні нормативного матеріалу можна також продемонструвати на прикладі ст. 153 Кодексу. На відміну від багатьох інших статей, ст. 153 поділена на пункти, більшість з яких виступають як *підзаголовки* до заголовку статті, тобто не мають самостійного значення у регулюванні, та об'єднують собою підпункти. Водночас деякі пункти цієї статті (наприклад п. 153.6 ст. 153 Кодексу) мають самостійне нормативне значення, але не містять у собі заголовку. Такий неоднорідний виклад однієї статті ускладнює її сприйняття. Вважається, що у таких випадках більш доцільним може бути виклад окремих норм, об'єднаних одним предметом регулювання в окремих статтях [6].

Типовою для Кодексу є також помилка в посиланні на структурну одиницю Кодексу:

*«139.1. Не включаються до складу витрат: ...*

*139.1.4. витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів (крім повернення поворотної фінансової допомоги, включеної до складу доходів відповідно до підпункту 135.5.6 пункту 135.5 статті 135 цього Кодексу)».*

Підпункт 135.5.6 п. 135.5 ст. 135 Кодексу не визначає порядку включення до складу доходів поворотної фінансової допомоги та передбачає, що:

*«135.5. Інші доходи включають:*

*135.5.6. суми невикористаної частини коштів, що повертаються з страхових резервів у порядку, передбаченому пунктом 159.2 статті 159 цього Кодексу».*

Натомість такий порядок міститься у підпункті 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 Кодексу. Навряд чи можна стверджувати про негативні практичні наслідки такої помилки, оскільки підпункт 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 Кодексу є єдиною нормою, що регулює порядок включення до складу доходів поворотної фінансової допомоги.

Схожий тип помилки міститься також у п. 146.19 ст. 146 Кодексу, відповідно до якого:

*«146.19. У разі якщо договір оперативної оренди (лізингу) чи концесії зобов'язує або дозволяє орендарю чи концесіонеру здійснювати ремонти та/або поліпшення об'єкта оперативної оренди (лізингу) чи концесії, частина вартості таких ремонтів та/або поліпшень у сумі, що перевищує віднесену на витрати згідно з абзацом другим пункту 146.11 та пункту 146.12 цієї статті, амортизується орендарем чи концесіонером як окремий об'єкт в порядку, встановленому для групи основних засобів, до якої відноситься об'єкт оперативної оренди (лізингу) чи концесії, що ремонтується та/або поліпшується».*

Проте, вже у своїй початковій редакції Кодекс не містив другого за порядком абзацу у п.п. 146.11 та 146.12 ст. 146. Логічне тлумачення дає змогу дійти висновку, що при вирішенні питання щодо амортизації ремонтних витрат, слід відштовхуватись від показника у 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року.

Наведені та інші приклади свідчать про те, що сучасному юристу необхідно бути вкрай обачним при вивченні нормативного матеріалу, оскільки рівень юридичної техніки українського законодавця, в тому числі у питаннях структурування нормативного матеріалу, на жаль, залишається доволі низьким.

Підсумовуючи наведене вище, можна виокремити такі основні проблеми внутрішньої структури Податкового кодексу України: непослідовність структурного викладу нормативного матеріалу Кодексу; некоректність використання назв структурних одиниць Кодексу; некоректність внутрішніх посилань на окремі норми Кодексу; посилання на неіснуючі норми; непослідовне використання назв підпунктів.

### Список використаних джерел

1. Рада прийняла Податковий кодекс. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://news.dt.ua/ECONOMICS/rada\\_priynuala\\_podatkoviy\\_kodeks-69479.html](http://news.dt.ua/ECONOMICS/rada_priynuala_podatkoviy_kodeks-69479.html)
2. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/card/2755-17/>
3. Кашанина Т. В. Юридическая техника: учебник. / Т. В. Кашанина. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. – 496 с.
4. Структура закону. Структура нормативного акта: загальна характеристика. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.csi.org.ua/www/?p=1996>
5. Проект Податкового кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=37984](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=37984)
6. Ковальський В. С., Козінцев І. П. Правотворчість: теоретичні та логічні засади. / В. С. Ковальський, І. П. Козінцев. – К.: Юрінком Інтер, 2005. – 192 с.
7. Алексеев С. С., Архипов С. И., Корельский В. М. Теория государства и права. / С. С. Алексеев, С. И. Архипов, В. М. Корельский/ – М.: Норма: ИНФРА-М, 2004.

**Паліюк В. П.,**  
кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін  
Миколаївського комплексу  
Національного університету  
«Одеська юридична академія»

## ЯКІСНИЙ РІВЕНЬ ЗАКОНУ ЯК ОЗНАКА ПРАВОВИХ ГАРАНТІЙ ЗАХИСТУ ПРАВ ЛЮДИНИ

Обмеження прав людини, які передбачені Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція), можливо за умови, якщо держава на своєму рівні дотримала одночасної єдності трьох складових: а) «законності» та...»; б) «легітимної мети» та...»; в) «необхідності в демократичному суспільстві». Доречно зазначити, що їх дотримання перевіряється Європейським судом з прав людини (далі – Євросуд) кожного разу, якщо йде мова про порушення норм Конвенції.

Щодо поняття «законності» та...», то воно є подібним термінові «встановлено законом» або «законний» (рішення у справі «Гершмен і Геррун