

УДК: 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.02.89>

## КОЛІЗІЯ НОРМ ПРАВА ЩОДО АДМІНІСТРАТИВНОГО (ДОСУДОВОГО) ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

Угольков Є.О.,

аспірант Київського університету права НАН України

ORCID: 0009-0001-5207-5309

e-mail: [ugolkov@ukr.net](mailto:ugolkov@ukr.net)

### Угольков Є.О. Колізія норм права щодо адміністративного (досудового) оскарження рішень у сфері податкових правопорушень.

В статті розглядається актуальна проблема невідповідності норм Податкового кодексу України та Закону України «Про адміністративну процедуру» в частині адміністративного (досудового) оскарження рішень у сфері податкових правопорушень.

Загальні засади Закону України «Про адміністративну процедуру» чітку, зрозумілу та ефективну формулу взаємовідносин держави та органів місцевого самоврядування з приватними особами.

До основних нововведень Закону України «Про адміністративну процедуру» щодо адміністративного оскарження належить право оскаржувати процедурні рішення, право подання скарги в усній формі, передбачено процедуру примирення, збільшено строк для подання скарги, змінено порядок подання скарги, та інше.

Втілення у життя норм Закону України «Про адміністративну процедуру» у сферу податкових правовідносин можливе лише через приведення у відповідність норм Податкового кодексу України до Закону України «Про адміністративну процедуру».

Проте, законодавець проігнорував таку вигоду та не забезпечив відповідне приведення у відповідність норм законів, що зумовило виникнення існування суперечливих норм права.

Проведено співвідношення суперечливих норм права на підставі чого зроблені відповідні висновки про неможливість застосування нововведень Закону України «Про адміністративну процедуру» до процедури адміністративного (досудового) оскарження рішень у сфері податкових правопорушень у зв'язку з наявним пріоритетом норм Податкового кодексу України.

Значна увага приділена теоретичному та практичному підходу до застосування принципів щодо співіснування суперечливих норм права. У даному випадку перевага надається нормам Податкового кодексу України, що зумовлено дією принципу *lex specialis* (спеціальний закон, спеціальна норма).

Неприведення норм Податкового кодексу України у відповідність до Закону України «Про адміністративну процедуру» позбавить приватних осіб можливості застосовувати ефективні засоби відстоювання та захисту власних інтересів у взаємовідносинах з податковим органом.

Зроблені висновки, які зазначені у статті, дозволяють усунути та подолати наявну колізію норм права.

**Ключові слова:** Колізія норм права, якість закону, *lex specialis*, податкові правовідносини, адміністративне оскарження.

### Ugolkov E.O. Conflict of laws regarding administrative (pretrial) appeal of decisions in the field of tax offenses.

The article deals with the actual problem of inconsistency between the norms of the Tax Code of Ukraine and the Law of Ukraine "On Administrative Procedure" in the part of administrative (pre-trial) appeal of decisions in the field of tax offenses.

The general principles of the Law of Ukraine "On Administrative Procedure" are a clear, understandable and effective formula of relations between the state and local self-government bodies and private individuals.

The main innovations of the Law of Ukraine "On Administrative Procedure" regarding administrative appeals include the right to appeal procedural decisions, the right to submit a complaint in oral form, a conciliation procedure is provided for, the deadline for filing a complaint has been extended, the procedure for filing a complaint has been changed, etc.

Implementation of the norms of the Law of Ukraine "On Administrative Procedure" in the field of tax relations is possible only by bringing the norms of the Tax Code of Ukraine into conformity with the Law of Ukraine "On Administrative Procedure".

However, the legislator ignored such a requirement and did not ensure the appropriate harmonization of legal norms, which led to the existence of conflicting legal norms.

The comparison of conflicting legal norms was carried out, on the basis of which appropriate conclusions were drawn about the impossibility

of applying the innovations of the Law of Ukraine "On Administrative Procedure" to the procedure of administrative (pre-trial) appeal of decisions in the field of tax offenses in connection with the existing priority of norms of the Tax Code of Ukraine.

Considerable attention is paid to the theoretical and practical approach to the application of principles regarding the coexistence of conflicting legal norms. In this case, preference is given to the norms of the Tax Code of Ukraine, which is determined by the principle of *lex specialis* (special law, special norm).

Failure to bring the norms of the Tax Code of Ukraine into compliance with the Law of Ukraine "On Administrative Procedure" will deprive private individuals of the opportunity to use effective means of defending and protecting their own interests in relations with the tax authority.

The conclusions made, which are indicated in the article, make it possible to eliminate and overcome the existing conflict of legal norms.

**Key words:** Conflict of laws, quality of law, *lex specialis*, tax legal relations, administrative appeal.

**Постановка проблеми.** Відносно новий Закон України «Про адміністративну процедуру» який мав би забезпечити більш зрозумілі, ефективні та справедливі умови та процедуру адміністративного оскарження рішень у сфері податкових правопорушень фактично не запрацював у сфері податкових правовідносин через відповідні прогалини які обумовлені колізією норм права, що у кінцевому результаті негативно впливає на права громадян та бізнесу.

**Мета дослідження.** Метою статті є дослідження наявної колізії діючих норм права Податкового кодексу України та Закону України «Про адміністративну процедуру» в частині адміністративного (досудового) оскарження рішень у сфері податкових правопорушень, а також способів їх усунення та подолання.

**Стан опрацювання проблематики.** Загальні теоретичні аспекти колізій норм права були предметом дослідження наукових праць Берназюка Я.О., Дутки Г.І., Чорнолуцького Р.В. та інших.

Наявні наукові результати з цього напрямку дозволяють зробити актуальний аналіз колізії норм Податкового кодексу України та Закону України «Про адміністративну процедуру».

#### **Виклад основного матеріалу.**

15 грудня 2023 року набрав чинності довгоочікуваний Закон України «Про адміністративну процедуру» (далі по тексту – ЗАП), який намагались ухвалити понад 20 років.

Загальна ідея ЗАП спрямована на забезпечення зрозумілої, ефективної, справедливої та відкритої взаємодії держави та органів місцево-

го самоврядування з громадянами та бізнесом майже в усіх сферах відносин.

Корисність ЗАП полягає саме у тому, щоб бути загальним законом для усіх відносин сфери публічного адміністрування, забезпечувати загальний стандарт, прогнозованість та універсальність правил взаємодії держави з приватними особами [9, с. 22].

Відповідно до ст. 1 ЗАП, цей Закон регулює відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів [2].

Тобто, ЗАП поширюється і на податкові правовідносини, у тому числі на порядок адміністративного оскарження рішень у сфері податкових правопорушень.

ЗАП передбачає деякі нові особливості процедури адміністративного оскарження яких не було раніше у податковому законодавстві при оскарженні рішень у сфері податкових правопорушень, зокрема:

1. Передбачено право оскаржувати процедурне рішення, дію або бездіяльність у адміністративному порядку які передували прийняттю оскаржуваного рішення (адміністративного акту);

2. Передбачено новий вид учасника адміністративного провадження – заінтересована особа, яка також може бути учасником адміністративного оскарження;

3. Збільшено строк для подання скарги на адміністративний акт до 30 календарних днів;

4. Передбачено право подання скарги в усній формі у випадках, передбачених законом, що фіксується в матеріалах справи шляхом переведення її посадовою особою адміністративного органу в письмову форму в момент подання;

5. Встановлено новий порядок подання скарги, а саме скарга подається до адміністративного органу, що прийняв адміністративний акт, який не пізніше наступного дня передає (надсилає) її разом з матеріалами справи суб'єкту розгляду скарги;

6. Передбачено можливість вирішення спору шляхом примирення в межах, передбачених законом.

Пунктом 8 Розділу IX «Прикінцеві та перехідні положення» ЗАП зобов'язано Кабінет Міністрів України протягом 18 місяців з дня опублікування ЗАП вжити заходів щодо прийняття та/або оновлення нормативних актів органів виконавчої влади, що впливають з ЗАП, забез-

печивши набрання ними чинності одночасно з набранням чинності ЗАП [2].

На виконання вимоги ЗАП Кабінетом Міністрів України був поданий Проект Закону № 10161 від 18.10.2023 р. про внесення змін до деяких законодавчих актів у зв'язку з прийняттям ЗАП [4].

Проектом Закону № 10161 від 18.10.2023 р. передбачено внесення змін до 122 законів України.

У пояснювальній записці Міністерства юстиції України № 128962/7.1.1/4-23 від 02.10.2023 р. до Проекту Закону № 10161 від 18.10.2023 р. зазначено, що прийняття такого проекту Закону забезпечить імплементацію ЗАП шляхом приведення законодавчих актів, які регулюють адміністративні правовідносини, до вимог цього Закону, що усуне колізії між нормами ЗАП і спеціальними законодавчими актами [5].

Проте, Проект Закону № 10161 від 18.10.2023 р. не передбачає внесення змін до податкового законодавства з метою його приведення у відповідність до ЗАП.

Загальний порядок та процедура адміністративного оскарження рішень у сфері податкових правопорушень передбачені статтею 56 Податкового кодексу України (далі по тексту – «ПК України»), яка мала б бути приведена у відповідність до ЗАП [1].

Це підтверджується висновком комітету Верховної Ради України з питань організації державної влади, місцевого самоврядування, регіонального розвитку та містобудування від 16.11.2023 р. № 04-23/03-2023/253027 яким зазначається, що рада бізнес-омбудсмена у своїх зауваженнях і пропозиціях звертає увагу, що законопроект не передбачає внесення змін до ПК України, хоча значною мірою потреба в захисті прав бізнесу в рамках адміністративних процедур стосується саме оподаткування. З точки зору Ради, без приведення у відповідність до вимог ЗАП зазначеного законодавчого акту бізнес не відчує позитивних наслідків зміни адміністративних процедур у сферах, які для нього традиційно є найбільш проблемними [6].

Тобто, Кабінет Міністрів України не ініціював перед законодавцем питання приведення ПК України у відповідність до ЗАП, а тому станом на дату набрання чинності ЗАП (15 грудня 2023 року) наявні два нормативно-правові акти які стосуються адміністративного (досудового) оскарження рішень у сфері податкових правопорушень, проте по різному регулюють порядок та способи такого оскарження.

На етапі ухвалення ЗАП законодавець допустив виникнення спірної ситуації за якої могли б виникнути розбіжності нормативно-правових актів з ЗАП в частині правил адміністративного оскарження, у зв'язку з чим у пункті 5

Розділу IX «Прикінцеві та перехідні положення» передбачив, що адміністративні акти, прийняті після набрання чинності цим Законом, оскаржуються за правилами адміністративного оскарження у порядку, визначеному цим Законом.

Проте, пункт 5 Розділу IX ЗАП не підлягає застосуванню під час адміністративного (досудового) оскарження рішень у сфері податкових правопорушень оскільки стаття 56 спеціального закону ПК України не приведена у відповідність із ЗАП, що свідчить про наявність суперечливих та конфліктуючих між собою норм права.

Наявність суперечливих та конфліктуючих між собою норм права свідчить про невідповідність законодавства критерію «якості закону», оскільки правове регулювання не є чітким та послідовним [11].

Р.В. Чернолуцький визначає «якість закону» як сукупність властивостей, що є необхідно й іманентно властивими закону, що характеризують його як основний, належний та оптимальний регулятор суспільних відносин [13]

Варто зауважити, що на законодавчому рівні встановлено поняття та визначення суперечливих та конфліктуючих між собою норм права під назвою «колізія норм права».

Зокрема в чинному Законі України «Про правотворчу діяльність», який ще не введений в дію, в частині 1 статті 66 зазначено, що колізія норм права - це протиріччя або невідповідність між нормами права у нормативно-правових актах, що регулюють одні й ті самі суспільні відносини [3].

Наявність колізії норм права закріплених у ЗАП та ПК України свідчить про необхідність вирішення такого недоліку.

З точки зору Г.І. Дутки, способи вирішення проблеми існування колізій можна умовно поділити на три групи: способи попередження (запобігання) колізій, способи усунення колізій і способи подолання колізій [12].

З метою попередження колізії норм щодо адміністративного оскарження, до дати прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру» головним юридичним управлінням Апарату Верховної Ради України були сформовані відповідні зауваження № 07/02-2021/94339 від 16.03.2021 р. до проекту цього закону, у тому числі і зауваження до пункту 5 Розділу IX наступного змісту: «Однак, не зрозуміла мета такого припису, оскільки після набрання чинності проектом як законом всі правовідносини мають відбуватися на його підставі та у визначеному ним порядку.» [7].

Однак, такі зауваження не були враховані законодавцем, пункт 5 Розділу IX ЗАП так і не зазнав змін.

Оскільки колізійні норми ЗАП та ПК України вже існують, то єдино можливими способами

вирішення проблеми існування колізій залишаються спосіб усунення колізії або спосіб подолання колізії.

Найбільш доцільним способом вирішення проблеми є усунення наявної колізії, у даному випадку шляхом внесення змін до ПК України з метою його приведення у відповідність до ЗАП.

Іншим способом вирішення проблеми є подолання колізії, зокрема вирішення спірних правовідносин судом.

При цьому доцільно враховувати позицію Конституційного Суду України сформовану у пункті 2.1 рішення від 18 червня 2020 року № 5-р(II)/2020 відповідно до якого принцип верховенства права (правовладдя) вимагає суддівської дії у ситуаціях, коли співіснують суперечливі норми одного ієрархічного рівня. У таких ситуаціях до судів різних видів юрисдикції висунуто вимогу застосовувати класичні для юридичної практики формули (принципи): «закон пізніший має перевагу над давнішим» (*lex posterior derogat priori*) – «закон спеціальний має перевагу над загальним» (*lex specialis derogat generali*) – «закон загальний пізніший не має переваги над спеціальним давнішим» (*lex posterior generalis non derogat priori speciali*). Якщо суд не застосовує цих формул (принципів) за обставин, що вимагають від нього їх застосування, то принцип верховенства права (правовладдя) втрачає свою дієвість [8].

Для подолання колізій у законодавстві між нормами однакової юридичної сили слід застосовувати напрацьований теорією та практикою підхід щодо надання переваги спеціальним нормам перед загальними, що зумовлено дією принципу *lex specialis* (спеціальний закон, спеціальна норма), відповідно до якого за розбіжності загального і спеціального закону діє спеціальний закон, а також принципом *lex specialis derogat generali*, суть якого полягає в тому, що спеціальний закон у межах вирішення індивідуального спору скасовує (зупиняє) дію загального закону; спеціальна норма має перевагу над загальною [10].

Принцип *lex specialis* має своє відображення і у Податковому кодексі України, зокрема відповідно до пункту 5.2. статті 5 Податкового кодексу України, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

Варто зауважити, що спосіб подолання колізії прямо передбачений і в чинному Законі України «Про правотворчу діяльність» (не введений в дію), зокрема частиною 2 статті 66 встановлено, що у разі виявлення колізії між кодексом і первинним законом пріоритет у застосуванні

має норма права, що міститься у кодексі, якщо інше не передбачено таким кодексом [3].

Таким чином для того щоб нововведення ЗАП фактично запрацювали та мали юридичну силу в частині адміністративного (досудового) оскарження рішень у сфері податкових правопорушень необхідним є приведення у відповідність ПК України, в результаті чого буде реально забезпечено основні ідеї законодавця які були покладені в основу ЗАП.

#### Висновки:

1. Суб'єктом законодавчої ініціативи не дотримано вимог ЗАП та не вжиті заходи щодо подання Проекту Закону яким би було передбачено внесення змін до ПК України у зв'язку з набранням чинності ЗАП, у тому числі змін щодо адміністративного (досудового) оскарження рішень у сфері податкових правопорушень.

2. Наявна колізія між нормами права ЗАП та ПК України потребує вирішення шляхом її усунення або подолання.

3. У разі не усунення колізії між нормами права ЗАП та ПК України наявні протиріччя підлягають вирішенню за принципом *lex specialis*, який передбачає перевагу норм ПК України над нормами ЗАП.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 21.02.2024 р.).
2. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> (дата звернення: 21.02.2024 р.).
3. Про правотворчу діяльність: Закон України від 24.08.2023 № 3354-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text> (дата звернення: 21.02.2024 р.).
4. Проект Закону про внесення змін до деяких законодавчих актів у зв'язку з прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру». Реєстраційний № 10161 від 18.10.2023. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/2033826> (дата звернення: 21.02.2024 р.).
5. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів у зв'язку з прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру» від 02.10.2023 № 128962/7.1.1/4-23. Міністерство юстиції України. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/2033824> (дата звернення: 21.02.2024 р.).
6. Висновок на проект Закону України про внесення змін до деяких законодавчих

- актів у зв'язку з прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру», поданий Кабінетом Міністрів України (реєстр. № 10161) від 16.11.2023 р. № 04-23/03-2023/253027. Комітет Верховної Ради України з питань організації державної влади, місцевого самоврядування, регіонального розвитку та містобудування. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/2075814> (дата звернення: 21.02.2024 р.).
7. Зауваження до проекту Закону України про адміністративну процедуру від 16.03.2021 р. № 07/02-2021/94339. Головне юридичне управління Апарату Верховної Ради України. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/656204>.
  8. Рішення Конституційного Суду України від 18 червня 2020 року, справа № 3-189/2018(1819/18). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va05p710-20#Text> (дата звернення: 21.02.2024 р.).
  9. Науково-практичний коментар до Закону України «Про адміністративну процедуру» / авт. колектив: Андрійко О.Ф., Бевзенко В.М. та ін.; за заг. ред. Тимощука В.П. – Київ, 2023 – 545 с.
  10. Берназюк Я.О. Застосування принципу *lex specialis* при вирішенні колізій у законодавстві: аналіз судової практики. URL: <https://constitutionalist.com.ua/wp-content/uploads/2023/01/120.pdf> (дата звернення: 21.02.2024 р.).
  11. Берназюк Я.О. Основні підходи до вирішення колізій у законодавстві: теоретико-правове дослідження. URL: [https://constitutionalist.com.ua/wp-content/uploads/2022/10/%D0%91%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%B0%D0%B7%D1%8E%D0%BA\\_%D0%9E%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D1%96-%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%96%D0%B2-%D0%B4%D0%BE-%D0%B2%D0%B8%D1%80%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D1%96%D0%B7%D1%96%D0%B9.docx](https://constitutionalist.com.ua/wp-content/uploads/2022/10/%D0%91%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%B0%D0%B7%D1%8E%D0%BA_%D0%9E%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D1%96-%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%96%D0%B2-%D0%B4%D0%BE-%D0%B2%D0%B8%D1%80%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D1%96%D0%B7%D1%96%D0%B9.docx) (дата звернення: 21.02.2024 р.).
  12. Дутка Г.І. Закон у системі нормативно-правових актів України: автореф. дис. канд. юрид. наук. Київ, 2003. 21 с.
  13. Чорнолуцький Р.В. Теоретичні проблеми підвищення якості законодавчих актів у нормотворчій (нормопроектній) діяльності. Держава і право. Серія «Юридичні науки». зб. наук. праць. 2015. Вип. 67. С. 11–34.