

*Павлуненко Катерина Леонідівна
адвокат, сертифікований аудитор,
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

ДЕЯКІ АСПЕКТИ СПІВВІДНОШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ І ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АДМІНІСТРАТИВНУ ПРОЦЕДУРУ»

У роботі розглянуто співвідношення норм Податкового кодексу України і Закону України «Про адміністративну процедуру». Особливу увагу приділено можливості застосування норм останнього в контексті податкових правовідносин. Авторка доходить висновку, що в законодавчих ініціативах не передбачено змін до ПК України, що свідчить про доцільність збереження автономності податкового регулювання.

Ключові слова: контролюючі органи, податкові процедури, адміністративне оскарження, податкове законодавство.

Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 № 2073-IX (далі – Закон № 2073) [5] має унікальну за тривалістю історію підготовки, що розпочалася з кінця 1998 року. Саме в той час було утворено робочу групу Міністерства юстиції України. Достатньо тривалий час на етапі підготовки він називався «проект Адміністративно-процедурного кодексу». За цей час законопроект кілька разів вносився різними складами уряду до парламенту. Але перший раз був поставлений на голосування лише у 2009 році, проте не набрав голосів, навіть у першому читанні.

Зауважимо, що протягом періоду роботи над цим законопроектом, а саме у середині 2005 року було прийнято Кодекс адміністративного судочинства України (далі – КАС України), який визначає юрисдикцію та повноваження адміністративних судів, встановлює порядок здійснення судочинства в адміністративних судах. Зазначимо, що будь-яке управлінське рішення стосовно особи, ухвалене суб'єктом владних повноважень, незалежно від способу прийняття, рівня органу в системі, правових підстав, мотивів, способу та форм ухвалення, підлягає судовому контролю [3].

В свою чергу, Закон №2073 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, тобто відносини, які начебто передують сфері регулювання КАС України.

Прийняття Закону № 2073 є безумовно, кроком у напрямку європейської інтеграції України, адже суть цього закону полягає у тому, щоб встановити загальні прозорі, передбачувані й інклюзивні правила взаємодії держави в особі адміністративних органів з фізичними та юридичними особами. Квінтесенцією цього нормативно-правового акту є законодавче закріплення права особи на участь у прийнятті рішення, що стосується її прав та обов'язків, зокрема, коли є ризики прийняття несприятливого (негативного) для особи рішення. Проте, останнім часом набуває гостроти питання: «чи можуть бути доцільними положення Закону № 2073 щодо податкових правовідносин?»; «які наслідки буде мати розповсюдження норм Закону № 2073 на практику реалізації податкових процедур?».

Підкреслимо, що Податковий кодекс України (далі – ПК України) регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, 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, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Цим кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 41.1 статті 41, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [4]. При цьому саме центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і є податковий орган та його територіальні підрозділи.

Що стосується права на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, то воно традиційно вважається одним з важливих елементів захисту прав та свобод людини, що гарантується Конституцією України та низкою міжнародних правових документів. Реалізація зазначеного права в контексті оскарження рішень податкових органів передбачена положеннями статті 56 ПК України [4].

Оскарження рішень контролюючих органів згідно з ПК України може проводитися двома способами – в адміністративному та/або судовому порядку. Отже, ця процедура є врегульованою та, зважаючи на давність існування Податкового кодексу України, достатньо опрацьованою. Показово, що у структурі всіх без виключення органів Державної податкової служби діють окремі підрозділи (департаменти / управління / відділи), до функцій яких віднесено саме забезпечення процедури оскарження рішень ДПС.

У свою чергу, статтею 3 ПК України чітко закріплено, що податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі - законами 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 цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом [4].

Частиною другою цієї ж статті імперативно встановлено, що порядок адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, визначається виключно податковим законодавством, законодавством про збір та ведення обліку єдиного внеску. Системний аналіз наведених положень дозволяє констатувати, що, оскільки ПК України є спеціальним законом, що регулює саме податкові відносини, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать встановленим у ньому поняттям, термінам, правилам та положенням, то для регулювання відносин оподаткування застосовуються саме поняття, терміни, правила та положення Податкового кодексу. Таким чином, Закон України «Про адміністративну процедуру» не є на сьогодні складовою податкового законодавства.

Що стосується поняття, процедури, порядку подальшого судового розгляду податкових спорів, то це сфера регулювання Кодексу адміністративного судочинства України [3].

На сьогодні дискусійним є питання дискреційних повноважень податкової служби. Так, згідно до висновків КАС у складі Верховного суду під дискреційними повноваженнями треба розуміти сукупність прав та обов'язків суб'єкта на власний розсуд визначати повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів рішень, кожне з яких є правомірним [1]. Однак, стосовно податкових спорів, дискреція не має бути довільною, а має бути чітко окреслена. І про це питали численні фахівці [1; 2]. У протилежному випадку, податкові органи будуть відстоювати позицію того, що судові органи не мають права втручатись в їх дискреційні повноваження. По ряду категорій справ так і відбувалось, не зважаючи на чітко задеклароване право особи на судовий

контроль. З огляду на це, видається не доцільним надто дискреційні положення Закону №2073 розповсюджувати на діяльність податкових органів.

Закон № 2073-IX набув чинності у грудні 2023 року та надав нові визначення таких понять, як: адміністративний орган, функції публічної адміністрації, адміністративний акт, адміністративна справа. Здебільшого, ці нові визначення не корелюються та не відповідають нормам ПК України і КАС України.

Таким чином, є підстави стверджувати, що Закон України «Про адміністративну процедуру» не має розповсюджуватися на податкові відносини загалом та адміністративної процедури оскарження рішень податкових органів, зокрема.

Не зважаючи на те, що серед фахівців адміністративного права розглядається думка щодо «корисності» розповсюдження Закону України «Про адміністративну процедуру» на процеси, врегульовані Податковим кодексом [7], з цим не можна погодитись. Практичне застосування ПК України засвідчує, що податково-правові норми є вкрай динамічними, а цей кодекс частіше за інші закони України зазнає змін, бо податки та їх адміністрування – це той важіль держави, за рахунок якого задовольняються суспільні потреби та публічні інтереси. У той же час, процедури, передбачені ПК України, є давно випробувані часом, зрозумілі та звичні як для платників, так і для самих податкових органів. І в цьому контексті додавати самому процесу адміністрування податків складності та плутанини не є виправданим. Крім того, наразі у Верховній Раді України зареєстровано проєкт Закону України «Про внесення змін до законодавчих актів у зв'язку з прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру» № 10161 від 18.10.2023, яким передбачено внесення змін до 123 нормативно-правових актів [6]. Однак серед них відсутній ПК України, що свідчить про відокремлення податкових відносин та не визнання також із боку держави втручання в них новелами адміністративної процедури.

ЛІТЕРАТУРА

1. Блажівська Н. Дискреція в адміністративному судочинстві. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Prezent_diskrecia.pdf
2. Губська О. Дискреція та її межі: що говорить про це національне та міжнародне законодавство. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/presentation/zmi/1050270/>
3. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17 лютого 2022 року № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.
6. Проект Закону України «Про внесення змін до законодавчих актів у зв'язку з прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру» № 10161 від 18.10.2023 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43026>.
7. Тимощук В., Бойко І., Школик А., Школьний Є. Закон «Про адміністративну процедуру»: загальні прозорі правила взаємодії між державою та громадянами й бізнесом: посібник для публічних службовців. Київ, 2022. 76 с.