

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО ТА ПРОЦЕС

БУЧИНСЬКИЙ О. Й.,
здобувач кафедри адміністративного
та митного права
(Університет митної справи
та фінансів)

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736-2019-3-1-26>

СУДОВИЙ ТА ПОЗАСУДОВИЙ СПОСОБИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

У статті на підставі нормативних положень та наукових джерел охарактеризовано способи вирішення податкових спорів, зокрема судовий та позасудовий. З'ясовано, що вони є найбільш поширеними механізмами вирішення податкових спорів. Акцентовано увагу на тому, що на ефективність їх реалізації можуть впливати обставини конкретної ситуації, особливості правового регулювання, рівень дотримання законності. Зазначено, що наразі розробляються інші, альтернативні способи вирішення податкових спорів.

Ключові слова: *спір, податковий спір, вирішення спору, судовий спосіб вирішення спору, позасудовий спосіб вирішення спору.*

В статье на основании нормативных положений и научных источников охарактеризованы способы решения налоговых споров, в частности судебный и внесудебный. Выяснено, что они являются наиболее распространенными механизмами решения налоговых споров. Акцентируется внимание на том, что на эффективность их реализации могут влиять обстоятельства конкретной ситуации, особенности правового регулирования, уровень соблюдения законности. Отмечено, что в настоящее время разрабатываются другие, альтернативные способы разрешения налоговых споров.

Ключевые слова: *спор, налоговый спор, решение спора, судебный способ разрешения спора, внесудебный способ разрешения спора.*

The article describes ways of resolving tax disputes, in particular judicial and extra-judicial ones, on the basis of normative provisions and scientific sources. It has been found that they are the most common mechanisms for resolving tax disputes. The emphasis is placed on the fact that the effectiveness of their implementation can be influenced by the circumstances of a particular situation, the peculiarities of legal regulation, the level of observance of legality. It is noted that other alternative ways of solving tax disputes are being developed.

Key words: *dispute, tax dispute, dispute resolution, judicial method of resolving a dispute, out-of-court method of resolving a dispute.*

Вступ. В умовах посилення конфліктних ситуацій між платниками податків та податковими органами головним завданням є, перш за все, пошук способу вирішення цієї проблеми, який полягає в тому, щоб поглянути на конфлікт як на завдання, що повинно бути



розв'язано, визначити причину податкового конфлікту, а потім – застосувати відповідну техніку вирішення конфліктних проблем. Перш за все, слід звернути увагу на нормативні положення, які закріплюють способи вирішення податкових спорів. Зокрема, ст. 56 Податкового кодексу України визначає загальні особливості оскарження рішень контролюючих органів. Так, нормативно передбачено, що «рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку» [1]. Тобто Податковий кодекс України встановлює два способи податкових спорів: 1) адміністративний та 2) судовий. Адміністративні (доюрисдикційні) процедури разом із судовими (юрисдикційними) процедурами формують податково-процедурний механізм вирішення податкових спорів. У той самий час варто відмітити, що відповідний механізм не є однорідним. Порядок реалізації адміністративних процедур із вирішення податкових спорів встановлюються за посередництвом податково-правових норм процесуального характеру, в той час як алгоритм реалізації судових процедур – адміністративно-правовими приписами. Отже, система нормативних положень, які визначають порядок вирішення податкових спорів, може детермінуватися в якості комплексного правового інституту, який сформувався на межі адміністративного та фінансового права. Потрібно чітко усвідомлювати, що система норм, які визначають порядок реалізації адміністративних процедур із вирішення податкового спору, являють собою основу специфічного інституту податкового права. Що ж стосується нормативних приписів, які забезпечують алгоритмізацію судових (юрисдикційних) процедур із вирішення податкових спорів, то вони належать до адміністративного процесу [2, с. 214].

Результати дослідження. З огляду на нормативне закріплення способів вирішення податкових спорів варто проаналізувати їх детально.

1. Адміністративний порядок вирішення податкових спорів.

Адміністративний порядок передбачає звернення платника податків зі скаргою до вищестоящего органу. Є.А. Усенко називає такий порядок «процедурою адміністративного оскарження актів контролюючих органів» і зазначає, що під процедурою адміністративного оскарження актів контролюючих органів потрібно розуміти процес розв'язання конфлікту, який виник між зобов'язаним учасником податкових відносин (платником податків) та владним суб'єктом податкового права (контролюючим органом). Окрім того, науковець зауважує, що в рамках адміністративних процедур ефективно вирішується така категорія спорів, яка не потребує залучення суду як третьої сторони. Сторонами адміністративних процедур із вирішення податкового спору є зобов'язаний учасник податкових відносин – платник податків, та владний суб'єкт податкового права – контролюючий орган [3, с. 78]. Так, у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення.

Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. Іноді в літературі зустрічається використання поняття «позасудовий порядок вирішення спору», проте із застосуванням вказаного терміна як синоніму на погоджується О.Г. Мовчан, вважаючи, що термін «позасудовий порядок», виходячи із його етимологічного значення, включає «захист прав та інтересів «поза судом», а саме: 1) адміністративний порядок вирішення спору; 2) захист прав Уповноваженим Верховної Ради України з прав людини та органами прокуратури; 3) розв'язання спору третейським судом, а також інші альтернативні форми вирішення правових спорів (посередництво, медіація тощо); 4) вирішення спору самими сторонами без звернення до компетентного органу (наприклад, претензійний порядок). Тобто поняття «позасудовий порядок» ширше, ніж поняття «адміністративний порядок» [4, с. 99]. Щодо використання поняття «досудовий порядок», то можна в науковій літературі знайти позицію, відповідно до якої «його можна застосовувати тільки щодо випадків обов'язкового використання адміністративного порядку вирішення спору до звернення до суду. Тому вживання терміна «досудовий порядок» як синоніма терміна «адміністративний порядок» неточний, оскільки чинне законодавство не передбачає обов'язково-



сті адміністративного оскарження до звернення до суду» [4, с. 99]. Саме тому за О.Г. Мовчун вважає за доцільне використовувати «поняття «адміністративний порядок вирішення адміністративних спорів», під яким розуміється розв'язання цих спорів органами публічної адміністрації. Убачається також можливим як синонім до цього терміна застосовувати поняття «адміністративне оскарження», широко вживане в науковій літературі та чинному законодавстві» [4, с. 100].

У науковій літературі в якості синоніма адміністративного порядку вирішення правових спорів застосовується також термін «доюрисдикційна форма врегулювання спорів» [5, с. 45]. Убачається, що така позиція ґрунтується на розумінні поняття «юрисдикція» в сенсі відправлення правосуддя. Проте відомо, що поняття «юрисдикція» розглядається і в іншому значенні, а саме як встановлена законодавством сукупність повноважень відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування розглядати та вирішувати правові спори та справи про правопорушення, надавати правову оцінку діянням осіб або інших суб'єктів права з точки зору їх правомірності або неправомірності, застосовувати санкції до правопорушників. Якщо виходити з останнього розуміння поняття «юрисдикція», то адміністративний порядок вирішення правових спорів є юрисдикційною формою вирішення спорів. Через це видається неточним застосування в якості синоніму адміністративного порядку вирішення правових спорів терміна «доюрисдикційна форма врегулювання спорів».

В.О. Курило зазначає, що «особливу актуальність у зв'язку з поточними суспільними реаліями становить питання визначення правової природи досудового порядку вирішення податкового спору як способу врегулювання спірних відносин, які склалися між платником податків та контролюючим органом. Сьогодні вивченню відповідного питання були присвячені докторальні праці таких науковців, як М.П. Кучерявенко, Є.А. Усенко, С.В. Буряк, В.Т. Білоус тощо» [6, с. 19]. Не завжди в науковій та навчальній літературі застосовується поняття «досудовий порядок вирішення податкового спору» (за нормативною термінологією) або «адміністративний порядок вирішення податкового спору» чи «адміністративне оскарження» (за поширеною в наукових джерелах термінологією). Наприклад, у своїх працях С.В. Буряк адміністративний порядок вирішення податкового спору називає «податкова апеляція» [7, с. 167]. У загальнолексичному значенні «апеляція» – це 1) оскарження ухвали, постанови нижчої інстанції (звичайно судової) перед вищою; 2) звернення до кого-, чого-небудь за підтримкою, порадою [8]. Тобто з точки зору змістовного наповнення поняття «податкова апеляція» узгоджується із сутністю процедури адміністративного оскарження, проте навряд чи є потреба в так званому «розширенні» термінологічного ряду для позначення одного й того ж процесу за значенням. Тому варто погодитись, що «якщо застосовувати відповідну терміносполуку (адміністративна апеляція), що була запропонована С.В. Буряком, то це може призвести до невизначеності у відносинах між контролюючим органом та платником податків» [9] та термінологічної плутанини.

Є.В. Суворова досудовий порядок вирішення спірних податкових відносин розглядає як специфічний нормативно-сконструйований «фільтр», який має своїм телеологічним спрямуванням створити умови для фактичного розвантаження судової системи. І як слушно зазначає науковець, «спір щодо факту може бути ефективно вирішено і в рамках адміністративних процедур із вирішення податкового спору. Коли ж мова йде про вирішення питання права, то їх, на думку автора, було б більш послідовно розглядати в межах судових процедур» [10, с. 113]. Слід підтримати таку наукову позицію, зокрема щодо «відсіювання» певної категорії прав перед судовим розглядом.

В.П. Тимошук наголошує на важливості збереження і більш активного використання інституту адміністративного оскарження, до прямих переваг якого над судовим захистом він відносить економічність, оперативність, меншу формалізованість, зменшення навантаження на судову владу. Саме під час розгляду скарги відбувається перше реальне спілкування з особою, яка раніше не скористалася правом бути вислуханою, або адміністративний орган не забезпечив реалізації цього права, оскільки вимагалось негайне ухвалення рішення. Особа одержує можливість викласти додаткові аргументи, що не були враховані під час ухвалення рішення, і в цьому разі адміністративний орган може його змінити [11, с. 195–196].



Переваги адміністративного способу вирішення податкових спорів визначає І.В. Каранченцев і вважає, що вони пов'язуються із простотою процедури, нетривалим періодом розгляду скарги, відсутністю обов'язку зі сплати державного мита, можливістю більш точно аргументувати власну позицію під час звернення до суду; вільною формою надання скарги; обов'язковістю її розгляду податковими органами; мінімальними підставами повернення скарги без розгляду [12, с. 366].

Окремо варто звернути увагу на підстави ініціювання досудових процедур із вирішення податкових спорів, які прийнято підрозділяти на фактичні та процесуальні. Так, М.П. Кучерявенко зауважує, що в «якості фактичної підстави ініціювання відповідних процедур слід розглядати суб'єктивне уявлення платника податків із приводу свого податкового обов'язку, яке є відмінним від уявлення, яким керується контролюючий орган. Що ж стосується процесуальної підстави, то під нею слід розуміти скаргу платника податків із вимогою щодо перегляду рішення, яке вважається таким, що було прийнято в порушення положень чинного податкового законодавства, тобто приймалося поза межами компетенційних повноважень контролюючого органу. Саме за посередництва реалізації адміністративних процедур із вирішення податкового спору наявний між платником податків та контролюючим органом конфлікт виходить на процесуально-обрамлений рівень» [13, с. 406].

Процедура оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів під час адміністративного оскарження визначена Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916 [14]. Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня в письмовій формі (за потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати) протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується. Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів. Скарги на рішення контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику. Під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. Обов'язок доведення правомірності нарахування або прийняття будь-якого іншого рішення контролюючим органом у судовому оскарженні встановлюється процесуальним законом. Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку.

Відповідно до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916, скарга платника податків подається в письмовій формі та має включати таку інформацію:

- 1) прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який подає скаргу;
- 2) найменування контролюючого органу;
- 3) реквізити оскаржуваного рішення;
- 4) підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі;
- 5) обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства;
- 6) вимоги та клопотання платника податків, який подає скаргу;



- 7) відомості щодо повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня;
- 8) відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду;
- 9) адресу, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги;
- 10) перелік документів, які додаються до скарги.

Скарги на рішення та на дії контролюючих органів викладаються та подаються окремо. Платник податків може додавати до скарги розрахунки та докази, які він вважає за необхідне надати. Копії документів, які додаються до скарги, повинні бути належним чином засвідчені. Скарга підписується особисто платником податків, який її подає, або його представником, уповноваженим на підписання скарги. Якщо скарга підписується представником платника податків, до неї долучається оригінал або належним чином завірена копія документа, який засвідчує повноваження такого представника відповідно до законодавства.

За результатами розгляду скарги контролюючий орган приймає одне з таких рішень:

- 1) повністю задовольняє скаргу платника податків та скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується;
- 2) частково задовольняє скаргу платника податків та в окремій частині скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується;
- 3) залишає скаргу без задоволення, а рішення контролюючого органу, яке оскаржується, без змін;
- 4) зменшує (збільшує) суму грошового зобов'язання.

Під час прийняття цих рішень контролюючий орган має право зменшити (збільшити) суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків та у відповідній частині суми штрафних (фінансових) санкцій [14].

Судовий порядок вирішення податкових спорів.

Судовий порядок передбачає звернення до суду для вирішення податкового спору. Проте рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню. Тобто адміністративний (досудовий) порядок вирішення податкових спорів може передувати судовому порядку, натомість судовий порядок виключає можливість звернення в адміністративному порядку зі скаргою. Потрібно відмітити, що вищенаведені положення достатньою мірою гарантують на конституційному рівні спроможність інститутів судової влади вирішувати спірні правовідносини та захищати порушені суб'єктивні права, в тому числі в податкових відносинах. Саме у зв'язку із цим судовий механізм вирішення податкових спорів користується популярністю.

Слід зазначити, що відповідно до Огляду даних про стан здійснення правосуддя у 2017 році серед адміністративних справ, які розглядали окружні адміністративні суди, мали місце справи зі спорів із приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів (31,9 (38,2) %). Слід відмітити, що в попередні роки у структурі домінували справи зі спорів із приводу реалізації податкової політики [15], що свідчить про пріоритетність та широку застосовуваність саме судового способу вирішення податкових спорів.

Судове провадження в адміністративних справах, пов'язаних із податковими правовідносинами, є одним із можливих способів вирішення публічно-правових конфліктів у цій сфері між платниками податків та відповідними контролюючими органами. Судовий розгляд зазначеної категорії спорів визначається в юридичній літературі як етап урегулювання індивідуальних податкових спорів відповідно до вимог чинного законодавства. При цьому сторони в суді повинні належно користуватися власними правами, зокрема щодо отримання правової допомоги та залучення представника, подачі доказів, зміни предмета позову, позовних вимог тощо [7, с. 474].

Принципова різниця між судовим та адміністративним вирішенням податкових спорів полягає в предметі оскарження. Відповідно до цієї ознаки в рамках судового оскарження може



розглядатись законність рішень, дій або бездіяльності посадових осіб контролюючих органів. Такий шлях оскарження відображає конституційно закріплене право на судовий захист та поширення юрисдикції на всі правовідносини, що виникають у державі, із чого випливає, що кожен із суб'єктів правовідносин у разі виникнення спору може звернутися до суду за його вирішенням [16, ст. 8, ч. 4 ст. 13, ст. 124]. Водночас в адміністративному порядку можуть бути оскаржені виключно рішення, прийняті контролюючим органом [1, п. 56.1 ст. 56]. Отже, предмет судового оскарження податкових спорів значно ширший за адміністративний.

М.В. Жернаков стверджує, що «компетенційні повноваження адміністративних судів поширюється на спірні відносини публічного характеру, які виникають у рамках податкових відносин та однією із сторін яких є контролюючий орган, який виступає суб'єктом, що є наділеним владними повноваженнями. Система адміністративних судів була наділена законодавцем виключними повноваженнями із юрисдикційного (судового) розгляду та вирішення податкових спорів» [17, с. 56]. Хоча з ним не погоджується В.О. Курило, зазначаючи, що «не зовсім коректним, із доктринальних позицій, убачається підхід щодо визначення судових повноважень судів адміністративної юрисдикції крізь призму такого поняття, як «компетенція». Потрібно зауважити, що така категорія, як «компетенційні повноваження», є притаманною органам, що входять до системи інститутів публічної адміністрації. Коли ж ми говоримо про судові органи, то сфера їхньої «компетенції» визначається такою категорією, як «юрисдикція». Такий підхід зумовлюється насамперед тим, що адміністративні суди у процесі здійснення своїх функціональних повноважень реалізують свої, законодавчо-формалізовані «компетенційні повноваження» [6, с. 56]. Під час звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили. У разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

В.О. Курило, досліджуючи питання, пов'язані з учасниками судового вирішення податкового спору, зазначає, що «вони в рамках судових процедур із вирішення податкових спорів виступають в якості сторін таких процедур. У даному випадку потрібно відмітити, що на стороні позивача, як правило, виступає правозобов'язаний учасник податкових відносин (платник податків). Що ж стосується сторони позивача, то ним зазвичай виступає суб'єкт публічно владних повноважень – контролюючий орган, рішення, дії чи бездіяльність якого оскаржуються в рамках відповідних судових процедур. Потрібно відмітити, що саме сторони відповідних судових процедур є тими суб'єктами адміністративного процесу, між якими саме і виникає конкретний матеріально-правовий спір – податковий спір. У даному випадку під матеріально-правовою природою спірного податкового правовідношення пропонується розуміти об'єктивно-обумовлену «колізію» в інтересах правозобов'язаного учасника податкових відносин (платника податків) та публічно-владного суб'єкта податкового права (контролюючий орган)» [6, с. 73].

Варто зазначити, що право на ефективний засіб правового захисту також забезпечує Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод, у рамках нормативних приписів якої зазначається, що кожен, чий права та свободи, визнані в цій Конвенції, було порушено, має право на ефективний засіб юридичного захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження» [18]. У положеннях Конвенції зроблено акцент на тому, що відшкодування шкоди відбувається й у тому випадку, коли посадові особи, які завдали відповідної шкоди, виконували свої офіційні публічно-владні повноваження.

До особливостей судового розгляду спорів, які складаються у сфері оподаткування, В.О. Курило відносить юрисдикційну виключність їх розгляду в рамках системи судів адміністративної юрисдикції і констатує, що судовий порядок вирішення податкових спорів сьогодні здійснюється виключно судами адміністративної юрисдикції. Такого роду спеці-



алізація судових інститутів може розглядатися як така, що має прогресивно-орієнтоване спрямування. Потрібно відмітити, що спеціалізація судів загальної юрисдикції має своїм завданням сприяти визначеності в правозастосовній практиці. Науковець вважає за доцільне виокремити ряд переваг спеціалізації судів загальної юрисдикції:

1) формуються підвалини для якісно вищого рівня вирішення конкретних категорій справ (забезпечується за посередництвом неодноразового вирішення суддями відповідних судів однотипних категорій справ);

2) забезпечує умови для формування сталих підходів до правозастосування (розроблення загальних підходів до тлумачення правових положень; становлення концепцій судової доктрини в певній предметно-орієнтованій сфері);

3) забезпечує визначеність судових алгоритмів, за посередництвом яких суб'єкти права можуть захистити свої права та інтереси (усталеність практики юрисдикційної спеціалізації окремої категорії судів, дозволяє учасника суспільних відносин «орієнтуватися» в порядку застосування відповідних юрисдикційних механізмів задля захисту своїх прав та інтересів) [6, с. 54].

Існує наукова позиція щодо виокремлення в судовій системі України спеціалізованих податкових судів. Таку думку висловлює у своєму науковому дослідженні Я.В. Греца і вважає, що таким чином міг би забезпечуватися належний фаховий рівень розгляду податкових спорів. Але для початку науковець пропонує створити окремі судові палати з розгляду податкових спорів у складі адміністративних судів [19]. С.В. Пархоменко-Цироциянц підтримує цю позицію і зазначає, що чинне законодавство передбачає можливість упорядкування спеціалізації суддів за розглядом конкретних справ певної юрисдикції [20, с. 44]. С.Г. Зицик взагалі пропонує окремий розділ Податкового кодексу України присвятити врегулюванню податково-процесуальних відносин із метою формування даної підгалузі податкового права в українському законодавстві [21, с. 194]. А О.В. Щербатюк висловлює думку щодо необхідності створення спеціалізованих місцевих та апеляційних податкових судів на чолі з Вищим податковим судом України [22, с. 132]. У науковій літературі можна зустріти і протилежні погляди із цього питання (роботи Є.А. Усенко, О.А. Журавського, І.А. Малярчук та ін.). Так, наприклад, Є.А. Усенко вважає, що на даний час підстав для існування податкового процесу як окремого галузевого процесу немає. Відсутні для цього необхідні передумови: немає податково-процесуального кодексу та спеціалізованих податкових судів [2, с. 214]. О.А. Журавський передбачає виникнення можливих проблем під час створення податкових судів: суттєві кадрові проблеми, які буде складно вирішити швидко (для підготовки компетентних спеціалістів потрібен значний час); відсутність податкового процесуального законодавства; необхідність виділення з бюджету значних коштів; окрім того, «створення податкових судів може поставити на порядок денний питання про створення аналогічних судів із окремих сфер правовідносин, наприклад, спеціалізованих «екологічних», «антимонопольних», «митних», «пенсійних», «виборчих» та інших судів» [23, с. 275]. У зв'язку із чим І.А. Малярчук пропонує таке вирішення проблеми: «Потрібно встановити обов'язковий розгляд оскарження рішення, дій чи бездіяльності контролюючого органу адміністративним шляхом, а вже потім у разі продовження спору між сторонами податкових правовідносин розв'язання податкового конфлікту повинно бути перенесено на судовий розгляд. Таким чином, суди будуть розвантажені, процес розгляду податкових спорів – прискорений, податкові спори будуть розглядати лише фахівці. Потреби у створенні спеціального податкового суду немає, інакше потрібно створювати митні та інші спеціалізовані суди» [24], і цю позицію варто підтримати.

Висновки. Таким чином, на сучасному етапі можна виокремити різні механізми вирішення податкових спорів, серед них найбільш поширеними є досудовий порядок (адміністративний) вирішення податкових спорів та судовий порядок вирішення податкових спорів. Ураховуючи кожен конкретну ситуацію, особливості правового регулювання, рівня дотримання законності, ці способи можуть мати різну міру ефективності їх реалізації. Варто звернути увагу на те, що наразі розробляються інші, альтернативні способи вирішення податкових спорів, саме тому варто виділити третю групу способів вирішення податкових спорів – альтернативні.



Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n785>.
2. Усенко Є.А. Процесуальне регулювання вирішення податкових спорів. *Ученые записки Таврического нац. ун-та им. В.И. Вернадского Серия «Юрид. науки»*. № 1. 2010. Т. 23(62). С. 211–215.
3. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2010. 199 с.
4. Мовчун О.Г. Сутність та порядок вирішення службових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2015. 188 с.
5. Гіжевський В.К., Буханевич О.М., Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : навч. посіб. Київ : Атіка, 2010. 196 с.
6. Курило В.О. Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 199 с.
7. Податкові спори: виникнення, природа, засоби регулювання / за заг. ред. С.В. Буряка. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 824 с.
8. Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства імені О.О. Потебні ; за ред. І.К. Білодіда. Київ : Наукова думка, 1970-1980. Т. 1. 1970. URL : <http://sum.in.ua/s/apeljacija>.
9. Смичок Є.М. Досудовий порядок вирішення податкових спорів. *Право і суспільство. Фінансове право. економічна безпека*. 2012. № 6. С. 77–82. URL : http://www.pravoisusilstvo.org.ua/archive/2012/6_2012/16.pdf.
10. Суворова Е.В. Практика внесудебного разрешения налоговых споров и пути развития досудебного аудита. *Налоговые споры: опыт России и других стран*: по материалам V Междунар. науч.-практ. конф. 26–27 октября 2011 г., Москва: сборник / сост. М.В. Завязочникова ; под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Статут, 2012. 315 с.
11. Тимошук В.П., Шишкін В.І. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права : навч. посіб. Київ : Старий світ, 2006. 576 с.
12. Караченцев І.В. Процедури адміністративного узгодження позицій платників та податкових органів при вирішенні податкових спорів. *Форум права*. 2011. № 2. С. 366–369. URL : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11kivvpc.pdf>.
13. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2-х ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. Харків, 2011. Ч. 1. 704 с.
14. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.
15. Огляд даних про стан здійснення правосуддя у 2017 році. URL : https://court.gov.ua/userfiles/file/DSA/2018_DSA_NAKAZY/ogl_2017_copy.pdf.
16. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
17. Жернаков М.В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : монографія. Харків : Право, 2015. 287 с.
18. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. *Офіц. вісн. України*. 1998. № 13. 2006. Ст. 270.
19. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2006. 20 с.
20. Пархоменко-Цироцяниц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2005. 191 с.
21. Зицик С.Г. Правове регулювання оскарження рішень органів державної податкової служби. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2009. № 2(45). С. 190–196.



22. Щербатюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових відносин. Чернівці : Рута, 2000. 280 с.
23. Журавський О.А. Вирішення податкових спорів у контексті адміністративної юстиції: міжнародний аспект. *Форум права*. 2011. № 3. С. 272–276.
24. Малярчук І.А. Шляхи удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві. *Lex portus*. 2017. № 1. С. 124–133. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/LP_2017_1_13.

ВОЛЬВАЧ Б. В.

аспірант кафедри господарського права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 346.5(477):336.279

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736-2019-3-1-27>

МОДЕЛІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІДНОСИН НЕПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ТА БАНКРУТСТВА

Статтю присвячено дослідженню специфіки законодавчого регулювання процедури банкрутства в розвинених країнах. На основі проведеного критеріального аналізу наявних моделей правового регулювання неплатоспроможності та банкрутства автором визначено їх переваги та недоліки в сучасних умовах економічного розвитку.

Ключові слова: банкрутство, неплатоспроможність, процедура, правове регулювання, законодавство, модель, механізм.

Статья посвящена исследованию специфики законодательного регулирования процедуры банкротства в развитых странах. На основе проведенного критериального анализа существующих моделей правового регулирования неплатежеспособности и банкротства автором определены их преимущества и недостатки в современных условиях экономического развития.

Ключевые слова: банкротство, неплатежеспособность, процедура, правовое регулирование, законодательство, модель, механизм.

The article is devoted to study of specifics of legislative regulation of bankruptcy procedures in developed countries. Based on the critical analysis of existing models of legal regulation of insolvency and bankruptcy the author defines their advantages and disadvantages in modern conditions of economic development.

Key words: bankruptcy, insolvency, procedure, regulation, legislation, model, mechanism.

Вступ. Формування в Україні високоцивілізованого суспільства на засадах європейської інтеграції можливе шляхом реформування основних економіко-правових засад його життєдіяльності, до яких слід віднести і правове регулювання відносин неплатоспроможності та банкрутства. За тривалий час незалежності країни це питання постійно

