

УДК 342.95

DOI 10.33244/2617-4154.1(18).2025.76-89

О. Ф. Ситников,

канд. юрид. наук,

доцент кафедри фінансового та податкового права,

Державний податковий університет

e-mail: sytnykovof@gmail.com

ORCID ID 0000-0002-9637-5557

ОБОВ'ЯЗКОВИЙ ДОСУДОВИЙ ПОРЯДОК ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ: ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

Важливою гарантією захисту прав, свобод та інтересів будь-якої особи від свавілля адміністративних органів є можливість досудового порядку оскарження рішень, дій і бездіяльності суб'єктів владних повноважень, зокрема у сфері податкових правовідносин.

У статті надано аналіз сучасного стану досудового порядку оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень та узагальнено такі види досудового вирішення публічно-правових спорів, як позасудовий та адміністративний. Досліджено форми захисту суб'єктивних прав учасників публічно-правових відносин, які за матеріально-правовою характеристикою поділяються на дві основні форми: досудову та судову. Розподіл досудової форми захисту своїх прав за процесуально-правовими ознаками на адміністративний (досудовий) та позасудовий порядок вирішення / врегулювання спорів та розмежування тлумачення вказаних термінів на понятійному рівні дало змогу визначити процесуальні механізми практичного застосування обох видів врегулювання.

На основі аналізу наукових позицій, сучасного стану досудового вирішення податкових спорів, а також відповідного зарубіжного досвіду доведено перспективність адміністративної форми вирішення в Україні податкових спорів, яка може повноцінно стати альтернативною судовому розгляду. Проаналізовано, за рахунок яких чинників можливо підвищення ефективності вже існуючих засобів вирішення податкових спорів та введення нових форм їх вирішення. Доведено, що подальше вдосконалення процедур досудового врегулювання та вирішення спорів збільшить популярність досудового розгляду справ (зокрема, засобом медіації), підвищить довіру до адміністративних органів, виведе на відповідний рівень ефективності розгляду спорів, що зі свого боку надасть можливості переходу на законодавчий рівень запровадження вже обов'язкового досудового вирішення податкових спорів.

Ключові слова: вирішення публічно-правових спорів, податковий спір, досудове вирішення спору, позасудовий порядок врегулювання спору, обов'язковий досудовий порядок, медіація.

Постановка проблеми. Для сталого розвитку суспільства будь-який правовий спір, особливо у сфері податкових правовідносин, необхідно вирішувати правовими механізмами, які повинні бути передбачені законодавством країни. Основними засобами, передбаченими законодавством України для вирішення публічно-правових спорів за процесуальним змістом є досудовий та судовий порядок їх вирішення. Процедура адміністративного оскарження вважається одним із основних видів досудового порядку вирішення спору.

Ефективність досудового порядку розгляду податкових спорів до останнього часу залишалась низькою. Застосування порівняльного аналізу статистичних даних розгляду скарг на рішення контролювальних органів в адміністративному порядку за різні роки відповідно до даних, розміщених на офіційному сайті Державної податкової служби, дає можливість прослідкувати динаміку ефективності такого розгляду: 2019 року було скасовано 23,4 % оскаржуваних податкових повідомлень-рішень. Однак за 2021 рік відсоток скасованих повністю чи частково податкових повідомлень-рішень (ППР) становив уже 31 %, а за 2023 рік кількість рішень податкових органів становила 103 269, скасовано повністю чи частково 44 586 рішень, що у відсотковому відношенні становить 43 %, за вісім місяців 2024 року вже 44 % задоволених скарг [2], що безумовно свідчить, що з кожним роком ефективність адміністративного оскарження підвищується.

Удосконалення досудових форм вирішення податкових спорів дає можливість запровадження обов'язкового досудового порядку вирішення адміністративно-правових спорів і насамперед податкових спорів, що буде наступним кроком у розвитку адміністративних процедур.

Стан останніх досліджень і публікацій. Питання аналізу сучасного стану досудового оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролювальних органів приділяли увагу у своїх роботах В. Т. Білоус, С. В. Буряк, Л. К. Воронова, В. К. Гіжевський, В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко, М.П. Кучерявенко, Ю. Педько, М. І. Матузов, К. В. Мінаєва, Ю. Стефаник, В. В. Тильчик та інші вчені. Однак більшість досліджень стосувались загальних теоретичних проблем або окремих питань адміністративного оскарження рішень податкових органів і поза увагою залишались проблеми запровадження передбаченого Конституцією України обов'язкового досудового вирішення спорів.

Саме тому **метою статті** є аналіз сучасного стану адміністративного оскарження рішень контролювальних органів як виду досудової форми вирішення податкового спору, виявлення переваг та усунення недоліків задля дослідження можливості запровадження на законодавчому рівні обов'язкового досудового порядку вирішення окремих видів податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. Статтею 55 Конституції України [1] гарантовано, що кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань.

Реалізація гарантованого Конституцією України права на захист можлива насамперед за допомогою застосування форм і механізмів, які розкривають відповідно матеріально-правовий та процесуальний зміст цього права.

Формами захисту за матеріально-правовим змістом потрібно вважати:

- право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань (частина 4 статті 55 Конституції України), тобто право людини використовувати проти правопорушника власні попереджальні або примусові дії (самозахист);

- право людини звернутися до компетентних органів (органів державної влади, правоохоронних органів, суду, прокуратури, місцевого самоврядування, громадських об'єднань) з вимогою попередження, припинення порушення або відновлення порушених прав чи свобод;

- право уповноваженої законом особи за своєю ініціативою або за зверненням людини застосувати заходи оперативного впливу проти порушення прав чи свобод громадянина (Уповноважений Верховної Ради України з прав людини, прокуратура, правоохоронні органи та інші);

- право після використання всіх національних засобів правового захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна (частина 3 статті 55 Конституції України).

Відповідно до вищевизначених конституційних форм захисту держава гарантує створення відповідних механізмів захисту особами своїх конституційних прав, свобод та інтересів, які за процесуальним змістом їх реалізації можна класифікувати як досудовий та судовий захист.

Право на судовий захист юридичною наукою досліджений достатньо повно. На думку більшості науковців, найбільш ефективним із юридичних засобів щодо реалізації особою права на захист своїх прав, свобод та інтересів залишається право на судовий захист, який зі свого боку не позбавлений, на думку Л. В. Діденко, своїх недоліків: 1) довготривалість розгляду спору; 2) рішення, що приймає суд, може не задовольняти вимоги сторін; 3) судовий процес може бути емоційно та фінансово затратним [3].

Останнім часом досудовий механізм вирішення публічно-правових спорів, не дивлячись на його недоліки, які ми досліджували в наших працях [4], набирає актуальності й не в останню чергу за рахунок прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру» [5], який упорядкував такий вид досудового вирішення публічно правових спорів, як адміністративне оскарження рішень органів державної влади та місцевого самоврядування.

Для повноцінного дослідження перспективи запровадження обов'язкового досудового порядку вирішення податкових спорів необхідно першочергово розв'язати проблему із визначенням його поняття, особливо в контексті співвідношення з такими поняттями, як «позасудове», «квазісудове», «альтернативне» вирішення спору, оскільки в законодавстві України відсутнє визначення цих понять, а їх тлумачення викликає більше питань, ніж відповідей.

2016 року в Конституцію України були внесені суттєві зміни в розділ правосуддя. Частиною 3 ст. 124 вперше на рівні Конституції України передбачено можливість визначення законом обов'язкового досудового порядку врегулювання спору [1]. У попередніх редакціях Конституція України не передбачала такий порядок вирішення спорів.

Досудовий порядок вирішення спорів існував і до вищезазначених внесень змін до Конституції України, однак його основна функція полягала в альтернативності судовому вирішенню спору як не обов'язковому з точки зору застосування порядку вирішення.

На нашу думку, законодавець у нормотворчій діяльності сам заклав понятійний конфлікт, застосувавши до визначення форми вирішення публічно-правового спору, відмінної від судової, різні за назвою та змістом поняття: «досудовий» та «позасудовий», «альтернативний» та «позасудовий» або «альтернативний» та «досудовий».

Поняття «альтернативний» викликає найменші спори серед науковців та практиків з приводу його тлумачення. «Альтернативний», на думку Р. Ханік-Посполітак та В. Посполітак передбачає якраз пошук альтернативного механізму, який дає змогу вирішити спір по суті без звернення до суду [11]. На нашу думку, цей термін використовується в конкретних правовідносинах для підкреслення позиції, що обраний спосіб захисту від порушень у сфері публічно-правових відносин має відмінний (альтернативний) судовій формі вирішення публічно-правового спору.

Найбільші наукові дискусії відбуваються саме у тлумаченні таких «альтернативних» судовому способів захисту своїх прав видів, як «досудовий» та «позасудовий». І в такому разі знов-таки потрібно констатувати, що початок цим дискусіям поклав сам законодавець, який не дотримався правил техніки нормопроєктування й допустив використання у законотворчій діяльності схожих на перший погляд понять.

Так, у ст. 61 Закону України «Про телекомунікації» від 18 листопада 2003 року № 1280-IV (який втратив чинності) передбачене «досудове врегулювання спорів» про взаємоз'єднання телекомунікаційних мереж [6]. У подальшому в Законі України «Про електронні комунікації», який був прийнятий за заміну вищезазначеному, законодавець уже вживає поняття «позасудове врегулювання спорів за зверненням споживачів» (ст. 123) [7].

У ч. 7 ст. 13 Закону України «Про валюту та валютні операції» законодавець взагалі ці два поняття урівняв (ототожнив): «У разі прийняття до розгляду судом ... документа про стягнення такої заборгованості з боржника-нерезидента на користь резидента в позасудовому (досудовому) примусовому порядку ...» [4]. І таких прикладів використання у законодавстві України суперечливих термінів до вирішення спорів у відмінному від судового розгляду порядку достатньо.

Варто зазначити, що дехто із науковців ототожнюють, а краще сказати – не розрізняють поняття «досудовий та позасудовий порядок вирішення спору». Р. Ханік-Посполітак та В. Посполітак досить повно надали оцінку науковій позиції Н. В. Боженко, яка присвячена питанням медіації в адміністративному процесі, зазначивши, що вона не розмежувала зміст понять «досудового врегулювання» та «альтернативного вирішення» спорів. Так, в одному випадку вона вказує, що медіація є альтернативним судочинству методом врегулювання спорів (с. 2), а в іншому – що медіація є досудовим регулюванням спору [11].

Аналізуючи нормативні акти та наукові дослідження, виникає цілком логічне запитання: чи є поняття «досудовий», «позасудовий» тотожними, чи все-таки вони відрізняються між собою?

Визначення поняття «досудового вирішення спору» в законодавстві України не міститься. Усуваючи вказаний недолік нормотворчої діяльності держави, Верховний Суд на підставі аналізу норм матеріального права та власної практики визначив, що досудове врегулювання спору – це вчинення сукупності дій, за допомогою яких юридичний конфлікт вирішується без звернення до суду через досягнення угоди між сторонами або відмови однієї або обох сторін від взаємних претензій. У разі незадоволення вирішення спору в адміністративному порядку особа має право звернутися за розглядом спору до адміністративного суду. Однак, як підкреслює Верховний Суд, застосування або незастосування інституту досудового врегулювання спорів є виключним правом особи, за винятком встановлених у законі випадків [8].

Вказане тлумачення, на нашу думку, звужує поняття «досудового вирішення спору» і зводиться до «досудового врегулювання спору», що фактично означає інший вид врегулювання спору «позасудовий».

Якщо застосувати буквальне (адекватне) тлумачення до кожного із цих понять: «досудове» та «позасудове», тобто використати вид тлумачення, коли дійсний зміст правової норми повністю збігається з її буквальним офіційним зовнішнім виразом, коли норму розуміють як таку, що повністю збігається із відповідним нормативно-правовим приписом (текстовою формою правової норми) [9], то виникає цілком логічний висновок: вони не є тотожними.

Так, префікс «поза- частина слова, яка стоїть перед коренем слова «судовий», вказує на відсутність або вихід за межі чогось або уживається при вказуванні на можливість існування чого-небудь за умови, що назване іменником відсутнє, не існує [10]. Тобто термін «позасудовий» можна розтлумачити як те, що відбувається поза судом і не залежить від суду.

Тепер визначим, що означає префікс «до» – це те, що передує чомусь. Тлумачення слова досудовий означає – який існує до суду [10]. Отже, в цьому контексті «досудове» потрібно тлумачити як те, що передує зверненню до суду. Тобто фактично у випадках, передбачених законом, дотримання відповідної процедури є передумовою звернення до суду... [11].

Так, навіть буквальне тлумачення зазначених понять: «досудовий» та «позасудовий» вказує на те, що вони не мають тотожного не тільки у лексичному (філологічному) значенні, але і не є тотожними за систематичним (або змістовним) тлумаченням понять.

Порівняльний аналіз цих двох видів вирішення публічно-правових спорів дасть змогу з'ясувати змістовні відмінності їх правової природи, розмежувати їх задля правильного застосування в практичній діяльності зазначених у нормативно-правових актах словосполучень «досудове врегулювання чи досудове вирішення», «позасудове врегулювання чи позасудове вирішення», що зі свого боку впливає на визначення правової процедури реалізації конституційного права на захист.

Обидва способи вирішення публічно-правових спорів: позасудовий та досудовий, можуть бути застосовані під час дослідження перспективи запровадження обов'язкового досудового вирішення податкового спору.

Подальший аналіз процесуальних форм вирішення публічно-правового спору вважаємо за необхідне провести, відповідно до специфіки нашого дослідження, вирішення податкового спору, та використати для наявності відповідно Податковий кодекс та інші закони України, які застосовуються або можуть бути застосовані для вирішення податкових спорів.

Дослідженню поняття «податковий спір» у правовій науці приділено достатньо уваги вченими адміністративістами, які висвітлені нами у попередніх дописах [13]. За результатами наших досліджень з'ясовано суть податкового спору – це різновид публічно-правового спору, що виникає між суб'єктами публічно-правових відносин з приводу протиправної поведінки (рішень, дій, бездіяльності) суб'єкта владних повноважень та невиконання обов'язків або протиправної поведінки з боку платника податків (податкове правопорушення) [13]. Врахування специфіки податкового спору має важливе значення для дослідження правової природи досудової форми вирішення (врегулювання) публічно-правового спору загалом.

Термін «досудовий» у правовій науці має дуалістичне (подвійне) значення залежно від його матеріальної або процесуальної складових. З одного боку, він використовується як визначення однієї з двох форм реалізації конституційного права особи на захист від порушень своїх прав, свобод та інтересів з боку суб'єктів владних повноважень: досудова та судова форма захисту (матеріальна сторона). З іншого боку, як процесуальної форми вирішення публічно-правового спору – це зовнішнє вираження дій і рішень, що мають юридичне значення, спрямованих на вирішення адміністративного спору [12].

Досудовий порядок у процесуальному значенні (вирішення конкретного публічно-правового спору) означає, що вирішення спору починається спеціальним юрисдикційним органом з розгляду публічно-правових спорів і в разі незгоди з результатами вирішення спору може бути остаточно вирішений у судовому порядку.

Правове забезпечення досудового порядку вирішення податкових спорів є найбільш розвиненим серед публічно-правових спорів. Так, наприклад п. 56.18. ст. 56 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) чітко визначено, що процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. Аналіз ст. 56 ПКУ [14] та Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203 [15], надає можливість вивчити порядок подання та розгляду органами державної податкової служби скарг платників податків і визначити основні стадії процедури та їх призначення. Отже, можна висувати, що адміністративне оскарження рішень контролюючих органів є складовою частиною адміністративного (досудового) порядку вирішення податкових спорів.

Зовсім по іншому необхідно підходити до тлумачення поняття «позасудовий порядок вирішення або врегулювання спору». На прикладі медіації, яка також може бути застосована у правовідносинах, пов'язаних із (діяльністю контролювальних органів) адмініструванням податків, зручно прослідкувати за характерними рисами позасудового вирішення (врегулювання) спору. Законом України «Про медіацію» визначено, що

медіація – позасудова добровільна, конфіденційна, структурована процедура, під час якої сторони за допомогою медіатора (медіаторів) намагаються запобігти виникненню або врегулювати конфлікт (спір) за допомогою переговорів (ст. 2) [17].

Аналіз поняття «медіація» в системному зв'язку із іншими положеннями закону дає можливість визначити, що медіація – це також процедура (врегульований законом порядок), однак не вирішення спору, на відміну від досудового (адміністративного) порядку, а врегулювання конфлікту (спору). Вказана різниця прослідковується через аналіз українського законодавства: у досудовому порядку це вирішення спору, тобто прийняття рішення адміністративним органом, хоч із застосуванням певної процедури прийняття рішення з елементами змагальності, але все ж таки вольове (владне) рішення на відміну від позасудового врегулювання, – за допомогою переговорів, тобто в цьому способі присутні елементи змагальності сторін конфлікту та компромісу у досягненні результату.

Важливою відмінністю для порівняльного аналізу є визначення суб'єктного складу врегулювання (вирішення) спору: у позасудовому порядку це медіатор, тобто спеціально підготовлена нейтральна, незалежна, неупереджена від держави та сторін медіації фізична особа (ст. 2) [17]. Основна ідея позасудового врегулювання спору – участь у ньому третього безстороннього учасника справи, який неупереджено спостерігатиме за ходом переговорів і фіксуватиме їх результати. У досудовому порядку суб'єкт розгляду – це сам адміністративний орган (за загальним правилом) або контролювальний орган вищого рівня (п. 55.2 ст. 52 ПКУ) [14].

Найбільш характерною рисою позасудового порядку врегулювання спору є те, що медіація може проводитись під час досудового розслідування, судового, третейського, арбітражного провадження або під час виконання рішення суду, третейського суду чи міжнародного комерційного арбітражу (ст. 21) [17], тобто наявність досудового або судового порядку розгляду спору ніяким чином не заважає проведенню позасудового врегулювання спору і, навпаки, підкреслює «автономність» (відмінність) вказаного способу врегулювання від інших видів вирішення спору. На відміну від вищевказаного в досудовому порядку рішення контролювального органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню (п. 56.18 ст. 56 ПКУ) [14], тобто в разі оскарження рішення податкового органу в судовому порядку припиняється адміністративне (досудове) провадження.

І нарешті, остання відмінність. Позасудовою формою врегулювання спору варто вважати у тому разі, коли воно є самостійною формою вирішення спору. Ознаками самостійного вирішення спору є обов'язковість рішення органу, який врегульовує спір. Так, наприклад, ст. 19 Закону України «Про медіацію» передбачено обов'язок сторони медіації виконувати угоду за результатами медіації в порядку і строки, встановлені такою угодою [17]. Податковий кодекс не містить положень щодо обов'язковості виконання рішення адміністративного органу за результатами розгляду адміністративної скарги і навпаки – передбачає можливість судового оскарження рішення.

Інакше кажучи, у разі невиконання чи неналежного виконання угоди за результатами медіації сторона вправі звернутися до суду за вирішенням спору (ст. 18) [17], тобто ініціювати новий, але вже судовий розгляд того самого спору, у досудовому порядку вирішення спору платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення – рішення або інше рішення контролювального органу. Зазвичай до суду оскаржується не тільки ППР, але й рішення адміністративного органу за результатами розгляду адміністративної скарги.

Варто також зазначити, що досудовий (адміністративний) та позасудовий порядок вирішення публічно-правових спорів можуть мати як обов'язковий, так і факультативний характер. На нашу думку, задля вирішення завдання щодо запровадження обов'язкового порядку розгляду певної категорії податкових спорів необхідно вирішити проблеми підвищення ефективності досудового та позасудового порядку вирішення податкових спорів загалом.

За рахунок яких чинників можливе підвищення ефективності існуючих засобів вирішення податкових спорів та введення нових форм їх вирішення? На нашу думку, воно можливо за таких обставин:

Вивчення зарубіжного досвіду обов'язкового досудового вирішення податкових спорів та імплементація їх в Україні.

Удосконалення існуючих процедур досудового врегулювання та вирішення спорів.

Визначення категорій податкових спорів, які підлягають обов'язковому досудовому розгляду.

У ряді європейських країн (серед яких Німеччина, Нідерланди, Угорщина, Словенія, Польща, Сербія, Данія, Чехія, Румунія) адміністративне оскарження під час вирішення податкових спорів має обов'язковий характер і вилучає подання позову до суду за відсутності попереднього досудового розгляду.

Чим може бути цінним закордонний досвід досудового вирішення адміністративних спорів? Аналіз вказаного досвіду показує на декілька напрямів для можливого вдосконалення досудового вирішення адміністративних спорів в Україні, зокрема податкових спорів.

Наприклад, специфічність адміністративних процедур із розгляду податкових спорів у Великій Британії полягає в тому, що в рамках її правової системи передбачено першу та другу адміністративну інстанцію розгляду спірних податкових правовідносин. Адміністративними органами, які уповноважені на розгляд податкових спорів, є спеціальні трибунали, до сфери компетенційних повноважень яких входить виключно здійснення розгляду податкових спорів, що виникають між публічно-владним суб'єктом податкового права (контролювальним органом) та правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин (платником податків) [18]. Тобто у Великій Британії для вирішення податкових спорів на першому етапі передбачається створення квазісудових органів – спеціальних трибуналів. Українське законодавство наразі не передбачає можливість створення квазісудових утворень з розгляду публічно-правових спорів, хоча така можливість передбачена для розгляду приватно-правових спорів – третейські суди.

У такому разі вважається за можливе розглянути досвід інших країн Європи, таких як Німеччина та Франція, в яких передбачено створення додаткових до адміністративних органів інститутів, діяльність яких спрямована на вирішення податкових спорів. Такими інститутами є спеціальні адміністративні комісії, що спеціалізуються у сфері оподаткування, метою діяльності яких є саме розгляд податкових конфліктів, які за результатами їх розгляду можуть приймати та надавати для платників податків рішення, що носять рекомендаційний характер.

Такий зарубіжний досвід необхідно запровадити в Україні для вирішення податкових спорів. Першим кроком у досягненні цієї мети є прийняття та набрання чинності Законом України «Про адміністративну процедуру» [5]. Стаття 79 вказаного закону передбачає можливість створення суб'єктом розгляду адміністративної скарги комісії з розгляду скарг. До складу комісії з розгляду скарг, крім посадових осіб адміністративного органу, можуть належати представники інститутів громадянського суспільства у кількості, що не перевищує третини її загального складу. Рішення комісії з розгляду скарг оформлюється висновком, який має рекомендаційний характер і є обов'язковим для розгляду керівником (іншою уповноваженою особою) відповідного адміністративного органу. Остаточне рішення щодо скарги приймає відповідний адміністративний орган [5].

Наведений закон запроваджує єдиний для всіх адміністративних органів механізм адміністративного оскарження управлінських рішень за багатьма категоріями публічно-правових спорів, і податкові спори не є винятком з цього закону. Останній крок щодо запровадження вказаних новел за законодавчим органом нашої країни. На нашу думку, саме імплементація такого порядку до вирішення податкових спорів дасть змогу підвищити ефективність досудового розгляду. Це можливо за рахунок, наприклад, створення Консультативних комісій, що складаються з представників відповідних податкових органів та незалежних компетентних осіб, або форми Комісії з альтернативного вирішення спорів (остання забезпечує гнучкість вибору методів вирішення спорів).

Як ми вже зазначали раніше, адміністративне оскарження в податкових правовідносинах є найбільш розвиненим у нашій країні, і тому несприйняття контролювальними органами та деякими науковцями можливості імплементації положень Закону України «Про адміністративну процедуру» до податкових спорів цілком можливо зрозуміти. Однак запровадження основних принципів та положень, закладених у вищевказаному Законі, дасть поштовх до виходу на новий, більш якісний рівень розгляду податкових спорів в адміністративному (досудовому) порядку. Тим паче, що Закон України «Про адміністративну процедуру» не є догмою і передбачає можливість встановлення особливостей адміністративного провадження для окремих категорій адміністративних справ (ч. 2 ст. 3) [5].

Визначення видів податкових спорів на ті, які можуть бути розглянуті в досудовому порядку, та ті, які потребують втручання суду для вирішення спору, уможлиблює визначити категорії справ, які підлягають обов'язковому досудовому розгляду, після чого нормотворчий орган зможе ввести обов'язковий розгляд вказаних спорів на законодавчому рівні. Розмежування спорів необхідно робити насамперед виходячи із того, які категорії спорів можуть бути ефективно розглянуті в адміністративному порядку.

Класифікації податкових спорів у вивченні податкових спорів приділено достатньо уваги такими науковцями, як О. Й. Бучинський, І. А. Малярчук, А. А. Роздайбіда, В. В. Тильчик, О. О. Уварова, О. Є. Деменко. Останній, наприклад, запропонував визначити основними класифікаційними складовими характеристики податкових спорів такі критерії: факт податкового спору, предмет та підстави податкового спору, наявність яких активізує наступну класифікаційну складову – суб'єкти податкового спору, у числі яких є ініціатори спору та суб'єкти вирішення податкового спору, а у разі його невирішення набирає силу наступна класифікаційна складова – оскарження податкового спору [19].

В. В. Тильчик – один із небагатьох науковців, який запропонував класифікацію спорів за критерієм обов'язковості (необов'язковості) досудового врегулювання спорів:

а) спори, які підлягають обов'язковому досудовому врегулюванню:

- податкові спори про стягнення податкових санкцій, які ініціює податковий орган;
- податкові спори про визнання недійсним рішення про притягнення платника податків до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, який ініціює підконтрольний суб'єкт;

б) спори, які не передбачають обов'язкового розгляду в досудовому порядку [16].

Однак вказана класифікація має вузький характер, яка не відображає всіх аспектів адміністративного (досудового) порядку вирішення спорів. Крім того, вона не збігається з визначенням Податковим кодексом категорій спорів, які можуть бути вирішені в адміністративному (досудовому) порядку: у разі якщо платник податків вважає, що контролювальний орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролювального органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України (п. 56.2 ст. 56 ПКУ) [14]. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203 [14], дещо уточнює, що розгляду органами державної податкової служби підлягають скарги платників податків під час оскарження в адміністративному порядку податкових повідомлень-рішень про визначення сум грошових зобов'язань платника податків або будь-яких інших рішень органів державної податкової служби. У класифікації, визначеної законодавчим органом, основою її є предмет спору: визначення грошового зобов'язання або будь-яке інше рішення.

На нашу думку, саме вказана класифікація податкових спорів повинна бути застосована для визначення категорій податкових спорів, що підлягає визначенню як обов'язкових. Однак вирішення перспективи запровадження обов'язкового порядку адміністративного оскарження, на нашу думку, можливо за рахунок розмежування внутрішньовидової класифікації спорів. Така внутрішньовидова класифікація насамперед залежить від характеру та стадії конфлікту чи спору, предмета й підстав податкового спору, його суб'єктного складу. Така наукова робота визначає концептуальні проблеми та способи їх вирішення, тому в її межах неможливо повноцінно дослідити вказану проблематику і вона потребує більш ретельного наукового дослідження.

Висновки. На основі аналізу наукових позицій, сучасного стану досудового вирішення податкових спорів, а також відповідного зарубіжного досвіду можна зробити висновок про те, що адміністративна форма вирішення податкових спорів є перспективною формою вирішення спорів в Україні, яка може повноцінно стати альтернативною судовому розгляду.

Підвищення ефективності існуючих процедур досудового порядку вирішення спору надає можливість розкрити всі їх переваги: оперативність вирішення справи порівняно із судовим порядком, відносна простота та доступність процедур, яка дає змогу платнику податків самостійно подати скаргу без необхідності використання сторонньої юридичної допомоги, беззатратність (відсутність обов'язкових зборів) врегулювання спору. Подальше вдосконалення процедур досудового врегулювання та вирішення спорів збільшить популярність досудового розгляду справ (зокрема за рахунок медіації), підвищить довіру до адміністративних органів, виведе на відповідний рівень ефективності розгляду спорів, що зі свого боку надає можливість переходу на законодавчий рівень запровадження вже обов'язкового досудового вирішення податкових спорів.

Крім того, запровадження в Україні обов'язкового досудового вирішення податкових спорів дасть змогу розвантажити адміністративні суди від малозначних справ, які можуть бути розглянуті в адміністративному порядку, зменшить навантаження на суди, дасть змогу судам зосередитись на розгляді найбільш складних та значущих щодо подальшого правозастосування податкових спорів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Державна податкова служба України : Інформація про кількість і результати розгляду скарг за наслідками адміністративного оскарження. URL : https://tax.gov.ua/data/material/000/631/751874/012024_06_.pdf
3. Діденко Л. В. Співвідношення судових та позасудових способів захисту цивільних прав. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2020. № 3. DOI : <https://doi.org/10.26661/2616-9444-2020-3-06>
4. Ситников О. Ф. Досудова форма вирішення публічно- правового спору як ефективний засіб захисту прав, свобод та інтересів особи і шляхи її вдосконалення. *Ірпінський юридичний часопис : науковий журнал / редкол. : В. В. Топчій (голов. ред.) та ін. Ірпінь : Державний податковий університет, 2024. Випуск 2 (15). 292 с. (Серія : право). DOI : 10.33244/2 [https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/222/222617-4154-2\(15\)-2024-190-202](https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/222/222617-4154-2(15)-2024-190-202)*
5. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17 лютого 2022 № 2073-IX. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2023. № 15. Ст. 50. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>
6. Про телекомунікації : Закон України від 04.11.2018 № 1280-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2004. № 12. Ст. 155. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1280-15>

Ситников О. Ф. Обов'язковий досудовий порядок вирішення податкового спору: перспективи запровадження в Україні

7. Про електронні комунікації : Закон України від 16 грудня 2020 року № 1089-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1089-20#n2152>
8. Постанова Верховного Суду від 17 квітня 2020 року у справі № 520/6589/19. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88832855>
9. Вікіпедія. URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/>
10. Словник української мови: Академічний тлумачний словник (1970–1980). URL : <https://slovnyk.ua/index.php?swrd=%D0%BF%D0%BE%D0%B7%D0%B0>
11. Ханік-Посполітак Р., Посполітак В. “Досудове”, “альтернативне”, “позасудове” врегулювання / вирішення приватноправових спорів: співвідношення понять. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 1. С. 38–44.
12. Бондаренко В. А. Поняття та види форм позасудового вирішення адміністративних спорів. *Соціально-правові студії*. 2019. Випуск 3 (5). С. 104–109. URL : <https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2716/1/16.pdf>
13. Ситников О. Ф. Удосконалення досудового порядку вирішення податкових спорів за допомогою використання європейського досвіду. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 6. DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-6/126>
14. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
15. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203. URL : <https://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/53865.html>
16. Тильчик В. В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 110–114.
17. Про медіацію : Закон України від 16 листопада 2021 року № 1875-IX. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2022. № 7. Ст. 51. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text>
18. Курило В. О. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів: зарубіжний досвід. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2016. № 3. С. 149–154. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2016_3_23
19. Деменко О. Є. Сучасний погляд на податкові спори як на предмет адміністративної юрисдикції. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 10/2023. DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-10/79>

REFERENCES

1. Constitution of Ukraine : Law of Ukraine of June 28, 1996 No. 254k/96-BP / Verkhovna Rada of Ukraine. *Information of the Verkhovna Rada of Ukraine*. 1996. No. 30. Art. 141.

2. State Tax Service of Ukraine : Information on the number and results of consideration of complaints following the consequences of an administrative appeal. URL : https://tax.gov.ua/data/material/000/631/751874/012024_06_.pdf
3. Didenko L. V. Correlation of judicial and extrajudicial methods of protection of civil rights. *Bulletin of Zaporizhzhya National University. Legal Sciences*. 2020. No. 3. DOI : <https://doi.org/10.26661/2616-9444-2020-3-06>
4. Sytnikov O. F. The pre-trial form of resolving a public-law dispute as an effective means of protecting the rights, freedoms and interests of a person and the ways of its improvement. *Irpın Legal Journal* : scientific journal / editor. : V. V. Topchii (chief editor) and others. Irpin : State Tax University, 2024. Issue 2 (15). 292 p. (Series: law). DOI : 10.33244/2 [https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/222/222617-4154-2\(15\)-2024-190-202](https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/222/222617-4154-2(15)-2024-190-202)
5. On the administrative procedure : Law of Ukraine No. 2073-IX of February 17, 2022 *Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine (VVR)*. 2023. No. 15. Article 50. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>
6. On telecommunications : Law of Ukraine No. 1280-IV dated November 4, 2018. *Information of the Verkhovna Rada of Ukraine (VVR)*. 2004. No. 12. Art. 155. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1280-15>
- 7 On electronic communications : Law of Ukraine No. 1089-IX of December 16, 2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1089-20#n2152>
8. Resolution of the Supreme Court dated April 17, 2020 in case No. 520/6589/19. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88832855>
9. Wikipedia. URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/>
10. Dictionary of the Ukrainian language: Academic explanatory dictionary (1970–1980). URL : <https://slovyk.ua/index.php?swrd=%D0%BF%D0%BE%D0%B7%D0%B0>
11. Khanyk-Pospolitak R., Pospolitak V. "Pre-judicial", "alternative", "out-of-court" settlement / resolution of private law disputes: relationship of concepts. *Entrepreneurship, economy and law*. 2019. No. 1. P. 38–44.
12. Bondarenko V. A. Concepts and types of forms of out-of-court settlement of administrative disputes. *Social and legal studies*. 2019. Issue 3 (5). P. 104–109. URL : <https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2716/1/16.pdf>
13. Sytnikov O. F. Improving the pre-trial procedure for resolving tax disputes using European experience. *Legal Scientific Electronic Journal*. 2024. No. 6. DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-6/126>
14. Tax Code of Ukraine : Law of Ukraine No. 2755-VI dated December 2, 2010. *Information of the Verkhovna Rada of Ukraine (VVR)*. 2011.No. 13–14, No. 15–16, No. 17. Article 112. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
15. Regulations on the procedure for submitting and considering taxpayer complaints by the state tax service authorities, approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 1203 dated 19.11.2012. URL : <https://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/53865.html>

16. Tylchik V. V. Concept and essence of tax disputes between state tax authorities and taxpayers. *Journal of the Kyiv University of Law*. 2010. No. 3. P. 110–114.

17. On mediation : Law of Ukraine No. 1875-IX dated November 16, 2021. *Information of the Verkhovna Rada (VVR)*. 2022. No. 7, Article 51. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text>

18. Kurylo V. O. Administrative procedures for resolving tax disputes: foreign experience. *Scientific Bulletin of the Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*. 2016. No. 3. P. 149–154. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2016_3_23

19. Demenko O. E. Modern view of tax disputes as a subject of administrative jurisdiction. *Legal Scientific Electronic Journal*. No. 10/2023. DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-10/79>

O. F. Sytnykov. MANDATORY PRE-TRIAL PROCEDURE FOR THE RESOLUTION OF TAX DISPUTES: PROSPECTS OF IMPLEMENTATION IN UKRAINE

An important guarantee of the protection of the rights, freedoms and interests of any person against the arbitrariness of administrative bodies is the possibility of a pre-trial procedure for challenging the decisions, actions and inaction of subjects of authority, including in the field of tax relations.

The article provides an analysis of the current state of the pre-trial procedure for appealing decisions, actions or inaction of subjects of authority and summarizes such types of pre-trial resolution of public legal disputes as out-of-court and administrative. Forms of protection of the subjective rights of participants in public-law relations, which are divided into two main forms according to their material and legal characteristics: pre-trial and judicial. The division of the pre-trial form of protection of one's rights on procedural and legal grounds into administrative (pre-trial) and extra-judicial dispute resolution/settlement procedures and demarcation of the interpretation of the specified terms at the conceptual level made it possible to determine the procedural mechanisms for the practical application of both types of settlement.

Based on the analysis of scientific positions, the current state of pre-trial resolution of tax disputes, as well as relevant foreign experience, the perspective of the administrative form of resolution of tax disputes in Ukraine, which can fully become an alternative to court proceedings, has been proven. It was analyzed due to which factors it is possible to increase the effectiveness of already existing means of resolving tax disputes and introduce new forms of their resolution. It has been proven that further improvement of the procedures for pre-trial settlement and dispute resolution will increase the popularity of pre-trial proceedings (including through mediation), increase trust in administrative bodies, bring to the appropriate level of effectiveness of dispute proceedings, which in turn will provide opportunities for the transition to the legislative level of implementation already mandatory pre-trial resolution of tax disputes.

Keywords: resolution of public legal disputes, tax dispute, pre-trial dispute resolution, out-of-court dispute settlement procedure, mandatory pre-trial procedure, mediation.

Стаття надійшла до редколегії 7 лютого 2025 року