

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗАСТОСУВАННЯ МЕДІАЦІЇ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНОГО СПОСОБУ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

FOREIGN EXPERIENCE OF USING MEDIATION AS AN ALTERNATIVE WAY OF RESOLVING TAX DISPUTES

Івановська А.М.

д.ю.н., професорка,

проректорка з стратегічного розвитку, наукової роботи та зовнішніх зв'язків,
професорка кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права

Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова

В науковій статті авторка провела наукове дослідження зарубіжного досвіду застосування медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів. Зазначено, що у податковому законодавстві України визначено два шляхи вирішення податкових спорів – через оскарження рішень податкових органів в судовому або адміністративному порядку. На жаль, інших способів вирішення податкових спорів у податковому законодавстві України не передбачається, хоча положення Закону України «Про медіацію» поширюються на проведення медіації з метою запобігання виникненню конфліктів (спорів) у майбутньому або врегулювання будь-яких адміністративних конфліктів (спорів), в тому числі податкових. У державах ЄС та пов'язаних з ними відносинами у Єдиному європейському економічному просторі держав податкова медіація здійснюється відповідно до національного законодавства, прийнятого на виконання Рекомендації Рес (2001)9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами та Директиви 2008/52/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 21 травня 2008 року. У Нідерландах податкова медіація ініціюється самим платником податків, який вважає неправомірними рішення податкового органу, що прийняті щодо нього; сама процедура податкової медіації є безкоштовною і здійснюється податковими медіаторами як в процесі досудового вирішення спору, так і під час судового розгляду. У Бельгії податкова медіація здійснюється Службою податкової медіації, коли податковий орган вищого рівня, до якого відбувається звернення, пропонує платнику податків вирішити спір в порядку податкової медіації; звіт служби, який складається за результатами податкової медіації має рекомендаційний характер для платника податків та податкового органу і лише містить можливе рішення їхнього спору. Норвезька модель податкової медіації передбачає, на відміну від бельгійської, залежність її не від адміністративного, а від судового порядку вирішення податкових спорів. Саме суд пропонує сторонам податкового спору можливість вирішення спору в порядку медіації. У Німеччині податкова медіація здійснюється переважно на досудовій стадії вирішення податкового спору і медіація фактично відбувається в процесі вирішення спору самим податковим органом.

Ключові слова: податкові спори (конфлікти); альтернативні способи вирішення спорів; платники податків; адміністрування податків і зборів; податкова медіація; примирення; податковий омбудсмен; врегулювання спорів за участю судді; адміністративне судочинство.

In the scientific article, the author conducted a scientific study of the foreign experience of using mediation as an alternative way of resolving tax disputes. It is noted that the tax legislation of Ukraine defines two ways of resolving tax disputes – by challenging the decisions of tax authorities in a judicial or administrative procedure. Unfortunately, the tax legislation of Ukraine does not provide for other ways of resolving tax disputes, although the provisions of the Law of Ukraine “On Mediation” apply to mediation in order to prevent future conflicts (disputes) or settle any administrative conflicts (disputes), including including tax In the EU states and the states related to them in the Single European Economic Area, tax mediation is carried out in accordance with the national legislation adopted in implementation of Recommendation Rec (2001)9 of the Committee of Ministers of the Council of Europe to member states regarding alternatives to judicial review of disputes between administrative bodies and parties – private individuals and Directive 2008/52/EC of the European Parliament and the Council of May 21, 2008. In the Netherlands, tax mediation is initiated by the taxpayer himself, who considers the tax authority's decisions against him to be illegal; the tax mediation procedure itself is free of charge and is carried out by tax mediators both in the process of pre-trial dispute resolution and during court proceedings. In Belgium, tax mediation is carried out by the Tax Mediation Service, when the higher-level tax authority to which the appeal is made offers the taxpayer to resolve the dispute through tax mediation; the service report, which is compiled based on the results of tax mediation, is advisory in nature for the taxpayer and the tax authority and only contains a possible solution to their dispute. The Norwegian model of tax mediation assumes, unlike the Belgian model, that it depends not on the administrative, but on the judicial procedure for resolving tax disputes. It is the court that offers the parties to a tax dispute the possibility of resolving the dispute through mediation. In Germany, tax mediation is carried out mainly at the pre-trial stage of tax dispute resolution, and mediation actually takes place during the dispute resolution process by the tax authority itself.

Key words: tax disputes (conflicts); alternative methods of resolving disputes; taxpayers; administration of taxes and fees; tax mediation; reconciliation; tax ombudsman; settlement of disputes with the participation of a judge; administrative proceedings.

Вступ. В Україні, як і в багатьох інших країнах, існують два основних способи вирішення податкових спорів: судовий та адміністративний. Однак, окрім цих традиційних методів, останнім часом все більшого поширення набувають альтернативні способи вирішення податкових спорів. Альтернативні способи вирішення податкових спорів є важливим інструментом для ефективного та менш затратного розв'язання конфліктів між платниками податків і податковими органами. Ці методи стають все більш популярними завдяки їх здатності забезпечувати швидке, справедливе та менш формалізоване вирішення суперечок порівняно із вирішенням таких спорів у суді та в податковому органі вищого рівня. Попри те, що в Україні було прийнято Закон України «Про медіацію», яким було урегульовано загальні правові засади здійснення позасудової медіації, а в законодавстві про адміністративне судочинство було впроваджено такі елементи альтернативного

вирішення податкових спорів як врегулювання спорів за участю судді та примирення сторін публічно-правового спору, питання запровадження альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні ще залишається актуальним. У зв'язку із цим, з метою впровадження в Україні положень Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами, актуальним є дослідження (з метою впровадження в українському податковому законодавстві) зарубіжного досвіду застосування медіації та інших альтернативних способів вирішення податкових та інших фінансових спорів.

Питання податкової медіації стало предметом наукових досліджень таких науковців, як О. Й. Бучинський, О. Б. Заверуха, В. О. Курило, С. В. Пархоменко-Цироци-яниц, Н. Б. Пацура, І. І. Подік, О. О. Уварова. В той же час,

наразі замало комплексних наукових досліджень тематики зарубіжного досвіду застосування медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів.

Мета статті – дослідження зарубіжного досвіду застосування медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів.

Методи дослідження. Ця робота базується на працях вітчизняних вчених, чинному законодавстві, судовій практиці, а також на матеріалах періодичних видань. У дослідженні застосовано методи аналізу і синтезу, порівняння та узагальнення, а також низку інших методів.

Результати. Особливе місце серед юридичних конфліктів посідають податкові конфлікти, оскільки вони стосуються визначальної для держави та приватних суб'єктів сфери – фінансової. Податкові правовідносини, за загальним визнанням, є найбільш конфліктними серед інших. Реалізація податково-правових норм супроводжується значною кількістю юридичних конфліктів, обумовлених різними причинами [1, с. 177]. У юридичній літературі податковий спір визначається як різновид публічно-правового спору, який виникає між учасниками податкових відносин (за обов'язкової участі суб'єкта владних повноважень) щодо застосування норм податкового законодавства у сфері нарахування та сплати податків, зборів із метою реалізації та захисту прав і законних інтересів; як конфліктна ситуація, що виникає з податкових правовідносин між платниками податків і уповноваженими органами щодо стягнення з платника податків і зборів [2, с. 410].

Виділяються наступні види податкових спорів: оскарження суми податкового зобов'язання, визначеного податковим органом за причинами, не пов'язаними з порушенням податкового чи іншого законодавства; – оскарження суми податкового зобов'язання та/або штрафних санкцій, визначених податковим органом у зв'язку з виявленням порушення з боку платників податків вимог податкового чи іншого законодавства; відмова в наданні бюджетного відшкодування ПДВ; оскарження вимоги про сплату: податкового зобов'язання, яке платник податків узгодив у поданій ним податковій декларації, але не сплатив у встановлені строки; узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеного податковим органом у податковому повідомленні-рішенні, яке платник податків не сплачує в установлені строки; оскарження індивідуальної податкової консультації (або відмови в її наданні); оскарження нормативно-правового акта у сфері оподаткування; оскарження дій або бездіяльності податкового органу; оскарження рішень і дій, що здійснюються податковим органом під час перевірки; вимога про повне відшкодування збитків (шкоди), завданих незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їхніх посадових осіб) [3, с. 5–10; 4, с. 48–49].

У податковому законодавстві України визначено два шляхи вирішення податкових спорів – через оскарження рішень податкових органів в судовому або адміністративному порядку [5]. Адміністративний порядок оскарження рішення податкового органу передбачає можливість подання скарги на рішення податкового органу протягом десяти днів з дня його ухвалення до податкового органу вищого рівня, судовий – можливість оскарження такого рішення в порядку адміністративного судочинства протягом шести місяців з дня ухвалення оскаржуваного рішення податкового органу. На жаль, інших способів вирішення податкових спорів у податковому законодавстві України не передбачається, хоча положення Закону України «Про медіацію» поширюються не тільки на проведення медіації з метою запобігання виникненню конфліктів (спорів) у майбутньому або врегулювання будь-яких конфліктів (спорів), у тому числі цивільних, сімейних, трудових, господарських спорів, а й адміністративних спорів (до яких звичайно відносяться й податкові спори) [6].

Втім, є держави, законодавство яких безпосередньо передбачає можливість вирішення податкових спорів не

через їх вирішення судом чи податковим органом вищого рівня, а через вирішення їх іншими органами, в тому числі уповноваженими самими учасниками спору на його вирішення.

Альтернативні форми врегулювання правових конфліктів (виступають як альтернатива по відношенню до офіційного правосуддя, до судової системи держави. Зростання популярності цих процедур в різних сферах правових відносин привели до існування різноманітних форм цих альтернативних процедур. На сьогодні існує досить велика кількість різновидів альтернативного врегулювання спорів, серед яких необхідно виділити наступні процедури: експертне визначення (висновок; англ. expert determination), переговори (negotiation), переговори за участю посередника (facilitated negotiation або facilitation), примирення (conciliation), посередництво (mediation), арбітраж (третейський розгляд), посередництво-арбітраж (med-arb), незалежне дозвіл (adjudication), міні-процес (mini-trial), встановлення обставин (fact finding), комісії з розгляду суперечок (dispute review boards), приватний суд (private judging), попередня незалежна оцінка (early neutral evaluation), «суд з безліччю дверей» (multi-door courthouse), досудове нарада щодо врегулювання спору (settlement conference), спрощений суд присяжних (summary jury trial) тощо [7].

Зокрема, як зазначає І. І. Подік, у таких державах як Бельгія, Нідерланди, Велика Британія, Канада та США запроваджено такий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів як податкова медіація [8, с. 154]. Якщо говорити про держави ЄС та пов'язаних із ними відносинами у Єдиному європейському економічному просторі держав, податкова медіація у них була впроваджена відповідно до положень Рекомендації Rec (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами від 5 вересня 2001 року, відповідно до якої держави – члени Ради Європи повинні сприяти використанню альтернативних засобів для врегулювання спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами, в тому числі таких способів, як внутрішній перегляд, примирення, медіація, врегулювання шляхом переговорів та арбітраж [9]; положень Директиви 2008/52/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 21 травня 2008 року про деякі аспекти медіації у цивільних та комерційних справах відповідно до якої медіація повинна бути добровільною процедурою в тому сенсі, що сторони самі несуть відповідальність за процедуру і можуть організувати її на свій розсуд і припинити її в будь-який час; однак, згідно з національним законодавством, суди повинні мати можливість встановлювати строки для медіації, крім того, суди повинні мати можливість звертати увагу сторін на можливість медіації, коли це доречно [10].

Зокрема, в Нідерландах податкова медіація ініціюється самим платником податків, який вважає неправомірними рішення податкового органу, що прийняті щодо нього. Із цією метою платник податків звертається до Податкової та митної адміністрації Нідерландів із заявою, на підставі якої здійснюється призначення медіатора, який зареєстрований в реєстрі медіаторів і перебуває в іншому регіоні, ніж платник податків та податковий орган, рішення якого оскаржуються. Податкова медіація може охоплювати будь-які спори між платниками податків та податковими органами, за винятком тих, які мають ознаки кримінальних правопорушень. Під час першого засідання відбувається зустріч медіатора з обома сторонами, обговорення умов проведення медіації та характеру спору та затвердження угоди про медіацію. За результатами медіації оформляється мирова угода, де фіксуються досягнуті домовленості; у разі, якщо сторони дійшли згоди лише з частини питань або з деяких аспектів спору є нормативні

обмеження, оформлюється часткова мирова угода, а сторони домовляються про подальші кроки вирішення спору, наприклад, звернення до суду. При цьому, слід зазначити, що процедура податкової медіації за нідерландським законодавством є безкоштовною, фінансується з державного бюджету, діяльність медіації підпорядковується Кодексом етики Нідерландської федерації медіаторів, є можливою не тільки як досудовий спосіб вирішення податкового спору, а й може бути ініційована судом як надання можливості сторонам податкового спору самостійно вирішити спірні питання [8, с. 155–156].

Цікавим є бельгійський досвід здійснення податкової медіації. Зокрема, у Бельгії відповідно до Закону про податкову медіацію від 25 квітня 2007 року створено Службу податкової медіації як орган у системі податкових органів Бельгії, який в той же час зберігає свою повну автономність від діяльності податкового органу, який виступає в якості контролюючого інституту у сфері оподаткування, до сфери компетенційних повноважень якого входить адміністрування загальнообов'язкових платежів. Слід зазначити, що на відміну від нідерландської моделі податкової медіації, бельгійська модель не є повністю незалежною від адміністративного порядку оскарження рішення податкового органу; податкова медіація може бути ініційована лише у випадку, якщо вже розпочалися адміністративні процедури щодо вирішення податкового спору, коли податковий орган вищого рівня, до якого відбувається звернення, пропонує платнику податків вирішити спір в порядку податкової медіації. В такому випадку платник податків вправі (але не зобов'язаний) звернутися із заявою до Служби податкової медіації, яка здійснює розгляд та вирішення податкового спору, на підставі чого складає звіт, який надається як публічновладному суб'єкту податкового права (контролюючому органу), так і правозобов'язаному суб'єкту податкових відносин (платнику податків). Якщо сторони податкового спору не приходять до взаємної згоди щодо всіх або ж окремих аспектів податкового спору, відповідні розбіжності знаходять свою формалізацію у звіті Служби податкової медіації. В той же час, на відміну від мирової угоди за результатами податкової медіації у Нідерландах, звіт Служби податкової медіації має рекомендаційний характер для платника податків та податкового органу і лише містить можливе рішення їхнього спору. Крім Служби податкової медіації у Бельгії діє також інший орган, уповноважений розглядати податкові спори – податковий омбудсмен, який є найвищим інститутом реалізації примирних процедур у сфері оподаткування і вправі приймати рішення за результатами вирішення податкового спору, які мають обов'язковий характер [11, с. 100–103].

Норвезька модель податкової медіації передбачає, на відміну від бельгійської, залежність її не від адміністративного, а від судового порядку вирішення податкових спорів. Саме суд пропонує сторонам податкового спору можливість вирішення спору в порядку медіації. Сторони не позбавлені вирішити податковий спір в порядку медіації в позасудовому порядку, однак рішення, прийняті за наслідками її проведення не мають обов'язкових наслідків. Сторони можуть домовитися про те, хто буде виступати в якості медіатора у судовій медіації (суд лише затверджує відповідні кандидатури, а відмова може бути оскаржена сторонами) або про порядок його призначення; оплата послуг судової медіації здійснюється сторонами; сам процес медіації відбувається окремо від судового засідання, і медіатор визначає порядок обговорення при урахуванні доказів; сторони можуть брати участь в медіації особисто або через уповноважених представників; порядок проведення медіації визначається медіатором за згодою сторін.

Слід зазначити, що питання процедури вибору медіатора, розподілу відповідальності за оплату послуг медіатора, забезпечення неупередженості та справедливості процесу медіації врегульовуються положеннями медіаційного закону, а податкова медіація як така, що впливає із публічно-правового спору врегульовується законодавчо більш широко [12, с. 88–89].

У Німеччині податкова медіація здійснюється переважно на досудовій стадії вирішення податкового спору. При виникненні податкового спору, платник податку відправляє протест до того органу, який прийняв спірне рішення. Цей орган спробує вирішити справу неконфліктним шляхом, обговоривши ситуацію з платником податків. Якщо спірне питання не вирішується, воно передається в апеляційну інстанцію, яка має схожі з іншими підрозділами Податкової служби функції. Час на подачу позову призупиняється на період переговорів. Однак, оскільки немає чітких норм для процедури медіації, може виникнути неясність щодо точного строку призупинення позовної давності, особливо якщо одна із сторін заперечує щодо використання медіації. Втім, податкова медіація є можливою і при судовому примиренні сторін, коли медіація відбувається під час судового процесу з метою досягнення примирення сторін [12, с. 90].

Висновки. Отже, на підставі проведеного наукового дослідження зарубіжного досвіду застосування медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів можемо дійти висновків, що у податковому законодавстві України визначено два шляхи вирішення податкових спорів – через оскарження рішень податкових органів в судовому або адміністративному порядку. На жаль, інших способів вирішення податкових спорів у податковому законодавстві України не передбачається, хоча положення Закону України «Про медіацію» поширюються на проведення медіації з метою запобігання виникненню конфліктів (спорів) у майбутньому або врегулювання будь-яких адміністративних конфліктів (спорів), в тому числі податкових. У державах ЄС та пов'язаних з ними відносинами у Єдиному європейському економічному просторі держав податкова медіація здійснюється відповідно до національного законодавства, прийнятого на виконання Рекомендації Rec (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами та Директиви 2008/52/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 21 травня 2008 року. У Нідерландах податкова медіація ініціюється самим платником податків, який вважає неправомірними рішення податкового органу, що прийняті щодо нього; сама процедура податкової медіації є безкоштовною і здійснюється податковими медіаторами як в процесі досудового вирішення спору, так і під час судового розгляду. У Бельгії податкова медіація здійснюється Службою податкової медіації, коли податковий орган вищого рівня, до якого відбувається звернення, пропонує платнику податків вирішити спір в порядку податкової медіації; звіт служби, який складається за результатами податкової медіації має рекомендаційний характер для платника податків та податкового органу і лише містить можливе рішення їхнього спору. Норвезька модель податкової медіації передбачає, на відміну від бельгійської, залежність її не від адміністративного, а від судового порядку вирішення податкових спорів. Саме суд пропонує сторонам податкового спору можливість вирішення спору в порядку медіації. У Німеччині податкова медіація здійснюється переважно на досудовій стадії вирішення податкового спору і медіація фактично відбувається в процесі вирішення спору самим податковим органом.

ЛІТЕРАТУРА

1. Пархоменко-Цироциянц С. В. Податкові спори: причини виникнення та проблеми вирішення. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Випуск 1 (10). С. 177–180.
2. Тарасова А. Д., Червінська Д. І. Вирішення податкових спорів в Україні: українське законодавство та альтернативи. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 4. С. 410–413.
3. Уварова О.О. Коли виникає спір з податковим органом: можливі спірні ситуації. *Податки та бухгалтерський облік*. 2011. № 44 (1437). С. 3–11.
4. Бучинський О. Й. Особливості класифікації податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 4 (25). Том 2. С. 48–52.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року (із наступними змінами та доповненнями). *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
6. Про медіацію: Закон України від 16 листопада 2021 року. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-IX#Text>.
7. Пацуря Н. Б. Альтернативне вирішення страхових спорів: доцільність реновації позасудових процедур. *Координата* (18.02.2020). URL: <https://coordynata.com.ua/alternativne-virisen-na-strahovih-sporiv-docilnist-renovacii-pozasudovih-procedur>.
8. Подік І. І. Нідерландський досвід використання процедур медіації під час урегулювання податкових спорів. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2019. Том 30 (69). № 4. С. 154–159.
9. Рекомендація Rec (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами–приватними особами Ухвалено Комітетом Міністрів Ради Європи на 762 засіданні заступників міністрів 5 вересня 2001 року. *Верховний Суд*. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf.
10. Document 32008L0052. Richtlinie 2008/52/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. Mai 2008 über bestimmte Aspekte der Mediation in Zivil- und Handelssachen. *Eur-Lex*. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_.2008.136.01.0003.01.DEU.
11. Курило В. О. Бельгійський досвід реалізації медіаційних процедур при вирішенні податкових спорів. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 34. С. 97–103.
12. Заверуха О. Б. Застосування медіації при вирішенні податкових спорів: досвід країн Центральної та Північної Європи. *Правові новели*. 2023. № 20. С. 87–92.