

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/ln.2023.20.12>

Заверуха О. Б.

кандидат юридичних наук,

голова Восьмого апеляційного адміністративного суду

ЗАСТОСУВАННЯ МЕДІАЦІЇ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: ДОСВІД КРАЇН ЦЕНТРАЛЬНОЇ ТА ПІВНІЧНОЇ ЄВРОПИ

Термін «медіація» відноситься до латинського слова *mediare*, яке має значення «бути посередником». Цей концепт широко вживається на міжнародному рівні, а в українській мові ми можемо перекласти його як «посередництво». Медіація передбачає активність професіоналів, які виступають в ролі посередників, і виконують завдання направлення сторін юридичного спору до самостійного розв'язання своїх конфліктів через шлях досягнення компромісу.

В науковій літературі вчені по-різному підходять до розуміння медіації у правовідносинах. Так, український юрист В.О. Курило розуміє медіацію як метод вирішення спорів, в якому ключова роль призначена медіатору. Цей професіонал працює над тим, щоб допомогти сторонам, які знаходяться у конфліктній ситуації, глибоко проаналізувати спірну ситуацію [6, с. 60]. Це необхідно для того, щоб сторони могли самостійно знайти рішення, яке було б у відповідності з їхніми інтересами і задовольняло їх потреби. На переконання А. Роя та І. Шермана, медіація представляє собою процес, в якому, за допомогою незалежної третьої сторони, учасники спору ретельно аналізують свої спільні та відмінні погляди, вивчають альтернативні можливості вирішення спору, і прагнуть до пошуку компромісу для укладення угоди [12, с. 337].

М. Бобровіч, Д. Голан та Л. Клопенберг бачать медіацію як процедурну діяльність, в якій, за допомогою медіатора, сторони вивчають сутність своїх розбіжностей, оцінюють перспективи альтернативного вирішення спору і намагаються знайти компро-

місні і прийнятні варіанти розв'язання. Цей процес передбачає важливу роль медіатора як нейтральної третьої сторони, яка допомагає досягти взаємної згоди між сторонами спору [9, с. 13–14; 10, с. 138].

На даний момент, на жаль, в Україні повноцінно не застосовується медіація при вирішенні усієї маси правових спорів. Особливо ефективною вона може бути при вирішенні спорів, що стосуються оподаткування. Хоча, варто відмітити спроби імплементації механізмів медіації в інших сферах. Історія медіації в Україні почала розвиватися з 1994 року. Завдяки підтримці USAID та інших донорів, було створено перші вісім центрів медіації. Одним з них є Одеський обласний центр медіації, який продовжує свою роботу до сьогодні. У 1998 році в Україні було створено Національну службу посередництва і примирення. Головною метою цієї служби було уникнення та врегулювання трудових конфліктів. У 2002 році в Києві було відкрито Український центр порозуміння (тепер відомий як Громадська організація «Інститут миру і порозуміння»), який займався практикою медіації. Також важливою подією було створення Українського центру медіації, започаткованого при Києво-Могилянській Бізнес Школі [7, с. 54, 76]. Цей центр було створено з метою запровадження інституції, яка б відіграла рушійну роль у розвитку альтернативних методів вирішення спорів в Україні, проводячи навчання та надаючи послуги незалежних медіаторів.

2014 рік був важливим у розвитку медіації в Україні – було зареєстровано дві важливі громадські організації: Громадську спілку

«Українська академія медіації» і громадську організацію «Національна асоціація медіаторів України». «Українська академія медіації» активно працює над інформуванням юристів України про медіацію. Її найбільш значний захід – всеукраїнський форум «Медіація і право», який проводиться щорічно. Період 2015-2019 років був визначений збільшенням спільноти медіаторів України. Найбільш значними з організацій, створених в цей час, стали Громадська організація «Львівський центр медіації» та Громадська організація «Ліга медіаторів України». «Львівський центр медіації» є фундатором щорічного Львівського форуму медіаторів [7, с. 54, 76].

За межами України механізми медіації широко використовуються у різних сферах, включаючи вирішення спорів з приводу оподаткування. З цих причин зараз постає важливою задачею систематизація позитивного досвіду інших країн щодо використання медіації та формування теоретико-правового підґрунтя для імплементації цього способу вирішення суперечок між учасниками податкових відносин в Україні.

В контексті вирішення податкових конфліктів Бельгія слугує відмінним прикладом впровадження медіації як ефективного методу. Від початку 90-х років ХХ століття Бельгія ретельно працювала над покращенням відносин між податковими органами та платниками податків. Прийняття закону про податкову медіацію 25 квітня 2007 року стало вирішальним моментом в цьому процесі [12]. Цей закон встановлює інститут податкової медіації, що включає у себе створення Служби податкової медіації. Ця служба має на меті сприяти врегулюванню податкових спорів між платниками податків та податковими органами, працюючи як незалежний посередник.

Згідно із статистичними даними, важливість податкової медіації в Бельгії значно зросла починаючи з 2010 року. За цей рік Служба податкової медіації отримала 1200 заяв від платників податків з проханням допомогти у вирішенні податкових спорів з податковими органами. Від 2007 до 2010 року було

вирішено 197 подібних заяв за допомогою процедур медіації. Отже, можна вважати, що інститут альтернативного врегулювання податкових спорів в Бельгії почав повноцінно функціонувати саме з 2010 року [6, с. 64-65].

Корисним при розробці або вдосконаленні системи податкової медіації в Україні може бути досвід Норвегії. Особливо це стосується таких питань, як: роль держави як сторони; процедури вибору медіатора; розподіл відповідальності за оплату послуг медіатора; забезпечення неупередженості та справедливості процесу медіації. Згідно норвезького законодавства, судові конфлікти, де бере участь держава, мають бути врегульовані відповідно до Медіаційного закону та правил судових розбіжностей. В розгляді таких справ від держави виступає податкова служба, що винесла рішення. Міністерство має право надавати директиви щодо ролі держави як сторони у справі, а також в деяких ситуаціях може саме виступати в ролі такої сторони або делегувати цю роль іншому органу [8].

У випадку юридичних розбіжностей, сторони можуть домовитися про позасудову медіацію, відповідно до вказаного Закону. Домовленість повинна бути зафіксована в письмовій формі, підписана обома сторонами та вказувати на намір застосувати позасудову медіацію. Втім, договір, укладений до моменту виникнення правового спору, не має обов'язкової сили. Сторони мають право в будь-який час вимагати припинення позасудової медіації. Вони також можуть визначити, хто буде медіатором, або процес його вибору. За згодою сторін, окружний суд призначає одного з судових медіаторів. Відмова суду в призначенні медіатора може бути спільно оскаржена сторонами. Медіатори та їх помічники мають право вимагати передоплати за свої послуги [2, с. 65-66].

Норвезький досвід застосування медіації у податкових спорах дозволяє сфокусувати увагу на деяких аспектах, що стосуються суб'єктів медіації, вибору медіатора та деяких процедурних моментів. По-перше, Норвезька податкова служба виступає в якості

сторони у розгляді справи від імені держави. Це включає можливість видачі інструкцій, що стосуються ролі сторони, або, в окремих випадках, перенесення ролі сторони на інший орган. По-друге, сторони можуть домовитися про те, хто буде виступати в якості медіатора, або про порядок його призначення. Окружний суд може призначити медіатора за проханням сторін. Відповідальність за оплату медіатора зазвичай розподіляється між сторонами, хоча суд може встановити гонорар медіатора. По-третє, процес медіації відбувається окремо від судового засідання, і медіатор визначає порядок обговорення при урахуванні доказів. По-четверте, сторони можуть брати участь в медіації особисто або через уповноважених представників. Порядок проведення медіації визначається медіатором за згодою сторін. Медіатор діє неупереджено та сприяє мирному врегулюванню конфлікту.

Податкові органи Нідерландів також використовують медіацію як альтернативний метод вирішення спорів. Медіатори – це працівники цих органів, але, насправді, у питаннях медіації вони автономні. У 2005 році Нідерланди впровадили новий підхід до податкових конфліктів за допомогою медіації. Відповідне повідомлення було включено в офіційний лист Міністерства фінансів DGB 2005-01109, де описувалося проведення експерименту в чотирьох областях. В ході року, 75 податкових спорів було вирішено за допомогою медіації, із них 80% завершилися успішно. У випадку невдалої медіації, обидві сторони мали право звернутися до суду.

З 3 квітня 2007 року кожен суд в цій країні може запропонувати сторонам можливість вирішення податкових спорів за допомогою медіації. Основна відмінність медіації від судового розгляду полягає у відсутності «переможця» і «переможеного», що знижує ризик для обох сторін. Медіація має на меті досягнути взаємоприйняттого рішення з підтримкою кваліфікованого посередника.

Медіація має безліч переваг: швидкість вирішення спору, доступність, низька вар-

тість, активна участь учасників у пошуку рішення, мінімізація негативного впливу на відносини між сторонами, добровільність участі. Медіація застосовується, коли відносини між податковим інспектором і платником податків натягнуті, виникає непорозуміння, яке може призвести до звернення сторони до суду, що веде до ескалації конфлікту ще далі. Медіацію може бути застосовано в ході аудиту, процедури опротестування, процедури оскарження.

З метою полегшення роботи судів, офіційний урядовий сайт Нідерландів, який представляє структуру судової системи та інформацію про її роботу, містить детальний опис медіаційних процедур і закликає сторони використовувати цей метод для вирішення спорів, включаючи ті, що вже розглядаються в судах [4, с. 78]. Медіацію може бути ініційовано і до, і під час судового процесу. Насправді суддя податкового суду може внести пропозицію медіації. Але характер даної процедури залишається добровільним.

Проте основним обмеженням для проведення медіації в Нідерландах є кримінальна відповідальність за діяння. Складні випадки, для яких ще не було судових рішень на користь будь-якої сторони, тобто прецедентів, також є перешкодою для медіації. За голландською практикою, медіацію можна впровадити на будь-якій стадії конфлікту, включаючи етап початкового дослідження чи перевірки адміністративними органами [5, с. 5].

Медіація надається в якості додаткової послуги під час судової процедури. При цьому медіатор отримує фіксовану плату, яка напряму сплачується Міністерством Юстиції. Плата за медіацію в рамках надання правової допомоги визначається на основі доходу сторін. Якщо обидві сторони мають право на отримання юридичної допомоги, вони обидві сплачують внесок залежно від їх доходів, так само як і за судові процедури.

Використання медіації в Німеччині досить розвинене, і ця країна має значний досвід впровадження цієї форми вирішення спорів.

Це було підтверджено успішним пілотним проектом, що призвів до прийняття «Закону про сприяння медіації та іншим позасудовим процедурам врегулювання спорів» у 2012 році. Відповідно до цього закону, медіація визначена як структурований процес, в якому сторони добровільно та автономно шукають взаємне вирішення спору за допомогою медіатора або медіаторів [11].

У Німеччині практикуються три основні види медіації [3, с. 75]: а) стандартна позасудова медіація, що відбувається без втручання суду; б) позасудова медіація за пропозицією суду, коли суд пропонує сторонам спробувати медіацію перед судовим розглядом; в) медіація при судовому примиренні сторін, коли медіація відбувається під час судового процесу з метою досягнення примирення сторін. Сторони можуть звернутися до медіації як на основі згоди, так і на основі попередньої домовленості у договорі.

У контексті податкових спорів, в Німеччині діє обов'язковий досудовий розгляд, який є формою внутрішнього самоконтролю державних органів. Платник податку повинен в обов'язковому порядку звернутися до податкового органу, і лише після цього має право звернутися до суду. Такий порядок призводить до того, що більшість податкових спорів вирішуються на досудовій стадії, і лише 5-10% таких справ потрапляють до суду [1, с. 170].

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 меді-

ації. Тому в Німеччині рекомендується явно домовитися про зупинення строку давності. Якщо позасудові варіанти вирішення спору були вичерпані, можна звернутися до суду.

Висновки. У ході дослідження процедур застосування медіації при вирішенні податкових спорів у країнах центральної і північної Європи було зроблено низку висновків. По-перше, визначено два концептуальні підходи до розуміння податкової медіації: а) як альтернативний, відмінний від адміністративного та судового, спосіб вирішення податкових спорів із залученням медіаторів, що мають відповідні професійні навички; б) як процедурну діяльність учасників податкових відносин із обов'язковим залученням нейтральної сторони – медіатора, в рамках якої вивчаються можливості досягнення компромісного рішення, що не виключає участі юрисдикційних органів у прийнятті рішення.

По-друге, встановлено надзвичайну ефективність німецької моделі медіації при вирішенні податкових спорів, яка передбачає три основні форми медіації: а) стандартну позасудову медіацію; б) медіацію за пропозицією суду; в) медіацію під час судового примирення. У контексті податкових спорів, обов'язковий досудовий розгляд призводить до того, що більшість податкових спорів вирішується на досудовій стадії.

По-третє, варто виділити низку першочергових кроків, що можуть сприяти запровадженню ефективних механізмів медіації при вирішенні податкових спорів в Україні: а) розробка методики відбору фахівців у якості медіаторів із урахуванням професійних, етичних та економічних аспектів їх діяльності (оплата труда медіаторів); б) формування нової структури із урахуванням бельгійського досвіду застосування медіації (служби податкової медіації); в) розробка та нормативне закріплення змін до ключових нормативних актів, нормами яких регламентовано процедурну та процесуальну сторони вирішення спорів, що витікають із відносин сплати податків і зборів, їх адміністрування.

Анотація. У статті висвітлено низку питань, пов'язаних із концептуальною можливістю імплементації досвіду країн центральної та північної Європи щодо застосування медіації при вирішенні податкових спорів у сучасні українські реалії. Систематизовано наукові підходи до визначення сутності медіації, охарактеризовано динаміку розвитку наукової думки та практичних шляхів, спрямованих на впровадження медіації в Україні.

Пильна увага приділена процедурним особливостям застосування медіації при вирішенні податкових спорів у Бельгії, Нідерландах, Федеративній Республіці Німеччина та Норвегії. Зокрема, визначено позитивний досвід Бельгії, яка ефективно використовує медіацію в податкових конфліктах з 2007 року, що призвело до значного зростання вирішення податкових спорів через медіацію. Норвезький досвід в сфері податкової медіації свідчить про значну увагу на ролі держави як сторони конфлікту, процедурах вибору медіатора та розподілі відповідальності за оплату його послуг, а також на забезпеченні неупередженості та справедливості медіації. Особливістю системи є можливість домовленості між сторонами про позасудову медіацію, регулювання процесу медіації медіатором, і, за необхідності, призначення медіатора окружним судом.

Підкреслено специфічний механізм податкової медіації у Нідерландах, де вона використовується як альтернативний метод вирішення спорів з медіаторами які є працівниками податкових органів, але автономні у вирішенні конфліктів. Цей метод спрямований на досягнення взаємоприйняттого рішення без визначення переможця і переможеного, що зменшує ризик для обох сторін і має багато переваг, зокрема швидкість, доступність, низьку вартість, та мінімізацію негативного впливу на відносини між сторонами. Охарактеризовано ефективність застосування медіації у Німеччині, яка на законодавчому рівні запровадила відповідні механізми ще у 2012 році.

Ключові слова: альтернативні способи вирішення спорів, контролюючі органи, медіатор, медіація, оподаткування, податковий спір, податкові відносини, податок, суд.

Zaverukha O. B. Application of mediation in resolving tax disputes: the experience of Central and Northern European countries

Summary

The article sheds light on several issues related to the conceptual feasibility of implementing the experience of Central and Northern European countries regarding the use of mediation in resolving tax disputes in the current Ukrainian context. Scientific approaches to defining the essence of mediation are systematized, and the dynamics of the development of scientific thought and practical pathways aimed at introducing mediation in Ukraine are characterized.

Special attention is given to procedural peculiarities of applying mediation in resolving tax disputes in Belgium, the Netherlands, the Federal Republic of Germany, and Norway. Particularly, the positive experience of Belgium is identified, where mediation has been effectively utilized in tax conflicts since 2007, leading to a significant increase in tax dispute resolutions through mediation starting in 2010. The Norwegian experience in tax mediation emphasizes the role of the state as a party to the conflict, procedures for mediator selection, allocation of responsibility for payment of mediator services, as well as ensuring impartiality and fairness of mediation. A notable feature of the Norwegian system is the possibility of parties agreeing on extrajudicial mediation, the regulation of the mediation process by the mediator, and, if necessary, the appointment of a mediator by a district court.

The unique mechanism of tax mediation in the Netherlands is underscored, where it is used as an alternative method for resolving disputes with mediators who are employees of tax authorities but autonomous in conflict resolution. This method aims to achieve a mutually acceptable resolution without determining winners and losers, thereby reducing risks for both parties and offering numerous advantages, such as speed, accessibility, low cost, and minimizing negative impacts on relationships

between the parties. The effectiveness of mediation application in Germany, where corresponding mechanisms were legislatively introduced in 2012, is also characterized.

Key words: alternative methods of dispute resolution, regulatory bodies, mediator, mediation, taxation, tax dispute, tax relations, tax, court.

Список використаних джерел:

1. Досанова Ф.П. Альтернативні форми досудового врегулювання суперечок, які витікають з публічних правовідносин: зарубіжний досвід і використання у Республіці Казахстан. *Вісник Інституту законодавства РК*. №5 (54). 2018. С. 167-173.
2. Дяченко Г. В., Резнік О. М. Запровадження інституту медіації як альтернативного способу вирішення спорів у податковій сфері. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2017. № 2 (56). С. 63-67.
3. Єфіменко Л. Л., Тарасюк О. Б. Медіація як спосіб вирішення податкових спорів: досвід США та Німеччини. URL: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2019/2_2019/14.pdf (дата звернення 15.12.2022)
4. Койчева О. С. Перспективи медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. Випуск №3. 2019. С. 72-81.
5. Красіловська В. Умови застосування медіації для врегулювання спорів з органами публічної влади: вітчизняний і зарубіжний аспекти. *Теорія та практика державного управління*. 2015. Вип. 4(51). С. 1-8
6. Курило В. О. Альтернативні процедури вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. № 4. С. 58-67.
7. Мельник Н.М. Досудове врегулювання податкових спорів: Кваліфікаційна робота магістра. Суми, 2019. 113 с. С. 54, 76.
8. Act of 17 June 2005 № 90 relating to mediation and procedure in civil disputes (The Dispute Act), Chapter 7 (Non-judicial mediation), Section 7-1 (Chapter 7. Non-judicial mediation). URL: https://lovdata.no/dokument/NLE/lov/2005-06-17-90/KAPITTEL_2#KAPITTEL_2 (date of reference: 15.12.2022)
9. Bobrowicz M. *Mediacje gospodarcze – jak mediowaz i przekonywaz*. Warszawa, 2004. P. 13-14.
10. Folberg J. *Resolving disputes. Theory, practice and law* / D. Golann, L. Kloppenberg, T. Stipanjwich. New York, 2005. 450 p.
11. Gesetz zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung. *Bundesgesetzblatt Jahrgang 2012 Teil I Nr. 35, ausgegeben zu Bonn am 25. Juli 2012*. S. 1577. URL: http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl112s1577.pdf (date of reference: 15.12.2022)
12. Law of 25 April 2007 on miscellaneous provisions. URL: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/legislation (date of reference: 15.12.2022).
13. Rau A. *Processes of disput solution. The role of Lawyers*. Third edition / A. Rau, T Sherman. New York. 2002. 1024 p.