

ІВАНОВСЬКА А. М.

докторка юридичних наук, 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)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8608-5030>

УДК 347.91:347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.1.2.63>

ПОДАТКОВА МЕДІАЦІЯ ТА ІНШІ АЛЬТЕРНАТИВНІ СПОСОБИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

В науковій статті авторка провела наукове дослідження податкової медіації та інших альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні. У статті визначено, що за законодавством держав ЄС органами, уповноваженими здійснювати вирішення податкових спорів є медіатори, призначені судом, податковим органом, визначені самими сторонами податкового спору у відповідній медіаційній угоді, медіатори, які працюють в системі податкових органів або постійно діючий орган при податковій службі. Як правило, такі органи здійснюють розгляд та вирішення широкого кола податкових спорів, за винятком тих, які мають ознаки кримінального правопорушення. Крім цього, в державах ЄС існує інститут фінансового (податкового) омбудсмена як одноособового органу, уповноваженого вирішувати податкові спори в позасудовому порядку. В Україні податкова медіація на жаль не запроваджена, однак в процесі судового розгляду відповідного податкового спору є можливість застосування двох процедур альтернативного вирішення податкового спору: врегулювання спору за участю судді та примирення сторін. Також у Податковому кодексі України передбачаються декілька процедур вирішення спірних питань за участю самого податкового органу: податковий компроміс, попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях та розгляд матеріалів податкової перевірки, в тому числі заперечень до акта перевірки. Крім того, в Україні створено Раду бізнес-омбудсмена як орган, уповноважений розглядати скарги фізичної чи юридичної особи, що провадить підприємницьку діяльність в Україні щодо можливої недобросовісної поведінки податкового органу, яка може передбачати застосування процедури податкової медіації. За клопотанням таких осіб представник Ради бізнес-омбудсмена залучається до розгляду податковими органами скарг платників податків.

Ключові слова: податкові спори, податкові конфлікти, альтернативні способи вирішення спорів, платники податків, податкова медіація, примирення, взаємне узгодження, попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, бізнес-омбудсмен, розгляд заперечень до акта перевірки, врегулювання спорів за участю судді, адміністративне судочинство.

Ivanovska A. M. Tax mediation and other alternative methods of resolving tax disputes in Ukraine

In the scientific article, the author conducted a scientific study of tax mediation and other alternative ways of resolving tax disputes in Ukraine. The article defines



that according to the legislation of the EU countries, the bodies authorized to resolve tax disputes are mediators appointed by a court, a tax authority, determined by the parties to a tax dispute in the relevant mediation agreement, mediators working in the system of tax authorities or a permanent body under the tax service. As a rule, such bodies carry out consideration and resolution of a wide range of tax disputes, with the exception of those that have signs of a criminal offense. In addition, the EU states have the institution of a financial (tax) ombudsman as a one-person body authorized to resolve tax disputes out of court. Unfortunately, tax mediation has not been implemented in Ukraine, but in the process of judicial review of the relevant tax dispute, there is the possibility of using two procedures for alternative resolution of the tax dispute: settlement of the dispute with the participation of a judge and reconciliation of the parties. Also, the Tax Code of Ukraine provides several procedures for resolving disputed issues with the participation of the tax authority itself: tax compromise, preliminary agreement on pricing in controlled transactions, and review of tax audit materials, including objections to the audit report. In addition, the Council of the Business Ombudsman has been established in Ukraine as a body authorized to consider complaints of an individual or legal entity conducting business in Ukraine regarding possible unscrupulous behavior of the tax authority, which may involve the application of the tax mediation procedure. At the request of such persons, a representative of the Business Ombudsman Council is involved in the consideration of tax payers' complaints by the tax authorities.

Key words: *tax disputes, tax conflicts, alternative dispute resolution methods, taxpayers, tax mediation, conciliation, mutual agreement, preliminary agreement on pricing in controlled transactions, business ombudsman, review of objections to the inspection report, 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, які пропонують сторонам спору більш гнучкі та економічні шляхи досягнення згоди, порівняно з судовим чи адміністративним розглядом. Серед основних видів альтернативних способів вирішення податкових спорів Рекомендація 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 виділяє наступні: внутрішній перегляд, примирення, медіація, урегулювання шляхом переговорів та арбітраж. Попри те, що Україна на виконання положень цього документа Ради Європи запровадила медіацію як судову (відповідно до положень Кодексу адміністративного судочинства), так і позасудову (відповідно до положень закону про медіацію), податкова медіація та інші альтернативні способи вирішення податкових спорів ще не впроваджені в українське законодавство, що зумовлює необхідність наукового дослідження напрямків такого впровадження.

Питання вирішення податкових спорів, в тому числі в порядку податкової медіації стало предметом наукових досліджень таких науковців, як О. Й. Бучинський, О. Б. Заверуха, В. О. Курило, А. С. Овчаренко, С. В. Пархоменко-Цироцяниця, А. С. Пашенко, Н. Б. Пацуря, І. І. Подік, А. О. Соколов, . В той же час, наразі замало комплексних наукових досліджень тематики податкової медіації та інших альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні.

Мета статті – дослідження податкової медіації та інших альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні.

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. Альтернативне вирішення спорів (ADR) є узагальнюючим терміном, який застосовується до великої кількості процедур вирішення спорів/конфліктів в позасудовому порядку і передбачає здійснення такого вирішення як правило, недержавним органом чи приватною особою, виходячи з принципів добровільності, нейтральності, конфіденційності, диспозитивності, рівноправності [1]. Зокрема, за законодавством держав ЄС органами, уповноваженими здійснювати вирішення податкових спорів є медіатори, призначені судом, податковим органом, визначені самими сторонами податкового спору у відповідній медіаційній угоді, у Нідерландах – медіатори, які працюють в системі податкових органів, а у Бельгії – постійно діючий орган при податковій службі – Служба податкової медіації [2; 3]. Як правило, такі органи здійснюють розгляд та вирішення широкого кола податкових спорів, за винятком тих, які мають ознаки кримінального правопорушення. Крім цього, в державах ЄС існує інститут фінансового (податкового) омбудсмена як одноособового органу, уповноваженого вирішувати податкові спори в позасудовому порядку (хоча як правило фінансовий омбудсмен вирішує не тільки податкові, а й інші фінансові спори, в тому числі між учасниками фінансового ринку, страхуваними та банківськими установами) [4].

На жаль, в Податковому кодексі України не знайшло своє відображення можливість вирішення податкового спору в порядку медіації [5] (хоча положення Закону України «Про медіацію» не містять обмежень на її здійснення у податкових спорах [6]), а тому фактично податкова медіація в Україні не застосовується. В той же час, окремими законопроектами передбачалася необхідність запровадження процедури медіації як переговорного процесу між платником податків та контролюючим органом, що проводиться при сприянні уповноваженої особи контролюючого органу (медіатора), з метою врегулювання спору шляхом досягнення угоди про податкові зобов'язання. Зокрема, проектом № 1666 від 28 грудня 2014 року пропонувалося передбачити, що платник податків та контролюючий орган, з метою позасудового врегулювання спору шляхом досягнення угоди про податкові зобов'язання, можуть провести за ініціативою платника податків, переговори за участі уповноваженої особи (медіатора). Така процедура відповідно до законопроекту повинна застосовуватися відносно неузгодженого грошового зобов'язання, яке визначене в податковому повідомленні - рішенні або іншому рішенні контролюючого органу, яке оскаржене платником податків в адміністративному порядку протягом строку, необхідного для вирішення спору, але не більше тридцяти днів. Підставою для початку процедури медіації є подання заяви платника податків про необхідність цієї процедури та направлення платнику податків листа контролюючого органу про свою згоду на проведення процедури медіації. Платник податків чи контролюючий орган у будь-який час, без роз'яснення причин відмови, можуть припинити подальше проведення процедури медіації, письмово повідомивши про це іншу сторону. Законопроект визначає, що у разі позитивного закінчення переговорів щодо врегулювання спору і досягнення угоди щодо умов угоди про податкові зобов'язання приймається рішення про досягнення угоди про податкові зобов'язання, яке підписується учасниками процедури медіації. Процедuru позасудового врегулювання податкового спору у порядку медіації встановлює Міністерство фінансів України, його наказами повинні бути врегульовані питання: умов проведення процедури медіації; мінімального розміру спірних неузгоджених грошових зобов'язань по яким може проводитись процедура медіації; вимог до медіаторів. На жаль, на даний час спеціального закону про податкову медіацію прийнято не було, а норми діючого закону про медіацію є занадто загальними, тим більше у ст. 56 Податкового кодексу України передбачає лише два способи вирішення податкового спору: адміністративний та судовий порядок [7].

У випадку адміністративного оскарження рішення податкового органу, якщо 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, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення



до контролюючого органу вищого рівня. Відповідна скарга повинна бути подана протягом десяти днів з дня прийняття оскаржуваного рішення [5].

Також можливим є оскарження рішення податкового органу в судовому порядку – відповідний адміністративний позов може бути подано у шестимісячний строк з дня прийняття відповідного рішення. При цьому, слід зазначити, що у процесі судового розгляду відповідного податкового спору є можливість застосування двох процедур альтернативного вирішення податкового спору. По-перше, сторони під час підготовчого засідання можуть погодитися на пропозицію судді застосувати процедуру врегулювання спору за участю судді. З одного боку проведення врегулювання спору за участю судді не допускається в адміністративних справах, визначених главою 11 розділу II Кодексу адміністративного судочинства, за винятком справ, визначених статтею 267 цього Кодексу, та типових справ, з іншого – податкових спорів у цій главі немає (за винятком випадків вирішення спорів за зверненням самого податкового органу в порядку ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України). Відповідно до ст. 186 Кодексу, проведення врегулювання спору за участю судді здійснюється у формі спільних та (або) закритих нарад, в ході яких суддя спрямовує проведення врегулювання спору за участю судді для досягнення сторонами примирення, пропонує сторонам надати пропозиції щодо шляхів мирного врегулювання спору та здійснює інші дії, спрямовані на мирне врегулювання сторонами спору, в тому числі може запропонувати сторонам можливий шлях мирного врегулювання спору. Інша процедура, яка застосовується з метою вирішення податкового спору – примирення сторін. Допускається врегулювання спору на підставі взаємних поступок через ухвалення спільної заяви про примирення або подання до суду заяви однієї сторони про умови примирення та письмової згоди іншої сторони з умовами примирення, які затверджуються ухвалою суду про затвердження умов примирення [8].

Слід зазначити, що у Податковому кодексі України передбачаються декілька процедур вирішення спірних питань за участю самого податкового органу. Такими процедурами є зокрема:

а) податковий компроміс, тобто режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності; ця процедура здійснюється за заявою платника податків у письмовій формі до контролюючого органу про намір досягнення податкового компромісу, у разі узгодження податковим органом податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні, та сплати платником податків узгоджених податкових зобов'язань вважається, що відповідне податкове зобов'язання не підлягає оскарженню, а тому можна говорити про припинення податкового спору (підрозділ 9-2 Розділу XX Кодексу);

б) попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, яка передбачає узгодження критеріїв для визначення відповідності умов контрольованих операцій, що здійснюються або будуть здійснені великим платником податків, принципу «витягнутої руки» на підставі договору на обмежений строк (п. 39.6 ст. 36 Кодексу);

в) розгляд матеріалів податкової перевірки, в тому числі заперечень до акта перевірки, які подаються у разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки (п. 86.7 ст. 86 Кодексу) [5].

Крім цього, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 р. № 691 «Про утворення Ради бізнес-омбудсмена» було утворено Раду бізнес-омбудсмена як постійно діючий консультативно-дорадчий орган Кабінету Міністрів України, утворений з метою сприяння прозорості діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також суб'єктів підприємництва, що перебувають у сфері їх управління, запобігання корупційним діям та/або іншим порушенням законних інтересів суб'єктів підприємництва [9]. Серед завдань Ради бізнес-омбудсмена основними є: а) представництво та захист інтересів бізнесу у державних органах; б) розгляд скарг від суб'єктів підприємництва на дії, бездіяльність та рішення органів державної влади та органів місцевого



самоврядування, суб'єктів господарювання, що належать до сфери їх управління, а також їх посадових осіб; в) надання органам державної влади та органам місцевого самоврядування рекомендацій щодо вдосконалення та поліпшення умов провадження підприємницької діяльності, запобігання корупційним діянням та/або іншим порушенням законних інтересів суб'єктів підприємництва [10]. Відповідно до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 916, до розгляду податковими органами скарг платників податків обов'язково залучається представник Ради бізнес-омбудсмена (у разі наявності відповідного клопотання від платника податків) [11]. Крім цього, відповідно до п. 7 Регламенту Ради бізнес-омбудсмена будь-яка фізична особа або юридична особа, що провадить підприємницьку діяльність в Україні (суб'єкти підприємництва) може подати скаргу бізнес омбудсмену щодо можливої недобросовісної поведінки, яка повинна бути розглянута і вирішена протягом трьох місяців. При цьому, де це доцільно та якщо є співпраця з боку відповідних сторін, бізнес-омбудсмен докладає зусиль, щоб допомогти сторонам досягнути мирового врегулювання питань, що є предметом їхнього спору (застосувати процедуру медіації). У випадку якщо мирове рішення досягнуто, бізнес-омбудсмен може припинити розгляд. Досягнення мирового врегулювання у такому випадку не перешкоджає бізнес омбудсмену вносити свої власні окремі пропозиції або рекомендації [12].

Висновки. Отже, на підставі проведеного наукового дослідження можемо дійти висновків, що за законодавством держав ЄС органами, уповноваженими здійснювати вирішення податкових спорів є медіатори, призначені судом, податковим органом, визначені самими сторонами податкового спору у відповідній медіаційній угоді, медіатори, які працюють в системі податкових органів або постійно діючий орган при податковій службі. Як правило, такі органи здійснюють розгляд та вирішення широкого кола податкових спорів, за винятком тих, які мають ознаки кримінального правопорушення. Крім цього, в державах ЄС існує інститут фінансового (податкового) омбудсмена як одноособового органу, уповноваженого вирішувати податкові спори в позасудовому порядку. В Україні податкова медіація на жаль не запроваджена, однак в процесі судового розгляду відповідного податкового спору є можливість застосування двох процедур альтернативного вирішення податкового спору: врегулювання спору за участю судді та примирення сторін. Також у Податковому кодексі України передбачаються декілька процедур вирішення спірних питань за участю самого податкового органу: податковий компроміс, попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях та розгляд матеріалів податкової перевірки, в тому числі заперечень до акта перевірки. Крім того, в Україні створено Раду бізнес-омбудсмена як орган, уповноважений розглядати скарги фізичної чи юридичної особи, що провадить підприємницьку діяльність в Україні щодо можливої недобросовісної поведінки податкового органу, яка може передбачати застосування процедури податкової медіації. За клопотанням таких осіб представник Ради бізнес-омбудсмена залучається до розгляду податковими органами скарг платників податків.

Список використаних джерел:

1. Пацуря Н. Б. Альтернативне вирішення страхових спорів: доцільність реновації позасудових процедур. *Координата* (18.02.2020). URL: <https://coordynata.com.ua/alternativne-virissen-na-strahovih-sporiv-docilnist-renovacii-pozasudovih-procedur>.
2. 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.
3. Заверуха О. Б. Застосування медіації при вирішенні податкових спорів: досвід країн Центральної та Північної Європи. *Правові новели*. 2023. № 20. С. 87-92.
4. Тринчук В. В., Гориславець П. А., Горбова Х. В., Зелениця І. М. Фінансовий омбудсмен і його роль у питаннях захисту прав споживачів на страховому ринку Польщі. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2018. № 3(26). С. 268–280.



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. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури медіації): законопроект від 28 грудня 2014 року № 1666. *Liga 360*. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JH1AA00A?an=3>.
8. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року (у редакції закону від 3 жовтня 2017 року, із наступними змінами та доповненнями). *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.
9. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена: Постанова Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 р. № 691. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-п#Text>.
10. Пашенко А. С. Участь бізнес-омбудсмена в податкових спорах. *Асоціація правників України*. URL: https://uba.ua/documents/events/2019/2019_05_17/Анна_Пашенко.pdf.
11. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 916. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>.
12. Регламент Ради бізнес-омбудсмена. Затверджений Протоколом №1 засідання Наглядової ради Ради бізнес-омбудсмена від 18 травня 2015 року (із наступними змінами та доповненнями). *Рада бізнес-омбудсмена*. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/08/rules-of-procedure_boc-final_2023_ukr-1.pdf.

