

Голоядова Т. О.,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри конституційного права та державного управління  
Інституту національного та міжнародного права  
Міжнародного гуманітарного університету

## ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МЕДІАЦІЇ ДЛЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

**Анотація.** Стаття присвячена висвітленню перспектив застосування в Україні процедури медіації для вирішення податкових спорів. Розглянуті сучасні механізми досудового врегулювання спору між платником податку та державним фіскальним органом і законопроекти про медіацію в Україні. Сьогодні можна констатувати, що необхідність запровадження інституту примирення (медіації) підтримується широким колом фахівців. Підтримка ґрунтується на позитивних результатах практики застосування інституту примирення в багатьох країнах світу, які свідчать про його ефективність. Також це відповідає загальній позиції України щодо гармонізації національного законодавства із законодавством Європейського Союзу, адже питанню примирних процедур присвячена ціла низка рекомендацій і рішень Ради Європи.

**Ключові слова:** медіація, процедура адміністративного оскарження, податковий спір, мораторій, Державна фіскальна служба, платники податків, медіатор, посередництво.

Розвиток медіації у податковій сфері міг би стати одним зі шляхів вирішення спорів, оскільки кількість податкових спорів в Україні щороку зростає. Це пов'язано з низкою об'єктивних і суб'єктивних чинників. До об'єктивних слід віднести змінюваність податкового законодавства в Україні, що призводить до правових конфліктів, а також до нестабільності фіскальної політики. Серед суб'єктивних чинників, які впливають на збільшення кількості податкових спорів, можна виділити зростання правосвідомості населення і, як наслідок, небажання миритися з порушенням своїх прав у сфері справляння обов'язкових платежів, підвищення рівня громадської активності та формування громадянського суспільства, а також нестабільність кадрового складу у фіскальній сфері, прояви корупції тощо. Якщо зважити на те, що і в платника податку, і в державних фіскальних органів завжди залишається альтернатива звернутися до суду за захистом прав, застосування альтернативної процедури (медіації) – це реальний шанс вирішити спір швидко та справедливо для кожного.

Дослідженням питання медіації у вирішенні спорів займалися такі вчені та юристи, як В. Балух, Є. Бершеда, Г. Горіна, О. Гриненко, А. Огренчук, Т. Подковенко, Ю. Притика, А. Єлісєєв, Г. Єрмоєнко, Л. Юхтенко та інші.

Державна система розв'язання фіскальних спорів належним чином не може впоратися із завданням відновлення порушених прав громадян у сфері податкових спорів. На кожного суддю окружного адміністративного суду щороку припадає майже півтори тисячі справ. Усе це потребує запровадження європейських моделей фіскальної конфліктології, долучення до найкращих світових практик розв'язання конфліктів податкового характе-

ру. Поняття «медіація» походить від латинського *mediare* – бути посередником. «Медіація» – це міжнародний загальноживаний термін, що відповідає українському терміну «посередництво». Медіація – це діяльність професійних посередників, які спрямовують учасників юридичного спору до компромісу й урегулювання спору самостійно самими сторонами.

Наприклад, такого розв'язання потребує проблема поширення мораторію на різні види перевірок контролюючими органами підприємств, фізосіб-підприємців, оскільки викликає багато запитань; та й тлумачення законодавства з цього приводу неоднозначне.

Пунктом 3 Прикінцевих положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII встановлено, що у 2015 та 2016 роках перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб – підприємців з обсягом доходів до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами здійснюються виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду або згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України [2]:

– з 1 січня 2015 року на перевірки суб'єктів господарювання, що ввозять на митну територію України та/або виробляють та/або реалізують підакцизні товари, на перевірки дотримання норм законодавства з питань наявності ліцензій, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, відшкодування податку на додану вартість;

– з 1 липня 2015 року на перевірки платників єдиного податку другої та третьої (фізичні особи – підприємці) груп, крім тих, які здійснюють діяльність на ринках, продаж товарів у дрібнороздрібній торговельній мережі через засоби пересувної мережі, за винятком платників єдиного податку, визначених пунктом 27 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, з питань дотримання порядку застосування реєстраторів розрахункових операцій.

Зазначений Закон від 28 грудня 2014 року № 71-VIII направлений на врегулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів.

Водночас пунктом 8 розділу III «Прикінцеві положення» Закону України від 28 грудня 2014 року № 76-VIII «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України», який набрав чинності з 1 січня 2015 року, було встановлено, що перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб – підприємців контролюючими органами (крім Державної фіскальної служби України та Державної фінансової інспекції України) здійснюються протягом січня – червня 2015 року виключно з дозволу Кабінету Міністрів України або за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки. Згідно з пунктами 1, 7 Положення про Державну фіскальну службу Укра-

їни (далі – ДФС), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236, Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [3].

З огляду на поточну дату строк дії вказаної норми Закону України від 28 грудня 2014 року № 76-VIII закінчився.

Крім того, як зазначається в листі Державної регуляторної служби від 27 жовтня 2015 року № 8227/0/20-15, склалась однозначна судова практика під час розгляду спорів, що виникають між контролюючими органами та суб'єктами господарювання, з посиленням на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 28 липня 2015 року № 826/13378/15, який ухвалив рішення про задоволення позовних вимог товариства з обмеженою відповідальністю «Центр «Сонячне ремесло» про визнання протиправним та скасування Наказу Державної служби геології та надр України від 24 червня 2015 року № 173, що був ухвалений під час дії положень Закону України від 28 грудня 2014 року № 76-VIII щодо проведення перевірок контролюючими органами з дозволу Кабінету Міністрів України.

Проте з наведеним твердженням не можна погодитись з огляду на таке.

26 серпня 2015 року постановою Волинського окружного адміністративного суду в справі № 803/2043/15 за позовом фізичної особи – підприємця до Управління Укртрансінспекції у Волинській області про визнання дій протиправними щодо проведеної 24 липня 2015 року рейдової перевірки транспортного засобу «Рута-25» позивачу в задоволенні такого адміністративного позову було відмовлено.

Також 26 жовтня 2015 року постановою Львівського окружного адміністративного суду в справі № 813/4673/15 за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Науково-виробниче підприємство «Маст» до Державної екологічної інспекції у Львівській області, зокрема про визнання протиправними дій Державної екологічної інспекції у Львівській області, які полягають у включенні вказаного товариства до «Плану здійснення заходів державного нагляду (контролю) за додержанням вимог природоохоронного законодавства суб'єктами господарювання у III кварталі, 2015 року», позивачу в задоволенні такого адміністративного позову було відмовлено.

Рішення про відмову в задоволенні наведених позовів аргументовані тим, що обмеження щодо перевірок підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців контролюючими органами відповідно до пункту 8 розділу III «Прикінцеві положення» Закону України від 28 грудня 2014 року № 76-VIII «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України» тривало протягом січня – червня 2015 року. На цей час жодного мораторію на здійснення перевірок, зокрема планових, не передбачено.

З наведеного вбачається відсутність чіткого підходу до визначення сфери застосування мораторію на проведення перевірок, що є наочним прикладом неузгодженості норм податкового законодавства та причиною виникнення конфліктів у податковій площині.

Саме для мінімізації негативних наслідків таких податкових спорів і з метою усунення причин для виникнення податкових спорів у цілому доцільним є введення медіації в Україні.

В Інституті законодавства Верховної Ради України неодноразово обговорювалися актуальні проблеми застосування альтернативного вирішення спорів як комплексної системи методів позасудового вирішення спорів. Лише за 2015 рік проведено низку спільних заходів Інституту законодавства Верховної Ради України та Мюнхенського інституту східноєвропейського права, присвячених цій проблематиці.

У Верховній Раді України зареєстровано три законопроекти, пов'язані з медіацією, які перебувають на різних етапах розгляду. Йдеться про проекти законів «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури медіації)» від 28 грудня 2014 року, «Про медіацію» від 17 грудня 2015 року та альтернативний проект «Про медіацію» від 29 грудня 2015 року. На жаль, розгляд цих нормативних актів наштовхнувся на колізію, з якою вже мали справу польські та німецькі законоборці. Процедура медіації вимагає, з одного боку, встановлення певних норм і правил, а з іншого – забезпечення необхідного простору для автономного вирішення спорів. Пошук збалансованого рішення триває, тому законопроект про медіацію має пройти ретельну перевірку та експертизу. Успішному вирішенню питання впровадження медіації в Україні має сприяти постать медіатора, що потребує особливої уваги, тому що від підготовки і вибору медіаторів залежатиме майбутнє цього правового інституту в нашому суспільстві.

В Україні наявні інституційні механізми альтернативного розв'язання спорів. Йдеться про законодавство щодо третейських судів і спеціальне податкове законодавство, яке не забороняє здійснення альтернативних заходів розв'язання податкового спору. Водночас такі ADR-методи, як арбітраж, медіація, посередництво та інші альтернативні методи вирішення конфліктів, у зазначених сферах не використовуються. Між тим, запровадження таких методів не потребує додаткових витрат із державного бюджету, створення спеціальних інституцій, їх фінансування, формування кваліфікованого кадрового потенціалу. Подібні організаційні механізми та передумови для їх існування вже наявні в Україні й просто потребують актуалізації саме у сфері податкової конфліктології.

Проте для впровадження альтернативних методів вирішення спорів існують законодавчі перепони. Перш за все Закон України «Про третейські суди» прямо забороняє розв'язання публічно-правових спорів у третейських судах, вилучаючи таку категорію справ з юрисдикції арбітражів [2]. Стаття 6 Закону України «Про третейські суди», визначаючи підвідомчість справ третейському суду, чітко забороняє розгляд третейським судом справ, у яких однією зі сторін є орган державної влади, місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа, інший суб'єкт під час здійснення ним владних управлінських функцій на основі законодавства, державна установа чи організація. Наразі розгляд третейським судом такого спору є підставою для скасування рішення.

Доки існує таке обмеження, вести мову про арбітраж у податкових спорах неможливо. Така ситуація є неприйнятною з точки зору державно-приватного партнерства. Адже в ситуації з великими платниками податків, коли йдеться про багатомільйонні податки, припустимо у конкретних випадках передавати спір до арбітражу, навіть подекуди – ad hoc. Водночас суди, хоч би як декларувалися їх незалежність, залиша-

ються однією з гілок державної влади, а отже, певною мірою є заінтересованою стороною. Тому якщо для вирішення спору запросять як третейських суддів шанованих експертів, науковців, у т. ч. закордонних фахівців, то рівень довіри до такого рішення буде вищим.

Не применшуючи ролі державних судів, слід зазначити, що в деяких випадках спір міг би вирішуватись арбітражем. Для запровадження арбітражу в податкових спорах необхідна зміна третейського законодавства та розробка механізмів розв'язання податкових спорів арбітражними інституціями. Після цього при фіскальних органах можуть бути акредитовані третейські інституції, які зможуть надавати допомогу в розв'язанні згаданих спорів.

Добровільну медіацію як альтернативний спосіб можливо запровадити і без зміни чинного законодавства на рівні законів. Для цього достатньо видати відомчий нормативний акт Державною фіскальною службою і створити медіаційні центри при кожному територіальному органі державної фіскальної служби, запросивши туди під наглядом громадськості відомих фахівців, які користуються повагою бізнесу і державних структур, а також створивши відкриті списки фахівців-медіаторів, яких сторони могли би обирати на власний розсуд. Для цього достатньо наказом голови Державної фіскальної служби змінити процедури та регламенти адміністративного розгляду скарг фіскальними органами.

Сьогодні необхідно запозичити згаданий досвід розвинених країн і запровадити обов'язкову досудову медіацію. Це можливо лише за умови зміни відповідних процесуальних кодексів і законів з метою запровадження процедури досудової медіації в податкових і митних спорах між платниками податків та органами Державної фіскальної служби України. Введення такої процедури дало б можливість зменшити кількість податкових і митних спорів, які направляються в суди, що зменшило б навантаження на суддів, збільшило кількість надходжень до бюджету за рахунок податків, які сплачуються в результаті досягнення примирення, та знизило тиск на бізнес, під час винесення податкових повідомлень – рішень органами Державної фіскальної служби.

Слід зазначити, що процедура медіації в податкових справах вже давно використовується в багатьох країнах світу, зокрема в Німеччині, Бельгії, США, Великобританії, Нідерландах та інших країнах.

На думку Г. Горіної, у представленому українському законопроекті від 28 грудня 2014 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури медіації)» процедура медіації не є чітко прописаною. Як і в процедурі адміністративного оскарження, рішення контролюючого органу є вирішальним. При цьому жодного обґрунтування свого рішення контролюючий орган не надає. Наприклад, відмова в укладенні угоди про податкові зобов'язання на запропонованих платником умовах не пояснюватиметься та не обґрунтовуватиметься. Хто такий медіатор? Жодних особливостей чи порядку призначення такої особи не визначено. Проте в проекті зазначається: виконання функцій медіатора може здійснюватися не тільки уповноваженою особою контролюючого органу, але й незалежною особою, котра відповідає встановленим вимогам, які не прописані. А значить, незалежні медіатори податковими медіаторами стати не зможуть. Відповідно, медіаторами стануть виключно уповноважені особи контролюючого органу.

Якщо говорити з позиції добросовісних платників податків, то їхні шанси довести свою правоту в досудовому порядку дійсно незначні. Як наслідок, це нівелює значення адміністративного оскарження як механізму захисту прав платників, і вони змушені використовувати складніший шлях судового оскарження. Тому сьогодні суди «завалені» податковими спорами, і процеси можуть тягтися роками, а тривалість процедури оскарження використовується несумлінними платниками для затягування строків сплати зобов'язань, а в окремих випадках – для виведення з підприємства активів та доведення його до банкрутства. У результаті бюджет або отримує кошти зі значним запізненням, або не отримує взагалі. В умовах сучасної кризової економіки це недопустима розкіш [8].

В Україні медіацію в адміністративних справах, особливо в податкових, часом сприймають як взагалі щось неможливе [10]. Досвід країн Старого світу говорить про інше. Зокрема, на рівні Європейського Союзу видано рекомендації Ради Міністрів країнам-учасникам щодо альтернативи судовому розгляду спорів між адміністративними органами та приватними особами.

Наступним кроком має бути створення можливості шляхом законодавчого закріплення процедури медіації в Україні для вирішення податкових спорів, а це потребуватиме вивчення світового досвіду.

#### **Висновки:**

1. Відсутність чіткого підходу до визначення сфери застосування мораторію на проведення перевірок контролюючими органами в Україні є доволі наочним прикладом неузгодженості норм податкового законодавства та причиною виникнення конфліктів у податковій площині. Саме для мінімізації негативних наслідків таких податкових спорів зокрема і з метою усунення причин для виникнення податкових спорів у цілому доцільним є введення медіації в Україні.

2. Необхідне запровадження широкого спектру способів альтернативного вирішення спорів: від омбудсмена та переговорів до медіації. Тобто треба вибудовувати комплексну систему управління спорами і конфліктами (внутрішніми і зовнішніми) у сфері оподаткування. Медіаційну домовленість треба дублювати в мировій угоді, яка підписується сторонами в суді. Суд у цьому випадку буде гарантом законності домовленостей.

3. Необхідно запровадити незалежний і прозорий порядок акредитації медіаторів, їхнього призначення для участі в процесі; запропонувати систему, яка надає платнику вибір: медіатори при державному апеляційному органі, медіатори присудові, медіатори при громадських організаціях тощо. Необхідно акредитувати медіаторів при державних органах, які працюють з податковими спорами.

4. Переговори не є процесом, суворо регламентованим законодавством. Водночас для підвищення рівня довіри, забезпечення безпеки платників податків і державних службовців краще було б інституалізувати медіацію через нормативно-правові акти.

5. Запровадження процедури медіації – це позитивний крок до взаємодії та взаєморозуміння платників податків і контролюючих органів в Україні. Ефективне запровадження медіації допомогло б державі відновлювати довіру платника податку до державних фіскальних органів, а фіскальним органам – вибудовувати партнерські відносини з платниками податків, швидко отримувати справедливі суми оподаткування до бюджету, а платникам податків – мати ефективний процес пошуку справедливого рішення на принципах паритетності сторін.

*Література:*

1. Податковий кодекс України Верховна Рада України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (в ред. від 20.09.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Третейські суди : Закон України від 11.05.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1701-15>.
3. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 (в ред. від 07.08.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
4. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України від 23.04.2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.
5. Кодекс адміністративного судочинства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/main>.
6. Про практику застосування адміністративними судами окремих положень Кодексу адміністративного судочинства України під час розгляду адміністративних справ : Постанова Пленуму Вишого адміністративного суду України № 2 від 6.03.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/main>.
7. Дендорфер Р. Коммерческая медиация: теория и практика : сб. ст. / Р. Дендорфер / под. ред. С. Загайновой, В. Аболонина. – М. : Инфо-ропик Медиа, 2012. – 127 с.
8. Єрьоменко Г. Податкова mediaція: досвід і перспективи впровадження/ Г. Єрьоменко, А. Заїченко // Юрист & Закон. – 2014. – № 25. – С. 17–21.
9. Муза О. Деякі аспекти використання mediaції в адміністративному судочинстві України / О. Муза // Університетські наукові записки. – 2011. – № 4. – С. 239–244.
10. Юхтенко Л. Досудове врегулювання спору шляхом проведення переговорів за допомогою судді в адміністративному судочинстві: сутність та проблеми запровадження / Л. Юхтенко // Юрид. вісн. – 2013. – № 3. – С. 106–112.
11. Ясиновський І. Характеристика моделей mediaції в розвинутих країнах / І. Ясиновський // Юрид. вісн. – 2014. – № 4. – С. 94–98.
12. Експерти СНД про mediaцію, практиці її застосування, проблеми і перспективи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lcgroup.com.ua/news/publications/947/>.
13. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури mediaції) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=53239](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53239).
14. Податкова mediaція: досвід і перспективи впровадження [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko\\_Zaichenko\\_U&Z.pdf](http://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko_Zaichenko_U&Z.pdf).
15. Медиация и налоговые изменения: главное не навредит! [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://jurliga.ligazakon.ua/news/2015/3/5/125280.htm>.

**Голоядова Т. А. Перспективы внедрения медиации для разрешения налоговых споров в Украине**

**Аннотация.** Статья посвящена освещению перспектив применения в Украине процедуры медиации для разрешения налоговых споров. Рассмотрены современные механизмы досудебного урегулирования спора между налогоплательщиком и государственным фискальным органом и законопроекты о медиации в Украине. Сегодня можно констатировать, что необходимость введения института примирения (медиации) поддерживается широким кругом специалистов. Поддержка основывается на положительных результатах практики применения института примирения во многих странах мира, свидетельствуют о его эффективности. Также это соответствует общей позиции Украины относительно гармонизации национального законодательства с законодательством Европейского Союза, ведь вопросу примирительных процедур посвящена целый ряд рекомендаций и решений Совета Европы.

**Ключевые слова:** медиация, процедура административного обжалования, налоговый спор, мораторий, Государственная фискальная служба, налогоплательщики, медиатор, посредничество.

**Goloyadova T. Prospects for the introduction of mediation to resolve tax disputes in Ukraine**

**Summary.** The article is devoted to covering the prospects for application in Ukraine mediation to resolve tax disputes. Considered the modern mechanisms of pre-trial settlement of a dispute between a taxpayer and the State fiscal authority and draft laws on mediation in Ukraine. Today you can confidently state that the need for the introduction of the Institute of conciliation (mediation) supported by a wide range of specialists. Support is based on the positive results of the practice of reconciliation institute in many countries around the world attest to its effectiveness. It also meets the General position of Ukraine concerning the harmonization of national legislation with the legislation of the European Union, because the question of reconciliation procedures dedicated to a number of the recommendations and decisions of the Council of Europe.

**Key words:** mediation, procedure of administrative appeal, tax dispute, moratorium, State fiscal service, taxpayers, mediator.