

Економічні науки

УДК 347.965.42

Тарасюк Олег Борисович

*кандидат економічних наук,
виконуючий обов'язки директора
ДП «Фінінпро»*

Тарасюк Олег Борисович

*кандидат экономических наук,
исполняющий обязанности директора
ГП «Фининпро»*

Tarasyuk Oleg

*PhD in Economics, Acting Director
State Enterprise "Financing of Infrastructural Projects"*

Єфіменко Людмила Леонідівна

*кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник
Науково-дослідний інститут фіскальної політики
Університету ДФС України*

Ефименко Людмила Леонидовна

*кандидат юридических наук, старший научный сотрудник
Научно-исследовательский институт фискальной политики
Университета ГФС Украины*

Yefimenko Lyudmyla

*Candidate of Sciences, Senior Researcher
Research Institute of Fiscal Policy of
University of DFS of Ukraine*

**МЕДІАЦІЯ ЯК СПОСІБ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ:
ДОСВІД США ТА НІМЕЧЧИНИ**

**МЕДІАЦІЯ КАК СПОСОБ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ:
ОПЫТ США И ГЕРМАНИИ**
**MEDIATION AS A WAY FOR SOLVING TAX DISPUTES: THE US AND
GERMANY EXPERIENCE**

***Анотація.** У статті узагальнено досвід США та Німеччини щодо практичного застосування інституту медіації в податкових правовідносинах. Охарактеризовано сутність та особливості даної процедури під час врегулювання податкового спору, зокрема окреслено доцільність застосування медіації у сфері податкових правовідносин в Україні.*

***Ключові слова:** альтернативне врегулювання спорів, податкова медіація, податкові спори, досудове врегулювання спору, світові тенденції застосування податкової медіації.*

***Аннотация.** В статье обобщен опыт США и Германии по практическому применению института медиации в налоговых правоотношениях. Охарактеризованы сущность и особенности данной процедуры во время урегулирования налогового спора, в том числе обозначены целесообразность применения медиации в сфере налоговых правоотношений в Украине.*

***Ключевые слова:** альтернативное урегулирование споров, налоговая медиация, налоговые споры, досудебное урегулирование спора, мировые тенденции применения налоговой медиации.*

***Summary.** The article summarizes the experience of the USA and Germany on the practical application of the mediation institute in tax legal relations. The essence and peculiarities of this procedure during the settlement of a tax dispute are described, in particular, the expediency of the application of mediation in the field of tax legal relations in Ukraine is outlined.*

Key words: *alternative dispute resolution, tax mediation, tax disputes, pre-court dispute resolution, world trends of tax mediation use.*

Постановка проблеми. На сьогоднішній день медіація є доволі актуальною темою для обговорення в українських правових колах, у тому числі є однією з найпопулярніших форм урегулювання конфліктів у всьому світі. Незважаючи на те, що Україна перебуває тільки на початковому етапі формування вітчизняної моделі закріплення інституту медіації, все таки ідеї упровадження цього інституту в систему українського законодавства підтримують як науковці, так і практики. Потрібно зазначити, що такий інтерес є цілком доречний, так як це відповідає прагненням України інтегрувати до Європейського Союзу й адаптувати своє законодавство до європейського. З моменту набуття Україною незалежності відбулися позитивні зміни в системі законодавства, судоустрою і судочинства, що безпосередньо пов'язано з вирішенням різних видів конфліктів, а уміння домовлятися стає прерогативою у більшості соціальних верств населення. Особливої уваги потребує питання застосування альтернативних способів врегулювання спорів, зокрема щодо розв'язання податкових спорів (оскарження рішень податкових органів в адміністративному порядку, судовий розгляд).

Стан дослідження. В сучасному світі виникає велика кількість спорів, а особливо це стосується податкової сфери. Все це потребує нових способів їх вирішення як судовою системою, так і позасудовими способами. Міжнародний досвід свідчить, що подолати такі суперечки можливо не тільки шляхом застосування традиційного судочинства, але й застосовуючи при цьому альтернативні способи вирішення спору. У вітчизняній науковій літературі відсутні комплексні дослідження інституту альтернативного вирішення податкових спорів, тому сьогодні нагальною є потреба у глибокому теоретичному осмисленні правової природи застосування медіації

в податкових правовідносинах, ефективність її використання та перспектив запровадження в Україні шляхом аналізу позитивного міжнародного досвіду.

Формулювання цілей статті. Метою цієї статті є аналіз правового забезпечення й практики застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів в США та Німеччині, виявити позитивні та негативні фактори запровадження даної процедури у сфері податкових правовідносин в Україні.

Виклад основного матеріалу. Як свідчить сучасна практика, основною причиною виникнення конфліктних ситуацій у податкових правовідносинах є постійне протистояння між інтересами платника податків та податковим органом, який спрямовує основну свою діяльність на задоволення публічних інтересів суспільства. Потрібно звернути увагу, що сучасний адміністративний порядок розгляду податкового спору є також недосконалим та не в повному обсязі може забезпечити дотримання таких основоположних принципів як об'єктивність та незалежність. У даному випадку більшість спірних питань розглядається через прийняття рішення в односторонньому порядку податковим органом. Знову таки, що стосується судового розгляду, то негативним тут є потреба у значних публічних ресурсах для реалізації відповідної процедури та тривалий час проведення. На відміну від загальноприйнятих судових процедур вирішення спірних питань в податкових правовідносинах, особливістю та прерогативою альтернативного способу вирішення спору є мінімізація витрат на розгляд спорів в межах найкоротших строків.

Нині альтернативні способи вирішення податкових спорів широко застосовуються у зарубіжних країнах, зокрема шляхом застосування податкової медіації. На нашу думку, для розуміння того як саме працює механізм вирішення податкових спорів шляхом застосування податкової медіації, доцільно проаналізувати закріплення інституту медіації та його

реалізації в тих країнах, де вона є ефективною та має давні традиції вирішення спорів.

З-поміж різноманіття альтернативних способів вирішення конфліктних ситуацій в зарубіжних країнах особливої уваги потребує досвід США. Завантаженість судового процесу, тривалість термінів розгляду справ, значні судові витрати та формалізація процедур, які відбувалися в США протягом тривалого часу стали поштовхом до пошуку кращих ніж суд способів вирішення податкових спорів та появу альтернативних методів їх врегулювання. Звичайно, ці способи не є універсальним рішенням і не можуть в повному обсязі замінити звичайне адміністративне і судове оскарження рішень, однак з досвіду США можна зробити висновок, що такі способи є додатковою гарантією захисту прав платника податків, і їх поява в податковому законодавстві та правозастосовній практиці повинно тільки заохочуватися.

Зазначимо, що у 2001 році в США було прийнято «Уніфікований акт про медіацію» (Uniform Mediation Act) [1]. Відповідний нормативно-правовий документ передбачає конфіденційність інформації, повідомленої сторонами під час процедури медіації, однак містить перелік видів інформації, що підлягає розголошенню (стаття 6), а саме:

- інформація, що міститься в угоді, підписана сторонами;
- інформація, яка доступна для громадськості відповідно до чинного законодавства;
- інформація, що припускає загрозу або планування нанесення тілесних ушкоджень іншій особі або вчинення дій насильницького характеру;
- інформація, яка навмисно використовується для планування злочину або замаху на його вчинення, а також для того, щоб приховати сліди скоєного злочину;
- інформація, що вимагається для того, щоб довести або спростувати претензію або скаргу, подану щодо неналежного здійснення

- професійних функцій або вчинення злочинної недбалості медіатором, а також, у деяких випадках, стороною процедури медіації або його представником й іншим учасником процедури під час її проведення;
- інформація, яка вимагається для того, щоб довести або спростувати жорстоке поводження, зневагу або експлуатацію в розгляді, у якому є стороною орган із захисту дітей.

Нині суди США стали основним інструментом в сфері використання механізмів медіації, зокрема це стосується й податкової медіації, тому у більшості випадків залучення сторін до мирного врегулювання спору є прерогативою судової системи цієї країни. Зауважимо, що тільки 5% справ, поданих до суду США, направляються на розгляд, решта вирішуються мирним шляхом. Таким чином, в США вирішення спірних питань у будь-якій сфері мирним шляхом та на добровільних засадах є першоосновою, а система права спрямована саме на добровільність вирішення таких конфліктів.

Цікавим є той факт, що професія медіатора в США є дуже затребувана, під час переговорів завжди залучається медіатор, зокрема медіаційна практика активно висвітлюється у засобах масової інформації. Досить доречним та актуальним є опублікування основних проблемних питань в спеціалізованих журналах, які випускаються щокварталу та надають можливість простим громадянам вивчати практику застосування медіаційних послуг в різних напрямках.

Податкова Служба США пропонує різні програми медіації для розв'язання податкових спорів. Особливістю відповідних програм є те, що вони спрямовані на застосування різних способів щодо вирішення конфліктних ситуацій, а зацікавлена особа має можливість обрати прийнятний для себе спосіб врегулювання спору. Так, наприклад, під час застосування програми швидкої медіації, позитивною стороною є те, що для вирішення виниклої суперечки можна залучати кваліфікованого посередника (медіатора), який вислуховує позиції сторін і на основі цього приймає

рішення, яке влаштовує сторони. Потрібно зазначити, що дана процедура може бути застосована тільки до малого бізнесу, у тому числі кожна зі сторін може зупинити процес в будь-який момент до тих пір, поки угода не укладена. Що стосується великого і середнього бізнесу, то в США у такому випадку для вирішення спірних питань в податковій сфері діє спрощена адміністративна процедура прискореного розгляду податкових спорів (Fast Track Settlement) [2]. Вона є аналогічною процедурі швидкої медіації, однак є доступною для певної категорії платників податків (великі організації та організації з міжнародною участю, малих підприємств та самозайнятих осіб). Потрібно зазначити, що дана процедура застосовується на стадії здійснення податкового контролю щодо платника податків до винесення підсумкового рішення за результатами заходів податкового контролю.

Звертаємо увагу, що законодавством США встановлені певні обмеження для проведення цієї процедури, зокрема це стосується термінів її проведення, який включає 120 днів для спорів за участю великих платників податків з міжнародним елементом та 60 днів для інших випадків. Досить таки зручним є те, що застосування такої процедури здійснюється на добровільних засадах заінтересованих осіб у вирішенні спору, а для початкового етапу її проведення необхідна тільки письмова згода сторін, у тому числі припинити відповідний розгляд спору платник податків може у будь-який момент.

Також досить цікавим є досвід США у сфері вирішення податкових спорів із застосуванням ранньої передачі справи на розгляд, суть якої полягає в можливості її застосування з ініціативи платника податків в період проведення податкової перевірки податкової декларації платника податків. Основною прерогативою такої процедури є те, що на розгляд виносяться тільки спірні питання. Звертаємо увагу, що це не стосується питань, які не викликають суперечок, тому їх податкова перевірка продовжується та не впливає на вирішення спірних питань шляхом застосування медіації.

Якщо узагальнити більшість випадків меж застосування медіації в податкових спорах США, то можна виокремити такі основні питання в межах яких використання способів медіації є найбільш затребуваними:

- чи дотримано вимоги щодо збирання, правильного обрахування та сплати податку з фізичних осіб, соціального страхування або акцизного збору;
- чи намагалася особа умисно ухилитися від правильного обрахування або сплатити податків та зборів;
- перевірка повноти нарахування та своєчасності перерахування страхових внесків до Цільового фонду;
- достовірність поданих платником податків відомостей щодо корпоративних платежів;
- правильність обрахування ставки податку на прибуток корпорацій [3].

Позитивним є також той факт, що в США, на відміну від інших країн (наприклад, Німеччина, Нідерланди, Австралія) відсутня плата за використання послуг працівника Апеляційної інстанції як медіатора. Це надає можливість платнику податків отримати кваліфіковану безкоштовну консультацію, у тому числі скористатися можливістю узгодити суперечливі питання та вирішити спір на досудовій стадії вирішення справи, що значно скоротить час для подальших процедурних дій обох конфліктуючих сторін.

На даний час ще однією країною, яка широко вивчає та застосовує процедуру медіації в податкових правовідносинах є Німеччина. Зокрема, в липні 2012 року в національне законодавство Німеччини було запроваджено Директиву ЄС 2008/52/EWG («Директива ЄС»), шляхом прийняття «Закону про сприяння медіації та інших методів вирішення спорів у позасудовому порядку» (Gesetz) zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung, BGBl, 2012 I, 1577, далі –«Закон») [4]. Відповідний Закон вперше здійснює кодифікацію медіації та пов'язаних з

нею положень в німецьке законодавство, що передбачає, серед іншого, основні принципи, процедурні правила та мінімальні обов'язки медіатора.

Закон посилається на три види проваджень процедури медіації: стандартна позасудова медіація, позасудова медіація за пропозицією суду, медіація у судових примирних процедурах. Ці три типи відрізняються по відношенню до того, як вони починаються, і з точки зору особи, яка виконує роль медіатора. Також Закон встановлює правила та стандарти для позасудової медіації як незалежного провадження, яке ґрунтується виключно на рішенні сторін знайти мирову угоду, що врегульовано відповідним нормативно-правовим документом та не пов'язано з судовим провадженням. У даному випадку, коли виникає суперечка, сторони можуть застосувати у провадженні медіацію, яка базується або на спеціальній угоді на цьому конкретному етапі вирішення спору, або на застереженні про медіацію в договорі, що лежить в основі спору. Таким чином медіація (зокрема, це стосується й медіації у податкових спорах) може бути узгоджена сторонами як перший крок у багаторівневому механізмі вирішення спорів, згідно з яким арбітраж або судовий процес стають допустимими тільки після того, як медіація не задовільнить вимоги конфліктуючих сторін.

На сьогодні у Німеччині не зафіксовано нормативно-правових актів, які би встановлювали чіткі вимоги до освіти та підготовки медіаторів, а також відсутні обмеження щодо доступу до даної професії. Цікавим є той факт, що медіатори самі несуть відповідальність за забезпечення наявності необхідних знань та досвіду для належного виконання функцій з примирення сторін. Зокрема, Федеральне міністерство юстиції Німеччини наділене повноваженням вводити в дію деякі положення про початкову та подальшу підготовку сертифікованих медіаторів та про стандарти, які застосовуються до інституцій, що займаються початковою та подальшою підготовкою медіаторів. Однак, з практичної точки зору, досить рідко за ініціативи Федерального міністерства юстиції Німеччини проводиться відповідна

процедура, а у більшості випадків підготовка медіаторів здійснюється спеціалізованими асоціаціями, організаціями, університетами, компаніями і т.д.

Що стосується фінансування медіаційних послуг, то на законодавчому рівні це не прописано та вважається предметом угоди між приватним медіатором та сторонами спору. Зокрема, загально статистичних даних щодо вартості послуг медіаторів також не зафіксовано, так як в середньому вартість медіації коливається від 80 до 250 євро за годину.

В Німеччині досить таки часто, за згодою сторін, суддя, у провадженні якого перебувала справа, може передавати її своєму колезі – судді-медіатору (чинному судді, який пройшов курс навчання медіації). У зв'язку з такими обставинами, суддя-медіатор зобов'язаний зв'язатися зі сторонами і домовитися про час проведення примирної процедури. Звертаємо увагу, що на даний момент процедура, яку здійснює суддя-медіатор, називається не медіацією, а примирною процедурою (Guterverfahren), яка не включає в себе винесення рішення, а ставить за мету вирішити справу без винесення судового рішення, шляхом застосування мирової угоди.

Зазначимо, що в Німеччині застосування медіації сторонами податкового спору використовується в якості першого ступеню в рамках багаторівневого механізму вирішення спорів. У даному випадку, як і в США, арбітражні або судові розгляди можуть бути допустимими тільки у випадку, коли спір не можна вирішити шляхом застосування медіації.

Процедура проведення медіації для врегулювання податкових спорів в Німеччині включає в себе певні етапи, які зображено на рисунку 1.

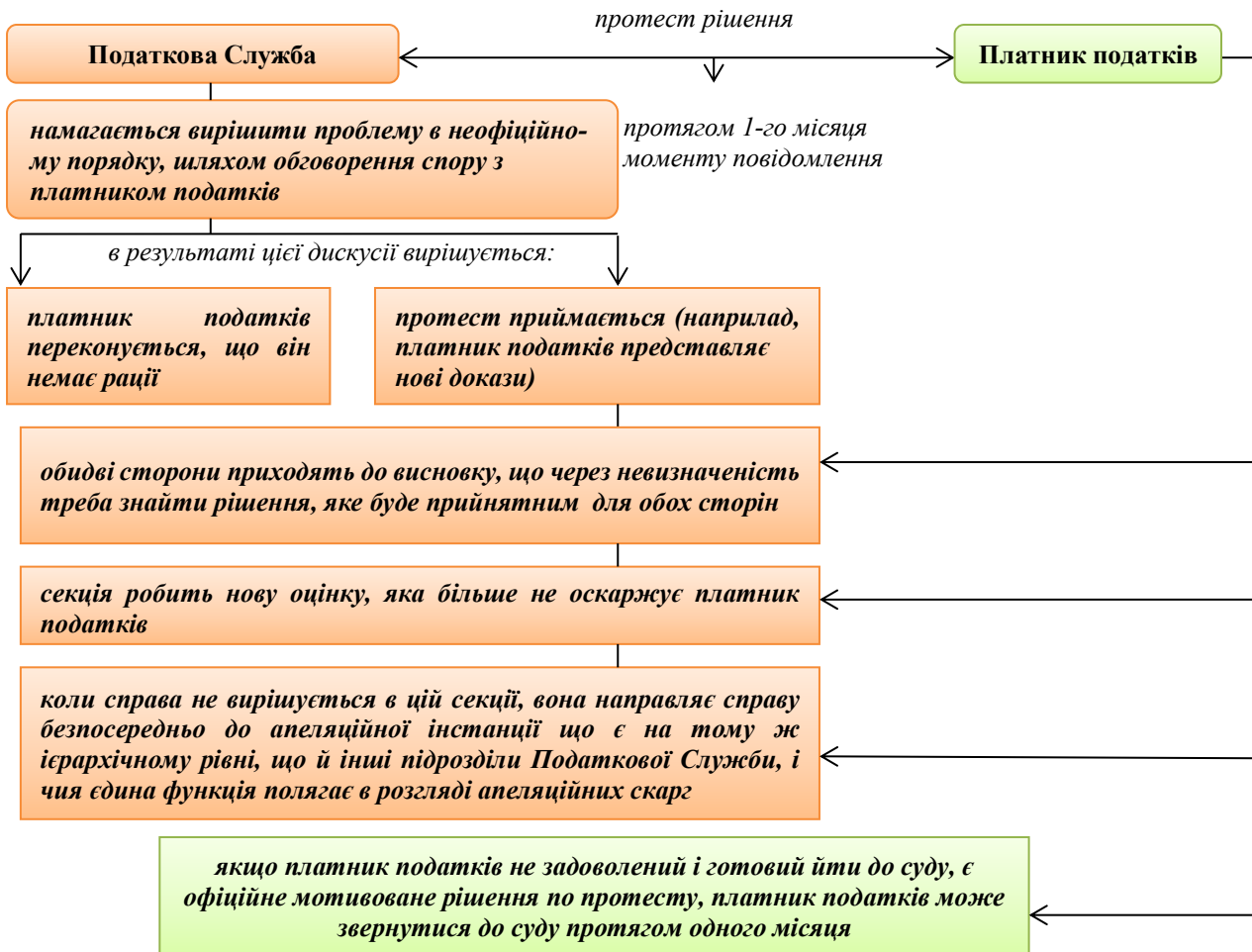


Рис. 1. Основні етапи проведення медіації для врегулювання податкових спорів в Німеччині [5]

Таким чином, початковим етапом в процедурі проведення медіації для врегулювання податкових спорів в Німеччині є протест до тієї самої інстанції, яка прийняла рішення. Така процедура здійснюється протягом одного місяця з моменту повідомлення.

У більшості випадків такий спір відповідна інстанція намагається вирішити в короткі терміни та реалізується в неофіційному порядку, шляхом переговорів з платником податків. Цікавим є той факт, що зазвичай проведення таких переговорів носить позитивний характер, а більшість протестів за таких обставин зникають після їх закінчення. Однак, не є виключенням й супроводження подальших процесуальних дій заінтересованих осіб.

Зокрема, як зазначено на рис. 1, сторони конфлікту за результатами проведення податкової медіації можуть: усвідомити неправомірність своїх дій; протест може бути прийнятим, так як виникли нові факти щодо спору і платник податків має значні переваги у вирішенні спору; сторони розуміють, що потрібно знайти інше рішення, яке повинно задовільнити обидві сторони.

Якщо ж справа не вирішується у відповідній інстанції, то вона направляється безпосередньо до апеляційної інстанції, яка також вирішує дане питання неформально та в короткі терміни шляхом переговорів з платником податків. У випадку, коли платник податків знову таки залишається незадоволений відповідними переговорами, він може звернутися до суду протягом одного місяця для врегулювання даного рішення в судовому порядку.

Тобто, досвід Німеччини засвідчує, що судові процедури мають місце тоді, коли платник податків спочатку використав усі позасудові методи вирішення справи (шляхом медіації), а тільки після цього, у разі незадоволення власних інтересів, має можливість звернутися до суду із клопотанням щодо вирішення цього питання в судовому порядку.

Таким чином, узагальнюючи досвід Німеччини у сфері застосування медіаційних послуг для врегулювання податкових спорів можна зробити такі висновки:

- медіація не фінансується урядом, а вартість послуг медіатора законодавчо не встановлено (дане питання узгоджується під час укладання угоди про надання медіаційних послуг);
- більшість медіаторів пропонують свої послуги у вільному режимі, що означає, що сторони повинні платити за них, і не кожен може це дозволити;

- основна частина німецьких медіаторів має професійний досвід, наприклад, психологи, соціальні працівники, економісти або адвокати, однак більшість працюють у приватній практиці;
- термін «медіатор» не закріплено на законодавчому рівні Німеччини;
- запроваджено так звану «сертифікацію медіаторів», тобто медіатори мають можливість отримати сертифікат або бути акредитованими асоціаціями медіаторів на основі власних стандартів кваліфікації;
- функціонують навчальні курси, тривалість яких зазвичай становить близько 200 годин, зокрема зосереджено увагу на навичках спілкування та етичній практиці медіації. Для підтвердження акредитації медіатори повинні документувати 30 годин постійного професійного розвитку кожні три роки [6].

На основі цього потрібно констатувати факт, що потреба у застосуванні медіаційних послуг в Німеччині значно зросла, а процедура медіації досить ефективно функціонує в системі правосуддя Німеччини. Цікавим є той факт, що судді являються не тільки керівниками пілотних проектів щодо впровадження та реалізації медіації при судах, але й досить часто залучалися як медіатори, що також позитивно відобразилося на швидкому розповсюдженні переваг медіації серед фахівців. У тому числі, у більшості німецьких шкіл з правових дисциплін функціонують курси медіації.

Звичайно, не можна говорити про досконалість медіації в податковій сфері Німеччини, так як є ще й невирішені питання, які потребують законодавчого врегулювання та практичного застосування. Однак, податкова медіація в Німеччині, як і в інших європейських країнах зазнала певного розвитку, можливо, повільніше, ніж в США, але створила міцну основу. Її орієнтація на конструктивне управління процесом комунікації та її дещо менш поспішний підхід підкреслюють вивчення конфліктів та

спільне прийняття рішень, а також відміняють необхідність швидких компромісів.

Висновки. Узагальнюючи позитивний динамічний розвиток інституту податкової медіації в таких країнах як США та Німеччина вважаємо, що відсутність правових засад запровадження інституту медіації в податкові правовідносини України обмежує розвиток ДФС України у напрямі відновлення довіри платників податків до державних фіскальних органів, побудови партнерських відносин з платниками податків, швидкості пошуку справедливого рішення на принципах паритетності сторін та отримання справедливих сум оподаткування до бюджету. Відповідно постає потреба у здійсненні оцінки кращих світових практик, в частині досвіду застосування податкової медіації та розробці рекомендацій щодо запровадження процедурно-правового регулювання розв'язання податкових спорів в Україні. Адже запровадження медіації в систему розгляду податкових спорів дозволить зменшити кількість рішень, що оскаржуються, зміцнить авторитет фіскальних органів та довіру до них з боку платників податків та населення загалом, підвищить якість роботи фіскальних органів.

Література

1. The Uniform Mediation Act (Enacted by NCCUSL on August 16,2001). URL:http://www.uniformlaws.org/shared/docs/mediation/mediat_am00.pdf
2. URL: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4539.pdf>
3. URL: http://www.irs.gov/irb/2011-04_IRB/ar11.html#d0e12601
4. Mediation Act (MediationsG) // Federal Law Gazette. 2012. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_mediationsg/englisch_mediationsg.html
5. URL:http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2012/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-einspruchsbearbeitung-in-finanzaemtern.html?__act=renderPdf&__iDocId=283580

6. URL: <https://www.researchgate.net/publication/228096531>