

УДК 347.918:[347.73:336.22]

ББК 67.410.14

П-44

*Рекомендовано до друку Вченою радою Університету ДФС України
(протокол № __ від __.__.2019)*

Рецензенти:

Тимченко Л. Д., д.ю.н., професор, головний науковий співробітник відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України;

Трубін І. О., к.ю.н., заступник директора департаменту – начальник відділу нормативної роботи та правової експертизи департаменту правового забезпечення МОН;

Тарасенко О. В., к.ю.н., голова циклової комісії юридичних дисциплін Ірпінського державного коледжу економіки та права, викладач вищої категорії.

Авторський колектив: Подік І. І., Єфіменко Л. Л., Серeda А. В.

П-44 **Огляд світового досвіду запровадження інституту медіації в податковій правовідносини / за заг. ред. І. І. Подік. – Хмельницький : ФОП Мельник А.А., 2019. – 58 с.**

ISBN 978-617-7600-66-3

Видання підготовлено в межах виконання ННТР «Розробка правових засад запровадження інституту медіації в податкових правовідносинах». У публікації розглянуто медіацію як ефективний спосіб альтернативного вирішення податкових спорів. Звернено особливу увагу на процедуру та механізм застосування податкової медіації у таких країнах, як США, Бельгія, Німеччина, Велика Британія, Нідерланди, Канада та Польща, оскільки в них вона запроваджена давно та має усталені традиції.

УДК 347.918:[347.73:336.22]

ББК 67.410.14

ISBN 978-617-7600-66-3

© Подік І. І., Єфіменко Л. Л., Серeda А. В., 2019

© Університет державної фіскальної служби України, 2019

© Науково-дослідний інститут фіскальної політики, 2019

ЗМІСТ

Вступ.....	4
Податкова медіація у країнах романо-германської правової сім'ї	7
Німеччина.....	7
Бельгія	14
Нідерланди	21
Польща	28
Медіація під час вирішення податкових спорів у країнах англосаксонської правової сім'ї	32
Велика Британія.....	32
Сполучені Штати Америки.....	39
Канада	46
Висновки	51
Список використаної літератури	54

Вступ

У сучасних умовах платники податків активно захищають свої права, висловлюючи незгоду з результатами проведених щодо них контрольних заходів, перевірок, рішень та дій (бездіяльності) посадових осіб органів Державної податкової служби України. Такі спори не лише спричиняють втрати у бюджетах усіх рівнів, а й стають на заваді налагодженню партнерських відносин, унеможливлючи встановлення довіри між платниками податків та фіскальними органами. Як наслідок, постає потреба в застосуванні швидких та результативних інструментів вирішення конфліктів, що виникають у податкових правовідносинах. При цьому обрані методики мають бути ефективними та задовольняти інтереси всіх учасників податкового процесу, у якому платники прагнуть уникнути, відтермінувати або мінімізувати виконання податкового обов'язку, а контролюючі органи спрямовують свою діяльність на максимізацію податкових надходжень до бюджету. Одним з інструментів, що відповідає зазначеним параметрам, є процедура медіації.

Медіація – це альтернативний спосіб вирішення спору за участю третьої нейтральної, неупередженої сторони – медіатора.

На відміну від формального судового чи господарського процесу, під час медіації сторони доходять згоди самі – медіатор не приймає рішення за них. Роль медіатора полягає в допомозі знайти варіант рішення, який відповідатиме інтересам усіх сторін, залучених у конфлікт.

Зауважимо, що такий спосіб вирішення спорів, як медіація, виник у США в 60–70 роках ХХ століття через кризу американської судової системи. Її поява й динамічний розвиток були зумовлені численними перевагами порівняно з судовим розглядом спору. Так, беручи участь у медіації, сторони отримували реальну можливість швидко й ефективно врегулювати конфлікт [1, с. 134].

З часом відбулося розширення географічних кордонів використання процедури медіації. Вона набула поширення у Великій Британії, Канаді, Австралії та більшості країн Європейського союзу (Бельгія, Італія, Німеччина, Нідерланди та ін.). При цьому кожна держава, яка запроваджувала медіацію,

самостійно вирішувала, яка модель медіації буде найкраще відповідати її системі законодавства і культурним традиціям. Зокрема, ідеться про обов'язковість проходження процедури медіації для сторін спору (рис. 1).



Рисунок 1 – Умови застосування медіації в різних країнах світу [2]

На сьогодні сфера застосування медіації надзвичайно широка. Адже медіація може бути використана щодо будь-яких конфліктів та на різних їх стадіях, оскільки сторони самі між собою узгоджують, які питання (морального, економічного чи виробничого характеру) і в якому обсязі вони хочуть обговорити. У галузі корпоративного управління – це може бути вирішення конфліктів між членами ради зі встановлення меж між наглядом та управлінням, спори акціонерів та інвесторів, між компанією і посадовими особами. Медіація в адміністративних справах – це позасудова процедура з вирішення конфлікту між органами державної влади чи місцевого самоврядування та приватними особами, яка спрямована на мирне вирішення

публічно-правових спорів, налагодження діалогу між громадянами та органами влади, розвантаження адміністративних судів. Позитивна практика застосування медіації можлива і при вирішенні міжнародних конфліктів. Найвні приклади ефективного застосування медіації в політичній сфері, у сфері охорони навколишнього середовища, громадської ініціативи, у галузі економіки та управління, під час розміщення промислових підприємств, реалізації проєктів дорожнього будівництва, утилізації відходів тощо [3].

Однак, незважаючи на численні можливості, медіація залишається все-таки неуніверсальним методом урегулювання конфліктних ситуацій. Кордони застосування медіації можуть певною мірою обмежуватися в таких випадках:

- необхідно створити прецедент для судової практики;
- існує можливість отримати судове або арбітражне рішення дуже швидко або без надмірних витрат;
- незначні витрати на судове примирення за мінімальної ціни позову;
- серйозний дисбаланс у співвідношенні сил;
- одна зі сторін зловживає своїми процесуальними правами (викрита в несумлінності);
- неієздатність однієї зі сторін.

Податкові спори не є такими випадками, тому цілком придатні для медіації, тим більше, якщо метою є вибудовування партнерських відносин між державою та платниками податків [4]. Підтверджує це і досвід таких країн, як США, Бельгія, Німеччина, Велика Британія, Нідерланди, Канада та Польща, де податкова медіація застосовується давно та має усталені традиції вирішення спорів.

Податкова медіація у країнах романо-германської правової сім'ї

Німеччина

У липні 2012 року в національне законодавство Німеччини запроваджено Директиву ЄС 2008/52/EWG, шляхом ухвалення 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) [5]. Цей нормативно-правовий акт уперше формалізує медіацію та пов'язані з нею питання, включаючи основні принципи медіації, її процедурні правила та мінімальні обов'язки медіатора. Тобто Закон встановлює правила та стандарти для медіації як незалежного провадження, що ґрунтується виключно на рішенні сторін досягти примирення, урегульованого відповідним нормативно-правовим документом та не пов'язаного з судовим провадженням. Зокрема, ця процедура може застосовуватися у разі:

- якщо між сторонами можливе продовження взаємин;
- обставини конфлікту не підлягають розголошенню;
- наявні проблеми комунікації в учасників конфлікту;

Зазначимо, що Закон «Про сприяння медіації та іншим методам вирішення спорів у позасудовому порядку» передбачає три способи провадження медіації: стандартну позасудову медіацію; позасудову медіацію за пропозицією суду; медіацію у судових примирних процедурах. Зазначені варіанти здійснення медіаційних процедур відрізняються умовами їх початку та колом осіб, які можуть виконувати роль медіатора.

У Німеччині досить 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 такому випадку суддя-медіатор зобов'язаний зв'язатися зі сторонами і домовитися про час проведення примирної процедури. Варто зазначити, що процедура, яку здійснює суддя-медіатор, називається не медіацією, а примирною процедурою

(Guterverfahren), яка не передбачає винесення вироку, а ставить за мету вирішити справу без винесення судового рішення, шляхом застосування мирової угоди.

Загалом процедура проведення медіації для врегулювання податкових спорів у Німеччині охоплює певні етапи, які зображено на рисунку 2.

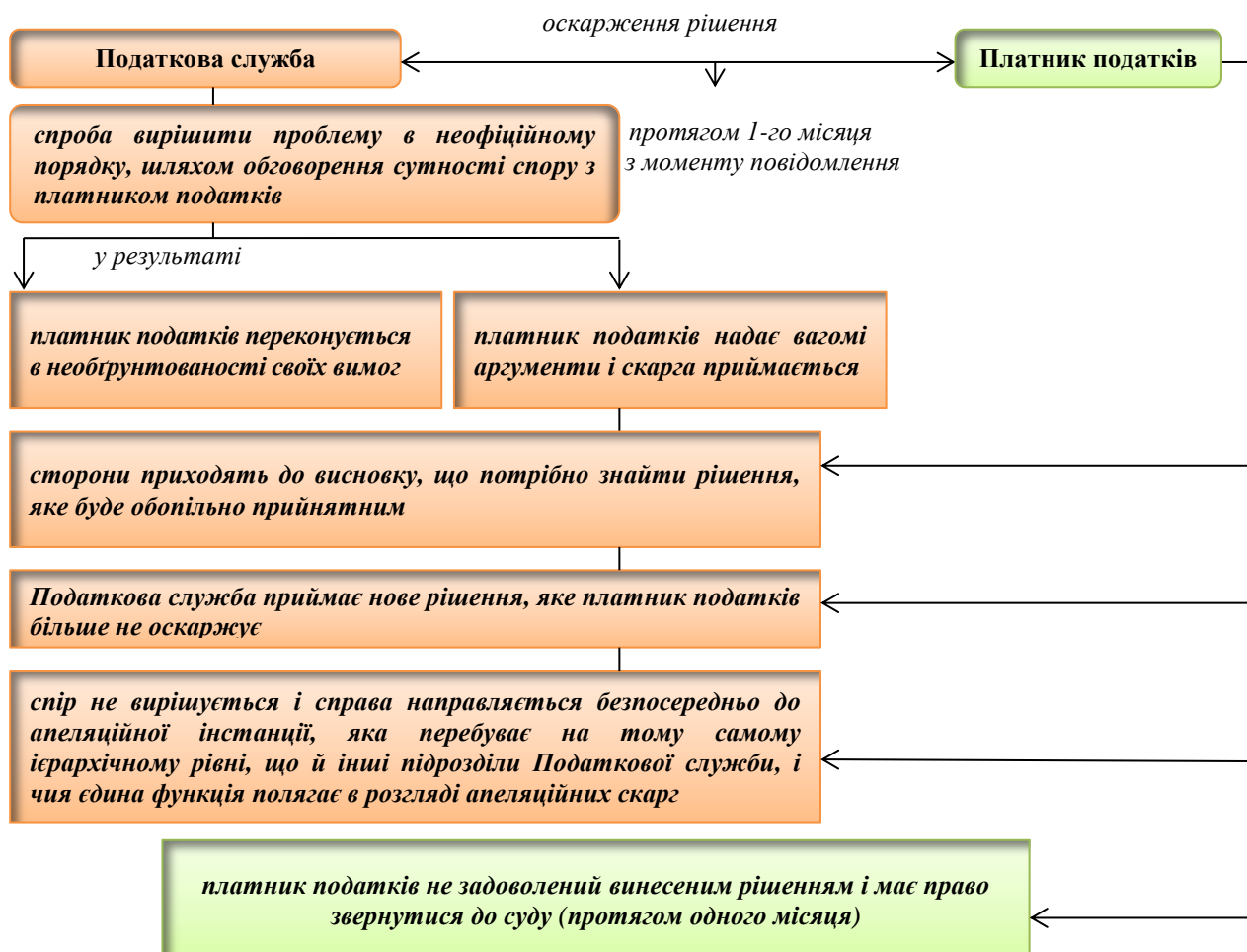


Рисунок 2 – Основні етапи проведення медіації для врегулювання податкових спорів в Німеччині*

* Джерело: складено авторами за [6].

Початковим етапом у процедурі проведення медіації для врегулювання податкових спорів в Німеччині є направлення платником податків скарги до тієї самої інстанції, яка ухвалила рішення. Така процедура здійснюється протягом одного місяця з моменту отримання ним податкового повідомлення.

У більшості випадків відповідна інстанція намагається вирішити такий спір у короткі терміни та в неофіційному порядку, що реалізується шляхом переговорів з платником податків. Цікавим є той факт, що зазвичай переговори мають позитивний характер і більшість скарг зникають у процесі їх проведення. Однак можливе і здійснення подальших процесуальних дій зацікавленими особами.

Зокрема (рис. 2), сторони конфлікту за результатами проведення податкової медіації можуть усвідомити неправомірність своїх дій; скаргу буде прийнято, оскільки виникли нові факти і платник податків має ґрунтовні аргументи щодо вирішення спору на його користь; сторони розуміють, що потрібно знайти інше обопільно прийнятне рішення.

Якщо справа не вирішується у відповідній інстанції, то вона направляється безпосередньо до апеляційної інстанції, яка також вирішує це питання неформально та в короткі терміни шляхом переговорів з платником податків. У разі, коли платник податків знову невдоволений проведеними переговорами, він може звернутися до суду.

Отже, досвід Німеччини засвідчує, що судові процедури мають місце тоді, коли платник податків спочатку використав усі позасудові методи вирішення справи. Тобто медіація використовується сторонами як перший крок у багаторівневому механізмі вирішення спорів, згідно з яким арбітраж або судовий процес стають допустимими тільки після того, як медіація не задовольнить вимоги сторін, що конфліктують.

Зазначимо, що наразі у Німеччині не зафіксовано нормативно-правових актів, які б встановлювали чіткі вимоги до освіти та підготовки медіаторів, а також відсутні обмеження щодо доступу до цієї професії. Медіатори самі відповідають за забезпечення наявності необхідних знань та досвіду для належного виконання функцій з примирення сторін. Наприклад, 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 здійснюють початкову та подальшу підготовку медіаторів. Однак з практичного погляду досить рідко за

ініціативи Федерального міністерства юстиції Німеччини проводиться відповідна процедура, а здебільшого підготовка медіаторів здійснюється спеціалізованими асоціаціями, організаціями, університетами, компаніями тощо.

Нині в Німеччині функціонує Центр вирішення спорів (Waage), основним завданням якого є надання медіаційних послуг. Ця установа часто забезпечує навчання медіації волонтерів-медіаторів, що стали невід'ємною частиною програм медіації як Центру вирішення спорів, так і на рівні громади (у тому числі й податкової медіації).

Також в аспекті навчання та сертифікації медіаторів потрібно зазначити, що єдиною організацією у світі, яка виходить за межі місцевих юрисдикцій у сфері розроблення глобальних професійних стандартів для медіаторів та адвокатів, які беруть участь у спільному вирішенні спорів і переговорах, є Міжнародний інститут медіації (International mediation institute). Зазначений інститут об'єднує зацікавлені сторони, сприяє розумінню медіації та поширює практичні знання про неї. Ця організація не є постачальником послуг, а основним її завданням є зміна світових тенденцій щодо вирішення спорів шляхом встановлення загальноприйнятих правил здійснення медіації (стосується й податкової медіації). Міжнародні стандарти, встановлені Міжнародним інститутом медіації, надають гарантії якості та прозорості, у тому числі сприяють досягненню задовільних результатів для тих, хто цього потребує – сторін конфлікту [7].

Стандарти Міжнародного інституту медіації були розроблені Незалежною комісією зі стандартизації, зокрема до цього було залучено як теоретиків, так і практиків (медіаторів, користувачів, юристів, тренерів та педагогів з 27 країн). Більшість країн Європи нині тісно співпрацюють із зазначеною організацією, що дає можливість вивчати світовий досвід у сфері медіаційних послуг за допомогою проведення відповідних тренінгів та обговорень, у тому числі ділитися власним позитивним досвідом у цій галузі. До країн, які співпрацюють із цією організацією, належить і Німеччина. Зокрема, у сфері медіаційних послуг нині функціонує Міжнародний реєстр Німеччини (International Register Germany) [8].

Доречно підкреслити, що Міжнародний інститут медіації є єдиним органом, який вивчає практику вирішення спорів у глобальному масштабі, у тому числі розробляє стандарти, які сприяють розвитку медіації як процесу вирішення спорів та укладання угод у всьому світі. На сучасному етапі завдяки Міжнародному інституту медіації створено низку міжнародних робочих груп, які допомагають впроваджувати медіацію в нові галузі на міжнародному рівні, наприклад, вирішення спорів між інвесторами та державами, які до цих пір розглядалися лише арбітражем. Саме завдяки ініціативі Міжнародного інституту медіації зацікавленим сторонам надається платформа, де вони можуть спільно працювати над розвитком політики, що сприятиме застосуванню медіації в різних сферах.

Звертаємо увагу, що сертифікація Міжнародного інституту медіації тепер доступна лише досвідченим медіаторам та адвокатам-медіаторам, які кваліфікуються за допомогою програми оцінювання, затвердженої Незалежною комісією зі стандартизації. Отже, основне призначення цієї організації полягає у встановленні стандартів та критеріїв сертифікації для будь-якої сфери застосування процедури медіації.

Цікавим є той факт, що цільова група з підготовки та оцінювання компетенцій медіаторів була скликана Незалежною комісією зі стандартизації з метою надання рекомендацій щодо стандартів для підготовки та оцінювання компетентності медіаторів, а навчальні програми базуються на встановленні високих мінімальних критеріїв щодо якості, методології та суттєвого змісту, необхідних для проведення курсів підвищення кваліфікації медіатора.

Що стосується змісту курсу, то його поділяють на теми розвитку знань та розвитку навичок.

З погляду розвитку знань основні теми, які повинні бути внесені до будь-якої навчальної програми, мають передбачати таке:

- принципи медіації – нейтральність, її добровільний характер, конфіденційність, самовизначення партії;
- процес – відкриття, виступ медіатора та його роль; огляд теорії переговорів і вирішення конфліктів; медіаторську етику, включаючи будь-які

відповідні етичні стандарти, що існують у цій сфері.

Розвиток навичок охоплює такі основні питання, які мають бути реалізовані у практичній сфері будь-якої навчальної програми:

- навички слухання та комунікативні стратегії, зокрема навички управління процесами, включаючи, але не обмежуючись, використанням спільних та приватних зустрічей;

- стратегії переговорів і навички управління змістом суперечки;

- шляхи реагування на різноманітну поведінку сторін [9].

Окремо підкреслимо, що на законодавчому рівні питання оплати медіаційних послуг не прописане та вважається предметом угоди між приватним медіатором та сторонами спору. Також на сьогодні не зафіксовано загальностатистичних даних щодо вартості послуг медіаторів, оскільки в середньому вартість медіації коливається від 80 до 250 євро за годину.

Узагальнюючи досвід Німеччини у сфері застосування медіаційних процедур для врегулювання податкових спорів можна зробити такі висновки:

- термін «медіатор» законодавчо не закріплено;

- медіація використовується як перша сходинка у межах багаторівневого механізму вирішення податкових спорів: арбітражні або судові розгляди допустимі тільки у разі, коли спір не вдалося вирішити медіаційним способом;

- адміністративний орган має свободу вибору у вигляді альтернативних способів урегулювання спорів;

- медіація не фінансується урядом, а вартість послуг медіатора законодавчо не встановлена (це питання узгоджується під час укладання угоди про надання медіаційних послуг);

- більшість медіаторів пропонує свої послуги на комерційній основі, що означає, що сторони повинні платити за них, а не кожен може це собі дозволити;

- більшість німецьких медіаторів має професійний досвід, наприклад, психологи, соціальні працівники, економісти або адвокати, і працює не на державній, а на приватній основі;

– запроваджено сертифікацію медіаторів, тобто медіатори мають можливість отримати сертифікат або бути акредитованими асоціаціями медіаторів на підставі їхніх власних стандартів кваліфікації;

– функціонують навчальні курси, тривалість яких зазвичай становить близько 200 годин. На цих курсах основна увага приділяється навичкам спілкування та етичній практиці медіації;

– медіатори повинні кожні три роки підтверджувати власну акредитацію шляхом подання документів про підвищення кваліфікації тривалістю не менше 30 годин [10].

На основі викладеного можна констатувати, що процедура медіації досить ефективно функціонує в системі правосуддя Німеччини. При цьому судді є не тільки керівниками пілотних проектів щодо впровадження та реалізації медіації при судах, але й досить часто залучаються як медіатори, що позитивно впливає на швидке розповсюдження переваг медіації серед фахівців. Також у більшій частині німецьких правових шкіл функціонують курси медіації.

Звичайно, не можна стверджувати про досконалість законодавчого регулювання медіації в Німеччині, однак, безперечно, податкова медіація в цій країні зазнала стрімкого розвитку та часто застосовується для врегулювання конфліктних податкових правовідносин.

Бельгія

Процедура податкової медіації була введена у Бельгії в 2007 році, але на практиці до липня 2010 року не застосовувалася через юридичні та політичні перепони. Основним чинником, що зумовлював відносну непопулярність медіації в період з 2007 по 2010 рік, була недосконалість нормативно-правового акта, який визначав порядок реалізації медіаційних процедур у сфері оподаткування.

1 червня 2010 року у Бельгії було створено відповідний орган, головним завданням якого є забезпечення стану правової визначеності у взаємовідносинах між конфліктуючими сторонами у податкових правовідносинах – Службу податкової медіації [11].

Ця Служба є окремим підрозділом, який функціонує у складі бельгійських податкових органів. Служба податкової медіації має два рівні службовців:

- а) перший рівень (члени головної колегії, які безпосередньо керують медіаторами);
- б) другий рівень (службовці медіаційної колегії, які і виступають помічниками у вирішенні податкового спору).

Таким чином, зазначений орган альтернативного врегулювання є водночас колегіальним за своїми внутрішньоуправлінськими зв'язками та індивідуально-орієнтованим, коли мова йде про сприяння безпосередньому вирішенню спірних правовідносин, інститутом врегулювання податкових спорів.

У своїй роботі Служба податкової медіації Бельгії керується такими принципами [12]:

- а) об'єктивності – податкові медіатори повинні розглядати фактичні матеріали, що стосуються податкового спору, на засадах професіоналізму, системності та глибокого їхнього аналізу. При цьому вони не повинні надавати перевагу виключно обставинам, які позитивно впливають на становище конкретної сторони податкового спору;

б) автономності – це інституційне за своїм характером вихідне положення, спрямоване на забезпечення структурно-організаційної самостійності Служби податкової медіації, в системі контролюючих органів Бельгії. Зокрема, служба податкової медіації створюється як окремий підрозділ у системі податкових органів Бельгії, але при цьому вона не перебуває у прямому підпорядкуванні посадових осіб, які очолюють контролюючі органи цієї держави;

в) незалежності – це функціональне за своїм характером вихідне положення, спрямоване на забезпечення самостійності податкових медіаторів у здійсненні ними своїх службових обов'язків. Так, медіатор є самостійним у здійсненні діяльності щодо синтезування алгоритмів вирішення податкового спору, пошуку взаємоприйнятних для сторін податкового спору рішень, аналізу фактичних даних з конкретних спірних податкових правовідносин. У цьому випадку йдеться про те, що службові особи контролюючих органів або приватні особи не мають права тиснути або неправомірно впливати на податкового медіатора з метою прийняття ним рекомендацій, які суперечать фактичному стану справ;

г) законності у тлумаченні приписів податкового законодавства – відповідно до цього принципу, податковий медіатор повинен інтерпретувати приписи чинного податкового законодавства таким чином, щоб вони відбивали як букву, так і дух податкового закону. Застосування податковим медіатором загального тлумачення, яке спрямоване на викривлення змісту податкових нормативних приписів, неприйнятне. Варто наголосити, що розсуд податкового медіатора у процесі пошуку шляхів урегулювання конкретного податкового спору не повинен виходити за межі положень чинного податкового законодавства Бельгії. Цей принцип передбачає унеможливлення прояву негативного розсуду з боку податкового медіатора. Під негативним розсудом ми розуміємо тлумачення податковим медіатором приписів податкового законодавства, яке спрямоване на забезпечення реалізації його власних цілей, що зумовлюються його бажанням отримати матеріальні, інші особисті блага або вигоди, завдяки прийняттю ним рекомендацій в інтересах якоїсь із сторін

податкового спору (іншої зацікавленої особи), яка неправомірно вплинула на нього.

Зазначимо, що в Бельгії процедури податкової медіації можуть бути ініційовані тільки після початку досудових (адміністративних) процедур із вирішення податкових спорів. Тобто щоб скористатися своїм правом на податкову медіацію, платник податків спочатку повинен звернутися до органів податкової служби з оскарженням їх рішень, дій чи бездіяльності.

Схематично відповідну послідовність реалізації процедур вирішення податкового спору зображено на рисунку 3.



Рисунок 3 – Послідовність реалізації процедур вирішення податкового спору в Бельгії*

* Джерело: складено авторами за [12].

Розпочавши адміністративні процедури з урегулювання податкового спору, співробітники податкового органу запропонують платнику податків звернутися до альтернативних способів його вирішення – податкової медіації. Таким чином, питання необхідності вдаватися до медіаційних процедур у сфері оподаткування чи ні залишається на розсуд платника податків та розглядається як право платника податків, а не як його обов'язок. Водночас контролюючий орган зобов'язаний брати участь у медіаційних процедурах із розв'язання податкового спору на підставі нормативно закріпленого обов'язку, а не вибору.

Для того щоб розпочати процедуру податкової медіації, платник податків спочатку подає усно або у письмовому вигляді (будь-якими засобами поштового чи електронного зв'язку) заяву про проведення процедури податкової медіації. Після прийняття заяви платника податків щодо ініціювання процедури податкової медіації Служба податкової медіації має 15 днів на розгляд відповідної заяви та ухвалення рішення про початок чи відмову у зазначеній альтернативній процедурі вирішення податкового спору. Служба податкової медіації має право відмовити у розгляді податкового спору, який виник між платником податків та контролюючим органом, у тому випадку, коли претензії платника податків мають явно необґрунтований характер. У разі ухвалення Службою податкової медіації позитивного рішення (щодо початку процедури податкової медіації) примирні процедури з вирішення податкового спору вважаються розпочатими [13].

Для вирішення конкретного податкового спору призначається співробітник Служби податкової медіації – медіатор, який і є особою, уповноваженою на пошук оптимальних та найбільш компромісних рішень для сторін податкового спору. Медіатор виступає помічником у спорах між податковою службою та платниками податків. Він, як незалежний посередник, за допомогою застосування аналітичних умінь та обізнаності в приписах чинного податкового законодавства, на підставі дослідження матеріалів, що подаються сторонами в межах медіаційних процедур, роз'яснює як платнику податків, так і контролюючому органу характер спірного питання, визначає фактичний склад конкретного податкового спору.

Попередньо призначений співробітник Служби податкової медіації заслуховує обидві сторони податкового спору, аналізує фактичний склад справи та пропонує їм варіанти вирішення спору, які надалі становитимуть основу викладеної медіатором рекомендації.

Як правило, медіатори пропонують найбільш прийнятні для сторін алгоритми вирішення спору. Такі рекомендації не обов'язкові до застосування. Вони розглядаються швидше як авторитетна думка, яка синтезована особою, що має спеціальні знання та навички у податково-правовій та примирній сферах соціальної взаємодії.

Також підкреслимо, що сторони спірних правовідносин можуть визнавати як такими, що мають для них значення, тільки частину рекомендацій, наданих їм податковим медіатором. Тобто рекомендації, які були розроблені в межах медіаційних процедур, не обов'язково підлягають комплексному (цілісному) правозастосуванню, а сторони податкового спору при реалізації процедур примирення можуть обрати такі положення, які найбільш чітко відбивають їхню правову позицію та узгоджуються з їхніми особистими інтересами.

Водночас, зважаючи на те, що рекомендації, розроблені податковими медіаторами, мають значний авторитет та переконують у важливості їх реалізації, сторони податкового спору (у тому числі контролюючий орган), як правило, слідують їхнім положенням [12].

У кінці розгляду конкретного податкового спору Служба податкової медіації складає звіт, що надається як контролюючому органу, так і платнику податків. Якщо сторони податкового спору не приходять до взаємної згоди щодо всіх або окремих аспектів податкового спору, відповідні розбіжності формалізуються у звіті Служби податкової медіації.

Змістовно звіт Служби податкової медіації складається із зауважень та рекомендацій. Під зауваженнями потрібно розуміти судження податкового медіатора з приводу тих чи інших фактичних обставин, які мають місце в конкретному податковому спорі. Що стосується рекомендацій, то це настанови та пропозиції податкового медіатора, спрямовані на врегулювання спірних

податкових правовідносин шляхом пошуку оптимального для учасників примирних процедур алгоритму розв'язання відповідного податкового спору.

Варто наголосити, що рекомендації, надані Службою податкової медіації, не мають сили прецедентних рішень, тобто посилення на них у процесі вирішення аналогічних податкових спорів не може вважатися як таке, що має правозобов'язувальний характер. Зазначений аспект указує на підвищений ступінь індивідуалізації процедур податкової медіації, їхній казуальний характер. Водночас положення, які були синтезовані в звіті за процедурами податкової медіації, можуть надалі виступати як субсидіарне (факультативне) необов'язкове джерело права, яке має переконливий, однак необов'язковий характер.

Також Служба податкової медіації може надавати рекомендації щодо модифікації приписів чинного податкового законодавства з метою подолання невизначеності та прогалин у податковому правозастосуванні, спрямовуючи відповідні пропозиції до законодавчого органу Бельгії. Згідно зі статистичними даними такі рекомендації, здебільшого призводять до трансформації податкового законодавства Бельгії.

Податкова медіація в Бельгії застосовується щодо до всіх видів податкових спорів, які стосуються донарахування загальнодержавних податків: податку на доходи фізичних осіб, податку на прибутки, податку на додану вартість, реєстраційних зборів, податку на спадщину тощо. Не підлягають вирішенню в межах медіаційних процедур податкові спори, які пов'язані з донарахуванням податкових зобов'язань, що стосуються регіональних або місцевих загальнообов'язкових платежів (наприклад, податок на нерухомість) [11].

Виходячи з викладеного, варто зазначити, що бельгійська практика податкової медіації має ряд особливостей, зокрема:

– податкова медіація в цій країні є проміжною (серединною) ланкою в системі процедур вирішення податкових спорів – слідує після ініціювання адміністративного оскарження податкового спору та передуює судовим процедурам із вирішення спірних податкових правовідносин;

– процедура медіації передбачає подання заяви до спеціально створеного, примірного за своїм характером інституту публічної влади – Служби податкової медіації, якому у межах вертикалі податкових органів належить особлива роль;

– алгоритм проведення процедур податкової медіації визначається приписами спеціального нормативно-правового акта;

– у межах здійснення медіаційних процедур у сфері оподаткування медіатор реалізує свої повноваження на засадах незалежності та невідконтрольності владному впливу з боку посадових осіб контролюючого органу та уповноважений на встановлення тільки факту;

– внаслідок реалізації процедур податкової медіації податковим медіатором синтезується оптимальне рішення щодо врегулювання податкового спору, яке має вигляд рекомендації.

Водночас, незважаючи на необов'язковість процедур податкової медіації в Бельгії, можна стверджувати про їх важливе значення для вибудовування партнерських відносин між контролюючими органами та платниками податків, адже в результаті застосування медіаційних технік відбувається синтезування рекомендаційних положень, які надалі лягають в основу правових позицій сторін податкового спору. Це дає підстави для висновку про загальний позитивний ефект від запровадження медіації в податкові правовідносини.

Нідерланди

Незважаючи на те, що в Нідерландах медіація під час урегулювання податкових спорів використовується відносно недавно (з 2005 року), досвід цієї країни можна вважати досить переконливим. Практика медіації дозволила значно скоротити загальну кількість судових розглядів з податкової тематики. Так, у 80 % випадків застосування медіації для врегулювання податкових спорів сторонами було знайдено взаємоприйнятне рішення та не відбулося передавання справи до суду. При цьому зауважимо, що середня тривалість медіації становить 4,5 години [14], а результати опитування демонструють переважно позитивне ставлення до медіації, зокрема: приблизно 90 % громадян та 67 % працівників податкового відомства воліли б вирішувати конфлікт згідно з процедурою медіації, а не звертатися до суду [15, с. 202]. Зважаючи на це, з квітня 2007 року всі суди пропонують сторонам можливість вирішувати податкові спори за допомогою медіації. Крім того, податкова медіація може ініціюватися на вимогу податкового інспектора або платника податків, його податкового консультанта чи адвоката.

На вебсайті податкових органів Нідерландів розміщена детальна інформація про особливості та переваги застосування медіації в податкових спорах [16]. Зазначено, що медіація може використовуватися в таких випадках:

- у разі виникнення спору під час перевірки або розслідування;
- якщо подано скаргу, позов чи навіть апеляцію;
- в інших ситуаціях загострення конфлікту.

Проте не всі податкові спори є медіабельними. У Нідерландах основною перешкодою для проведення медіації є кримінальна караність діяння. Також нідерландські медіатори наголошують, що перешкодою для медіації є складні випадки, за якими ще не було судових рішень на користь тієї чи іншої сторони, тобто безпрецедентні суперечки.

Також на вебсайті податкової служби Нідерландів опубліковано перелік критерії медіабельності податкових спорів (табл. 1). Якщо платник податків погоджується із більшою частиною запропонованих тверджень, спір може вирішуватися за допомогою медіації і податкові органи розглядатимуть його у відповідному порядку.

Таблиця 1 – Критерії медіабельності податкових спорів*

№	Твердження	Так	Ні
1	Суперечка продовжує загострюватися через відсутність взаєморозуміння		
2	Немає потреби в рішенні суду		
3	Спір триває вже деякий час		
4	Є потреба у швидкому та ефективному вирішенні спору		
5	Є можливості для прийняття обопільного рішення		
6	Не всі аспекти проблеми були адекватно висвітлені		
7	Є потреба в індивідуальному рішенні, на яке сторона особисто впливає		
8	Медіація може заощадити значні кошти та час		
9	Відсутні можливості конструктивного діалогу з іншою стороною		
10	Є потреба в рішенні, яке можна використовувати в майбутньому		
11	Інші спори з податковим органом також можуть бути вирішені за допомогою медіації		
12	Важливо зберегти добрі стосунки, тому що у майбутньому плануються регулярні контакти з іншою стороною		
13	Попередня спроба медіації ще не була зроблена		

* Джерело: [16].

Зазначимо, щоб розпочати процес медіації, платник податків або його представник повинен зателефонувати за номером, указаним на сайті податкової служби Нідерландів, та залишити заявку на медіацію [17].

Протягом 48 годин з моменту прийняття заявки зі сторонами зв'яжеться координатор медіації, який організовує процес медіації, контактує з іншою стороною (сторонами) і, де це необхідно, надає додаткову інформацію. Зауважимо, що медіація можлива лише за умови, що обидві сторони готові до співпраці. Тому координатор організовує першу зустріч і шукає медіатора тільки після того, як обидві сторони погодяться на медіацію.

Податкова та митна адміністрація Нідерландів працює лише з медіаторами, які керуються правилами поведінки та кодексом етики

Нідерландської Федерації медіаторів [18], а також зареєстровані у відповідному реєстрі медіаторів. І хоча використання медіатора, рекомендованого податковим органом, може викликати питання у платників податків щодо нейтральності, на практиці досвід роботи з такими медіаторами загалом позитивний. Той факт, що медіатор підпорядковується професійним правилам Нідерландської Федерації медіаторів розглядається як гарантія якості.

До початку процесу медіації медіатор не знає жодної зі сторін податкового спору і проживає в іншому регіоні. Він отримує від координатора медіації інформацію про адреси сторін і дуже короткий опис суперечки. Таким чином, медіатор розпочинає процес медіації без попередніх знань про деталі спору і його правову основу, що, безумовно, забезпечує неупередженість медіатора.

Під час першого засідання медіатор зустрічається з обома сторонами і обговорює з ними сутність процесу, методи роботи та характер конфлікту. З моменту, коли сторони погодилися на медіацію, до першого інтерв'ю зазвичай проходить кілька тижнів. Якщо рішення сторін про участь у процесі медіації не змінилося, вони укладають угоду про медіацію, у якій зафіксовані їх права та обов'язки. Зауважимо, що за потреби до медіації можуть залучатися адвокати, податкові консультанти, експерти тощо.

Важливе значення для медіації має конфіденційність, що забезпечує відкрите обговорення даних по суті спору та пропозицій щодо його розв'язання. Інформація, оприлюднена під час медіації, не може використовуватися поза нею. Однак виникає питання, як вчинити медіатору, коли у процесі медіації встановлено, що було скоєно злочин. Щодо цього питання немає чіткої прецедентної практики. Проте медіаторам радять попереджати сторони заздалегідь, що кримінальні правопорушення не підпадають під конфіденційність.

За результатами медіації оформляється мирова угода, де фіксуються досягнуті домовленості. Ця угода підписується обома сторонами. Зауважимо, що ухвалене сторонами рішення має відповідати вимогам законодавства.

Якщо сторони дійшли згоди лише щодо частини питань або щодо деяких аспектів спору є нормативні обмеження, укладається часткова мирова угода, а сторони домовляються про подальші кроки вирішення спору, наприклад звернення до суду.

Схематично процес врегулювання податкового спору за допомогою медіації наведено на рисунку 4.

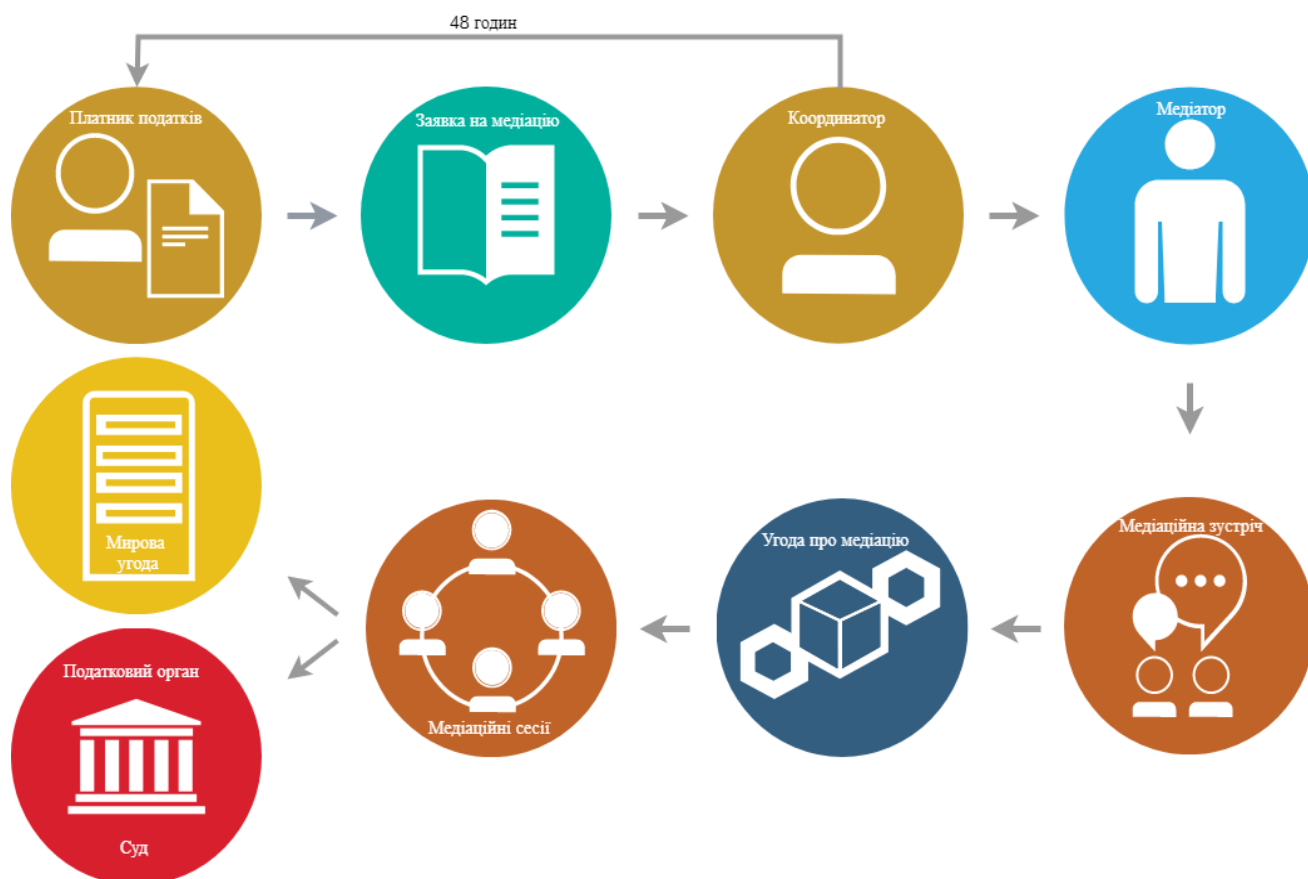


Рисунок 4 – Схема процесу врегулювання податкового спору за допомогою медіації в Нідерландах*

* Джерело: авторська розробка.

Підкреслимо, що під час медіації податкова процедура тимчасово призупиняється і діє знову тоді, коли сторони не досягли згоди або лише частково погоджуються один з одним.

Особливістю медіації в Нідерландах є той факт, що послуга, яку пропонує податкова служба з медіації для суб'єктів, є безкоштовною і її

фінансує бюджет. Платник податків оплачує лише власні витрати на супроводження процесу, наприклад послуги консультанта або адвоката.

Медіація на додаток до судового розгляду означає, що суд, де розглядається податковий спір, указує на можливість медіації. Це може бути зроблено у письмовому вигляді або за рекомендацією судді. У першому випадку обидві сторони отримують лист, що містить інформаційну брошуру, самотестування на медіабельність спору та форму відповідей. У другому – суддя під час засідання указує на те, що справа може бути вирішена за допомогою медіації та пропонує сторонам врегулювати конфлікт у такий спосіб. Крім того, учасники податкового спору мають змогу звертатися до консультанта з медіації, який працює при суді. Консультант з медіації відповідає на запитання щодо сутності та особливостей процесу медіації, зв'язується з іншою стороною з пропозицією провести медіацію, допомагає знайти потрібного медіатора та організовує першу зустріч.

Коли сторони приймуть рішення врегулювати спір шляхом медіації, його судовий розгляд буде призупинено, а у разі досягнення згоди – припинено. Якщо учасники податкового спору не дійдуть згоди або матимуть згоду лише щодо частини конфліктних питань – спір повернеться до суду. Припинення або продовження (часткове) судового розгляду організовується сторонами через їх адвокатів або консультантів, або через податкові органи.

Загалом судова податкова медіація здійснюється аналогічно до медіації, організованої податковими органами (рис. 5). Єдиною відмінністю є те, що у разі судової медіації послуги медіатора сторони оплачують самостійно, як правило, у співвідношенні 50:50.



Рисунок 5 – Схема процесу присудової податкової медіації в Нідерландах*

* Джерело: авторська розробка.

Насамкінець варто зазначити, що у 2007 році в Нідерландах за ініціативою Нідерландської асоціації податкових консультантів, Реєстру податкових консультантів та Нідерландської асоціації юристів – податкових експертів була створена Асоціація фіскальної медіації [19], яка має на меті

сприяти застосуванню медіації в податкових і комерційних спорах, де присутні податкові питання.

Отже, нідерландську податкову медіацію вирізняє таке:

- загальне позитивне ставлення до процесу;
- висока ефективність;
- конфіденційність;
- можливість самостійно протестувати спір на медіабельність;
- безкоштовність процедури, якщо її надає податковий орган;
- право платника податків звернутися до медіації на будь-якому етапі суперечки;
- участь медіатора, що керується правилами поведінки та кодексом етики Нідерландської Федерації медіаторів, як запорука якості.

Отже, серед різноманіття способів вирішення конфліктних ситуацій у різних сферах суспільного життя Нідерландів вагоме місце відведено застосуванню медіації для врегулювання податкових спорів. Безумовно, цей спосіб не є універсальним рішенням і не може в повному обсязі замінити звичайне адміністративне чи судове оскарження рішень податкових органів, однак з досвіду Нідерландів можна зробити висновок, що медіація є додатковою гарантією захисту прав платника податків, а її поява в податковому законодавстві та правозастосовній практиці повинна тільки заохочуватися.

Польща

У Польщі медіація є надзвичайно важливим компонентом правової системи. Процедура медіації в Польщі застосовується практично у всіх галузях – у кримінальних, цивільних, сімейних, трудових, господарських спорах, а також у справах, що стосуються податкової сфери. Єдиний Закон, що регулює процедуру медіації, відсутній, але правову регламентацію даного інституту, а також правовий статус медіаторів забезпечує наявність великої кількості підзаконних нормативно-правових актів, а також відповідні положення у процесуальних кодексах. Крім того, правове регулювання медіації здійснюється за допомогою міжнародно-правових актів, серед яких Директива 2008/52/ЄС Європейського парламенту та ради від 21 травня 2008 року «Про деякі аспекти медіації у цивільних та господарських правовідносинах», Рекомендація Rec (2002)10 Комітету міністрів державам-членам щодо медіації в цивільних справах від 18 вересня 2002 року.

Важливу роль в координації діяльності щодо проведення медіації, підготовки необхідних спеціалістів відіграв Польський центр медіації, який був створений у 2000 р., хоча історія цього товариства сягає 1992 р. На сьогодні Польський центр медіації нараховує понад 1 000 членів і має понад 50 осередків і філій у країні, виступаючи посередником у всіх сферах суспільного життя (у тому числі сімейного, освітнього, цивільного, господарського, трудового, соціального, кримінального права, справ щодо неповнолітніх правопорушників, колективних спорів) за згодою судів, прокуратури, поліції, приватних осіб, компаній та інших установ. Польський центр медіації активно сприяє популяризації медіації в Польщі як альтернативного способу вирішення конфліктів і суперечок. Він також підтримує ідею відновного правосуддя серед представників польського правосуддя (суддів, прокурорів, співробітників пенітенціарної служби). На сьогодні медіація є повноцінним та ефективним правовим інститутом для польської судової системи. Дані Центру показують, що близько 85–90 % випадків проведення процедури медіації закінчуються укладенням договору між сторонами [20]. Висока ефективність є однією з

переваг медіації. Посередництво дешевше, швидше і краще, ніж рішення в судовому порядку.

Також при Міністерстві юстиції діє дорадчий орган – Громадська рада з питань альтернативних методів розв’язання конфліктів та спорів, що була створена розпорядженням Міністра юстиції від 1 серпня 2005 року [21]. На Раду покладаються основні функції з удосконалення процедури медіації в Польщі. Крім того, Рада вивчає та уніфікує міжнародні акти у сфері медіації, а також розробляє відповідні внутрішні документи (Радою був прийнятий Кодекс етики польських медіаторів від 19 травня 2008 року (Kodeks Etyczny Mediatorów Polskich) та Стандарти у сфері навчання медіаторів, схвалені Радою 29 жовтня 2007 року (Standardy szkolenia mediatorów).

Сприяє розширенню застосування процедури медіації, а також підвищенню довіри громадян до такої процедури Польський центр медіації (Polskie Centrum Mediacji), а також Міністерство юстиції (Ministerstwo Sprawiedliwości). Наприклад, на сайті Польського центру медіації можна знайти корисну інформацію про те, що собою являє процедура медіації, які переваги вона має, в яких випадках можна направити спір на розгляд медіатора, нормативно-правові акти, що регулюють інститут медіації загалом та в окремих сферах, а також є перелік, місцезнаходження, контактні дані всіх відділів і філій Центру медіації, список та контактні дані медіаторів у кожному відділі та філії [22].

Міністерство юстиції проводить інформаційно-освітню кампанію з поширення медіації, яка спрямована на три групи: суспільство загалом; сторони спору або конфлікту; професійні групи. Перші заходи були проведені ще в жовтні 2010 року під загальним гаслом «Маєш право на медіацію». Ця кампанія охоплює поширення відповідних плакатів, листівок на вулицях польських міст, а також телевізійних та радіороликів (приклад можна знайти на офіційному сайті Міністерства) [23]. Міністерство юстиції також здійснює діяльність, спрямовану на підтримку навчання у сфері альтернативних способів розв’язання конфліктів та спорів. Було запроваджено проведення навчальних курсів з медіації для

суддів, медіаторів та працівників бюро обслуговування клієнтів, тобто осіб, які першими працюють із сторонами спору.

Податковий орган має ряд інтересів, які можуть мотивувати його до медіації. Він зацікавлений у забезпеченні дотримання податкового законодавства як такого – це найважливіший суспільний інтерес, а отже, і інтерес податкового органу. Крім того, він має фінансові інтереси (як податковий кредитор), пов'язані з ефективним управлінням, належним розподілом ресурсів податкової перевірки, забезпечення позиції з огляду на невизначеність судового провадження, забезпеченням добровільного виконання податкового рішення платником податків тощо. Це означає, що податковий орган може докласти зусиль для досягнення консенсусного закриття справи не лише в інтересах платника податків, але й захищаючи власні інтереси, що не суперечить його домінуючій ролі.

І хоча в Польщі податковий порядок формується як позасудовий, а податковий орган є таким, що має спроможність односторонньо та імперативно визначати правовий статус платника податків, це не виключає можливості медіації, зокрема:

– повноваження (компетенція) одностороннього вирішення питання правового статусу платників податків не виключає проведення діалогу та переговорів. І навпаки, переговори та розрахунки не суперечать характеру податкової процедури. Пропозиція, що міститься у припущеннях, не виключає імперативного характеру акта. Податкові розрахунки не мають замінити податкові рішення, однак податкове рішення має бути видане на підставі розрахунків і відображати його розпорядження.

– податковий орган відіграє подвійну роль у податковому процесі. З одного боку, це орган, що здійснює податкове провадження, з іншого – це кредитор у правових відносинах, який прагне до задоволення своїх інтересів. Можна стверджувати, що медіація, у випадках, коли виникають конфлікти між сторонами та напруженість в реалізації їхніх інтересів, є більш «справедливим» шляхом висвітлення суперечливості їхніх позицій та інтересів. Це може бути корисним для зміцнення процесуальної справедливості.

– влада податкового органу в умовах податкового спору не є такою, що перешкоджає здійсненню медіації. Теорії переговорів і теорії правового дискурсу передбачають свободу та рівність суб'єктів, які вступають у переговори, а також їх взаємопов'язаність. Зрозуміло, що в податкових провадженнях платник податків не перебуває на рівних із податковим органом, але це не впливає на можливість знаходження взаємовигідного рішення.

Зазначимо, що проводити медіацію в Польщі мають право установи, які відповідають визначеним вимогам: створені для виконання завдань у сфері медіації, реабілітації, захисту інтересів держави, індивідуальних інтересів, прав та свобод людини; мають відповідні організаційні та кадрові умови для проведення медіації; внесені до присудового реєстру.

Також Цивільний процесуальний кодекс Польщі встановлює мінімальні вимоги до медіаторів. Відповідно до Цивільного процесуального кодексу медіатором може бути будь-яка фізична особа, яка має повну цивільну правоздатність і користується всіма громадянськими правами. При цьому медіатором може виступати не лише особа, внесена до списку медіаторів, а й індивідуально призначена у конкретній справі [24]. Нормативний акт передбачає, що медіатором може бути фізична особа, яка досягла двадцяти одного року, пройшла спеціальну підготовку за напрямом медіації та зареєстрована в суді. Медіатор, який здійснює медіаторську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою. Медіатором не може бути особа, яка визнана судом недієздатною чи обмежено дієздатною, має непогашену в установленому порядку судимість або звільнена з посади судді, прокурора, слідчого, нотаріуса, з державної служби або служби в органах місцевого самоврядування за порушення присяги, вчинення корупційного правопорушення, – протягом одного року з дня такого звільнення.

Медіація під час вирішення податкових спорів у країнах англосаксонської правової сім'ї

Велика Британія

Медіація як спосіб розв'язання податкових спорів почала використовуватися у Великій Британії з 2011 року. Слугували цьому два успішні пілотні проєкти щодо врегулювання конфліктів між платниками податків та податковими органами. Один із проєктів стосувався великих платників податків та комплексних податкових конфліктів і передбачав залучення сторонніх медіаторів, що пройшли відповідну акредитацію податкового відомства. Інший пілотний проєкт охоплював спори, у яких беруть участь переважно малі та середні підприємства або окремі платники податків, та передбачав участь власного, підготовленого податковою службою, медіатора. Успіх обох проєктів призвів до впровадження медіації для розв'язання податкових спорів у національному масштабі [25].

На сьогодні у Великій Британії застосовується податкова медіація, якщо [26]:

- існують проблеми з комунікаціями між платником податків та співробітником податкового органу;
- суперечка стосується фактів;
- спір, можливо, є результатом непорозуміння;
- платник податків хоче дізнатися чому податковий інспектор не погодився з його міркуваннями та чому він хоче використовувати інші аргументи;
- платник податків не зрозуміє, яку інформацію використовували співробітники податкової служби, і вважає, що вони зробили неправильні висновки;
- платник податків хоче дізнатися, чому податківці вимагають у нього додаткову інформацію.

Медіація між платниками податків та податковими органами не може бути застосована, у таких випадках:

- має місце скарга на працівника/працівників податкових органів;
- у разі стягнення податкових зобов'язань або заборгованості за податками та платежами;
- спір пов'язаний із застосуванням податкових пільг;
- спір стосується додаткових зборів на користь держави;
- має місце затримка податкового платежу або несвоєчасне погашення штрафу;
- щодо кримінальних справ;
- щодо схем вивільнення пенсій;
- щодо зборів на допомогу дітям;
- спір стосується мінімальної заробітної плати;
- спір у суді першої інстанції класифікується як документальний або базовий.

Для того щоб скористатися медіацією у конфлікті із податковими органами, платник податків має подати заявку. Для цього потрібно заповнити онлайн-анкету [27].

The screenshot shows the HM Revenue & Customs website interface. At the top, there is a navigation bar with the HMRC logo, the text 'HM Revenue & Customs', and links for 'Home', 'Contact HMRC', and 'Help'. Below the navigation bar, the main heading reads 'Application to use Alternative Dispute Resolution to resolve a tax dispute'. The form content includes:

- A note: '*indicates required information'.
- Instructions: 'Before you complete this form, please make sure you read the Alternative Dispute Resolution (ADR) guidance. This will help you to decide if ADR is the right process to meet your needs.' and 'If you are an authorised agent, please complete the fields below with your client's information and enter your own details in the 'Agent's details' section.'
- A 'Please note' section: 'For additional help you can click on the help icons (?) that appear next to various field labels below. Enter your email address. HM Revenue & Customs (HMRC) will use this to contact you about this form.'
- An 'Email address:' field with an asterisk and a help icon.
- A question: 'If you know which unit in HMRC you deal with please tick one box below. If you don't know, please tick 'Other'.' followed by a list of units with checkboxes and help icons:
 - Small and Medium Enterprise (SME) unit
 - Individuals and Public Bodies
 - Mid-size Business
 - CITEX
 - CCO
 - Other
- Another question: 'If you know what type of tax is in dispute, please tick the appropriate box below.' followed by a list of options with checkboxes:
 - Direct
 - Indirect
 - Don't know / Other

Customer contact details

Full name:

Address line 1:

Address line 2:

Address line 3:

Postcode:

Telephone number (including STD):

HMRC reference number:



Dispute details

To help HMRC deal with your ADR request, please enter details of your dispute in the fields below.

HMRC caseworker name:

Caseworker's office:

Caseworker's telephone number:

HMRC appeals officer name (if applicable):

HMRC appeals reference number (if applicable):

Year/period involved in the dispute:

To help HMRC process your application for ADR, outline the issues (in the box below) that are in dispute and any details that you feel are relevant.

Please note: The maximum space for your entry is 2000 characters.

Dispute details:

Please give your reasons (in the box below) for applying for ADR to help settle the dispute.

Please note: The maximum space for your entry is 2000 characters.

Reasons:

How did you hear about ADR?

Agent's details

If you are an authorised agent completing this form on behalf of your client, enter your details in the fields below.

Please note: You are an authorised agent if your client has completed paper forms 64-8 or FBI 2 or you have used HMRC Online Services to set up client authorisations.

Agent's business name:

Named contact within agent's business:

Agent's address line 1:

Agent's address line 2:

Agent's address line 3:

Postcode:

Agent's telephone number (including STD):

Client reference:

HMRC will include your client's reference in the response to you, but for data security reasons this will not include the client's name or any other personal information.

After you click the 'Next' button you will see a preview page summarising the information you have provided. If this page is not displayed, please use the scroll bar to locate any missing or incorrect entries highlighted in red.

Заявка на податкову медіацію може бути оформлена:

- під час податкової перевірки;
- після завершення податкової перевірки;
- щодо податкового рішення, яке підлягає перевірці іншим податковим інспектором.

Зауважимо, що у разі ухваленого податкового рішення перед поданням заявки на медіацію платнику податків потрібно розпочати процедуру апеляційного оскарження.

Отримавши заявку від платника податків про застосування медіації у податковому спорі, медіатор – офіцер податкової служби, який володіє навичками та методами медіації та виступатиме нейтральною третьою стороною у конфлікті, зв'язується з платником податків та податковим інспектором, щоб більш детально обговорити заявку, сутність і причини конфлікту. Після ретельного вивчення справи медіатор приймає рішення, чи буде медіація ефективним способом вирішення цього конкретного спору. Як правило, таке рішення ухвалюється протягом 30 днів з дня отримання заявки від платника податків [28].

У разі негативної відповіді платнику податків надаються ґрунтовні роз'яснення причин відмови.

У випадку ствердної відповіді медіатор зв'язується з платником податків, щоб повідомити про особливості процесу медіації. Платник податків зобов'язаний підписати угоду про участь у медіації. Відмова від її підписання є підставою для відмови у медіації.

Зазначимо, що участь у медіації є обов'язковою для обох сторін. Тому податкові органи радять вдаватися до медіації лише у разі повної готовності взяти на себе зобов'язання, пов'язані з процесом медіації. У випадку невиконання таких зобов'язань медіація буде скасована.

Під час процесу медіації платнику податків можуть запропонувати надати додаткову інформацію про зміст спору. Зазвичай на підготовку відповіді дається 15 робочих днів з моменту запиту, якщо не вказано інше.

Основною частиною процесу медіації є медіаційна зустріч або телеконференція. Платник податків зобов'язаний бути доступним для будь-якого з варіантів протягом 90-денного терміну з дати прийняття заявки на медіацію.

Під час підготовки до зустрічі або телеконференції медіатор просить платника податків викласти у письмовому вигляді сутність та його бачення податкового спору. Таке висловлювання повинно мати наступні характеристики:

- бути коротким – не більше двох сторінок паперу формату А4;
- містити основні факти і, де це доречно, їх нормативне трактування;
- не бути хронологією перевірки або конфлікту.

Податковий інспектор, який виступає другою стороною у спорі, зобов'язаний зробити те саме.

Ці матеріали стануть основою для обговорення у процесі медіації. Сторони спору можуть обмінятися ними на свій вибір: або до медіаційної зустрічі, або під час такої [28].

Також важливою частиною підготовки до медіаційної зустрічі є індивідуальні бесіди платника податків та уповноваженого співробітника податкового органу з медіатором, на яких кожна зі сторін висловлює своє бачення ситуації.

Під час медіаційної зустрічі медіатор запропонує сторонам обговорити свої позиції, поставити зустрічні запитання та навести аргументи. Зауважимо, що обговорення в медіації є конфіденційними, незалежно від того, чи відбуваються вони на спільній чи приватній сесії. Але будь-яка нова інформація або докази, розкриті сторонами, що впливають на сутність спору, будуть записані.

Роль медіатора полягає в тому, щоб допомогти платнику податків та посадовій особі податкового органу розглянути всі можливі варіанти і посприяти сторонам у досягненні угоди з метою вирішення спору. Медіатор не бере участі в ухваленні рішення. Ця відповідальність лежить лише на платнику податків та податковому інспекторі.

Платник податків може залучати до посередницьких зустрічей адвоката, податкового консультанта, друга або члена родини, у випадку, якщо не має

заперечень щодо того, що його податкові справи будуть детально обговорюватися перед ними.

Після завершення процесу медіації медіатор вимагатиме від платника податків і посадової особи податкового органу підготувати та підписати документ, що деталізує досягнуту угоду. Якщо згоди не було досягнуто, це буде задокументовано в аналогічний спосіб.

Схематично процес врегулювання податкового спору за допомогою медіації наведено на рисунку 6.

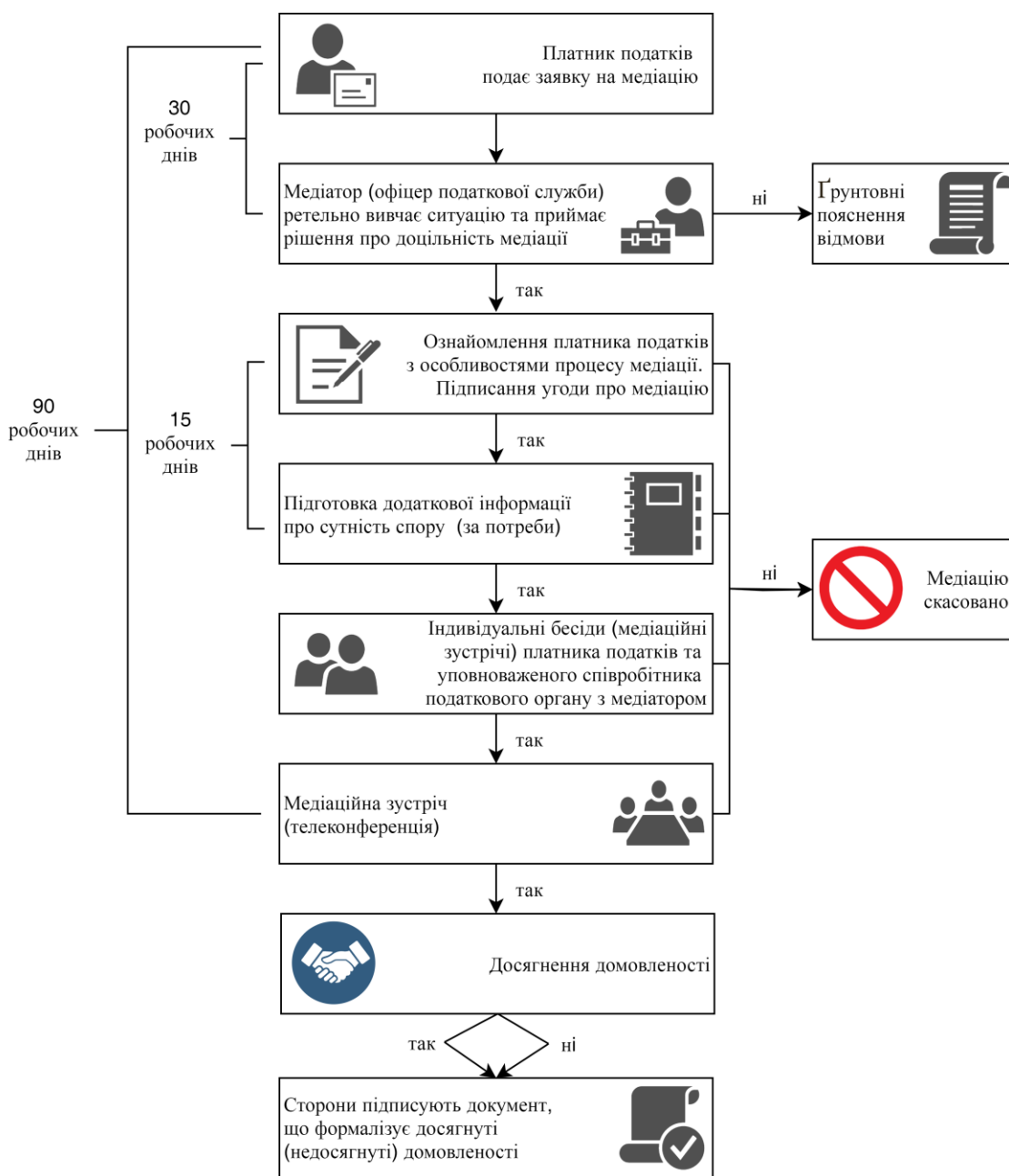


Рисунок 6 – Схема процесу врегулювання податкового спору за допомогою медіації у Великій Британії*

* Джерело: авторська розробка.

Узагальнюючи викладене, звернемо увагу на визначальні риси використання медіації для розв'язання податкових спорів у Великій Британії:

- заявка на застосування медіації для вирішення спору подається онлайн;
- у деяких випадках перед ініціюванням медіації потрібно почати процедуру адміністративного оскарження;
- участь у процесі медіації є обов'язковою для обох сторін;
- медіатором виступає офіцер податкової служби, який володіє навичками та методами медіації;
- медіатор допомагає розглянути всі можливі варіанти вирішення конфлікту, але право приймати рішення належить лише платнику податків та працівнику податкового органу;
- обов'язкова формалізація досягнутих чи недосягнутих домовленостей.

Таким чином, розкриваючи досвід Великій Британії щодо застосування інституту медіації в податковій сфері, потрібно зазначити, що він є ефективним і позитивно оцінюється як державою, так і британським суспільством загалом. Орієнтація податкової медіації на конструктивне управління процесом комунікації та дещо обов'язковий підхід підкреслюють важливість всебічного вивчення конфліктів та орієнтованість на спільне прийняття рішень, а також відміняють домінування інтересів лише однієї зі сторін. Така ситуація, з одного боку, захищає права платників податків, даючи їм можливість урегулювання податкових спорів з мінімальними затратами часу та коштів, а з іншого – зобов'язує їх розважливо ставитися до медіаційних послуг під час вирішення податкових спорів.

Сполучені Штати Америки

США є флагманом у застосуванні альтернативних способів урегулювання спорів, зокрема в податковій сфері. Така ситуація зумовлена великою завантаженістю судового процесу, тривалістю термінів розгляду справ, значними судовими витратами та формалізацією процедур, які мали місце у США протягом тривалого часу, що дало поштовх до пошуку кращих, ніж суд, способів вирішення податкових спорів та спричинило появу альтернативних методів їх урегулювання.

Законодавче регулювання медіації у США бере свій початок із сфери сімейного права. Так, у 1981 році Каліфорнія стала першим штатом, у якому медіація була запропонована в разі суперечок, пов'язаних з опікою над дітьми і спілкуванням з дітьми.

Також багато уваги було приділено виробленню єдиних для США правил і стандартів щодо конфіденційності в медіації. Загалом існувало понад 250 правил конфіденційності, що діяли в різних штатах та визначали, яка саме інформація може бути розкрита під час медіації без побоювання її подальшого поширення. Ці правила було узагальнено в Уніфікованому акті про медіацію (Uniform Mediation Act) [29], що прийнятий у 2001 році. Цей нормативний документ передбачає конфіденційність інформації, повідомленої сторонами під час процедури медіації. Водночас Уніфікований акт про медіацію містить перелік видів інформації, що підлягає розголошенню (стаття 6), а саме:

- 1) інформація, що міститься в угоді, підписаній сторонами;
- 2) інформація, яка доступна для громадськості відповідно до чинного законодавства;
- 3) інформація, що припускає загрозу або планування нанесення тілесних ушкоджень іншій особі або вчинення дій насильницького характеру;
- 4) інформація, яка навмисно використовується для планування злочину

або замаху на його вчинення, а також для того, щоб приховати сліди скоєного злочину;

5) 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;

б) 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 у 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, у США розв'язання 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 у США дуже затребувана: під час переговорів завжди залучається медіатор, а медіаційна практика активно висвітлюється у засобах масової інформації.

Сприяє популяризації медіації випуск спеціалізованих журналів, де публікуються матеріали щодо основних проблемних питань медіації та які надають можливість простим громадянам вивчати практику застосування медіаційних послуг у різних сферах суспільного життя.

Для розуміння того, як саме працює медіація в податковій сфері США, пропонуємо схематично розглянути механізм застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів у цій країні (див. рис. 7).

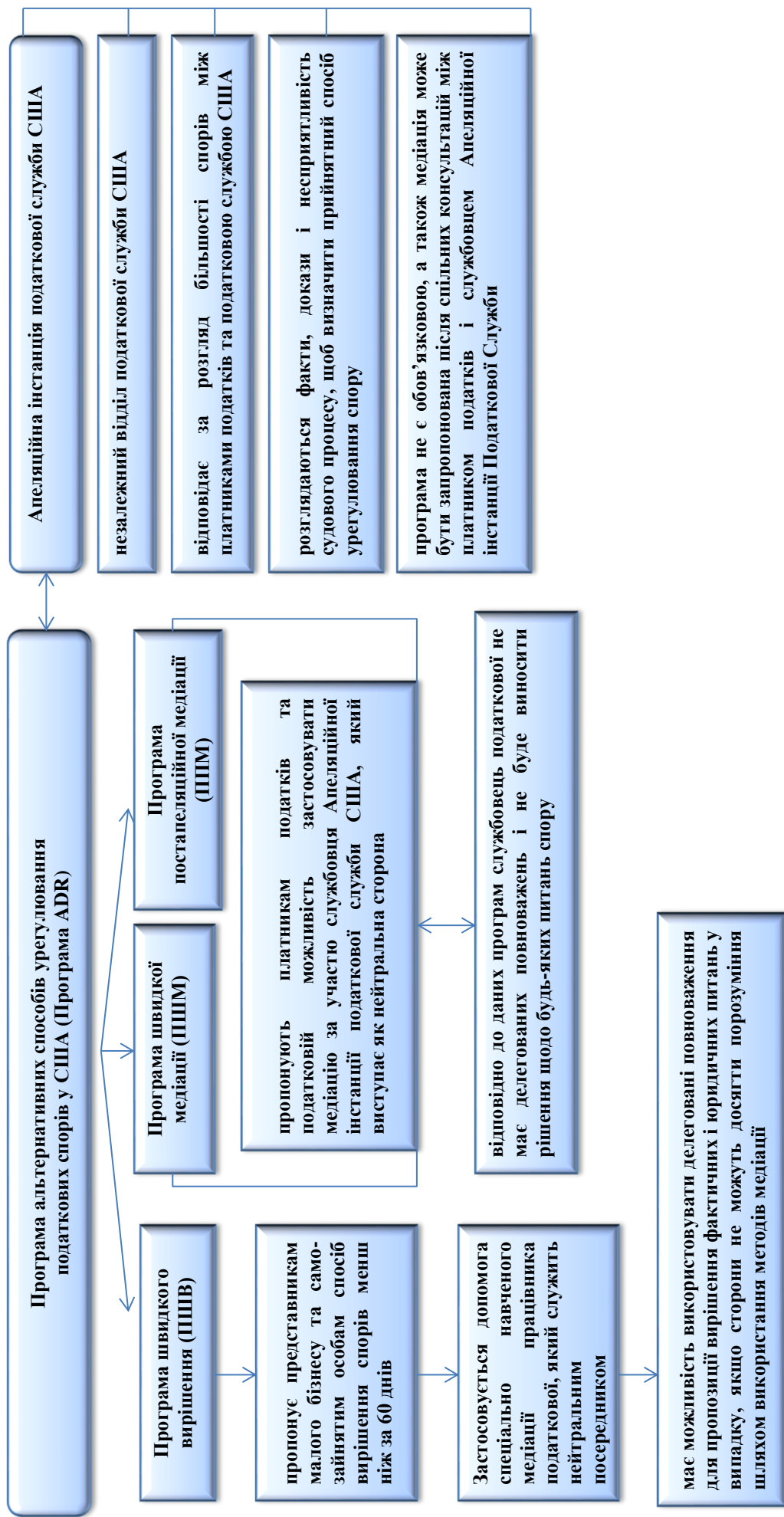


Рисунок 7 – Альтернативні способи вирішення податкових спорів у США*

* Джерело: складено авторами за [30].

Як видно з рисунка 7, податкова служба США пропонує різні варіанти розв'язання податкових спорів за допомогою медіації. Особливістю зазначених програм є те, що вони спрямовані на застосування різних прийомів вирішення конфліктних ситуацій, а зацікавлена особа має можливість обрати прийнятний для себе спосіб урегулювання спору. Так, наприклад, під час використання програми швидкої медіації позитивним аспектом є те, що для вирішення суперечки можна залучати кваліфікованого посередника (медіатора), який вислуховує позиції сторін і на основі цього ухвалює рішення, яке влаштовує сторони. Потрібно зазначити, що ця процедура може бути застосована тільки до малого бізнесу, у тому числі кожна зі сторін може зупинити процес у будь-який момент до тих пір, поки угода не укладена.

Що стосується великого і середнього бізнесу, то в США для вирішення спірних питань у податковій сфері діє спрощена адміністративна процедура прискореного розгляду податкових спорів (Fast Track Settlement) [31]. Вона є аналогічною процедурі швидкої медіації, однак доступна лише для певної категорії платників податків (великі організації та організації з міжнародною участю). Потрібно зазначити, що ця процедура застосовується на стадії здійснення податкового контролю платника податків та до винесення підсумкового рішення за результатами контрольних заходів.

Звертаємо увагу, що законодавством США встановлені певні обмеження щодо проведення процедури прискореного розгляду податкових спорів, зокрема це стосується термінів її здійснення, який охоплює 120 днів для спорів за участю великих платників податків з іноземним капіталом та 60 днів для інших випадків. Досить зручним є те, що застосовується така процедура на добровільних засадах заінтересованих осіб у вирішенні спору, а для початкового етапу її проведення необхідна тільки письмова згода сторін, водночас платник податків у будь-який момент може припинити відповідний розгляд спору.

Також цікавим є досвід США у сфері вирішення податкових спорів із застосуванням попереднього розгляду справи. Особливість зазначеного

способу вирішення податкових спорів полягає у можливості його використання з ініціативи платника податків у період проведення перевірки податкової декларації. Звертаємо увагу, що на розгляд виносяться тільки спірні питання. При цьому щодо питань, які не викликають суперечок, податкова перевірка продовжується та не впливає на застосування медіації.

Функціонування у США різних способів урегулювання податкових спорів за допомогою медіації сприяє популяризації цього інституту серед платників податків. На сьогодні використання медіації є найбільш затребуваним у таких питаннях:

- перевірка дотримання вимог податкового законодавства щодо збору, нарахування та сплати податку з доходів фізичних осіб, соціального страхування або акцизного збору;
- встановлення умислу особи у разі неправильного нарахування або сплати податків та зборів;
- перевірка повноти нарахування та своєчасності перерахування платником податків страхових внесків;
- встановлення достовірності поданих платником податків відомостей щодо корпоративних платежів;
- визначення правильності розрахунку суми корпоративного податку [32].

Позитивною відмінністю застосування податкової медіації у США є той факт, що в цій країні, 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 сторін конфлікту.

Що стосується основних правил процедури проведення податкової медіації у США, то схематично її можна зобразити у такому вигляді (див. рис. 8).

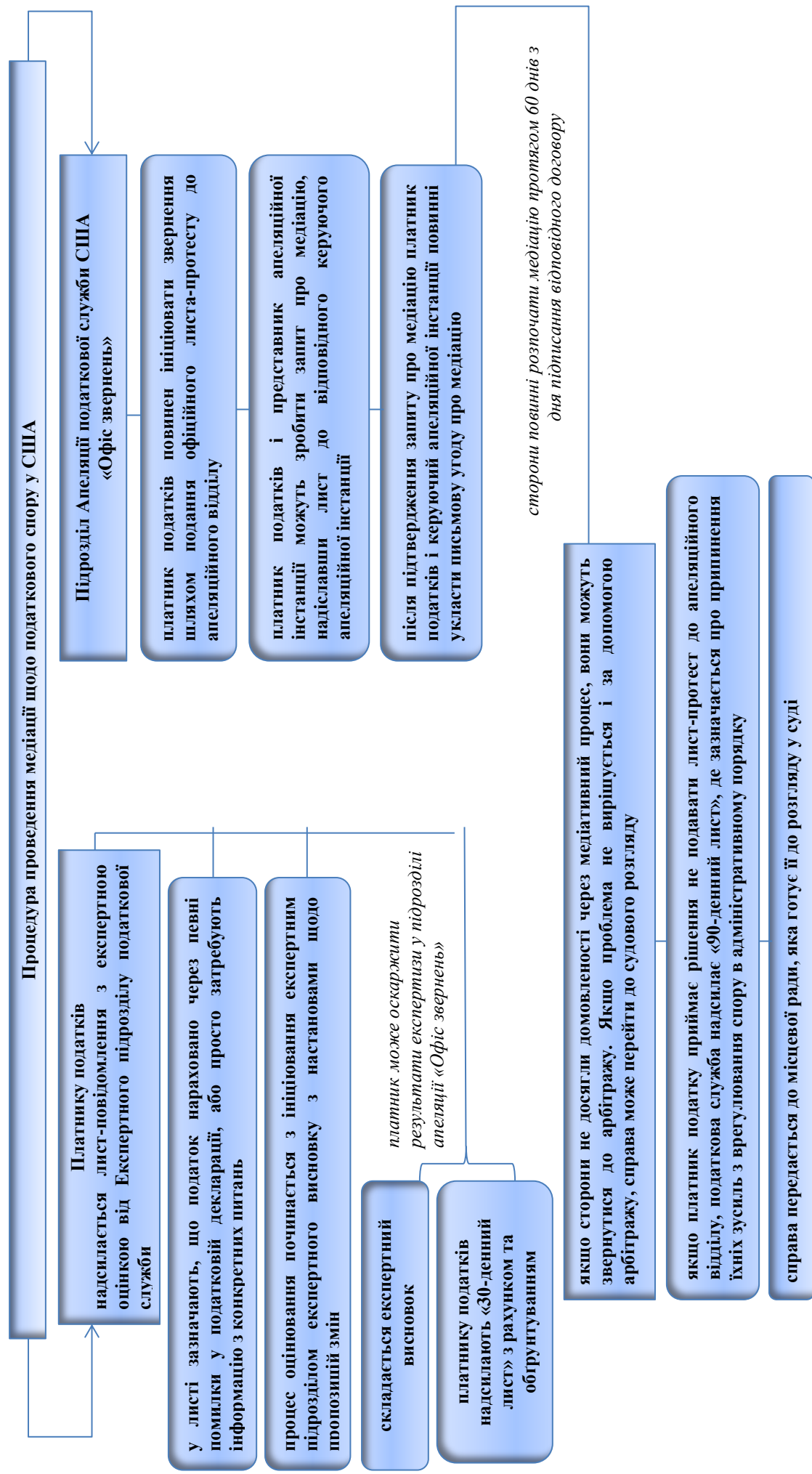


Рисунок 8 – Процедура проведення медіації щодо податкового спору у США*

* Джерело: складено авторами за [31].

У результаті аналізу основних аспектів здійснення процедури медіації щодо врегулювання податкових спорів у США можна відмітити такі особливості цього альтернативного способу врегулювання конфліктів:

- платник податків має можливість ініціювати застосування медіації для вирішення податкового спору;
- платник податків має змогу обрати найбільш прийнятний механізм урегулювання податкового спору;
- діє програма постапеляційної медіації, у якій працівник апеляційної інстанції податкової служби вирішує проблемне питання;
- відсутня плата за використання послуг працівника апеляційної інстанції як медіатора.

Отже, з-поміж різноманіття альтернативних способів вирішення конфліктних ситуацій у різних сферах суспільного життя США вагоме місце відведено застосуванню медіації для врегулювання податкових спорів. Звичайно, ці способи не є універсальним рішенням і не можуть у повному обсязі замінити звичайне адміністративне та судове оскарження рішень, однак із досвіду США можна зробити висновок, що медіація є додатковою гарантією захисту прав платника податків і її поява в податковому законодавстві та правозастосовній практиці повинна тільки заохочуватися.

Канада

Серед країн, де широко вивчається та застосовується процедура медіації в податкових правовідносинах, варто виокремити Канаду. Канадський досвід засвідчує, що саме цей вид альтернативного врегулювання спорів має багато переваг перед традиційними методами судового розгляду та є більш економічно ефективним для всіх учасників.

Основними позитивними особливостями застосування процедури медіації щодо вирішення податкових спорів канадські теоретики та практики вважають такі [33]:

- швидкість – медіація, як правило, є швидкою процедурою порівняно з традиційними способами врегулювання конфліктів;
- економія часу – застосування процедури медіації є більш ефективним з огляду на витрачений час. Економія часу досягається завдяки тому, що не потрібно готувати й переглядати заперечення та/або апеляцію у першій чи другій інстанціях. Сторони не залежать від затримок, традиційних для судового процесу. Вони мають можливість самостійно обирати дату та час медіації (за погодженням із податковим медіатором). Це означає, що податкова медіація може відбутися незабаром після порушення справи та тривати лише декілька днів/тижнів;
- тривалість – у більшості випадків складність питань визначає тривалість процедур судового розгляду спору. Що стосується медіації, то цей процес може тривати від декількох годин до декількох днів або тижнів навіть у дуже складних випадках. Тобто основна мета медіації полягає в тому, щоб діяти якомога швидше та у найкоротші терміни;
- конфіденційність – на відміну від традиційного судового розгляду, зміст податкової медіації є відомим тільки сторонам, які є ініціаторами її проведення, та медіатору. Часто сторони виступають проти оприлюднення спорів. Це підсилює переваги конфіденційного процесу медіації, який не тільки гарантує конфіденційність об'єкта суперечки, але й його комерційної інформації;

– підтримує відносини між сторонами – податкова система Канади базується на принципі самооцінки. Пошук порозуміння щодо фактів і трактування норм податкового права сприяє збереженню партнерських відносини між сторонами, на противагу конфліктному характеру традиційних способів вирішення спорів (суди). Зокрема, під час судового розгляду акцент робиться на питаннях розбіжностей між сторонами. Увага зосереджується на висвітленні відмінностей між будь-якою версією, і кожна сторона намагається аргументувати свою позицію для того, щоб переконати суддю, що претензії іншої сторони є безпідставними та не заслуговують на розгляд. Деякі сторони можуть мати більше ресурсів, ніж інші, щоб пред'явити свої аргументи. Крім того, можна стверджувати, що процедури, які є частиною традиційного судового процесу, включаючи заяви, інтерв'ю тощо, сприяють збільшенню ворожості, яка існувала між сторонами на початку спору, на відміну від пом'якшення цього питання шляхом застосування процедури медіації;

– дотримується тенденцій, встановлених судами, – зокрема, правил Податкового суду Канади, які підкреслюють необхідність у розгляді судового процесу із застосуванням мирних заходів урегулювання справи для зменшення витрат сторін, які беруть участь у спорі. Так, положення Правил покликані заохотити платників податків до врегулювання спору на початку процесу судового розгляду, адже дострокове врегулювання надає додаткову перевагу, а саме зменшення витрат сторін і збереження судових ресурсів. Також зазначимо, що сторони мають право в будь-який час приймати рішення про медіацію і воно буде враховане судом при оцінюванні витрат.

Звернувшись до досвіду Канади щодо застосування податкової медіації, зауважимо, що в цій країні процедура податкової медіації (Mediation Process for Appeals) більш формалізована. Платником податків подається запит до апеляційного підрозділу податкової служби. Потім письмово визначається коло спірних питань. Незалежна третя особа виступає як медіатор. Процедура не є обов'язковою. Якщо вона приводить до

досягнення згоди, то це оформляється у формі договору, в іншому випадку у податкового органу є можливість змінити або зберегти первісну податкову оцінку, яка далі може оскаржуватися платником податків у судовому порядку.

Більше уявлення про хід врегулювання податкового спору за допомогою медіації в Канаді дасть схематичне відображення цього процесу (рис. 9).

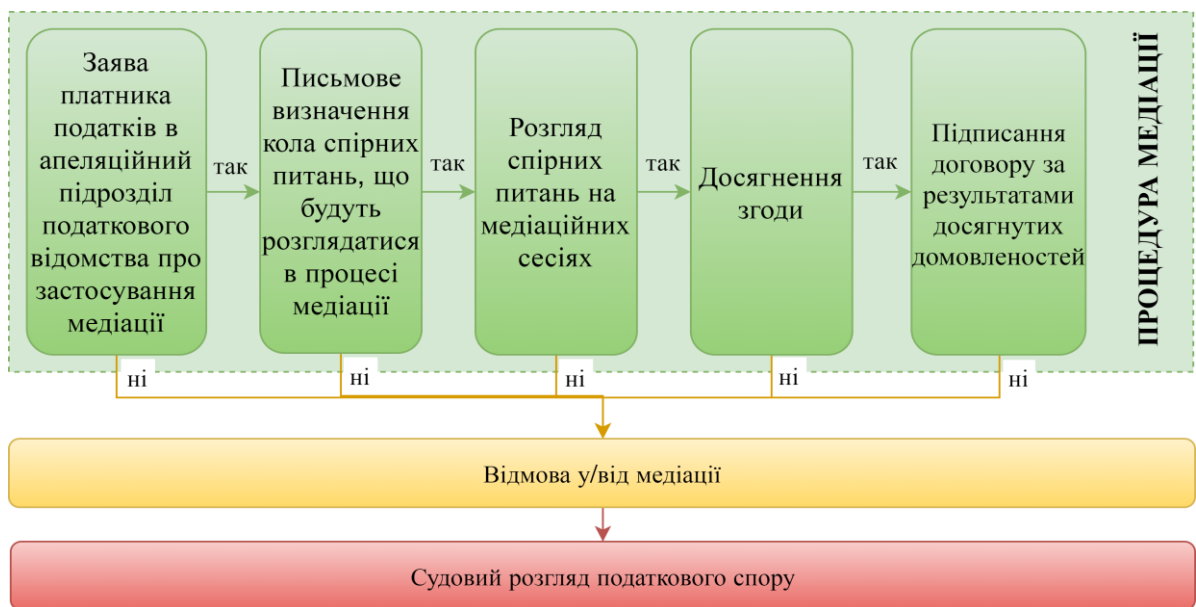


Рисунок 9 – Схеми процесу реалізації процедур врегулювання податкового спору в Канаді*

* Джерело: авторська розробка.

Також сучасні податкові суди Канади надають можливість платнику податків врегулювати спірне питання перш, ніж він звернеться до повноцінної судової процедури. Наприклад, може бути проведене засідання з урегулювання спору, у ході якого суддя контролює обговорення сторонами конфліктних моментів, даючи рекомендації, що не мають обов'язкового характеру.

На додаток у Канаді діє система попередніх податкових роз'яснень. Тобто у канадського платника податків, який не погоджується з оцінкою суми

податку з боку податкового органу, є можливість використовувати таку процедуру, щоб домогтися необхідних йому змін. Ця процедура врегулювання (Settlement Process for Appeals) – форма переговорів, у якій після отримання інформації про розмір суми податку платником податків можуть бути подані заперечення. Апеляційний підрозділ податкової служби має право погодитися з його думкою або підтвердити спірну суму (змінити її). За підсумками перемовин можливе ухвалення рішення, що задовольнить обидві сторони податкового спору і буде підписана відповідна угода.

Потрібно зазначити, що до жодної з процедур немає достатньо формалізованих правил, вони реалізуються здебільшого через практику податкових органів. При цьому податкова адміністрація заохочує платників податків ділитися їх зауваженнями та запереченнями висновків перевіряючих перш, ніж ініціювати будь-яку процедуру.

Як указується в інформаційних матеріалах Податкової адміністрації Канади, непорозуміння часто виникають при нестачі інформації, тому до платників податків звертаються із закликом: «Зв'яжіться з нами» (Talk to us). Це перший крок у програмі оскарження (Service Complaints program), заявленої на сайті канадської податкової служби. Другий крок – доведення до платника податків інформації, яка зазначається у скарзі. Залежно від виду податку пропонується кілька електронних форм таких документів. І, нарешті, третій крок – це звернення до податкового омбудсмена (Taxpayers Ombudsman). Він проводить незалежні перевірки за зверненнями, виявляє системні спірні питання, готуючи відповідні рекомендації Податковій адміністрації Канади.

Окремо наголосимо, що в лютому 2014 року в Канаді створена Асоціація фіскальної медіації [34], основною метою якої є сприяння процесу податкової медіації, безпосередня участь та (або) координація податкової медіації. Медіація у податкових спорах визнається членами Асоціації як ефективна стратегія розв'язання податкових конфліктів.

На сьогодні Асоціація фіскальної медіації Канади спрямовує всі свої зусилля на поширення інформації про можливість застосування процедури медіації в податкових спорах. Також Асоціація керує процесом вирішення податкових спорів, який триває понад 90 днів. Тільки після цього платники податків мають право оскаржити рішення безпосередньо до Податкового суду [35].

Отже, канадський досвід реалізації медіаційних процедур під час вирішення податкових спорів характеризується таким:

- швидкістю та гнучкістю процесу податкової медіації;
- конфіденційністю не тільки об'єкта суперечки, але і його комерційної інформації;
- сприянням збереженню партнерських відносини між платниками податків та податковими органами;
- підтримкою з боку судів, а саме: правила Податкового суду Канади підкреслюють необхідність у розгляді спорів із застосуванням мирних заходів урегулювання справи;
- певною формалізацією процедури податкової медіації;
- початком за запитом платника податків в апеляційний підрозділ податкової служби;
- можливістю ініціювання на будь-якій стадії розгляду податкового спору;
- письмовим оформленням (у формі договору) лише досягнення згоди;
- добровільністю або обов'язковістю залежно від провінції;
- функціонуванням Асоціації фіскальної медіації.

Також варто зазначити, що застосування медіації в Канаді не регламентоване окремим законом, а є частиною правової та судової системи. Медіація підтримується судовою системою як менш витратна, швидка і в ряді випадків більш ефективна альтернатива судовому процесу. Інститут медіації має широкий спектр застосування в межах цивільного, адміністративного процесу, процесу банкрутства.

Висновки

Як видно, у світі медіація в податковій сфері досить поширена й ефективна та являє собою врегулювання податкових спорів із використанням незалежного посередника, який допомагає сторонам досягти спільного розуміння спірних питань та взаємовигідного їхнього врегулювання. Податкова медіація передбачає нейтральність і неупередженість, добровільність, спільний пошук фактів, конфіденційність, самовизначення, сумлінність і, безумовно, дотримання чинного податкового законодавства.

Водночас такий спосіб вирішення податкових спорів у різних країнах має певні особливості. Зокрема, у Бельгії спеціально створений примирний за своїм характером інститут публічної влади – Служба податкової медіації, алгоритм проведення процедур податкової медіації визначений приписами окремого нормативно-правового акта, а рішення щодо улагодження податкового спору синтезується медіатором. У Великій Британії визначальною рисою податкової медіації є її обов'язковість для платника податків у разі, якщо він виступив ініціатором цієї процедури. Нідерландська податкова медіація вирізняється безкоштовністю процедури, якщо вона ініційована в податковому органі, та незалежними медіаторами. У Канаді процедура медіації є частиною судової системи. А в США передбачено кілька варіантів примирних процедур: програму швидкого вирішення спору, програму швидкої медіації та програму пост-апеляційної медіації.

Детальніше характеристику особливостей використання медіації для врегулювання спорів між платниками податків та контролюючими органами наведено в таблиці 2.

Таблиця 2 – Застосування податкової медіації в деяких країнах світу*

Країна	Особливості
США	<ul style="list-style-type: none"> – платник податків має право ініціювати застосування медіації для вирішення податкового спору; – платник податків може обрати найбільш прийнятний механізм врегулювання податкового спору; – діє програма постапеляційної медіації, в якій працівник апеляційної інстанції Податкової служби вирішує окреслену проблему; – відсутня плата за використання послуг працівника Апеляційної інстанції як медіатора
Бельгія	<ul style="list-style-type: none"> – податкова медіація є проміжною (серединною) ланкою в системі процедур вирішення податкових спорів – слідує після ініціювання адміністративного оскарження податкового спору та передусє судовим процедурам із вирішення спірних податкових правовідносин; – процедура медіації передбачає подання заяви до спеціально створеного примирного за своїм характером інституту публічної влади – Служби податкової медіації, яка в межах вертикалі податкових органів посідає особливе місце; – алгоритм проведення процедур податкової медіації визначається приписами спеціального нормативно-правового акта; – у межах здійснення медіаційних процедур у сфері оподаткування медіатор реалізує свої повноваження на засадах незалежності та невідконтрольності владному впливу з боку посадових осіб контролюючого органу та уповноважений на встановлення тільки факту; – унаслідок реалізації процедур податкової медіації податковим медіатором синтезується оптимальне рішення щодо врегулювання податкового спору, яке структурується у формі рекомендації
Великобританія	<ul style="list-style-type: none"> – заявка на застосування медіації для вирішення спору подається онлайн; – у деяких випадках перед ініціюванням медіації потрібно почати процедуру адміністративного оскарження; – участь у процесі медіації є обов'язковою для обох сторін; – медіатором виступає офіцер податкової служби, який володіє навичками та методами медіації; – медіатор допомагає розглянути всі можливі варіанти вирішення конфлікту, але право приймати рішення належить лише платнику податків та працівнику податкового органу; – обов'язкова формалізація досягнутих чи недосягнутих домовленостей
Нідерланди	<ul style="list-style-type: none"> – загальне позитивне ставлення до процесу; – висока ефективність; – конфіденційність; – можливість самостійно протестувати спір на медіабельність; – безкоштовність процедури, якщо її надає податковий орган; – право платника податків звернутися до медіації на будь-якому етапі суперечки; – участь медіатора, який керується правилами поведінки та кодексом етики Нідерландської федерації медіаторів, як запорука якості

Канада	<ul style="list-style-type: none"> – швидкість та гнучкість процесу податкової медіації; – конфіденційність не тільки об'єкта суперечки, але і його комерційної інформації; – сприяння збереженню партнерських відносин між платниками податків та податковими органами; – підтримка з боку судів, а саме: правила Податкового суду Канади підкреслюють необхідність у розгляді спорів із застосуванням мирних заходів урегулювання справи; – певна формалізація процедури податкової медіації; – початок за запитом платника податків до апеляційного підрозділу податкової служби; – можливість ініціювання на будь-якій стадії розгляду податкового спору; – письмове оформлення (у формі договору) лише досягнення згоди; – добровільність або обов'язковість залежно від провінції; – функціонування Асоціації фіскальної медіації
Німеччина	<ul style="list-style-type: none"> – термін «медіатор» законодавчо не закріплено; – медіація використовується як перша сходинка в межах багаторівневого механізму вирішення податкових спорів: арбітражні або судові розгляди допустимі тільки у разі, коли спір не вдалося розв'язати медіаційним способом; – адміністративний орган має свободу вибору у вигляді альтернативних способів урегулювання спорів; – медіація не фінансується урядом, а вартість послуг медіатора законодавчо не встановлена (це питання узгоджується під час укладання угоди про надання медіаційних послуг); – більшість медіаторів пропонує свої послуги на комерційній основі, що означає, що сторони повинні платити за них; – більшість німецьких медіаторів має професійний досвід, наприклад, психологи, соціальні працівники, економісти або адвокати, і працює не на державній, а на приватній основі; – запроваджено 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; – медіатори повинні кожні три роки підтверджувати власну акредитацію шляхом подання документів про підвищення кваліфікації, що має тривати не менше 30 годин

* Джерело: авторська розробка.

Водночас медіація не може бути універсальним рішенням і в повному обсязі замінити звичайне адміністративне і судове оскарження рішень податкових органів, однак з іноземного досвіду варто зробити висновок, що запровадження цього інституту в податкові правовідносини є додатковою гарантією захисту прав платника податків, а тому поява медіації у фіскальному законодавстві та правозастосовній практиці повинна тільки заохочуватися.

Список використаної літератури

1. Поліщук М. Я. Поняття медіації як альтернативного методу вирішення спорів. *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. 2014. Вип. 65. С. 134-139. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dip_2014_65_22 (дата звернення: 30.09.2019).
2. Медіація у світі. URL: <http://namu.com.ua/ua/info/mediation/in-the-world/> (дата звернення: 25.09.2019).
3. Махова Л. О. Межі застосування медіації в Україні. *Актуальні проблеми конвергенції екологічного законодавства України до законодавства Європейського Союзу*: матеріали Всеукраїнського наук.-практ. круглого столу (м. Дніпро, 28 жовт. 2016 р.). Дніпро, 2016. С. 203-206.
4. Медиация в налоговых спорах. Почему бы и нет? URL: <http://jurliga.ligazakon.ua/news/2014/5/16/110779.htm> (дата звернення: 30.09.2019).
5. Mediation Act (MediationsG). *Federal Law Gazette*. 2012. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_mediationsg/englisch_mediationsg.html (дата звернення: 30.09.2019).
6. Statistiken über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern. URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2012/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-einspruchsbearbeitung-in-finanzaemtern.html?__act=renderPdf&__iDocId=283580 (дата звернення: 23.09.2019).
7. About IMI. URL: <https://www.imimmediation.org/about-imi/> (дата звернення: 19.09.2019).
8. ADR International Register – Germany. URL: <https://www.imimmediation.org/QAP/adr-ir-emmerich/> (дата звернення: 18.09.2019).
9. Training Program Requirements. URL: <https://www.imimmediation.org/training/training-program-requirements/> (дата звернення: 30.09.2019).
10. Thomas Trenzcek and Serge Loode, Mediation "made in Germany" – a quality product. URL: <https://www.researchgate.net/publication/228096531> (дата звернення: 27.09.2019).

11. Демейер К. Налоговая медиация: опыт Бельгии. *Налоговед*. 2012. № 3. С. 72-81. URL: <https://e.nalogoved.ru/article.aspx?aid=282183> (дата звернення: 26.09.2019).

12. Курило В. О. Бельгійський досвід реалізації медіаційних процедур при вирішенні податкових спорів. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 34. С. 97–103. URL: http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2016/12/kurylo_34.pdf (дата звернення: 15.09.2019).

13. Quaghebeur M. We may have not a government but we have tax mediation. *AMCHAM BELGIUM*. URL: <https://amcham.app.box.com/s/w2bya9m0iy5heukuw7ek> (дата звернення: 26.09.2019).

14. Mediation van belastinggeschillen in Nederland. URL: <http://www.roelofvos.nl/wp-content/uploads/2017/03/Mediation-van-belastinggeschillen-in-NL-NL-VL-tijdschrift-voor-Mediation-en-conflictmanagement-2014-1.pdf> (дата звернення: 24.09.2019).

15. Красіловська З. В. Умови застосування медіації для врегулювання спорів із органами публічної влади: вітчизняний та зарубіжний аспект. *Теорія та практика державного управління*. 2015. Вип. 4. С. 200-207. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Трду_2015_4_31 (дата звернення: 20.09.2019).

16. Belastingdienst. Waarmee kunnen we u helpen? URL: <https://www.belastingdienst.nl/> (дата звернення: 17.09.2019).

17. Mediation als oplossing bij een meningsverschil. URL: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/bezwaar-en-beroep/content/mediation> (дата звернення: 30.09.2019).

18. MfN-register voor mediators. URL: <https://mfregister.nl/> (дата звернення: 26.09.2019).

19. Tax Mediation. URL: <http://www.mediationenfiscalite.info/en/mediation-fiscale/> (дата звернення: 25.09.2019).

20. Polskie Centrum Mediacji. URL: http://mediator.org.pl/aktualnosci/36/1,,84,Tydzien_Mediacji__Miedzynarodowy_Dzien_Mediacji/ (дата звернення: 17.09.2019).

21. Землянська В. Вивчення досвіду Польщі у сфері медіації. *Право України*. 2004. № 3. С. 135–137.
22. Альтернативні підходи до розв'язання конфліктів: теорія і практика застосування / уклад.: Н. Гайдук, І. Сенюта, О. Бік, Х. Терешко. Львів: ПАІС, 2007. 296 с.
23. Добриніна Г. Чи можна вирішити спір, не звертаючись до суду? *Справочник економіста*. 2008. № 6. С. 35–38.
24. Закон Польши «О внесении изменений в Гражданский процессуальный кодекс Польши и некоторые другие законы» от 28.06.2005 г. *Dz.U.* 2005. № 172.
25. Mediating Tax Disputes: Global Developments, 12 Dec 2013. URL: <https://www.cedr.com/articles/?item=Mediating-Tax-Disputes-Global-Developments> (дата звернення: 30.09.2019).
26. Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute. URL: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> (дата звернення: 20.09.2019).
27. Apply for Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute. URL: <https://www.tax.service.gov.uk/submissions/form/apply-for-alternative-dispute-resolution-to-settle-tax-dispute/Did-HMRC-issue-a-decision-giving-you-a-right-to-appeal?n=0&se=t> (дата звернення: 20.09.2019).
28. Alternative Dispute Resolution. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701213/CCFS21.pdf (дата звернення: 23.09.2019).
29. The Uniform Mediation Act (Enacted by NCCUSL on August 16, 2001) – URL: http://www.uniformlaws.org/shared/docs/mediation/mediat_am00.pdf (дата звернення: 25.09.2019).
30. Internal Revenue Service, 2009, Revenue Procedure 2009-44. URL: <http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb09-40.pdf> (дата звернення: 27.09.2019).

31. A Process for Prompt Resolution of Large Business and International Tax Issues. URL: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4539.pdf> (дата звернення: 30.09.2019).

32. Internal Revenue Bulletin: 2011-4. URL: http://www.irs.gov/irb/2011-04_IRB/ar11.html#d0e12601 (дата звернення: 30.09.2019).

33. Advantages and opportunities of tax mediation. URL: <http://www.mediationenfiscalite.info/en/avantages-of-tax-medition/> (дата звернення: 23.09.2019).

34. Tax Mediation Association. URL: <http://www.mediationenfiscalite.info/en/about-us/> (дата звернення: 30.09.2019).

35. Discussion Paper on Settling Tax Dispute in IRS – Avada Classic. URL: https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/44067/5/Stilwell_Karen_D_201403_LLM_thesis.pdf (дата звернення: 20.09.2019).

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

*Подік Іванна Іванівна,
Єфіменко Людмила Леонідівна,
Середа Анна Володимирівна*

**ОГЛЯД СВІТОВОГО ДОСВІДУ
ЗАПРОВАДЖЕННЯ ІНСТИТУТУ МЕДІАЦІЇ В
ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ**

Інформаційна брошура

Здано до друку 15.12.2019. Формат 64*8/16.

Папір офсетний. Гарнітура «Times New Roman».

Ум. друк. арк.3.36.

Тираж 50 прим. Замовлення №154/19.

ФОП Мельник А.А.

м. Хмельницький, вул. Чорновола, 37. т/ф (0382) 74-69-49, 74-32-22
Свідоцтво Державного комітету інформаційної політики, телебачення
та радіомовлення України про внесення суб'єкта видавничої
справи до державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції.
Серія ДК № 1942 від 15.09.2008р.

Надруковано: ФОП Стрихар А. М.
м. Хмельницький, вул. Красовського, 14. Тел.: (096) 709-11-10