

УДК 347.9

В.С. Балух

кандидат юридичних наук
Одеський апеляційний господарський суд**ДО ПИТАННЯ МОЖЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ
МЕДІАЦІЇ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ**

У статті досліджено питання перспективи впровадження в Україні медіації при вирішенні податкових спорів. У зв'язку із цим розглянуто окремі аспекти можливості застосування процесу медіації та визначено фактори, які унеможливають таке впровадження в Україні. Зроблено висновок, що визначення на законодавчому рівні можливості застосування медіації в податкових спорах буде сприяти подальшому вдосконаленню не лише механізму податкового регулювання, а й положень адміністративного судочинства.

Ключові слова: медіація, податковий спір, адміністративно-правовий спір, медіатор.

З прийняттям Податкового кодексу України зроблено вагомі кроки в реформуванні системи адміністрування податків та зборів, спостерігається тенденція до перетворення податкової служби України на сервісну службу європейського зразка, головною метою якої є переважно обслуговування платників податків.

Водночас говорити про досконалість податкової системи в країні ще зарано. Заплутаність податкового законодавства, складність податкового обліку, виражена фіскальна спрямованість діяльності податкових органів залишаються характерними її ознаками. Як наслідок існують передумови для виникнення конфлікту інтересів між органами державної податкової служби та платниками податків, які в правовій площині набувають характеристик податкових спорів. Такі спори не лише призводять до неповного та несвоєчасного наповнення дохідної частини бюджетів різних рівнів, а й стають на заваді довіри платників податків до податкової служби. У свою чергу, саме достатній рівень такої довіри є запорукою податкової дисципліни.

Таким чином, існує потреба в пошуку ефективних та швидких інструментів вирішення податкових спорів, щоб задовольняли б інтереси всіх його сторін. Зрозуміло, що ці інтереси в податковому спорі мають протилежний характер: якщо платники прагнуть мінімізувати та відтермінувати сплату податків, то уповноважені органи влади спрямовують свою діяльність на збільшення податкових надходжень до бюджету [1, с. 189]. Однак, якщо сторони податкового спору готові до безпосереднього спілкування з метою пошуку швидкого та оптимального способу досягнення консенсусу, ґрунтуючись на положеннях закону, є можливим та доцільним знайти точки перетину в такому спорі за допомогою конкретних погоджувальних процедур, до переліку яких, враховуючи світову практику, нале-

жить і медіація як одна з форм альтернативного вирішення спорів.

У вітчизняній та зарубіжній юридичній літературі протягом останніх десятиліть спостерігається зростання інтересу до розкриття проблематики запровадження альтернативних способів вирішення юридичних спорів, зокрема податкових. Окремі питання висвітлено в працях таких вітчизняних та зарубіжних учених і юристів-практиків, як: А.Ю. Бучик, А.П. Гаврилішин, І.Я. Сенюта, Д.О. Шинкарук та ін.

Водночас запровадження медіації в Україні перебуває на початковому етапі свого розвитку, що зумовлює потребу в подальших наукових дослідженнях щодо різних сфер можливості її застосування, у тому числі у відносинах між платниками податків та органами державної податкової служби.

Отже, **метою статті** є визначення доцільності впровадження в Україні медіації при вирішенні податкових спорів.

Вирішення цього питання є неможливим без надання визначення терміна "податковий спір".

У літературі відсутній одностайний підхід до розуміння цього поняття. Так, С.В. Овсянніков, Н.В. Ларіна визначають податковий спір як юридичний спір, який вирішується компетентним органом державної влади у встановленій законом формі, між державою, з одного боку, та іншим учасниками податкових правовідносин – з іншого, пов'язаний з нарахуванням та сплатою податків [2; 3]. Більш широке визначення податкового спору надає С.В. Кіценко, на думку якого, податковий спір – це матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин із приводу суперечностей щодо власних прав і обов'язків та/або законності правових актів контролюючих (податкових або митних) органів, що пов'язані із встановленням або застосуванням податково-правових норм і які вирішуються в перед-

баченому законом порядку [4]. Цікавим видається також і підхід Д.О. Шинкаряка, на думку якого, податковий спір являє собою суперечку, що виникає на основі спеціальних юридичних фактів між платником податків (податковим агентом) та уповноваженим державним органом з приводу розгляду законності ненормативного правового акту, рішення або дії (бездіяльності) останнього [5, с. 7].

Таким чином, як особливі ознаки, що характеризують податкові спори, виступають, зокрема:

- по-перше, особливий зміст такого спору. Узагальнювальним, у цьому випадку є те, що податкові спори виникають тільки з правових відносин, що ґрунтуються на нормах податкового законодавства;
- по-друге, спеціальні нормативно визначені способи їх вирішення. На сьогодні до них належать: адміністративне оскарження в порядку, встановленому Податковим кодексом України, та судове оскарження. В останньому випадку податкові спори набувають визначення “справи адміністративної юрисдикції” (адміністративної справи), під якою розуміється переданий на вирішення адміністративного суду публічно-правовий спір, у якому хоча б однією зі сторін є орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа або інший суб’єкт, який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства, у тому числі на виконання делегованих повноважень (ст. 3 Кодексу адміністративного судочинства України [6]).

З іншого боку, як відомо, медіація – це спосіб вирішення спору за допомогою нейтрального посередника (медіатора). При цьому слід акцентувати увагу на тому, що медіатор не уповноважений на прийняття рішень щодо розв’язання будь-якого спору. Роль і значення цієї особи науковці визначають за допомогою таких трьох позицій:

1) забезпечення зв’язку між сторонами спору для того, щоб вони могли зрозуміти перспективи розв’язання конфлікту та з’ясувати фактичні основні потреби й інтереси один одного;

2) раціоналізація переговорного процесу між сторонами; спонукати їх до напрацювання щодо переговорів принципового підходу і знаходження рішень, котрі належним чином відповідають їх головним інтересам;

3) в окремих випадках і на прохання сторін, висунення істотних пропозицій, щоб підштовхнути сторони до досягнення згоди [7, с. 56–60].

На сьогодні законодавчо термін “медіація” не визначений. Натомість, на рівні підзаконних нормативно-правових актів встановлено, що медіацією є діяльність професійних посередників, які спрямовують учасників юридичного спору до комп-

ромісу та врегулювання спору самостійно самими учасниками [8]. Що ж до медіації в податкових спорах, то чинним законодавством України можливість її застосування не передбачено.

Водночас публічно-правові спори, які вирішуються в порядку адміністративного судочинства (примітка: до яких належать і податкові спори), часто називають немедіабельними, тобто такими, які не можуть бути вирішені шляхом застосування медіації. Насамперед, це зумовлено особливостями суб’єктного складу адміністративних процесуальних правовідносин, а саме тим фактом, що однією зі сторін завжди виступає орган публічної адміністрації [9, с. 319–322].

Однак у світовій практиці медіація в податкових спорах широко використовується в таких країнах, як Австралія, Великобританія, Нідерланди, Нова Зеландія, Сполучені Штати Америки. Дійсно, досвід таких країн демонструє приклад існування ефективних податкових систем, де альтернативні способи вирішення податкових спорів, зокрема, медіація, знайшли своє належне місце в механізмі налагодження партнерських відносин, співпраці платників податків та уповноважених органів, у тому числі зважаючи на вплив світової фінансової кризи 2007–2008 рр. Для таких країн загалом упровадження альтернативних способів вирішення спорів визнається за пріоритетним завданням в аспекті вдосконалення правового регулювання, а судовий розгляд розуміється як останній спосіб, що має бути застосований з метою захисту порушених прав та законних інтересів.

З іншого боку, як експеримент у межах спільної програми Європейського Союзу та Ради Європи “Прозорість та ефективність судової системи України” у 2009 р. відбулося запровадження пілотного проекту з медіації при вирішенні адміністративних спорів у Вінницькому окружному адміністративному суді. Результати проекту свідчать, що з червня 2010 р. до жовтня 2011 р. суддями-медіаторами Вінницького окружного адміністративного суду проведено 31 процедуру медіації, з яких у 20 випадках досягнуто позитивного результату та підписано відповідну угоду, ще 2 справи перебувають на розгляді. У суб’єктному складі учасників медіації у Вінницькому окружному адміністративному суді органи Державної податкової служби були представлені в 3 справах [10].

З метою обґрунтування висновку про доцільність упровадження медіації в податкових спорах, перш за все, необхідно відповісти на такі ключові питання:

1) чи може бути медіація вигідною для сторін податкового спору?

2) на якому етапі розвитку податкового спору може бути впроваджена медіація?

Для відповіді на перше запитання, якщо проаналізувати сутність процедури медіації,

передусім слід зазначити, що медіація може допомогти сторонам податкового спору (ними є зазвичай місцеві органи державної податкової служби та платники податків, що перебувають на їх обліку) самостійно вирішити податковий спір без нав'язування рішення судовою інстанцією чи вищим податковим органом. Щодо останнього, то акцентуємо увагу на тому, що з прийняттям Податкового кодексу України місцеві органи податкової служби втратили можливість розглядати скарги платників податків на неправильне визначення ними сум грошових зобов'язань або прийняття будь-яких інших рішень. Такі скарги мають подаватись до органу вищого рівня відповідно до ст. 56 Податкового кодексу України [11]. А отже, місцеві податкові органи фактично втратили можливість самостійно врегулювати податковий спір на стадії адміністративного оскарження. Не варто також забувати й про забезпечення мотивації сторін щодо переходу до медіації в податковому спорі, що може бути досягнуто внаслідок розуміння ними переваг такого процесу, а саме можливості для сторони "бути почутою" та "почути" в результаті обговорення спірних питань віч-на-віч, суттєвої економії часу й коштів на вирішення спору, конфіденційності цієї процедури, неформальності та гнучкості її проведення, можливості збереження платником податків образу "сумлінного платника" з метою збереження або відновлення партнерських відносин з органами державної податкової служби. При цьому зазначаємо, що успішне застосування процедури медіації загалом не можна ототожнювати з досягненням податкового компромісу, тобто задоволення частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитись з рештою податкових зобов'язань, нарахованих органом державної податкової служби.

Слід погодитись з І.В. Цветковим, який виділяє три основні підстави виникнення податкових спорів:

- спори з правових питань, тобто суперечності, які виникають між платником податків і податковими органами щодо неоднозначного тлумачення й застосування окремих норм матеріального права;
- спори з приводу фактів. Це спори, в яких виникнення суперечностей між платником і податковим органом породжується виникненням фактів, які стосуються прямого чи непрямого відношення до оподаткування господарської діяльності такого платника;
- процесуальні спори, в яких платник податків посилається на допущені податковим органом порушення встановленої процедури податкового контролю чи провадження у справах про порушення податкового законодавства [12, с. 2–3].

Враховуюче викладене, застосування медіації може надати можливість сторонам

податкового спору вирішити суперечності в розумінні:

1) юридичних фактів, пов'язаних із податковим спором. Яскравим прикладом таких податкових спорів є спори з приводу реальності вчинюваних платником податків операцій з контрагентами з метою відповідного відображення в податковому обліку. Органи державної податкової служби в цьому випадку наполягають на факті непідтвердження господарських операцій з огляду на врахування реального часу здійснення операцій, місцезнаходження майна, наявності трудових ресурсів тощо, які економічно необхідні для їх виконання або здійснення відповідної діяльності. Натомість, платник податків обґрунтовує свій висновок про реальність вчинюваних операцій за допомогою первинних документів, які містять відомості про господарську операцію та підтверджують її здійснення.

Медіатор у цьому випадку повинен, передусім, своєчасно діагностувати фактичний зміст розбіжностей, не надаючи при цьому консультаційної, юридичної допомоги сторонам, та зупинити обговорення сторонами фактичних обставин справи, які можуть бути використані проти однієї зі сторін. Особливою проблемою, що буде виникати при впровадженні медіації в таких спорах, на наш погляд, є забезпечення довірчості сторін у переговорах за участю медіатора, адже сторонам не гарантується на сьогодні, що інформація, отримана під час проведення медіації, не буде оцінюватись як доказ у процедурі адміністративного чи судового оскарження;

2) положень податкового законодавства. Із цього приводу слід вказати на правове підґрунтя відповідних податкових спорів, яким є зазвичай положення про презумпцію правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [12].

Успіх медіатора в цьому випадку, передусім, буде залежати від його спроможності спонукати сторони податкового спору до активного діалогу, залишаючись при цьому виключно спостерігачем за дотриманням регламенту та структурою процесу медіації;

3) нормативного обґрунтування рішень, дій чи бездіяльності учасників податкових правовідносин, що стали основою податкового спору. Тут на перший план, як правило, виходить невідповідність судової практики за позовами платників податків в аналогічних справах і позиції податкових органів, що викладена в різних листах,

роз'ясненнях державної податкової служби. За приклад можуть слугувати численні за своєю кількістю податкові спори з приводу включення до складу валових витрат другого кварталу 2011 р. від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, що був сформований до 01.01.2011 р. Як наслідок, у результаті впровадження медіації при розгляді таких спорів можна буде припинити дію управлінських рішень, що суперечать позиції суду в аналогічних справах. Завдяки цьому можливе часткове вирішення питання перевантаження судів адміністративної юрисдикції внаслідок надходження на розгляд ідентичних податкових спорів, за якими вже сформовано позицію судової практики.

Іншим питанням, що потребує свого вирішення, є визначення етапу розвитку податкового спору, на якому видається доцільною участь медіатора. Логічно стверджувати, що таке впровадження можливе вже з моменту виникнення розбіжностей між платником податків та податковим органом.

Якщо говорити, зокрема, про податкові спори з приводу донарахування грошових зобов'язань, то впровадження медіації, на наш погляд, можливе:

- по-перше, після складання посадовими особами податкового органу акту перевірки платника податків до винесення відповідного податкового повідомлення-рішення під час розгляду заперечень, поданих відповідно до ст. 86 Податкового кодексу України [86];
- по-друге, в межах адміністративного оскарження донарахувань грошових зобов'язань;
- по-третє, в межах їх судового оскарження під час підготовчого провадження в судовій справі.

Поряд з викладеним неможливо залишити поза увагою ті фактори, що стають на заваді впровадженню медіації при вирішенні податкових спорів.

Однією з найгостріших проблем є відсутність правового регулювання інституту медіації. У зв'язку із цим безпосереднє впровадження медіації при вирішенні податкових спорів повинно, на наш погляд, зумовлюватись наявністю відповідних податкових процесуальних норм у Податковому кодексі України та норм адміністративного права – у разі якщо податковий спір набуває характеристики справи адміністративної юрисдикції в розумінні Кодексу адміністративного судочинства України [6].

Також процес упровадження медіації в податкових спорах стримують такі фактори, як:

- низька зацікавленість платників податків у розвитку альтернативних способів вирішення спорів у результаті очікування переваг неформальних домовленостей, що мають за підґрунтя "корупційну складову" відносин;

- слабка мотивація податкових органів до зміни принципів і методів адміністрування податків та зборів;
- неготовність сторін податкового спору до виконання публічних зобов'язань за наслідками альтернативного вирішення спорів.

Висновки. Незважаючи на викладене, видається, що визначення на законодавчому рівні можливості застосування медіації в податкових спорах буде сприяти подальшому вдосконаленню не лише механізму податкового регулювання, а й положень адміністративного судочинства.

Список використаної літератури

1. Бучик А.Ю. Європейський досвід вирішення податкових спорів: характеристика та можливості запровадження в Україні / А.Ю. Бучик // Європейські перспективи. – 2012. – № 1. – Ч. 2. – С. 189–193.
2. Овсянников А.А. Совершенствование отдельных элементов налоговой системы России как фактор экономического развития хозяйствующих субъектов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Альберт Анатольевич Овсянников. – М., 2004. – 189 с.
3. Ларина Л.Б. Налогообложение социально ориентированных организаций : дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.10 / Лидия Борисовна Ларина. – М., 2007. – 188 с.
4. Кіценко В.С. Поняття та структура податкового спору як виду правового спору [Електронний ресурс] / В.С. Кіценко // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 458–461. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-4/10kvcvhc.pdf>.
5. Шинкарьок Д.А. Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Денис Александрович Шинкарьок. – Омск, 2008. – 20 с.
6. Кодекс адміністративного судочинства України // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–36. – Ст. 446.
7. Кузьмина М.Н. Юридический конфликт: теория и практика разрешения / М.Н. Кузьмина. – М. : Юрлитинформ, 2008. – С. 59–60.
8. Наказ Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України "Про затвердження Положення про надання безоплатної первинної правової допомоги в Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України" від 19.01.2012 р. № 24 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 12. – Ст. 462.
9. Лиско Г. Проблеми впровадження та проведення медіації в адміністративному судочинстві в Україні / Г. Лиско // Законодавство України: проблеми та пе-

- спективи розвитку : зб. матеріалів XI Міжнар. наук.-практ. конф., 28 січ. – 1 лют. 2010 р. / редкол. Ю.С. Шемшученко [та ін.]. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2010. – 614 с.
10. Медіація: ефективне вирішення конфліктів [Електронний ресурс] / Вінницький окружний адміністративний суд. – Режим доступу: http://voas.gov.ua/?action=news&id_news=692.
11. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ч. 1. – Ст. 3248.
12. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе : практ. пособ. по судебной защите / И.В. Цветков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Волтерс Клувер, 2004. – С. 2–3.

Стаття надійшла до редакції 11.06.2013.

Балух В.С. К вопросу о возможности внедрения в Украине медиации при разрешении налоговых споров

В статье исследуются вопросы перспективы внедрения в Украине медиации при разрешении налоговых споров. В связи с этим рассмотрены аспекты возможности применения медиации и определены факторы, которые делают невозможным такое внедрение в Украине. Сделан вывод, что определение на законодательном уровне возможности применения медиации в налоговых спорах будет содействовать последующему усовершенствованию не только механизма налогового регулирования, но и положений административного судопроизводства.

Ключевые слова: медиация, налоговый спор, административно-правовой спор, медиатор.

Baluh V. Concerning the issue about a possibility to implement mediation when settling tax disputes in Ukraine

In this article the issue prospects for implementation in Ukraine of mediation in resolving tax disputes is investigated. In this connection, the possibility of some aspects of the mediation process is considered.

A conclusion was made that implementation of mediation may give a possibilities to the parties of tax disputes to settle contradiction in interpreting legal facts, connected with tax dispute, tax regulations and regulatory substantiation of solutions, actions or inactions of the participants of tax relations which became the basis of the tax dispute.

The factors which delay the process of implementation of mediation when solving the tax disputes, are defined, namely:

1) Absence of legal regulation of the mediation institute. Due to this, it was emphasized that direct implementation of mediation when solving tax disputes must be backed by availability of the corresponding tax procedural norms in Tax Code of Ukraine and norms of administrative law – in case if tax argument receives characteristics of administrative jurisdiction;

2) Tax payers show low interest in developing alternative ways to settle disputes as a result of waiting for advantages from non-formal agreements that have a basis of "corrupt constituent" of the relations;

3) Weak motivation of tax authorities concerning changes of principles and methods of administering taxes and tariffs;

4) The parties of the tax disputes are not ready to execute public liabilities following the consequences of alternative settlement of disputes.

It is concluded that the definition in law the possibility of mediation in tax disputes will further improve not only the mechanism of tax regulation, but also the provisions of Administrative Procedure.

Key words: mediation, tax dispute, administrative dispute, mediator.