

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА

Кваліфікаційна наукова праця

на правах рукопису

ГОРБЕНКО НАТАЛІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 347.734:336.2

ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СПОСОБІВ
ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Спеціальність – 081 «Право»

Галузь знань – 08 «Право»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень Використання ідей результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело


_____ Н.О. Горбенко

Науковий керівник – **Сорока Л.В.**, доктор юридичних наук, професор

Київ – 2024

АНОТАЦІЯ

Горбенко Н.О. Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Науково-дослідний інститут публічного права, Київ, 2024.

У дисертації автором висвітлене правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні, їх становлення, розвиток та застосування з врахуванням зарубіжного досвіду та європейських регіональних та міжнародних стандартів впровадження державами альтернативних способів вирішення публічних спорів.

Проаналізовано податкові спори як предмет врегулювання шляхом звернення до альтернативних способів їх вирішення. Визначено особливості об'єкта податкових спорів. Досліджено конституційні засади захисту прав людини та передбачені в Конституції України способи вирішення спорів, можливість досудового урегулювання спорів. Відзначена відсутність конституційного положення, що передбачає процедуру адміністративного оскарження та можливість звернення до процедур альтернативного вирішення спорів, проте акцентовано, що можливість звернення до альтернативних способів вирішення публічних спорів, в тому числі податкових, із дотриманням балансу публічних та приватних інтересів впливає з ч. 6 ст. 55 Конституції України. Розвиток механізмів альтернативного вирішення податкових спорів обумовлений становленням України як правової держави, утвердженням принципу верховенства права, таких його елементів як законність та визначеність права, принципів податкового законодавства, та потребою запобігання виникненню податкових спорів. Досліджено основні підходи до аналізу податкового спору як форми прояву конфлікту публічного та приватного інтересів, як форми міжособистісної взаємодії. Досліджено динаміку податкового

конфлікту, основні його етапи, способи АВС, до яких звертаються сторони на цих етапах. Проаналізовано основні причини податкових спорів (об'єктивні та суб'єктивні), види податкових спорів за суб'єктивним складом. Згруповано податкові спори за територіальним критерієм на внутрішньодержавні та транскордонні. Розмежовано поняття “податкові спори” та “спори в сфері оподаткування”, визначено поняття “податковий спір”, окремим видом яких є транскордонні податкові спори. Проаналізовано випадки та значення вживання в податковому законодавстві терміну “суперечність”. Розмежовано податкові спори за критерієм предмету податкового конфлікту.

Проаналізовано та висвітлено основні альтернативні способи вирішення податкових спорів як правовий феномен та з'ясовано основні їх ознаки. З'ясовано переваги та недоліки юрисдикційних способів врегулювання податкових спорів – судової та адміністративної форм (механізмів) вирішення податкових спорів. Розмежовано досудові способи врегулювання (вирішення) спорів на юрисдикційні та альтернативні та з'ясовано, що і перші, і другі можуть бути визначені законом як обов'язкові. З'ясовано види способів альтернативного вирішення адміністративних спорів, які рекомендуються до впровадження державам Рекомендації Res (2001) 9 Ради Європи, а також іншими міжнародними документами. Визначено зміст поняття “альтернативні способи вирішення (врегулювання) податкових спорів”. На підставі аналізу підходів в науці до класифікації способів АВС, згруповано види альтернативних способів вирішення податкових спорів, до яких звертаються у різних державах світу та Україні в наступні групи: 1) квазісудові процедури: арбітраж (арбітражна комісія чи арбітражний суд); комбінований арбітраж (медіація-арбітраж, арбітраж-медіація-арбітраж); 2) процедури залучення до врегулювання спору незалежного посередника: посередництво; звернення до омбудсмена (Уповноваженого Верховної ради України з прав людини та Ради бізнес-омбудсмена); медіація; консиліація; міні-суди (зокрема, процедури взаємного

узгодження та двостороннього та багатостороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 3) переговорні процедури без залучення посередника (примирення, процедура «розгляду заперечень» до акта перевірки; процедури одностороннього взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 4) присудові способи врегулювання спорів (конференції (наради, зокрема наради щодо врегулювання спору за участю судді, примирення сторін адміністративного спору; присудової медіації); колаборативні та партисипативні процедури); 5) дорадчо-консультативні (спрощений суд присяжних, рання нейтральна оцінка; незалежна оцінка фактів (звернення до судового експерта); нейтральна оцінка (звернення до експерта з питань права). З'ясовано, які саме із таких способів АВС застосовні за правом України з метою вирішення податкових спорів.

Висвітлено основні підходи правового закріплення можливості звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів в зарубіжних державах. Досліджено досвід в сфері застосування способів АВС щодо податкових спорів таких держав як США, Великобританія, Австралія, Бразилія, ФРН, Бельгія, Нідерланди, Норвегія, Данія, Франція, Австрія, Словацька Республіка, Польща, Словенія, Естонія, Угорщина. Відмічено, що впровадження процедур альтернативного вирішення спорів відбувалося передусім в країнах прецедентного права, а пізніше способи АВС включно з медіацією отримали розвиток в державах континентального права, передусім країнах Європейського Союзу, чому сприяло прийняття Директиви 2008/52/ЄС Європейського парламенту та Ради ЄС «Про деякі аспекти медіації у цивільних та господарських правовідносинах» від 21.05.2008 р.. З'ясовано види способів АВС, які застосовуються в державах світу для врегулювання податкових спорів та способи проведення медіації податкових спорів.

На підставі аналізу міжнародних та регіональних європейських міжнародних договорів та інших міжнародних документів з'ясовано базові міжнародні та європейські стандарти звернення до альтернативних способів вирішення публічних (в тому числі податкових) спорів як способів модернізації процесу судочинства та підвищення ефективності та справедливості здійснення правосуддя. Висвітлено рекомендовані державам стандарти застосування способів АВС щодо публічних, в тому числі податкових, спорів, закріплені в документах Ради Європи. ЄС. ОБСЄ, ООН та ОЕСР. Висвітлено основні підходи щодо способів АВС, що закріплені в документах ОБСЄ, зобов'язання держав ставитися до медіації як до способу запобігання чи припинення місцевих, регіональних чи міжнародних конфліктів.

Охарактеризовано правові засади процедур взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як способів альтернативного вирішення податкових спорів. З'ясовано підходи вчених до правової природи вказаних процедур, положення ПК України, міжнародних двосторонніх договорів України з питань уникнення подвійного оподаткування, Модельної податкової конвенції ОЕСР. Висвітлено основні відмінні риси процедури взаємного узгодження, ініціює яку в разі виникнення транскордонного податкового спору платник податків. Розкрито підстави реалізації права платника податків та ініціювання процедури взаємного узгодження, їх види та розкрито їх складові залежно від підстав проведення. З'ясовано особливості процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, здійснення якої здійснюється за ініціативою великого платника податків та потребує досягнення згоди. З'ясовано види предмету процедури ПУЦ у КО, її форми. З'ясовано особливості проведення процедур ПУЦ у КО одностороннього, двостороннього та багатостороннього характеру. Порядок реалізації права великого платника податків та її проведення. Висвітлено особливості стадій

процедури ПУЦ у КО дво- та багатостороннього характеру: проведення підготовчого розгляду (факультативна стадія), проведення консультації між ДПС України та іноземним податковим органом, укладення договору за результатами процедури ПУЦ у КО. З'ясовані засади механізму ПУЦ у КО. Висвітлено вплив на правове регулювання процедури взаємного узгодження Арбітражної конвенції ЄС (90/463/ЄЕС) та Переглянутого кодексу поведінки ЄС (2009/C322/01). Виявлено недоліки Арбітражної конвенції ЄС та проаналізовано положення Директиви ЄС 2017/1852 “Про механізми вирішення податкових спорів в Європейському Союзі”, спрямовані на їх усунення.

Охарактеризовано правові засади звернення до процедур арбітражу з метою врегулювання податкових спорів. З'ясовано, що засади впровадження процедур арбітражу щодо податкових спорів закріплені в документах ОЕСР та G20, передбачені Рекомендацією Rec (2001) 9 Ради Європи. З'ясовано випадки, за яких спори з питань оподаткування транскордонного характеру можуть бути предметом розгляду в: 1) міжнародному комерційному арбітражі (інвестиційному арбітражі), досліджено кейси, де стороною була Україна; 2) арбітражною комісією, утворення якої передбачене положеннями окремих двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування; 3) арбітражна комісія, утворення та діяльність якої передбачена та врегульована Модельною податковою конвенцією (MLI), якщо вона застосовується відповідно до угод про оподаткування. З'ясовано особливості застосування таких процедур, якщо стороною є Україна.

Висвітлено особливості правового механізму вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена. Акцентовано, що податкові спори спричиняють подання більшості зі скарг до бізнес-омбудсмена, серед них питання: блокування податкових накладних, відшкодування ПДВ, відновлення податково-правового статусу, визначення митної вартості товарів, складання актів за результатами податкових

перевірок, притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, стягнення податкового боргу та інші. Розмежовано повноваження бізнес-омбудсмена та Ради бізнес-омбудсмена, особливі риси такого способу АВС. Розкрито повноваження бізнес-омбудсмена з організації співпраці з боку відповідних сторін як посередника з мирного врегулювання питань (в формі укладення «мирового рішення»), що є предметом їхнього спору. Відзначено, що актуальним залишається питання закріплення статусу інституції бізнес-омбудсмена на рівні спеціального закону та чіткого визначення правових меж реалізації бізнес-омбудсменом повноважень.

Досліджено та висвітлено стан правового регулювання проведення медіації з метою врегулювання податкових спорів, його становлення. Особливості вітчизняної моделі процедури медіації, закріплені в Законі України “Про медіацію” та інших законах, її принципи, правові обмеження щодо проведення у податкових спорах та правовий статус медіатора. Відзначено, що положення Закону України “Про медіацію” поширюється на публічні відносини, а тому і на податкові спори. З’ясовано відмінні риси медіації у публічних (в т.ч. податкових) спорах. Відмічено недоліки податкового законодавства в частині закріплення повноважень у сфері застосування медіації з метою врегулювання податкових спорів. Зазначено загальні обмеження щодо проведення медіації, та спеціальні – у податкових спорах. Обґрунтовано, що податкова медіація може бути ініційована під час здійснення податкових процедур, адміністративного оскарження та судового оскарження, а тому медіабельність податкових спорів залежить від підстав її проведення. Запропоновано закріпити в ПК України та/або в Державному стандарті медіації у податкових спорах види немедіабельних податкових спорів, їх види. З’ясовано передчасність впровадження обов’язкової податкової медіації. Запропоновано впровадити Реєстр медіаторів податкових спорах спеціальні вимоги до таких медіаторів.

Висвітлено правові засади врегулювання податкових спорів шляхом примирення, в тому числі шляхом присудової медіації. Окреслено, які саме адміністративні справи у податкових спорах (з інших питань, що стосуються податків), розглядаються в адміністративних судах України: а) в загальному порядку адміністративного судочинства за зверненням платників податків (податкових агентів, представників платників податків; б) в загальному порядку адміністративного судочинства за зверненням податкових (митних) органів; в) в порядку спрощеного провадження в порядку адміністративного судочинства: за зверненням суб'єкта владних повноважень або платників податків (податкових агентів); г) в порядку окремого (не позовного) провадження, за заявою податкових та митних органів. Зазначено, що в справи про банкрутство є предметом господарського судочинства і можуть бути предметом примирення, в тому числі шляхом медіації. З'ясовано особливості присудових примирення та медіації (як форми примирення), висвітлено їх стадії, допустимі умови заяви про примирення як об'єкта судового контролю.

З'ясовано правові засади процедури врегулювання податкових спорів за участю судді. Висвітлено стан її правового регулювання, досвід зарубіжних держав, особливості здійснення процедури врегулювання спорів за участю судді, предметом яких є податковий спір. Показано підходи в науці щодо правової природи інституту врегулювання спору за участю судді, з'ясовано його етапи. З'ясовано випадки, за яких проведення врегулювання спорів за участю судді в порядку адміністративного судочинства не допускається, принципи процедури, правові обмеження щодо проведення процедури врегулювання податкових спорів за участі судді, особливі її риси як окремого способу АВС. Виявлено недоліки законодавства в частині закріплення підстав примирення процедури та шляхи їх усунення.

Ключові слова: правове регулювання, податки, оподаткування, платники податків, адміністрування податків і зборів, конфлікти (спори),

податкові конфлікти (спори), захист прав та інтересів, судовий захист, альтернативні способи вирішення спорів, медіація, судова медіація, податкова медіація, примирення, взаємне узгодження, попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, податковий омбудсмен, адміністративне судочинство.

SUMMARY

Horbenko N.O. Legal regulation of alternative dispute resolution methods in tax disputes. – *Qualifying scientific paper on the rights of the manuscript.*

Thesis submitted for obtaining the Doctor of Philosophy degree in Law, Specialty 081 «Law». – Scientific Institute of Public Law, Kyiv, 2024.

In the dissertation, the author highlights the legal regulation of alternative ways of resolving tax disputes in Ukraine, their formation, development, and application, taking into account foreign experience and European regional and international standards for the implementation by states of alternative ways of resolving public disputes.

Tax disputes are analyzed as a subject of settlement by resorting to alternative methods of their resolution. Specific features of the object of tax disputes are determined. The constitutional principles of the protection of human rights and the methods of resolving disputes provided in the Constitution of Ukraine, the possibility of pre-trial settlement of disputes have been studied. The absence of a constitutional provision providing for an administrative appeal procedure and the possibility of resorting to alternative dispute resolution procedures have been noted, but it has been emphasized that the possibility of resorting to alternative methods of resolving public disputes, including tax ones, with observance of the balance of public and private interests, follows from Part 6 of Article 55 of the Constitution of Ukraine. The development of mechanisms for the alternative resolution of tax disputes is due to the establishment of Ukraine as a legal state, the affirmation of the principle of the rule of law, its elements such as legality and certainty of law, principles of tax legislation, and the need to prevent the emergence of tax disputes. The main approaches to the analysis of the tax dispute as a form of manifestation of the conflict of public and private interests, as a form of interpersonal interaction, have been studied. The dynamics of the tax conflict, its main stages, and the methods of the ADR to which the parties turn at

these stages have been studied. The main causes of tax disputes (objective and subjective), types of tax disputes by subject structure are analyzed. Tax disputes are divided by territorial criteria into domestic and cross-border disputes. The concepts of "tax disputes" and "disputes in the field of taxation" are distinguished, the concept of "tax dispute" is defined, a separate type of which is cross-border tax disputes. The cases and meaning of the use of the term "contradiction" in tax legislation are analyzed. Tax disputes are delimited according to the criterion of the subject of the tax conflict. The criteria for the grouping of tax disputes have been clarified, and the type of tax dispute resolution method, with the use of which they can be resolved, has been proposed as a separate criterion for distinguishing tax disputes.

The main alternative ways of resolving tax disputes as a legal phenomenon are analyzed and highlighted, and their main features are clarified. The advantages and disadvantages of jurisdictional methods of tax dispute settlement - judicial and administrative forms (mechanisms) of tax dispute settlement are clarified. The pre-trial methods of settlement (resolution) of disputes are divided into jurisdictional and alternative, and it is clarified that both the first and the second can be defined by law as mandatory. The types of methods of alternative resolution of administrative disputes, which are recommended for implementation by the states by Recommendation Rec (2001) 9 of the Council of Europe, as well as by other international documents, have been clarified. The content of the concept of "alternative methods of solving (settlement) tax disputes" is determined. On the basis of the analysis of approaches in science to the classification of ADR methods, the types of alternative methods of resolving tax disputes, which are used in various countries of the world and in Ukraine, are grouped into the following groups: 1) quasi-judicial procedures: arbitration (arbitration commission or arbitration court); combined arbitration (mediation-arbitration, arbitration-mediation-arbitration); 2) procedures for involving an independent mediator in dispute settlement: mediation; appeal to the ombudsman (the Commissioner of the

Verkhovna Rada of Ukraine on Human Rights and the Council of the Business Ombudsman); mediation; conciliation; mini-courts (in particular, procedures for mutual agreement and bilateral and multilateral preliminary agreement on pricing in controlled transactions); 3) negotiation procedures without the involvement of an intermediary (conciliation, the procedure of "consideration of objections" to the inspection act; procedures of unilateral mutual agreement and preliminary agreement of pricing in controlled transactions); 4) judicial methods of dispute settlement (conferences (meetings, in particular, meetings on dispute settlement with the participation of a judge, reconciliation of the parties to an administrative dispute; judicial mediation); collaborative and participatory procedures); 5) advisory (simplified jury trial, early neutral assessment; independent assessment of facts (appeal to a judicial expert); neutral assessment (appeal to an expert on legal issues). It has been clarified which of these ADR methods are applicable under the law of Ukraine from for the purpose of resolving tax disputes.

The main approaches to legal consolidation of the possibility of resorting to alternative methods of resolving tax disputes in foreign countries are highlighted. The experience in the field of application of ADR methods in tax disputes of such countries as the USA, Great Britain, Australia, Brazil, Germany, Belgium, the Netherlands, Norway, Denmark, France, Austria, Slovak Republic, Poland, Slovenia, Estonia, Hungary have been studied. It is noted that the implementation of alternative dispute resolution procedures took place primarily in the countries of precedent law, and later the methods of ADR, including mediation, were developed in the countries of continental law, primarily in the countries of the European Union, which led to the adoption of Directive 2008/52/EC of the European Parliament and of the Council of 21 May 2008 "On certain aspects of mediation in civil and commercial matters". The types of ADR methods used in the countries of the world to settle tax disputes and the methods of mediation of tax disputes are clarified.

Based on the analysis of international and regional European international treaties and other international documents, the basic international and European standards of recourse to alternative methods of solving public (including tax) disputes as ways of modernizing the judicial process and increasing the efficiency and fairness of the administration of justice have been clarified. The standards of the use of ADR methods recommended to the states in relation to public, including tax, disputes, fixed in the documents of the Council of Europe, EU, OSCE, UN and OECD are highlighted. The main approaches to the methods of ADR, enshrined in OSCE documents, the obligation of states to treat mediation as a way to prevent or end local, regional or international conflicts are highlighted.

The legal principles of the procedures of mutual agreement and preliminary agreement of pricing in controlled transactions as methods of alternative resolution of tax disputes are described. The approaches of scientists to the legal nature of the specified procedures, the provisions of the Tax Code of Ukraine, international bilateral treaties of Ukraine on the avoidance of double taxation, the Model Tax Convention of the OECD have been clarified. The main distinguishing features of the mutual agreement procedure initiated by the taxpayer in the event of a cross-border tax dispute are highlighted. The reasons for exercising the taxpayer's right and initiating the mutual agreement procedure, their types and their components depending on the reasons for implementation are disclosed. The specifics of the procedure for preliminary agreement on pricing in controlled transactions, which is carried out at the initiative of a large taxpayer and requires reaching an agreement, have been clarified. The types of the subject of the procedure of Advanced Pricing Agreement (APA) in controlled operations, its forms, have been clarified. The peculiarities of APA procedures in controlled unilateral, bilateral and multilateral operations have been clarified. The peculiarities of the stages of the APA procedure in the controlled operations of a bilateral and multilateral nature are highlighted: conducting a preparatory review (optional stage), conducting a consultation between the State Tax Service of Ukraine and a foreign tax authority,

concluding a contract based on the results of the APA procedure in the controlled operations. The principles of the mechanism of APA in controlled operations have been clarified. The influence of the EU Arbitration Convention (90/463/EEC) and the Revised EU Code of Conduct (2009/C322/01) on the legal regulation of the mutual agreement procedure is highlighted. The shortcomings of the EU Arbitration Convention are identified and the provisions of the EUDirective 2017/1852 «On tax dispute resolution mechanisms in the European Union» aimed at their elimination are analyzed.

The legal principles of resorting to arbitration procedures for the purpose of resolving tax disputes are described. It has been found that the principles of implementation of arbitration procedures for tax disputes are fixed in OECD and G20 documents, provided for by Recommendation Rec (2001) 9 of the Council of Europe. There have been identified the cases in which disputes related to cross-border taxation may be subject to consideration in: 1) international commercial arbitration (investment arbitration), cases where Ukraine was a party have been investigated; 2) an arbitration commission, the formation of which is provided for by the provisions of separate bilateral agreements of Ukraine on the avoidance of double taxation; 3) an arbitration commission, the formation and activity of which is provided for and regulated by the Model Tax Convention (MLI), if it is applied in accordance with tax agreements. The peculiarities of the application of such procedures, if the party is Ukraine, have been clarified.

Features of the legal mechanism for resolving tax disputes, which is initiated by filing a complaint with the Business Ombudsman Council, are highlighted. It is emphasized that tax disputes cause the submission of the majority of complaints to the business ombudsman, among them the following issues: blocking of tax invoices, VAT reimbursement, restoration of tax legal status, determination of the customs value of goods, drawing up acts based on the results of tax audits, bringing to financial responsibility for violations tax legislation, collection of tax debt and others. The powers of the business ombudsman and the Council of the

business ombudsman are demarcated and the special features of this method of ADR of tax disputes are defined. The authority of the business ombudsman to organize cooperation on the part of the relevant parties as a mediator for the peaceful settlement of issues (in the form of concluding a "peaceful settlement"), which is the subject of their dispute, has been disclosed. It was noted that the issue of consolidating the status of the business ombudsman institution at the level of a special law and clearly defining the legal boundaries of the business ombudsman's exercise of powers remains relevant.

The state of legal regulation of mediation for the purpose of settlement of tax disputes, its formation, has been studied and highlighted. It is noted that the provision of the Law of Ukraine "On Mediation" applies to public relations, and therefore also to tax disputes. Distinctive features of mediation in public (including tax) disputes are clarified. The shortcomings of the tax legislation in terms of establishing powers in the field of mediation for the purpose of settling tax disputes are noted. There are general restrictions on mediation, and special restrictions on tax disputes. It is substantiated that tax mediation can be initiated during tax procedures, administrative appeals and court appeals, and therefore the mediability of tax disputes depends on the grounds for its conduct. It is proposed to enshrine in the Tax Code of Ukraine and/or in the State Standard of Mediation in Tax Disputes the types of non-mediated tax disputes. The prematurity of the introduction of mandatory tax mediation has been clarified. It is proposed to implement the Register of mediators in tax disputes with special requirements for such mediators.

The legal principles of settlement of tax disputes through conciliation, including judicial mediation, are highlighted. It is outlined which administrative cases in tax disputes (on other issues related to taxes) are considered in the administrative courts of Ukraine: a) in the general procedure of administrative proceedings at the request of taxpayers (tax agents, representatives of taxpayers; b) in the general procedure of administrative proceedings at the request of tax (customs) authorities; c) in the order of simplified proceedings in administrative

proceedings: at the request of the subject of authority or taxpayers (tax agents); d) in separate (non-litigation) proceedings, at the request of tax and customs authorities. It is noted that bankruptcy cases are the subject of commercial proceedings and may be the subject of reconciliation, including through mediation. The peculiarities of reconciliation, including mediation, are clarified, their stages and permissible conditions of the application for reconciliation as an object of judicial control are highlighted.

The legal principles of the procedure for settling tax disputes with the participation of a judge have been clarified. The state of its legal regulation, the experience of foreign countries, the peculiarities of the procedure for the settlement of disputes with the participation of the court, the subject of which is a tax dispute, are highlighted. Scientific approaches to the legal nature of the institution of dispute settlement with the participation of a judge are shown, and its stages are clarified. The cases in which the settlement of disputes with the participation of a judge in the procedure of administrative proceedings is not allowed, the principles of the procedure, the legal restrictions on the settlement of tax disputes with the participation of a judge, and its special features as a separate method of the ADR have been clarified. Deficiencies in the legislation in terms of establishing the grounds for the conciliation procedure and ways to eliminate them were revealed.

Keywords: legal regulation, taxes, taxation, taxpayers, administration of taxes and fees, conflicts (disputes), tax conflicts (disputes), protection of rights and interests, judicial protection, alternative dispute resolution methods, mediation, judicial mediation, tax mediation, reconciliation, mutual coordination, preliminary coordination of pricing in controlled transactions, tax ombudsman, administrative proceedings.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Горбенко Н.О. Європейські регіональні правові стандарти звернення до медіації та інших способів вирішення податкових спорів. *Академічні візії*. 2023. Вип. 15. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/319/281>

DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7851444>

2. Горбенко Н.О. Правоздатність медіаторів як суб'єктів, що залучаються до вирішення публічних та приватних спорів. *Юридичний вісник*. 2023. № 2. С. 181–188. DOI: <https://doi.org/10.32782/yuv.v2.2023.23>

3. Горбенко Н.О. Підстави набуття загальної та спеціальної дієздатності медіаторами в Україні. *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 34–42. DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2023.2.5>

4. Горбенко Н.О. Правові засади процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як окремого способу запобігання та альтернативного вирішення податкових спорів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 2. С. 724–727. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-2/181>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Горбенко Н.О. До питання примирення сторін податкового спору та податкової медіації на стадії адміністративного оскарження рішень податкових (митних) органів: *матеріали круглого столу з нагоди 30-ї річниці з дня заснування Національної академії правових наук України* (м. Харків, 24 березня 2023 р.). Харків, 2023. С. 201–205.

6. Горбенко Н.О. Перспективи залучення медіатора чи застосування інших форм примирення сторін податкового спору, в разі подання скарги в порядку адміністративного оскарження. *Recent Trends in Science: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції* (м. Дніпро, 4–5 травня 2023 р.). Дніпро, 2023. С. 110–111.

7. Горбенко Н.О. Критерії правосуб'єктності медіатора, який забезпечує медіацію в податкових та адміністративних спорах. *Проблеми розвитку адміністративного, фінансового та інформаційного права в контексті євроінтеграційних процесів: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Львів, 5 травня 2023 р.). Львів, 2023. С. 85–87.

8. Горбенко Н.О. Процедура взаємного узгодження як окремий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів. *Актуальність та особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції з нагоди відзначення Дня науки – 2023 в Україні* (м. Київ, 23 травня 2023 р.). Київ, 2023. С. 221–223.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	21
ВСТУП	23
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СПОСОБІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ	35
1.1. Податкові спори як предмет врегулювання шляхом звернення до альтернативних способів їх вирішення	35
1.2. Альтернативні способи вирішення податкових спорів як правовий феномен, їх основні види	46
1.3. Зарубіжний досвід правового закріплення можливості звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів	66
1.4. Міжнародні та європейські стандарти звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів	81
Висновки до розділу 1	94
РОЗДІЛ 2. ОСНОВНІ ПРАВОВІ МЕХАНІЗМИ ДОСУДОВОГО АЛЬТЕРНАТИВНОГО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ	104
2.1. Правові засади процедур взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як способів альтернативного вирішення податкових спорів	104
2.2. Правові засади звернення до процедур арбітражу з метою врегулювання податкових спорів	123
2.3. Правовий механізм вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена	139
2.4. Правове регулювання проведення медіації з метою врегулювання податкових спорів	148

Висновки до розділу 2	155
РОЗДІЛ 3. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРИСУДОВИХ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СПОСОБІВ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ	182
3.1. Правові засади врегулювання податкових спорів шляхом примирення, в тому числі шляхом присудової медіації	193
3.2. Правове регулювання процедури врегулювання податкових спорів за участю судді	193
Висновки до розділу 3	215
ВИСНОВКИ	226
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	231
ДОДАТКИ	255
	292

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АВС	Альтернативне вирішення спорів
ГПК	Господарський процесуальний кодекс України
ГК України	Господарський кодекс України
ДПС	Державна податкова служба України
ЄС	Європейський Союз
ЄСПЛ	Європейський суд з прав людини Ради Європи
КАС	Кодекс адміністративного судочинства України
КМУ	Кабінет Міністрів України
МАР	процедура взаємного узгодження
MLI	Багатостороння конвенція ОЕСР про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Модельна податкова конвенція)
МКАС	Міжнародний комерційний суд при Торгово-промисловій палаті України
ОБСЄ	Організація безпеки і співробітництва в Європі
ОЕСР	Організація економічного та соціального розвитку ООН
ООН	Організація Об'єднаних Націй
ПДВ	податок на додану вартість
ПК	Податковий кодекс України
ППР	Податкове повідомлення-рішення
ПУЦ у КО	Попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях
СЕРЕJ	Європейська комісія з питань ефективності правосуддя Ради Європи
ЦПКУ	Цивільний процесуальний кодекс України

ЦСР

Цілі стабільного розвитку

ЦОВВ

Центральний орган виконавчої влади

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Правові спори виникають з різних питань податкових відносин, та відносин, що врегульовані законами, контроль за додержанням яких покладений на податкові органи, реалізації інших покладених на них повноважень. Завданням суб'єктів публічного адміністрування, в тому числі адміністрування податків і зборів, є забезпечення належних умов виконання обов'язків платниками обов'язків, реалізації визнаних за ними прав, свобод та законних інтересів, тобто передусім діяльність контролюючих органів має бути спрямована передусім на здійснення, так званої, “сервісної” функції, яку доповнює контрольна.

На вдосконалення механізму оподаткування націлені також зміни в законодавстві, спрямовані на підвищення конкурентоспроможності держави, активізацію співробітництва між податковими і митними органами України та іноземних держав, зростання економічної активності суб'єктів господарювання, діджиталізацію податкових сервісів та процесів адміністрування податків і зборів. Проте нестабільність податкового законодавства, правова невизначеність щодо окремих елементів податків, процесу їх сплати та здійснення податкового контролю є підґрунтям для виникнення великого числа податкових спорів, більшість з яких розглядаються в порядку адміністративного оскарження, довіра до якого з боку платників досить низька, що призводить до перевантаження судів. Це формує інтерес до практики застосування в світі альтернативних позасудових механізмів вирішення публічних і, зокрема, податкових спорів, їх правового закріплення як на внутрішньодержавному, так і міжнародному та регіональному рівнях, впровадження «відновної» філософії здійснення правосуддя.

В Україні при встановленні стратегічних рамок національного розвитку на період до 2030 року на засадах принципу «Нікого не залишити осторонь»

було започатковано процес адаптації Цілей сталого розвитку і саме серед кроків із забезпечення досягнення ЦСР16 необхідним визнано розвивати інститут медіації та її правове регулювання. Урядом було проголошено План пріоритетних дій Уряду на 2023 рік, в пункті 181 якого передбачено необхідність “введення в дію механізму проведення масштабної дерегуляції”, що передбачає створення сприятливих умов розвитку бізнесу, зменшення адміністративного і фінансового навантаження на нього [173].

Євроінтеграція України та гармонізація національного законодавства з метою його приведення у відповідність до міжнародно-правових та європейських стандартів у сфері застосування альтернативних способів вирішення спорів забезпечує органічний і послідовний розвиток цього інституту в Україні, а тому потребує проведення наукових досліджень в цій сфері.

Зв'язок теми дисертації із сучасними дослідженнями. Податкові спори є предметом дослідження ряду представників фінансово-правової науки, передусім В. Білоуса, Ю. Божка, О. Боднарєнка, Д. Гетманцева, М. Джафарова, О. Дмитрик, М. Жернакова, В. Кіценка, Ю. Ковальова, І. Криницького, В. Курила, Я. Любченка, Т. Мацелик, О. Мізики-Стефанчук, М. Кучерявенка, Н. Пришви, І. Самсіна, В. Тильчик, Л. Царьової, Н. Якимчук та інших.

Правове регулювання механізмів альтернативного вирішення податкових спорів в державах Європи та закріплення їх стандартів на рівні ЄС досліджували Н. Александер, Д. Віткаускас, А. Веч, С. Запара, В. Курило, К. Куркова, Ф. Пісц, Д. Рон, І. Подік, Т. Подковенко, Н. Фігун, К. Токарева, К. Шкарупа, М. Щоневіль та інші дослідники. Окремо зазначимо, що питання застосування заходів альтернативного вирішення спорів публічного характеру та, зокрема, податкових спорів, було спеціальним предметом дослідження таких вчених як, В. Балух, Т. Бондарєв, О. Бочар, С. Білуга, М. Бліхар, М. Кармаліта, Т. Коляда, З. Красіловська, І. Кривдіна, А. Лиско,

О. Муза, О. Митрович, О. Петренко, І. Рижук, К. Ростовська, О. Сидельніков, В. Свириденко, К. Токарева, І. Чістякова, Р. Ханік-Посполітак, Т. Шинкар, Л. Юхтенко та інших. Медіація у податкових та митних спорах, проблеми її запровадження є окремим предметом ряду наукових досліджень, зокрема Н. Грень, Г. Губіної, Т. Голоядової, О. Заверухи, А. Мягкого, Г. Єрмоєнко та А. Заїченко, О. Койчевої, В. Курила, Ю. Оніщика, Г. Дядечко, О. Рєзніка, І. Подіка, Л. Єфіменко та А. Середи, Л. Трофімової, Л. Церетелі, Н. Якимчук та інших. Питання примирення публічних спорів, зокрема і податкових, та їх врегулювання за участю судді досліджували Т. Бережна, В. Грабовський, М. Грень, О. Заверуха, А. Лєсько, О. Можайкіна, Ю. Оніщик, І. Татулич, О. Тиханський та інші.

Однак залишається актуальним проведення системного дослідження становлення механізму правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів та його розвитку з врахуванням кращого досвіду іноземних держав з альтернативного врегулювання податкових спорів, аналізу міжнародних та європейських стандартів, вітчизняної практики їх застосування.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідної роботи Науково-дослідного інституту публічного права «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0120U105390). Тему затверджено рішенням Вченої ради Науково-дослідного інституту публічного права від 3 грудня 2021 року (протокол № 15).

Мета і завдання дослідження. *Мета* роботи полягає у комплексному дослідженні правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів, стану правового регулювання та право реалізації, виявити існуючі правові проблеми в сфері застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів та запропонувати шляхи їх вирішення.

Для реалізації мети дослідження ставляться такі основні *завдання*:

– проаналізувати податкові спори як предмет врегулювання шляхом застосування альтернативних способів їх вирішення, стан дослідженості вказаної сфери правовідносин;

– розкрити альтернативні способи вирішення податкових спорів як правовий феномен, їх основні види;

– охарактеризувати зарубіжний досвід правового закріплення можливості звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів;

– висвітлити міжнародні та європейські стандарти звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів;

– розкрити стан правове регулювання застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні;

– дослідити правові засади процедур взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як способів альтернативного вирішення податкових спорів;

– визначити правові засади звернення до процедур арбітражу з метою врегулювання податкових спорів;

– охарактеризувати правовий механізм вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарг до Ради бізнес-омбудсмена;

– висвітлити правове регулювання проведення медіації з метою врегулювання податкових спорів;

– висвітлити правові засади врегулювання податкових спорів шляхом примирення, в тому числі шляхом присудової медіації;

– з'ясувати стан правового регулювання процедури врегулювання податкових спорів за участю судді.

Об'єкт дослідження становлять суспільні відносини, що виникають в сфері звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів, їх проведення та реалізації досягнутого результату.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Методи дослідження. При написанні дисертаційного дослідження комплексно застосовувалися як загальнонаукові, так і спеціальні правові методи дослідження. Зокрема, історичний, діалектичний та порівняльно-правовий методи застосовувалися при вивченні динаміки розвитку законодавства, що регулює питання звернення до альтернативних способів врегулювання податкових спорів (підрозділ 1.2, 2.4, 3.1). Аналітичний метод використано під час з'ясування сучасного стану дослідження правового регулювання альтернативного вирішення податкових спорів в Україні (підрозділи 1.2, 2.1., 2.2, 2.3, 2.4, 3.1, 3.2), під час аналізу правового регулювання та стану впровадження способів альтернативного вирішення податкових спорів в зарубіжних державах (підрозділи 1.3, 2.4, 3.1) та з метою аналізу міжнародних та європейських стандартів застосування альтернативних способів вирішення публічних, в тому числі податкових, спорів (підрозділ 1.4). За допомогою методів логіко-семантичного аналізу, абстрагування та узагальнення визначено дефініції таких правових понять і категорій як «податковий спір» (підрозділ 1.1), «альтернативні способи вирішення податкових спорів» (підрозділ 1.2), «взаємне узгодження» (підрозділ 2.1). За допомогою методу групування та класифікації узагальнено види альтернативних способів врегулювання податкових спорів, що застосовуються в Україні (підрозділ 1.2), види податкових спорів залежно від порядку здійснення адміністративного судочинства (3.1); виокремлено основні міжнародні та європейські стандарти правового врегулювання процедур звернення до альтернативних способів врегулювання податкових спорів (підрозділ 1.4); з'ясовано елементи правосуб'єктності медіаторів, що залучаються до вирішення податкових спорів (підрозділ 2.4); формально-юридичний – у процесі формування нових правових положень з метою вдосконалення законодавства, що регулює відносини у сфері звернення до

альтернативних способів врегулювання податкових спорів (підрозділи 2.4, 3.1, 3.2).

Науково-теоретичне підґрунтя дисертаційного дослідження становлять праці вчених різних наукових сфер, галузей правової науки, зокрема теорії держави і права, конституційного права, фінансового права, зокрема податкового права, адміністративного права, адміністративно-деліктного права, права адміністративного судочинства, інших правових наук.

Нормативною основою дисертаційної роботи є Конституція України, закони України, міжнародні договори та документи міжнародних організацій, підзаконні нормативно-правові акти.

Інформаційною та емпіричною основою дисертаційного дослідження стали узагальнення практики застосування окремих способів альтернативного вирішення податкових спорів, судових рішень із затвердження заяв про примирення, укладення договорів за процедурою попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях та прийнятих рішень за результатами взаємного узгодження.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є однією з перших спроб за допомогою використання сучасних методів наукового пізнання, на підставі аналізу наукових праць вітчизняних та зарубіжних дослідників, чинного законодавства України та джерел міжнародного права, судової практики та актів право реалізації в сфері застосування альтернативних засобів вирішення податкових спорів, розкрити сутність та особливості правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні, особливі риси основних з них, виявити недоліки законодавства та опрацювати шляхи їх вирішення. У результаті проведеного дослідження у роботі сформульовано низку нових наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, а

також пропозицій щодо вдосконалення законодавства, які характеризуються новизною.

Основні наукові положення, які виносяться на захист:

вперше:

– з'ясовано залежність можливості звернення до певних видів альтернативних способів вирішення податкових спорів від стадій динаміки податкового конфлікту;

– розмежовано та згруповано види податкових спорів (справ) залежно від порядку здійснення адміністративного судочинства та за критерієм можливості їх врегулювання із застосуванням присудових альтернативних способів вирішення податкових спорів;

– систематизовано види альтернативних способів вирішення податкових спорів, які передбачені законодавством України, до яких можуть звертатися суб'єкти податкових відносин: 1) квазісудові процедури; арбітраж (інвестиційний арбітраж, арбітражні комісії у транскордонних податкових спорах); комбінований арбітраж (медіація-арбітраж, арбітраж-медіація-арбітраж); 2) процедури залучення до врегулювання спору незалежного посередника: звернення до Уповноваженого Верховної ради України з прав людини та Ради бізнес-омбудсмена; медіація; «міні-суди» (процедури взаємного узгодження та двостороннього та багатостороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 3) переговорні процедури без залучення посередника (процедура «розгляду заперечень» до акта перевірки; примирення, процедура одностороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 4) присудові способи врегулювання спорів: врегулювання спору за участю судді, примирення сторін адміністративного спору; присудова медіація; 5) дорадчо-консультативні: незалежна оцінка фактів (звернення до судового експерта); нейтральна оцінка (звернення до експерта з питань права);

– з'ясовано значення поняття «суперечність», в якому воно вживається в податковому законодавстві, а саме щодо: 1) об'єктивних випадків, коли нормативно-правові акти (їх положення) суперечать між собою; 2) суб'єктивних випадків, коли: а) положення індивідуальної податкової консультації суперечать положенням узагальненої податкової консультації; б) індивідуальна податкова консультація як правовий акт індивідуальної дії, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору; в) контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству, або вийшов за межі повноважень контролюючого органу;

– систематизовано та розкрито форми, підстави та межі застосування арбітражу як способу врегулювання транскордонних податкових спорів, розкрито випадки застосування процедур: 1) міжнародного комерційного арбітражу (інвестиційного арбітражу); 2) арбітражної комісії, утворення якої передбачене положеннями окремих двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування; 3) арбітражної комісії, утворення та діяльність якої передбачена та врегульована Модельною податковою конвенцією (MLI), якщо вона застосовується відповідно до угод про оподаткування України;

– запропоновано запровадження Міністерством юстиції України у взаємодії з Міністерством фінансів України Державного стандарту медіації у податкових спорах, порядок його затвердження та основні питання врегулювання (особливості процедури, немедіабельність окремих податкових спорів, вимоги щодо спеціальної компетенції медіаторів, ведення Реєстру медіаторів у податкових спорах, взаємодія між Асоціацією медіаторів у податкових спорах та податковими і митними органами, судами, інше);

удосконалено:

– визначення дефініції поняття «податковий спір», як такого, що включає транскордонні податкові спори, та може бути предметом альтернативних способів вирішення спорів;

– визначення змісту поняття “альтернативні способи вирішення (врегулювання) податкових спорів”;

– характеристику правової суперечності та суперечності інтересів, прав і обов’язків, як факторів формування правової позиції сторони податкового спору, підстав виникнення та прояву податкового конфлікту, що проявляються в правовій формі (вимог, заперечень, заяв, скарг, позовних заяв тощо);

– класифікацію видів альтернативних способів вирішення податкових спорів, які застосовуються в державах світу;

– систематизацію базових міжнародних та європейських стандартів звернення до альтернативних способів вирішення публічних (в тому числі податкових) спорів як способів підвищення ефективності владування, модернізації процесу судочинства та підвищення ефективності та справедливості здійснення правосуддя, що закріплені в документах Ради Європи, ЄС, ОБСЄ, ООН та ОЕСР;

– характеристику механізмів взаємного узгодження та попереднього узгодження у контрольованих операцій як окремих способів альтернативного вирішення транскордонних податкових спорів та підходи до визначення їх правової природи, особливостей правового регулювання та характерних відмінні риси процедур, їх предметів, стадій та правових актів, які оформлюють результат відповідної процедури врегулювання;

– обґрунтування правової позиції, що податкова медіація може бути ініційована під час здійснення податкових процедур, адміністративного оскарження та судового оскарження, а тому медіабельність податкових

спорів залежить не лише від прямих обмежень, закріплених в законі, а й від процедурних підстав її проведення;

- види немедіабельних податкових спорів, які слід закріпити на рівні закону;

- виявлено відмінності в підходах законодавця до визначення видів податкових спорів, які не можуть бути предметом таких присудових способів альтернативного вирішення спорів, як примирення, медіація та врегулювання спорів за участю судді; виявлено суттєві відмінності та особливі риси кожної з цих процедур стосовно врегулювання податкових спорів;

набули подальшого розвитку:

- обґрунтування можливості закріплення окремих неюрисдикційних досудових альтернативних способів вирішення податкових спорів обов'язковими;

- підходи до визначення основних причин податкових спорів (об'єктивних та суб'єктивних);

- підходи до класифікації видів податкових спорів за суб'єктним складом, територіальним критерієм, предметом податкового конфлікту та критерій розмежування «податкових спорів» від «спорів в сфері оподаткування»;

- характеристика особливостей правового механізму вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена, види предметів звернення, розмежування повноважень між Радою бізнес-омбудсмена та Бізнес-омбудсменом, обґрунтування доцільності закріплення статусу інституції бізнес-омбудсмена на рівні спеціального закону;

- визначення особливостей вітчизняної моделі процедури медіації, закріплені в Законі України “Про медіацію” та інших законах, її принципи, правові обмеження (загальні та спеціальні) щодо проведення у податкових спорах.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що вони можуть становити як науково-теоретичний, так і практичний інтерес і можуть бути використані у:

– *правотворчості* – під час розроблення законодавчих актів у сфері застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів;

– *правозастосуванні та правореалізації* – для удосконалення організаційно-правових засад діяльності податкових та митних органів, органів судової влади та суб'єктів, які забезпечують проведення медіації у податкових спорах, а також звернення до інших альтернативних способів врегулювання податкових спорів;

– *науково-дослідній роботі* – для поглиблення знань про права платників податків на захист, на справедливе та ефективне судочинство, для розвитку доктрини фінансового права, подальших науково-правових досліджень, спрямованих на вирішення проблем механізму вирішення податкових спорів та вдосконалення наукових підходів та існуючого законодавства (акт впровадження Науково-дослідного інституту публічного права);

– *освітньому процесі* – при розробці лекційних курсів з дисципліни «Адміністративне право та процес: доктринальні та практичні проблеми» (акт впровадження Науково-дослідного інституту публічного права).

Апробація матеріалів дисертації. Підсумки розроблення проблеми в цілому, окремі її аспекти, одержані узагальнення і висновки було оприлюднено на науково-практичних конференціях та круглих столах: «Круглий стіл з нагоди 30-ї річниці з дня заснування Національної академії правових наук України» (м. Харків, 24 березня 2023 р.); «Recent Trends in Science» (м. Дніпро, 4-5 травня 2023 р.); «Проблеми розвитку адміністративного, фінансового та інформаційного права в контексті євроінтеграційних процесів» (м. Львів, 5 травня 2023 р.); «Актуальність та

особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану» (м. Київ, 23 травня 2023 р).

Публікації. Основні наукові результати дисертаційного дослідження відображено у восьми наукових публікаціях, серед яких чотири статті у наукових фахових виданнях України та чотири тези доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях та круглому столі.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, які містять десять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 296 сторінок. Список використаних джерел містить 298 найменувань і займає 37 сторінок, додатки розміщені на 5 сторінках.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СПОСОБІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

1.1. Податкові спори як предмет врегулювання шляхом звернення до альтернативних способів їх вирішення

Податкові відносини, сторони яких виступають в спеціальному податково-правовому статусі (платника податку, податкового агента, представника платника податку, контролюючого органу), є досить чутливими до забезпечення в державі прав і свобод людини та принципу верховенства права. Особливістю податкових спорів є те, що об'єктом таких спорів переважно виступають питання виконання податкового обов'язку зі сплати податків і зборів, інших обов'язків платників податків, визначення сум податкових та грошових зобов'язань, порядку сплати грошових зобов'язань, застосування заходів забезпечення виконання грошових зобов'язань та стягнення податкового боргу та інших питань оподаткування.

Відповідно до ст. 55 Конституції України «кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб», а також закріплено такі способи захисту прав людини як право звернутися за захистом свої прав до Уповноваженого Верховної Ради з прав людини, право звернутися із конституційною скаргою до Конституційного Суду України, право звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна [132]. В ст. 124 Конституції України також закріплена можливість досудового урегулювання спору [132], хоч прямо про процедуру адміністративного оскарження в ній і не сказано. Всі зазначені

способи правового захисту застосовуються у випадках ескалації конфлікту, незадоволення суб'єкта звернення ситуацією, що склалася, і їх вирішення супроводжується значними витратами з боку сторін спору та інституцій, до яких звернулися, втратами часу, сил та несуть репутаційні ризики. Новацією Конституції України є положення ч. 6 ст. 55 Конституції України, відповідно до якого «кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань» [132]. Однак такі способи мають бути «цивілізованими», не виходити за межі крайньої необхідності та необхідної оборони. Відповідно завданням сучасних держав є напрацювання та пропозиція громадянам таких способів врегулювання правових конфліктів, в тому числі і податкових спорів, які сприяють швидкому їх врегулюванню з дотриманням балансу публічних та приватних інтересів.

Переважно в податкових відносинах їх суб'єкти реалізують покладені на них Конституцією та законами України обов'язки, реалізація яких відбувається в межах чітко встановлених в податковому законодавстві процедур. Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством (ст. 19 Конституції України) [132], а тому платники податків та податкові агенти, інші приватні суб'єкти в податкових правовідносинах зобов'язані здійснювали лише ті обов'язки, які визначені на рівні податкового закону, а також виконувати ті грошові зобов'язання, що визначені та узгоджені в передбаченому законом порядку. З іншої сторони, контролюючі органи (податкові та митні органи) як органи державної влади, їх територіальні органи та уповноважені посадові особи в податкових правовідносинах відповідно до ст. 19 Конституції України зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [132].

В Україні визнається та діє принцип верховенства права (ст. 8 Конституції України), відповідно до якого закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй, норми якої є нормами прямої дії. Принципи податкового законодавства, закріплені в ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України) діють та тлумачаться також крізь призму принципу верховенства права.

Відповідність норм податкового закону (передусім ПК України) Конституції України, неодноразово була предметом аналізу Конституційного Суду України. Складовими принципу верховенства права, як зазначає в своєму рішенні Конституційний Суд України від 20.12.2017 р. № 2-р/2017 є принцип правової визначеності [242], який вимагає чіткості, зрозумілості й однозначності правових норм, зокрема їх передбачуваності (прогнозованості) та стабільності, також, як зазначено в Рішенні Конституційного Суду України від 29.06.2010 р. № 17-рп/2010, передбачає, що “обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлених такими обмеженнями; обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки” [239]. У рішенні Конституційного Суду України від 20.12.2017 р. № 2-р/2017 також сказано, що “принцип правової визначеності є ключовим у питанні довіри до судової системи і верховенства права” [242].

Конституційний Суд України в абз. 2 пп. 4.1 п. 4 мотивувальної частини свого Рішення від 02.11.2004 р. № 15-рп/2004 зазначив, що верховенство права – це панування права в суспільстві; верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовчу

діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо [238].

С. Пархоменко-Цироцяниц в своєму дослідженні, присвяченому аналізу податкових спорів, зазначає, що податкові конфлікти займають особливе місце з-поміж юридичних конфліктів, оскільки вони “стосуються визначальної для держави та приватних суб’єктів сфери - фінансової” [170].

Податкові конфлікти виступали предметом аналізу ряду наукових досліджень та є предметом ретельної уваги правників-практиків, оскільки кожен громадянин та представник сфери господарювання в Україні є платником податків, який прагне усвідомлювати свої обов’язки, як платника податків, та належно їх виконувати, не допускати порушень та запобігати конфліктам.

В своїй праці Л. Трофімова відмітила, що спір виступає формою прояву та вирішення наявних конфліктів [177, с. 23]. Оскільки податковий спір виникає між учасниками конкретних правовідносин, його вважають різновидом правового спору, який є своєрідним етапом у процесі розв’язання юридичної колізії за встановленою законом процедурою розгляду уповноваженими органами скарг (звернень) суб’єктів права з приводу порушення їх законних прав чи інтересів.

Досліджуючи взаємини між податковими органами, платниками податків та іншими суб’єктами податкових правовідносин, Н. Шевцова підкреслює нерівність їх правового положення, обумовленого імперативним методом фінансового права, субординаційний характер відносин. Вона вважає, що це є важливим чинником виникнення конфронтації їх інтересів та виникнення відповідно конфліктних ситуацій, однак зауважує, що не слід протиставляти законні інтереси платників податків та контролюючих органів, оскільки обидві сторони в цілому зацікавлені одна в одній [287, с. 34].

Податковий спір виникає там, де у сторін значно різняться правові позиції з ключових питань оподаткування. Причини спору можуть бути при цьому різними. М. Жернаков зазначає, що за своєю природою податкові правовідносини є набагато більш конфліктними [98, с. 16]. В свою чергу Т. Латковська наголошує, що якщо розглядати причини податкових спорів у вузькому розумінні, то варто зазначити, що які б конкретні причини не лежали в основі поведінки сторін, в кінцевому підсумку вони впираються в їх інтереси, які у випадку конфлікту виявляються несумісними чи протилежними [144, с. 149]. Н. Хатнюк також зауважує, що суб'єкти податкових правовідносин мають діаметрально протилежні інтереси при їх реалізації, що може призвести до виникнення податкового конфлікту [278, с. 252], а тому лише визначеність права та справедливість оподаткування, належна комунікація сторін можуть бути запобіжниками виникненню податкових спорів.

О. Заверуха зауважує, що у відносинах оподаткування конфлікт інтересів виникає там, де є суперечність саме між суспільним, публічним і приватним інтересами, і відмічає необхідність досягнення балансу між приватним і публічними інтересами у вирішенні податкового конфлікту, що необхідно здійснити шляхом імплементації механізмів гарантування можливості реалізації обох цих інтересів, зокрема шляхом забезпечення взаємодії між сторонами, з тим, щоб досягти збалансованого та справедливого оподаткування [101, с. 87]. Цілком погоджуємося з думкою А. Раздайбіди, що досягнення державного (публічного) інтересу на сьогодні не може бути кінцевою метою податково-правового регулювання [243, с. 101]. Питання правової природи податкових спорів та конфлікту інтересів в них досліджували також такі вчені, як І. Караченчев [111], В. Вдовічен [62], Є. Усенко [273] та інші.

Відзначають, що причинами податкових конфліктів може бути негативне сприйняття платниками податків процесу оподаткування як

інструменту державного примусового механізму [278, с. 153] або фактів нарахування контролюючим органом податкових зобов'язань, які платники податків розглядають як несправедливі, такі, що формують невиправдане (надмірне, необґрунтоване) податкове навантаження. Причини податкових конфліктів можуть бути суб'єктивними (особистісні, організаційні (відсутність належної організації роботи, розподілу обов'язків у юридичної особи – платника податків, тощо) психологічними) та об'єктивними (соціальні, правові, комунікативні, тощо). Формування податкової свідомості та ставлення до податкових відносин, як відмічає О. Хатнюк перебуває в прямій залежності від механізму практичного застосування податкового законодавства [278, с. 153], та запобігатиме виникненню суб'єктивних причин податкових конфліктів.

Оскільки правові конфлікти, в.ч. податкові спори, виникають в сфері правореалізації, вважаємо, що основними їх причинами є негативне ставлення платників податків (податкових агентів) до проявів діяльності контролюючих органів сфері адміністрування податків і зборів, та дій Міністерства фінансів України, які мають правові наслідки для платників податків.

Конфлікт розуміється в науці як: 1) зіткнення протилежно спрямованих, несумісних між собою поглядів, тенденцій у свідомості окремо взятого індивіда, що проявляються в міжособистісних взаємодіях індивідів або гру людей [84, с. 25]; 2) як одна із суттєвих закономірностей міжособистісної взаємодії у відносинах.

Податкові конфлікти, як і інші види конфліктів, мають свою динаміку, яка є предметом досліджень таких наук як психологія, конфліктологія, соціологія та інших. З огляду на вироблені в них підходи до розуміння стадій динаміки конфлікту [65, с. 286], можна виділити наступні етапи податкового конфлікту:

1) латентний період (перед конфліктна ситуація) – “латентний податковий конфлікт” (відбувається виникнення та усвідомлення об’єктивної проблемної ситуації суб’єктом (суб’єктами) податкових правовідносин, відбувається накопичення фактів і процесів, які можуть призвести до конфлікту, виявляються протиріччя (суперечності) в позиціях сторін відносин, відбувається усвідомлення проблеми (конфлікту інтересів, потреб) сторонами взаємодії, відбуваються спроби вирішення об’єктивної проблемної ситуації безконфліктними засобами і в разі їх нерезультативності виникає передконфліктна ситуація). Прикладом дій, спрямованих на вирішення проблемної ситуації, можна віднести передбачені в п. 86.7 ст. 86 ПК України дії платника податків у разі його незгоди (або його представників) із викладеними в акті (довідці) перевірки із подання контролюючому органу, який проводив перевірку платника податків, своїх заперечень та додаткових документів і пояснень (що підтверджують відсутність вини, наявність пом’якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності тощо) протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки) [176]. Також в період латентного податкового конфлікту з питань трансферного ціноутворення, а саме виникнення суперечностей щодо застосування принципу «вितягнутої руки», може бути платником податків ініційовано процедуру попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, порядок застосування якої врегульовано п. 39.6 ст. 39-2 ПК України [176];

2) період відкритого податкового конфлікту (власне податковий спір, в якому відбувається конфліктна взаємодія між сторонами податкових правовідносин, виявлення суперечностей, протиріч між інтересами та потребами сторін), який складається з таких етапів: інцидент (початок конфлікту), ескалація конфлікту (розвиток, кульмінація), збалансована протидія, взаємодія з врегулювання конфлікту та завершення конфлікту. Відмітимо, що в ПК України поняття “податковий спір”, чи “транскордонний

податковий спір” не визначене, однак термін “спір” вживається лише в статті 102 ПК України, яка врегульовує строки давності та їх застосування. В Законі України “Про адміністративну процедуру” від 17.02.2022 р. № 2073-IX [192], дія якого поширюється на податкові правовідносини, термін “спір” вживається в ч. 3 ст. 84 вказаного Закону, де зазначено, що в разі подання скарги, суб’єкт її розгляду “зобов’язаний поінформувати учасників провадження про можливість вирішення спору шляхом примирення в межах, передбачених законом” [192], тобто констатується, що подання скарги свідчить про наявність спору. Також в ПК України вказуються лише два шляхи розгляду скарги адміністративний та судовий. Саме переважно в межах цих процедур сторони можуть звертатися і до закріплених в законодавстві України способів альтернативного вирішення спорів, що висвітлені нами в підрозділі 1.2;

3) постконфліктний період, який характеризується виконанням прийнятого рішення (сторонами, уповноваженим суб’єктом), частковою або повною нормалізацією стосунків. В постконфліктний період відбувається виконання сторонами прийнятого в результаті вирішення податкового спору (в порядку адміністративного чи судового оскарження) чи його врегулювання (із застосуванням способів альтернативного врегулювання спору), а також контроль за цим процесом уповноваженими суб’єктами.

Відмітимо, що В. Кіценко наголошує, що поняття “податкові спори” і “спори у сфері оподаткування” не є тотожними. Він визначає, що “спори у сфері оподаткування” є більш широким поняттям, що включає податкові спори, адміністративно-правові спори, що виникають у сфері оподаткування [116, с. 14]. Зазначимо, що до спорів у сфері оподаткування також можна віднести спори, що виникають в сфері виконання інших законів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, спори щодо компетенції, що виникають між податковими та/або митними органами, їх підрозділи, між контролюючими органами та іншими органами державної

влади та органами місцевого самоврядування (які вирішуються в порядку, що закріплений в ст. 21 Закону України «Про адміністративну процедуру» [192]). Також В. Кіценко відмітив, що “податковий спір є конструованою формою юридичного конфлікту, яка завжди характеризується протиборством сторін, дієвою незгодою” та надав наступне визначення: “Податковий спір – це матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб’єктами податкових правовідносин із приводу суперечностей щодо власних прав та 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 у передбаченому законом порядку” [116, с. 14].

Однак, податкові спори можуть виникати не лише між платниками податків і контролюючими органами, а й між ними й іншими суб’єктами податкових правовідносин. Також відмітимо, що податкові спори не лише вирішуються шляхом звернення до механізмів юрисдикційного характеру, а й врегульовуються за допомогою звернення сторін до неюрисдикційних механізмів (альтернативних способів вирішення податкових спорів).

Суперечності розглядаються як певні фактичні дії сторін податкового спору (у формі вимог та заперечень), в яких реалізується право кожного на захист своїх прав та законних інтересів [116, с. 14].

Таким чином податковий конфлікт набуває рис податкового спору, коли сторони податкових правовідносин проявляють активно свою правову позицію, зауважують на правові суперечності щодо предмету спору, заявляючи про свої права, інтереси та законні потреби, захищаючи їх.

В ПК України термін “суперечність” вживається щодо: 1) об’єктивних випадків, коли нормативно-правові акти суперечать між собою (пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14, п. 39-3.1.2 п. 39-3.1 ст. 39-3, п. 5.2 ст. 5, п. 56.21 ст. 56. Пункт 10 Підрозділу 10 Розділу XX ПК України); 2) суб’єктивних випадків, коли: а) положення індивідуальної податкової консультації суперечать положенням

узагальнюючої податкової консультації (п. 53.1 ст. 53 ПК України); б) індивідуальна податкова консультація як правовий акт індивідуальної дії, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору (п. 53.2 ст. 53 ПК України); в) контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або вийшов за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК України або іншими законами України (в такому разі такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня) (п. 56.2 ст. 56 ПК України) [176].

Зауважимо, що термін “всупереч” вживається як аналог (тотожний) терміну “порушення” (пп. 14.1.213, п. 14.1 ст. 14, п. 46.4 ст. 46, п. 1 Підрозділу 1 Розділу XX ПК України) [176].

Базуючись на підході В. Кіценка до класифікації суперечностей сторін податкового спору [116, с. 9] за критерієм уявлення сторін щодо певних предметів, можна навести наступні їх види: 1) об'єктивне право (тлумачення та застосування правових положень); 2) факти (їх наявність чи відсутність як підстав виникнення, зміни або припинення правовідносин); 3) належність реалізації прав та обов'язків (межі застосування суб'єктивних прав, в тому числі зловживання правом, повнота та своєчасність реалізації обов'язків); 4) додержання процедури реалізації повноважень контролюючих органів (законність правових актів). Зазначені суперечності врегульовуються у визначеному законом порядку.

Податкові спори виникають між різними суб'єктами податкових правовідносин з різних аспектів предмета податкового конфлікту, зокрема щодо:

1) виконання податкового обов'язку платниками податків (податковими агентами, представниками платників податків, їх відокремленими підрозділами тощо), інших їх обов'язків у податкових відносинах;

2) взаємодії між платником податків (податковим агентом) та банком щодо здійснення податкових платежів, утримання банком обов'язкових платежів, зупинення видаткових операцій платників податків, арешт коштів на рахунках, стягнення коштів з рахунків платників податків тощо;

3) реалізації повноважень (функцій та прав, закріплених передусім в ст. 19-1, 20 та інших положеннях ПК України, інших актів податкового законодавства) контролюючими органами (включно з податковими інспекціями згідно зі ст. 19-3 ПК України), що мають правові наслідки для платників податків;

4) реалізації функцій центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики (Міністерством фінансів України), що мають правові наслідки для платників податків, зокрема щодо видання узагальнюючих податкових консультацій відповідно до ПК України та здійснення процедур взаємного узгодження відповідно до міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування (ст. 19-2 ПК України);

5) оподаткування доходів платників податків в іншій податковій юрисдикції (податкові спори з контролюючими органами іноземних держав, зокрема щодо подвійного оподаткування) та інших аспектів оподаткування та податкового адміністрування.

Питання класифікації податкових спорів та виокремлення їх видів були предметом аналізу багатьох досліджень, зокрема найбільш детально їх висвітили у своїх працях В. Кіценко [116], Є. Усенко [274] та О. Бучинський [61].

Загалом в науці податкового права напрацьовано ряд підходів до класифікації податкових спорів, зокрема їх розмежовують за такими критеріями: 1) суб'єкти податкових спорів, які їх ініціюють (І. Малярчук)

[151, с. 350]; 2) кількість учасників податкового спору (О. Бучинський) [61, с. 50]; 3) сутність податкових правовідносин, які обумовлюють податковий спір (О. Бучинський) [61, с. 51]; 4) предмет суперечностей, що обумовлюють податкові спори (О. Уварова) [270, с. 5-10]; 5) підстави виникнення податкового спору (А. Роздайбіда) [244, с. 132], (О. Бучинський) [61, с. 51]; 6) шляхи вирішення податкового спору (Є. Усенко) [274, с. 78]; 7) обов'язковість досудового врегулювання податкових спорів (О. Бучинський [61, с. 51], І. Караченцев [111, с. 116]). В ряді досліджень пропонуються і інші критерії групування податкових спорів. Запропоновані критерії надають можливість проаналізувати податкові спори, які вирішуються шляхом звернення до альтернативних способів врегулювання податкових спорів, а також розмежовувати податкові спори ще й за таким критерієм, як вид альтернативного способу врегулювання податкового спору, із застосуванням якого можуть вони бути вирішені.

Загалом класифікація податкових спорів допомагає визначенню порядку та механізму їх вирішення, дає можливість системно проаналізувати той чи інший податковий спір за рядом критеріїв та демонструє з різних сторін таке явище як “податковий спір”.

1.2. Альтернативні способи вирішення податкових спорів як правовий феномен, їх основні види

В ст. 3 Конституції України передбачено, що “права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність” [132]. Одним із таких конституційних прав платників податків є право на захист в разі виникнення податкового спору. Відповідно до ст. 8 Конституції України “звернення до

суду для захисту конституційних прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується” [132].

В ст. 129 Конституції України закріплено, що “суддя, здійснюючи правосуддя, є незалежним та керується верховенством права” [132]. Передусім, відповідно до ст. 55 Конституції України “права і свободи людини і громадянина захищаються судом. Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб” [132]. Вказана норма, як зазначається в Рішенні Конституційного Суду України 25.12.1997 р. № 9-зп (у справі за зверненнями жителів міста Жовті Води) “зобов'язує суди приймати заяви до розгляду навіть у випадку відсутності в законі спеціального положення про судовий захист” [240].

Судове вирішення податкових спорів є головним, офіційно визнаним, юрисдикційним способом захисту прав суб'єктів податкових правовідносин, ефективність здійснення якого забезпечується державою і покладається на спеціально уповноважені державою органи судової влади.

Серед головних переваг судової форми вирішення податкових спорів відносять передусім те, що: 1) “судді є професійними юристами, які володіють необхідними знаннями і досвідом у сфері права, зокрема у частині його застосування; 2) суд є нейтральною стороною, безстороннім суб'єктом, який не має відношення до управлінської вертикалі, до якої належить контролюючий орган, ані до суб'єктів, які оскаржують рішення, дії, бездіяльність останнього”.

І. Криницький в своєму дослідженні “Теоретичні проблеми податкового процесу”, присвяченому дослідженню теоретичних проблем податково-процесуального правового механізму, відмічав, що судовий порядок оскарження рішень, дій (бездіяльності) контролюючих органів (їх посадових осіб) перебуває за межами податкового процесу і підкреслює, що податковий процес завжди є неюрисдикційним [135, с. 277].

До основних недоліків судового вирішення спорів, в тому числі податкових, відносять: “значні витрати часу та фінансових ресурсів на його здійснення. Адже вирішення судових спорів може тривати місяцями або роками, а вартість судових послуг коштує дорого, до того ж залучені сторони не мають контролю над процесом й, відповідно, над результатом” [219, с. 256]. Також відмічається переповнення судів податковими спорами, які є найчисельнішою категорією справ [164].

З цього приводу В. Кузьменко зазначає, що особливо в адміністративному праві “статистика судових рішень, завантаженість судів та тривалість розгляду судових спорів свідчить про те, що вирішення юридичних конфліктів через судові органи не може бути єдиним способом подолання юридичних спорів” [136, с. 176] і наголошує на актуальності запровадження альтернативних способів вирішення правових спорів чи конфліктів, зокрема медіації.

До переваг адміністративної форми вирішення податкових спорів відносять: 1) відносна простота, що дозволяє практично будь-якій особі самостійно подати скаргу без необхідності використання сторонньої юридичної допомоги; 2) дешевизна, оскільки немає необхідності сплати скажником якихось обов’язкових платежів; 3) оперативність вирішення справи [51, с. 78].

Відповідно процес захисту прав платників податків, що активізується з поданням скарги в порядку адміністративного оскарження, врегульований передусім ст. 56 ПК України [176], було О. Мінаєвою названо “доюрисдикційним” [160, с. 55]. Дослідниця в своїй статті провела аналіз правової природи, змісту адміністративних процедур, їх значення як засобів вирішення податкових спорів [160, с. 55]. Вона розмежовувала діяльність контролюючих органів з узгодження спірного податково-правового відношення (доюрисдикційну) та юрисдикційну діяльність судових органів із вирішення податкових спорів.

Однак зазначений підхід є не досить популярним, оскільки переважно розгляд скарг в порядку адміністративного оскарження відносять до юрисдикційних способів вирішення спору, проте до числа «досудових».

Так, в наукових дослідженнях зазвичай всі провадження класифікують на юрисдикційні та неюрисдикційні. Так, Т. Коломоєць визначає, що юрисдикційні провадження – це провадження, для яких характерним є наявність наступних ознак: а) наявність спору; б) належне процесуальне оформлення; в) змагальність сторін у провадженні; г) обов'язкове прийняття рішення у вигляді юридичного акту; г) розмаїття органів, уповноважених розглядати адміністративні справи, зокрема: 1) провадження у справах про адміністративні правопорушення; 2) дисциплінарне провадження; 3) провадження по скаргах осіб. Неюрисдикційні провадження вчена визначає як провадження, для яких наявність ознак юрисдикційного характеру не притаманна [38, с. 301].

Актуальним для платників податків є питання про обов'язковість досудового порядку вирішення спору в адміністративному порядку.

Передусім зазначимо, що відповідно до Рішення Конституційного Суду України від 25.11.1997 р. № 6-зп., яким надано тлумачення ч. 2 ст. 55 Конституції України, «скарги підлягають безпосередньому розгляду в судах незалежно від того, що прийнятим раніше законом міг бути встановлений інший порядок їх розгляду (оскарження до органу, посадової особи вищого рівня по відношенню до того органу і посадової особи, що прийняли рішення, вчинили дії або допустили бездіяльність)» [241].

Однак, в ст. 124 Конституції України закріплено, що «законом може бути визначений обов'язковий досудовий порядок урегулювання спору» [132], а отже окремі податкові спори можуть бути визначені як такі, що попередньо мають бути розглянуті в адміністративному порядку. На сьогодні в ПК України такі вимоги відсутні.

Також в п. 6 ч. 5 ст. 160 КАС України передбачено, що в позовній заяві зазначаються відомості про вжиття заходів досудового врегулювання спору у випадку, “якщо законом встановлений обов’язковий досудовий порядок урегулювання спору” [120].

Проте в ч. 4 ст. 122 КАС України в розвиток вказаного конституційного положення закріплено, що «якщо законом передбачена можливість досудового порядку вирішення спору і позивач скористався цим порядком, або законом визначена обов’язковість досудового порядку вирішення спору, то для звернення до адміністративного суду встановлюється тримісячний строк, який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб’єкта владних повноважень» [120].

Також в ч. 1 ст. 17 КАС України закріплено, що сторони вживають заходів для досудового врегулювання спору за домовленістю між собою або у випадках, коли такі заходи є обов’язковими згідно із законом [120], а в п. 6 ч. 5 ст. 160 КАС України передбачено, що в позовній заяві зазначаються відомості про вжиття заходів досудового врегулювання спору у випадку, “якщо законом встановлений обов’язковий досудовий порядок урегулювання спору” [120].

Питання обов’язкового досудового спору розглядалося Конституційним Судом України і його правова позиція викладена в Рішенні від 09.07.2002 р., в якому останній прийшов до висновку: «Можливість судового захисту не може бути поставлена законом, іншими нормативно-правовими актами у залежність від використання суб’єктом правовідносин інших засобів правового захисту, у тому числі досудового врегулювання спору. Обов’язкове досудове врегулювання спорів, яке виключає можливість прийняття позовної заяви до розгляду і здійснення за нею правосуддя, порушує право особи на судовий захист. Обрання певного засобу правового захисту, у тому числі і досудового врегулювання спору, є правом, а не

обов'язком особи, яка добровільно, виходячи з власних інтересів, його використовує. Встановлення законом обов'язкового досудового врегулювання спору обмежує можливість реалізації права на судовий захист.» [237].

Залишається питання щодо строку звернення до суду якщо цьому передувала процедура адміністративного оскарження. Якщо в ст. 122 КАС України встановлено тримісячний строк звернення до адміністративного суду [120], то відповідно до п. 56.19 ст. 56 ПК України у разі “у разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до п. 56.17 ст. 56 ПК України” [176].

З цього приводу Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у постанові від 26.11.2020 р. у справі № 500/2486/19 дійшов висновку, що положення п. 56.19 ст. 56 ПК України є спеціальною нормою стосовно положень ч. 4 статті 122 КАС України, тобто має перевагу в застосуванні, оскільки «регулює визначену предметом податково-правового регулювання групу правовідносин – оскарження в судовому порядку податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів» [185]. Тобто, у вказаному рішенні Верховного Суду визнано належним строком звернення до суду один місяць, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 ст. 56 ПК України.

Наступним питанням, що потребує з'ясування є поняття “досудовий” як такого, що застосовується до порядку (способів) вирішення податкових спорів. Так, тлумачення поняття «досудовий порядок вирішення спору», було

надане у Постанові Київського апеляційного адміністративного суду від 14 березня 2018 р. у справі № 826/11063/17, який зазначив, що під досудовим вирішенням спору слід розуміти врегулювання спірних питань між сторонами у позасудовому порядку (тобто будь-якому не судовому порядку) [188]. Така правова позиція цілком відповідає ст. 17 КАС України.

Застосування або незастосування інститутів досудового врегулювання спорів є виключним правом особи, за винятком прямо встановлених у законі випадків. Адміністративне оскарження є не єдиним видом досудових способів вирішення спорів, в тому числі податкових.

Адміністративно-правовий механізм вирішення податкових спорів був предметом ряду глибоких наукових досліджень, які проводили, зокрема В. Гіжевський [70], А. Бучик [60], М. Жернаков [99], О. Мінаєва [159], О. Куций [141], В. Курило [140], І. Малярчук [152], О. Степашко [257], В. Термецький [261], В. Тильчик [262], Є. Усенко [273], А. Чорна [284] та інші.

Незважаючи на те, що адміністративно-правовий механізм на сьогодні на практиці розглядається як найоптимальніший механізм вирішення податкових спорів, те що він не передбачає змагальності та рівності сторін спору, вертикальний характер таких охоронних правовідносин влади-підпорядкування, призводить до того, що залишається сприймання такого механізму, як “несправедливого”, такого, що не сприяє впровадженню в податкові відносини презумпції правомірності дій платника податків, гарантуванню права на справедливий механізм оподаткування, не сприяє ефективності владування в податковій сфері.

Загалом, судовий та адміністративні механізми вирішення податкових спорів є на сьогодні найдієвішими, традиційними способами захисту прав (повноважень) та законних інтересів їх сторін. Однак, для мінімізації кількості податкових спорів, запобігання їх інтенсифікації, розвантаження судів, впровадження конструктивної взаємодії між платниками податків та

податковими (митними) органами, спрямованої на усунення суперечностей, на сьогодні все більшої актуальності набуває звернення до способів досудового врегулювання спорів, які об'єднують терміном «альтернативні» – способи (методи) вирішення податкових спорів (податкових конфліктів), що ініціюються в процесі податкового провадження, адміністративного чи судового розгляду справ щодо податкових спорів, або припиняють такі.

Суб'єкти публічних правовідносин для вирішення правового спору все більш зацікавлені в оперативному врегулюванні протиріч, спорів, в тому числі тих, що виникають у сфері оподаткування, зокрема за допомогою альтернативних способів врегулювання правових конфліктів, які являють собою сукупність певних прийомів і методів позасудового чи присудового врегулювання спорів в результаті застосування яких сторони досягають порозуміння та/або укладають взаємоприйнятну угоду. Такі механізми є субсидіарними, додатковими до юрисдикційних процедур розгляду публічно-правових спорів в порядку адміністративного та судового оскарження. Отже, альтернативні способи вирішення правових спорів належать до числа досудових (позасудових) неюрисдикційних проваджень, а якщо вони відбуваються на певних стадіях судового провадження із його призупиненням, то такі способи можуть мати характер присудових.

Можливість звернення до таких процедур впливає з положень ст. 55 Конституції України де закріплено, що «кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань» [132].

Наявність можливості звернення до позасудових та присудових альтернативних способів вирішення публічних спорів, на сьогодні є ознакою розвиненої правової держави, де панує верховенство права, з високим рівнем розвитку громадянського суспільства, взаємодії між ним та інституціями держави та правової культури.

Альтернативні способи врегулювання публічних спорів, до числа яких належать податкові спори, одержують все більший розвиток. Альтернативне вирішення податкових спорів має в своїй основі передусім досягнення консенсусу сторін, а не владно-примусовий спосіб вирішення спору, а тому застосування таких процедур в більшій мірі задовольняє потреби передусім підвладних суб'єктів. В такій процедурі адміністративний орган виступає як сторона в спорі, а не як юрисдикція, до якої приватний суб'єкт звертається для його врегулювання.

Термін «альтернативне вирішення спорів» (ABC) походить від англійського поняття «Alternative Dispute Resolution» (ADR), яким позначається сукупність неформальних, позасудових (недержавних) процедур, спрямованих на вирішення або врегулювання спорів без залучення державних юрисдикційних органів [39].

Для прикладу в пп. «ii» п. 1 розд. 1 Рекомендації Rec (2001) 9 Ради Європи названо такі альтернативні способи вирішення адміністративних спорів, як: внутрішні перегляди - internal reviews; примирення – conciliation; медіація (посередництво) – mediation; переговори (врегулювання шляхом переговорів (консенсус) - negotiated settlement; та арбітраж – arbitration [225].

Зауважимо, що незважаючи на те, що внутрішні перегляди в Rec (2001) 9 віднесено до альтернативних засобів, а це і перегляд в порядку адміністративного оскарження, таку його форму як «адміністративне оскарження» традиційно відносять до досудових юрисдикційних процедур вирішення публічних спорів, а тому альтернативною вона є лише щодо судової форми вирішення спорів, однак не є альтернативною юрисдикційним механізмам вирішення спорів. Проте внутрішні перегляди за іншими процедурами (зокрема, податкового компромісу, внутрішнього узгодження, примирення тощо), які є більш гнучкими, можна відносити до альтернативних способів вирішення податкових спорів, оскільки вони не

виключають ні форму адміністративного оскарження, ні судового оскарження.

Для характеристики альтернативних засобів вирішення спорів, що мають правовий характер, використовують різні терміни, зокрема “неюрисдикційні форми вирішення спорів” [124, с. 108].

В п. 7 Рекомендації Rec (2001) 9 Ради Європи зазначено, що основними перевагами альтернативних способів вирішення адміністративних спорів можуть бути, залежно від кожного конкретного випадку, простіші та гнучкі процедури, що дозволяють досягти більш швидкого та менш витратного вирішення спорів, дружнього врегулювання, експертного вирішення спорів, вирішення спорів відповідно до принципів справедливості, а не лише відповідно до жорстких правових норм, і більш обережно [225]. Однак, в ній також зауважується, що використання альтернативних способів не повинно слугувати засобом уникнення своїх зобов'язань або верховенства права (п. 10), повинно дозволяти судовий перегляд, оскільки він є найвищою гарантією захисту прав (п. 11), вони повинні поважати принципи рівності та неупередженості та права сторін (п. 12). В додатку до неї, що окреслює принципи належної практики, закріплені сфера та засади регулювання альтернативних засобів державами-членами [225].

Переважно до альтернативних форм вирішення правових спорів відносять: медіацію, інші форми посередництва, арбітраж та переговори, однак із розвитком правових інститутів та механізму захисту прав особи в правових актах поступово закріплюються різноманітні їх модифікації та нові способи врегулювання правових спорів. Зокрема, до видів альтернативних способів вирішення спорів також відносять: процедуру звернення до омбудсмена; фасилітацію; процедури досягнення компромісу та інші.

В роботі Я. Любченко “Альтернативні способи вирішення правових спорів: теоретичний аспект”, було запропоновано класифікацію альтернативних способів вирішення спорів за:

- 1) формою вирішення (арбітраж, посередництво: консиліація, переговори, призначення експерта;
- 2) правовою основою (право, застосовується, може бути національне, регіональне, міжнародне, за принципом добра і справедливості (*ex aequo et bono*) тощо;
- 3) метою: захист прав (арбітраж), досягнення компромісу (переговори, посередництво);
- 4) принципами процесу: змагальні (арбітраж, рада з вирішення спорів), консенсуальні (посередництво, переговори);
- 5) особливостями правозастосовчого процесу: юрисдикційні (арбітраж), неюрисдикційні (посередництво);
- 6) обов'язковістю виконання рішень: обов'язкові (арбітраж, рада з вирішення спорів), рекомендаційні (консиліація);
- 7) участю третьої сторони: із залученням (арбітраж, посередництво, рада з вирішення спорів), без залучення (переговори);
- 8) формалізованістю: формалізований процес (арбітраж), не формалізований процес (посередництво, переговори);
- 9) відкритістю: конфіденційні (за загальним правилом) та публічні (за рішенням сторін) [149, с. 14].

Дослідження видів альтернативних способів вирішення спорів було предметом дослідження й інших науковців, зокрема С. Білуги [48], С. Литвинова [148], С. Балуха [43], Н. Бондаренко-Зелінської [54], Н. Вознюк [67], Г. Анікіна [69] та інших.

Кожен із способів альтернативного вирішення спорів має відмінні ознаки та особливості, що дають нам можливість їх розмежовувати, а саме:

- 1) квазісудові процедури:

арбітраж (*arbitration*) – внутрішнє право держав може містити рекомендацію щодо застосування арбітражу як альтернативного способу вирішення публічних спорів, як це зазначено в Рекомендації *Rec (2001) 9*

Ради Європи, де передбачено, що сторони повинні мати можливість обирати закон і процедуру арбітражу в межах, що встановлені законом, а рішення арбітрів, має виходити з законодавства та побажань сторін, а також ґрунтуватися на принципі справедливості. Також в зазначеній Рекомендації зазначено, що арбітри повинні мати можливість переглядати законність акта з метою прийняття рішення по суті, навіть якщо вони не уповноважені виносити рішення щодо законності акта з метою його скасування” [225].

Отже, арбітражний процес включає участь третьої незалежної сторони - арбітра (арбітражної комісії чи арбітражного суду), який приймає власне рішення, яке стає обов'язковим для сторін. В Україні передбачена можливість вирішення податкових спорів шляхом звернення до арбітражних процедур, але лише у тих випадках, коли цей спір має транскордонний характер, що буде нами досліджено в окремому підрозділі дисертації. При вирішенні зазначених спорів керуються Багатосторонньою конвенцією ОЕСР про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – Модельною податковою конвенцією, MLI), двосторонніми угодами з питань уникнення подвійного оподаткування, в окремих випадках Законом України “Про міжнародний комерційний арбітраж” та регламентами, зокрема Регламентом Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України, що затверджений Рішенням Президії Торгово-промислової палати України № 25(6) від 27.07.2017 р. [220];

комбінований арбітраж - медіація-арбітраж, арбітраж-медіація-арбітраж (med-arb, mediation-arbitration, arbitration-mediation-arbitration) – є формами комбінованих альтернативних способів врегулювання спорів, що базуються на процесі арбітражу, які отримали широке поширення з розвитком інституту медіації. Спір спочатку передається на врегулювання до акредитованого медіатора і у випадку, якщо за результатами медіації сторони не змогли досягти згоди (повністю або часткова), справа спрямовується в

арбітраж. Так, в Україні в Додатку № 2 до Правил медіації Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України 2023 року [88] визначено особливості врегулювання спорів в МКАС із застосуванням комбінованих процедур “арбітраж-медіація-арбітраж” та “медіація-арбітраж”, які у МКАС застосовуються згідно із Законами України “Про міжнародний комерційний арбітраж”, “Про медіацію”, Регламенту МКАС [190]. До таких комбінованих альтернативних способів вирішення спорів можуть звертатися і сторони, між якими виник конфлікт з окремих питань оподаткування, що можуть бути предметом розгляду в арбітражі (питання трансферного ціноутворення, інвестиційні спори тощо);

2) процедури залучення до врегулювання спору незалежного посередника:

посередництво (intermediary): внутрішнє право держав може рекомендувати застосовувати посередництво як спосіб вирішення спорів. Цей процес включає в себе участь нейтральної третьої сторони, яка допомагає сторонам досягти взаємоприйнятних рішень. У посередництві третя сторона, яка відома як посередник, більш активно втручається у процес вирішення спору. Посередник може пропонувати свої рішення, розробляти компроміси та допомагати сторонам досягти домовленості. У посередництві посередник може активно запропонувати свої рішення, які сторони можуть прийняти або відхилити. У посередництві посередник може мати більший контроль над процесом та рішенням. Він може запропонувати обмежені варіанти розв'язку спору та спонукати сторони до їх прийняття. В Україні до такої групи процедур належить врегулювання за участю судді ;

звернення до Омбудсмана (ombudsman) – спосіб альтернативного вирішення спорів, за якого сторона спору звертається до незалежної неупередженої особи (посадової особи), яка уповноважена отримувати та конфіденційно розглядати скарги та заяви, пов'язані з порушенням прав або вчиненням неправомірних дій суб'єктами публічного адміністрування,

посадовими або іншими уповноваженими особами. Омбудсмен здійснює розслідування та аналіз справ, вивчає спір та вживає заходів до врегулювання конкретних суперечностей, а також уповноважений надавати рекомендації щодо усунення причин конфлікту [153, с. 94]. В Україні в разі виникнення податкових спорів платники податків мають право звернутися до бізнес-омбудсмена, до сфери повноважень якого належить надання рекомендацій щодо врегулювання податкових спорів. В Україні до такої групи процедур належать процедури: 1) загальна – звернення до Уповноваженого Верховної ради України з прав людини; 2) спеціальна – звернення до Ради бізнес-омбудсмена;

медіація (mediation) – форма професійного посередництва, яка врегульована внутрішніми законами ряду держав, яка рекомендується сторонам як окремий спосіб вирішення спору, за якого медіатор забезпечує проведення медіаційної процедури врегулювання спору (основою якої є організована комунікація сторін, можливість висловитися та вислухати один одного та розуміти позиції сторін, потреби, самостійне напрацювання ними шляхів вирішення сторін та досягнення спільної двосторонньої домовленості (консенсусу)) з метою досягнення компромісу не пропонуючи власні варіанти рішень, а лише стимулюючи сторони до вироблення власного рішення в межах, встановлених законом. Медіатор, як нейтральна третя сторона, яка допомагає сторонам знайти взаємоприйнятне для них рішення, не намагається впливати на вирішення спору. В ПК України такий спосіб вирішення податкових конфліктів, як медіація прямо не зазначений, проте якщо податковий спір є предметом судового розгляду, то такі відносини є предметом регулювання Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), в якому закріплено, що суд у підготовчому засіданні з'ясовує, чи бажають сторони вирішити спір шляхом, зокрема медіації (п. 2 ч. 2 ст. 180 КАС України). Також, відповідно до ч. 5 ст. 181 КАС України суд може оголосити перерву у підготовчому засіданні у разі, якщо сторони

домовилися провести позасудове врегулювання спору шляхом медіації [120]. Заборона органу державної влади вступати в медіацію в КАС України відсутня, проте і прямо не закріплене таке право (повноваження) ні в КАС України, і в ПК України, ні в іншому законі. В КАС України лише вживається правова конструкція “може”, що семантично відповідає правовій категорії “право” (“можливість”), а тому це може розглядатися як певне «універсальне» повноваження суб’єктів владних повноважень, однак питання повноважень контролюючих органів (податкових та митних) щодо вступу в процедуру медіації буде окремим питанням нашого дослідження;

консиліація (примирення, погоджувальна процедура) (Conciliation) – дії посередника, спрямовані на врегулювання конфлікту, зниження його інтенсивності. Консиліацію Е. Фікс розглядає як особливий спосіб врегулювання спору, спрямований на укладення підсумкової угоди про врегулювання суперечки (спору), в той час як медіація в більшій мірі спрямована на налагодження ефективної комунікації між сторонами [13, с. 133]. Інші дослідники консиліацію розглядають як особливий вид медіації. Проте більшість дослідників відмежовують такі способи. В ч. 5 ст. 47 КАС України зазначено, що примирення, може відбуватися в тому числі шляхом медіації [120]. Отже, медіація відмежована саме від врегулювання адміністративного (а також податкового) спору за участю судді. Зокрема, Д. Березніцький зазначає, що консиліація не обов’язково повинна базуватися на певних техніках і методах ведення переговорів та мати чітку процесуальну структуру, при тому, що посередник може володіти та використовувати під час проведення процедури примирення деякі переговорні техніки [47, с. 148]. На відміну від медіації посередник-консіліатор може пропонувати сторонам свої варіанти вирішення конфлікту, якщо вважатиме це за необхідне. Такі пропозиції за загальним правилом не є обов’язковими для сторін, проте вони можуть погодитися на них. Прикладом в Україні укладення мирової угоди з податкових питань є мирові угоди, що

укладаються відповідно до законодавства з питань банкрутства, предметом яких є списання чи розстрочення заборгованості платника податків, що впливає на визначення доходу платника податків, який є об'єктом податку на прибуток підприємств (п. 5, 17 підрозділу 4 розділу XX ПК України [176], п. 11 ст. 90 Кодексу процедур банкрутства України [121], ст. 192 ГК України [79]). Зазначимо, що питання примирення досліджували ряд інших вчених, зокрема О. Боднаренко [51], В. Родіонова-Водяницька [218], які зосереджували увагу на особливостях діяльності Національної служби посередництва і примирення та інші;

міні-суди (Mini-trials) – це спосіб вирішення спору (переважно комерційного), зовнішньою подібний до судової процедури, в якому представники керівних ланок управління кожної зі сторін спору зустрічаються за участі нейтрального консультанта, заслуховують представників сторін з обставин предмету спору та намагаються досягти домовленості. Процедура передбачає проведення нарад з фахових питань за участі нейтрального, авторитетного спеціаліста, кандидатура якого погоджена сторонами. Наближеними до вказаного способу вирішення спору є процедури двостороннього та багатостороннього взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, що врегульовані ПК України, двосторонніми договорами України про уникнення подвійного оподаткування та Модельною податковою конвенцією ОЕСР (MLI), особливістю яких є те, що скарга подається платником податків, а перемовини ведуться з метою врегулювання податкового спору між Україною та іншою державою, які діють в особі податкових органів;

3) Переговорні процедури без залучення посередника (Negotiation, negotiated settlement) – способи врегулювання шляхом переговорів (досягнення компромісу) без участі посередника, проте з дотриманням процедури, що передбачена в законодавстві. Так, вперше в податковому законодавстві процедура досягнення податкового компромісу була

закріплена в ст. 5 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. № 2181-III (втратив чинність) [207], де передбачалося, що в межах процедури адміністративного оскарження платнику податків суб’єктом розгляду скарги міг бути запропонований компроміс (компромісне рішення спору), що полягав в “задоволенні частини скарги платника податків під зобов’язання останнього погодитися з рештою податкових зобов’язань, нарахованих контролюючим органом” (пп. 5.2.7), а також було визначено засади вказаної процедури. Слід зазначити, що інститут податкового компромісу глибоко дослідила В. Вдовічена [62]. Трансформована процедура податкового компромісу закріплена також в діючому ПК України, а саме в підрозділі 9-2 розділу XX ПК України, яким врегульовано “особливості уточнення податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу”, що застосовувався до 01.04.2014 р. [176]. На сьогодні відсутні положення в ПК України щодо можливості ведення переговорів між контролюючими органами (податковими та митними) та платниками податків з метою врегулювання спорів чи досягнення податкового компромісу. Зазначимо також, що питання досягнення балансу інтересів між податковими органами та платниками податків шляхом переговорів аналізував О. Заверуха [101], а питання диспозитивності при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві досліджувала зокрема Н. Шевцова [287], а також інші дослідники. Інститут примирення як альтернативний спосіб вирішення публічний спорів, яке може здійснюватися і без участі посередника, передбачений в законодавстві України і може мати форму досудового примирення, що передбачене у ч. 3 ст. 84 Закону України «Про адміністративну процедуру». До даної групи способів альтернативного вирішення спорів можна також віднести процедуру «розгляду заперечень», що відбувається в разі подання платником податків своїх заперечень до акта

(довідки) перевірки відповідно до пп. 86.7.4 п. 86.7 ст. 86 ПК України. До даного блоку способів альтернативного вирішення спорів слід віднести і такі самостійні процедури одностороннього взаємного узгодження та попереднього погодження ціноутворення у контрольованих операціях;

4) Присудові способи врегулювання спорів:

конференції (наради) щодо укладення мирової угоди (погодження умов примирення) (Settlement conferences) – є способом альтернативного врегулювання спорів, що відбувається з власної ініціативи суду або на прохання будь-якої сторони на будь-якій стадії судового процесу [26]. Сторонам рекомендується врегулювати свій спір на ранній стадії судового процесу. Існують приклади процедур проведення нарад щодо досягнення умов примирення в межах судового процесу в Україні, зокрема закріплені в ч. 5 ст. 47 (примирення, в тому числі шляхом медіації), ч. 2 ст. 180 (примирення, медіація, врегулювання спору за участю судді), ст. 183, 186, 190 та інших Кодексу адміністративного судочинства України [120]. Особливістю вказаної групи процедур є те, що їх застосовують коли має місце звернення хоча б однієї із сторін спору до суду;

колаборативні та партисипативні процедури (collaborative procedure, la procedure participative) – способи альтернативного вирішення спорів, що полягають в проведенні переговорів між сторонами без залучення третьої нейтральної сторони, однак за обов'язкової участі їх адвокатів. Для проведення колаборативних процедур адвокати, які залучаються, мають пройти спеціальне навчання та отримати кваліфікацію колаборативних юристів (collaborative lawyers) [153, с. 91], а в партисипативних процедурах особливістю є те, що вони є присудовими мають два етапи: договірної процедури, спрямованої на досягнення сторонами домовленості щодо спірних питань, та судового розгляду, а саме затвердження судом угоди, досягнутої за результатами домовленості. В Україні колаборативні процедури не передбачені. Партисипативні процедури закріплені в

законодавстві Франції та Казахстану, а також в Україні, а саме процедура примирення сторін (без звернення до медіації), передбачена в ч. 2 ст. 180 КАС України, а в ст. ст. 190 КАС України закріплено, що сторони за результатами присудової процедури примирення можуть повністю або частково врегулювати спір на підставі взаємних поступок і визначити умови примирення, які не можуть порушувати прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб, “не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб’єкта владних повноважень” [120];

5) Дорадчо-консультативні способи альтернативного вирішення спорів, спрямовані на консультування сторін задля оцінки перспектив розгляду їх справи в уповноваженому юрисдикційному органі, до яких належать, наприклад, спрощений суд присяжних (summary jury trial), незалежна оцінка фактів (neutral expert fact-finding), попередня нейтральна оцінка (early neutral evaluation) тощо [153, с. 89]. Зокрема:

спрощений суд присяжних (summary jury trial) є способом альтернативного вирішення спорів, який передбачає присутність справжніх присяжних та полягає в проведенні модульного судового розгляду справи за спрощеною процедурою, в якому присяжні не знають, що їх рішення матиме лише консультативний характер та не буде обов’язковим [153, с. 93]. В Україні він законом не передбачений;

рання нейтральна оцінка (Early neutral evaluation) – спосіб альтернативного вирішення спорів, за якого сторони отримують від нейтральної третьої сторони (зокрема, судді) необов’язковий висновок щодо ймовірного результату розгляду суперечки, якщо вона перейде до судового розгляду [34]. Такий спосіб альтернативного вирішення спорів щодо спорів публічного характеру в Україні не застосовується, однак якщо йдеться досудову юрисдикційну процедуру, то слід зазначити, що платники податків можуть скористатися до подання скарги в адміністративному порядку, так само як і до процедури узгодження податкового зобов’язання, правом на

звернення з метою отримання індивідуальної податкової консультації, що надається не нейтральною особою, а Державною податковою службою України (Державною митною службою України) (ст. 52 та 53 ПК України) [176]. Надання індивідуальної податкової консультації досить часто дає можливість уникнути непорозумінь, з'ясувати правову позицію контролюючого органу з певного питання оподаткування тощо. Однак, оскільки податковий орган не є нейтральною стороною в податковому спорі інститут індивідуальної податкової консультації до даного виду способів альтернативного вирішення спорів віднести не можемо;

незалежна оцінка фактів (*neutral expert fact-finding*) – спосіб альтернативного вирішення спорів, зміст якого полягає в тому, що до аналізу обставин спору залучається незалежна особа, яка є кваліфікованим спеціалістом – судовим експертом, що надає висновок щодо фактичних обставин справи – не обов'язковий документ, який однак відбиває фактичні обставини спірної ситуації, що склалася, та допомагає уповноваженій особі (зокрема суду), врегулювати спір. В Україні є можливість задіяти інститут звернення до судового експерта відповідно до ст. 38, 61, 68 КАС України [120], який викладає у висновку експерта виявлені в ході проведення експертизи факти, які мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання;

нейтральна оцінка (*Neutral evaluation*) – є способом альтернативного вирішення спорів, що також належить до числа дорадчо-консультативних способів [153, с. 89]. Цей спосіб альтернативного вирішення спорів полягає в наданні незалежною особою, яка є зазвичай є правником або спеціалістом в певній галузі, на ранній стадії розгляду спору висновку щодо фактичних обставин справи, що містить правову оцінку справи, що має рекомендаційний характер і не є обов'язковим для сторін [153, с. 94]. В податковому законодавстві такий спосіб не закріплений, проте така можливість передбачена в КАС України. Зокрема в Україні певним аналогом

цієї процедури є звернення за рішенням суду на підставі клопотання однієї з сторін щодо одержання висновку до експерта з питань права саме в межах судового розгляду податкового спору (з питань застосування аналогії закону чи аналогії права), можливість якого закріплена в ст. 61, 69 та 112 КАС України. Проте вказані інструменти в Україні є факультативними і допоміжними, а тому, на нашу думку, не можуть розглядатися як окремі способи альтернативного вирішення спорів у сфері оподаткування.

Отже, на практиці вироблено і на рівні законодавства багатьох держав закріплено різноманітні способи альтернативного вирішення спорів, до яких звертаються як при вирішенні спорів приватно-правового характеру, так і щодо врегулювання публічних спорів, в тому числі податкових. Кожен із способів альтернативного вирішення спорів має свою специфіку і може бути застосований щодо окремих груп спорів, і далеко не кожен із них застосовний в сфері вирішення публічних спорів, а тому важливо дослідити міжнародні стандарти звернення до них, досвід зарубіжних держав та особливості їх впровадження в Україні.

1.3. Зарубіжний досвід правового закріплення можливості звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів

Узагальнення кращих практик держав Європи в сфері впровадження альтернативних способів вирішення спорів дало можливість на універсальному міжнародному та регіональному європейському рівнях сформулювати стандарти ставлення держав до розвитку способів альтернативного вирішення спорів (АВС), до яких мають можливість звертатися сторони спорів публічного характеру. Ряд міжнародних та європейських документів містять засади, принципи, види способів альтернативного вирішення спорів, вимоги щодо їх проведення стосовно

окремих видів публічних спорів, стороною яких є компетентні органи державної влади чи місцевого самоврядування, що діють в особі їх посадових осіб, чи інші уповноважені суб'єкти.

К. Токарєва та інші дослідники зауважують, що процедури альтернативного вирішення спорів здавна використовувалися саме у приватноправовій сфері з огляду на те, що такі відносини відрізняються рівністю сторін, в той час як на публічно-правову сферу поширюється імперативний метод, що є гальмівним чинником запровадження таких процедур [268, с. 78]. Вона вказує, що Рес (2001) 9 Ради Європи, якою ухвалено необхідність розвитку державами-членами альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами і сторонами-приватними особами, є джерелом “м’якого права”, що отримує широке застосування як в зарубіжних державах, так і в Україні [268, с. 78]. З цього приводу А. Стебелев зазначив, що на сьогодні особливої актуальності набувають передові норми “м’якого права”, до яких він також відносить положення Рес (2001) 9 Ради Європи, які потребують закріплення в праві України відповідних способів альтернативного вирішення спорів та їх процедур як цілісної системи та запровадження практики альтернативного вирішення спорів [258, с. 305]. В зазначеній Рекомендації зазначено переваги альтернативного вирішення спорів в порівнянні із судовим розглядом спорів між владними (адміністративними) органами й приватними особами та рекомендується сприяти впровадженню та використанню таких способів альтернативного вирішення спорів, як внутрішній перегляд, примирення й медіація, урегулювання шляхом переговорів та арбітраж [225].

Так, відмічають, що в США рух за альтернативне вирішення спорів розпочався в 1976 році з моменту проведення конференції імені Р. Паунда “Причини незадоволеності населення адмініструванням системи правосуддя в США” (Паундська конференція) [40, с. 30]. Поява та розвиток способів альтернативного вирішення спорів були обумовлені кризою судової системи.

В наступні роки в США відбувалося зростання кількості звернень до міні-судів, процедур експертної оцінки, медіацій, арбітражних процедур та інших процедур альтернативного вирішення спорів з питань усіх галузей права, включно зі сферою публічно-правових відносин [40, с. 30].

Первинні форми медіації в сучасному її розумінні формувалися та почали застосовуватися в США ще на початку 1930 років під час великої депресії з метою врегулювання трудових та сімейних спорів [118]. Але саме з 70-х років 20 століття почала розроблятися методика перемовин з метою врегулювання спорів за участі медіаторів як нейтральних посередників, з'явилися спеціалісти практики, які почали надавати допомогу у вирішенні правових спорів шляхом забезпечення ведення окремого та організованого перемовного процесу. На початку XXI століття широко була впроваджена медіація (обов'язкова та добровільна [298, с. 32]) та сформовано в усіх штатах законодавче підґрунтя її проведення. Останнім часом до медіації в США звертаються і для вирішення складних багатосторонніх конфліктів у комерційній та публічній сферах. Методика медіації виявилася дуже успішною, її інструментарій ефективним і тому вона одержала широке поширення в світі та закріплення на законодавчому рівні.

Податкова Служба в США пропонує ряд механізмів (програм) альтернативного вирішення спорів, спрямованих на врегулювання спорів податково-правового характеру, зокрема: 1) Програму Швидкого Вирішення (ПШВ), яка дає можливість представникам малого бізнесу та самозайнятим особам ініціювати вирішення спорів менш ніж за 60 днів, використовуючи допомогу спеціально навченого медіації працівника податкової; 2) Програму Швидкої Медіації (ПШМ) та Програму Пост-апеляційної Медіації (ППМ), які надають можливість платникам податків та податковому органу звернутися до медіації за участі службовця Апеляційної інстанції Податкової Служби, який виступає як нейтральна сторона, тобто він не має повноважень виносити рішення щодо питання спору. Апеляційна ж інстанція є окремим

незалежним відділом Податкової Служби, який забезпечує розгляд більшості спорів, що виникають між платниками податків та Податковою Службою [95]. Статистика свідчить, як вказує А. Мягкий, що понад 70% скарг на податкові органи, які вносяться через Апеляційну інстанцію Податкової Служби, задовольняються [164]. У США діє Єдиний федеральний закон про медіацію (Uniform Mediation Act), який консолідував близько 2500 розрізнених законів штатів, щодо процедур альтернативного вирішенні спорів (ADR), в тому числі він закріплює засади податкової медіації [164]. В Законі закріплено, що передумовою передачі конфлікту на ADR-процедуру є відсутність ознак кримінально-караного діяння в діях платника податків [164], відповідно у США податкові злочини не підпадають під медіацію і вирішуються в порядку кримінального провадження. Загалом в США активно використовує весь арсенал інструментарію альтернативного вирішення податкових спорів, зокрема: переговори, досудове врегулювання, медіація, внутрішній арбітраж, посередництво і примирення.

З кінця ХХ століття впровадження процедур альтернативного вирішення спорів відбувалося передусім в країнах прецедентного права, зокрема в таких як Австралія, Великобританія, Канада, Нова Зеландія, які активно запозичували досвід США. Так, в 1993 році у Великобританії запроваджено посаду арбітра (судді арбітражу – adjudicator), на офіс якого покладено повноваження з досудового врегулювання спорів, а саме розслідування скарг щодо податкової та митної служби (HMRC) та Управління оцінки (VOA), а також надання консультативної допомоги у формі рекомендацій щодо вирішення спору [15]. Звернутися до вказаного арбітра платник податків може протягом 6 місяців з дня отримання рішення податкового органу ініціювати процедуру податкової медіації або звернутися до суду [164]. У Великобританії запроваджено також судову медіацію, а саме судді Трибуналу Першого рівня і Палати податків та Права справедливості

Високого Трибуналу можуть виступати як адміністративні медіатори до передачі справи на розгляд суду [164].

Податкове управління Австралії визнає й підтримує звернення до альтернативних процедур вирішення спорів як неформальних, швидких і менш витратних способів вирішення спорів для вирішення всіх або частини правових суперечностей, що є предметом спору [6, с. 19]. Порядок урегулювання спорів Податкового управління Австралії містить чіткі вказівки щодо врегулювання податкових спорів шляхом звернення до способів альтернативного вирішення спорів [6, с. 19]. Серед таких способів вирішення податкових спорів, як зазначає К. Токарева, належать: 1) посередництво (медіація), де посередник не може давати рекомендацій сторонам спору; 2) внутрішнє спрощення, за якого незалежний службовець Податкового управління Австралії як медіатор безоплатно сприяє врегулюванню спору та прийняттю його сторонами взаємовигідного рішення та забезпечення їх максимальної взаємодії; 3) нейтральна оцінка – процедура оцінки спору, в якому уповноважена нейтральна сторона (оцінювач) прагне виявити і окреслити обговорювані питання факту і права, а також допомогти сторонам вирішити спір; 4) примирення, яке є процедурою альтернативного вирішення спорів, що переважно застосовується на етапі адміністративного оскарження до Трибуналу з адміністративних апеляцій, в якій посередник може надавати експертну консультацію сторонам щодо можливих варіантів вирішення спору [268, с. 79].

В Бразилії з 1966 року Податковий кодекс Бразилії допускає врегулювання податкових спорів у позасудовому порядку, а саме скарга платника податків розглядається Регіональним судовим управлінням (ВК), а саме спеціальними арбітрами із числа досвідчених співробітників податкового органу Секретаріату федеральних доходів (RFB). Ухвалене арбітрами рішення може бути оскаржене до органу досудової податкової юрисдикції - Адміністративної ради фіскальних ресурсів (CARF), процедура

розгляду справ якою є відкритою і передбачає присутність медіа [164]. Такий комбінований механізм вирішення податкових спорів, як зазначає А. Мягкий є доволі ефективним [164].

Пізніше способи альтернативного вирішення спорів включно з медіацією отримали розвиток в державах континентального права, передусім країнах Європейського Союзу, чому сприяло прийняття Директиви 2008/52/ЄС Європейського парламенту та Ради ЄС «Про деякі аспекти медіації у цивільних та господарських правовідносинах» від 21.05.2008 р., що має обов'язковий характер і є актом прямої дії, в якій визнано необхідність утворення правового простору свободи, безпеки та справедливості, що має включати доступ до судових та позасудових методів вирішення спорів, а також в ній закріплено, що складовою політики Європейського Союзу із забезпечення кращого доступу до правосуддя є завдання із розбудови території свободи, безпеки та правосуддя, яке має передбачати доступ як до судових, так і до позасудових методів врегулювання спорів» [85].

Так, в ФРН в ході імплементації Директиви 2008/52/ЄС було прийнято "Закон про сприяння медіації та іншим методам позасудового врегулювання спорів" (Gesetz zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung) [14], що поширюється на податкові відносини. Він закріплює медіаційні процедури: позасудову, позасудову на пропозицію суду, за участю судді у ролі мирового посередника, проте не поширюються на податкові спори [269, с. 92]. В разі виникнення податкового спору платник податків вносить протест до тієї інстанції, яка прийняла рішення, не пізніше одного місяця від моменту його прийняття. Протест розглядається в формі переговорів (неформальної дискусії), в результаті чого більшість суперечностей зникає. Якщо ж податковий спір не врегульовано, платник податків звертається до апеляційної інстанції [95]. В зазначеному Законі закріплено також три типи медіації та окреслено вимоги до їх процедур: стандартна позасудова медіація, позасудова медіація за

пропозицією суду і медіація при судовому примиренні сторін [95]. При виникненні спору сторони можуть вступати в медіації на основі згоди її застосування щодо цього конкретного спору або на основі зазначення про використання медіації у договорі. Однак лише в одній із земель Німеччини діє пілотний проект із звернення до медіації в податкових спорах [30].

В Бельгії запроваджено спеціально утворений автономний департамент у Федеральній публічній службі фінансів Бельгії – Службу податкового примирення (узгодження, медіації) (Tax Conciliation Service), до якої платник податків може вносити заяву про бажання проведення медіації [28]. Проведення медіації відбувається за заявним принципом і належить до числа форм обов’язкового досудового врегулювання. Її проведення забезпечують спеціально призначені незалежні службовці податкових органів, які за результатами примирення (медіації) та в разі досягнення згоди сторін надають рекомендації щодо подальших їх дій, що оформлюються у формі звіту, де зазначається, чи досягли сторони компромісу [139, с. 100; 178, с. 154]. Не є питанням примирення (медіації) в Бельгії тлумачення податкового законодавства, оскільки це функція суду [164].

Досвід Нідерландів в сфері поступового запровадження починаючи з 2004 р. податкової медіації вважається одним з найуспішніших, оскільки близько 80 відсотків податкових спорів завершуються досягненням податкового компромісу під час медіаційних процедур [164]. В Нідерландах в разі виникнення податкового конфлікту між платником податків та податковим інспектором (податковим органом), в межах процедур опротестування чи оскарження може бути застосовано медіацію [95]. Тобто, до медіації сторони можуть звернутися як в межах взаємодії з податковим органом, так в разі подання скарги (позову) до суду [30]. Медіація у Нідерландах може використовуватися в таких випадках: 1) у разі виникнення спору під час перевірки або розслідування; 2) якщо подано скаргу, позов чи навіть апеляцію; 3) в інших ситуаціях загострення конфлікту [178, с. 155].

Будь-які судові спори за участю держави вирішуються з врахуванням положень Закону щодо медіації та процесу в цивільних спорах від 17.06.2005 р. [1], відповідно до якого сторони спору можуть погодитися щодо проведення медіації, яка є оплачуваною та може бути припинена в будь-який момент. Відмічають такі особливості медіації в податкових спорах в Нідерландах: 1) на прохання сторін (обопільно підписаної заяви) суд призначає проведення медіації, проведення якої забезпечує один з медіаторів суду [93, с. 65]; 2) немедіабельними визнаються ті податкові спори, предметом яких є діяння, що визнаються кримінально караними [93, с. 66], а також випадки щодо яких відсутня певна судова практика [164]; 3) сторони вправі взаємно погодитись на проведення податкової медіації на будь-якій стадії судового розгляду справи щодо податкового спору; 4) процедура медіації може бути ініційована платником податків або запропонована податковим органом, а за її результатами сторони можуть досягти часткового або повного компромісу.

В Норвегії, будь-які спори за участі держави врегульовуються відповідно до положень Закону “Про медіацію і процедуру в цивільних спорах” та розглядаються загальними (“звичайними”) судами. Загалом адміністративні спори можуть бути вирішені шляхом судової медіації (під егідою судді службовими особами суду, якщо не самим суддею) або шляхом позасудової медіації (за межами суду) [297]. Спір не може стосуватися питань відповідальності за порушення податкового законодавства, податкового резидентства, компаній, питань, що залежать від тлумачення податкової угоди [296, с. 297] Податкова служба виступає стороною в справі від імені держави, а Міністерство уповноважене видавати інструкції щодо ролі сторони, яка бере участь в медіації від імені держави і в окремих випадках може взяти на себе роль сторони чи передати її іншому податковому органу. Медіатор призначається Окружним судом на прохання сторін з числа медіаторів суду. Судовий медіатор діє неупереджено, визначає

порядок, якому повинні слідувати сторони під час обговорення, сприяє мирному врегулюванню, визначає які докази повинні бути представлені на судовій медіації, оплачують медіацію сторони в рівних частинах, якщо не обумовлено інше, а розмір гонорару може визначати суд [71, с. 76]. Також в Норвегії в структурі Податкової служби утворено централізовану групу, яка займається попередніми домовленостями щодо ціноутворення МАР відповідно до статей 7 і 9 Модельної податкової конвенції ОЕСР.

У Данії та Франції діють незалежні від державних органів агентства та комісії, які гарантують, що при розгляді публічних спорів не будуть переслідуватися відомчі інтереси [268, с. 79] та забезпечуватиметься баланс сил. Результати проведення способів альтернативного вирішення спорів можуть проявлятися у формі вибачень, пояснень, компенсацій особам, права яких порушено [268, с. 79].

Загалом законодавчі засади та практика звернення до медіації в ході розгляду публічних спорів активно розвиваються в Австрії, Великобританії, Греції, ФРН, Бельгії, Нідерландах, Італії, Греції та Литві, Люксембурзі, де предметом медіації є публічні спори з питань соціального забезпечення, реалізації прав в сфері будівництва, захисту навколишнього природного середовища, безпеки дорожнього руху, податків тощо [4]. В Грузії Службою доходів Грузії утворено та започатковано роботу Ради медіації з податкових спорів, яка об'єднує податківців, представників бізнесу та громадськості, основним завданням якої є врегулювання податкових спорів [164].

В Словацькій Республіці немає можливості проведення медіації в податкових спорах, проте є правові підстави укладення публічної податкової угоди, яка визначає розмір податкового зобов'язання. У разі відсутності доказів податковий орган повинен запропонувати платнику податків публічну (державну) податкову угоду. Відзначається, що даний інструмент вирішення податкових спорів може бути застосований в рамках процедур податкового провадження (зокрема, узгодження податкового зобов'язання), в

тому числі адміністративного оскарження. Це нагадує механізм “податкового компромісу”, що досягався за результатами адміністративного оскарження і був передбачений в Законі України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” [207], що діяв до прийняття ПК України, а також діючу на сьогодні в Україні процедуру “розгляду заперечень”, що відбувається в разі подання платником податків своїх заперечень до акта (довідки) перевірки відповідно до пп. 86.7.4 п. 86.7 ст. 86 ПК України [176].

В Польщі впровадження податкової медіації активно розвивається [9]. В Розділі 8 “Медіація та спрощене провадження” Закону Польщі “Про судовий розгляд в адміністративних судах” від 30.08.2002 р. закріплено засади медіації в адміністративних спорах, в тому числі вона поширюється на податкові спори. Медіатора обирають сторони, проте якщо вони не дійшли згоди, суд, передаючи справу на медіацію, призначає медіатора, який має відповідні знання та навички проведення медіації у справах даного виду (ст. 116 Закону) [21]. Медіатором може бути фізична особа, яка має повну дієздатність і користується повними публічними правами, яка внесена до переліку постійних медіаторів або до переліку установ та осіб, уповноваженими проводити процедури медіації які мають право проводити медіацію, при відповідних судах (ст.ст. 116 Закону). Відповідно до ч. 2 ст. 115 Закону процедура медіації може бути проведена, незважаючи на відсутність прохання сторін про проведення такої процедури [21]. Особливості проведення медіації в адміністративних, тому числі податкових спорах, врегульована ст. 116а-116є, зокрема закріплено, що вона не є публічною, принцип конфіденційності (таємність), неупередженості медіатора, право медіатора на ознайомлення з матеріалами справа та отримувати витяги з цих матеріалів, платність, розмір плати, що виплачується медіатором встановлюється на рівні міністерств, підготовка звіту медіатора про хід процедури медіації, в якому закріплюються

домовленості сторін, що передається сторонам та суду. Відповідно до ст. 117 вказаного Закону на підставі висновків, зроблених за результатами проведення медіації, відповідний владний орган скасовує чи змінює оскаржуваний акт або здійснює чи вживає інші дії відповідно до обставин справи в межах своєї юрисдикції та компетенції [21].

В більшості випадків ініціатором податкової суперечки є платник податків, який вважає, що, прийнявши відповідне рішення, контролюючий орган порушує його права, законні інтереси та/або вийшов за межі своїх повноважень [5; 59].

В Італії також медіацію досить активно застосовують у ході вирішення податкових спорів, однак сума спору повинна перевищувати 20 000 євро, процес медіації ініціюється платником податків і не повинен перевищувати 4 місяці [100, с. 7]. В Італії виникла цікава ситуація, коли законодавчим указом 28/2010 спершу було запроваджено обов'язкову медіацію перед поданням позову до суду. Однак у 2012 році Конституційний суд Італії правове положення про обов'язкову медіацію визнав неконституційним [279, с. 193]. Проте в 2013 році на рівні закону знову було встановлено обов'язковість попередньої процедури врегулювання в медіації окремих цивільних і господарських спорів, зокрема щодо спорів з питань земельних, комунальних послуг, сімейних, оренди майна [126; 56]. Досвід Італії в сфері податкової медіації досліджував А. Мягкий, який зауважив, що у травні 2017 р. за результатами медіаційних процедур компанія Google була зобов'язана виплатити до бюджету Італії 490 млн дол. США, в той час як сума початкових вимог податкових служб становила 1,6 млн. дол. США. Досягнутий компроміс дав можливість залучити до державного бюджету значні кошти “тут і зараз”, завершити претензійну роботу та вирішити багато соціальних проблем [164]. Т. Кисельова, досліджуючи досвід Італії, зауважує, що обов'язкову медіацію сторони спору розглядають як бюрократичну формальність, додатковий крок на шляху до судового розгляду, що

призводить до невідвідування навіть першої зустрічі, організаційно-інформаційного характеру, що передує проведенню медіації [115].

В ст. 124 Конституції України закріплено, що законом може бути визначений обов'язковий досудовий порядок вирішення спорів. Перспективи обов'язкової медіації в Україні досліджували Л. Островська та С. Сулейменова, які висвітлювали досвід Ізраїлю [169, с. 102]. Авторки зазначили, що в Законі Ізраїлю «Про врегулювання судових справ у сімейних спорах» 2014 року закріплено обов'язок звернення до медіації з метою врегулювання сімейних спорів [103].

Досвід європейських країн в цій сфері досліджувала також М. Хлистік, яка відмітила, що враховуючи досвід зарубіжних держав в Україні доцільно закріпити за медіатором права надання суду висновку за умови медіабельності спору та згоди і готовності сторін про доцільність проведення медіації [279, с. 191].

В Словенії відповідно до Закону «Про альтернативне вирішення спорів» справа може бути передана судом на медіацію за клопотанням сторін або за рішенням судді, якщо він вважає, що це є необхідним та доречним [126]. В окремих державах, зокрема у Великобританії процедуру медіації визначено як обов'язковий спосіб альтернативного вирішення спорів для платника податків, який виступив ініціатором її проведення [178, с. 154].

В Угорщині рекомендації омбудсмена юридично необов'язкові, однак можуть бути визнані такими за умов досягнення відповідної домовленості є між сторонами спору [268, с. 80]. В Україні таку функцію здійснює Бізнес омбудсмен.

В Естонії в ст. 126 Адміністративного процесуального кодексу Естонії закріплено, що суд в адміністративному процесі діє в таких формах: у судовому засіданні, письмовій, простій (спрощеній) та примирення (примирювальній) [37]. Так, у окремому розділі 5 «Примирювальне провадження» вказані передумови такої процедури, а саме: згода всіх сторін

та третіх осіб а те, щоб за допомогою судді вирішити спір шляхом перемовин. В ст. 137 Адміністративного процесуального кодексу Естонії закріплено, що для проведення примирювального провадження суд приймає постанову, якою одночасно призупиняє провадження у справі [37].

У Словенії до способів альтернативного вирішення спорів можуть звертатися сторони протягом усього часу провадження у справі в порядку адміністративного судочинства, а голова суду (голова сенату) уповноважений заохочувати сторони до врегулювання їх спору [2, п. 60]. Проте, результат врегулювання має бути чітким і точним, не порушувати суспільні інтереси чи суспільну мораль, а також не суперечити законним інтересам інших осіб. Цей спосіб альтернативного вирішення спорів схожий з інститутом примирення за участі судді, що запроваджений в Україні в КАС України. У Словенії медіація можлива лише в цивільних і господарських спорах [2, п. 61]. Наразі немає можливості вирішувати податкові спори в Словенії іншими способами, як звернення до суду, проте є політична воля запровадження позасудових способів альтернативного вирішення публічних спорів в майбутньому [2, п. 61-62].

Отже, досвід зарубіжних держав свідчить, що залучення медіатора до вирішення справи може відбуватися у наступних формах: 1) обов'язкова медіація в певних категоріях спорів; 2) залучення медіатора за ініціативою суду; 3) залучення медіатора за клопотанням однієї зі сторін або обох сторін спору. Добровільна медіація відбувається на підставі взаємної згоди сторін відповідно до принципу добровільної згоди сторін на участь в медіації. Обов'язкова медіація є процедурою, що проводиться в імперативному порядку на підставі закону, рішення суду або іншого уповноваженого органу.

Л. Могила зазначає, що немає суперечності “між принципом добровільності медіації та впровадженням обов'язкової медіації”, оскільки, як вважає дослідниця, добровільна природа медіації полягає не в свободі сторін вирішувати, звертатися до неї чи ні, а у свободі керувати цим

процесом, організувати його та наявності права виходити з процесу медіації [161].

В кожній з держав світу сформовано власний досвід впровадження процедур альтернативного вирішення спорів, а обмін та поширення кращих практик та закріплення в національному праві інших держав сприяло формуванню міжнародних та європейських стандартів впровадження використання альтернативного вирішення спорів з метою вирішення спорів публічно-правового, зокрема і податково-правового, характеру.

Найбільш розвиненою в зарубіжних державах є практика звернення до процедур альтернативного вирішення спорів з метою врегулювання передусім спорів приватно-правового характеру. Лише згодом розвиток та поширення практики вирішення приватно-правових спорів шляхом звернення до способів альтернативного вирішення спорів, спонукало закріплення в законодавстві держав Європи можливості (права, повноваження) звернення сторін публічно-правових спорів до окремих способів альтернативного вирішення спорів.

Особливий характер публічно-правових відносин обумовлений імперативним характером впливу на суспільні відносини норм публічного права, оскільки хоча б одна із сторін реалізує владні повноваження, здійснює публічно-владні управлінські функції, її поведінка обмежена компетенцією та не може виходити за межі встановлених законодавством їх повноважень. А тому досвід зарубіжних держав свідчить: що особливістю альтернативних способів вирішення публічних спорів є те, що можливість звернення до них, в тому числі публічної медіації (медіації в публічно-правових спорах) та інших форм примирення, обумовлена наявністю захищеного законом публічного інтересу в спірних правовідносинах, який не дозволяє учасникам, зокрема суб'єкту владних повноважень, діяти «на власний розсуд».

Медіацію проводять судді (Фінляндія) [100, с. 7] або спеціально підготовлені спеціалісти – медіатори.

Устоялися наступні форми залучення медіатора: 1) закріплення на рівні закону присудової медіації – інституту судових медіаторів, (зокрема, Німеччині, Австралії, Канаді, Нідерландах, Норвегії та інших); 2) залучення медіатора самостійно сторонами, які обирають медіатора із зі спеціально підготовлених списків, сформованих у судах (зокрема, Америка та Австралія); 3) залучення медіатора самостійно сторонами, які обирають медіатора із зі спеціально підготовлених списків, сформованих іншими уповноваженими суб'єктами (зокрема, списки медіаторів формує у Нідерландах Нідерландський інститут посередництва) [105, с. 148].

Саме досвід держав світу, кращі практики застосування способів альтернативного вирішення як приватних, так і публічних (в т.ч. податкових) спорів, дав можливість формувати європейські та міжнародні стандарти, що закріплюють принципи, засади та підходи, якими мають керуватися держави, впроваджуючи різні способи альтернативного вирішення спорів в власному національному законодавстві, Зокрема, в Керівних принципах Європейської комісії з питань ефективності правосудді Ради Європи (СЕРЕJ) (2007)¹⁵ закріплено окремі такі засади, та визначено основі засоби альтернативного вирішення спорів, які пропонується запровадити, і акцентовано, що «адміністративним органам належить давати згоду на застосування існуючого альтернативного методу розв'язання спору, коли цього вимагає приватна сторона, крім випадків, коли така процедура суперечить публічному інтересу або приватна особа зловживає нею» [114].

Досвід держав свідчить, що для вирішення податкових спорів може бути застосований багатий інструментарій альтернативного розв'язання податкових спорів. Окремий досвід Україна вже перейняла, але актуальним є питання запровадження спеціалізованої податкової медіації, а тому актуальним є питання обрання вже напрацьованої в інших державах моделі функціонування інституції, що об'єднуватиме медіаторів, її взаємодії з податковими та судовими органами, закріплення спеціалізованих правових

засад податкової медіації та стандарту процедури медіації у податкових спорах.

1.4. Міжнародні та європейські стандарти звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів

Поширення ідеї альтернативних способів вирішення спорів та впровадження практики звернення до них зумовило прийняття Комітетом Міністрів Ради Європи 14.05.1981 р. Рекомендації № R (81) 7 щодо заходів, що полегшують доступ до правосуддя [228], в Додатку до якої закріплено принципи, згідно з якими “державам-членам слід вжити всіх необхідних заходів, щоб інформувати широкий загал про засоби захисту прав кожної особи в судовому порядку, а також спростити, прискорити і здешевити судове провадження по цивільних, господарських, адміністративних, соціальних або податкових справах” [228]. Серед таких принципів: інформування громадськості, спрощення, прискорення провадження, судових витрат (їх розумність), особливих процедур (передбачення для спорів по позитивних вимогах на незначні суми спрощеного порядку розгляду) [228]. В Рекомендації № R (81) 7 державам-членам пропонується запровадити вказані принципи та заходи у зв’язку з тим, що “судове провадження нерідко має такий складний, тривалий і вартісний характер, що приватні особи, особливо ті, які перебувають в економічно несприятливому становищі, відчувають труднощі зі здійсненням своїх прав у державах-членах”, а також державам рекомендується “вжити заходів зі сприяння примиренню або, де це належно, заохочення сторін до примирення або дружнього врегулювання спору до започаткування судового провадження або в його ході» [228]. Таким чином саме Рекомендація № R (81) 7 заклала підвалини звернення до примирення як

форми альтернативного вирішення податкових спорів, що може здійснюватися в тому числі шляхом медіації.

Наступним кроком було прийняття Комітетом Міністрів Ради Європи від 16.09.1986 р. Рекомендації № R (86) 12 щодо заходів з попередження та зменшення надмірного робочого навантаження в судах [22], прийняття якої обумовлене: 1) зростанням “кількості справ, які направляються на розгляд судів, що може перешкоджає праву кожного на публічний судовий розгляд упродовж розумного строку”; 2) тенденцією до збільшення кількості завдань, “які не мають відношення до судівництва, але виконуються суддями”; 3) необхідністю “обмеження кількості виконуваних суддями завдань, які не мають відношення до судівництва, а також скорочення будь-якого надмірного робочого навантаження на суди задля покращання якості відправлення правосуддя”; 4) необхідністю “постійного забезпечення рівного розподілу справ між судами і найбільш ефективного використання їхніх людських ресурсів» [229]. Рекомендація № R (86) 12 пропонує державам-членам: 1) “сприяти, де це необхідно, примиренню сторін як поза судовою системою, так і до чи в ході судового провадження”, зокрема: а) передбачати “процедури примирення до судового провадження або інші способи врегулювання спорів поза рамками судового провадження”; б) “покласти на суддів як одне з основних завдань обов’язок сприяти дружньому врегулюванню спорів усіма можливими методами і з всіх дотичних питань до початку судового провадження у справі чи на будь-якому етапі такого провадження”; с) вважати етичним як для адвокатів, так і для компетентних органів “сприяння примиренню з іншою стороною до початку судового провадження у справі чи на будь-якому етапі такого провадження”; 2) “за допомогою необхідних засобів і у відповідних випадках вжити заходів для полегшення доступу до альтернативних методів розв’язання спорів та підвищення їхньої ефективності як процедур, здатних замінити судове провадження” [229]. Відзначимо, що в Додатку до Рекомендації № R (86) 12,

в якому наводяться “приклади завдань, які не мають відношення до судівництва і від яких треба звільнити суддів”, до таких віднесено “збирання податків і митних зборів”, тобто сфера податкових спорів віднесена до числа тих, щодо яких рекомендується впроваджувати альтернативні судовим способи вирішення спорів, зокрема примирення та сприяння суддею мирному врегулюванню спорів.

В Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № 6 R (87) 18 про спрощення кримінального правосуддя, відзначається, що спільні зусилля держав “з прискорення та спрощення кримінального правосуддя мають відповідним чином враховувати вимоги, викладені, зокрема, в статтях 5 та 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод” [224]. Зазначимо, що у вказаній Рекомендації, зокрема в гл. II закріплено, що: 1) “в залежності від своїх конституційних положень держави-члени повинні переглядати своє законодавство, що стосується позасудового врегулювання, для того, щоб компетентний у кримінальних питаннях орган та інші правозастосовні органи мали на цій стадії забезпечувати можливість позасудового врегулювання спорів, особливо при незначних правопорушеннях”; 2) “відповідні органи повинні визначити обставини, за яких вони мають право на позасудове врегулювання, розробити керівні принципи та скласти таблиці тарифів за позасудове врегулювання для того, щоб забезпечити максимальне дотримання принципу рівності перед законом”; 3) “підозрюваний правопорушник, який не бажає приймати пропозицію про позасудове врегулювання, завжди повинен мати повну свободу проігнорувати дану пропозицію або відмовитись від неї”; 4) “згода підозрюваного правопорушника на позасудове врегулювання і дотримання ним відповідних умов робить остаточною відмову від права на судове переслідування” [224]. Таким чином, якщо кримінальне правопорушення в сфері податків, має характер “незначного правопорушення”, державам також рекомендується запровадити можливість звернення до позасудового

врегулювання спорів, однак не уточнюється що саме мається на увазі під терміном “позасудове врегулювання спору”, оскільки існує широкий їх спектр, адміністративне оскарження, відновне правосуддя, тощо. Зазначимо, що в Рекомендації закріплено, що в разі закріплення можливості позасудового регулювання таких спорів, ”законом мають передбачатись умови, які відповідні органи можуть висунути щодо підозрюваного, а саме: і) сплата грошової суми державі або державній чи благодійній організації; ii) відшкодування шкоди, завданої в результаті кримінального правопорушення, та відновлення прав потерпілого; iii) надання потерпілому відповідної компенсації або до врегулювання, або в якості його складової частини” [224].

В Рекомендації № R (99) 19 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам Ради, які зацікавлені в організації медіації у кримінальних справах [231] деталізовано положення зазначеної вище Рекомендації № 6 R (87) 18 та визначається “медіація у кримінальних справах” як «гнучке, всеохоплююче, спрямоване на вирішення проблем доповнення, або як альтернативу традиційному судовому розгляду” [224]. В ній закріплено засади: 1) добровільності медіації, зокрема в по 1 Додатку зазначено, що “медіація у кримінальних справах повинна мати місце тільки тоді, коли всі сторони добровільно дійшли згоди з цього приводу. Сторони також можуть відмовитися від своєї згоди на будь-якому етапі проведення медіації”; 2) доступності – “медіація у кримінальних справах має бути доступним заходом” і “має бути допустимою на будь-якій стадії правосуддя”; 3) автономності – “медіація є незалежною та автономною в рамках кримінальної юстиції”; 4) конфіденційності “будь-які обговорення під час зустрічі мають конфіденційний характер та не можуть використовуватися в майбутньому, крім випадків, коли наявна згода сторін”; 5) компетентності - “медіація потребує певних навичок, умінь, акредитованої освіти” [231] та інші. Зазначена Рекомендація визнає “законний інтерес жертви до можливих

наслідків віктимізації, інтерес до діалогу з правопорушником для отримання вибачень та певної компенсації за заподіяну шкоду” та “важливість розвинення почуття відповідальності у злочинця, та надаючи тим самим йому змоги для виправлення, які призведуть до реінтеграції та реабілітації» [231]. Таким чином, медіація у кримінальних провадженнях щодо податкових злочинів, з огляду на вказану Рекомендацію є допустимою і можливою, і саме це спонукало закріплення в Кримінальному процесуальному кодексі України в ч. 1 ст. 469, в якій передбачено можливість укладення угоди про примирення, домовленості стосовно якої можуть “проводитися самостійно потерпілим і підозрюваним чи обвинуваченим, захисником і представником або за допомогою іншої особи, погодженої сторонами кримінального провадження (крім слідчого, прокурора або судді)” [134].

В Рекомендації № R (98) 1 Комітету Міністрів Ради Європи щодо медіації в сімейних справах [18, с. 257] спрямована не лише на “розвиток методів розв’язання спорів шляхом порозуміння сторін і визнання необхідності зменшення конфліктів в інтересах всіх членів сім’ї”, рекомендацію державам “більшого застосування медіації в сімейних справах як процесу, в якому третя сторона – безсторонній та нейтральний медіатор – допомагає сторонам провести перемовини щодо спірних питань і спільно дійти згоди”, але і на закріплення організаційних засад та процесу медіації. Таким чином, закріплене у вказаному документі поняття сімейної медіації, має важливий вплив на формування правових позицій в інших документах Ради Європи щодо змісту інших видів медіації.

Рекомендація № R (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами [225] також посилається на ст. 6 Конвенції Ради Європи про права людини і основоположні свободи 1950 року та містить у вступі твердження про те, що широке використання

альтернативних засобів урегулювання адміністративних спорів наблизить адміністративні органи до громадськості. Також наголошується, що «на практиці судові процедури не завжди є найбільш відповідним засобом розв'язування адміністративних спорів» (п. 6) [225]. Названо основні альтернативні способи вирішення адміністративних спорів: внутрішній перегляд, примирення, медіація, урегулювання шляхом переговорів та арбітражу (пп. Іі п. 1 розд. 1), а в додатку до неї закріплені сфера та засади регулювання альтернативних способів державами-членами [225]. Згідно з Рекомендацією, допускається користування ними як у рамках судової та адміністративної процедур, так і в позасудовій формі, тобто певною мірою превентивно. Підкреслено також роль прозорості цього типу проваджень та значення неупередженості й нейтральності суб'єктів, які у них беруть участь (п. 1.3.b додатка до Рекомендації) [225]. В Рекомендації міститься твердження, що адміністративні органи чи сторони – приватні особи не мають вдаватися до альтернативних засобів як до способу ухилитись від їхніх зобов'язань або верховенства права, а врегулювання альтернативних засобів має передбачати або їх інституціоналізацію, або їх використання залежно від конкретного випадку, виходячи з рішення сторін-учасниць. Окрема увага в додатку до Рекомендації приділена примиренню і медіації (п. 2 розділу III), і вперше на рівні міжнародних документів прописані основні вимоги до медіації в адміністративних спорах: «і) Примирення й медіація можуть розпочинатися з ініціативи зацікавлених сторін, судді або бути обов'язковими за законом; ii) З метою досягнення рішення посередники й медіатори мають улаштувати зустрічі з кожною зі сторін окремо або одночасно; iii) Посередники й медіатори можуть пропонувати адміністративному органу анулювати акт, відкликати його або вносити до нього зміни з підстав доцільності або законності» [225]. Важливим моментом є те, що окреслюючи сферу альтернативних засобів вирішення спорів в адміністративних справах, що включають медіацію, зазначено, що їх

використання “слід дозволяти або взагалі, або в певних категоріях справ, що вважаються відповідними, зокрема тих, які стосуються окремих адміністративних актів, договорів, цивільної відповідальності, і загалом кажучи, позовів, пов’язаних із якоюсь сумою грошей; доречність альтернативних засобів змінюється залежно від спору, що розглядається” (п. 1.3 додатку) [225]. З цього випливає, що держави усвідомлюють допустимість податкової медіації.

Рекомендація № R (2002) 10 Комітету Міністрів Ради Європи про медіацію у цивільних справах, яка була підготовлена враховуючи “Рекомендацію № R (98) 1 щодо медіації в сімейних справах, Рекомендацію № R (99) 19 щодо медіації в кримінальних справах і Рекомендацію Rec (2001) 9 щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами—приватними особами та зважаючи на результати інших заходів і досліджень, здійснених як Радою Європи, так і на національному рівні” [226] та Резолюцію № 1 щодо здійснення правосуддя в XXI столітті, ухвалену міністрами юстиції європейських країн на їхній 23-й Конференції (Лондон, 8-9 червня 2000 р.) [222]. Рекомендація № R (2002) 10 акцентує, що “медіація, хоча й може сприяти зменшенню числа конфліктів й навантаження на суди, не є заміною ефективному, справедливому та легкодоступному судоустрою”, закріплює Керівні принципи медіації в цивільних справах, а також закріплює дефініцію (визначення поняття) процедури медіації в контексті медіації в цивільних справах – як «процесу врегулювання спорів, у межах якого сторони з допомогою одного чи кількох медіаторів проводять переговори щодо спірних питань з метою досягти домовленості» (п. 1 Рекомендації) [226]. Також в Рекомендації № R (2002) 10 вказано на сферу її застосування – “справи, дотичні до цивільних прав й зобов’язань, включно зі справами в галузі комерційного, споживчого та трудового права, за винятком адміністративних і кримінальних справ” (п. II Керівних принципів Рекомендації) [226]. Закріплення дефініції процедури

медіації і чітке її відмежування від інших альтернативних способів вирішення спорів надало можливість сприймати медіацію не як певний уповноважений орган, а як інструмент сприяння реалізації сторонами тих прав та повноважень, які закріплені за ними в законодавстві.

ЄСПЛ визначив, що позасудовий орган згідно з національним законодавством може вважатися судом, якщо він цілком очевидно виконує судові функції та надає процедурні гарантії, передбачені статтею 6 ЄКПЛ, такі як безсторонність і незалежність [96]. Медіатор не виконує функції судді. Проте медіація є процедурою позасудового врегулювання спору, яка підлягає нагляду з боку суду, а точніше відповідно до ст. 190 КАС України підлягають затвердженню суддею досягненні сторонами за результатами проведення медіації домовленості (заява про примирення) [120], якщо до медіації сторони звернулися після початку адміністративного судового провадження.

На рівні Європейського Союзу альтернативні способи вирішення спорів стали предметом аналізу та обговорення на засіданні Європейської Ради 15-16 жовтня 1999 р. в Тампері (Фінляндія), у Висновках за підсумками якого визначено, що однією з цілей створення та гармонізацію правових інструментів, які уможливають розвиток рівня свободи, безпеки та правосуддя, а також зафіксовано, що держави-члени “повинні створювати альтернативні позасудові процедури” вирішення спорів.

Наступним документом була «Зелена книга», схвалена Комісією Європейських Співтовариств 19.04.2002 р. (щодо альтернативного вирішення спорів у цивільному та комерційному праві) [106], які і заклали основу для положень Директиви. За сприяння Європейської комісії в 2004 році Європейським парламентом було ухвалено Європейський кодекс етики медіаторів, в якому визначено принципи професійної діяльності медіатора [94].

В 2007 році Європейською комісією з ефективності правосуддя (СЕРЕJ) Ради Європи було ухвалено Керівні принципи для кращого виконання існуючої Рекомендації R (2001) 9 Ради Європи щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами і приватними сторонами [16], в яких міститься рекомендація державам запровадити положення про призупинення строку давності (п. 2.5), доступність адміністративної медіації (п. 2.1, 2.5), кваліфікації медіаторів (п. 1.7), принципи їх діяльності та вимоги щодо якості процесу [16]. В них також наголошується, що Європейський кодекс етики медіаторів у медіації в цивільних і господарських справах [16] отримує загальне визнання серед причетних до медіації осіб по всій Європі, рекомендується розробити спеціальний кодекс поведінки медіаторів у альтернативному розв'язанні спорів між адміністративними органами і приватними сторонами [114]. Важливо, що відповідно до Керівних принципів “адміністративним органам заохочувати адміністративні органи до пропонування альтернативних методів розв'язання спорів в усіх випадках, коли такі методи існують і врегулювання спорів з приватними сторонами із застосуванням таких методів не суперечить чинному законодавству”, а також “належить застосовувати найбільш придатні методи альтернативного розв'язання спорів, за згоди інших сторін» (п.1.3) [16].

Європейською комісією з ефективності правосуддя Ради Європи (СЕРЕJ) було не лише рекомендовано до використання Європейський кодекс етики медіаторів (ЄС), але й самостійно розроблено Європейський кодекс поведінки для надавачів послуг в сфері медіації (грудень 2018 р.) [10], який стосується суб'єктів надання послуг медіації загалом.

В Європейському Союзі також заохочується звернення до альтернативних способів вирішення спорів і, передусім, до медіації. Так, в Директиві ЄС “Про деякі аспекти посередництва (медіації) в цивільних і комерційних справах” (2008/52/ЄС) закріплено право звернення до медіації з

метою вирішення транскордонних спорів із деяких цивільних і комерційних питань, однак в ній міститься зауваження, що вона не поширюється на питання податків і зборів, митних чи адміністративних справ або на спори щодо відповідальності держави [8]. Отже, вказана директива не поширюється на питання зборів, митних чи адміністративних справ або на спори щодо відповідальності держави та не зобов'язує сторони до медіації: її метою є сприяння доступу до способів альтернативного вирішення спорів і мирного врегулювання спорів шляхом медіації. Вона поширюється передусім на транскордонні спори, проте в преамбулі зазначено, що її положення можуть бути застосовані до внутрішньодержавних процедур медіації.

Правом ЄС визначено сферу застосування європейської платформи вирішення спорів між споживачами і підприємцями через Інтернет, що закріплено в Регламенті ЄС № 524/2013 Європейського парламенту та Ради від 21.06.2013 р. [223]. Цим документом було впроваджено поняття «електронне альтернативне вирішення спорів» (eADR), що охоплює механізм онлайн вирішення спорів щодо договірних зобов'язань, що впливають з онлайн-продажів або контрактів на надання послуг між споживачем, який проживає в ЄС, і торговцем (продавцем, надавачем послуг), який зареєстрований в ЄС, які не пов'язані з адміністративними спорами [179, с. 27]. А також важливим документом ЄС є Європейський кодекс етики медіаторів (ЄС), який є мінімальним стандартом для медіації з цивільних та сімейних справ з врахуванням специфіки сімейної медіації [94].

Важливим кроком з просування АВС в сфері податків було прийняття Конвенція ЄС про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (90/463/ЄЕС) від 20.08.1990 р. (Арбітражна конвенція ЄС) [127], Переглянутий кодекс поведінки ЄС 2009/C322/01 від 30.12.2009 р. “Для ефективної імплементації Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств” [171], Директива ЄС 2017/1852 “Про

механізми вирішення податкових спорів в Європейському Союзі” [7], які в сукупності утворюють правові використання процедури взаємного узгодження та попереднього погодженні ціноутворення у контрольованих операціях у відносинах між державами-членами ЄС, так і іншими державами, які визнали такі стандарти.

Окрім того країни Європи приєдналися до глобального процесу забезпечення сталого розвитку ООН. Досягнення такої Глобальної цілі сталого розвитку як “Сприяння розбудові миролюбного і всеохопного суспільства задля сталого розвитку, забезпечення всім доступу до правосуддя і створення ефективних, підзвітних та інклюзивних інституцій на всіх рівнях” (ціль – ЦСР16) спонукає держави активно стимулювати розвиток альтернативних засобів вирішення спорів, передусім медіації. В Україні для встановлення стратегічних рамок національного розвитку на період до 2030 року на засадах принципу «Нікого не залишити осторонь» було започатковано інклюзивний процес адаптації Цілей сталого розвитку і саме серед кроків з забезпечення досягнення ЦСР16 необхідним визнано розвивати інститут медіації та її правове регулювання [165]. Європейським Судом правосуддя (ЄС) здійснено певні кроки з утвердження альтернативних способів вирішення спорів як важливих шляхів забезпечення правосуддя, зокрема у рішеннях у об’єднаних справах C-317/08, C-318/08, C-319/08 і C-320/08, справі «Розальба Алассіні та ін. проти Телеком Італія SpA» (*Rosalba Alassini and Others v. Telecom Italia SpA*), 2010 р.

Ряд регламентів з питань медіації затверджено окремими міжнародними інституціями, що мають обов’язковий характер для держав-членів та враховують національну та предметну специфіку медіації, зокрема: Лондонським міжнародним третейським судом (LCIA); Американською арбітражною асоціацією (American Arbitration Association); Інститутом медіації Торгової палати Стокгольма (the SCC Mediation Institute); Центром

арбітражу та медіації Всесвітньої організації інтелектуальної власності (the WIPO Arbitration and Mediation Center) та іншими [39].

Саме стандарти проведення медіації, розроблені на рівні регіональних утворень, стають основою формування документів міжнародного універсального характеру на рівні ООН.

Так, Генеральною Асамблеєю ООН всім державам рекомендовано Модельний закон про міжнародні погоджувальні комерційні процедури (UNCITRAL), прийнятий Комісією ООН з права міжнародної торгівлі 24.06.2002 р., до якого в 2018 році було внесено зміни і додано новий розділ, що врегульовує питання міжнародних мирових угод, після чого він одержав назву “Модельний закон про міжнародну комерційну медіацію та міжнародні мирові угоди і досягнуті в результаті медіації” [263]. Було утворено Робочу групу Комісії ООН з права міжнародної торгівлі, якою було підготовлено проект відповідної Конвенції. Саме 07.08.2019 р. було прийнято Конвенцію ООН «Про міжнародні угоди за результатами медіації» (Сінгапурську конвенцію медіації) [252], яка спрямована на врегулювання визнання і забезпечення дотримання угод за результатами медіації. Україна також, в особі Міністра юстиції України, підписала Конвенцію [272]. Вона передбачає обов’язок держав-сторін Конвенції приводити у виконання міжнародні угоди за результатами медіації згідно з національним процесуальним правом та відповідно до умов, передбачених Конвенцією. Зважаючи на те, що Нью-Йоркська Конвенція 1958 р. про визнання та виконання іноземних арбітражних рішень [130] вважається одним із найуспішніших інструментів, прийнятих ЮНСІТРАЛ, і є одним із ключових факторів успіху міжнародного арбітражу, є сподівання, що з’явився новий ефективний інструмент просування медіації як альтернативного способу вирішення спорів, що буде не менш успішним, і дасть змогу розвивати інститут вирішення шляхом звернення до медіації не лише в цивільних і комерційних, а й адміністративних та податкових спорів.

Проте загалом питання застосування альтернативних способів вирішення спорів між державами одержали своє закріплення ще в Статуті ООН. Так, стаття 33 Статуту ООН регулює мирне вирішення спорів, у тому числі «шляхом переговорів, обстеження, посередництва, примирення» [256], саме ця засада дала поштовх до розвитку новітніх способів альтернативного вирішення податкових спорів, сторонам яких виступають держави, а ініціює вирішення спору платник податків, а саме процедур взаємного узгодження та взаємного погодження ціноутворення у контрольованих операціях.

Ряд універсальних та регіональних міжнародних договорів конвенційного характеру, які закріплюють стандарти в галузі прав людини, впливають на впровадження та застосування способів АВС включно з медіацією, оскільки вони стосуються права на справедливий судовий розгляд право на доступ до судів, на ефективне та справедливе судочинство. Особливе значення має ст. 14 Міжнародного пакту про громадянські та політичні права ООН про право на справедливий судовий розгляд та рівність перед судами і трибуналами.

В зобов'язаннях ОБСЄ медіація розглядається поряд з судовими, адміністративними та примирними процедурами, як одна з форм забезпечення доступу до ефективних засобів правового захисту, і, відповідно, доступу до правосуддя [233]. На рівні ОБСЄ мирне врегулювання спорів також є одним з десяти керівних принципів Гельсінського Заключного акту Ради з безпеки і співробітництва в Європі (1975), в якому медіація прямо згадується як один із засобів мирного врегулювання конфліктів [102], тобто застосування медіації сприймається як зобов'язання держав, якого вони повинні дотримуватися для запобігання чи припинення місцевих, регіональних чи міжнародних конфліктів, що підтверджено в окремих її документах [232].

Прагнення України адаптувати своє законодавство до стандартів і вимог ЄС обумовлює врахування низки регіональних стандартів проведення

медіації, оскільки у більшості документів Ради Європи та ЄС медіація визнається ефективним методом розв'язання спорів і відповідних правовий інститут наполегливо розвивається передусім за рахунок формування норм “м'якого права”. Саме Рекомендація РЄ Rec (2001) 9 про альтернативні методи розв'язання спорів між адміністративними органами і приватними сторонами на сьогодні виступає основним документом, імплементація положень якого до законодавства держав Європи дає можливість розвитку інституту публічної медіації, та розвивати такий її напрям як податкова медіація. Сучасний світ характеризується взаємопроникненням правових систем і юридичних інструментів, а досвід податкових органів багатьох європейських країн із активного використання медіації при розгляді податкових спорів має стати не лише обґрунтуванням внесення наступних змін як до Закону України “Про медіацію”, Кодексу про адміністративне судочинство України та Податкового кодексу України, а й дати поштовх до розроблення на рівні Ради Європи відповідних регіональних стандартів проведення процедури податкової медіації.

Висновки до розділу 1

Визначено, що можливість звернення до альтернативних способів вирішення публічних спорів, в тому числі податкових, із дотриманням балансу публічних та приватних інтересів впливає з положень ч. 6 ст. 55 Конституції України, правовою гарантією захисту прав людини. Розвиток механізмів альтернативного вирішення податкових спорів обумовлений становленням України як правової держави, утвердженням принципу верховенства права, зокрема таких його елементів як законність та визначеність права, а також принципів податкового законодавства, та потребою запобігання виникненню податкових спорів та підвищення

ефективності та справедливості здійснення правосуддя. Податковий конфлікт набуває рис податкового спору, коли сторони податкових правовідносин проявляють активно свою правову позицію, зауважують на правові суперечності щодо предмету спору, заявляючи про свої права, інтереси та законні потреби, захищаючи їх.

Податковий спір є формою прояву наявного податково-правового конфлікту, між сторонами податкових відносин принаймні одна з яких є суб'єктом владних повноважень, що проявляється в формі матеріального охоронного правовідношення та обумовлений конфронтацією публічних та приватних інтересів в сфері оподаткування, об'єктом якого можуть бути правові суперечності щодо прав і обов'язків сторін, з питань оподаткування, меж компетенції податкових та митних органів в сфері адміністрування податків і зборів, реалізації податкового обов'язку чи інших обов'язків та прав платниками податків, їх представниками, податковими агентами, банками чи розмежування податкової юрисдикції між Україною та іншими державами, які діють в особі уповноважених податкових (митних) органів. Податкові спори за територіальним критерієм поділяються на внутрішньодержавні та транскордонні. За суб'єктним складом податкові спори розмежовуються залежно від комбінації суб'єктів податкових відносин, між якими виник податковий конфлікт, однією із сторін якого є суб'єкт владних повноважень.

Альтернативні способи вирішення податкових спорів є формою забезпечення взаємодії між їх сторонами з метою забезпечення збалансованого та справедливого оподаткування. В правовій державі метою та пріоритетом врегулювання податкового спору має бути не утвердження публічного інтересу, а досягнення збалансованого та справедливого оподаткування, балансу їх законних інтересів, подальшої взаємодії та взаємодовіри, «відновної» філософії здійснення правосуддя.

З огляду на динаміку податкового конфлікту способи альтернативного вирішення податкових спорів можуть бути застосовані: 1) в період латентного податкового конфлікту (зокрема, процедура розгляду заперечень до акту перевірки, процедура попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 2) в період відкритого податкового конфлікту (може бути застосовано більшість способів АВС). В виконання сторонами прийнятого в результаті вирішення податкового спору (в порядку адміністративного чи судового оскарження) чи його врегулювання (із застосуванням способів альтернативного врегулювання спору), а також контроль за цим процесом уповноваженими суб'єктами.

Аргументовано, що альтернативні способи вирішення спорів належать до числа досудових та присудових способів врегулювання правових спорів неюрисдикційного характеру, окремі з яких відповідно до положень закону можуть отримати обов'язковий характер, є сукупністю передбачених на рівні законів неформалізованих процедур (прийомів і методів) позасудового чи присудового вирішення чи врегулювання податкових спорів, в результаті застосування яких сторони досягають порозуміння та/або укладають взаємоприйнятну угоду, спрямовану на вирішення або врегулювання податкових конфліктів без залучення юрисдикційних органів, що здійснюються в межах, закріплених на рівні закону, базуються на взаємних поступках, досягненні компромісу та консенсусу сторін спору, що ухвалюється сторонами спору в формі угоди (спільної заяви про примирення) та затверджується (приймається, погоджується) відповідно до закону податковим (митним) органом або судом.

Застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів є формою права на захист і не може слугувати засобом уникнення своїх зобов'язань або верховенства права, не може призводити до порушення прав та інтересів третіх осіб чи невиконання чітко визначених положень податкового законодавства, повинно поважати принципи рівності платників

податків та неупередженості та права сторін, а також дозволяти судовий перегляд. Закріплення на рівні закону податкової медіації чи іншого способу альтернативного вирішення податкового спору як обов'язкового досудового способу врегулювання спорів не суперечитиме Конституції України і принципам медіації.

На підставі аналізу підходів, вироблених у правовій науці до класифікації способів АВС, згруповано види альтернативних способів вирішення податкових спорів, до яких звертаються суб'єкти податкових відносин у різних державах світу та Україні в наступні групи: 1) квазісудові процедури (арбітраж (арбітражна комісія чи арбітражний суд); комбінований арбітраж (медіація-арбітраж, арбітраж-медіація-арбітраж); 2) процедури залучення до врегулювання спору незалежного посередника: посередництво; звернення до омбудсмена (Уповноваженого Верховної ради України з прав людини та Ради бізнес-омбудсмена); медіація; консиліація; міні-суди (зокрема, процедури двостороннього та багатостороннього взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 3) переговорні процедури без залучення посередника (примирення, процедура «розгляду заперечень» до акта перевірки; процедура одностороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 4) присудові способи врегулювання спорів (конференції (наради, зокрема наради щодо врегулювання спору за участю судді, примирення сторін адміністративного спору; присудової медіації); колаборативні та партисипативні процедури); 5) дорадчо-консультативні (спрощений суд присяжних, рання нейтральна оцінка; незалежна оцінка фактів (звернення до судового експерта); нейтральна оцінка (звернення до експерта з питань права).

Кожен із способів альтернативного вирішення спорів має свою специфіку і може бути застосований щодо окремих груп спорів, однак не всі з них застосовні в сфері вирішення публічних спорів в Україні. В практиці

вироблено і на рівні законодавства багатьох держав закріплено різноманітні способи альтернативного вирішення спорів, до яких звертаються як при вирішенні спорів приватно-правового характеру, так і щодо врегулювання публічних спорів, в тому числі податкових. Кожен із способів альтернативного вирішення спорів має свою специфіку і може бути застосований щодо окремих груп спорів.

Зазначено, що в кожній з держав світу сформовано власний досвід впровадження процедур альтернативного вирішення спорів, а обмін та поширення кращих практик та закріплення в національному праві інших держав сприяло формуванню міжнародних та європейських стандартів впровадження використання альтернативного вирішення спорів з метою вирішення спорів публічно-правового, зокрема і податково-правового характеру.

Найбільш розвиненою в зарубіжних державах є практика звернення до процедур альтернативного вирішення спорів з метою врегулювання передусім спорів приватно-правового характеру. Лише згодом розвиток та поширення практики вирішення приватно-правових спорів шляхом звернення до способів альтернативного вирішення спорів, спонукало закріплення в законодавстві держав Європи можливості (права, повноваження) звернення сторін публічно-правових спорів до окремих способів альтернативного вирішення спорів.

Особливий характер публічно-правових правовідносин обумовлений імперативним характером впливу на суспільні відносини норм публічного права, оскільки хоча б одна із сторін реалізує владні повноваження, здійснює публічно-владні управлінські функції, її поведінка обмежена компетенцією та не може виходити за межі встановлених законодавством їх повноважень. А тому досвід зарубіжних держав свідчить: що особливістю альтернативних способів вирішення публічних спорів є те, що можливість звернення до них, в тому числі публічної медіації (медіації в публічно-правових спорах) та інших

форм примирення, обумовлена наявністю захищеного законом публічного інтересу в спірних правовідносинах, який не дозволяє учасникам, зокрема суб'єкту владних повноважень, діяти «на власний розсуд». Досвід держав світу, кращі практики застосування способів альтернативного вирішення як приватних, так і публічних (в т.ч. податкових) спорів, дав можливість формувати європейські та міжнародні стандарти, що закріплюють принципи, засади та підходи, якими мають керуватися держави, впроваджуючи різні способи альтернативного вирішення спорів в власному національному законодавстві. Зокрема, в Керівних принципах Європейської комісії з питань ефективності правосуддя Ради Європи (СЕРЕJ) (2007)¹⁵ закріплено окремі такі засади, та визначено основні засоби альтернативного вирішення спорів, які пропонується запровадити, і акцентовано, що «адміністративним органам належить давати згоду на застосування існуючого альтернативного методу розв'язання спору, коли цього вимагає приватна сторона, крім випадків, коли така процедура суперечить публічному інтересу або приватна особа зловживає нею».

Досвід зарубіжних держав свідчить, що для вирішення податкових спорів може бути застосовано багатий інструментарій альтернативного вирішення податкових спорів. Окремий досвід Україна вже перейняла, але актуальним є питання запровадження спеціалізованої податкової медіації, а тому актуальним є питання обрання вже напрацьованої в інших державах моделі функціонування інституції, що об'єднуватиме медіаторів, її взаємодії з податковими та судовими органами, закріплення спеціалізованих правових засад податкової медіації та стандарту процедури медіації у податкових спорах. В практиці зарубіжних держав застосовується ряд способів альтернативного вирішення податкових спорів, зокрема переговори в тому числі за участі Бізнес-омбудсмена (Угорщина), примирення (Словацька Республіка, Австралія), врегулювання податкового спору (примирення) за участю судді (Естонія), нейтральна оцінка (Австралія) та інші. Загалом законодавчі засади та практика звернення до

медіації в ході розгляду публічних спорів активно розвиваються в Австрії, Великобританії, Греції, ФРН, Бельгії, Нідерландах, Італії, Греції та Литві, Люксембурзі, де предметом медіації можуть бути спори з питань податків. Досить часто медіацію в податкових спорах проводять на етапі адміністративного оскарження незалежні службовці (служби) податкових органів (Великобританія, Австралія, Бразилія, Бельгія), і значно рідше із залученням незалежних медіаторів, яких обирають сторони. На етапі судового розгляду справи у податковому спорі її може бути призупинено на період проведення медіації, яка забезпечується: 1) незалежним медіатором, який включений до відповідного реєстру/переліку держателем якого є: а) суд (Нідерланди, США, Австралія); б) певне міністерство, зокрема Міністерство юстиції чи інший уповноважений орган (Польща, Нідерланди); 2) службові особи суду (присудова медіація під егідою судді) або рідше судді (Норвегія); 3) незалежні агенції (асоціації), що взаємодіють з податковими органами та судами (Франція, Данія, Грузія); 4) судді (Фінляндія, Естонія). Обов'язковим способом АВС для вирішення спорів медіацію визначено лише в окремих державах, зокрема в Італії в сфері цивільних, земельних та господарських спорів) та у Великобританії (в т.ч. щодо податкових спорів).

Аргументовано, що основними рекомендованими державам стандартами застосування способів АВС щодо публічних, в тому числі податкових, спорів, що закріплені в документах Ради Європи є: сприяння застосування способів АВС як шляху полегшення доступу до правосуддя, застосування форм примирення та медіації як досудових, так і під час здійснення судочинства (Рекомендації № R (81) 7); доступності й ефективності арбітражу, запровадження примірювальних процедур, які не виключають можливості звернення до суду, звернення до мирного чи договірною вирішення справи як обов'язку із додержання професійної етики юриста (Рекомендації № R (86) 12), застосування не «репресивної», а «відновної» філософії здійснення правосуддя; (Рекомендація № 6 R (87) 18); закріплення як базових засад та принципів

медіації: готовність сторін, добровільність, добросовісність сторін, дотримання критеріїв медіабельності спорів, конфіденційність, неформальність, неупередженість медіатора, взаємоповага, а також рекомендовано сприяти медіації у кримінальних справах (Рекомендація № R (99) 19); широке використання альтернативних способів урегулювання адміністративних спорів як засобу наближення адміністративні органів до громадськості, а саме таких як: внутрішній перегляд, примирення, медіація, урегулювання шляхом переговорів та арбітражу, як у рамках судової та адміністративної процедур, так і в позасудовій формі, поєднання принципів прозорості та конфіденційності при їх застосуванні, неупередженості й нейтральності суб'єктів, які у них беруть участь, незастосування їх як способів ухилення від виконання зобов'язань або верховенства права, можливість закріплення обов'язковості примирення чи медіації як обов'язкових, можливості за результатами їх проведення анулювати адміністративний акт, здійснити його відкликання або внесення до нього змін з підстав доцільності або законності (Рекомендація № R (2001) 9), призупинення строку давності на період застосування способів АВС, забезпечення доступності адміністративної медіації, кваліфікації медіаторів та забезпечення ними якості процесу (Керівні принципи для кращого виконання існуючої Рекомендації R (2001) 9 Ради Європи), дотримання медіаторами етичних норм (Європейський кодекс поведінки для надавачів послуг в сфері медіації (2018)).

Прагнення України адаптувати своє законодавство до стандартів і вимог ЄС обумовлює врахування низки регіональних стандартів проведення медіації, оскільки у більшості документів Ради Європи та ЄС медіація визнається ефективним методом розв'язання спорів і відповідних правовий інститут наполегливо розвивається передусім за рахунок формування норм "м'якого права". Саме Рекомендація РЄ Rec (2001) 9 про альтернативні методи розв'язання спорів між адміністративними органами і приватними сторонами на сьогодні виступає основним документом, імплементація положень якого до законодавства держав Європи дає можливість розвитку інституту публічної

медіації, та розвивати такий її напрям як податкова медіація. Сучасний світ характеризується взаємопроникненням правових систем і юридичних інструментів, а досвід податкових органів багатьох європейських країн із активного використання медіації при розгляді податкових спорів має стати не лише обґрунтуванням внесення наступних змін як до Закону України “Про медіацію”, Кодексу про адміністративне судочинство України та Податкового кодексу України, а й дати поштовх до розроблення на рівні Ради Європи відповідних регіональних стандартів проведення процедури податкової медіації.

В праві ЄС закріплено як напрям розвитку рівня свободи зобов’язання держав-членів щодо створення альтернативних позасудових процедур вирішення спорів, необхідність впровадження та дотримання Європейського кодексу етики медіаторів. Вимоги щодо застосування АВС закріплені в таких документах як: Директива ЄС “Про деякі аспекти посередництва (медіації) в цивільних і комерційних справах” 2008/52/ЄС, Європейський кодекс поведінки для медіаторів (ЄС). Конвенція ЄС про усунення подвійного оподаткування у зв’язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (Арбітражна конвенція ЄС) 90/463/ЄЕС та Переглянутий кодекс поведінки ЄС 2009/C322/01 від 30.12.2009 р. “Для ефективної імплементації Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв’язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств” які в сукупності утворюють правові використання процедури взаємного узгодження у відносинах між державами-членами ЄС, так і іншими державами, які визнали такі стандарти.

Впровадження способів АВС відповідає шістнадцятій Цілі сталого розвитку ООН оскільки сприяє розбудові миролюбного і всеохопного суспільства задля сталого розвитку, забезпечення всім доступу до правосуддя і створення ефективних, підзвітних та інклюзивних інституцій на всіх рівнях. Основні стандарти медіації в приватних спорах, закріплені в таких документах ООН, як: Модельний закон про міжнародні погоджувальні комерційні

процедури, Конвенції «Про міжнародні угоди за результатами медіації», Конвенція ООН «Про міжнародні угоди за результатами медіації» (Сінгапурська конвенція медіації); стандарти аудиту, закріплені в Нью-Йоркській Конвенції 1958 р.. Засади застосування способів АВС щодо міждержавних і публічних спорів відповідно до Статуту ООН, МПГПП вважаються такими, яких держави мають дотримуватися і у внутрішньому праві. Зобов'язанням держав відповідно до документів ОБСЄ, зокрема Гельсінського Заключного акту наради з безпеки і співробітництва в Європі (1975), є ставлення до медіації як до способу запобігання чи припинення місцевих, регіональних чи міжнародних конфліктів.

РОЗДІЛ 2.

ОСНОВНІ ПРАВОВІ МЕХАНІЗМИ ДОСУДОВОГО АЛЬТЕРНАТИВНОГО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

2.1. Правові засади процедур взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як способів альтернативного вирішення податкових спорів

Процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure, MAP) є механізмом вирішення податкових спорів між двома чи більше країнами і передбачена в ПК України, двосторонніх податкових угодах або конвенціях про уникнення подвійного оподаткування, а також в Модельній податковій конвенції ОЕСР.

MAP є формою посередництва та додатковим інструментом для запобігання податковим спорам або їх врегулювання на етапі їх виникнення. Також вона є інструментом взаємодії платників податків і контролюючих (податкових) органів, що спрямований як на запобігання виникненню податкових спорів, так і на їх вирішення, якщо виникають ситуації пов'язані із тлумаченням та застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Положення про можливість звернення до процедури MAP включене до більшості нових та оновлених двосторонніх договорів України про уникнення подвійного оподаткування, що переглядаються в силу підписання Україною в 2016 році Багатосторонньої конвенції ОЕСР про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі - Модельна податкова конвенція, MLI) [42].

Вчені, зокрема М. Кармаліта, зазначають важливість дослідження механізму вирішення податкових спорів у відносинах з іноземним елементом за допомогою такого механізму як взаємне узгодження [112, с. 111]. Вона відзначає, що у контексті Плану BEPS держави взяли на себе зобов'язання імплементувати його мінімальний стандарт, у якому окремий крок, а саме Крок 14 Плану дій BEPS, присвячений питанню удосконалення діючих міждержавних договорів про уникнення подвійного оподаткування, з метою підвищення ефективності механізмів вирішення спорів. Основна увага приділяється розробці заходів із усунення перешкод, які ускладнюють вирішення на міждержавному рівні спорів, пов'язаних із договірними нормами, в рамках процедури взаємного узгодження.

Основними відмінними рисами процедури взаємного узгодження, що відрізняють її від інших альтернативних способів вирішення податкових спорів – це її транскордонний характер, взаємодія контролюючих органів, спрямована на врегулювання позицій договірних держав щодо меж їх податкової юрисдикції предметом якої є дохід суб'єкта звернення – платника податків, який вважає, що дії однієї з договірних держав порушують положення Угоди про уникнення випадків подвійного оподаткування.

Джерелами правового регулювання в державах Європи процедури взаємного узгодження є акти національного законодавства та міжнародні двосторонні угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування.

Процедура взаємного узгодження дозволяє країнам, між якими укладена така угода або конвенція, вирішувати податкові спори, які виникають у зв'язку з тлумаченням або застосуванням положень цих угод або конвенцій. Суть процедури полягає в тому, що податкові органи держав – учасниць угоди або конвенції, збираються разом для вирішення спору та досягнення взаємно прийняттого рішення.

Процедура MAP є предметом регулювання Частини V Модельної податкової конвенції (MLI), передусім ст. 16, в пункті 1 якої закріплено, що

“якщо особа вважає, що дії однієї або обох Договірних юрисдикцій призводять або призведуть до того, що для цієї особи оподаткування не буде відповідати положенням Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, ця особа може, незалежно від засобів судового захисту, передбачених національним законодавством цих Договірних юрисдикцій, подати заяву до компетентного органу будь-якої з Договірних юрисдикцій» [42]. Це положення має пріоритет в застосуванні щодо положень Угод про оподаткування, на які поширюється дія MLI (пп. “а” п. 4 MLI) [42].

Також в п. 1 ст. 16 MLI закріплено, що «заява повинна бути подана протягом трьох років з моменту першого повідомлення про дію, результатом якої є невідповідність оподаткування положенням Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції» [42]. Це положення застосовується навіть за відсутності положень в Угоді про оподаткування, на яку поширюється дія MLI (пп. “а” п. 4 MLI) [42].

Відповідно до MLI компетентні органи Договірної держави повинні докладати зусиль для розв’язання та досягнення взаємного узгодження будь-яких складних або спірних ситуацій, що виникають щодо тлумачення або застосування Угоди про уникнення випадків подвійного оподаткування, яку поширюється дія MLI. А саме, якщо компетентний орган вважає, що заперечення (зазначені в заяві) платника податків є обґрунтованим, а він сам не може досягнути задовільного рішення, такий компетентний орган має докладати зусиль щоб вирішити справу шляхом досягнення взаємного узгодження з компетентним органом іншої держави – Договірної юрисдикції, з метою уникнення ситуації невідповідності оподаткування двосторонній міждержавній Угоді про оподаткування, на яку поширюється дія MLI (п. 2 ст. 16) [42].

Однак держави-учасниці MLI мають право не застосовувати п. 1 ст. 16 MLI щодо своїх угод про оподаткування, на які поширюється її дія, якщо вони мають намір виконати мінімальний стандарт для покращення

розв'язання спорів відповідно до пакету ОЕСР/G20 РБО і ВПзО, забезпечивши, щоб відповідно до кожної зі своїх угод про оподаткування, на які поширюється дія MLI, коли особа вважає, що дії однієї або обох Договірних юрисдикцій призводять або призведуть до того, що оподаткування для цієї особи не буде відповідати положенням такої Угоди про оподаткування, «незалежно від засобів судового захисту, передбачених національним законодавством цих Договірних юрисдикцій, ця особа може розпочати справу в компетентному органі Договірної юрисдикції, резидентом якої ця особа є, або, якщо справа, викладена цією особою, підпадає під положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, що стосується недискримінації на підставі національності, компетентному органу Договірної юрисдикції, громадянином якої ця особа є; і компетентний орган цієї Договірної юрисдикції застосує процедуру двостороннього повідомлення або консультацій з компетентним органом іншої Договірної юрисдикції щодо справ, стосовно яких компетентний орган, до якого було подано заяву про процедуру взаємного узгодження, не вважає, що заперечення платника податків є виправданим» (пп. “а” п. 5 ст. 16 MLI) [42]. Тобто Модельна податкова конвенція (MLI) має пріоритет застосування в частині застосування положень про процедура взаємного узгодження якщо має місце ситуація дискримінації платника податків, на якого поширюється Угода про оподаткування, щодо якої поширюється дія MLI навіть якщо в ній держава зробила певне застереження щодо незастосування п. 1 ст. 16 Модельної податкової конвенції (MLI) [42].

В п. 14 Закону України “Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування” закріплено повідомлення, що Україна вважає, що угоди про оподаткування, на які поширюється дія Модельної податкової конвенції

(MLI), містять положення зазначене в абз. “і” пп. “а” п. 4 ст. 16 MLI, а саме про пряму дію п. 1 ст. 16 MLI щодо них [208].

Зокрема, статтею 26 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень врегульовано процедуру взаємного узгодження, відповідно до якої якщо резидент Договірної Держави вважає, що дії однієї або обох договірних держав призводять або призведуть до його оподаткування не відповідно до положень цієї Конвенції, він може, незалежно від засобів захисту, передбачених національним законодавством цих Держав, подати свій випадок до компетентних органів Договірної Держави, резидентом якої він є. Заява може бути протягом трьох років з моменту першого повідомлення про дії, що призводять до оподаткування не відповідно до положень Конвенції [129]. Відповідно до Конвенції компетентний орган прагнучиме, якщо він буде вважати заперечення обґрунтованим і якщо він сам не в змозі дійти до задовільного рішення, вирішити випадок за взаємною згодою з компетентним органом другої Договірної Держави з метою уникнення оподаткування, невідповідного Конвенції [129]. Строк в три роки є загальним і закріплений в ст. 16 Модельної податкової конвенції (MLI) [42].

Процедура взаємного узгодження може бути застосована для вирішення таких питань: 1) подвійного оподаткування: коли один і той же вид доходу або вид майна підлягає оподаткуванню в двох або більше країнах, процедура взаємного узгодження дозволяє вирішити питання щодо поділу прибутку та уникнення подвійного оподаткування; 2) неточного застосування податкового законодавства: якщо платник податків або податкові органи вважають, що податкове законодавство однієї з країн було неправильно застосовано, процедура взаємного узгодження допомагає вирішити це питання шляхом обговорення та узгодження спільного рішення з іншою країною; 3) резидентства та перехресного корпоративного

оподаткування: процедура взаємного узгодження може бути застосована для вирішення питань, пов'язаних з визначенням резидентства платника податків, а також з корпоративним оподаткуванням, коли дві країни претендують на поширення податкової юрисдикції на одних і тих же юридичних осіб.

Процедура “взаємного узгодження” передбачена практично кожною конвенцією (угодою) про уникнення подвійного оподаткування, стороною якої є Україна, а також інші держави. Процедура, як зазначає І. Чуфаров, «дозволяє платнику податків вимагати від компетентного органу узгодити з компетентним органом іншої сторони спірне питання, що стосується застосування конвенції» [285]. Вироблена позиція, узгоджена сторонами міжнародного договору, повинна стати обов'язковою, передусім, для податкових органів держав-учасниць, в разі якщо хтось із них проводить перевірку платника податків, який зокрема ініціював проведення такої процедури.

На національному рівні в Податковому кодексі України закріплено та деталізовано власне процедуру взаємного узгодження відповідно до MLI та міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування.

Важливо зауважити, що конкретні положення та елементи процедури взаємного узгодження можуть відрізнятися залежно від країни та угоди, згідно з якою вона застосовується.

В Україні функція здійснення процедури взаємного узгодження відповідно до міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування згідно з пп. 19-2.1.6 п. 19-2.1 ст. 19-2 Податкового кодексу України покладена на Міністерство фінансів України [176]. Згідно з ПК України у платника податків є право звернутися до процедури взаємного узгодження відповідно до міжнародних договорів України в ряді випадків, зокрема:

- 1) право платника податків на звернення в разі виникнення ситуації подвійного оподаткування. Так, якщо особа вважає, що в результаті дії або

рішення контролюючого органу України або відповідного органу влади іншої країни вона піддається чи піддаватиметься оподаткуванню, що не відповідає положенням міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування, то вона відповідно до ст. 108-1 ПК України може, подати заяву про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження. Ініціювання такої процедури можливе незалежно від використання засобів правового захисту, передбачених ПК України [176]. Суб'єктом звернення є як резидент, так і нерезидент. В ст. 108-1 ПК України закріплені наступні вимоги до застосування процедури взаємного узгодження (її характерні риси): 1) заява про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження подається платником податків до компетентного органу України (п. 108¹.1.3. ПК України) [176], яким є Міністерство фінансів України (ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику), якщо інше не передбачено міжнародним договором України про уникнення подвійного оподаткування, або уповноважений ним інший орган. Вимоги до заяви закріплені в п. 108-.2 ПК України); 2) заява подається до початку або після проведення податкової перевірки, у тому числі перевірки з питань дотримання платником податків принципу "витягнутої руки" (п. 108-1.2.1 ПК України); 3) заява подається не пізніше 1095 календарних днів з дати узгодження грошового зобов'язання, визначеного за результатами податкової перевірки (п. 108-1.2.3. ПК України), або з дати отримання повідомлення про вчинення дії або прийняття рішення відповідним органом іноземної держави(п. 108-1.2.3. ПК України); 4) розгляд заяви у справі за процедурою взаємного узгодження, яка включає: а) розгляд заяви на предмет її прийнятності – того, чи підлягає справа розгляду за процедурою взаємного узгодження (п. 108-1.3.1 ПК України) – підстави відмови у її прийнятті закріплені в п. 108-1.4 ПК України, серед яких: наявність розпочатого, але не закінченого оскарження в адміністративному або судовому порядку з тих самих питань, щодо яких подана заява про розгляд справи за процедурою

взаємного узгодження, або наявність судового рішення стосовно тих самих питань, щодо яких подана заява про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження; б) розгляд справи за процедурою взаємного узгодження, що відбувається за зверненням компетентного органу України до компетентного органу держави, з якою укладено міжнародний договір, на підставі якого подано заяву про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження (п. 108-1.5.2 ПК України), які проводять між собою консультації, за результатами яких «компетентний орган України повідомляє платника податків та контролюючий орган у письмовій формі про результати розгляду справи» (п. 108-5.3 ПК України); 5) якщо за результатами проведення процедури взаємного узгодження у разі нарахування податкових зобов'язань контролюючими органами України відбувається, «компетентний орган повідомляє контролюючий орган про результати розгляду заяви (справи) не пізніше п'яти робочих днів, що настають за днем прийняття відповідного рішення» (п. 108-1.6.1 ПК України), а якщо було визнано, що платник податку піддавався або піддається оподаткуванню, яке не відповідає умовам міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування, контролюючий орган у разі, якщо податкові повідомлення-рішення (ППР) за результатами перевірки були прийняті - скасовує ці ППР і направляє платнику податків нові ППР (в межах суми, обґрунтованість нарахування якої була визнана за процедурою взаємного узгодження) (п. 108-6.2 ПК України); 6) «якщо платник податку не згоден з результатами домовленостей, досягнутих між компетентними органами за процедурою взаємного узгодження, він має право оскаржити рішення контролюючого органу в судовому порядку відповідно до п. 56.18 ст. 56 ПК України (п. 108-1.6.4 ПК України) [176];

2) право на звернення щодо проведення пропорційного коригування виникає у платника податків на підставі чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування після отримання від

пов'язаної особи – сторони контрольованої операції, яка є резидентом держави, з якою укладено відповідний міжнародний договір, повідомлення про фактичне проведення цією особою коригування податкових зобов'язань виходячи з умов, що відповідають принципу "витягнутої руки" (пп. 39.5.5.2 ст. 39 ПК України) [176]. На підставі отриманого повідомлення платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про намір провести пропорційне коригування у звітному періоді або періодах, протягом яких здійснювалися такі контрольовані операції (пп. 39.5.5.2 ст. 39 ПК України) [176]. Серед документів, які обов'язково додаються до заяви платника податку слід передусім назвати: 1) розрахунок суми пропорційного коригування для кожного звітного періоду; 2) інші документи, які стали підставою для проведення коригування іншою стороною контрольованої операції; 3) документація з трансфертного ціноутворення [176]. Строк розгляду заяви контролюючим органом – 30 робочих днів з дня її отримання [176]. За результатами розгляду заяви платника податку контролюючий орган приймає одне з таких рішень: «1) надіслати повідомлення про можливість проведення пропорційного коригування; 2) повністю або частково відмовити у проведенні пропорційного коригування у разі необґрунтованості такого коригування або відсутності необхідних документів – з обов'язковим обґрунтуванням підстав такої відмови платнику податків; 3) призначити перевірку з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» для вивчення підстав для проведення пропорційного коригування [176]. Перевірка здійснюється у порядку, визначеному пп. 39.5.2 ст. 39 ПК України і за її результатами контролюючий орган приймає рішення про можливість проведення пропорційного коригування або повну чи часткову відмову у проведенні пропорційного коригування (п. 39.5.5.2.) [176]. У разі ж повної або часткової відмови контролюючим органом у проведенні пропорційного коригування платник податків має право звернутися до Мінфіну, про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження

відповідно до міжнародних договорів України про усунення подвійного оподаткування (пп. 39.5.5.3. ст. 39 ПК України) [176].

Таким чином, процедура взаємного узгодження (MAP) спрямована на запобігання та усунення податкових спорів, стороною яких є не лише платники податків, а й власне держави-учасниці угоди про уникнення подвійного оподаткування, між якими спір може виникнути щодо меж їх податкової юрисдикції.

До ПК України внесено також зміни, спрямовані на запровадження такого механізму, як “попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях”, який є процедурою реалізації права великого платника податків на звернення до Державної податкової служби України, із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях. Укладення договору є проявом вільного волевиявлення сторін процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях у разі досягнення ними згоди щодо предмета та положень такого договору. Якщо ж згода не досягнута, може бути розпочата процедура адміністративного чи судового оскарження чи інші альтернативні способи вирішення податкового спору, включно з процедурою взаємного узгодження.

Попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях є одним з способів вирішення складних питань трансфертного ціноутворення, що відбувається на етапі, що передує виникненню податкового спору, тобто правова позиція платника податків вже сформована, однак вона може викликати суперечності у податкового органу на етапі узгодження податкового зобов'язання, тобто латентний податковий конфлікт вже може мати місце. Вказана процедура спрямована на укладення договору про узгодження ціноутворення і ініціюється великим платником податків, який має на меті уникнути будь-яких майбутніх податкових спорів та усунути ризик проведення перевірок з питань трансфертного ціноутворення [181].

Так, відповідно до п. 39.6.1 ст. 39 ПК України «попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях є процедурою між великим платником податків та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, під час якої узгоджуються критерії для визначення відповідності умов контрольованих операцій, що здійснюються або будуть здійснені великим платником податків, принципу «витягнутої руки» на підставі договору на обмежений строк» [176]. Предметом попереднього узгодження ціноутворення можуть бути, зокрема, але не виключно: «1) види та/або перелік товарів (робіт, послуг), що є предметом контрольованих операцій; 2) методи або комбінація методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»; 3) перелік джерел інформації, які передбачається використати для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»; 4) строк, на який узгоджуються ціни у контрольованих операціях; 5) допустиме відхилення від встановленого рівня економічних умов здійснення контрольованих операцій; 6) порядок, строки подання та перелік документів, які підтверджують дотримання узгоджених цін у контрольованих операціях» (39.6.1.1. ПКУ) [176].

Процедура попереднього узгодження може мати дві форми: 1) внутрішньодержавну (односторонню); 2) міждержавну (дво- чи багатосторонню) (абз. 1 пп. 39.6.2.2. ст. 39 ПК України) [176].

Процедура попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях передбачає, що в результаті між платником податків та контролюючим органом укладається договір, який «підписується керівником великого платника податків або його уповноваженою особою та керівником (заступником керівника) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику» (п. 39.6.2.1 ПК України) [176]. Як зазначає П. Селезень, договір узгодження ціноутворення (ДУЦ) двостороннього характеру відповідно укладається за результатами зазначеної процедури між

компетентними органами договірних держав, які є державами резидентства сторін контрольованих операцій [249, с. 51].

Якщо до процедури залучені великий платник податку та контролюючий орган, то вона є внутрішньодержавною. Такий договір має односторонній характер, тобто встановлює зобов'язання платника податків, яке з моменту укладення такого договору вважається узгодженим.

Практики відмічають, що до останнього часу більшість з укладених договорів мали саме односторонній характер, так як їх укладення потребує менше часу і ресурсів компаній і податкових органів [181].

Однак все частіше виникає потреба проведення процедури попереднього узгодження із залученням податкових органів із країн резидентства контрагентів контрольованої транзакції, що зменшує ризик подвійного оподаткування асоційованих компаній, оскільки застосовується узгоджена методологія трансфертного ціноутворення залученими до процедури податковими органами [181].

Іноземний податковий державний орган, уповноважений здійснювати адміністрування податків і зборів, залучається до процедури узгодження ціноутворення відповідно до міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування, що укладений між Україною і такою державою.

На міждержавному рівні право великого платника податків на попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях реалізується таким чином:

а) у разі залучення до процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях іноземного державного органу, уповноваженого адмініструвати податки і збори в державі, резидентом якої є сторона контрольованої операції (за умови наявності міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування між Україною і такою державою) договір, укладений за результатами такого узгодження між

великим платником податків та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, має двосторонній характер (абз. 1 пп. 39.6.2.2. ст. 39 ПК України);

б) у разі залучення до процедури попереднього узгодження ціноутворення двох і більше державних органів, уповноважених адмініструвати податки і збори в державі, резидентом якої є сторона (сторони) контрольованої операції (за умови наявності міжнародних договорів (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування між Україною і такими державами), договір, укладений за результатами такого узгодження між великим платником податків та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, має багатосторонній характер (абз. 1 пп. 39.6.2.2. ст. 39 ПК України) [176].

Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях відповідно до п. 39.6.2.4 ст. 39 ПК України затверджується Урядом. На сьогодні він врегульований Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення» від 28.10.2021 р. № 1114 [198].

В п. 18 зазначеного Порядку закріплено, що у разі проведення ПУЦ з метою укладення договору, що має двосторонній або багатосторонній характер, ДПС України не пізніше ніж за 60 календарних днів з дати отримання заяви має звернутися до уповноваженого на податкове адміністрування органу іноземної держави щодо проведення консультацій з питань проведення процедури узгодження ціноутворення, які здійснюються відповідно до процедури взаємного погодження згідно з міжнародним договором (конвенцією) про уникнення подвійного оподаткування між Україною і такою державою, а саме відповідно до положень, що регулюють

процедуру взаємного узгодження. Слід зазначити, що окремої статті в таких договорах (конвенціях) про уникнення подвійного оподаткування, присвячених процедурі попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (ПУЦ у КО), не має.

Державна податкова служба України (ДПС) звертається до іноземного податкового органу в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

Так, відповідно до зазначеного Порядку під час проведення підготовчого розгляду ДПС та платником податків можуть розглядатися, зокрема: “1) сторони контрольованих операцій та учасники, які можуть бути залучені до процедури узгодження ціноутворення; 2) сторони контрольованих операцій та держави, резидентами яких вони є, у разі розгляду можливості укладення договору двостороннього або багатостороннього характеру; 3) ринкові умови, в яких здійснюються контрольовані операції (тенденції, бізнес-стратегії, конкурентне середовище); 4) факти та обставини контрольованих операцій, які можуть бути предметом процедури узгодження ціноутворення; 5) запропоновані методи або комбінація методів визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу “витягнутої руки”; 6) ймовірні зміни економічних умов, які впливатимуть на відносини, що можуть регулюватися договором; 7) характер договору, який пропонується укласти за результатами проведення процедури узгодження ціноутворення; 8) звітні періоди (роки), на які може бути поширена дія договору (звітний період, в якому укладено такий договір, та/або звітні періоди, що передують набранню ним чинності); 9) строк дії договору та можливість його продовження; 10) інформація, документи та матеріали, необхідні для проведення процедури узгодження ціноутворення; 11) використання, розкриття і захист інформації, отриманої під час проведення процедури узгодження ціноутворення; 12) очікувана

тривалість процедури узгодження ціноутворення; 13) графік проведення додаткових зустрічей (у разі потреби)» [198].

Проведення підготовчого розгляду не є обов'язковим для платника податків. На цій стадії взаємин між контролюючим органом та платником податків податковий спір виникає в разі, якщо правові позиції платника податків, контролюючого органу України та/або країни резидентства платника податків не співпадають, тобто якщо мають місце суперечності. Так, якщо за результатами проведених консультацій ДПС України та іноземним податковим органом погоджено критерії визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу “витягнутої руки”, що відмінні від критеріїв, запропонованих платником податків під час подання заяви засобами електронного кабінету в електронній формі, платник податків відповідно п. 24 Порядку може: 1) продовжити проведення процедури узгодження ціноутворення відповідно до погоджених ДПС та іноземним податковим органом критеріїв; 2) припинити процедуру узгодження ціноутворення [198].

За згодою сторін дія договору, укладеного за результатами процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (ПУЦ у КО), може бути поширена на весь звітний період, в якому укладено такий договір, та/або до звітних періодів, що передують набранню чинності таким договором (абз. 2 п. 39.6.2.6. ст. 39 ПК України) [176].

Отже платники податків, які уклали договір отримують податкову визначеність на декілька років, а податкові органи – гарантовані податкові надходження до бюджетів, а також зменшення витрат на податкове адміністрування та проведення податкових перевірок.

У разі дотримання умов договору про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях відповідно до абз. 1 п. 39.6.2.5 ст. 39 ПК України контролюючі органи не мають права приймати рішення

про донарахування податкових зобов'язань, штрафів, пені щодо контрольованих операцій, які є предметом такого договору [176].

Якщо ж умови договору про узгодження ціноутворення недотримані великим платником податків, то відповідно до абз. 1 п. 39.6.2.5 ст. 39 ПК України такий договір втрачає силу з дати набрання ним чинності. Контролюючі органи мають право приймати рішення про донарахування податкових зобов'язань, штрафів, пені щодо контрольованих операцій, які є предметом такого договору, умови яких не відповідають принципу «витагнутої руки» [176].

Важливою засадою механізму ПУЦ у КО є принцип стабільності умов укладеного договору, що має наступні прояви:

1) умови договору, укладеного за результатами ПУЦ у КО, залишаються незмінними у разі зміни податкового законодавства в частині, що стосується хоча б однієї з вказаних обставин: а) регулювання відносин, що виникають при укладанні такого договору; б) внесення до нього змін; в) припинення його дії; г) втрати платником податків статусу великого платника податків (п. 39.6.3.1. ст. 39 ПК України) [176];

2) якщо відбулося внесення до податкового законодавства змін, які впливають на діяльність великого платника податків та/або на критерії для визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу "витагнутої руки", то «сторони договору, укладеного за результатами попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, мають право внести до його тексту відповідні зміни. У разі незгоди однієї із сторін із запропонованими змінами дія договору припиняється» (п. 39.6.3.2. ст. 39 ПК України) [176].

Важливим етапом розвитку процедури взаємного узгодження у податкових справах як окремого альтернативного способу вирішення податкових спорів є прийняття в Європейському Союзі:

1) Конвенція ЄС про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (90/463/ЄЕС) від 20.08.1990 р. (Арбітражна конвенція ЄС) [127], яка застосовується до податків на доходи у випадках, коли для цілей оподаткування прибутки підприємства однієї Договірної Держави, також включаються або можуть бути включені до прибутків підприємства іншої Договірної Держави у зв'язку з недотриманням принципів, зазначених у ст. 4 такої Конвенції, які застосовуються прямо або у відповідних положеннях права відповідної Держави. Питання арбітражної процедури врегульовані Секцією 3 Арбітражної конвенції ЄС, передусім статтями 7 та 9, в яких закріплено щодо дорадча комісія, на додаток до голови повинна включати: “1) двох представників кожного відповідного компетентного органу; за згодою компетентних органів їх кількість може бути зменшена до одного; 2) рівну кількість незалежних авторитетних осіб, призначених за взаємною згодою на основі переліку осіб, зазначеного у параграфі 4, або, за відсутності згоди, шляхом жеребкування, проведеного відповідними компетентними органами” [127]. Представники та незалежні авторитетні особи, обирають голову із числа авторитетних осіб, зазначених у переліку незалежних авторитетних осіб (який включає всіх незалежних осіб, висунутих Договірними Державами) без обмеження права кожного відповідного компетентного органу заперечувати проти такого призначення, однак Голова повинен мати кваліфікацію, що вимагається для призначення на найвищій судовій посаді у його країні, або бути юристом з визнаною компетентністю (п. 5 ст. 9) [127]. Відмітимо, що Конвенцію з натяжкою можна назвати Арбітражною конвенцією ЄС, оскільки рішення, яке приймає дорадча комісія в формі висновку є рекомендативним. Відповідно до ст. 12 Арбітражної конвенції ЄС «Компетентні органи, які є сторонами процедури, закріпленої у ст. 7, діючи за спільною згодою на основі ст. 4, повинні ухвалити рішення, що усуне подвійне оподаткування, упродовж шести місяців з дати, у яку дорадча

комісія надала свій висновок» [127]. Можливості звернення до міжнародного комерційного арбітражу з метою вирішення податкового спору Арбітражна конвенція ЄС не передбачає;

2) Переглянутий кодекс поведінки ЄС 2009/C322/01 від 30.12.2009 р. “Для ефективної імплементації Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв’язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств”, який стосується імплементації Арбітражної конвенції ЄС та певних пов’язаних питань щодо процедур взаємного узгодження згідно з договорами про усунення подвійного оподаткування між державами-членами [171]. В п. 1.2 Кодексу зазначається, що Арбітражна конвенція ЄС містить чітку вказівку на прибутки, що виникли в результаті комерційних і фінансових відносин, але “не розмежовує зазначені конкретні типи прибутків. У зв’язку з цим коригування прибутків, які виникають у результаті фінансових відносин, включно з позикою та її умовами, і ґрунтуються на принципі «витягнутої руки», вважаються такими, що підпадають під сферу застосування Арбітражної конвенції” [171], а в п. 6.5 закріплено, що стосовно випадків трансфертного ціноутворення, державам-членам рекомендується також застосовувати положення пунктів 1, 2 і 3 до процедур взаємного узгодження, ініційованих згідно зі статтею 25(1) Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал (Модельна податкова конвенція (MLI)), імplementованою в договорах про усунення подвійного оподаткування між державами-членами.

Основним недоліком правового механізму, запровадженого Арбітражною конвенцією ЄС, відзначають те, що вона не може гарантувати вирішення податкових спорів, оскільки у ній відсутні необхідні інструменти для забезпечення їх виконання [29].

Ще одним недоліком Арбітражної конвенції ЄС є те, що вона поширюється на спори щодо трансфертного ціноутворення та віднесення прибутку до постійних представництв [7].

Саме тому було прийнято Директиву ЄС 2017/1852 “Про механізми вирішення податкових спорів в Європейському Союзі” [7], спрямовану на те, щоб в Європейському Союзі існували механізми, які забезпечують ефективне вирішення спорів щодо тлумачення та застосування двосторонніх угод про усунення подвійного оподаткування і Арбітражної конвенції ЄС, зокрема спорів щодо випадків подвійного оподаткування. В п. 3 Преамбули до Директиви 2017/1852 зазначено, що “механізми передбачені двосторонніми податковими угодами та Арбітражною конвенцією ЄС, можуть не забезпечити ефективне вирішення таких суперечок у всіх випадках своєчасно. Моніторинг, проведений у рамках реалізації Арбітражної конвенції ЄС, виявив деякі важливі недоліки, зокрема щодо доступу до процедури, а також щодо тривалості та ефективного завершення процедури» [7].

В п. 5 Преамбули Директиви 2017/1852 зазначається, що вирішення суперечок має застосовуватися до спорів щодо тлумачення та застосування двосторонніх угод про оподаткування та Арбітражної конвенції ЄС, що має бути досягнуто за допомогою процедури, згідно з якою, як перший крок, справа передається до податкових органів відповідних держав-членів з метою врегулювання суперечки за допомогою процедури взаємної згоди [7].

Загалом же досвід держав світу показує, що предметом процедури взаємного узгодження, що базується на положеннях міжнародних договорів, можуть також бути питання постійного представництва, тобто наявності підстав для його виникнення в іноземній компанії, а також наявності в одержувача доходу статусу бенефіціарного власника, виконання інших умов для застосування пониженої ставки тощо. Це свідчить, що вказаний альтернативний спосіб вирішення податкових спорів, що включає механізм формування домовленості на міждержавному рівні розвивається і має великий потенціал для платника податків, оскільки він його ініціює і набуває справжньої суб’єктності, можливості захищати свої права транскордонно.

2.2. Правові засади звернення до процедур арбітражу з метою врегулювання податкових спорів

Актуальність питання застосування арбітражу як альтернативного способу вирішення податкових спорів обумовлена тим, що в останні роки швидко розвиваються міжнародні інструменти усунення подвійного оподаткування та вирішення податкових спорів, зокрема в ході міжнародної співпраці межах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та G20, двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, в яких містяться положення про можливість вирішення податкових спорів в порядку арбітражу.

В Рекомендації Rec (2001) 9 Ради Європи серед альтернативних способів вирішення адміністративних спорів, в якості одного з основних, що рекомендуються до впровадження як форми досудового вирішення адміністративних спорів, названо арбітраж [225], в додатку до якої зазначається (п. 1 розд. 1), що: сторони публічного спору повинні мати можливість обирати закон і процедуру арбітражу в межах, встановлених законом; рішення арбітрів, що виносяться відповідно до законодавства та побажання сторін може ґрунтуватися на справедливих принципах; арбітри повинні мати можливість переглядати законність акта органу публічної адміністрації з метою прийняття рішення по суті, навіть в тому випадку, коли вони не уповноважені виносити рішення щодо законності акта з метою його скасування [225].

В національному законодавстві закріплено обмеження щодо розгляду внутрішньодержавних податкових спорів в арбітражному порядку. Так, відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 20 ГПК України господарські суди не розглядають справи у спорах про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до Податкового кодексу України, а також спорів про визнання недійсними правочинів за позовом

контролюючого органу на виконання його повноважень, визначених Податковим кодексом України [80]. В ст. 6 Господарського процесуального кодексу України закріплено, що “до міжнародного комерційного арбітражу за угодою сторін може бути переданий будь-який спір, що відповідає вимогам, визначеним законодавством України про міжнародний комерційний арбітраж, крім випадків, визначених законом.” [80]. Саме у ч. 1 ст. 22 ГПК України, яка закріплює право сторін на передачу спору на розгляд міжнародного комерційного арбітражу, визначено випадки за яких спори, які належать до юрисдикції господарських судів, не можуть бути передані на розгляд міжнародного комерційного арбітражу, зокрема це справи про банкрутство та справи у спорах з майновими вимогами до боржника, стосовно якого відкрито провадження у справі про банкрутство, у тому числі справи у спорах про визнання недійсними будь-яких правочинів (договорів), укладених боржником; справи у спорах між юридичною особою та її посадовою особою (у тому числі посадовою особою, повноваження якої припинені) про відшкодування збитків, заподіяних юридичній особі діями (бездіяльністю) такої посадової особи, за позовом власника (власників), учасника (учасників), акціонера (акціонерів) такої юридичної особи, поданим в її інтересах [80].

Основними правовими джерелами, що закріплюють правові засади захисту прав та законних інтересів із використанням механізму міжнародного комерційного арбітражу є Конвенція ООН про визнання та виконання іноземних арбітражних рішень (1958 р.) [130], Типовий закон ЮНСІТРАЛ щодо міжнародного торгівельного арбітражу (1985 р. – Нью-Йоркська конвенція) [264] та Закон України «Про міжнародний комерційний арбітраж» (1994 р.) [204]. Нью-Йоркська Конвенція 1958 р. є чинною для України [291].

В ч. 2 ст. 1 Закону України «Про міжнародний комерційний арбітраж» закріплено, що до міжнародного комерційного арбітражу можуть бути

передані за угодою сторін: 1) спори з договірних й інших цивільно-правових відносин, що виникають під час здійснення зовнішньоторговельних та інших видів міжнародних економічних зв'язків, якщо комерційне підприємство хоча б однієї зі сторін розміщено за кордоном; 2) спори підприємств з іноземними інвестиціями і міжнародних об'єднань та організацій, створених на території України, між собою, спори між їхніми учасниками, і так само їхні спори з іншими суб'єктами права України; а також спори між адміністратором за випуском облігацій, який діє в інтересах власників облігацій відповідно до положень Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки», й емітентом облігацій та/або особами, які надають забезпечення за такими облігаціями, якщо принаймні одна зі сторін спору є підприємством з іноземними інвестиціями [204].

В абз. 1 п. 2 ч. 2 ст. 34 Закону України «Про міжнародний комерційний арбітраж» зазначено, що рішення міжнародного комерційного арбітражу може бути скасоване, якщо суд визначить, що об'єкт спору не може бути предметом арбітражного розгляду за законодавством України [204]. Схоже положення закріплене в ст. II Нью-Йоркської конвенції (1) зазначено, що «кожна Договірна Держава визнає письмову угоду, за якою сторони зобов'язуються передавати в арбітраж усі або будь-які спори, що виникли або можуть виникнути між ними у зв'язку з будь-яким конкретним договірним або іншим правовідношенням, об'єкт якого може бути предметом арбітражного розгляду» [130].

Однак, при розгляді справи в суді щодо податкового спору можуть виникати обставини, за яких виникає потреба долучити до справи рішення міжнародного комерційного арбітражу, яке стосується предмету спору.

Зазначимо, що в Постанові Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 18.02.2021 р. у справі № 873/89/20 закріплено, що «...Обставини, встановлені рішенням третейського суду або міжнародного комерційного арбітражу, виправдувальним вироком суду у кримінальному

провадженні, звільнення особи від кримінальної відповідальності, підлягають доказуванню в загальному порядку при розгляді справи господарським судом. ... для господарського суду при вирішенні певного спору преюдиційний характер мають обставини, встановлені рішенням суду в господарській, цивільній або адміністративній справі, що набрало законної сили, а обставини, встановлені рішенням третейського суду або міжнародного комерційного арбітражу, підлягають доказуванню в загальному порядку при розгляді справи господарським судом (аналогічна правова позиція викладена у постановках Верховного Суду від 12.03.2019 у справі № 904/8537/17, від 11.07.2019 р. у справі № 910/8665/17)...» [187].

В ч. 8 ст. 78 КАС України також закріплено, що “Обставини, встановлені рішенням третейського суду або міжнародного комерційного арбітражу, підлягають доказуванню в загальному порядку при розгляді справи судом” [120]. М. Кучерявенко зазначає, що “оскільки публічно-правові спори, зокрема податкові спори, не можуть бути предметом розгляду міжнародного комерційного арбітражу, навіть, якщо такий спір і буде розглянутий у межах міжнародного арбітражу, з великою часткою вірогідності можна стверджувати, що відповідне рішення буде скасоване на підставі абз. 1 п. 2 ч. 2 ст. 34 Закону України «Про міжнародний комерційний арбітраж» [143, с. 55]. Проте, досліджуючи питання визнання рішення комерційного арбітражу, підставою відступу адміністративним судом від принципів оподаткування в Україні, він зазначав, що “рішення міжнародного комерційного арбітражу не є автоматичною підставою для відступу від положень ПК України, зокрема й тих положень, що встановлюють принципи оподаткування”, а також те, що “рішення міжнародного комерційного арбітражу можуть ураховувати в окремих аспектах регулювання виконання податкового обов'язку, але лише в ситуації, коли вони не суперечать нормам ПК України, а деталізують їхні приписи в конкретній ситуації” [143, с. 56].

Відзначимо також, що окремі спори з питань оподаткування транскордонного характеру, що виникають між контролюючими органами різних держав, предметом яких є порушення прав платників податків та/або податкового суверенітету однієї з держав можуть бути предметом міжнародного комерційного арбітражу, якщо це закріплено в двосторонньому міжнародному договорі.

Концепція податкового суверенітету, утверджена в Україні, є перепорою для широкого використання процедури арбітражу для вирішення спорів та закріплення її як основного механізму вирішення спорів в угодах про оподаткування.

Серед існуючих правових механізмів, які дозволяють розглядати та вирішувати окремі податкові спори з використанням механізму арбітражу в формі міжнародного комерційного арбітражу та арбітражних комісій, можна назвати наступні:

1) міжнародний комерційний арбітраж у інвестиційних спорах (інвестиційний арбітраж). Так, в двосторонніх договорах України про заохочення та взаємний захист інвестицій, предметом яких хоч і не прямо є і питання оподаткування, закріплено зокрема, гарантії недискримінації іноземних інвесторів, додержання укладених Сторонами зобов'язань щодо інвестицій, гарантій захисту від експропріації, рівного підходу до інвесторів, та інші стабільності, свободу переказів, пов'язаних з інвестиціями тощо. Завдяки таким угодами інвестори мають можливість захищати свої інвестиції на територіях інших держав, використовуючи розгалужену систему міжнародних міждержавних угод про захист інвестицій.

В ч. 1 ст. 18 Закону України “Про інвестиційну діяльність” закріплено, що “Держава гарантує стабільність умов здійснення інвестиційної діяльності, додержання прав і законних інтересів її суб'єктів. Умови договорів, укладених між суб'єктами інвестиційної діяльності, зберігають свою чинність на весь строк дії цих договорів і у випадках, коли після їх укладення

законодавством (крім податкового, митного та валютного законодавства, а також законодавства з питань ліцензування певних видів господарської діяльності) встановлено умови, що погіршують становище суб'єктів або обмежують їх права, якщо вони не дійшли згоди про зміну умов договору” [201].

Однак, в ч. 3 ст. 8 Закону України “Про режим іноземного інвестування” закріплено, що “Державні гарантії захисту інвестицій, пов’язані із застосуванням розмірів ставок рентної плати за користування надрами для видобування газу природного (будь-якого походження), визначених п. 252.20 ст. 252 ПК України, у тому числі рентної плати за користування надрами для природного газу, видобутого із нових свердловин, визначених станом на 01.03.2022 р., застосовуються з 01.03.2022 р. до 01.03.2032 р.” [210]. Також в ч. 3 ст. 8 вказаного Закону закріплено, що протягом зазначеного періоду розмір ставок рентної плати за користування вказаними надрами “не може бути збільшений, а також до них не можуть застосовуватися коригуючі коефіцієнти або інші механізми (у тому числі ті, що призводять до скорочення строку дії таких ставок або їх скасування), що можуть бути передбачені Податковим кодексом України або іншими актами законодавства, що призведуть або можуть призвести до фактичного збільшення розміру податкових зобов’язань з рентної плати за користування надрами для видобування природного газу порівняно з розміром таких податкових зобов’язань, розрахованим згідно з Податковим кодексом України станом на 01.03.2022 р.” [210].

Тобто у інвесторів відсутні гарантії захисту в разі внесення змін до податкового законодавства, які погіршують їх становище, так само як і у випадку порушення державою принципу стабільності оподаткування, що закріплений у ст. 4 ПК України (пп. 4.1.9) [176], якщо інше прямо не закріплене в податковому (інвестиційному) законодавстві.

Однак, інвестиційні спори податкового характеру виникають, з різних причин. Зокрема, Т. Бондарєв досліджуючи питання вирішення податкових спорів із застосуванням такого інструменту як інвестиційний арбітраж, зазначив, що кількість інвестиційних спорів, що стосуються питань оподаткування, у світі постійно збільшується. Він наводить статистику Міжнародного центру із вирішення інвестиційних спорів (ICSID) у Вашингтоні, відповідно до якої у 1987-1999 роках в ICSID було розглянуто було лише 3 таких спори, в період 2000-2009 – уже 48, а в період 2010-2021 років їх кількість зросла до 114 справ [55]. Як приклад він наводить такі справи предметом розгляду були дії податківців: 1) донарахування та подальше стягнення податкового боргу, які стали підставою для інвестиційного спору у справі Señor Tza Yar Shum проти Перу, що розглядався в ICSID у Вашингтоні; 2) несправедливе нарахування податків на імпорт за відсутності імпорту (коли операції здійснювалися в спеціальному митному режимі переробки на території України, який виключає застосування податків на імпорт), що призвів до інвестиційного спору Групи компаній Philip Morris («Філіп Морріс») проти України [55], який був врегульований підписанням Мірової Угоди в процесі переговорів між державою та інвесторами; 3) донарахування податку на приріст капіталу (capital gains tax) – перша в історії ICSID справа проти Непалу за позовом компанії, що входить до малайзійського телеком конгломерату Axiata, була вирішена у червні 2023 року.

Відомою є ситуація, щодо якої виник інвестиційний спір між Джейкейікс Ойл енд Гес Піелсі, Полтава Гес Б. В., СП «Полтавська газонафтова компанія» та державою Україна в особі Міністерства юстиції України, як боржником, щодо невиконання боржником своїх міжнародно-правових зобов'язань за Договором до Енергетичної Хартії та Протоколу до Енергетичної Хартії з питань енергетичної ефективності і суміжних екологічних аспектів, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою

України шляхом прийняття Закону України «Про ратифікацію Договору до Енергетичної Хартії та Протоколу до Енергетичної Хартії з питань енергетичної ефективності і суміжних екологічних аспектів» від 06.02.1998 р. № 89/98-ВР [209]. Оскільки спір не було врегульовано, заявники у січні 2015 року звернулися до Арбітражного інституту Торговельної Палати м. Стокгольм з клопотанням про призначення Надзвичайного арбітра та формування складу арбітражного суду, який за результатами розгляду справи прийняв рішення, яким боржника було зобов'язано вчинити певні дії, а саме «утриматися від накладення рентної плати за користування надрами для видобування природного газу компанією СП «Полтавська газонафтова компанія» за ставкою вищою ніж 28%, що була передбачена Податковим кодексом України до 31.07.2014 р.». Оскільки Міністерство юстиції України заперечувало проти задоволення клопотання ДжейКейІкс Ойл енд Гес ПіЕлСі, Полтава Гес Б. В., СП «Полтавська газонафтова компанія», зазначаючи, що рішення надзвичайного арбітра порушує публічний порядок та загрожує економічним інтересам України, питання виконання такого рішення стало предметом судового розгляду. В результаті Постановою Верховного Суду у складі колегії суддів Другої судової палати Касаційного цивільного суду 19.09.2018 р. (у справі № 757/5777/15-ц) касаційну скаргу представника ДжейКейІкс Ойл енд Гес ПіЕлСі, Полтава Гес Б. В., спільного підприємства «Полтавська газонафтова компанія» залишено без задоволення [184]. Верховний Суд врахував, що було допущено порушення терміну, передбаченого законом, для звернення до Арбітражного інституту Міжнародної торговельної палати м. Стокгольм з клопотанням про призначення надзвичайного арбітра, що є самостійною підставою для відмови в приведенні до виконання арбітражного рішення (п. «b» ч. 1 ст. V Нью-Йоркської Конвенції), а також те, що арбітражне рішення в порушення ПК України фактично призвело б до зміни ставок рентної плати за користування надрами для видобування природного газу з 55 до 28 %

індивідуально для юридичної особи – СП «Полтавська газонафтова компанія», що було б порушенням встановлених у державі принципів оподаткування і призвело б до порушення публічного порядку держави Україна [184].

Відмітимо також інший випадок, а саме спір Групи компаній Philip Morris проти України, який розглядався за механізмом двостороннього інвестиційного арбітражу, а його предметом було скасування податкових повідомлень-рішень. Міжнародні угоди, на які посилалася вказана Група компаній, це Договір між Україною та Сполученими Штатами Америки про заохочення та взаємний захист інвестицій [87] та Угода між Україною та Швейцарською Конфедерацією про сприяння та взаємний захист інвестицій [271]. Вказані міждержавні угоди поширюються лише на обмежений перелік податкових спорів.

Спочатку ПрАТ «Філіп Морріс Україна» подало скаргу на податкове повідомлення-рішення (ППР) до Державної фіскальної служби України, а також до Ради бізнес-омбудсмена. Рада бізнес-омбудсмена в рішенні від 18.07.2016 р. визнала скаргу ПрАТ «Філіп Морріс Україна» на ППР обґрунтованою та такою, що має бути об'єктивно розглянута з боку ДФС [235]. В рішенні від 25.08.2016 Державна фіскальна служба України переглянула підстави податкового повідомлення - рішення, але залишила їх у силі, після чого було розпочато процедуру судового оскарження. Постановою від 19.05.2017 Харківський окружний адміністративний суд відмовив у задоволенні позовних вимог ПрАТ «Філіп Морріс Україна», у зв'язку із чим, ПрАТ «Філіп Морріс Україна» подало апеляційну скаргу. на те, що КАС України врегульовує процедуру примирення сторін спору з підписанням ними спільної заяви про примирення, а не процедури мирного врегулювання спору та підписання мирової угоди, ПрАТ «Філіп Морріс Україна» було проведено переговори з державою Україна стосовно мирного врегулювання Інвестиційного Спору відповідно до вимог статті VI Договору між США та

Україною та статті 9 Угоди між Швейцарією та Україною [235]. Порядок проведення цих переговорів та механізми мирного врегулювання інвестиційного спору визначаються Порядком здійснення захисту прав та інтересів України під час урегулювання спорів, розгляду у закордонних юрисдикційних органах справ за участю іноземного суб'єкта та України і заяв, пов'язаних із відшкодуванням шкоди, завданої внаслідок міжнародного збройного конфлікту на території України, що затверджений Указом Президента від 25.06.2002 р. № 581/2002 [197]. Утворена Міністерством юстиції Міжвідомча робоча група для розгляду пропозицій Компанії “Філіп Морріс” щодо мирного врегулювання Інвестиційного Спору шляхом укладення Мирової угоди підготувала таку, а Міністерство юстиції України розробило та передало на розгляд Уряду України проект відповідного розпорядження. В результаті Мирової угоди була підписана в.о. Голови Державної фіскальної служби О. Власовим, уповноваженим на підписання вказаної такої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 05.12.2018 р. № 946-р, яким одночасно було схвалено і її проект [206].

Вказаним Розпорядженням Уряду було покладено на ДФС України обов'язок забезпечити виконання Мирової угоди після її підписання. ДФС України було прийняте рішення № 13787/6/99-99-11-01-04-25 про скасування ППР на виконання Мирової угоди та Розпорядження КМУ № 946-р [235].

У зв'язку із укладенням Мирової угоди та усуненням порушень, які були предметом спору, а саме «оскаржувані порушення» були виправлені ДФС України шляхом прийняттям рішення про скасування спірних податкових повідомлень-рішень, Другим апеляційним адміністративним судом було закрито провадження у справі № 820/4931/16 на підставі статті 238 Кодексу адміністративного судочинства України (п. 238.1.8) [235]. Текст Мирової угоди не оприлюднено, оскільки сторони не дали згоди на поширення її змісту [147].

Ситуація щодо укладення вказаної Мирової угоди була неоднозначно сприйнята громадськістю [254 ; 290], в зв'язку з чим до аналізу законності її укладення були задіяні Антимонопольний комітет України та правоохоронні органи. В результаті Антимонопольним комітетом України за результатами аналізу звернення щодо надання незаконної державної допомоги було прийнято рішення від 28.10.2021 р. № 595-р, яким було постановлено, що державна підтримка Прав “Філіп Морріс Україна” у формі скасування рішенням Державної фіскальної служби України податкових повідомлень-рішень “не є державною допомогою відповідно до Закону України “Про державну допомогу суб’єктам господарювання” [235]. Проблемним моментом залишається те, що громадськість не була повідомлена про предмет спору і те, які саме права інвестора, гарантовані двосторонніми угодами про захист інвестицій, сторонами яких є Україна, були порушені, хоч основним питанням було запровадження в Україні додаткового імпортного збору на період з 01.03.2015 по 31.12.2015 р., що ймовірно розглядалося як порушення принципу недискримінації іноземних інвесторів (ч. 1 ст. II Угоди) чи зобов’язання дотримання кожною із Сторін Угоди зобов’язання, яке вона може взяти у зв’язку із інвестицією (п. “В” ч. 3 ст. II Угоди);

2) Арбітражна комісія, утворення якої передбачено положеннями конкретних двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування. Україна зазвичай не передбачала у своїх податкових угодах положення про можливість податкового арбітражу, проте останнім часом такі положення закріплюються. Так, відповідно до п. 5 ст. 27 Конвенції між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 24.10.1995 р. (в редакції 12.03.2018 р.), в разі, якщо ... будь-які спори, що виникають стосовно тлумачення чи використання Конвенції у будь-якому конкретному випадку, не можуть бути вирішені

компетентним органом влади Договірні Держави згідно з процедурою взаємного узгодження, ця справа, при згоді обох Договірних Держав, може бути вирішена через арбітражну комісію, створену компетентними органами з доповненням незалежними особами з прийнятими в міжнародних відносинах процедурами арбітражу. Ці процедури повинні бути за взаємною згодою, установлені компетентними органами обох Договірних Держав. Рішення арбітражного комітету в окремому випадку повинно бути обов'язковим для обох Договірних держав та відповідного платника чи платників податків стосовно даної справи. Цей пункт буде застосовуватись тільки після того, як компетентні органами обох Договірних Держав виконають вищезгадані процедури” [128]. Також відповідно до ч. 2 ст. 28 вказаної Конвенції “Договірні Держави можуть видати арбітражному комітету, організованому відповідно до положень п. 5 ст. 27 цієї Конвенції, таку інформацію, яка необхідна для виконання процедури арбітражу. Подібне надання інформації повинно підлягати положенням ст. 30 цієї Конвенції. Члени арбітражного комітету повинні підлягати обмеженням на розкриття інформації, описаної у пункті 1 цієї статті, стосовно будь-якої розкритою інформації” [128];

3) Арбітражна комісія, утворення та діяльність якої передбачена Модельною податковою конвенцією (MLI). Україна 24.11.2016 р. підписала Багатосторонню конвенцію ОЕСР про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (MLI), яку було ратифіковано із застереженнями Законом України від 28.02.2019 р. № 2692-VIII, зазначимо, що застереження України не стосуються питань арбітражу [42]. В силу того, що Україна стала державою-учасницею Багатосторонньої конвенції ОЕСР про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – Модельної податкової конвенції (MLI)), активно

відбувається процес переукладання або редагування двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, стороною яких є України. Відповідно до ст. 1 Модельної податкової конвенції (MLI) про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – Модельної податкової конвенції (MLI)) нею вносяться зміни до усіх угод про оподаткування, на які поширюється дія цієї Конвенції, що визначені у пп. “а” п. 1 ст. 2, а саме на угоди про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи (незважаючи на те, чи угодою також охоплені інші види податків) [42]. Частина VI вказаної Модельної податкової конвенції ОЕСР (MLI) присвячена питанням арбітражу. Передусім зазначимо, що кожна з держав – учасниць Модельної податкової конвенції (MLI) відповідно до ст. 18 може “вибрати для себе можливість застосовувати цю Частину стосовно своїх угод про оподаткування, на які поширюється дія цієї Конвенції, і повідомляє Депозитарій відповідним чином» [42]. І лише тоді, коли обидві Договірні юрисдикції надіслали таке повідомлення, вказана Частина VI застосовується стосовно Договірних юрисдикцій відповідної Угоди про оподаткування. В ст. 19 вказаної Частини VI Модельної податкової конвенції (MLI) передбачено, що якщо відповідно до положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції компетентні органи не можуть досягти згоди для вирішення такої справи за результатами проведення Процедури взаємного узгодження, “будь-які невирішені спірні питання, що виникають в результаті розгляду справи, якщо особа подає письмовий запит про це, передаються до арбітражу у спосіб, зазначений в цій частині, відповідно до будь-яких правил або процедур, узгоджених компетентними органами Договірних юрисдикцій відповідно до положень пункту 10” [42]. Також в ч. 10 ст. 19 Частини VI Модельної податкової конвенції (MLI) закріплено, що “компетентні органи Договірних юрисдикцій за взаємною згодою ... визначають спосіб застосування положень, що

містяться в цій частині, включаючи мінімум інформації, необхідної для кожного компетентного органу для здійснення розгляду справи по суті. Така угода має бути укладена до дати, коли невирішені проблемні питання у справі вперше є такими, що відповідають критеріям для подання на арбітраж, і в подальшому може періодично змінюватись» [42]. Слід також зазначити, що в ч. 11 ст. 19 Модельної податкової конвенції (MLI) також містяться певні обмеження щодо звернення сторін до арбітражу, зокрема зазначено, що «Будь-яка Сторона може зберігати за собою право застосовувати такі правила стосовно своїх угод про оподаткування, на які поширюється дія цієї Конвенції, незважаючи на інші положення цієї Статті: а) будь-яке невирішене спірне питання, що стосується справи щодо процедури взаємного узгодження іншим чином, ніж у рамках арбітражного процесу, передбаченого цією Конвенцією, не передається в арбітраж, якщо рішення щодо цього питання вже винесене судом або адміністративним трибуналом будь-якої з Договірних юрисдикцій; б) якщо, у будь-який час після подання запиту про арбітраж і до офіційної передачі рішення арбітражної комісії до компетентних органів Договірних юрисдикцій, рішення щодо справи виноситься судом або адміністративним трибуналом однієї з Договірних юрисдикцій, арбітражний процес припиняється» [42]. Отже, звернення до арбітражу за процедурою, що закріплена в частині VI MLI, є можливим якщо: 1) податковий спір стосується сфери питань, що є предметом Процедури взаємного узгодження відповідно до Модельної податкової конвенції (MLI); 2) процедура звернення до арбітражу прямо закріплена у відповідній двосторонній угоді; 3) обидві Договірні сторони надіслали повідомлення Депозитарію MLI про те, що на відповідну двосторонню угоду поширюється дія частини VI MLI; 4) попередньо була проведена процедура взаємного узгодження, в результаті чого домовленості досягнуті не були або були досягнені не з усіх спірних питань; 5) з невирішеного спірного питання, що стосується справи не винесено рішення судом (адміністративним

трибуналом (судом)). Призначення арбітрів врегульоване ст. 20 MLI, де закріплено, що “за виключенням випадку, коли компетентні органи Договірних юрисдикцій взаємно погодились щодо інших правил, пункти з 2 по 4 застосовуються для цілей цієї Частини» [42]. Так, відповідно до ч. 2 ст. 20 MLI призначення членів арбітражної комісії регулюються такими правилами [42]: «а) Арбітражна комісія складається з трьох незалежних членів з професійними знаннями і досвідом в питаннях міжнародного оподаткування» [42]; «b) Кожний компетентний орган призначає одного члена арбітражної комісії протягом 60 днів з дати подання запиту про арбітраж згідно пунктом 1 Статті 19 (Обов’язкове до виконання рішення арбітражу)». Якщо компетентний орган договірної юрисдикції не призначив у зазначені спосіб і строки члена арбітражної комісії, то відповідно до п. 3 ст. 20 MLI він призначається “високопосадовою офіційною особою Центру податкової політики та адміністрування Організації економічного співробітництва та розвитку, який не є громадянином будь-якої з Договірних юрисдикцій” [42]. «Обидва члени арбітражної комісії, призначені таким чином, протягом 60 днів з дати більш пізнього призначення, призначають третього члена, який виконує функцію Голови арбітражної комісії. Голова не є громадянином або резидентом будь-якої Договірної юрисдикції» (пп. «b» п. 2 ст. 20 Модельної податкової конвенції (MLI)) [42]. Згідно з п. 4 ст. 20 MLI “якщо два перші члени арбітражної комісії не призначають Голову у спосіб і протягом строку, визначеного у пункті 2 або погодженого компетентними органами Договірних юрисдикцій, Голова призначається високопосадовою офіційною особою Центру податкової політики та адміністрування Організації економічного співробітництва та розвитку, яка не є громадянином будь-якої з Договірних юрисдикцій” [42]; «с) Кожний член арбітражної комісії, призначений до неї, має бути неупередженим і незалежним від компетентних органів, податкових адміністрацій і міністерств фінансів Договірних юрисдикцій, а також від усіх осіб, що

безпосередньо впливають на справу (а також їхніх радників), на момент прийняття призначення, зберігати свою неупередженість і незалежність протягом розгляду справи і уникати будь-яких вчинків протягом відповідного періоду часу після цього, що можуть зашкодити сприйняттю арбітрів як неупереджених і незалежних стосовно провадження» [42]. Стаття 21 MLI присвячена питанню конфіденційності арбітражних процедур і окреслює коло осіб, яким може бути розкрита інформація, отримана членами арбітражної комісії.

Відмітимо, що в Директиві ЄС 2017/1852 “Про механізми вирішення податкових спорів в Європейському Союзі” наголошується, що держави-члени ЄС можуть за допомогою двосторонньої угоди використовувати будь-який інший процес вирішення спорів, наприклад арбітражний процес за «останньою пропозицією» (інакше відомий як арбітраж за «останньою найкращою пропозицією») для вирішення спору в обов’язковий спосіб [7]. Вказана Директива застосовується до всіх платників податків, які підлягають сплаті податків на доходи та капітал, на які поширюються двосторонні податкові угоди та Арбітражна конвенція ЄС. Водночас в п. 6 зазначеної Директиви закріплено, що “фізичні особи, мікро-, малі та середні підприємства повинні мати менше адміністративного навантаження при використанні процедури вирішення спорів. Крім того, слід посилити етап вирішення суперечок. Зокрема, необхідно передбачити часові обмеження тривалості процедур вирішення спорів про подвійне оподаткування та встановити порядок і умови процедури вирішення спорів для платників податків» [7].

Відмітимо, що призначення арбітражної комісії за процедурою Модельної податкової конвенції (MLI) передбачене в ст. 25а Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою, якою Конвенція доповнена в силу Протоколу про внесення змін до Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного

оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал та Протоколу до неї, ратифікованого законом № 105-IX від 18.09.2019 [217]. Це перший приклад впровадження в зміст угод про уникнення подвійного оподаткування, стороною яких є Україна, положень щодо утворення та вирішення податкових спорів арбітражною комісією, проте вважаємо, що така практика має отримати свій подальший розвиток.

Також процедура арбітражу відрізняється від процедури взаємного узгодження (ПУЦ) тим, що остаточне рішення в разі проведення арбітражу приймає арбітражна комісія (міжнародний комерційний арбітраж), а в разі проведення взаємного узгодження (ПУЦ) рішення спеціально утворених комісій мають лише дорадче (рекомендативне) значення, а остаточне рішення приймають уповноважені органи договірних держав.

2.3. Правовий механізм вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена

Одним із інститутів держави, спрямованих на підтримку малого та середнього бізнесу в Україні є інститут бізнес-омбудсмена, запровадження якого відбулось в 2014 році в межах просування Антикорупційної ініціативи України, яка об'єднала представників Уряду України, бізнес-асоціацій та міжнародних фінансових організацій, які уклали Меморандум про взаєморозуміння щодо підтримки антикорупційної ініціативи України від 12.05.2014 р. Сторони Меморандуму погодились, що Україна має гарантувати, що «її ринки є відкритими та ефективними і все її законодавство є чітким та таким, що застосовується неупереджено, послідовно і добросовісно в рівній мірі як судами, так і виконавчою владою», а також вони погодились, що беруть на себе відповідальність «застосовувати процедури, процеси та структурні механізми дій з метою запобігання,

виявлення, розслідування та реагування на корупцію як на недобросовісну ділову практику та злочин». Однією з процедур реагування на дії, що можуть мати корупційний характер, запроваджених на підставі вказаного Меморандуму є процедура звернення до Бізнес-омбудсмена, в тому числі з питань оскарження рішень владних органів з питань податків та зборів.

Загалом утворення інституції бізнес-омбудсмена пов'язують [277, с. 74] з тим, що Європейський банк реконструкції та розвитку зауважив, що надходження інвестицій в економіку України залежить від прогресу в боротьбі з корупцією [31].

На сьогодні чимало суб'єктів підприємництва зустрічаються із випадками порушення їх прав та законних інтересів як платників податків з боку податкових та митних органів. Урядом було проголошено План пріоритетних дій Уряду на 2023 рік, в пункті 181 якого передбачено необхідність “введення в дію механізму проведення масштабної дерегуляції”, що передбачає створення сприятливих умов розвитку бізнесу, зменшення адміністративного і фінансового навантаження на бізнес [173].

Переважно в державах, де впроваджено інститут бізнес-омбудсмена (чи його аналог), закріплено право звернення суб'єктів малого чи середнього підприємництва до нього [36, с. 89], що активізує спеціальний механізм захисту їх прав та законних інтересів, в тому числі і як платників податків, з метою забезпечення усунення таких порушень.

Інститут бізнес-омбудсмена, який на сьогодні активно сприяє вирішенню податкових спорів, виступав предметом ряду правових досліджень, зокрема таких вчених, як О. Бочар [58], О. Митрович, Т. Коляда [158], О. Петренко [172], І. Рижук [234], І. Чістякова, І. Кривдіна [283], Р. Ханік-Посполітак [277] та інші.

Відповідно до ст. 13 Конституції України “Держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки” (ст. 13), а також в ній зазначено, що “законом

може бути визначений обов'язковий досудовий порядок урегулювання спору” [132]. В ст. 6 Господарського кодексу України (далі – ГК України) до числа загальних принципів господарювання в Україні віднесено свободу підприємницької діяльності у межах, визначених законом, та “забезпечення економічної багатоманітності та рівний захист державою усіх суб'єктів господарювання”, а в ст. 20 закріплено, що “держава забезпечує захист прав і законних інтересів суб'єктів господарювання...”, який визначається цим Кодексом та законами” і “кожний суб'єкт господарювання та споживач має право на захист своїх прав та законних інтересів” в один із способів, що зазначені в цій статті ГК України чи іншими способами, передбаченими законом [79]. Також в ч. 7 ст. 66 ГК України закріплено, що “держава гарантує захист майнових прав підприємництва. Вилучення державою у підприємства майна, що ним використовується, здійснюється лише у випадках і порядку, передбачених законом” [79].

Функціонування інституту бізнес-омбудсмена є однією з форм таких правових гарантій. Право звернення до бізнес-омбудсмена на сьогодні є одним із способів захисту своїх майнових права суб'єктом малого чи середнього підприємництва, що передбачений законодавством. Передусім в Законі України “Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014-2017 роки” від 14.10.2014 р. було передбачено створення інституту бізнес-омбудсмена, який би представляв “інтереси бізнесу в Уряді України, та установлював за його участю на постійній основі діалог з бізнесом з метою підвищення рівня обізнаності про ризики корупції та наявні рішення для приватного сектору” [195]. Пізніше Постановою Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 р. № 691 [216]. На жаль, в Законі України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” лише як окремий напрям державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні в ст. 4 зазначено “гарантування прав суб'єктів малого і середнього

підприємництва під час здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” [211], проте відсутнє закріплення таких гарантій. Також на розгляді у Верховній Раді України досі перебуває проект Закону “Про Установу бізнес-омбудсмена в Україні” (3607 від 05.06.2020 р.) [215], який пройшов лише доопрацювання перед першим його розглядом. Ще раніше попередній законопроект (4591 від 5.05.2016 р.) «Про Установу бізнес-омбудсмена» Верховна Рада України прийняла у першому читанні, проте пізніше він був відхилений.

Тим не менш, інститут Бізнес-омбудсмена функціонує і є досить дієвим. Рада бізнес-омбудсмена була створена саме Постановою Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 р. № 691 [180]. Однак, якщо в більшості країн світу діяльність бізнес-омбудсмена спрямована на захист малого та середнього підприємництва від неправомірних дій з боку органів держави, в Україні метою діяльності Ради бізнес-омбудсмена є «забезпечення прозорості діяльності органів державної влади, сприяння зниженню рівня корупції та запобігання недобросовісній (нечесній) поведінці стосовно суб’єктів підприємництва в Україні» [180].

Рада бізнес-омбудсмена, відповідає кращим практикам функціонування інституту омбудсмена, який утворений та діє в багатьох країнах світу, зокрема Австралії, США, Грузії, [283, с. 135], Казахстані [36, с. 89] та інших. В окремих державах запроваджено податкових омбудсменів [125, с. 71].

Вперше посада омбудсмена була передбачена Конституцією Швеції 1809 р. В більшості країн омбудсмен діє формально від імені парламенту з ініціативи фізичних та юридичних осіб, які звертаються до нього за захистом порушених їх прав чи свобод. Досить швидко інститут омбудсмена поширився державами світу.

Широкого поширення набули також бізнес-омбудсмени, основними критеріями спеціалізації яких є не лише наявність у заявника (скаржника) статусу суб’єкта підприємництва, а й інші критерії, серед як: коло органів,

дія (бездіяльність) яких оскаржується, предмет відання бізнес-омбудсмена (характер питань, які входять до якого сфери розгляду), види (напрями) діяльності органів державної влади, приналежність до малого чи середнього підприємництва тощо [125, с. 71].

Загальною рисою всіх форм діяльності омбудсменів є те, що вони не наділені повноваженням скасовувати рішення органів державної влади та місцевого самоврядування, а уповноважені при цьому давати відповідні їм рекомендації.

Міжнародна асоціація юристів визначає омбудсмена як «службу, передбачену конституцією або актом законодавчого органу державної влади чи парламенту, яку очолює незалежна публічна посадова особа високого рангу, яка відповідальна перед законодавчим органом чи парламентом, уповноважена приймає скарги від скривджених осіб на органи виконавчої влади, посадовців та співробітників, контролерів або діє ініціативно і уповноважена вести розслідування, рекомендувати корегуючі дії і подавати звіти» [45, с. 88].

Дослідники відмічають, що досить швидко Рада бізнес-омбудсмена виправдала очікування бізнесу і «стала дієвим механізмом у боротьбі з утисками бізнесу» [154]. Статистичні дані динаміки показників за 2015-2021 роки, розміщені на сайті Ради бізнес-омбудсмена свідчать, що було отримано 10897 скарг, з яких задоволено 97%, виконано рекомендацій бізнес-омбудсмена – 88%. Статистичні дані свідчать, що питома вага скарг з податкових питань складає 57% від загальної кількості звернень [255].

Податкові спори спричиняють подання більшості зі скарг до бізнес-омбудсмена, серед них питання: блокування податкових накладних [66], відшкодування ПДВ [92], відновлення податково-правового статусу, зокрема платника єдиного податку 4 групи) [174], визначення митної вартості товарів [89], складання актів за результатами податкових перевірок [175],

притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, стягнення податкового боргу [91] та інші.

Загалом інститут бізнес-омбудсмена в Україні відповідає міжнародним підходам щодо побудови такої інституції, а саме Механізму звітності на високому рівні (High Level Reporting Mechanism HLRM) [31].

Відповідно до п. 4 Положення про Раду Бізнес-омбудсмена, одним з її основних завдань є прийняття та розгляд скарг від суб'єктів підприємництва на дії або бездіяльність (в тому числі рішення органів державної влади (місцевого самоврядування), суб'єктів господарювання, що належать до сфери їх управління, а також їх посадових осіб) [180]. Саме Рада відповідно до п. 5 Положення розглядає скарги суб'єктів підприємництва щодо вчинення корупційних діянь та/або інших порушень їх законних інтересів, а також звертається із запитом до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та/або суб'єктів господарювання, що належать до сфери їх управління, стосовно вжиття заходів щодо реалізації рекомендацій Ради. Вона уповноважена залучати посадових осіб органів державної влади та органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян, підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності (за їх згодою) до розгляду питань, що належать до їх повноважень [180].

Раду очолює бізнес-омбудсмен, який уповноважений, зокрема, визначати «порядок подання, взяття на розгляд та розгляду скарг від суб'єктів підприємництва, а також порядок комунікації між суб'єктами підприємництва та Радою» [180]. Він же приймає рішення щодо розгляду скарг відповідно до регламенту Ради та передає їх на її розгляд.

Вимоги до оформлення та подання скарг закріплені в Регламенті. Так, вони можуть стосуватися видів недобросовісної поведінки, окресленої в пп. 2 п. 4 Положення про Раду бізнес-омбудсмена [180], тобто «можливого вчинення корупційних діянь та/або інших порушень законних інтересів суб'єктів підприємництва внаслідок дій або бездіяльності, включаючи

рішення, з боку органів державної влади та органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання, що перебувають у сфері їх управління, та їхніх посадових осіб” [221].

Однак, не підлягають розгляду скарги: і) що виникають в рамках господарських відносин між суб'єктами господарювання приватної форми власності; ii) що є предметом будь-якого судового провадження або арбітражного розгляду, або щодо якої було винесено судове, арбітражне або будь-яке інше подібне рішення; iii) у зв'язку із законністю та/або дійсністю будь-яких рішень, постанов та ухвал судів; та iv) у випадках, якщо релевантно, коли сторона, яка зазнала впливу Недобросовісної Поведінки не вичерпала принаймні одну інстанцію адміністративного оскарження, доступного такій стороні згідно із чинним законодавством та внутрішніми правилами сторони, щодо якої подана скарга [221].

Відповідно до Регламенту, Бізнес-омбудсмен може розпочати розгляд певного питання з власної ініціативи, якщо йому стало відомо про можливу недобросовісну поведінку з будь-якого джерела, в тому числі, без обмежень, із засобів масової інформації (п. 6.1.2) [221].

За результатами розгляду Радою бізнес-омбудсмена скарг вона може надавати органам державної влади, зокрема податковим та митним органам рекомендацій щодо: 1) забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері підприємницької діяльності з метою її вдосконалення та поліпшення умов провадження підприємницької діяльності, запобігання корупційним діянням та/або іншим порушенням законних інтересів суб'єктів підприємництва; 2) щодо удосконалення та оптимізації процедур та/або способу, у який вони виконують свої повноваження, провадять підприємницьку чи іншу діяльність.

Також в тому разі, якщо ситуація, щодо якої виник податковий спір, є триваючою і може бути врегульована, і в інших випадках, коли це доцільно та є намір співпраці з боку відповідних сторін, «бізнес-омбудсмен докладає

зусиль, щоб допомогти сторонам досягнути мирowego врегулювання питань, що є предметом їхнього спору» (п.10.5.1 Регламенту) [221]. У випадку, якщо мирове рішення досягнуто, бізнес-омбудсмен може: 1) припинити розгляд (п. 10.5.2 Регламенту); 2) додатково вносити свої власні окремі пропозиції або рекомендації (п. 10.5.3 Регламенту) [221].

Незважаючи на те, що рішення Ради бізнес-омбудсмена мають і форму рекомендацій, що надання органам державної влади та органам місцевого самоврядування (пп. 3 п. 4 Положення про Раду бізнес-омбудсмена) [180], і за змістом є рекомендаційними (нормами «м'якого права»). Дієвості механізму додає право Ради бізнес-омбудсмена «подавати Кабінетові Міністрів України пропозиції та рекомендації щодо шляхів усунення системних причин порушення законних інтересів суб'єктів підприємництва» (пп. 6 п. 6 Положення) та «оприлюднювати інформацію про випадки вчинення корупційних діянь та/або інших порушень з боку органів державної влади або органів місцевого самоврядування, а також суб'єктів господарювання, що належать до сфери їх управління, у формі щорічних звітів, що містять інформацію про скарги, які розглядалися Радою, зокрема висновки Ради щодо скарг, у разі потреби спосіб реагування відповідних органів державної влади або органів місцевого самоврядування на звернення про проведення розгляду скарги, а також про виконання рекомендацій, наданих органам державної влади, органам місцевого самоврядування та суб'єктам господарювання, що належать до сфери їх управління» [180].

Рада бізнес-омбудсмена не є загрозою системі публічного адміністрування, оскільки у неї відсутні повноваження з прийняття юридично обов'язкових рішень, що полегшує сприйняття рекомендацій, в більшій мірі сприяє проведенню аналізу відповідних ситуацій, оскільки бізнес-омбудсмен дбає про утвердження довіри бізнес-середовища до публічної адміністрації і загалом до держави.

Можна виділити наступні основні риси інституту бізнес-омбудсмена в Україні як дієвого механізму вирішення публічних спорів, в тому числі податкових: 1) він є в рівній мірі публічним інститутом та інститутом громадянського суспільства, оскільки його формування здійснюється “спільними зусиллями”; 2) його діяльність спрямована на вирішення конфліктів публічних та приватних інтересів; 3) він покликаний відновлювати баланс “сил” та взаємодовіру, взаємоповагу держави та економічної складової суспільства; 4) виконує роль спеціалізованого офіційно-уповноваженого посередника, який спонукає органи державної влади та органи місцевого самоврядування належно реалізовувати їх повноваження щодо суб’єктів підприємництва з дотриманням принципу верховенства права; 5) є певним запобіжником механізму реалізації державної політики в сфері економіки, який фіксує в ньому “збої” (“баги”), факти порушень чи несправедливості публічного адміністрування та активізує механізм коригування відповідної практики правореалізації, форми реалізації відповідних видів державної політики в сфері економіки чи положень актів підзаконного характеру; 6) здійснює діяльність за кожною скаргою окремо, тобто індивідуалізовано, якщо в ній є інформація щодо Недобросовісної Поведінки (п. 8.3.2. Регламенту), тобто міститься стислий та чіткий опис її характеру (пп “d” п. 8.2.1 Регламенту), або за власною ініціативою, “якщо йому стало відомо про можливу Недобросовісну Поведінку з будь-якого джерела, в тому числі, без обмежень, із засобів масової інформації” (п. 6.1.2 Регламенту) або [221]; 7) він розгляд скарги, лише за умови її відповідності вимогам відповідності (окреслені в 6.1 та 8.2 Регламенту), прийнятності (зазначені в п. 6.2, 7.2, 8.3 Регламенту), обґрунтованості (п. 9.1.3 Регламенту), належності, тобто стосуються сфери відання (повноважень) бізнес-омбудсмена (п. 9.2.2 (“а”) Регламенту), також бізнес-омбудсмен може відхилити скаргу в ряді інших випадків, окреслених в п. 9.2.2 Регламенту (передусім її безпідставність, її розгляд одночасно в

іншій інституції, відсутність проявів співпраці для належної оцінки скарги, закінчення строків давності - одного року з моменту настання події) [221], а отже бізнес-омбудсмен кожного разу вирішує наскільки ситуація потребує його втручання базуючись на власному переконанні, принципі верховенства права, інших правових принципах, міркуваннях моралі та ідеалах справедливості; 8) він в своїй діяльності може керуватися не лише правовими нормам, а й правовими принципами, діючи виходячи з потреби забезпечення верховенства права, належного урядування; 9) є формою правової гарантії держави захисту прав та законних інтересів суб'єктів господарювання (підприємництва), що дозволяє суб'єктам підприємництва виражати своє відношення до адміністративних актів та процедур більш відкрито; 10) здійснює свою діяльність з розгляду скарг безоплатно (п. 8.4.1 Регламенту) [221].

Отже, важливим чинником подальшого вдосконалення механізму вирішення податкових спорів шляхом звернення зі скаргою до Ради бізнес омбудсмена, як одного з числа альтернативних способів вирішення податкових спорів, є закріплення статусу такого дорадчого органу при Кабінеті Міністрів України на рівні спеціального закону, а також визнання його належного функціонування однією з правових гарантій захисту державою, прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, майнових прав підприємництва, та чіткого визначення правових меж реалізації бізнес-омбудсменом повноважень в цій сфері.

2.4. Правове регулювання проведення медіації з метою врегулювання податкових спорів

Наразі в світі медіація визнається одним із найефективніших способів альтернативного вирішення спорів, що розвивається досить активно,

одержуючи належне правове закріплення, практичне втілення та суспільне визнання. Якщо в перший період становлення інституту медіації її предметом були відносини приватно-правового характеру (сімейні, цивільні, комерційні, трудові тощо), то з часом до медіації почали звертатися сторони спорів, що впливають із відносин публічно-правового характеру, що потребує більш ретельного правового закріплення правових підстав звернення до медіації, окреслення кола відносин та видів спорів, що можуть бути предметом розгляду в медіації, правового статусу сторін спору та компетенційних вимог до медіатора, вимог до проведення процесу медіації та оплати послуг з проведення медіації, прав та повноважень сторін на підписання договору за результатами проведення медіації, його правове значення (рівень обов'язковості), відповідальність сторін за його виконання тощо.

Спори, що виникають в сфері податкових відносин, є окремим різновидом публічних спорів, а тому становлення інституту медіації в податкових спорах ("податкової медіації") в Україні відбувається з врахуванням іноземного досвіду, міжнародних стандартів, власного досвіду впровадження різних форм медіації та особливостей правового регулювання вирішення публічних (адміністративних) спорів.

Податкову медіацію науковці визнають цивілізованим механізмом позасудового врегулювання конфліктів, який має перспективи широкого застосування в Україні [297; 177, с. 88].

Інститут медіації в Україні пройшов тривалий час становлення. Спочатку медіація одержала врегулювання на рівні Наказу Міністерства соціальної політики України «Про затвердження стандарту соціальної послуги посередництва (медіації)» від 17.08.2016 р. № 892, яким було визначено зміст, обсяги, умови та порядок надання соціальної послуги посередництва (медіації), показники її якості для суб'єктів різних форм власності та господарювання, які надають таку послугу [199]. Однак закріплення правових засад проведення процедури медіації та вимог до

медіаторів на рівні закону відбулося із прийняттям Закону України “Про медіацію” від 16.11.2021 р. № 1875-IX [203], в якому закріплені наступні відмінні риси медіації як альтернативного способу вирішення спорів:

1) закріплене поняття “медіація”, яке визначається як “позасудова добровільна, конфіденційна, структурована процедура, під час якої сторони за допомогою медіатора (медіаторів) намагаються запобігти виникненню або врегулювати конфлікт (спір) шляхом переговорів” (п. 4 ч. 1 ст. 1) [203];

2) забезпечує процедуру медіатор – “спеціально підготовлена нейтральна, незалежна, неупереджена фізична особа, яка проводить медіацію” (п. 2 ч. 1 ст. 1) [203];

3) процедура медіації підпорядкована ряду принципів, що закріплені в Законі України “Про медіацію”: а) проведення за взаємною згодою сторін медіації (ч. 1 ст. 4, п. 4 ч. 1 ст. 12, п. 1 ч. 1 ст. 18); б) добровільність (ч. 1 ст. 4, ст. 5); в) конфіденційність (ч. 1 ст. 4, ст. 6); г) нейтральність; д) незалежність медіатора (ч. 1 ст. 4, ч. 1, 2, 3 ст. 7); е) неупередженість медіатора (ч. 1 ст. 4, ч. 4 ст. 7, п. 4, 5 ч. 1 ст. 12); самовизначення сторін медіації (ч. 1 ст. 4, ч. 1-4 ст. 8); є) рівність прав сторін медіації (ч. 1 ст. 4, ч. 5 ст. 8), ж) компетентність медіатора; з) відповідальність медіатора (ст. 15) [203]. В ч. 2 ст. 4 Закону зазначено, що принципи медіації поширюються на стадію підготовки до медіації [203];

4) медіація проводиться медіатором (медіаторами) з дотриманням вимог закону, договору про проведення медіації, правил проведення медіації та норм професійної етики медіатора (ч. 1 ст. 17) [203], яка включає такі етапи як: а) підготовка до медіації (ч. 1 ст. 16, ч. 1 ст. 6, ч. 1 ст. 12), б) проведення медіації (ч. 1 ст. 6, ч. 1 ст. 12); в) укладення угоди за результатами медіації (ст. 21) [203]. Медіатор не приймає власних рішень і не надає вказівок сторонам, а лише сприяє досягненню сторонами угоди. Відповідно до ч. 2 ст. 8 Закону України “Про медіацію” сторони медіації «самостійно визначають перелік питань, які обговорюватимуться, варіанти

врегулювання конфлікту (спору), зміст угоди за результатами медіації, строки та способи її виконання, інші питання щодо конфлікту (спору) та проведення медіації» [203];

5) обумовлюють проведення процедури медіації наступні юридичні факти: 1) починається з укладення між медіатором та сторонами договору про проведення медіації (п. 1 ч. 1 ст. 1, ч. 1 ст. 11, ч. 1 ст. 17, ч. 1 ст. 18, ст. 20), умови якого визначаються сторонами медіації (п. 2 ч. 1 ст. 18); 2) завершується припиненням медіації: а) із закінченням строку проведення медіації та/або дії договору про проведення медіації (п. 2 ч. 2 ст. 17); б) у разі відмови хоча б однієї із сторін медіації (ч. 2 ст. 5, п. 4, 5 ч. 1 ст. 18) або медіатора (медіаторів) (ч. 3 ст. 5, п. 5 ч. 1 ст. 12, п. 3 ч. 2 ст. 17) від участі в медіації; в) у разі визнання сторони медіації або медіатора (медіаторів) недієздатною особою або особою, цивільна дієздатність якої обмежена (п. 4 ч. 2 ст. 17); д) у разі смерті фізичної особи, яка є стороною медіації, або у разі ліквідації юридичної особи - сторони медіації (п. 5 ч. 2 ст. 17); е) укладенням угоди за результатами медіації, яка визначається як “угода, що фіксує результат домовленості сторін медіації у погодженій між ними усній чи письмовій формі з урахуванням вимог закону” (п. 9 ч. 1 ст. 1), яка “не повинна містити положень, що порушують права та інтереси інших осіб, інтереси держави або суспільні інтереси” (ч. 3 ст. 21), однак в цій угоді сторони медіації можуть “вийти за межі предмета конфлікту (спору), зазначеного в договорі про проведення медіації, або за межі предмета позову (заяви), якщо медіація проводиться під час досудового розслідування, судового, третейського, арбітражного провадження або під час виконання рішення суду, третейського суду чи міжнародного комерційного арбітражу” (ч. 2 ст. 21), елементи такої угоди визначені в ч. 1 ст. 21 Закону України “Про медіацію”; є) в інших випадках, передбачених в договорі про проведення медіації (п. 6 ч. 2 ст. 17, п. 9 ч. 1 ст. 20) та/або в правилах проведення медіації (п. 6 ч. 2 ст. 17) [203].

В ст. 3 Закону України “Про медіацію” закріплено, що його “дія поширюється на суспільні відносини, пов’язані з проведенням медіації з метою запобігання виникненню конфліктів (спорів) у майбутньому або врегулювання будь-яких конфліктів (спорів), у тому числі цивільних, сімейних, трудових, господарських, адміністративних, а також у справах про адміністративні правопорушення та у кримінальних провадженнях з метою примирення потерпілого з підозрюваним (обвинуваченим)” [203]. Отже, податкові відносини, стороною яких виступає суб’єкт, що здійснює функції з адміністрування податків і зборів, що входять до податкової системи, а також загалом податковий контроль (контролюючі органи), є такими, що можна віднести до групи “адміністративні”, а тому податкові спори, що виникають в ході реалізації ними покладених на них повноважень, загалом можуть бути предметом медіації. Однак, важливо з’ясувати, які з податкових спорів не підлягають медіації, а також які особливості проведення медіації в податкових спорах.

Питання медіації в адміністративних спорах досліджували С. Білуга [49], М. Бліхар [50], З. Красіловська [133], О. Меленко, О. Стратій, Л. Гриндей [155], А. Лиско [146], К. Ростовська [246], О. Сидельніков [250], К. Токарєва [268; 267] та інші.

Дослідники відмічають ряд специфічних рис адміністративної медіації, що відрізняють її від інших видів медіації, а саме:

1) сторони адміністративної медіації не є рівноправними суб’єктами, оскільки між ними існують відносини “влади-підпорядкування” [246, с. 186];

2) причиною ініціювання процедури є порушення права особи в сфері реалізації публічного інтересу і виникнення саме правового конфлікту (спору), а не суперечності емоційного, культурного, політичного, економічного тощо характеру [266, с. 70];

3) недостатність згоди сторін на проведення медіації, оскільки необхідною є передбачене законом уповноваження сторони – суб'єкта владних повноважень на участь в ній;

4) проведення адміністративної медіації потребує наявності спеціальної компетенції у медіатора, сформованої за результатами проходження навчання, тобто адміністративна медіація має проводитися спеціалістом-медіатором з адміністративних правовідносин [155, с. 183];

5) адміністративна медіація не може носити конфіденційний чи добровільний характер [155, с. 183], а має бути оскільки вона спрямована на врегулювання конфлікту, що виник у публічних правовідносинах, владна сторона яких діє лише в межах, в порядку і спосіб, що встановлений законом (ст. 19 Конституції України) [132];

б) складна структура фінансової винагороди медіатора, що обумовлено тим, що однією із сторін є орган державної влади чи орган місцевого самоврядування в особі уповноважених посадових осіб [155, с. 183].

На сьогодні в законодавстві України лише в загальному окреслено сторони та вимоги щодо процесу адміністративної медіації та сфери її застосування, що є предметом дискусій в правовій науці. В податковому законодавстві, зокрема в ПК України, відсутні згадки про медіацію, що більшість дослідників відмічають як недолік податкового законодавства. Також термін “медіація” не вживається в Митному кодексі України (далі – МК України), однак ч. 5 ст. 521 МК України закріплено, що “особа, яка вчинила порушення митних правил, звертається до керівника митного органу із заявою довільної форми з проханням про припинення справи про це порушення митних правил шляхом компромісу” [157]. У ч. 3 та 4 ст. 264 МК України врегульовано порядок фіксування подання такої заяви. Мирова угода за результатами досягнення компромісу може бути укладена лише за наявності підстав для припинення справи про відповідне порушення митних правил (ч. 5 ст. 521 МК України) [157], які закріплені в МК України та

Кодексі України про адміністративні правопорушення. Відповідно до ч. 1 ст. 521 МК України провадження у справі про це правопорушення може бути припинене шляхом компромісу лише за відсутності в діях особи, яка вчинила порушення митних правил, ознак кримінального правопорушення [157]. Дослідники відмічають, що практика застосування компромісу у справах про порушення митних правил свідчить, що вона майже не використовується [68]. Компроміс у справі про порушення митних правил можливий за умовами мирової угоди. Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.2012 р. № 607 затверджено Типову мирову угоду про припинення провадження у справі про порушення митних правил, а також додатки до неї: форми Акту про виконання мирової угоди та Акту про невиконання мирової угоди [200]. Це цікавий приклад альтернативного вирішення спорів, що виникають в сфері діяльності митних органів, проте, зважаючи на те, що виникають вони в сфері відносин адміністративної відповідальності, а не у податкових відносинах, зокрема щодо сплати митних платежів, вказаний спосіб альтернативного вирішення спорів ми не можемо прямо віднести до числа тих, що застосовуються для вирішення податкових спорів. Зокрема, Ю. Оніщик також вважає, що процедура компромісу у справах про порушення митних правил поширюється саме на адміністративні, а не податкові спори [167, с. 126].

Податкова медіація або медіація у податкових спорах, проблеми її запровадження є окремим предметом ряду наукових досліджень, зокрема відмітимо праці Г. Губіної [82], Т. Голоядової [71], А. Мягкого [164], Г. Єрмоєнко та А. Заїченко [95], О. Койчевої [122], В. Курила [138], Г. Дядечко, О. Резніка [93], І. Подіка [178], Л. Єфіменко, А. Середи [166], Л. Трофімової [269], Л. Церетелі [281], Н. Якимчук [295] та інших.

Підтримуємо точку зору Л. Церетелі, яка вважає, що медіацію як альтернативний метод вирішення податкових спорів слід розглядати як стратегічний пріоритет розвитку податкового адміністрування [281].

Передусім виникає питання про те, які податкові спори можуть бути предметом медіації. Загальне обмеження щодо проведення медіації встановлене в ч. 3 ст. 3 Закону України “Про медіацію”: “медіація не проводиться у конфліктах (спорах), що впливають чи можуть вплинути на права і законні інтереси третіх осіб, які не є учасниками цієї медіації” [203]. В Державному стандарті соціальної послуги посередництва (медіації), що затверджений Наказом Міністерства соціальної політики України від 17.08.2016 р. № 892, закріплені й інші обмеження, зокрема в п. 2 зазначено, що “соціальна послуга в частині проведення медіації не застосовується між потерпілою особою та особою, яка вчинила правопорушення або злочин, у випадках насильства у сім’ї, торгівлі людьми, жорстокого поводження з дітьми” [83]. Однак вказаний стандарт не поширюється на відносини з проведення медіації з метою врегулювання адміністративних та податкових спорів, оскільки він застосовується для організації надання соціальної послуги медіації “особам / сім’ям, які перебувають у складних життєвих обставинах” [83]. В ПК України можливість проведення медіації з метою врегулювання податкового спору (примирення) не закріплена. Державних стандартів проведення медіації у адміністративних чи в податкових спорах на сьогодні не затверджено при тому, що в ч. 1 ст. 3 Закону України “Про медіацію” закріплено, що “законодавством можуть передбачатися особливості проведення медіації в окремих категоріях конфліктів (спорів)” [203]. В ст. 56 Податкового кодексу України закріплено порядок проведення процедури оскарження рішень контролюючих органів (податкових та митних) в адміністративному порядку [176], проте в ній відсутні положення про можливість звернення сторін спору до медіації чи іншої процедури примирення.

В правовій науці вироблено та вживається поняття “немедіабельність спорів”, яке дає можливість виокремити ті спори, що не можуть бути предметом медіації.

Немедіабельність – це сукупність умов, за яких розгляд та врегулювання конфлікту (спору) шляхом проведення медіації є недопустимим та/або недоцільним. Зокрема, Н. Мазеракі абсолютними критеріями немедіабельності спору пропонує вважати: 1) наявність прямої законодавчої заборони на вирішення певного виду правового спору у порядку медіації; 2) суперечність предмета і змісту спору щодо моральних засад та публічного порядку; 3) наявність у спорі інтересів третіх осіб, які не беруть участі у медіації; 4) неможливість укладення мирової угоди згідно із законодавством; 5) недієздатність сторін медіації чи відсутність повноважень їх представників на укладання медіаційної угоди [150, с. 118–119].

В науці адміністративного права до немедіабельних адміністративних спорів ведуться спроби вироблення декілька критеріїв немедіабельності спорів. Так, деякі науковці вважають необхідним визначення категорій справ, які підлягають медіації у адміністративних правовідносинах та при врегулюванні спору за участі судді [250, с. 18].

Д. Сидельніков зазначає, що основною перешкодою впровадження медіації є небажання представників органів державної влади вступати у медіацію, яка є неформальною процедурою, тим самим послаблюючи свої вимоги [250, с. 18]. Так, процедура медіації є структурованою проте гнучкою, вимоги до стадії якої чітко не закріплені в законі, однак це є і сильною стороною процедури. Більшість науковців відмічають, що завадою проведенню медіації в публічних справах є відсутність закріплення на рівні законів повноважень (прав) органів державної влади (місцевого самоврядування). В ст. 19 Конституції України закріплено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [132].

В п. 3 додатку до Рекомендацій REC (2001) 9 Ради Європи зазначено, що можливим є “урегулювання шляхом переговорів: і) якщо закон не

передбачає іншого, адміністративні органи не можуть використовувати врегулювання шляхом переговорів, аби ігнорувати їхні зобов'язання; ii) посадові особи, що беруть участь у процедурі, метою якої є досягнення врегулювання шляхом переговорів, мають одержати достатні повноваження за законом для того, щоб мати змогу йти на компроміс» [16]. Це положення прямо медіації не стосується, проте вважаємо є важливим, для визначення меж медіабельності податкових спорів.

Податкова медіація може мати місце як під час здійснення податкових процедур, адміністративного оскарження та судового оскарження, тому медіабельність податкових спорів може також залежати від того, в рамках якої процедури звертаються до медіації з метою його врегулювання. Наприклад, процес медіації може бути ініційований у поточній податковій процедурі в Італії, Литва, Австрія, Люксембург, Італія, Греція та Нідерланди [4]. У Нідерландах медіація може використовуватися в таких випадках: 1) у разі виникнення спору під час перевірки або розслідування; 2) якщо подано скаргу, позов чи навіть апеляцію; 3) в інших ситуаціях загострення конфлікту [178, с. 155]. В Італії є процедура узгодженої оцінки – особлива адміністративна процедура, в межах якої податковий орган та платник податків за взаємною згодою можуть виправити суму фіскального боргу відповідно до закону.

Медіація може мати місце і у випадку судового розгляду податкового спору. Так, у Греції, Нідерландах, Литві та ряді інших держав процедура судового розгляду відкладається процесом медіації.

В ст. 47 КАС України закріплено право сторін досягнути примирення, у тому числі шляхом медіації, на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі [120]. Однак, вважаємо, що закріплення в КАС України можливості звернення до процедури медіації на будь-якій із стадій адміністративного судочинства, є недостатньою складовою компетенції суб'єкта владних повноважень. Саме в

спеціальному законі, що закріплює його завдання: функції, повноваження та права, інші елементи компетенції мають бути закріплені, в тому числі повноваження (права) на входження в процедуру медіації, а також щодо звернення до інших способів альтернативного вирішення публічних спорів. Особливості реалізації повноважень на звернення до процедури медіації можуть бути деталізовані на рівні наказу Міністерства фінансів України, в частині врегулювання методики (порядку), або на постановою Кабінету Міністрів загалом щодо органів державної виконавчої влади. Отже, саме в Податковому кодексі, а саме в ст. 19-1 та ст. 20 має бути закріплено відповідно функції та права контролюючих органів щодо звернення до процедури медіації (досудової та присудової) з метою врегулювання податкових спорів, право укладати договір про проведення медіації та угоду за результатами проведення медіації. Це обумовить визнання медіабельності податкових спорів за суб'єктивним складом.

З приводу предметної немедіабельності адміністративно-правових спорів О. Муза зазначила, що їх специфіка обумовлює неможливість проведення медіації при оскарженні актів, дій чи бездіяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Вищої ради юстиції, Центральної виборчої комісії, Національного банку України та інших органів, їх посадових осіб, оскільки компетенція вказаних суб'єктів владних повноважень “не може відповідати окремим індивідуальним вимогам заявників в адміністративному судочинстві”, однак визнає медіабельними спори, що випливають із відносин оскарження правових актів індивідуальної дії [163, с. 242].

А. Лиско наполягає, що не може проводитися медіація у справах, коли є: 1) спори між суб'єктами владних повноважень з приводу реалізації їхньої компетенції у сфері управління, делегованих повноважень (ч. 3 ст. 17 КАС України); 2) спори у справах, щодо правовідносин, пов'язаних із виборчим процесом чи процесом референдуму (ч. 5 ст. 17 КАС України) [146, с. 320].

Натомість медіабельними пропонує вважати передбачені ч. 1 ст. 17 КАС України спори фізичних і юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (особливо це стосується правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності, та передбачені ч. 2 ст. 17 КАС України спори з приводу прийняття громадян на публічну службу, її проходження, звільнення з публічної служби [146, с. 320].

А. Бортнікова виділяє наступні критерії медіабельності публічно-правового спору: 1) легітимність – відсутність прямої заборони на проведення медіації; 2) законність – усі права й обов'язки, а також дії (бездіяльність), які покладені в основу медіаційної угоди як результату вирішення публічно-правового спору, повинні відповідати Конституції та законам України, а також міжнародним договорам, згоду на обов'язковість яких надала Верховна Рада України; 3) спеціальна правосуб'єктність – здатність бути учасником правовідносин щодо використання медіації як способу вирішення публічно-правового спору, тобто наявність в особи, яка виявила бажання брати участь у медіації, повноважень на прийняття рішень по суті спору, а також на саме звернення; 4) наявність дискреційних повноважень (адміністративного розсуду) у суб'єкта владних повноважень; 5) компетенційні межі (рамки); 6) спір не зачіпає інтересів осіб, які не беруть участі у медіації; 7) перспектива оформлення результатів медіації згідно з нормами матеріального та процесуального права (так званий критерій дієвості (виконуваності) медіаційної угоди); 8) добровільність [57].

В Нідерландах основними перешкодами для проведення медіації є кримінальна караність діяння та безпрецедентні суперечки, за якими ще не було судових рішень на користь тієї чи іншої сторони [166, с. 21].

Вказані обмеження мають поширюватися і на сферу здійснення податкової медіації та бути враховані при формуванні Державного стандарту проведення медіації в податкових спорах.

Також дослідники зазначають, що податковий спір не може бути визнаний медіабельним, якщо: 1) правопорушення може призвести до кримінального покарання; 2) конфлікт можна вирішити лише шляхом процедури доказування; 3) мета судового процесу спрямована виключно на вирішення певної правової проблеми [246, с. 186–187].

Отже, предметом податкової медіації, на нашу думку, не може бути спір щодо діяння, що має ознаки кримінального правопорушення, що слід закріпити в Державному стандарті медіації у податкових спорах.

Також відмічають, що податкова медіація є допустимою та її проведення є обґрунтованим щодо врегулювання податкових спорів у разі, якщо: 1) існують труднощі щодо мінімізації основних моментів, що викликають незгоду між сторонами; 2) невизначеність з приводу фактів, що мають відношення до спору; 3) не вистачає чіткості/розуміння відповідних технічних позицій сторін; 4) потрібне з'ясування/роз'яснення фактів або питань спору [19].

Дослідники відмічають, що найкраще підлягають медіації спори між сторонами, які мають намір співпрацювати та бажають підтримувати свої відносини після примирення. Однак в ряді держав не підлягають медіації податкові спори, щодо яких “виключається можливість медіації через вузькі межі розсуду, що залишені адміністративним органом, відповідальним за прийняття рішення” (Німеччина, Великобританія) [4].

Зауважимо, що О. Степаненко не вважає за можливе досягнення компромісу в публічно-правових спорах, вважаючи, що зміна порядку в умовах виконання обов'язків публічного характеру щодо окремої особи за своєю суттю є порушенням рівності та однакового застосування закону до інших. Загальне занепокоєння зазначене в документі (СЕРЕJ) щодо ризику нерівного ставлення до платників податків: “звернення до медіації в податковій справі може призвести до зниження податку там, де просте виконання правил до цього не призведе” [4]. Звідси випливає висновок, що

медіація в “юридично зрозумілих справах” – не те, що потрібно робити [4], а отже такі справи не повинні визнаватися медіабельними. Також не може бути предметом медіації спір щодо елементів податку, які чітко визначені податковим законом.

Л. Церетелі зазначає, що в державах ЄС медіація розглядається не тільки як спосіб альтернативного вирішення спорів, де вже виник конфлікт, але і як спосіб, що використовується для запобігання виникнення спору (конфлікту) у майбутньому, тому дослідниця вважає, що доцільно відмовитися від медіації в таких випадках: коли 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); недієздатність однієї зі сторін, проте податкові спори не є такими випадками [281].

Отже, на нашу думку, медіація у податкових спорах можлива у випадку, коли має місце відсутність визначеності норми податкового права, коли має місце порушення принципу верховенства права, “відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави” (ч. 1 ст. 6 КАС України), або відсутність чіткого припису закону (законодавчих положень), що регулює відповідні відносини, яким міг би керуватися контролюючий орган (податковий чи митний орган), оскільки “аналогія закону та аналогія права не застосовується для визначення підстав, меж повноважень та способу дій органів державної влади та місцевого самоврядування” (ч. 6 ст. 7 КАС України) [120].

Також важливим питанням є види медіації в податкових спорах залежно від рівня оскарження дій контролюючих органів (податкових чи

митних органів), а також можливість звернення до медіації в рамках іншого способу альтернативного вирішення податкового спору.

Відповідно до ч. 2 ст. 3 Закону України «Про медіацію», медіація зокрема в публічних спорах (адміністративних, податкових тощо) може бути проведена до звернення до суду або під час судового провадження [203]. Досудова медіація може проводитися в рамках адміністративного оскарження, а судова – в межах процедур адміністративного судочинства.

Зауважимо, що відповідно до ч. 1 ст. 3 Закону України “Про медіацію” законодавством можуть передбачатися особливості проведення медіації в окремих категоріях конфліктів (спорів), проте ні в Законі України “Про адміністративні послуги” [203], ні в Законі України “Про адміністративну процедуру” [192] не встановлено особливостей проведення медіації у разі виникнення адміністративних спорів. Однак в Законі України “Про адміністративну процедуру” закріплено, що: 1) суб’єкт розгляду скарги зобов’язаний поінформувати учасників провадження про можливість вирішення спору шляхом примирення в межах, передбачених законом; 2) адміністративне провадження зупиняється адміністративним органом, у тому числі на вимогу особи, у разі звернення усіх учасників адміністративного провадження у справі за скаргою з клопотанням (спільною заявою) про надання часу для примирення (до закінчення строку, про який учасники заявили у клопотанні) (п. 5 ч. 1 ст. 64); 3) учасники адміністративного провадження мають право “досягти примирення на будь-якому етапі здійснення адміністративного провадження за скаргою” (п. 10 ч. 1 ст. 28, ч. 3 ст. 65); 4) у разі досягнення примирення учасниками адміністративного провадження за скаргою “адміністративний орган приймає рішення про закриття такого адміністративного провадження, за умови що дії учасників не суперечать закону та не порушують право, свободу чи законний інтерес інших осіб” (ч. 3 ст. 65) [192].

В ст. 2 Закону України “Про адміністративну процедуру” визначено виключний перелік видів публічних відносин (конституційних, адміністративних, фінансових), на які не поширюється дія цього Закону, серед яких зокрема відносини, що виникають під час державної служби (а отже і під час служби в податкових та митних органах), відносини судового та виконавчого провадження (крім виконання адміністративних актів). Отже, положення вказаного Закону щодо примирення (в т.ч. шляхом медіації) на вказані відносини не поширюються, однак це не свідчить про те, що спори в зазначених публічних спорах є немедіабельними, а лише про те, що питання порядку вирішення спорів, що виникають в цих сферах відносин, є предметом регулювання інших законів.

Зазначимо, що в законодавстві медіація визначається як один із способів примирення, зокрема в ч. 5 ст. 47, п. 2 ч. 2 ст. 180, п. 4 ч. 1 ст. 236 КАС України [120], ч. 7 ст. 49 ЦПК України [282], ч. 7 ст. 46 ГПК України [80]. Тому, з огляду на загальні положення Закону України “Про адміністративну процедуру” вважаємо, що принцип визначеності закону вимагає закріпити в ПК України види примирення, до яких можуть звертатися сторони податкових відносин в разі виникнення податкового спору, серед яких окреме місце має посісти медіація (так звана “податкова медіація”).

В п. 13 Керівних принципів для кращого виконання наявної Рекомендації щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами і сторонами – приватними особами, що ухвалені Європейської комісії з питань ефективності правосуддя (СЕРЕЖ) Ради Європи (2007) 15 (далі - Керівні принципи СЕРЕЖ (2007) 15) закріплено, що “державам слід визначити, коли і в який спосіб доцільно застосувати такі альтернативні методи, як внутрішній перегляд, процедура примирення, медіація, врегулювання шляхом перемовин чи незалежний арбітраж” [114].

Однак відмітимо, що публічний (в т.ч. податковий) спір, що може бути предметом медіації, виникає не в сфері реалізації публічного інтересу, а у зв'язку з виникненням конфлікту між приватним та публічним інтересом. Публічний інтерес в п. 6 ч. 1 ст. 2 Закону України “Про адміністративну процедуру” визначається як “інтерес держави, суспільства, територіальної громади, а також важливі для великої кількості осіб інтереси та потреби” [192].

В Керівних принципах СЕРЕJ (2007) 15 також закріплено засади, відповідно до яких медіація може бути запропонована як приватною особою, так і суб'єктом публічного адміністрування, зокрема: 1) “адміністративним органам належить давати згоду на застосування існуючого альтернативного методу розв'язання спору, коли цього вимагає приватна сторона, крім випадків, коли така процедура суперечить публічному інтересу або приватна особа зловживає нею» (п. 19); 2) державам слід заохочувати адміністративні органи до пропонування способів альтернативного вирішення спорів “в усіх випадках, коли такі методи існують і врегулювання спорів з приватними сторонами із застосуванням таких методів не суперечить чинному законодавству” (п. 17), що проводитимуться за згоди інших сторін (п. 23) [114].

У Рекомендаціях Кабінету Міністрів Ради Європи «Про альтернативи судовому розгляду між адміністративними органами і приватними особами» закріплено, що адміністративна медіація може носити обов'язковий характер [24]. Це стосується також податкових спорів. З цього приводу Т. Шинкар пропонує закріпити норму про обов'язковість досудового врегулювання спору (стадія обов'язкова, а не формальна), і лише за неможливості такого врегулювання за допомогою медіації перейти до розгляду справи по суті у судовому засіданні» [288, с. 8]. Н. Боженко також пропонує передбачити в законодавстві обов'язкове проведення медіації у спорах про стягнення податків і зборів [53, с. 4].

Однак, питання впровадження обов'язкової медіації у податкових спорах є досить чутливим враховуючи відсутність належного правового регулювання її проведення, а тому закріплення на рівні ПК України видів податкових спорів, що підлягатимуть обов'язковому досудовому врегулюванню, в тому числі шляхом проведення медіації потребує додаткового дослідження та громадського обговорення (особливо зважаючи на те, що одним з принципів медіації є добровільність щодо її проведення, обрання медіатора, виходу з процедури, на її завершення тощо). Тому, на нашу думку, впровадження обов'язкової медіації в податкових спорах наразі є передчасним. Впровадження обов'язкової податкової медіації доцільно буде здійснити лише після належного врегулювання процедури податкової медіації та компетенційних вимог до медіатора, підготовки спеціалістів податкових органів за результатами звернення до цієї процедури за певний період часу.

Процедура медіації передбачає укладення на початку договору про проведення медіації, а за результатами її проведення – угоди за результатами проведення медіації, відповідно з метою впровадження медіації у податкових спорах за контролюючими органами слід закріпити право на укладення таких договору та угоди, проте межі таких дискреційних повноважень мають бути також закріплені. В ПК України закріплено різні види угод, що можуть бути укладені в межах податкових відносин, зокрема договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості платники податків на контролюючий орган (пп. 20.1.35-1, п. 87.5 ст. 87 ПК України), договір про попереднє узгодження ціноутворення (пп. 39.4.6 п. 39.4, п. 39.6 ст. 39 ПК України) договір про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань (пп. 89.1.3 п. 89.1 ст. 89 ПК України) [176].

Важливим елементом компетенції податкових та митних органів, що є важливою передумовою впровадження податкової медіації на рівні закону, є положення ст. 60 ПК України, в якій передбачена можливість відкликання

повідомлення-рішення чи податкової вимоги, зокрема, якщо “контролюючий орган скасовує раніше прийняте податкове повідомлення-рішення про нарахування суми грошового зобов'язання або податкову вимогу» (пп. 60.1.2 ПК України) або якщо «контролюючий орган зменшує нараховану суму грошового зобов'язання раніше прийнятого податкового повідомлення-рішення або суму податкового боргу, визначену в податковій вимозі» (пп. 60.1.3. ПК України) [176].

Отже вважаємо, що в ст. 20 ПК України та/або в ст. 56 ПК України належить закріпити право контролюючого органу укласти договір про проведення медіації та угоду за результатами проведення медіації, а також закріпити за керівником податкового органу повноваження щодо прийняття рішення про звернення до процедури медіації. Зазначимо, що якщо податковий спір вже є предметом адміністративного судочинства, то навіть за наявності згоди сторін на вирішення спору шляхом медіації, відповідно до ч. 2 ст. 190 КАС України саме суд за клопотанням сторін зупиняє провадження у справі на час, необхідний їм для примирення [120]. Питання присудової медіації висвітлюються нами більш детально в підрозділі 3.1 цього дисертаційного дослідження.

Зазначимо, угода за результатами проведення медіації має набути вагу публічно-правового договору, яким узгоджено суму грошового зобов'язання та/або визначено певні права та обов'язки сторін, невиконання яких тягнуть за собою настання правової відповідальності. Відповідно, акт підписання угоди за результатами проведення медіації має розглядатися як “адміністративний договір” в розумінні КАС України. Відповідно до п. 16 ч. 1 ст. 4 КАС України адміністративний договір визначається як “спільний правовий акт суб'єктів владних повноважень або правовий акт за участю суб'єкта владних повноважень та іншої особи, що ґрунтується на їх волеузгодженні, має форму договору, угоди, протоколу, меморандуму тощо,

визначає взаємні права та обов'язки його учасників у публічно-правовій сфері і укладається на підставі закону” [120].

Зазначимо, що в Словацькій Республіці немає можливості розпочати процедуру медіації, проте законодавство допускає можливість у разі виникнення податкового спору за відсутності доказів ініціювання податковим органом щодо укладення публічної податкової угоди, яка визначає розмір податкового зобов'язання. Це відбувається в рамках податкового провадження [4].

Медіатор лише веде процес до вирішення спору, не маючи повноважень приймати рішення за сторони чи примушувати сторони до мирової угоди. Такий принцип медіації як «самовизначення» передбачає, що «сторони медіації самостійно визначають перелік питань, які обговорюватимуться, варіанти врегулювання конфлікту (спору), зміст угоди за результатами медіації, строки та способи її виконання, інші питання щодо конфлікту (спору) та проведення медіації” (ч. 2 ст. 8 Закону України “Про медіацію”) [203]. Однак, в пп. 3 п. 2 Розділу III Додатку до Рекомендацій Res (2001) 9 Ради Європи закріплено, що “посередники й медіатори можуть пропонувати адміністративному органу анулювати акт, відкликати його або вносити до нього зміни з підстав доцільності або законності” [225], однак, з огляду на принцип самовизначення, в Україні медіатор не може впливати на позиції сторін, пропонувати їм шляхи вирішення, а тому до цього положення слід ставитися обережно. Однак медіатор відповідає за реалістичність виконання договору за результатами медіації і те, що його положення не суперечать діючому законодавству, не містить положень, що порушують права та інтереси інших осіб, інтереси держави або суспільні інтереси. А тому, медіатор може спонукати сторін до залучення ними експерта, інших осіб, зокрема експертів з питань права, визначених за домовленістю сторін медіації (п. 7 ч. 1 ст. 18 Закону України «Про медіацію»).

Особливістю податкової медіації є те, що угода, яка укладається самими сторонами спору, має бути обов'язковою для них, а також: а) проведення медіації не може бути причиною для невиконання платником податків та владним суб'єктом покладених на них законом обов'язків чи повноважень (функцій); 2) до компетенції посадових осіб, які укладають договори за результатами медіації, мають належати і повноваження на підписання таких договорів.

Ще один важливий аспект закріплений в ч. 2 ст. 21 Закону України “Про медіацію”, де передбачено, що “в угоді за результатами медіації сторони медіації можуть вийти за межі предмета конфлікту (спору), зазначеного в договорі про проведення медіації, або за межі предмета позову (заяви), якщо медіація проводиться під час досудового розслідування, судового, третейського, арбітражного провадження або під час виконання рішення суду, третейського суду чи міжнародного комерційного арбітражу” [203]. Отже, якщо медіація проводиться в зв'язку з поданням платником податків скарги в порядку адміністративного оскарження, то в угоді за результатами проведення медіації сторони можуть виходити за межі предмету спору, зазначеного в договорі про проведення медіації, а якщо медіація проводиться в зв'язку з поданням скарги до суду, то ні.

Погоджуємося з Н. Якимчук, яка зазначає, що можливість податкового органу звертатися до медіації на рівні адміністративного оскарження “має бути позбавлена корупційних ризиків та чітко окреслена та закріплена в законодавстві, а податкові договори, укладені за результатами таких процедур мають набути ознак юридичної сили та обов'язковості виконання для обох сторін” [295, с. 96].

Правосуб'єктність медіатора, що залучається до вирішення податкових спорів. В наукових дослідженнях підкреслюють, що медіатор повинен бути здатним допомогти врегулювати публічно-правовий спір, тому обсяг його спеціальних знань у сфері публічних правовідносин повинен відповідати

змісту публічно-правового спору, що має бути закріплено в законодавстві [275, с. 93–94].

В теорії права під правосуб'єктністю розуміють передбачену нормами права здатність (можливість) особи бути суб'єктом (учасником) правовідносин, здійснювати суб'єктивні права і юридичні обов'язки [253, с. 403]. Складовими елементами правосуб'єктності є: 1) правоздатність (передбачена нормами права здатність особи мати суб'єктивні права і виконувати юридичні обов'язки); 2) дієздатність (передбачена нормами права здатність особи самостійно, своїми усвідомленими діями (бездіяльністю) здійснювати (використовувати, виконувати, припиняти) суб'єктивні права і юридичні обов'язки); 3) деліктоздатність (здатність нести відповідальність за вчинені правопорушення) [253, с. 403-405]. Водночас правосуб'єктність медіатора можна, з огляду на запропонований М. Шпаком підхід [289, с. 11–12] поділити на: загальну, яка наявна у медіатора на всіх стадіях процедури медіації незалежно від спору, на вирішення якого вона спрямована; спеціальну, що характерна тільки для конкретних видів спорів [77, с. 186].

Медіатором відповідно до ст. 1 Закону України «Про медіацію» є «спеціально підготовлена нейтральна, незалежна, неупереджена фізична особа, яка проводить медіацію» [203]. Загальна правосуб'єктність медіатора ґрунтується на нормах Закону України «Про медіацію», в преамбулі якого зазначено, що він визначає, зокрема, принципи медіації, статус медіатора та вимоги до його підготовки. Медіатор, згідно з п. 1 ч. 1 ст. 1 вказаного Закону це «спеціально підготовлена нейтральна, незалежна, неупереджена фізична особа, яка проводить медіацію». Законодавство про медіацію ґрунтується на Конституції України ті складається з цього Закону та інших нормативно-правових актів (ч. 1 ст. 2) [203].

Набуття правоздатності медіатора є першим етапом формування його правосуб'єктності. Її виникнення обумовлене появою у особи компетентностей медіатора в результаті проходження базової підготовки, що

засвідчується відповідним свідоцтвом, яке свідчить про потенційну готовність особи до самостійного виконання правових функцій медіатора [77, с. 186].

Правовий статус медіатора може набувати фізична особа, яка відповідає сукупності вимог:

1) не має судимості, не визнана недієздатною особою і її цивільна дієздатність не обмежена (ч. 2 ст. 9 Закону № 1875) [203];

2) отримала базову підготовку, медіатора в Україні або за кордоном (ч. 1 ст. 9 Закону № 1875) [203]. Щодо базової освіти, то вона визнається достатньою, якщо була одержана:

а) за кордоном або в Україні до набрання чинності Законом № 1875 особами, які пройшли навчання базовим навичкам медіатора (медіації) обсягом не менше 48 годин, що підтверджується відповідними сертифікатами (п. 2 Розділу IV Закону № 1875) [203];

б) в Україні після набрання чинності Законом № 1875 особами відповідно до ст. 10 Закону України «Про медіацію», зокрема базова підготовка медіатора була здійснена одним із суб'єктів освітньої діяльності (за навчальною програмою обсягом (тривалістю) не менше 90 годин навчання, з яких не менше 45 годин мають бути спрямовані на практичне навчання) [203];

3) одержала відповідний сертифікат про проходження обов'язкової базової та/або спеціалізованої підготовки, виданий суб'єктом освітньої діяльності, який здійснив відповідну підготовку, а також документ, в якому зазначено перелік компонентів програми навчання і набутих компетентностей (ч. 5 ст. 10 Закону № 1875), у якому зазначаються: "1) прізвище, ім'я, по батькові (за наявності) особи, яка проходила підготовку; 2) найменування суб'єкта освітньої діяльності, що здійснив підготовку; 3) кількість годин навчання, у тому числі практичного навчання; 4) назва курсу підготовки; 5) дата проведення підготовки; 6) номер та дата

видачі сертифіката” (ч. 4 ст. 10 Закону), а також інші відомості, визначені суб’єктом освітньої діяльності, що здійснив підготовку [203]. Додатково до сертифіката, що підтверджує проходження базової та/або спеціалізованої підготовки медіатора, має бути додано документ, в якому міститься перелік компонентів програми навчання і набутих компетентностей (ч. 5 ст. 10 Закону) [203];

4) внесена до реєстру випускників суб’єкта освітньої діяльності, який здійснив базову підготовку такого медіатора (ч. 6 ст. 10 Закону) [203].

З моменту виникнення правового статусу медіатора, виникає у нього загальна правоздатність медіатора. Набуття загальної правоздатності медіатора є першим етапом формування його правосуб’єктності як індивідуального суб’єкта діяльності чи правосуб’єктності організації – суб’єкта забезпечення здійснення медіації, найманим працівником якої є такий медіатор. Такий факт (набуття відповідних компетентностей) дає можливість медіатору набути дієздатність, виникнення якої обумовлене його працевлаштуванням як медіатора або реєстрації його як фізичної особи-підприємця (фізичної особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність), фактом реєстрації медіатора (суб’єкта забезпечення проведення медіації) в Реєстрі надавачів та отримувачів соціальних послуг як надавача соціальної послуги медіації відповідно до ст. 15 Закону України «Про соціальні послуги» [212]. Отже, загальна правосуб’єктність медіатора не залежить від подальшої його спеціалізації,

Спеціальна ж правоздатність виникає у медіатора, який вже володіє загальною правосуб’єктністю медіатора, однак має намір набути певну вузьку спеціалізацію у зв’язку з обранням ним окремого напрямку його діяльності із забезпечення проведення процедури медіації щодо спорів, що виникають у окремій сфері суспільних відносин. Спеціальна правоздатність медіатора виникає в разі його відповідності наступним критеріям:

1) наявність за потреби спеціалізованої підготовки відповідно до програм навчання, які розробляються суб'єктами освітньої діяльності (ч. 3, 4 ст. 10 Закону № 1875) [203], зокрема, якщо йдеться про приватно-правову сферу, то підготовка спрямована на набуття компетентностей з проведення сімейної медіації, бізнес медіації, медіації в трудових, корпоративних спорах тощо, а якщо йдеться про публічну сферу, то з проведення медіації в сфері відновного правосуддя, що відбувається на стадії підготовчого провадження у кримінальному процесі України, медіації в адміністративних, фінансових, податкових, митних спорах тощо;

2) одержання сертифікату, що підтверджує проходження спеціалізованої підготовки медіатора, що якого можуть бути включені й інші відомості, визначені суб'єктом освітньої діяльності, що здійснив підготовку (ч. 4 ст. 10 Закону № 1875) [203];

3) внесення до реєстру випускників суб'єкта освітньої діяльності, який здійснив спеціалізовану підготовку такого медіатора (ч. 6 ст. 10 Закону № 1875) [203];

4) відповідність медіатора додатковим вимогам, які можуть встановлювати органи державної влади, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації незалежно від форм власності та підпорядкування, об'єднання медіаторів та суб'єкти, що забезпечують проведення медіації, громадські об'єднання та сторони медіації, які вони можуть встановлювати щодо медіаторів, яких вони залучають або послугами яких користуються, зокрема стосовно наявності спеціальної підготовки, віку, освіти, практичного досвіду тощо (ч. 3, 4 ст. 9 Закону) [203].

Спеціалізація медіаторів, що залучаються до медіації щодо певних груп спорів зумовлена передусім вимогами, що містяться в положеннях окремих законів та спеціальними вимогами щодо проведення медіації з метою їх врегулювання. Так, в Законі України «Про безоплатну правову допомогу» медіація окреслена як процедура, забезпечення доступу особи до якої

покладається на механізм безоплатної первинної правової допомоги (ч. 2 ст. 7) [193]. Власне саме явище медіації у вказаному Законі не визначається. Однак окремі вимоги, що висуваються до медіаторів закріплені в Порядку проведення конкурсного відбору медіаторів, які залучаються центрами з надання безоплатної вторинної правової допомоги, затвердженому наказом Мін'юсту від 28.11.2022 р. № 5298/5 [182].

Також Правилами медіації Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України (ІСАС) передбачено, що Міжнародний комерційний арбітражний суд при Торгово-промисловій палаті України (МКАС) як самостійна постійно діюча установа здійснює функції суб'єкта, що забезпечує проведення медіації відповідно до Закону України «Про медіацію» та Правил медіації Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України (Правила медіації МКАС) [190]. Вимоги до медіаторів, які включаються до Реєстру медіаторів МКАС закріплені в статті 6 Правил медіації МКАС, серед яких до спеціальних (особливих) можна віднести наявність у медіатора спеціальної підготовки у галузі вирішення спорів, віднесених до компетенції МКАС, володіння необхідними спеціальними знаннями та досвідом, а також відповідність високим морально-етичним вимогам [190].

Відповідно, вважаємо, що вимоги щодо спеціалізації процесу податкової медіації та спеціальні вимоги до медіаторів, яким належить її забезпечувати, мають бути закріплені в ПК України, а також прийнятих на підставі його положень підзаконних нормативно-правових актах.

Відповідно до ст. 14 Закону № 1875 об'єднання медіаторів та суб'єкти, що забезпечують проведення медіації, ведуть власні “неурядові” “реєстри медіаторів з дотриманням вимог закону щодо збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу” [203], розміщені у відкритому доступі в мережі Інтернет, що включають в себе інформацію про медіаторів, визначену в ч. 2 ст. 14 Закону України “Про

медіацію”, а також інші відомості, визначені об’єднанням медіаторів чи суб’єктом, що забезпечує проведення медіації [203]. Медіатор одночасно може бути внесений до декількох таких реєстрів.

Досягнення загальної дієздатності є другою стадією формування правосуб’єктності медіатора. Вона передбачає готовність (здатність) особи самостійно здійснювати функції суб’єкта права [90, с. 135].

Щодо перебування в спільноті медіаторів (об’єднаннях, асоціаціях тощо) законодавець надав медіаторам широкі можливості, зокрема передбачено наступні професійні можливості для таких осіб:

а) вони мають право входити до певного об’єднання медіаторів – добровільного професійного громадського об’єднання, що утворюється “для здійснення та захисту прав і свобод членів такого об’єднання та/або розвитку медіації, та/або сприяння впровадженню культури мирного вирішення конфліктів (спорів), та/або здійснення професійного самоврядування медіаторів, та/або для забезпечення надання послуги з медіації” (п. 5 ч. 1 ст. 1 Закону) [203];

б) можуть працювати самостійно “індивідуально” (ч. 2 ст. 11 Закону № 1875) [203], не перебуваючи в певній спільноті.

Відповідно до ч. 2 ст. 11 Закону № 1875 «Про медіацію», медіатор може надавати послуги з медіації на платній чи безоплатній основі, за наймом, через суб’єкта, що забезпечує проведення медіації, через об’єднання медіаторів або індивідуально [203]. Отже, медіатор може виступати в наступних правових статусах:

1) медіатор – найманий працівник (спеціаліст, що діє «за наймом»), який діє на підставі договору, укладеного з: а) об’єднанням медіаторів, яким відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 1 Закону № 1875 є «добровільне об’єднання, утворене відповідно до Закону України «Про громадські об’єднання» для здійснення та захисту прав і свобод членів такого об’єднання та/або розвитку медіації, та/або сприяння впровадженню культури мирного вирішення

конфліктів (спорів), та/або здійснення професійного самоврядування медіаторів, та/або для забезпечення надання послуги з медіації» [203]; б) суб'єктом, що забезпечує проведення медіації, яким відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про медіацію» є «юридична особа будь-якої організаційно-правової форми, що забезпечує надання послуги з медіації та веде реєстр медіаторів» [203]. В такому разі медіатори як працівники обліковуються за відповідним кодом професії [203]. Лише нещодавно в Україні діяльність медіатора було визнано самостійною професією і включено її до класифікатора професій, а саме до Показника професійних назв робіт за кодами професій, що закріплено в Додатку А за кодом КП 2442.2 «Фахівець з урегулювання конфліктів та медіації у соціально-політичній сфері» (змiна № 6 до Національного класифікатора України ДК 003:2010) [107];

2) медіатор, який діє індивідуально як самозайнята особа, як: а) фізична особа – підприємець; б) особа, що провадить незалежну професійну діяльність [203].

Так, відповідно до ч. 2 ст. 11 Закону № 1875 «медіатор провадить медіацію індивідуально як фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, або як фізична особа - підприємець» [203]. Тут варто звернути увагу на п. 14.1.226 Податкового кодексу України (ПК України), де закріплено, що «платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності», є самозайнятою особою [176]. Оскільки медіатор здійснює фахову професійну діяльність як суб'єкт економічної діяльності, при його реєстрації як самозайнятої особи визначаються відповідні види діяльності відповідно до КВЕД-2010. В рекомендації, наданій Державною службою статистики України, зазначається, що діяльність з медіації згідно з Методологічними основами та поясненнями до позицій КВЕД-2010

класифікують у позиції 74.90 «Інша професійна, наукова та технічна діяльність, н.в.і.у.», де «н.в.і.у.» означає «не віднесена до інших угруповань» [292]. Однак, медіатор може обирати для себе і додаткові КВЕД, якщо здійснює і іншу діяльність.

Ще одним моментом набуття дієздатності медіатора є його реєстрація у відповідних реєстрах саме як медіатора, що діє у відповідній сфері. Цей момент обумовлює виникнення спеціальної дієздатності медіатора. Відмітимо, що в ст. 12 Закону України «Про медіацію» та інших його положеннях прямо не закріплено обов'язок медіатора бути включеним до певного Реєстру медіаторів [203]. Вказаний Закон закріплює лише, що об'єднання медіаторів та суб'єкти, що забезпечують проведення медіації: 1) можуть встановлювати додаткові вимоги до медіаторів, яких вони включають до своїх реєстрів, зокрема щодо наявності спеціальної підготовки, віку, освіти, практичного досвіду тощо (ч. 4 ст. 9); 2) ведуть реєстри медіаторів з дотриманням вимог закону щодо збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу (ч. 1 ст. 14) [203]. В Законі № 1875 нічого не сказано про те, чи зобов'язаний медіатор, який здійснює діяльність індивідуально бути включений до відповідних Реєстрів медіаторів [203]. Це питання залишається дискусійним і потребує належного врегулювання.

Щодо самих Реєстрів медіаторів відмітимо, що відповідно до Закону України «Про медіацію» суб'єкти, що забезпечують проведення медіації (п. 5 ч. 1 ст. 1) та об'єднання медіаторів (ч. 4 ст. 9) [203] ведуть реєстри медіаторів, які: 1) є найманими працівниками; 2) з якими укладено договори про надання ними медіації. Також відповідно до ст. 14 Закону України «Про медіацію» об'єднання медіаторів та суб'єкти, що забезпечують проведення медіації, ведуть реєстри медіаторів з дотриманням вимог закону щодо збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу. Зокрема, суб'єктами, що забезпечують проведення медіації на

сьогодні відповідно до ч. 2 ст. 7 Закону України «Про безоплатну правову допомогу» [193] виступають центри з надання безоплатної вторинної правової допомоги, які залучають медіаторів, відібраних за конкурсом Координаційним центром з надання правової допомоги та включених до його Реєстру медіаторів. Також суб'єктом, який забезпечує проведення медіації є Міжнародний комерційний арбітражний суд при Торгово-промисловій палаті України відповідно до Закону України «Про медіацію» та Правил медіації Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України (Правила медіації МКАС) [190]. Нотаріальна палата України відповідно до ст. 61-1 Закону України «Про нотаріат» здійснює підготовку нотаріусів у сфері медіації, веде та оприлюднює реєстри нотаріусів, які пройшли підготовку у сфері медіації [205]. Власні реєстри медіаторів ведуть і об'єднання медіаторів, які включають в себе переважно медіаторів, які діють у відповідній сфері відносин (вирішення трудових, сімейних, корпоративних спорів тощо).

Медіація у податкових спорах (податкова медіація) є досить відповідальною для держави сферою професійної діяльності медіаторів, оскільки податкові спори є публічними, однією із сторін спору є суб'єкт владних повноважень, який не лише має володіти належною компетенцією (правом звертатися до процедури медіації), а й бути обізнаним в питаннях процесу медіації, щодо видів медіабельних податкових спорів, особливості правового регулювання досудової та присудової медіації, про закріплені в законодавстві обмеження щодо врегулювання податкових спорів шляхом проведення медіації, мати компетентності здійснювати діалог, спрямований на примирення і одночасно відстоювання публічних фінансових інтересів, володіти знаннями про межі повноважень посадових осіб податкових та митних органів, що представляють їх як сторону податкового спору, зокрема і щодо підписання договору про проведення медіації, угоди за результатами медіації та, в разі проведення присудової медіації – спільної заяви про

примирення тощо. Оскільки процес медіації в податкових спорах обтяжений правовими обмеженнями щодо її проведення та потребує належної спеціалізованої підготовки не лише медіаторів, а й посадових осіб податкових та митних органів вважаємо є потреба затвердження Державного стандарту медіації в податкових спорах (податкової медіації).

Саме в Державному стандарті проведення медіації в податкових спорах бажано чітко окреслити питання додаткових вимог до медіаторів, наявності у них спеціальних компетентностей, набуття яких обумовлено проходженням спеціального (спеціалізованого) навчання медіаторів у податкових спорах, що має підтверджуватися відповідним сертифікатом. У зазначеному Державному стандарті також має бути окреслено взаємодію між об'єднанням (асоціацією) медіаторів у податкових спорах та податковими і митними органами, ведення та порядок включення медіаторів до Реєстру медіаторів в податкових спорах. Такий Державний стандарт вважаємо доцільно буде затвердити спільним наказом Міністерства юстиції України та Міністерства фінансів України з врахуванням результатів громадського обговорення за участі спільноти медіаторів України. Також важливим вважаємо за необхідне закріпити принцип «відкритості» входження до об'єднання медіаторів у податкових спорах.

Вважаємо, держателем Реєстру не можуть бути Міністерство фінансів України чи Державна податкова служба України, оскільки це надаватиме певну владу податковим органам стосовно медіаторів, що суперечитиме принципу нейтральності медіаторів. Держателем Реєстру медіаторів в податкових спорах може виступати Міністерство юстиції України. Для прикладу держателем Реєстру надавачів та отримувачів соціальних послуг, в якому має бути зареєстрований медіатор, який надає соціальну послугу медіації, відповідно до ст. 15 Закону України «Про соціальні послуги» є Міністерство соціальної політики України, а адміністратором – державне підприємство, визначене Міністерством соціальної політики України.

Вказаний Реєстр є структурною частиною Єдиної інформаційної системи соціальної сфери, яку було впроваджено з 16.02.2023 р. Порядок та механізм ведення Реєстру визначено у Порядку формування, ведення та доступу до Реєстру надавачів та отримувачів соціальних послуг, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27.01.2021 р. № 99 [183].

Реєстрація медіаторів в податкових спорах може відбуватися через центри надання адміністративних послуг. Отже, важливо щоб медіатори у податкових спорах відповідали критеріям та спеціальним вимогам, що будуть встановлені відповідним об'єднанням медіаторів та Мінфіном як суб'єктом, що забезпечують проведення медіації, за відповідності яким вони можуть бути включені до їх реєстрів, зокрема щодо наявності спеціальної підготовки, віку, освіти, практичного досвіду тощо. Однак такі вимоги мають запроваджуватися дуже обережно і не з метою штучного звуження кола медіаторів, а з метою підтвердження рівня їх компетентності, створення платформи доступу до інформації про медіаторів, формування можливостей підвищення їх професійного рівня [78, с. 221].

Аналіз показав, що у фізичних осіб виникає загальна правоздатність медіатора за умови відповідності їх ряду критеріїв (відсутність судимості чи визнання недієздатною особою, цивільна дієздатність особи не обмежена, проходження базової підготовки медіатора, одержання відповідного сертифікату, внесення до реєстру випускників суб'єкта освітньої діяльності, який здійснив базову підготовку такого медіатора), а з моменту їх внесення до Реєстру надавачів та отримувачів соціальних послуг як надавача соціальної послуги медіації, інших спеціальних реєстрів виникає їх дієздатність. Спеціальна правоздатність медіаторів із забезпечення проведення процедури медіації щодо спорів, що виникають у окремих чітко визначених сферах суспільних відносин виникає в силу закону, в разі їх відповідності критеріям, які можна поділити на узагальнені (наявність спеціалізованої підготовки, одержання відповідного сертифікату, внесення до

реєстру випускників спеціалізованої підготовки) та особливі (відповідність медіатора додатковим вимогам, які можуть бути передбачатися законодавством, яке закріплює особливості проведення медіації в окремих категоріях конфліктів (спорів), або встановлені органами державної влади, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями медіаторів, суб'єктами, що забезпечують проведення медіації, підприємствами, установами, організаціях незалежно від форм власності та підпорядкування, громадські об'єднання). Кожне з об'єднань медіаторів може встановлювати підвищені вимоги до їх членів щодо наявності у них спеціальної підготовки, віку, освіти, практичного досвіду тощо, спрямовані на забезпечення якості проведення процедури медіації, однак вони не можуть мати дискримінаційний характер. Проблемним моментом залишається питання видів та правового статусу суб'єктів забезпечення проведення медіації, які залучають медіаторів на умовах найму, правосуб'єктності таких організацій, потреби та можливості їх реєстрації як надавачів соціальних послуг, зокрема забезпечення надання такого базового їх виду як медіація.

Медіатор може виступати в наступних правових статусах: 1) найманого працівника (спеціаліст, що діє “за наймом”), який діє на підставі договору, укладеного з: а) об'єднанням медіаторів; б) суб'єктом, що забезпечує проведення медіації; 2) особи, яка діє індивідуально як самозайнята особа, як: а) фізична особа – підприємець; б) особа, що провадить незалежну професійну діяльність. Дієздатність медіатора можна поділити на: загальну, яка наявна у медіатора на усіх стадіях процедури медіації незалежно від спору, на вирішення якого вона спрямована; спеціальну, що характерна тільки для конкретних видів спорів. Медіатори, які діють індивідуально можуть взаємодіяти з об'єднаннями медіаторів та суб'єктами, які забезпечують проведення медіації, також і на договірній основі. Загальна дієздатність медіатора виникає з моменту його реєстрації як фізичної особи – підприємця або особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність

(передусім за кодом 74.90 КВЕД-2010), а в разі укладення з ним трудового договору – взяття на посаду медіатора (за кодом професії КП 2442.2 Національного класифікатора України ДК 003:2010). З метою приведення ПК України у відповідність до абз. 2 ч. 2 ст. 11 Закону України “Про медіацію” пропонуємо доповнити пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК України після слів «адвокатів» через кому словом «медіаторів» з метою розширення видів незалежної професійної діяльності. Також потребує врегулювання ситуація, за якої, з однієї сторони, загальна дієздатність медіатора виникає з моменту його реєстрації як фізичної особи-підприємця без пред’явлення сертифіката про проходження базової підготовки (в тому числі при взяття на облік податковим органам), а з другої сторони, вона не зобов’язана бути зареєстрована у хоча б одному Реєстрі медіаторів або як надавач соціальних послуг. В інших випадках набуття загальної дієздатності медіатора особою надається сертифікат про проходження медіації. Таким чином, не сприяє становленню інституту медіаторів відсутність єдиних підходів до набуття статусу медіатора (їх загальної дієздатності) та відсутність Загального реєстру медіаторів, адміністратором якого могло б виступати Міністерство юстиції України. Набуття ж спеціальної дієздатності є факультативним і обумовлене внесенням медіаторів до відповідних реєстрів медіаторів, які ведуть суб’єкти, які забезпечують проведення медіації у відповідних сферах, та об’єднання медіаторів, зокрема за певним напрямом їх діяльності. Погоджуємося з думкою А. Мягкого, що “врегулювання можливостей податкової медіації також є позитивним сигналом для іноземних інвесторів про налагодження більш сприятливого інвестиційного клімату у країні.” [164].

До позитивних рис податкової медіації можна віднести: 1) демонстрація відкритості податкових та митних органів до діалогу, сприйняття платників податків як добросовісних та “спрямованість на надання максимально зручних сервісів” [164]; 2) посилення довіри до держави та її

представників – податкових та митних органів з боку громадян, бізнесу; 3) її наявність та відкритість медіаційної процедури, зрозумілість для усіх суб'єктів податкових правовідносин усуне велику кількість корупційних ризиків; 4) з огляду на те, що відсоток виконання судових рішень в Україні становить близько 25-30 відсотків [164], то можливість вирішення ряду податкових спорів шляхом медіації сприятиме реальному наповненню бюджетів; 5) її належне правове закріплення та здійснення на практиці підвищують рейтинг держави як сучасної та цивілізованої, покращує інвестиційний клімат; 6) не потребує додаткових витрат з державного чи місцевих бюджетів.

Висновки до розділу 2

Зазначено, що процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure, MAP) є механізмом вирішення податкових спорів між двома чи більше країнами і передбачена в ПК України, двосторонніх податкових угодах або конвенціях про уникнення подвійного оподаткування, а також в Модельній податковій конвенції ОЕСР і на сьогодні розглядається як новітній спосіб захисту прав платника податків та окремий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів. Процедура взаємного узгодження є інструментом взаємодії платників податків і контролюючих (податкових) органів, що спрямований як на запобігання виникненню податкових спорів, так і на їх вирішення, якщо виникають ситуації пов'язані із тлумаченням та застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування. Процедура взаємного узгодження (MAP) спрямована також на запобігання та вирішення спорів між договірними державами в сфері оподаткування щодо меж їх податкової юрисдикції.

В Україні функція здійснення процедури взаємного узгодження покладена на Міністерство фінансів України. У платника податків (резидента і нерезидента) є право звернутися до процедури взаємного узгодження відповідно до міжнародних договорів України в ряді випадків, зокрема: 1) в разі виникнення ситуації подвійного оподаткування; 2) щодо проведення пропорційного коригування згідно з ст. 39 ПК України. Ініціювання такої процедури в формі подання заяви до Міністерства фінансів України можливе незалежно від використання засобів правового захисту, передбачених ПК України, однак з додержанням вимог до її застосування, що закріплені в ст. 108-1 ПК України. Основними відмінними рисами процедури взаємного узгодження – це її транскордонний характер, взаємодія контролюючих органів, спрямована на врегулювання позицій договірних держав щодо меж їх податкової юрисдикції предметом якої є дохід суб'єкта звернення – платника податків, який вважає, що дії однієї з договірних держав порушують положення Угоди про уникнення випадків подвійного оподаткування. Процедура взаємного узгодження дозволяє країнам, між якими укладена така угода або конвенція, вирішувати податкові спори, які виникають у зв'язку з тлумаченням або застосуванням положень цих угод або конвенцій.

Попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях є способом АВС, що ініціюється шляхом реалізації права великого платника податків на звернення (заяви) до Державної податкової служби України про її проведення такої процедури. Процедура попереднього узгодження може мати дві форми: 1) внутрішньодержавну (односторонню); 2) міждержавну (дво- чи багатосторонню). Стадіями процедури ПУЦ у КО дво- та багатостороннього характеру є: проведення підготовчого розгляду (факультативна стадія), проведення консультації між ДПС України та іноземним податковим органом, припинення процедури або укладення договору з платником податків за результатами процедури ПУЦ у КО.

Іноземний податковий державний орган, уповноважений здійснювати адміністрування податків і зборів, залучається до процедури узгодження ціноутворення відповідно до міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування, що укладений між Україною і такою державою. Слід зазначити, що окремої статті в таких договорах (конвенціях) про уникнення подвійного оподаткування, присвячених процедурі попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (ПУЦ у КО), не має. Державна податкова служба України (ДПС) звертається до іноземного податкового органу в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

Процедура попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях передбачає, що в результаті між платником податків та контролюючим органом укладається договір, який «підписується керівником великого платника податків або його уповноваженою особою та керівником (заступником керівника) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику». Укладення договору є проявом вільного волевиявлення сторін процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях у разі досягнення ними згоди щодо предмета та положень такого договору. Процедура ПУЦ у КО спрямована на уникнути будь-яких майбутніх податкових спорів та усунення для платника податків ризику проведення перевірок з питань трансфертного ціноутворення, донарахування податкових зобов'язань, штрафів, пені, щодо контрольованих операцій, які є предметом такого договору.

До джерел права ЄС, що регулюють процедури взаємного узгодження та ПУЦ у КО належить Конвенція ЄС про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (90/463/ЄЕС) від 20.08.1990 р. (Арбітражна конвенція ЄС), яка регулює порядок формування дорадчої комісії, уповноваженої приймати рішення рекомендаційні для держав – сторін процедури, а також Директива ЄС

2017/1852 “Про механізми вирішення податкових спорів в Європейському Союзі, спрямована на деталізацію механізму вирішення спорів щодо тлумачення та застосування двосторонніх угод про усунення подвійного оподаткування і Арбітражної конвенції ЄС, а тому в контексті євроінтеграції, є потреба приведення податкового законодавства України у відповідність до положень вказаних джерел права ЄС.

Загалом же досвід держав світу показує, що предметом процедури взаємного узгодження, що базується на положеннях міжнародних договорів, можуть також бути питання постійного представництва, тобто наявності підстав для його виникнення в іноземній компанії, а також наявності в одержувача доходу статусу бенефіціарного власника, виконання інших умов для застосування пониженої ставки тощо. Це свідчить що вказаний альтернативний спосіб вирішення податкових спорів, що включає механізм формування домовленості на міждержавному рівні розвивається і має великий потенціал для платника податків, оскільки він його ініціює і набуває справжньої суб’єктності, можливості захищати свої права транскордонно.

Вказано, що застосування процедур арбітражу, що широко застосовуються для врегулювання спорів приватно-правового характеру, поступово впроваджується в сфері публічній, що обумовлено швидким розвитком міжнародних інструментів усунення подвійного оподаткування та вирішення податкових спорів, та просуваються документами ОЕСР та G20, передбачені Рекомендацією Rec (2001) 9 Ради Європи як спосіб врегулювання адміністративних спорів та закріплюються на рівні двосторонніх міждержавних договорів про уникнення подвійного оподаткування, в тому числі України. Процедури міжнародного комерційного арбітражу щодо податкових спорів є незастосовними, проте при розгляді справи в суді можуть виникати обставини, за яких виникає потреба долучити до справи рішення міжнародного комерційного арбітражу, яке стосується предмету спору, однак таке рішення: не є автоматичною

підставою для відступу від положень ПК України, зокрема й тих положень, що встановлюють принципи оподаткування, та можуть ураховувати в окремих аспектах регулювання виконання податкового обов'язку, але лише в ситуації, коли вони не суперечать нормам ПК України, а деталізують їхні приписи в конкретній ситуації.

Спори з питань оподаткування транскордонного характеру, що виникають між контролюючими органами різних держав, предметом яких є порушення прав платників податків та/або податкового суверенітету однієї з держав можуть бути предметом міжнародного комерційного арбітражу або арбітражних комісій, якщо це закріплено в двосторонньому міжнародному договорі: 1) міжнародний комерційний арбітраж у інвестиційних спорах (інвестиційний арбітраж) – предметом спорів хоч і не прямо є і питання оподаткування, зокрема порушення державою зобов'язань щодо непідвищення ставок рентної плати, відповідно до ч. 3 ст. 8 Закону України “Про режим іноземного інвестування”, несправедливе нарахування податків (наприклад, на імпорт за відсутності імпорту – інвестиційний спір Групи компаній Philip Morris («Філіп Морріс») проти України); донарахування та подальше стягнення податкового боргу інші нові умови (питання) оподаткування, несприятливі для інвесторів (інвестиційний спір між Джейкейікс Ойл енд Гес Піелсі, Полтава Гес Б. В., СП «Полтавська газонафтова компанія» та державою Україна); 2) арбітражна комісія, утворення якої передбачено положеннями конкретних двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування (Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування), що утворюється компетентними органами з доповненням незалежними особами з прийнятими в міжнародних відносинах процедурами арбітражу, яка формується за взаємною згодою компетентними органами обох Договірних Держав, рішення якої є обов'язковим для них; 3) арбітражна комісія, утворення та діяльність якої передбачена та врегульована Модельною

податковою конвенції (MLI) (частина VI), яка згідно ст. 19 застосовується договірними державами відповідно до угод про оподаткування (зокрема Конвенцією між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою), на які поширюється дія цієї Конвенції у випадках не результативності застосування процедури взаємного узгодження, обмеженням застосування якої є: відсутність зворотної дії в часі; припинення арбітражного процесу якщо щодо справи виносяться рішення судом або адміністративним трибуналом однієї з договірних юрисдикцій. Особливістю процедури є те, що арбітражна комісія складається з трьох незалежних членів, з яких по одному члену призначає кожен компетентний орган (якщо не призначено, то Центром податкової політики та адміністрування ОЕСР), а голова, який не може бути громадянином чи резидентом договірних держав, призначається першими двома членами; процедура є конфіденційною,

Визначено, що інститут бізнес-омбудсмена в Україні є дієвим механізмом вирішення публічних спорів, в тому числі податкових, до основних рис якого можна віднести наступні: 1) він є в рівній мірі публічним інститутом та інститутом громадянського суспільства, оскільки його формування здійснюється “спільними зусиллями”; 2) його діяльність спрямована на вирішення конфліктів публічних та приватних інтересів; 3) він покликаний відновлювати баланс “сил” та взаємодовіру, взаємоповагу держави та економічної складової суспільства; 4) виконує роль спеціалізованого офіційно-уповноваженого посередника, який спонукає органи державної влади та органи місцевого самоврядування належно реалізовувати їх повноваження щодо суб’єктів підприємництва з додержанням принципу верховенства права; 5) є певним запобіжником механізму реалізації державної політики в сфері економіки, який фіксує в ньому “збої” (“баги”), факти порушень чи несправедливості публічного адміністрування та активізує механізм коригування відповідної практики правореалізації, форми реалізації відповідних видів державної політики в

сфері економіки чи положень актів підзаконного характеру; 6) здійснює діяльність за кожною скаргою окремо, тобто індивідуалізовано, якщо в ній є інформація щодо Недобросовісної Поведінки (тобто міститься стислий та чіткий опис її характеру) або за власною ініціативою, “якщо йому стало відомо про можливу Недобросовісну Поведінку з будь-якого джерела, в тому числі, без обмежень, із засобів масової інформації” (п. 6.1.2 Регламенту); 7) він здійснює розгляд скарги, лише за умови її відповідності вимогам відповідності (окреслені в 6.1 та 8.2 Регламенту), прийнятності (зазначені в п. 6.2, 7.2, 8.3 Регламенту), обґрунтованості (п. 9.1.3 Регламенту), належності, тобто якщо вони стосуються сфери відання (повноважень) бізнес-омбудсмена (п. 9.2.2 (“а”) Регламенту), також бізнес-омбудсмен може відхилити скаргу в ряді інших випадків, окреслених в п. 9.2.2 Регламенту (передусім її безпідставність, її розгляд одночасно в іншій інституції, відсутність проявів співпраці для належної оцінки скарги, закінчення строків давності - одного року з моменту настання події), а отже бізнес-омбудсмен кожного разу вирішує наскільки ситуація потребує його втручання базуючись на власному переконанні, принципі верховенства права, інших правових принципах, міркуваннях моралі та ідеалах справедливості; 8) він в своїй діяльності може керуватися не лише правовими нормам, а й правовими принципами, діючи виходячи з потреби забезпечення верховенства права, належного урядування; 9) є формою правової гарантії держави захисту прав та законних інтересів суб’єктів господарювання (підприємництва), що дозволяє суб’єктам підприємництва виражати своє відношення до адміністративних актів та процедур більш відкрито; 10) здійснює свою діяльність з розгляду скарг безоплатно.

Важливим чинником подальшого вдосконалення механізму вирішення податкових спорів шляхом звернення зі скаргою до Ради бізнес омбудсмена, як одного з числа альтернативних способів вирішення податкових спорів, є закріплення статусу такого дорадчого органу при Кабінеті Міністрів України

на рівні спеціального закону, а також визнання його належного функціонування однією з правових гарантій захисту державою прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, майнових прав підприємництва, та чіткого визначення правових меж реалізації бізнес-омбудсменом повноважень в цій сфері.

З'ясовано, що особливості вітчизняної моделі процедури медіації, закріплені в Законі України “Про медіацію”, який поширюється на публічні відносини, а тому і на податкові спори. Відмінними рисами процедури медіації у публічних (в т.ч. податкових) спорах є: нерівноправність сторін; предметом врегулювання є саме правовий спір; недостатності згоди на її проведення сторін, оскільки необхідним є уповноваження сторони – суб'єкта владних повноважень на участь в ній; усічена конфіденційність, обумовлена відкритістю (гласністю) діяльності суб'єктів владних повноважень; участь в медіації сторони – суб'єкта владних повноважень виключно в межах його компетенції, в особі уповноваженої посадової особи. Недоліком податкового законодавства є відсутність положень в ПК України та МК України про можливість проведення медіації в податкових спорах, а також повноваження (права) у податкового та митного органів на звернення (погодження на проведення) процедури медіації.

Податкові спори можуть бути предметом медіації, однак окремі з них є немедіабельними, а саме встановлені обмеження: 1) загальні: а) медіація не проводиться у конфліктах (спорах), що впливають чи можуть вплинути на права і законні інтереси третіх осіб, які не є учасниками цієї медіації; б) спеціальні: не можуть призводити до порушення принципу рівності платників податків, чітко визначених положень податкового законодавства (в «юридично зрозумілих справах»).

Податкова медіація може мати місце як під час здійснення податкових процедур, адміністративного оскарження та судового оскарження, а тому медіабельність податкових спорів може також залежати від того, в рамках якої

саме процедури звертаються до неї. Не є медіабельними відповідно до законодавства також податкові спори: 1) у медіації, що проводиться у зв'язку з адміністративним оскарженням: з питань служби в податкових та митних органах; 2) у медіації, що проводиться у зв'язку з судовим оскарженням: з питань, що виходять за межі предмету звернення.

Закріплення в КАС України можливості звернення до процедури медіації на будь-якій із стадій адміністративного судочинства, є недостатньою складовою компетенції суб'єкта владних повноважень – податкових та митних органів. Саме в спеціальному законі, що закріплює їх завдання, функції, повноваження та права, інші елементи компетенції мають бути закріплені, в тому числі повноваження (права) на входження в процедуру медіації, інших форм примирення, а також щодо звернення до інших способів альтернативного вирішення публічних (податкових) спорів. Особливості реалізації повноважень на звернення до процедури медіації можуть бути деталізовані на рівні наказу Міністерства фінансів України, в частині врегулювання методики (порядку), або на рівні постанови Кабінету Міністрів загалом щодо органів державної виконавчої влади. Отже, саме в Податковому кодексі України, а саме в ст. 19-1 та ст. 20 має бути закріплено відповідно функції та права контролюючих органів щодо звернення до процедури медіації (досудової та присудової), інших форм примирення з метою врегулювання податкових спорів. Це обумовить визнання, зокрема, медіабельності податкових спорів за суб'єктним складом.

В Законі України “Про адміністративну процедуру” закріплено можливість проведення примирення (спеціальною формою якого є медіація) в межах процедури адміністративного оскарження, а також КАС України передбачає можливість примирення сторін справи, в тому числі шляхом медіації. Медіація є єдиною формою примирення, що врегульована спеціальним законом – Законом України Про медіацію”, а тому впровадження податкової медіації є на порядку денному розвитку податкового адміністрування.

Критерії немедіабельності власне податкових спорів мають бути чітко визначені на рівні закону, серед них: спори предметом яких є кримінально каране діяння, оскарження дії нормативно-правового акту (його положення); спори між сторонами щодо розмежування владних повноважень (компетенції); спори, предметом яких є тлумачення положення податкового закону чи узгоджене грошове зобов'язання платника податків; спори, що виходять за межі компетенції податкового органу, відсутність у нього дискреційних повноважень (меж розсуду); податкові спори щодо предмету, який потребує доказування (встановлення юридичних фактів). Їх пропонується закріпити в ПК України та в Державному стандарті медіації у податкових спорах. Однак, вважаємо, що медіація у податкових спорах можлива у випадках, коли має місце відсутність визначеності норми податкового права (чіткості припису закону).

Впровадження обов'язкової медіації в податкових спорах наразі є передчасним. Впровадження обов'язкової податкової медіації доцільно буде здійснити лише після належного врегулювання процедури податкової медіації та компетенційних вимог до медіатора, підготовки спеціалістів податкових органів за результатами звернення до цієї процедури за певний період часу, формування їх реєстру.

В ст. 20 ПК України та/або в ст. 56 ПК України належить закріпити право контролюючого органу укласти договір про проведення медіації та угоду за результатами проведення медіації, а також закріпити за керівником податкового органу повноваження щодо прийняття рішення про звернення до процедури медіації, проте межі таких дискреційних повноважень мають бути також закріплені.

Зазначимо, угода за результатами проведення медіації має набути вагу публічно-правового договору, яким узгоджено суму грошового зобов'язання та/або визначено певні права та обов'язки сторін, невиконання яких тягнуть за собою настання правової відповідальності. Відповідно, акт підписання угоди за результатами проведення медіації має розглядатися як “адміністративний

договір” в розумінні КАС України. Медіатор лише веде процес до вирішення спору, не маючи повноважень приймати рішення за сторони чи примушувати сторони до мирової угоди. Медіатор може виступати в наступних правових статусах: 1) найманого працівника (спеціаліст, що діє “за наймом”), який діє на підставі договору, укладеного з: а) об’єднанням медіаторів; б) суб’єктом, що забезпечує проведення медіації; 2) особи, яка діє індивідуально як самозайнята особа, як: а) фізична особа – підприємець; б) особа, що провадить незалежну професійну діяльність.

Державних стандартів проведення медіації у адміністративних чи в податкових спорах на сьогодні не затверджено, однак така можливість закріплена в ч. 1 ст. 3 Закону України “Про медіацію”. В Державному стандарті проведення медіації в податкових спорах бажано чітко окреслити питання додаткових вимог до медіаторів, наявності у них спеціальних компетентностей, набуття яких обумовлено проходженням спеціального (спеціалізованого) навчання медіаторів у податкових спорах, що має підтверджуватися відповідним сертифікатом. У зазначеному Державному стандарті також має бути окреслено взаємодію між об’єднанням (асоціацією) медіаторів у податкових спорах та податковими і митними органами, ведення та порядок включення медіаторів до Реєстру медіаторів в податкових спорах. Такий Державний стандарт вважаємо доцільно буде затвердити спільним наказом Міністерства юстиції України та Міністерства фінансів України з урахуванням результатів громадського обговорення за участі спільноти медіаторів України. Також важливим вважаємо за необхідне закріпити принцип «відкритості» входження до об’єднання медіаторів у податкових спорах. Держателем Реєстру медіаторів в податкових спорах може виступати Міністерство юстиції України, а реєстрація медіаторів в податкових спорах може відбуватися через центри надання адміністративних послуг.

РОЗДІЛ 3.

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРИСУДОВИХ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СПОСОБІВ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

3.1. Правові засади врегулювання податкових спорів шляхом примирення, в тому числі шляхом присудової медіації

Податкові спори на сьогодні відповідно до ПК України вирішуються в порядку адміністративного оскарження та в судовому порядку. Згідно з п. 56.1 ст. 56 ПК України рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в судовому порядку [176]. Однак, предметом адміністративного судочинства можуть бути справи у податкових спорах, розгляд яких відбувається в порядку адміністративного судочинства за фактом подання позовної заяви платником податків (податковим агентом, банком, представником платника податків), щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єкта владних повноважень (податкових та митних органів), нормативно-правових актів з питань податків, за винятком визначених в КАС України, рішень суб'єкта владних повноважень (податкових та митних органів), інших. Однак далеко не всі з них на сьогодні можуть бути предметом примирення та присудової медіації.

Відповідно до ст. 5 КАС України, кожна особа має право в порядку, установленому КАС України звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушено її права, свободи або інтереси. Суб'єкти владних повноважень, включно з податковими органами, мають право звернутися до адміністративного суду згідно ч. 4 ст. 5 КАС України виключно у випадках, визначених Конституцією України та законами України [120].

В Інформаційному листі Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 р. № 149/11/13-11 роз'яснено, що «спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою виникнення обставин для внесення відповідного подання [110]. Незгода платника податків із рішенням податкового органу щодо застосування спеціальних заходів, закріплених в ст. 283 КАС України, може підтверджуватися не лише позовною заявою, а й поданням заперечень платника податків, стосовно якого внесено подання (п. 9) суб'єктом владних повноважень позовної заяви [110].

Предметом оскарження у вказаних податкових спорах є податкові повідомлення-рішення; податкові вимоги; індивідуальні податкові консультації; інші рішення та дії податкового органу, наказ податкового органу про проведення, продовження, припинення перевірки; дії (акти) податкового органу, що порушують права та законні інтереси платника податків (податкового агента, представника платника податків, банку).

Передусім слід окреслити, які саме адміністративні справи у податкових спорах (з інших питань, що стосуються податків), розглядаються в адміністративних судах України:

А) в загальному порядку адміністративного судочинства за зверненням платників податків (податкових агентів, представників платників податків) відповідно до ст. 5 КАС України:

1) справи про визнання протиправним та нечинним нормативно-правового акта чи окремих його положень (зокрема, рішень про місцеві податки і збори, наказів Міністерства фінансів України, з питань, що належать до компетенції контролюючих органів (п. 19⁻².1.2. ПК України);

2) справи про скасування повідомлення-рішення контролюючого (податкового / митного) органу, іншого індивідуального акта чи окремих його положень (або суми податкового боргу, що визначена в податковій вимозі (п. 60.1.4. п. 60.1 ст. 60 ПК України), сум грошових зобов'язань, що

виникли у зв'язку з тим, що не надіслано технічним адміністратором або методологом відповіді про результати перевірки повідомлення про технічну та/або методологічну помилку (п. 42-1.11 ст. 42-1 ПК України), рішення про застосування податкової застави щодо припинення податкової застави) (93.1.3 п. 93.1 ст. 93 ПК України) в інших випадках);

3) визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від вчинення певних дій (зокрема оскарження дій за проведення перевірки (перевірок) платника податків (пп. 102.3.2 п. 102.3 ст. 102 ПК України));

4) визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії, зокрема в частині відшкодування ПДВ;

5) встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень, зокрема податкового чи митного органу;

б) прийняття судом одного з рішень, зазначених у пунктах 1-4 ч. 1 ст. 5 КАС України та стягнення з відповідача – суб'єкта владних повноважень коштів (податкового чи митного органу) на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю (розглядаються виключно за правилами загального позовного провадження, якщо сума перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб – п. 4 ч. 4 ст. 12 КС України);

Б) в загальному порядку адміністративного судочинства за зверненням податкових (митних) органів, які відповідно до ч. 4 ст. 5 КАС України мають право звернутися до адміністративного суду виключно у випадках, визначених Конституцією та законами України:

1) про арешт коштів рахунку/електронному гаманці платника податків (пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20, пп. 94.6.2 п. 94.6 ст. 96 ПК України);

2) про звернення стягнення податкового боргу на кошти державного органу чи органу місцевого самоврядування, в управлінні якого перебуває

таке державне (комунальне) підприємство або його майно (п. 96.3 ст. 96 ПК України);

3) про вилучення в дохід держави (конфіскацію) алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, без наявності марок акцизного податку (для винесення постанови про їх вилучення) (п. 228.3 ст. 228 ПК України);

4) щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами (пп. 20.1.30 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

5) щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін (пп. 20.1.36 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

6) звертатися до суду із заявою про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів у випадках, передбачених цим Кодексом (пп. 20.1.38 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

7) щодо застосування санкцій, пов'язаних із заборонаю організації і проведення азартних ігор на території України (пп. 20.1.40 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

8) щодо визнання осіб пов'язаними (пп. 20.1.40-1 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

9) щодо вилучення в дохід держави (конфіскацію) пального або спирту етилового, транспортних засобів, ємностей та обладнання (у разі виявлення фактів, зазначених в ст. 228 ПК України) (пп. 20.1.40-2 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

10) справи щодо розкриття інформації про наявність та рух коштів/електронних грошей на рахунках/електронних гаманцях платника податків надається в обсягах більших, ніж передбачено п. 73.3 ст. 73 ПК

України банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей (73.4 ПК України);

11) справи щодо стягнення з дебіторів платника податку, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи (пп. 20.1.35 п. 20.1 ст. 20, п. 95.22 ст. 95 ПК України);

В) в порядку спрощеного провадження в порядку адміністративного судочинства можливий розгляд щодо справ незначної складності, в т.ч. типових справ, та інших справ для яких пріоритетним є швидке вирішення справи, окрім тих, які розглядаються виключно за правилами загального провадження відповідно до ч. 6 ст. 12 КАС України, зокрема:

1) за зверненням суб'єкта владних повноважень:

а) припинення за зверненням суб'єкта владних повноважень (п. 4 ч. 6 ст. 12 КАС України):

i) припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців;

ii) скасування державної реєстрації припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців;

iii) скасування державної реєстрації змін до установчих документів (пп. 20.1.37 п. 20.1 ст. 20, п. 67.2 ст. 67 ПК України);

б) справи щодо стягнення грошових сум, які ґрунтуються на рішеннях податкового органу, щодо яких завершився встановлений КАС України строк оскарження (п. 7 ч. 6 ст. 12 КАС України);

2) за зверненням платників податків (податкових агентів):

а) щодо оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що не перевищує ста розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб (п. 6 ч. 6 ст. 12 КАС України);

б) щодо оскарження нормативно-правових актів, за винятком випадків, визначених КАС України;

Г) в порядку окремого (не позовного) провадження, за заявою податкових та митних органів відповідно до ст. 283 КАС України [120] щодо:

1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках/електронних гаманцях платника податків (в межах, що визначені в п. 20.1.31 та 20.1.32 п. 20.1. ст. 20 ПК України, у випадках, що передбачені у п. 89.4 ст. 89 та п. 94.1 ст. 91 ПК України, на строк, не більше двох місяців (п. 94.1 ст. 91 ПК України) разом з клопотанням про “заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу” п. 89.4 ст. 89 ПК України);

2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків;

3) надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі (пп. 20.1.34-1 п. 20.1 ст. 20, п. 95.3 ст. 95 ПК України);

4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим;

5) стягнення коштів за податковим боргом (пп. 20.1.34 п. 20.1 ст. 20, п. 95.3 ст. 95 ПК України, в т.ч. у випадку, зазначеному у п. 87.11 ст. 87 ПК України);

б) зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на податковий орган (пп. 20.1.35-1 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

7) встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України [120] (у разі несплати протягом 240 календарних днів з дня вручення платнику податків податкової вимоги суми податкового боргу, що перевищує 1 мільйон гривень (пп. 20.1.35-2 п. 20.1 ст. 20; п. 87.13 ст. 87 ПК України)) [176]. Відповідно до ч. 1 ст. 268 КАС України у цих справах щодо подання позовної заяви (заяви) “суд негайно повідомляє відповідача та інших учасників справи шляхом направлення тексту повістки до електронного кабінету, а за його відсутності – кур’єром або за відомими суду номером телефону, факсу, електронною поштою чи іншим технічним засобом зв’язку” [120].

Слід зазначити, що в окремих випадках спори, що стосуються питань податків, судовий розгляд яких ініціює податковий орган, можуть бути предметом господарського судочинства. Так, відповідно до пп. 20.1.39 п. 20.1 ст. 20 ПК України контролюючі органи мають право звертатися до суду із заявами про порушення справ про банкрутство [176]. Відповідно до абз. 11 ч. 1 ст. 1 Кодексу України з процедур банкрутства, кредитором виступає юридична або фізична особа, а також контролюючий орган, уповноважений відповідно до Податкового кодексу України здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування у межах своїх повноважень [121]. Так, відповідно до ч. 6 ст. 12 Господарського процесуального кодексу України (ГПК України) “господарські суди розглядають справи про банкрутство у порядку, передбаченому цим Кодексом для позовного провадження, з урахуванням особливостей, встановлених Законом України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” [80]. Однак, на сьогодні вже діє Кодекс України з процедур банкрутства, в статтях 45-47 якого визначено порядок звернення кредиторів із вимогами до боржника у

справі про банкрутство та порядок розгляду судом відповідних заяв. Саме в ст. 162, 164 та 172 ГПК України визначено перелік документів та інших доказів, що додаються до заяви [80]. Згідно з ч. 2 ст. 164 Господарського процесуального кодексу України позивач зобов'язаний додати до позовної заяви всі наявні в нього докази, що підтверджують обставини, на яких ґрунтуються позовні вимоги (якщо подаються письмові чи електронні докази позивач може додати до позовної заяви копії відповідних доказів) [80]. Доказами вжиття заходів щодо стягнення (погашення) податкового боргу, неустойки з ЄСВ є рішення суду про стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу, що набрало законної сили, інкасові доручення для примусового стягнення коштів у дохід бюджету в рахунок погашення податкового боргу та докази вжиття відповідних заходів щодо отримання заборгованості за процедурою, передбаченою Податковим кодексом України.

В ході здійснення судочинства у господарських судах сторони також можуть звертатися до способів альтернативного вирішення спорів, зокрема в ч. 5 ст. 196 ГПК України закріплено, що під час розгляду справи по суті суд сприяє примиренню сторін [80], а в ч. 7 ст. 46 ГПК України закріплено, що сторони можуть примиритися, у тому числі шляхом медіації, на будь-якій стадії судового процесу [80].

Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 182 ГПК України у підготовчому засіданні суд “з’ясовує, чи бажають сторони укласти мирову угоду, провести позасудове врегулювання спору шляхом медіації, передати справу на розгляд третейського суду, міжнародного комерційного арбітражу або звернутися до суду для проведення врегулювання спору за участю судді» [80]. Так само, відповідно до п. 2 ч. 2 ст. 180 КАС України в підготовчому засіданні суд з’ясовує, чи бажають сторони вирішити спір шляхом примирення, провести позасудове врегулювання спору шляхом медіації або звернутися до суду для проведення врегулювання спору за участю судді” [120].

У п. 1 Рекомендації № R (86) 12 Комітету Міністрів РЄ «Щодо заходів з попередження і зменшення надмірного робочого навантаження в судах» визначаються заходи щодо сприяння примиренню сторін як поза судовою системою, так і до чи в ході судового провадження [229], серед яких передбачена процедура примирення, що проводиться до судового провадження, та інші способи врегулювання спорів поза рамками судового провадження [229].

Також у Рекомендації Rec (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи міститься заклик до держав задля сприяння доступу до правосуддя заохочувати до використання примирення та посередництва при вирішенні адміністративних спорів [225]. На жаль, в Законі України «Про судоустрій та статус суддів» засада сприяння мирному врегулюванню спорів до числа засад судочинства не віднесена [214], проте в КАС України закріплено можливість врегулювання спору мирним шляхом під час розгляду справи (п. 4 ч. 9 ст. 139, ч. 3 ст. 185 КАС України), що може відбуватися шляхом примирення, в тому числі шляхом медіації, та врегулювання спору за участю судді (п. 2 ч. 1 ст. 180 КАС України) [120].

Думки вчених з приводу можливості використання примирення як інструменту мирного врегулювання спорів, що походить з цивільного права, щодо сфери публічних правовідносин (включаючи податкові спори) різняться. Так, одну групу складають вчені, які заявляють про неготовність до звернення до таких процедур. Друга група вважає не лише можливим, але і необхідним впровадження інституту примирення у публічних спорах, але з певними обмеженнями. Так, Л. Юхтенко зазначає, що запровадження процедури досудового врегулювання спору відповідає тенденції сучасного розвитку економіки, змінам концепції спілкування органів влади з громадянами та суб'єктами господарювання [293, с. 110], а також зазначає, що «наявні труднощі практичного застосування правового інституту

“примирення сторін” в адміністративному судочинстві є більш надуманими, ніж реальними”, які можуть бути подолані [294, с. 89].

Ряд вчених вважають, що причиною декларативного існування інституту “примирення сторін” є незацікавлене ставлення до нього адвокатів та представників, а також пасивне ставлення судді до цього процесу згідно з положеннями КАС України [294, с. 86]. На сьогодні в практиці судів все частіше відбувається ухвалення рішень, якими затверджуються угоди заяви про примирення, а отже процедура примирення перестає бути декларативною.

В Італії, до прикладу, судове примирення можливе за наявності незавершеного судового процесу і може бути запропоноване не пізніше першого слухання як кожною стороною, так і суддею першої інстанції [4]. Сторонам надається строк не більше 60 днів для того, щоб вони могли виробити пропозицію про мирову угоду в позасудовому порядку, яку суддя перевіряє на наявність процесуальних повноважень, дотримання предмету в попередньої скарги та умов прийнятності примирення.

В Україні примирення сторін адміністративного (в т.ч. податкового) спору відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 180 КАС України може відбуватися без посередника (в формі перемовин, що відбуваються між сторонами) або за участю медіатора (в формі проведення позасудового врегулювання спору шляхом медіації) [120]. Ці форми примирення відбуваються поза судом, в той час як сторони адміністративного (в т.ч. податкового) спору мають і третю можливість – врегулювання спору за участю судді (що є предметом нашого дослідження в підрозділі 3.2). Хоч сторони і досягають примирення поза судом, якщо вони виявили намір досягти примирення ще в підготовчому засіданні, то у разі примирення сторін відповідно до ч. 4 ст. 183 КАС України умови такого примирення потребують ухвалення в формі судового рішення, що проводиться в порядку, встановленому ст. 190 КАС України [120].

Кожна з форм примирення має свої особливості, однак в КАС України закріплено наступні загальні засади примирення:

1) суд з'ясовує ще у підготовчому засіданні чи бажають сторони вирішити спір шляхом примирення чи бажають провести позасудове врегулювання спору шляхом медіації (п. 2 ч. 1 ст. 180 КАС України);

2) за клопотанням сторін суд зупиняє провадження у справі на час, необхідний їм для примирення (ч. 2 ст. 190 КАС України). В п. 4 ст. 236 КАС України закріплено, що звернення має бути від обох сторін і в ньому має бути зазначено строк, необхідний сторонам для проведення примирення (в т.ч. шляхом медіації);

3) примирення сторін (у т.ч. шляхом медіації), може відбуватися на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі (ч. 5 ст. 47 КАС України) а також у будь-який час до закінчення апеляційного провадження (ч. 1 ст. 314 КАС України);

4) сторони шляхом примирення (в т.ч. медіації) можуть повністю або частково врегулювати спір на підставі взаємних поступок (ч. 1 ст. 190 КАС України);

5) примирення сторін може відбуватися в певних межах:

а. стосуватися лише прав та обов'язків сторін (ч. 1 ст. 190 КАС України);

б. умови примирення сторін:

- не можуть виходити за межі предмета спору (ч. 1 ст. 190 КАС України);

- не можуть порушувати прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб (п. 5 ч. 2 ст. 45, ч. 1, п. 1 ч. 6 ст. 190 КАС України), їх свободи (ч. 6 ст. 47 КАС України);

- не можуть суперечити інтересам особи – сторони спору, яку представляє законний представник (п. 2 ч. 6 ст. 190 КАС України);

- не можуть суперечити закону (ч. 6 ст. 47, ч. 1 та п. 1 ч. 6 ст. 190 КАС України);

- не можуть бути невиконуваними (п. 1 ч. 6 ст. 190 КАС України);

- не можуть виходити за межі компетенції суб'єкта владних повноважень (ч. 1 ст. 190 КАС України);

б) умови примирення сторони податкового спору викладають у заяві про примирення сторін, які може бути викладено: а) у формі єдиного документа, підписаного сторонами; б) у формі окремих документів: заяви однієї сторони про умови примирення та письмової згоди іншої сторони з умовами примирення (ч. 3 ст. 190 КАС України);

7) суд до ухвалення судового рішення у зв'язку з примиренням: а) сторін роз'яснює сторонам наслідки такого рішення; б) перевіряє, чи не обмежені представники сторін у праві вчинити відповідні дії (ч. 4 ст. 190 КАС України). Судова практика показує, що суд перевіряє чи не виходить за межі компетенції суб'єкт владних повноважень ухвалюючи умови примирення, а також чи належними уповноваженими представниками сторін підписано заяву про примирення [276];

8) якщо умови примирення не відповідають вимогам, що встановлені передусім в ч. 6 ст. 190 та ч. 6 ст. 47 КАС України, суд постановляє ухвалу про відмову у затвердженні умов примирення і продовжує судовий розгляд (п. 2 ч. 6 ст. 190 КАС України);

9) якщо умови примирення сторін відповідають встановленим в КАС України вимогам, вони затверджуються ухвалою суду, якою суд одночасно закриває провадження у справі (ч. 5 ст. 190 КАС України), якщо це відбулося під час апеляційного провадження, то суд апеляційної інстанції постановляє ухвалу відповідно до вимог статей 189 та 190 КАС України, якою визнається нечинним судове рішення суду першої інстанції та закриває провадження у справі (ч. 2 ст. 314 КАС України), аналогічно суд діє якщо сторони примирилися у будь-який час до закінчення касаційного розгляду

(ч. 2 ст. 348 КАС України);

10) якщо відбулось закриття провадження у справі повторне звернення до суду зі спору між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав не допускається (ч. 2 ст. 239 КАС України);

11) ухвала про затвердження умов примирення, яка є виконавчим документом та має відповідати вимогам до виконавчого документа встановленим законом, виконується сторонами в порядку і строки, які нею визначені (ч. 1, 2 ст. 191 КАС України).

Відзначимо, що в законодавстві існує нечіткість стосовно можливості звертатися до процедури примирення (в т.ч. шляхом медіації) сторони спору, в інтересах якої діє представник. Як зазначено вище, в КАС України закріплено, що суд перевіряє, чи не обмежені представники сторін у праві вчиняти дії, спрямовані на примирення (ч. 4 ст. 190 КАС України), і якщо дії законного представника суперечать інтересам особи, яку він представляє, то суд постановляє ухвалу про відмову у затвердженні умов примирення (п. 2 ч. 6 ст. 190 КАС України). Однак, відповідно до ч. 1 ст. 54 КАС України органи та особи, які визначені у ст. 53 КАС України, а це “органи та особи, яким законом надано право звертатися до суду в інтересах інших осіб”, які “звертаються до адміністративного суду в інтересах інших осіб” не мають права “закінчувати справу примиренням”. Вказане положення взагалі позбавляє не лише законних представників, а й представників за довіреністю, звертатися до процедури примирення, в тому числі і медіації. Отже, на сьогодні у ході вирішення податкових спорів в межах адміністративного судочинства, стороною яких є неповнолітні особи, або інші особи, що перебувають під опікою чи піклуванням, від імені яких діють їх представники, правовий статус яких окреслено в ст. 19 ПК України, не може бути застосована процедура примирення (в т.ч. медіація). Вважаємо, що положення ч. 1 ст. 54 та ч. 4, 6 ст. 190 КАС України слід узгодити.

Погоджуємося і з позицією В. Тильчик, який вважає недоліком законодавства «нормативну невизначеність процедур примирення, контролю суду за примиренням, визначення обставин, які порушують права чи охоронювані законом інтереси третіх осіб, відсутність стадії оцінки умов для примирення та відповідності їх закону чи компетенції суб'єкта владних повноважень, строки примирення» («час, необхідний для примирення»), «підстави та умови розірвання письмової згоди на примирення сторін» тощо [262, с. 17].

Актуальним і важливим для впровадження процедури примирення та позасудової медіації в адміністративній справі (з питань податкового спору), що є предметом адміністративного судочинства, вважаємо є питання повернення судового збору, оскільки зокрема медіація є платною послугою. Зазначимо, що відповідно до ч. 1 та 2 ст. 142 КАС України у разі вирішення справи шляхом примирення суд “у відповідній ухвалі чи рішенні у порядку, встановленому законом, вирішує питання про повернення позивачу” (скаржнику, заявнику) п'ятдесяти відсотків судового збору, сплаченого при поданні позову (апеляційної чи касаційної скарги) [120]. Якщо ж податковий спір, що став предметом адміністративного судочинства, “вирішується шляхом примирення і сторони не дійшли згоди щодо розподілу судових витрат, то кожна сторона у справі несе половину судових витрат” (ч. 1 ст. 141 КАС України) [120]. Відмітимо, що з цього приводу виникають складнощі, оскільки відповідно до п. 27 ч. 1 ст. 5 Закону України “Про судовий збір” від 08.07.2011 № 367-VI Державна податкова служба України, її територіальні органи звільнені від сплати судового збору під час розгляду справи в усіх судових інстанціях “в частині стягнення сум податкового боргу, заборгованості зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” [213], однак, в Постанові Касаційного господарського суду Верховного суду від 04.10.2023 у справі № 910/8316/20 [186], судом викладено правову позицію, згідно з якою податкові органи не

звільнені від сплати судового збору за подання заяви з грошовими вимогами до боржника у справі про банкрутство (неплатоспроможність). Але судовий збір є лише однією складовою судових витрат, до яких належать й інші витрати, пов'язані з розглядом справи (ч. 1 ст. 132 КАС України), що зазначені в ч. 3 ст. 132 КАС України [120].

А отже, потребує законодавчого вирішення питання про допустимі межі домовленостей в процедурі примирення (в т.ч. шляхом медіації) щодо розподілу судових витрат, зокрема компетенції з взяття зобов'язання щодо виплати частини судових витрат за рахунок коштів Державного бюджету України. Таке повноваження (право) контролюючого (податкового) органу, так само як і повноваження ініціювати та погоджуватися на процедуру примирення на попередньому слуханні адміністративної справи у податковому спорі чи на будь-якій стадії судового процесу, також має бути закріплене в ст. 20 ПК України.

Важливою умовою заяви про примирення є її відповідність закону, тобто законності. О. Боднарєнко зазначає, що законність, як принцип вирішення податкового спору, ґрунтується на таких вимогах:

- «юрисдикційні органи не мають права відмовити у вирішенні податкового спору, якщо розв'язання таких віднесено законом до їх компетенції, і таке звернення здійснене особою у встановлених законом формі й порядку;

- сторони спору, юрисдикційний орган та інші учасники справи в ході його вирішення повинні реалізовувати свої права та виконувати обов'язки у межах і в порядку, визначених законом;

- вимоги закону не можуть підмінятися міркуваннями розумності чи корисності. Єдиною підставою обґрунтованого невиконання законодавчих положень під час вирішення податкового спору є невідповідність принципу верховенства права» [52, с. 247].

Не менш важливою засадою є те, що умови примирення відповідно до ч. 1 ст. 190 КАС України “не можуть виходити за межі компетенції суб’єкта владних повноважень” [120]. Вживання терміну “компетенція” відбувається широко в законодавстві, проте його визначення на рівні закону відсутнє, що викликає потребу звертатися до доктрини публічного (адміністративного) права. Ключовим елементом компетенції є повноваження. Традиційним є погляд В. Авер’янова, який звернув увагу на те, що компетенція (права і обов’язки) є головною складовою змісту правового статусу кожного органу державної влади, що доповнюється такими важливими елементами, як його завдання, функції, характер взаємозв’язків з іншими органами (як за “вертикаллю”, так і за “горизонталлю”), місце в ієрархічній структурі органів виконавчої влади, порядок вирішення установчих і кадрових питань [64, с. 247]. Н. Якимчук зазначає, що в широкому значенні до компетенції відносять права і обов’язки, повноваження, функції, завдання, предмет відання, правові обмеження, що накладаються на суб’єкта, наділеного відповідним правовим статусом [296, с. 111]. М. Іллічов вказує на органічність взаємозв’язку в змісті управлінської діяльності функцій і державно-владних повноважень (прав і обов’язків), виражених у компетенції суб’єктів управління [108, с. 97–98]. Отже суд має аналізувати не лише наявність повноважень і їх реалізації («сферу відання»), а й інші складові компетенції суб’єкта владних повноважень та уповноваженого його представника на підписання заяви про примирення, включення до неї певних умов примирення тощо.

Важливим чинником законності (відповідності закону) повноважень суб’єкта владних повноважень, зокрема податкового органу, які мають дискреційний характер. Власне повноваження на здійснення примирення також належить до числа дискреційних. Поняття дискреційних повноважень висвітлене, зокрема, у Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № R(80)2 від 11.03.1980 р., де під ними пропонується розуміти

повноваження, які “адміністративний орган, приймаючи рішення, може здійснювати з певною свободою розсуду, тобто, коли такий орган може обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за даних обставин” [227].

В п. 1.6 Методології проведення антикорупційної експертизи, що затверджена наказом Міністерства юстиції України від 24.04.2017 № 1395/5, закріплено, що дискреційними повноваженнями є “сукупність прав та обов'язків органів державної влади та місцевого самоврядування, осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, що надають можливість на власний розсуд визначити повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, яке приймається, або можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів управлінських рішень, передбачених нормативно-правовим актом, проектом нормативно-правового акта» [196]. В п. 2.4 вказаної Методології визначено ознаки дискреційних повноважень [196].

Оцінюючи умови примирення, суддя, як зазначено в Постанові Верховного Суду від 10.09.2019 р. оцінює дотримання органом державної влади меж дискреційних повноважень, встановлених законом, а також дотримання процесуальних норм, які ставлять бар'єри на шляху довільного використання владних повноважень. Оцінюючи рішення (в т.ч. умови примирення, вкладені в спільній заяві про примирення), яке є результатом реалізації суб'єктом владних повноважень дискреційного характеру у питаннях, віднесених до його компетенції, суд перевіряє, чи відповідає таке рішення вимогам, закріпленим у частині другій статті 2 КАС України, зокрема, чи прийнято воно обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення (вчинення дії); безсторонньо (неупереджено); з урахуванням права особи на участь у процесі прийняття рішення [184]. Практикою ЄСПЛ вироблено ряд принципів і тестів (маркерів), які становлять для суддів орієнтири під час

судового контролю за реалізацією дискреційних повноважень адміністративними органами.

Насправді інститут примирення передбачає можливість реалізації органами державної влади дискреційних повноважень, що містять в собі корупціогенні ризики, ризики порушення публічних інтересів (в т.ч. майнових), ризики порушення прав третіх осіб (держави, територіальних громад) або допущення нерівного ставлення до платників податків чи порушення принципу соціальної справедливості оподаткування [247, с. 725–726]. А тому судовий контроль умов заяви про примирення та їх затвердження є важливою правовою гарантією недопущення перевищення меж дискреційних повноважень.

З цього приводу В. Бевзенко звертає увагу на саме те, що “досягнення примирення між сторонами в адміністративній справі унеможливорює здійснення правової оцінки рішень, дій чи фактів бездіяльності суб’єктів владних повноважень, захисту, відновлення чи визнання порушених (оспорюваних) суб’єктивних прав, свобод, законних інтересів публічного характеру” [44]. Це на думку вченого, “сприяє приховуванню фактів прийняття (вчинення) суб’єктом владних повноважень рішень, дій чи бездіяльності, що суперечать умовам, що закріплені в ч. 3 ст. 2 КАС України, тобто засадам (принципами) адміністративного судочинства, а також уникненню суб’єктами владних повноважень відповідальності за рішення, дії чи бездіяльність, які їм не відповідають зазначеним умовам [120], а також зазначає, що в подальшому такі порушення можуть набути системний характер.

Окремим із спеціальних різновидів інституту примирення сторін адміністративної справи з питань податкового спору є медіація. В п. 2 ч. 1 ст. 180 КАС України закріплено право сторін «провести позасудове врегулювання спору шляхом медіації». Проведення медіації з метою врегулювання спору, що відбувається після моменту подання позовної заяви

(скарги, заяви) до адміністративного суду прийнято називати «присудовою медіацією».

Присудову медіацію введено в ряді держав світу і лише нещодавно із прийняттям Закону України “Про медіацію” запроваджено і в Україні. Зокрема в Словенії відповідно до ст. 45 Закону про адміністративний спір сторони можуть укласти угоду перед основним слуханням адміністративного спору в суді і якщо певна правова ситуація в публічно-правовому спорі не охоплена Законом про адміністративний спір, то адміністративний суддя розглядаючи мирову угоду між сторонами, має використовувати положення цивільного законодавства щодо альтернативного вирішення спору [4].

Питання закріплення за органами державної влади повноважень з примирення (підписання заяви про примирення як спільного документу сторін спору) є предметом ряду досліджень і з цього приводу сформовано ряд важливих підходів. Зокрема, одні притримуються позиції щодо неможливості застосування медіації в податкових справах (О. Муза [163]), інші навпаки визнають за можливе здійснення медіації в адміністративних справах з питань податкових спорів (З. Красілова [113]).

Досліджуючи доречність впровадження позасудових способів вирішення податкових спорів, Ю. Ковальова обґрунтовувала потребу імплементації на рівні закону інституту податкової медіації тим, що такий позасудовий процес сприяє реальній сплаті податків і зборів, а також забезпечує спокій сторін, імунітет від майбутніх перевірок, економію часу та інше [119, с. 127]. Вона також наголошує, що “важливо не лише закріпити існування процедури податкової медіації на папері, а й детально прописати усі положення, такі як стадії, підстави, права та обов’язки сторін, акредитацію медіаторів тощо, з метою забезпечення прозорості, відкритості застосування такого способу вирішення податкових спорів, щоб платники

податків були впевнені та довіряли медіаторам, а не ставилися до них лише як до посередників для спілкування з податковими органами” [119, с. 127].

Становленню присудової медіації у податкових спорах в Україні сприяє позитивна (ефективна) практика зарубіжних держав, зокрема, Сінгапуру, Великобританії, США, Нідерландів та інших держав.

Так, використання процедур медіації в Нідерландах при врегулюванні податкових спорів розпочалася з 2004 року і на сьогодні розглядається як досить ефективна, оскільки дала можливість зменшити кількість судових розглядів справ з питань податків [133, с. 20]. Немедіабельними в Нідерландах визнаються справи, предметом яких є кримінально каране діяння [95].

Присудова медіація в світі функціонує в двох моделях: а) зовнішня (за якої суддя передає справу на розгляд професійному медіатору, якого обирають сторони); б) внутрішня (за якої проводять медіацію працівники суду, а саме працівниками апарату суду, помічниками судді чи медіаторами, які працюють у центрі медіації, що функціонує при суді. Медіація, яка здійснюється суддею має назву “судова медіація”).

С. Сулейменова зазначає, що роль медіатора полягає у створенні умов для самостійного знаходження сторонами рішення у своєму спорі [259, с. 50].

Головні функції медіації в адміністративному судочинстві А. Андреев окреслює як основні напрями впливу на суспільні відносини для компромісного вирішення публічно-правового спору без проходження обов’язкових стадій адміністративного процесу [41, с. 157], тобто це більш гнучка процедура.

Присудова медіація як правовий феномен та спосіб реалізації права людини на справедливий суд виступала предметом наукових досліджень ряду вчених, зокрема Н. Грень [81], О. Заверухи [100] та інших. Питання запровадження до вітчизняного законодавства інституту медіації, зокрема

звернення до неї з метою врегулювання спору, що є предметом адміністративного судочинства висвітлюються у працях таких дослідників, як В. Балух, Г. Єрмоєнко, З. Красіловська, А. Лиско, О. Муза, В. Свириденко, Л. Юхтенко та інших.

Предметом медіації у податкових спорах, розгляд яких здійснюється в порядку адміністративного судочинства, не можуть бути немедіабельні податкові спори (види яких окреслені нами в підрозділі 2.4 дисертаційного дослідження), а також відповідно до ч. 1 ст. 190 КАС України спори, які виходять за межі предмету спору, що окреслений в позовній заяві.

Також предметом медіації не можуть бути спори, що не можуть бути предметом примирення, що зазначені вище у цьому підрозділі. Сторони спору обирають медіатора з реєстру сертифікованих медіаторів, тому важливим питанням є формування належних компетентностей шляхом впровадження спеціалізованого навчання проведення медіації у публічних спорах, та зокрема податкових, та формування Реєстру медіаторів у податкових спорах (про що ми зазначали в підрозділі 2.4).

Медіабельними є податкові спори про право, розгляд яких особа ініціює шляхом подання адміністративного позову в порядку оскарження дій та рішень податкових органів, актів податкової перевірки, а також податкові спори, не окреслені в ст. 283 КАС України, які ініціюються зверненням до суду податкового органу в порядку загального провадження, зокрема про надання дозволу на арешт коштів платника податків. Відповідачем в адміністративній справі є суб'єкт владних повноважень, якщо інше не встановлено цим Кодексом (ч. 4 ст. 46 КАС України). Платники податків (податкові агенти, представники податків, банки) як громадяни України, іноземці чи особи без громадянства, громадські об'єднання, юридичні особи та інші приватні особи, можуть бути відповідачами в адміністративному суді лише за адміністративним позовом

суб'єкта владних повноважень [120], в той же час позивачем може бути як приватний суб'єкт, так і суб'єкт владних повноважень.

Загалом на медіацію поширюються загальні вимоги примирення, закріплені в КАС України, проте є і спеціальні положення, зокрема:

1) у підготовчому засіданні суд може оголосити перерву якщо сторони домовилися провести позасудове врегулювання спору шляхом медіації (п. 5 ч. 6 ст. 181 КАС України), шляхом подання звернення обох сторін з клопотанням про надання їм часту для примирення шляхом медіації із зазначенням необхідного строку її проведення (п. 4 ч. 1 ст. 236 КАС України), в такому разі суд зупиняє провадження у справі на необхідний час (ч. 2 ст. 190 КАС України) [120];

2) якщо сторони не дійшли примирення, медіатор не може бути допитаний як свідок, оскільки зобов'язаний зберігати в таємниці відомості, що були довірені йому в зв'язку з наданням послуг медіації під час проведення позасудового врегулювання спору (про такі відомості) (п. 2 ч. 1 ст. 66 КАС України) [120], що відповідає такій zasadі медіації, як принцип конфіденційності, що закріплений в Законі України "Про медіацію" [203].

Отже, основними рисами інституту зовнішньої присудової медіації є: 1) здійснюється за згодою сторін; 2) сторони самостійно обирають медіатора; 3) є формою примирення; 4) проводиться із призупиненням судового провадження (за клопотанням сторін) або без такого; 5) проводиться на будь-якій стадії судового провадження до прийняття рішення; 6) медіатор забезпечує процедуру медіації, не має права надавати рекомендації чи вказівки сторонам; 7) сторони самостійно схвалюють угоди за результатами медіації предметом умови примирення в формі заяви про примирення; 8) рішення не може виходити за межі питань предмету спору.

3.2. Правове регулювання процедури врегулювання податкових спорів за участю судді

Важливим етапом судової реформи в Україні, спрямованої на гарантування права на доступ до ефективного судочинства, а також з метою розвантаження судів і стимулювання становлення більш дешевих і менш формалізованих способів врегулювання спорів [202], було прийняття Закону України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України» від 03.10.2017 р. № 2147-VIII [194], яким було впроваджено інститут врегулювання спорів за участю судді.

Такий спосіб врегулювання спорів запроваджений в ряді зарубіжних держав, зокрема в Австралії, Болгарії, Німеччині, Норвегії, Хорватії та інших [260, с. 566]. Процедура врегулювання спору за участі судді часом визначається як судова медіація, зокрема у Німеччині є судді-медіатори, які пройшли обов'язкове навчання медіації, а, наприклад, в Канаді, процедура визначається як “досудове врегулювання за допомогою судді” [260, с. 566]. Відмітимо, що в Сінгапурі судді-медіатори не беруть участь в судових засіданнях, а спеціалізуються лише на медіації [260, с. 566].

Врегулювання спорів за участю судді є предметом ряду наукових досліджень, які проводили, зокрема, М. Грень [81], А. Лесько [145] та інших. Більш спеціалізоване питання, а саме врегулювання податкових спорів за участю судді є предметом досліджень, зокрема Ю. Оніщик [168], Т. Бережної та В. Грабовського [46], О. Заверухи [100] та інших.

Вчені відзначають, що врегулювання спору за участі судді є способом альтернативного вирішення спорів, за якого відбувається саме врегулювання спору за участю третьої нейтральної особи, якою виступає суддя. На думку І. Татулич здійснення такої функції не може розглядатися як здійснення правосуддя [260, с. 566]. Завданням судді, який здійснює врегулювання, на

його думку, є «забезпечення процедури перемовин та затвердження мирової угоди, а також слідкування за тим, щоб сторони не зловживали процесуальними правами» [260, с. 566].

На сьогодні тривають наукові дискусії та напрацьовані такі підходи щодо правової природи інституту врегулювання спору за участю судді:

1) різновид медіації, а саме: а) “присудової”, яка є самостійною моделлю медіації, що інтегрована в судову систему – М. Грень [81, с. 85], «судової» – О. Можайкіна [162, с. 177-178]. Такий підхід на сьогодні у зв'язку з прийняттям Закону України «Про медіацію» втратив актуальність, оскільки медіація в п. 4 ч. 1 ст. 1 цього Закону визначена позасудовою процедурою, яку забезпечує виключно медіатор (медіатори) [203];

2) самостійний вид примирних процедур (О. Тиханський), який має темпоральні межі, здійснюється суддею, який розглядає справу, сприяє мирному врегулюванню сторонами спору, який може пропонувати сторонам можливий шлях мирного врегулювання спору [265, с. 38.], Ю. Притика [191, с. 55];

3) гібридна примирна процедура, відмінна від медіації (Л. Романадзе) [245].

В ст. 55 Конституції України закріплено гарантію права кожної особи на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [132].

Важливою гарантією права на доступ до ефективного судочинства є те, що відповідно до п. 2 ч. 2 ст. 180 КАС України в підготовчому засіданні суд з'ясовує бажання сторін вирішити спір одним з наступних шляхів: а) вирішити спір шляхом примирення; б) провести позасудове врегулювання спору шляхом медіації; в) звернутися до суду для проведення врегулювання спору за участю судді [120]. Таким чином законодавець чітко відмежував три «присудових» способи альтернативного вирішення спорів.

Якщо примирення, в тому числі шляхом медіації, може бути проведене і заявлено про його результати на будь-якій стадії судового процесу, то врегулювання спору за участю судді відповідно до ч. 1 ст. 184 КАС України «проводиться за згодою сторін до початку розгляду справи по суті» [120].

Вирішення судом спорів, що виникають з податкових правовідносин, у сфері публічно-правових відносин в порядку адміністративного судочинства, що врегульований КАС України відбувається шляхом проведення наступних етапів: 1) підготовча частина судового розгляду справи, предметом якої є податковий спір; 2) розгляд справи, щодо спору виникає в сфері податків, по суті; 3) судові дебати; 4) ухвалення і проголошення відповідного судового рішення (постанови або ухвали) по справі, що виникає з податкових правовідносин.

На думку Н. Кучерука, відсутність можливості використати право на врегулювання спору за участю судді після розгляду справи по суті, тобто на етапі судових дебатів, є недоліком законодавства [142], що звужує межі застосування цього способу альтернативного вирішення спорів.

В п. 6 ч. 1 ст. 236 КАС України закріплено, що суд зупиняє провадження у справі в разі прийняття рішення про врегулювання спору за участю судді - до припинення врегулювання спору за участю судді.

Також слід окреслити випадки, за яких проведення врегулювання спорів за участю судді не допускається:

1) в адміністративних справах, визначених гл. 11 розділу II КАС України (за винятком справ, визначених ст. 267 КАС України (справах за адміністративними позовами про примусове відчуження земельної ділянки, інших об'єктів нерухомого майна, що на ній розміщені, з мотивів суспільної необхідності), та типових справ) (п. 1 ч. 2 ст. 184 КАС України) [120]. Зауважимо, що гл. 11 встановлює особливості провадження в справах щодо оскарження нормативно-правових актів органів виконавчої влади (ст. 264 КАС України), а також містить статтю 283 КАС України, яка встановлює

особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів, а отже, спори в таких справах не підлягають процедурі врегулювання спору за участю судді [120];

2) у випадку вступу у справу третьої особи, яка заявляє самостійні вимоги щодо предмета спору (п. 2 ч. 1 ст. 184 КАС України) [120].

Також нагадаємо, що відповідно до пп. 20.1.39 п. 20.1 ст. 20 ПК України контролюючі органи мають право звертатися до суду із заявами про порушення справ про банкрутство [176]. Справи про банкрутство є предметом господарського судочинства відповідно до ч. 6 ст. 12 ГПК України. Порядок проведення процедури врегулювання спору за участю судді врегульований главою 4 ГПК України, де передбачено, що проведення врегулювання спору за участю судді не допускається у спорах (справах) “про відновлення платоспроможності боржника чи визнання його банкрутом” (п. 1 ч. 2 ст. 186 ГПК України) [80].

Дослідники відмічають, що залишається неврегульованим значне коло питань, пов'язаних із процедурою розгляду та вирішення податкових спорів, зокрема щодо визначення предмета оскарження, меж та способів доказування, реалізації окремих процесуальних дій та інше [156, с. 284].

Однак є обмеження щодо застосування процедури врегулювання за участю судді і в межах адміністративного судочинства. Так, з огляду на п. 1 ч. 2 ст. 184 та ст. 264 КАС України, не можуть бути предметом врегулювання за участю судді податкові спори, предметом яких є нормативно-правові акти, зокрема постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України з питань оподаткування, узагальнені консультації, накази Державної податкової служби України, що мають характер нормативно-правових актів або інші нормативно-правові акти з питань оподаткування, інших питань, підконтрольних податковим органам.

Передусім зазначимо, що в позовній заяві позивач викладає свої вимоги щодо предмета спору та їх обґрунтування (ч. 1 с. 160 КАС України),

зокрема зміст позовних вимог і виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги (п. 4 ч. 5 ст. 160 КАС України) [120]. Окрім цього, до позовної заяви приватні суб'єкти додають їх копії, а також копії доданих до позовної заяви документів відповідно до кількості учасників справи (ч. 2 ст. 161 КАС України), а якщо подається позовна заява суб'єктом владних повноважень, зокрема податковим або митним органом, такий суб'єкт зобов'язаний додати до позовної заяви доказ надіслання листом з описом вкладення іншим учасникам справи копій позовної заяви та доданих до неї документів (ч. 2 ст. 161 КАС України) [120]. Однак, важливо відмітити, що позовна заява повертається позивачеві, якщо він “не надав доказів звернення до відповідача для судового врегулювання спору у випадках, в яких законом визначено обов'язковість досудового врегулювання, або на момент звернення позивача із позовом не вплив визначений законом строк для досудового врегулювання спору” (п. 4 ч. 4 ст. 169 КАС України) [120]. На сьогодні законом не встановлено обов'язкові випадки досудового врегулювання податкових та митних спорів, а тому це положення слід враховувати в разі запровадження таких правил.

Натомість суб'єкт владних повноважень подає адміністративний позов (ч. 5 ст. 46 КАС України), разом з яким він “зобов'язаний додати до позовної заяви доказ надіслання листом з описом вкладення іншим учасникам справи копій позовної заяви та доданих до неї документів” (ч. 2 ст. 161 КАС України) [120].

Відповідно до п. 14 ч. 2 ст. 180 КАС України суддя в підготовчому засіданні суд “встановлює строки та порядок врегулювання спору за участю судді за наявності згоди сторін на його проведення”, а в ч. 1 ст. 185 КАС України закріплено, що про проведення процедури врегулювання спору за участю судді “суд постановляє ухвалу”, якою вирішується “питання про зупинення провадження у справі” [120].

Забезпечує проведення процедури врегулювання спору за участю судді здійснюється суддею, який здійснював підготовку справи до розгляду, навіть, якщо права підлягає колегіальному розгляду (ч. 2 ст. 185 КАС України) [120].

До принципів процедури врегулювання спору за участю судів належать:

1) добровільності (вільної згоди сторін), що закріплений в ч. 1 ст. 184, п. 14 ч. 2 ст. 180 КАС України, а в ч. 7 ст. 181 КАС України, зазначено, що згода учасників справи має бути письмовою “якщо під час підготовчого судового засідання вирішені питання” [120];

2) конфіденційності, що закріплений в ч. 7 ст. 186 КАС України, а саме в ній закріплено, що “інформація, отримана будь-якою із сторін, а також суддею під час проведення врегулювання спору, є конфіденційною”, а “під час проведення врегулювання спору за участю судді протокол наради не ведеться та не здійснюється фіксування технічними засобами” [120]. В ч. 9 ст. 186 КАС України уточнено, що забороняється також “використовувати портативні аудіотехнічні пристрої, а також здійснювати фото- і кінозйомку, відео- та звукозапис” [120]. За порушення вказаного правового положення настає адміністративна відповідальність відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 149 КАС України в формі штрафу [120];

3) нейтральності та неупередженості судді як посередника (арбітра), що проявляється в тому, що суддя, який забезпечує процедуру незацікавлений в тому чи іншому вирішенні спору, незалежності від будь-якої із сторін, цей принцип належить до загальних засад здійснення судочинства;

4) гнучкості та неформалізованості порядку здійснення процедури врегулювання спору за участю судді, оскільки в КАС України не закріплено стадії та вимог до проведення процесу, лише в ч. 1 ст. 186 КАС України зазначено, що проводиться в формі нарад (спільних та закритих), що можуть відбуватися у режимі відео конференції в порядку, визначеному КАС

України. І. Татулич зазначає, що цей принцип “дає змогу дійти сторонам до компромісного взаємоприйняттого вирішення спору” [120];

5) самовизначення сторін, а саме відповідно до ч. 3 ст.188 КАС України сторони досягають примирення, а в ч. 1 ст. 190 КАС України закріплено, що сторони можуть врегулювати спір повністю або частково на підставі взаємних поступок [120].

Вчені виділяють й інші принципи врегулювання спору за участю судді, наприклад, принцип неконфронтаційного порядку, що обумовлює відсутність необхідних елементів процесуальної форми та судової атрибутики процедури.

Строк проведення процедури врегулювання адміністративного (в тому числі податкового) спору за участю судді закріплений в ч. 1 ст. 187 КАС України і визначається як “розумний строк”, що не перевищує “тридцяти днів з дня постановлення ухвали про її проведення”, який не підлягає продовженню (ч. 2 ст. 187 КАС України) [120].

Процедура проводиться за правилами, що закріплені в ст. 186 КАС України у формі спільних та закритих нарад [120].

Спільні наради проводяться суддею за участю усіх сторін, їх представників (ч. 1 ст. 186 КАС України) та, в разі потреби, перекладача (ч. 8 ст. 186 КАС України) [120]. На початку проведення першої спільної наради суддею роз’яснюються: мета, порядок проведення процедури врегулювання спору за участю судді, права та обов’язки сторін.

Закриті наради проводяться за ініціативою судді окремо з кожною із сторін (ч. 1 ст. 186 КАС України) і під час їх проведення суддя має право звертати увагу відповідної сторони на судову практику в аналогічних спорах, та, що є відмінною ознакою цієї процедури, “пропонувати стороні та (або) її представнику можливі шляхи мирного врегулювання спору” (ч. 5 ст. 186 КАС України) [120].

Можливі шляхи врегулювання спору може відповідно до ч. 4 КАС України запропонувати суддя і в ході спільних нарад [120], проте суддя згідно ч. 6 ст. 186 КАС України під час проведення процедури врегулювання спору “не має права надавати сторонам юридичні поради та рекомендації, надавати оцінку доказів у справі.” [120]. А отже, суддя може вказувати “шляхи вирішення спору”, але не може “надавати поради і рекомендації”. Це вказує на те, що суддя має володіти конфліктологічною технікою, технологіями переговорів щоб не перейти межі вказаної заборони, коли звертає увагу сторін на можливі шляхи вирішення спорів (варіанти, альтернативи, працюючи з інтересами та потребами).

Кожна із сторін може припинити зазначену процедуру шляхом подання заяви про припинення врегулювання спору за участю судді (п. 1 ч. 1 ст. 188 КАС України) [120], оскільки інше би суперечило принципу вільної згоди сторін. Суддя також може припинити процедуру за інших підстав, до яких належать: а) закінчення строку врегулювання спору за участю судді (п. 2 ч. 1 ст. 188 КАС України); б) «затягування процедури врегулювання спору будь-якою зі сторін» (п. 3 ч. 1 ст. 188 КАС України), що може свідчити про зловживання правами; в) у разі «досягнення сторонами примирення та звернення до суду із заявою про примирення або звернення позивача до суду із заявою про залишення позовної заяви без розгляду або в разі відмови позивача від позову чи визнання позову відповідачем» (п. 4 ч. 1 ст. 188 КАС України) [120].

Отже, результативне завершення процедури врегулювання спору за участю судді можливе шляхом досягнення сторонами примирення, умови якого сторони викладають у “заяві про примирення” вимоги до оформлення якої закріплені в ч. 3 ст. 190 КАС України, а саме вона може бути оформлена в один із таких способів: 1) у формі єдиного документа, підписаного сторонами; 2) у формі окремих документів: а) заяви однієї сторони про умови примирення; б) письмової згоди іншої сторони з умовами примирення [120].

Суддя до ухвалення судового рішення дає сторонам роз'яснення щодо наслідків такого рішення, а також перевіряє, чи достатньо у сторін повноважень для їх підписання, а саме чи “не обмежені представники сторін у праві вчинити відповідні дії” (ч. 3 ст. 190 КАС України) [120].

Це важливо щодо податкових спорів, оскільки посадова особа податкового органу, що діє від його імені, має бути уповноважена не лише представляти його в суді, а й ініціювати процедуру врегулювання спору за участі судді чи погоджуватися на її проведення, а також на подання заяви про примирення. Крім того, відповідно до ч. 1 ст. 190 КАС України “умови примирення не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб'єкта владних повноважень”, однак можуть виходити за межі предмета спору, “якщо такі умови примирення не порушують прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб” [120].

Також важливим аспектом є те, що умови примирення сторін затверджуються ухвалою суду (ч. 5 ст. 190 КАС України), якою закривається провадження у справі. Але суддя не може допустити затвердження умов примирення (постановляючи ухвалу про відмову у затвердженні умов примирення), якщо одну зі сторін примирення представляє її законний представник, дії якого суперечать інтересам особи, яку він представляє, або якщо умови примирення суперечать закону чи порушують права чи охоронювані законом інтереси інших осіб або є невиконуваними (ч. 6 ст. 190 КАС України) [120], що свідчить про те, що суддя може здійснювати функції “судового контролю” за діями (рішеннями) посадової особи податкового органу – законного її представника, що є важливою гарантією недопущення порушення публічних інтересів в сфері оподаткування. Але, оскільки процедуру врегулювання спору та формування заяви про примирення супроводжує суддя, ймовірність не затвердження умов примирення цим суддею значно менша, ніж заяви, що сформована та подана за результатами процедури примирення чи за результатами проведення медіації.

Поступово в Україні напрацьовується позитивна практика врегулювання податкових спорів, зокрема, 12.03.2018 р. було прийнято увалу у справі № 809/1290/17, якою затверджено умови примирення та закрито провадження. В Ухвалі зазначено, що згідно зі заявою про примирення сторони домовилися про те, що фізична особа-підприємець (позивач) частково відмовляється від позовних вимог до ГУ ДФС в Україні в частині скасування ППР, вимоги про сплату боргу (недоїмки) та рішень про застосування штрафних санкцій та гарантує сплатити грошові зобов'язання у сумі 550578,09 грн., а відповідач частково визнає позовні вимоги в частині скасування ППР у сумі 448 611,45 грн. [269, с. 97].

У випадку недосягнення сторонами мирного врегулювання спору відповідно до ч. 3 ст. 185 КАС України за наслідками проведення врегулювання спору повторне проведення врегулювання спору за участю судді не допускається. Постановлена суддею ухвала про припинення врегулювання спору за участю судді (у строки, закріплені в ч. 3 ст. 188 КАС України), якою одночасно вирішується питання про поновлення провадження у справі, оскарженню не підлягає (ч. 2 ст. 188 КАС України) [120].

Важливо, що в разі припинення врегулювання спору за участі судді з інших підстав як досягнення сторонами примирення, справа передається на розгляд іншому судді (ч. 4 ст. 188 КАС України) [120], при цьому суддя, який брав участь в процедурі врегулювання, “не може брати участі в розгляді цієї справи по суті або перегляді будь-якого ухваленого в ній судового рішення” (ч. 4 ст. 37 КАС України) [120]. Винятком є ситуація, коли проведення врегулювання спору за участю судді було ініційовано суддею, але одна із сторін заперечила проти його проведення ще “до закінчення встановленого судом в ухвалі про відкриття провадження у справі строку” (ч. 4 ст. 37 КАС України). Зважаючи на цю обставину вважаємо, що перелік підстав припинення процедури врегулювання спору за участю судді, що визначені в

ст. 188 КАС України слід доповнити з метою її приведення у відповідність до ч. 4 ст. 37 КАС України такою підставою як «заперечення сторони проти проведення процедури врегулювання спору за участю судді до закінчення встановленого судом в ухвалі про відкриття провадження у справі строку».

Отже, основними рисами інституту врегулювання спору, зокрема податкового, за участю судді є та, що воно: 1) здійснюється за згодою сторін; 2) проводиться суддею, який діє не в якості судді, а в ролі посередника (арбітра), і не може, якщо досягти врегулювання не вдається, в подальшому розглядати справу як суддя; 3) є формою примирення; 4) проводиться до розгляду справи по суті; 5) сторони не можуть обирати суддю, який проводить процедуру; 6) проводиться з дотриманням принципу вільної згоди сторін, самовизначення сторін, конфіденційності; 7) в разі результативного проведення ухвалюються умови примирення сторін, які затверджуються суддею (після їх перевірки їх законності та відповідності публічним інтересам чи інтересам іншої сторони, яку представляє законний представник), або сторони повертаються до судового розгляду справи.

Врегулювання податкового спору за участю судді є самостійною процедурою примирення, яка відбувається в межах судового розгляду, врегульована нормами адміністративного процесуального законодавства, здійснюється з дотриманням спеціальних принципів, з метою примирення сторін та спрямована на спрощення процесуального порядку розгляду та вирішення адміністративних та інших публічних, в тому числі податкового характеру, справ.

Також, враховуючи те, що до законодавства, яке регулює цивільний процес, господарський процес, процес адміністративного судочинства та кримінальних процес впроваджено положення щодо мирного врегулювання спорів як окремий напрям, вважаємо за доцільне викласти ч. 1 ст. 2 Закону України “Про судоустрій та статус суддів” в наступній редакції “1. Суд, здійснюючи правосуддя на засадах верховенства права, забезпечує кожному

право на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також мирне врегулювання спорів”.

Висновки до розділу 3

З'ясовано, що далеко не всі справи, що є предметом адміністративного судочинства можуть бути врегульовані шляхом примирення, в тому числі проведення медіації. Так, не можуть бути предметом примирення (в т.ч. шляхом медіації) справи, що розглядаються в порядку окремого (не позовного) провадження, за заявою податкових та митних органів, в зв'язку з відсутністю спору. В окремих випадках спори, що стосуються питань податків, судовий розгляд яких ініціює податковий орган, можуть бути предметом господарського судочинства (справи про банкрутство). В ході здійснення судочинства у господарських судах сторони також можуть звертатися до процедур примирення чи медіації. В Україні примирення сторін адміністративного спору може відбуватися без посередники або за участю медіатора (в формі проведення позасудового врегулювання спору шляхом медіації).

Примирення сторін може відбуватися в певних межах: стосуватися лише прав та обов'язків сторін; умови примирення сторін чітко обмежені в ст. 190 КАС України), умови примирення сторони податкового спору викладають у заяві про примирення сторін (у формі єдиного документа, чи окремих документів) та набувають правового значення після затвердження судом. Кожна з форм примирення має свої особливості. Ініційована в межах процесу адміністративного судочинства в Україні медіація належить до числа присудових зовнішніх форм медіації, до яких залучаються медіатори з

числа незалежних спеціально підготовлених спеціалістів – медіаторів. При цьому медіація проводиться або в спеціально обладнаному приміщенні суду, або в іншому зручному для сторін місці і зберігає ознаки позасудового процесу. Сторони досягають примирення поза судом, якщо вони виявили намір досягти примирення ще в підготовчому засіданні, то у разі примирення сторін умови такого примирення потребують ухвалення в формі судового рішення. Важливою умовою заяви про примирення є її відповідність закону, тобто законності, зміст домовленостей не може виходити за межі компетенції суб'єкта владних повноважень, вони не можуть зачіпати права та законні інтереси третіх осіб чи виходити за межі предмету спору, що окреслений в позовній заяві. Повноваження суб'єкта владних повноважень на здійснення примирення належить до числа дискреційних, а тому мають бути дотримані межі їх реалізації, встановлені законом. Судовий контроль умов заяви про примирення та їх затвердження є важливою правовою гарантією недопущення перевищення меж дискреційних повноважень.

Основними рисами інституту зовнішньої присудової медіації є:

- 1) здійснюється за згодою сторін;
- 2) сторони самостійно обирають медіатора;
- 3) є формою примирення;
- 4) проводиться із призупиненням судового провадження (за клопотанням сторін) або без такого;
- 5) проводиться на будь-якій стадії судового провадження до прийняття рішення;
- 6) медіатор забезпечує процедуру медіації, не має права надавати рекомендації чи вказівки сторонам;
- 7) сторони самостійно схвалюють угоди за результатами медіації предметом умови примирення в формі заяви про примирення;
- 8) рішення не може виходити за межі питань предмету спору.

В законодавстві існує нечіткість стосовно можливості звертатися до процедури примирення (в т.ч. шляхом медіації) сторони спору, в інтересах якої діє законний представник, а тому положення ч. 1 ст. 54 та ч. 4, 6 ст. 190 КАС України слід узгодити. Потребує законодавчого вирішення також питання про допустимі межі домовленостей в процедурі примирення (в т.ч. шляхом медіації) щодо

розподілу судових витрат, зокрема компетенції з взяття зобов'язання щодо виплати частини судових витрат за рахунок коштів Державного бюджету України. Таке повноваження (право) контролюючого (податкового) органу, так само як і повноваження ініціювати та погоджуватися на процедуру примирення на попередньому слуханні адміністративної справи у податковому спорі чи на будь-якій стадії судового процесу, також має бути закріплене в ст. 20 ПК України.

Вважаємо за доцільне викласти ч. 1 ст. 2 Закону України “Про судоустрій та статус суддів” в наступній редакції “1. Суд, здійснюючи правосуддя на засадах верховенства права, забезпечує кожному право на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також мирне врегулювання спорів.

Зазначено, що врегулювання спорів за участю судді є самостійним видом примирних процедур, способом альтернативного вирішення спорів, що має чітко окреслені часові межі, здійснюється суддею, який розглядає справу, як нейтральним посередником, який сприяє мирному врегулюванню сторонами спору, відповідно до передбачених в законі стадій в формі відкритих та закритих нарад. Не допускається проведення врегулювання спорів за участю судді в порядку адміністративного судочинства щодо справ за зверненням податкових та митних органів відповідно до ст. 283 КАС України, а також у випадку вступу у справу третьої особи, яка заявляє самостійні вимоги щодо предмета спору. Проведення процедури врегулювання спору за участю судді в порядку господарського судочинства не допускається у спорах (справах) про відновлення платоспроможності боржника чи визнання його банкрутом. Не можуть бути предметом врегулювання за участю судді податкові спори, предметом яких є нормативно-правові акти (п. 1 ч. 2 ст. 184 та ст. 264 КАС України), зокрема

постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України з питань оподаткування, узагальнені консультації, накази Державної податкової служби України, що мають характер нормативно-правових актів або інші нормативно-правові акти з питань оподаткування, інших питань, підконтрольних податковим органам. До принципів процедури врегулювання спору за участю судів належать: добровільності, конфіденційності, нейтральності та неупередженості судді як посередника; 4) гнучкості та неформалізованості порядку здійснення процедури; 5) самовизначення сторін. Суддя в межах процедур може вказувати “шляхи вирішення спору”, але не може “надавати поради і рекомендації”, а отже має володіти конфліктологічною технікою, технологіями переговорів. Результативне завершення процедури врегулювання спору за участю судді можливе шляхом досягнення сторонами примирення, умови якого сторони викладають у “заяві про примирення”, яка потребує затвердження ухвалою суду. Особливістю є те, що умови примирення не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб’єкта владних повноважень, однак можуть виходити за межі предмета спору, “якщо такі умови примирення не порушують прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб” (ч. 1 ст. 190 КАС України).

Перелік підстав припинення процедури врегулювання спору за участю судді, що визначені в ст. 188 КАС України доцільно, з метою її приведення у відповідність до ч. 4 ст. 37 КАС України, доповнити такою підставою як «заперечення сторони проти проведення процедури врегулювання спору за участю судді до закінчення встановленого судом в ухвалі про відкриття провадження у справі строку».

Отже, основними рисами інституту врегулювання спору, зокрема податкового, за участю судді є та, що воно: 1) здійснюється за згодою сторін; 2) проводиться суддею, який діє не в якості судді, а в ролі посередника (арбітра), і не може, якщо досягти врегулювання не вдається, в подальшому розглядати справу як суддя; 3) є формою примирення; 4) проводиться до

розгляду справи по суті; 5) сторони не можуть обирати суддю, який проводить процедуру; 6) проводиться з додержанням принципу вільної згоди сторін, самовизначення сторін, конфіденційності; 7) в разі результативного проведення ухвалюються умови примирення сторін, які затверджуються суддею (після їх перевірки їх законності та відповідності публічним інтересам чи інтересам іншої сторони, яку представляє законний представник), або сторони повертаються до судового розгляду справи. Врегулювання податкового спору за участю судді є самостійною процедурою примирення, яка відбувається в межах судового розгляду, врегульована нормами адміністративного процесуального законодавства, здійснюється з дотриманням спеціальних принципів, з метою примирення сторін та спрямована на спрощення процесуального порядку розгляду та вирішення цивільних справ.

Також, враховуючи те, що до законодавства, яке регулює цивільний процес, господарський процес, процес адміністративного судочинства та кримінальних процес впроваджено положення щодо мирного врегулювання спорів як окремий напрям, вважаємо за доцільне викласти ч. 1 ст. 2 Закону України “Про судоустрій та статус суддів” в наступній редакції “1. Суд, здійснюючи правосуддя на засадах верховенства права, забезпечує кожному право на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, а також мирне врегулювання спорів.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження зроблено такі узагальнення, висновки та рекомендації щодо вдосконалення правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів:

1. Можливість звернення до альтернативних способів вирішення публічних спорів, в тому числі податкових, із дотриманням балансу публічних та приватних інтересів впливає з положень ч. 6 ст. 55 Конституції України, правовою гарантією захисту прав людини. Розвиток механізмів альтернативного вирішення податкових спорів обумовлений становленням України як правової держави, утвердженням принципу верховенства права, зокрема таких його елементів як законність та визначеність права, а також принципів податкового законодавства, та потребою запобігання виникненню податкових спорів та підвищення ефективності та справедливості здійснення правосуддя. Податковий конфлікт набуває рис податкового спору, коли сторони податкових правовідносин проявляють активно свою правову позицію, зауважують на правові суперечності щодо предмету спору, заявляючи про свої права, інтереси та законні потреби, захищаючи їх.

Податковий спір є формою прояву наявного податково-правового конфлікту, між сторонами податкових відносин принаймні одна з яких є суб'єктом владних повноважень, що проявляється в формі матеріального охоронного правовідношення та обумовлений конфронтацією публічних та приватних інтересів в сфері оподаткування, об'єктом якого можуть бути правові суперечності щодо прав і обов'язків сторін, з питань оподаткування, меж компетенції податкових та митних органів в сфері адміністрування податків і зборів, реалізації податкового обов'язку чи інших обов'язків та прав платниками податків, їх представниками, податковими агентами, банками чи розмежування податкової юрисдикції між Україною та іншими державами, які діють в особі уповноважених податкових (митних) органів.

Податкові спори за територіальним критерієм поділяються на внутрішньодержавні та транскордонні. За суб'єктним складом податкові спори розмежовуються залежно від комбінації суб'єктів податкових відносин, між якими виник податковий конфлікт, однією із сторін якого є суб'єкт владних повноважень.

Альтернативні способи вирішення податкових спорів є формою забезпечення взаємодії між їх сторонами з метою забезпечення збалансованого та справедливого оподаткування. В правовій державі метою та пріоритетом врегулювання податкового спору має бути не утвердження публічного інтересу, а досягнення збалансованого та справедливого оподаткування, балансу їх законних інтересів, подальшої взаємодії та взаємодовіри, «відновної» філософії здійснення правосуддя.

З огляду на динаміку податкового конфлікту способи альтернативного вирішення податкових спорів можуть бути застосовані: 1) в період латентного податкового конфлікту (зокрема, процедура розгляду заперечень до акту перевірки, процедура попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 2) в період відкритого податкового конфлікту (може бути застосовано більшість способів АВС). В виконання сторонами прийнятого в результаті вирішення податкового спору (в порядку адміністративного чи судового оскарження) чи його врегулювання (із застосуванням способів альтернативного врегулювання спору), а також контроль за цим процесом уповноваженими суб'єктами.

2. Альтернативні способи вирішення спорів належать до числа досудових та присудових способів врегулювання правових спорів неюрисдикційного характеру, окремі з яких відповідно до положень закону можуть отримати обов'язковий характер, є сукупністю передбачених на рівні законів неформалізованих процедур (прийомів і методів) позасудового чи присудового вирішення чи врегулювання податкових спорів, в результаті застосування яких сторони досягають порозуміння та/або укладають

взаємоприйнятну угоду, спрямовану на вирішення або врегулювання податкових конфліктів без залучення юрисдикційних органів, що здійснюються в межах, закріплених на рівні закону, базуються на взаємних поступках, досягненні компромісу та консенсусу сторін спору, що ухвалюється сторонами спору в формі угоди (спільної заяви про примирення) та затверджується (приймається, погоджується) відповідно до закону податковим (митним) органом або судом.

Застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів є формою права на захист і не може слугувати засобом уникнення своїх зобов'язань або верховенства права, не може призводити до порушення прав та інтересів третіх осіб чи невиконання чітко визначених положень податкового законодавства, повинно поважати принципи рівності платників податків та неупередженості та права сторін, а також дозволяти судовий перегляд. Закріплення на рівні закону податкової медіації чи іншого способу альтернативного вирішення податкового спору як обов'язкового досудового способу врегулювання спорів не суперечитиме Конституції України і принципам медіації.

На підставі аналізу підходів, вироблених у правовій науці до класифікації способів АВС, згруповано види альтернативних способів вирішення податкових спорів, до яких звертаються суб'єкти податкових відносин у різних державах світу та Україні в наступні групи: 1) квазісудові процедури (арбітраж (арбітражна комісія чи арбітражний суд); комбінований арбітраж (медіація-арбітраж, арбітраж-медіація-арбітраж); 2) процедури залучення до врегулювання спору незалежного посередника: посередництво; звернення до омбудсмена (Уповноваженого Верховної ради України з прав людини та Ради бізнес-омбудсмена); медіація; консиліація; міні-суди (зокрема, процедури двостороннього та багатостороннього взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 3) переговорні процедури без залучення посередника

(примирення, процедура «розгляду заперечень» до акта перевірки; процедура одностороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 4) присудові способи врегулювання спорів (конференції (наради, зокрема наради щодо врегулювання спору за участю судді, примирення сторін адміністративного спору; присудової медіації); колаборативні та партисипативні процедури); 5) дорадчо-консультативні (спрощений суд присяжних, рання нейтральна оцінка; незалежна оцінка фактів (звернення до судового експерта); нейтральна оцінка (звернення до експерта з питань права).

Кожен із способів альтернативного вирішення спорів має свою специфіку і може бути застосований щодо окремих груп спорів, однак не всі з них застосовні в сфері вирішення публічних спорів в Україні. В практиці вироблено і на рівні законодавства багатьох держав закріплено різноманітні способи альтернативного вирішення спорів, до яких звертаються як при вирішенні спорів приватно-правового характеру, так і щодо врегулювання публічних спорів, в тому числі податкових. Кожен із способів альтернативного вирішення спорів має свою специфіку і може бути застосований щодо окремих груп спорів.

3. В кожній з держав світу сформовано власний досвід впровадження процедур альтернативного вирішення спорів, а обмін та поширення кращих практик та закріплення в національному праві інших держав сприяло формуванню міжнародних та європейських стандартів впровадження використання альтернативного вирішення спорів з метою вирішення спорів публічно-правового, зокрема і податково-правового, характеру.

Найбільш розвиненою в зарубіжних державах є практика звернення до процедур альтернативного вирішення спорів з метою врегулювання передусім спорів приватно-правового характеру. Лише згодом розвиток та поширення практики вирішення приватно-правових спорів шляхом звернення до способів альтернативного вирішення спорів, спонукало

закріплення в законодавстві держав Європи можливості (права, повноваження) звернення сторін публічно-правових спорів до окремих способів альтернативного вирішення спорів.

Особливий характер публічно-правових правовідносин обумовлений імперативним характером впливу на суспільні відносини норм публічного права, оскільки хоча б одна із сторін реалізує владні повноваження, здійснює публічно-владні управлінські функції, її поведінка обмежена компетенцією та не може виходити за межі встановлених законодавством їх повноважень. А тому досвід зарубіжних держав свідчить: що особливістю альтернативних способів вирішення публічних спорів є те, що можливість звернення до них, в тому числі публічної медіації (медіації в публічно-правових спорах) та інших форм примирення, обумовлена наявністю захищеного законом публічного інтересу в спірних правовідносинах, який не дозволяє учасникам, зокрема суб'єкту владних повноважень, діяти «на власний розсуд». Досвід держав світу, кращі практики застосування способів альтернативного вирішення як приватних, так і публічних (в т.ч. податкових) спорів, дав можливість формувати європейські та міжнародні стандарти, що закріплюють принципи, засади та підходи, якими мають керуватися держави, впроваджуючи різні способи альтернативного вирішення спорів в власному національному законодавстві, Зокрема, в Керівних принципах Європейської комісії з питань ефективності правосуддя Ради Європи (СЕРЕJ) (2007)¹⁵ закріплено окремі такі засади, та визначено основні засоби альтернативного вирішення спорів, які пропонується запровадити, і акцентовано, що «адміністративним органам належить давати згоду на застосування існуючого альтернативного методу розв'язання спору, коли цього вимагає приватна сторона, крім випадків, коли така процедура суперечить публічному інтересу або приватна особа зловживає нею».

Досвід зарубіжних держав свідчить, що для вирішення податкових спорів може бути застосовано багатий інструментарій альтернативного

вирішення податкових спорів. Окремий досвід Україна вже перейняла, але актуальним є питання запровадження спеціалізованої податкової медіації, а тому актуальним є питання обрання вже напрацьованої в інших державах моделі функціонування інституції, що об'єднуватиме медіаторів, її взаємодії з податковими та судовими органами, закріплення спеціалізованих правових засад податкової медіації та стандарту процедури медіації у податкових спорах. В практиці зарубіжних держави застосовується ряд способів альтернативного вирішення податкових спорів, зокрема переговори в тому числі за участі Бізнес-омбудсмена (Угорщина), примирення (Словацька Республіка, Австралія), врегулювання податкового спору (примирення) за участю судді (Естонія), нейтральна оцінка (Австралія) та інші. Загалом законодавчі засади та практика звернення до медіації в ході розгляду публічних спорів активно розвиваються в Австрії, Великобританії, Греції, ФРН, Бельгії, Нідерландах, Італії, Греції та Литві, Люксембурзі, де предметом медіації можуть бути спори з питань податків. Досить часто медіацію в податкових спорах проводять на етапі адміністративного оскарження незалежні службовці (служби) податкових органів (Великобританія, Австралія, Бразилія, Бельгія), і значно рідше із залученням незалежних медіаторів, яких обирають сторони. На етапі судового розгляду справи у податковому спорі її може бути призупинено на період проведення медіації, яка забезпечується: 1) незалежним медіатором, який включений до відповідного реєстру/переліку держателем якого є: а) суд (Нідерланди, США, Австралія); б) певне міністерство, зокрема Міністерство юстиції чи інший уповноважений орган (Польща, Нідерланди); 2) службові особи суду (присудова медіація під егідою судді) або рідше судді (Норвегія); 3) незалежні агенції (асоціації), що взаємодіють з податковими органами та судами (Франція, Данія, Грузія); 4) судді (Фінляндія, Естонія). Обов'язковим способом АВС для вирішення спорів медіацію визначено лише в окремих

держав, зокрема в Італії в сфері цивільних, земельних та господарських спорів) та у Великобританії (в т.ч. щодо податкових спорів).

4. Основними рекомендованими державам стандартами застосування способів АВС щодо публічних, в тому числі податкових, спорів, що закріплені в документах Ради Європи є: сприяння застосування способів АВС як шляху полегшення доступу до правосуддя, застосування форм примирення та медіації як досудових, так і під час здійснення судочинства (Рекомендації № R (81) 7); доступності й ефективності арбітражу, запровадження примірювальних процедур, які не виключають можливості звернення до суду, звернення до мирного чи договірною вирішення справи як обов'язку із додержання професійної етики юриста (Рекомендації № R (86) 12), застосування не «репресивної», а «відновної» філософії здійснення правосуддя; (Рекомендація № 6 R (87) 18); закріплення як базових засад та принципів медіації: готовність сторін, добровільність, добросовісність сторін, дотримання критеріїв медіабельності спорів, конфіденційність, неформальність, неупередженість медіатора, взаємоповага, а також рекомендовано сприяти медіації у кримінальних справах (Рекомендація № R (99) 19); широке використання альтернативних способів урегулювання адміністративних спорів як засобу наближення адміністративні органів до громадськості, а саме таких як: внутрішній перегляд, примирення, медіація, урегулювання шляхом переговорів та арбітражу, як у рамках судової та адміністративної процедур, так і в позасудовій формі, поєднання принципів прозорості та конфіденційності при їх застосуванні, неупередженості й нейтральності суб'єктів, які у них беруть участь, незастосування їх як способів ухилення від виконання зобов'язань або верховенства права, можливість закріплення обов'язковості примирення чи медіації як обов'язкових, можливості за результатами їх проведення анулювати адміністративний акт, здійснити його відкликання або внесення до нього змін з підстав доцільності або законності (Рекомендація № R (2001) 9),

призупинення строку давності на період застосування способів АВС, забезпечення доступності адміністративної медіації, кваліфікації медіаторів та забезпечення ними якості процесу (Керівні принципи для кращого виконання існуючої Рекомендації R (2001) 9 Ради Європи), дотримання медіаторами етичних норм (Європейський кодекс поведінки для надавачів послуг в сфері медіації (2018)).

Прагнення України адаптувати своє законодавство до стандартів і вимог ЄС обумовлює врахування низки регіональних стандартів проведення медіації, оскільки у більшості документів Ради Європи та ЄС медіація визнається ефективним методом розв'язання спорів і відповідних правовий інститут наполегливо розвивається передусім за рахунок формування норм “м'якого права”. Саме Рекомендація РЄ Rec (2001) 9 про альтернативні методи розв'язання спорів між адміністративними органами і приватними сторонами на сьогодні виступає основним документом, імплементація положень якого до законодавства держав Європи дає можливість розвитку інституту публічної медіації, та розвивати такий її напрям як податкова медіація. Сучасний світ характеризується взаємопроникненням правових систем і юридичних інструментів, а досвід податкових органів багатьох європейських країн із активного використання медіації при розгляді податкових спорів має стати не лише обґрунтуванням внесення наступних змін як до Закону України “Про медіацію”, Кодексу про адміністративне судочинство України та Податкового кодексу України, а й дати поштовх до розроблення на рівні Ради Європи відповідних регіональних стандартів проведення процедури податкової медіації.

В праві ЄС закріплено як напрям розвитку рівня свободи зобов'язання держав-членів щодо створення альтернативних позасудових процедур вирішення спорів, необхідність впровадження та дотримання Європейського кодексу етики медіаторів. Вимоги щодо застосування АВС закріплені в таких документах як: Директива ЄС “Про деякі аспекти посередництва (медіації) в

цивільних і комерційних справах” 2008/52/ЄС, Європейський кодекс поведінки для медіаторів (ЄС). Конвенція ЄС про усунення подвійного оподаткування у зв’язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (Арбітражна конвенція ЄС) 90/463/ЄЕС та Переглянутий кодекс поведінки ЄС 2009/C322/01 від 30.12.2009 р. “Для ефективної імплементації Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв’язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств” які в сукупності утворюють правові використання процедури взаємного узгодження у відносинах між державами-членами ЄС, так і іншими державами, які визнали такі стандарти.

Впровадження способів АВС відповідає шістнадцятій Цілі сталого розвитку ООН оскільки сприяє розбудові миролюбного і всеохопного суспільства задля сталого розвитку, забезпечення всім доступу до правосуддя і створення ефективних, підзвітних та інклюзивних інституцій на всіх рівнях. Основні стандарти медіації в приватних спорах, закріплені в таких документах ООН, як: Модельний закон про міжнародні погоджувальні комерційні процедури, Конвенції «Про міжнародні угоди за результатами медіації», Конвенція ООН «Про міжнародні угоди за результатами медіації» (Сінгапурська конвенція медіації); стандарти аудиту, закріплені в Нью-Йоркській Конвенції 1958 р.. Засади застосування способів АВС щодо міждержавних і публічних спорів відповідно до Статуту ООН, МПГПП вважаються такими, яких держави мають дотримуватися і у внутрішньому праві. Зобов’язанням держав відповідно до документів ОБСЄ, зокрема Гельсінського Заключного акту Наради з безпеки і співробітництва в Європі (1975), є ставлення до медіації як до способу запобігання чи припинення місцевих, регіональних чи міжнародних конфліктів.

5. Процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure, MAP) є механізмом вирішення податкових спорів між двома чи більше країнами і передбачена в ПК України, двосторонніх податкових угодах або конвенціях про уникнення подвійного оподаткування, а також в Модельній

податковій конвенції ОЕСР і на сьогодні розглядається як новітній спосіб захисту прав платника податків та окремий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів. Процедура взаємного узгодження є інструментом взаємодії платників податків і контролюючих (податкових) органів, що спрямований як на запобігання виникненню податкових спорів, так і на їх вирішення, якщо виникають ситуації пов'язані із тлумаченням та застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування. Процедура взаємного узгодження (MAP) спрямована також на запобігання та вирішення спорів між договірними державами в сфері оподаткування щодо меж їх податкової юрисдикції.

В Україні функція здійснення процедури взаємного узгодження покладена на Міністерство фінансів України. У платника податків (резидента і нерезидента) є право звернутися до процедури взаємного узгодження відповідно до міжнародних договорів України в ряді випадків, зокрема: 1) в разі виникнення ситуації подвійного оподаткування; 2) щодо проведення пропорційного коригування згідно з ст. 39 ПК України. Ініціювання такої процедури в формі подання заяви до Міністерства фінансів України можливе незалежно від використання засобів правового захисту, передбачених ПК України, однак з додержанням вимог до її застосування, що закріплені в ст. 108-1 ПК України. Основними відмінними рисами процедури взаємного узгодження – це її транскордонний характер, взаємодія контролюючих органів, спрямована на врегулювання позицій договірних держав щодо меж їх податкової юрисдикції предметом якої є дохід суб'єкта звернення – платника податків, який вважає, що дії однієї з договірних держав порушують положення Угоди про уникнення випадків подвійного оподаткування. Процедура взаємного узгодження дозволяє країнам, між якими укладена така угода або конвенція, вирішувати податкові спори, які виникають у зв'язку з тлумаченням або застосуванням положень цих угод або конвенцій.

Попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях є способом АВС, що ініціюється шляхом реалізації права великого платника податків на звернення (заяви) до Державної податкової служби України про її проведення такої процедури. Процедура попереднього узгодження може мати дві форми: 1) внутрішньодержавну (односторонню); 2) міждержавну (дво- чи багатосторонню). Стадіями процедури ПУЦ у КО дво- та багатостороннього характеру є: проведення підготовчого розгляду (факультативна стадія), проведення консультації між ДПС України та іноземним податковим органом, припинення процедури або укладення договору з платником податків за результатами процедури ПУЦ у КО. Іноземний податковий державний орган, уповноважений здійснювати адміністрування податків і зборів, залучається до процедури узгодження ціноутворення відповідно до міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування, що укладений між Україною і такою державою. Слід зазначити, що окремої статті в таких договорах (конвенціях) про уникнення подвійного оподаткування, присвячених процедурі попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (ПУЦ у КО), не має. Державна податкова служба України (ДПС) звертається до іноземного податкового органу в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

Процедура попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях передбачає, що в результаті між платником податків та контролюючим органом укладається договір, який «підписується керівником великого платника податків або його уповноваженою особою та керівником (заступником керівника) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику». Укладення договору є проявом вільного волевиявлення сторін процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях у разі досягнення ними згоди щодо предмета та положень такого договору. Процедура ПУЦ у КО спрямована на уникнути

будь-яких майбутніх податкових спорів та усунення для платника податків ризику проведення перевірок з питань трансфертного ціноутворення, донарахування податкових зобов'язань, штрафів, пені, щодо контрольованих операцій, які є предметом такого договору.

До джерел права ЄС, що регулюють процедури взаємного узгодження та ПУЦ у КО належить Конвенція ЄС про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (90/463/ЄЕС) від 20.08.1990 р. (Арбітражна конвенція ЄС), яка регулює порядок формування дорадчої комісії, уповноваженої приймати рішення рекомендаційні для держав – сторін процедури, а також Директива ЄС 2017/1852 “Про механізми вирішення податкових спорів в Європейському Союзі, спрямована на деталізацію механізму вирішення спорів щодо тлумачення та застосування двосторонніх угод про усунення подвійного оподаткування і Арбітражної конвенції ЄС, а тому в контексті євроінтеграції, є потреба приведення податкового законодавства України у відповідність до положень вказаних джерел права ЄС.

Загалом же досвід держав світу показує, що предметом процедури взаємного узгодження, що базується на положеннях міжнародних договорів, можуть також бути питання постійного представництва, тобто наявності підстав для його виникнення в іноземній компанії, а також наявності в одержувача доходу статусу бенефіціарного власника, виконання інших умов для застосування пониженої ставки тощо. Це свідчить що вказаний альтернативний спосіб вирішення податкових спорів, що включає механізм формування домовленості на міждержавному рівні розвивається і має великий потенціал для платника податків, оскільки він його ініціює і набуває справжньої суб'єктності, можливості захищати свої права транскордонно.

6. Застосування процедур арбітражу, що широко застосовуються для врегулювання спорів приватно-правового характеру, поступово впроваджується в сфері публічній, що обумовлено швидким розвитком

міжнародних інструментів усунення подвійного оподаткування та вирішення податкових спорів, та просуваються документами ОЕСР та G20, передбачені Рекомендацією Rec (2001) 9 Ради Європи як спосіб врегулювання адміністративних спорів та закріплюються на рівні двосторонніх міждержавних договорів про уникнення подвійного оподаткування, в тому числі України. Процедури міжнародного комерційного арбітражу щодо податкових спорів є незастосовними, проте при розгляді справи в суді можуть виникати обставини, за яких виникає потреба долучити до справи рішення міжнародного комерційного арбітражу, яке стосується предмету спору, однак таке рішення: не є автоматичною підставою для відступу від положень ПК України, зокрема й тих положень, що встановлюють принципи оподаткування, та можуть урахувати в окремих аспектах регулювання виконання податкового обов'язку, але лише в ситуації, коли вони не суперечать нормам ПК України, а деталізують їхні приписи в конкретній ситуації.

Спори з питань оподаткування транскордонного характеру, що виникають між контролюючими органами різних держав, предметом яких є порушення прав платників податків та/або податкового суверенітету однієї з держав можуть бути предметом міжнародного комерційного арбітражу або арбітражних комісій, якщо це закріплено в двосторонньому міжнародному договорі: 1) міжнародний комерційний арбітраж у інвестиційних спорах (інвестиційний арбітраж) – предметом спорів хоч і не прямо є і питання оподаткування, зокрема порушення державою зобов'язань щодо непідвищення ставок рентної плати, відповідно до ч. 3 ст. 8 Закону України “Про режим іноземного інвестування”, несправедливе нарахування податків (наприклад, на імпорт за відсутності імпорту – інвестиційний спір Групи компаній Philip Morris («Філіп Морріс») проти України); донарахування та подальше стягнення податкового боргу інші нові умови (питання) оподаткування, несприятливі для інвесторів (інвестиційний спір між

Джейкейікс Ойл енд Гес Піелсі, Полтава Гес Б. В., СП «Полтавська газонафтова компанія» та державою Україна); 2) арбітражна комісія, утворення якої передбачено положеннями конкретних двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування (Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування), що утворюється компетентними органами з доповненням незалежними особами з прийнятими в міжнародних відносинах процедурами арбітражу, яка формується за взаємною згодою компетентними органами обох Договірних Держав, рішення якої є обов'язковим для них; 3) арбітражна комісія, утворення та діяльність якої передбачена та врегульована Модельною податковою конвенцією (MLI) (частина VI), яка згідно ст. 19 застосовується договірними державами відповідно до угод про оподаткування (зокрема Конвенцією між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою), на які поширюється дія цієї Конвенції у випадках не результативності застосування процедури взаємного узгодження, обмеженням застосування якої є: відсутність зворотної дії в часі; припинення арбітражного процесу якщо щодо справи виносяться рішення судом або адміністративним трибуналом однієї з договірних юрисдикцій. Особливістю процедури є те, що арбітражна комісія складається з трьох незалежних членів, з яких по одному члену призначає кожен компетентний орган (якщо не призначено, то Центром податкової політики та адміністрування ОЕСР), а голова, який не може бути громадянином чи резидентом договірних держав, призначається першими двома членами; процедура є конфіденційною,

7. Інститут бізнес-омбудсмена в Україні є дієвим механізмом вирішення публічних спорів, в тому числі податкових, до основних рис якого можна віднести наступні: 1) він є в рівній мірі публічним інститутом та інститутом громадянського суспільства, оскільки його формування здійснюється «спільними зусиллями»; 2) його діяльність спрямована на вирішення конфліктів публічних та приватних інтересів; 3) він покликаний

відновлювати баланс “сил” та взаємодовіру, взаємоповагу держави та економічної складової суспільства; 4) виконує роль спеціалізованого офіційно-уповноваженого посередника, який спонукає органи державної влади та органи місцевого самоврядування належно реалізовувати їх повноваження щодо суб’єктів підприємництва з додержанням принципу верховенства права; 5) є певним запобіжником механізму реалізації державної політики в сфері економіки, який фіксує в ньому “збої” (“баги”), факти порушень чи несправедливості публічного адміністрування та активізує механізм коригування відповідної практики правореалізації, форми реалізації відповідних видів державної політики в сфері економіки чи положень актів підзаконного характеру; 6) здійснює діяльність за кожною скаргою окремо, тобто індивідуалізовано, якщо в ній є інформація щодо Недобросовісної Поведінки (тобто міститься стислий та чіткий опис її характеру) або за власною ініціативою, “якщо йому стало відомо про можливу Недобросовісну Поведінку з будь-якого джерела, в тому числі, без обмежень, із засобів масової інформації” (п. 6.1.2 Регламенту); 7) він здійснює розгляд скарги, лише за умови її відповідності вимогам відповідності (окреслені в 6.1 та 8.2 Регламенту), прийнятності (зазначені в п. 6.2, 7.2, 8.3 Регламенту), обґрунтованості (п. 9.1.3 Регламенту), належності, тобто якщо вони стосуються сфери відання (повноважень) бізнес-омбудсмена (п. 9.2.2 (“а”) Регламенту), також бізнес-омбудсмен може відхилити скаргу в ряді інших випадків, окреслених в п. 9.2.2 Регламенту (передусім її безпідставність, її розгляд одночасно в іншій інституції, відсутність проявів співпраці для належної оцінки скарги, закінчення строків давності - одного року з моменту настання події), а отже бізнес-омбудсмен кожного разу вирішує наскільки ситуація потребує його втручання базуючись на власному переконанні, принципі верховенства права, інших правових принципах, міркуваннях моралі та ідеалах справедливості; 8) він в своїй діяльності може керуватися не лише правовими нормам, а й правовими принципами, діючи

виходячи з потреби забезпечення верховенства права, належного урядування; 9) є формою правової гарантії держави захисту прав та законних інтересів суб'єктів господарювання (підприємництва), що дозволяє суб'єктам підприємництва виражати своє відношення до адміністративних актів та процедур більш відкрито; 10) здійснює свою діяльність з розгляду скарг безоплатно.

Важливим чинником подальшого вдосконалення механізму вирішення податкових спорів шляхом звернення зі скаргою до Ради бізнес омбудсмена, як одного з числа альтернативних способів вирішення податкових спорів, є закріплення статусу такого дорадчого органу при Кабінеті Міністрів України на рівні спеціального закону, а також визнання його належного функціонування однією з правових гарантій захисту державою прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, майнових прав підприємництва, та чіткого визначення правових меж реалізації бізнес-омбудсменом повноважень в цій сфері.

8. Особливості вітчизняної моделі процедури медіації, закріплені в Законі України “Про медіацію”, який поширюється на публічні відносини, а тому і на податкові спори. Відмінними рисами процедури медіації у публічних (в т.ч. податкових) спорах є: нерівноправність сторін; предметом врегулювання є саме правовий спір; недостатності згоди на її проведення сторін, оскільки необхідним є уповноваження сторони – суб'єкта владних повноважень на участь в ній; усічена конфіденційність, обумовлена відкритістю (гласністю) діяльності суб'єктів владних повноважень; участь в медіації сторони – суб'єкта владних повноважень виключно в межах його компетенції, в особі уповноваженої посадової особи. Недоліком податкового законодавства є відсутність положень в ПК України та МК України про можливість проведення медіації в податкових спорах, а також повноваження (права) у податкового та митного органів на звернення (погодження на проведення) процедури медіації.

Податкові спори можуть бути предметом медіації, однак окремі з них є немедіабельними, а саме встановлені обмеження: 1) загальні: а) медіація не проводиться у конфліктах (спорах), що впливають чи можуть вплинути на права і законні інтереси третіх осіб, які не є учасниками цієї медіації; б) спеціальні: не можуть призводити до порушення принципу рівності платників податків, чітко визначених положень податкового законодавства (в «юридично зрозумілих справах»).

Податкова медіація може мати місце як під час здійснення податкових процедур, адміністративного оскарження та судового оскарження, а тому медіабельність податкових спорів може також залежати від того, в рамках якої саме процедури звертаються до неї. Не є медіабельними відповідно до законодавства також податкові спори: 1) у медіації, що проводиться у зв'язку з адміністративним оскарженням: з питань служби в податкових та митних органах; 2) у медіації, що проводиться у зв'язку з судовим оскарженням: з питань, що виходять за межі предмету звернення.

Закріплення в КАС України можливості звернення до процедури медіації на будь-якій із стадій адміністративного судочинства, є недостатньою складовою компетенції суб'єкта владних повноважень – податкових та митних органів. Саме в спеціальному законі, що закріплює їх завдання, функції, повноваження та права, інші елементи компетенції мають бути закріплені, в тому числі повноваження (права) на входження в процедуру медіації, інших форм примирення, а також щодо звернення до інших способів альтернативного вирішення публічних (податкових) спорів. Особливості реалізації повноважень на звернення до процедури медіації можуть бути деталізовані на рівні наказу Міністерства фінансів України, в частині врегулювання методики (порядку), або на рівні постанови Кабінету Міністрів загалом щодо органів державної виконавчої влади. Отже, саме в Податковому кодексі України, а саме в ст. 19-1 та ст. 20 має бути закріплено відповідно функції та права контролюючих органів щодо звернення до

процедури медіації (досудової та присудової), інших форм примирення з метою врегулювання податкових спорів. Це обумовить визнання, зокрема, медіабельності податкових спорів за суб'єктивним складом.

В Законі України “Про адміністративну процедуру” закріплено можливість проведення примирення (спеціальною формою якого є медіація) в межах процедури адміністративного оскарження, а також КАС України передбачає можливість примирення сторін справи, в тому числі шляхом медіації. Медіація є єдиною формою примирення, що врегульована спеціальним законом – Законом України Про медіацію”, а тому впровадження податкової медіації є на порядку денному розвитку податкового адміністрування.

Критерії немедіабельності власне податкових спорів мають бути чітко визначені на рівні закону, серед них: спори предметом яких є кримінально каране діяння, оскарження дії нормативно-правового акту (його положення); спори між сторонами щодо розмежування владних повноважень (компетенції); спори, предметом яких є тлумачення положення податкового закону чи узгоджене грошове зобов'язання платника податків; спори, що виходять за межі компетенції податкового органу, відсутність у нього дискреційних повноважень (меж розсуду); податкові спори щодо предмету, який потребує доказування (встановлення юридичних фактів). Їх пропонується закріпити в ПК України та в Державному стандарті медіації у податкових спорах. Однак, вважаємо, що медіація у податкових спорах можлива у випадках, коли має місце відсутність визначеності норми податкового права (чіткості припису закону).

Впровадження обов'язкової медіації в податкових спорах наразі є передчасним. Впровадження обов'язкової податкової медіації доцільно буде здійснити лише після належного врегулювання процедури податкової медіації та компетенційних вимог до медіатора, підготовки спеціалістів

податкових органів за результатами звернення до цієї процедури за певний період часу, формування їх реєстру.

В ст. 20 ПК України та/або в ст. 56 ПК України належить закріпити право контролюючого органу укласти договір про проведення медіації та угоду за результатами проведення медіації, а також закріпити за керівником податкового органу повноваження щодо прийняття рішення про звернення до процедури медіації, проте межі таких дискреційних повноважень мають бути також закріплені.

Зазначимо, угода за результатами проведення медіації має набути вагу публічно-правового договору, яким узгоджено суму грошового зобов'язання та/або визначено певні права та обов'язки сторін, невиконання яких тягнуть за собою настання правової відповідальності. Відповідно, акт підписання угоди за результатами проведення медіації має розглядатися як “адміністративний договір” в розумінні КАС України. Медіатор лише веде процес до вирішення спору, не маючи повноважень приймати рішення за сторони чи примушувати сторони до мирової угоди. Медіатор може виступати в наступних правових статусах: 1) найманого працівника (спеціаліст, що діє “за наймом”), який діє на підставі договору, укладеного з: а) об'єднанням медіаторів; б) суб'єктом, що забезпечує проведення медіації; 2) особи, яка діє індивідуально як самозайнята особа, як: а) фізична особа – підприємець; б) особа, що провадить незалежну професійну діяльність.

Державних стандартів проведення медіації у адміністративних чи в податкових спорах на сьогодні не затверджено, однак така можливість закріплена в ч. 1 ст. 3 Закону України “Про медіацію”. В Державному стандарті проведення медіації в податкових спорах бажано чітко окреслити питання додаткових вимог до медіаторів, наявності у них спеціальних компетентностей, набуття яких обумовлено проходженням спеціального (спеціалізованого) навчання медіаторів у податкових спорах, що має підтверджуватися відповідним сертифікатом. У зазначеному Державному

стандарті також має бути окреслено взаємодію між об'єднанням (асоціацією) медіаторів у податкових спорах та податковими і митними органами, ведення та порядок включення медіаторів до Реєстру медіаторів в податкових спорах. Такий Державний стандарт вважаємо доцільно буде затвердити спільним наказом Міністерства юстиції України та Міністерства фінансів України з урахуванням результатів громадського обговорення за участі спільноти медіаторів України. Також важливим вважаємо за необхідне закріпити принцип «відкритості» входження до об'єднання медіаторів у податкових спорах. Держателем Реєстру медіаторів в податкових спорах може виступати Міністерство юстиції України, а реєстрація медіаторів в податкових спорах може відбуватися через центри надання адміністративних послуг.

9. Далеко не всі справи, що є предметом адміністративного судочинства можуть бути врегульовані шляхом примирення, в тому числі проведення медіації. Так, не можуть бути предметом примирення (в т.ч. шляхом медіації) справи, що розглядаються в порядку окремого (не позовного) провадження, за заявою податкових та митних органів, в зв'язку з відсутністю спору. В окремих випадках спори, що стосуються питань податків, судовий розгляд яких ініціює податковий орган, можуть бути предметом господарського судочинства (справи про банкрутство). В ході здійснення судочинства у господарських судах сторони також можуть звертатися до процедур примирення чи медіації. В Україні примирення сторін адміністративного спору може відбуватися без посередники або за участю медіатора (в формі проведення позасудового врегулювання спору шляхом медіації).

Примирення сторін може відбуватися в певних межах: стосуватися лише прав та обов'язків сторін; умови примирення сторін чітко обмежені в ст. 190 КАС України), умови примирення сторони податкового спору викладають у заяві про примирення сторін (у формі єдиного документа, чи окремих документів) та набувають правового значення після затвердження

судом. Кожна з форм примирення має свої особливості. Ініційована в межах процесу адміністративного судочинства в Україні медіація належить до числа присудових зовнішніх форм медіації, до яких залучаються медіатори з числа незалежних спеціально підготовлених спеціалістів – медіаторів. При цьому медіація проводиться або в спеціально обладнаному приміщенні суду, або в іншому зручному для сторін місці і зберігає ознаки позасудового процесу. Сторони досягають примирення поза судом, якщо вони виявили намір досягти примирення ще в підготовчому засіданні, то у разі примирення сторін умови такого примирення потребують ухвалення в формі судового рішення. Важливою умовою заяви про примирення є її відповідність закону, тобто законності, зміст домовленостей не може виходити за межі компетенції суб'єкта владних повноважень, вони не можуть зачіпати права та законні інтереси третіх осіб чи виходити за межі предмету спору, що окреслений в позовній заяві. Повноваження суб'єкта владних повноважень на здійснення примирення належить до числа дискреційних, а тому мають бути дотримані межі їх реалізації, встановлені законом. Судовий контроль умов заяви про примирення та їх затвердження є важливою правовою гарантією недопущення перевищення меж дискреційних повноважень.

Основними рисами інституту зовнішньої присудової медіації є:

- 1) здійснюється за згодою сторін;
- 2) сторони самостійно обирають медіатора;
- 3) є формою примирення;
- 4) проводиться із призупиненням судового провадження (за клопотанням сторін) або без такого;
- 5) проводиться на будь-якій стадії судового провадження до прийняття рішення;
- 6) медіатор забезпечує процедуру медіації, не має права надавати рекомендації чи вказівки сторонам;
- 7) сторони самостійно схвалюють угоди за результатами медіації предметом умови примирення в формі заяви про примирення;
- 8) рішення не може виходити за межі питань предмету спору.

В законодавстві існує нечіткість стосовно можливості звертатися до процедури примирення (в т.ч. шляхом медіації) сторони спору, в інтересах якої діє

законний представник, а тому положення ч. 1 ст. 54 та ч. 4, 6 ст. 190 КАС України слід узгодити. Потребує законодавчого вирішення також питання про допустимі межі домовленостей в процедурі примирення (в т.ч. шляхом медіації) щодо розподілу судових витрат, зокрема компетенції з взяття зобов'язання щодо виплати частини судових витрат за рахунок коштів Державного бюджету України. Таке повноваження (право) контролюючого (податкового) органу, так само як і повноваження ініціювати та погоджуватися на процедуру примирення на попередньому слуханні адміністративної справи у податковому спорі чи на будь-якій стадії судового процесу, також має бути закріплене в ст. 20 ПК України.

Вважаємо за доцільне викласти ч. 1 ст. 2 Закону України “Про судоустрій та статус суддів” в наступній редакції “1. Суд, здійснюючи правосуддя на засадах верховенства права, забезпечує кожному право на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також мирне врегулювання спорів.

10. Врегулювання спорів за участю судді є самостійним видом примирних процедур, способом альтернативного вирішення спорів, що має чітко окреслені часові межі, здійснюється суддею, який розглядає справу, як нейтральним посередником, який сприяє мирному врегулюванню сторонами спору, відповідно до передбачених в законі стадій в формі відкритих та закритих нарад. Не допускається проведення врегулювання спорів за участю судді в порядку адміністративного судочинства щодо справ за зверненням податкових та митних органів відповідно до ст. 283 КАС України, а також у випадку вступу у справу третьої особи, яка заявляє самостійні вимоги щодо предмета спору. Проведення процедури врегулювання спору за участю судді в порядку господарського судочинства не допускається у справах (справах) про відновлення платоспроможності боржника чи визнання його банкрутом.

Не можуть бути предметом врегулювання за участю судді податкові спори, предметом яких є нормативно-правові акти (п. 1 ч. 2 ст. 184 та ст. 264 КАС України), зокрема постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України з питань оподаткування, узагальнені консультації, накази Державної податкової служби України, що мають характер нормативно-правових актів або інші нормативно-правові акти з питань оподаткування, інших питань, підконтрольних податковим органам. До принципів процедури врегулювання спору за участю судів належать: добровільності, конфіденційності, нейтральності та неупередженості судді як посередника; 4) гнучкості та неформалізованості порядку здійснення процедури; 5) самовизначення сторін. Суддя в межах процедур може вказувати “шляхи вирішення спору”, але не може “надавати поради і рекомендації”, а отже має володіти конфліктологічною технікою, технологіями переговорів. Результативне завершення процедури врегулювання спору за участю судді можливе шляхом досягнення сторонами примирення, умови якого сторони викладають у “заяві про примирення”, яка потребує затвердження ухвалою суду. Особливістю є те, що умови примирення не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб’єкта владних повноважень, однак можуть виходити за межі предмета спору, “якщо такі умови примирення не порушують прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб” (ч. 1 ст. 190 КАС України).

Перелік підстав припинення процедури врегулювання спору за участю судді, що визначені в ст. 188 КАС України доцільно, з метою її приведення у відповідність до ч. 4 ст. 37 КАС України, доповнити такою підставою як «заперечення сторони проти проведення процедури врегулювання спору за участю судді до закінчення встановленого судом в ухвалі про відкриття провадження у справі строку».

Отже, основними рисами інституту врегулювання спору, зокрема податкового, за участю судді є та, що воно: 1) здійснюється за згодою сторін;

2) проводиться суддею, який діє не в якості судді, а в ролі посередника (арбітра), і не може, якщо досягти врегулювання не вдається, в подальшому розглядати справу як суддя; 3) є формою примирення; 4) проводиться до розгляду справи по суті; 5) сторони не можуть обирати суддю, який проводить процедуру; 6) проводиться з додержанням принципу вільної згоди сторін, самовизначення сторін, конфіденційності; 7) в разі результативного проведення ухвалюються умови примирення сторін, які затверджуються суддею (після їх перевірки їх законності та відповідності публічним інтересам чи інтересам іншої сторони, яку представляє законний представник), або сторони повертаються до судового розгляду справи. Врегулювання податкового спору за участю судді є самостійною процедурою примирення, яка відбувається в межах судового розгляду, врегульована нормами адміністративного процесуального законодавства, здійснюється з дотриманням спеціальних принципів, з метою примирення сторін та спрямована на спрощення процесуального порядку розгляду та вирішення цивільних справ.

Також, враховуючи те, що до законодавства, яке регулює цивільний процес, господарський процес, процес адміністративного судочинства та кримінальних процес впроваджено положення щодо мирного врегулювання спорів як окремий напрям, вважаємо за доцільне викласти ч. 1 ст. 2 Закону України “Про судоустрій та статус суддів” в наступній редакції “1. Суд, здійснюючи правосуддя на засадах верховенства права, забезпечує кожному право на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, а також мирне врегулювання спорів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Act of 17 June 2005 № 90 relation to mediation and procedure in civil disputes (The Dispute Act), Section 7–1. URL : <https://lovdata.no/dokument/NLE/lov/2005-06-17-90>
2. ADMINISTRATIVE JUSTICE IN EUROPE. Report for the Republic of Slovenia. ACA Europe. 2009. URL: https://www.aca-europe.eu/en/eurtour/i/countries/slovenia/slovenia_en.pdf
3. Alexander N. International and Comparative Mediation: Legal Perspectives, Kluwer law International, 2009. 509 p. URL: <https://worldcat.org/isbn/978904113224>
4. Analysis on assessment of the impact of Council of Europe recommendations concerning mediation. CEPEJ (2007) 12. EUROPEAN COMMISSION FOR THE EFFICIENCY OF JUSTICE (CEPEJ). WORKING GROUP ON MEDIATION (CEPEJ-GT-MED). Strasbourg, 3 May 2007. URL : <https://rm.coe.int/1680747c1f>
5. Andrii Lohvyn. Alternative means of resolving tax disputes in Ukraine: possible ways of implementation. *Publishing House «Baltija Publishing»*. 2020. URL: <http://www.baltijapublishing.lv/omp/index.php/bp/catalog/download/87/2250/4852-1?inline=1>
6. Australian Tax Office, Practice Statement Law Administration 2009/9, Conduct of Tax Office Litigation, P. 19–22.
7. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. URL : <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>
8. Directive 2008/52/EC of the European Parliament and of the Council of 21 May 2008 on certain aspects of mediation in civil and commercial matters. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32008L0052>

9. Dobkowski J. Tax mediation in Poland: current status and perspective of changes. II International scientific and practical conference: *Court proceedings of tax and customs disputes: problems, challenges, priorities* (Kyiv, July 4–5, 2019): Collection of materials. Kyiv, 354 p.
10. European Code of Conduct for Mediation Providers. URL : <https://rm.coe.int/cepej-2018-24-en-mediation-development-toolkit-european-code-of-conduc/1680901dc6>
11. European Commission for the efficiency of justice (CEREJ). Council of Europe. 7 december 2022. URL : <https://rm.coe.int/cepej-2022-11-promoting-administrative-mediation-enadopted/1680a95692>
12. European Handbook for Mediation Lawmaking (European Commission for the Efficiency of Justice, 2019). URL : <https://rm.coe.int/cepej-2019-9-en-handbook/1680951928>
13. Ficks E. Models of General Court-Connected Conciliation and Mediation for Commercial Disputes in Sweden, Australia and Japan. *Journal of Japan Law*. 2008. № 25. P. 131–152. URL: <https://www.zjapanr.de/index.php/zjapanr/article/view/215>
14. Gesetz zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung, BGBI. 2012 I, 1577.
15. Guidance «The Role of the Adjudicator» made by The Adjudicator's Office and HM Revenue & Customs. URL : <https://www.gov.uk/guidance/the-role-of-the-adjudicator>
16. Guidelines for better implementation of the existing Recommendation on alternatives to judicial review of disputes between administrative bodies and private parties, adopted by the European Commission for the Efficiency of Justice on December 7, 2007.
17. Horbenko Nataliia. Legal mechanism for resolving tax disputes, which is initiated by submitting complaints to the Business ombudsman council. *Visegrad*

Journal on Human rights. 2023. № 3. P. 33–39. URL : <https://journal-vjhr.sk/2023-rik>

18. *Mediacje: teoria i praktyka / redakcja naukowa Ewa Gmurzyńska, Rafał Morek*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska. 2018. 551 s.

19. *Mediation can get things moving. An alternative approach to resolving tax disputes*. CEDR 2019 Deloitte LLP. URL : deloitte-uk-tax-las-adr-brochure.pdf

20. Pesce, F., Rone, D., Carpaneto, L., Cellerino, Ch., Dominelli, S., Montorsi, E., Queirolo, I., Solarte-Vásquez, M., Toleikyte, N., Tuisk, T., Vebraite, V. *Mediation to Foster European Wide Settlement of Disputes*, E-book, Aracne, 2016, 340 p.

21. *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi: USTAWA z dnia 30 sierpnia 2002 r.* URL : <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/prawo-o-postepowaniu-przed-sadami-administracyjnymi-16982717>

22. Recommendation No. R (86) 12 Council of Europe, “Of the Committee of Ministers to member states concerning measures to prevent and reduce the excessive workload in the courts”, Adopted by the Committee of Ministers on 16 September 1986 at the 399th meeting of the Ministers' Deputies, URL : <https://rm.coe.int/16804f7b86>

23. Recommendation of the Committee of Ministers to member states on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties (05.09.2001) / Council of Europe Committee of Ministers. URL : <https://rm.coe.int/16805e2b59>

24. Recommendation Rec (2001) 9 of the Committee of Ministers of the Council of Europe to member states regarding alternatives to judicial review of disputes between administrative bodies and parties-private individuals, adopted by the Committee of Ministers of the Council of Europe at the 762nd meeting of deputy ministers on September 5, 2001. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf

25. Schonewille M., Schonewille F. (eds), *Variegated Landscape of Mediation*. Eleven International Publishing. 2014.
26. Settlement Conferences. Tax Court of Canada. URL : <https://www.tcc-cci.gc.ca/en/pages/law-and-practice/settlement-conferences>
27. Simon Whitehead. *The Tax Disputes and Litigation Review*. Sixth edition. *The LawReviews*. London : Law Business Research Ltd, 2018. P. 292–431.
28. Tax conciliation. Autonomous departments. Federal Public Service FINANCE.
URL: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/who_what_when_why#q3
29. Tax Dispute Resolution Directive: An Important Step for the EU. Piergiorgio Valente (Crowe Valente/Valente Associati GEB Partners; Link Campus University, Rome) / October 31, 2017 /Leave a comment. URL : <https://kluwertaxblog.com/2017/10/31/tax-dispute-resolution-directive-important-step-eu/>
30. Tax law : The Alternative Dispute Resolution. AEAJ. Beaulieu-sur-mer 2009. URL: <https://www.aej.org/page/Tax-law--The-Alternative-Dispute-Resolution>
31. The EBRD's Investment Climate Support Activities Case study: Business Ombudsman Institution in Ukraine / EBRD evaluation department. 2018. 25 p.
32. Vitkauskas D. Mediation and friendly settlement in administrative proceedings: best European practices / Pravo-Justice URL : <https://uba.ua/documents/%D0%94%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B4%D0%B0%D1%81.pdf>
33. Wach A. *Alternatywne formy rozstrzygnięcia sporów sportowych*. Warszawa. 2005. 119 s.

34. What is Alternative dispute resolution (ADR)? URL : <https://www.which.co.uk/consumerrights/advice/what-is-alternative-dispute-resolution-adr-alOP10X2lbsO>
35. Wójcik D. Znaczenie mediacji w prawie karnym. *Jurysta*. 1998. No 10–11. P. 39.
36. Yermekova Zh.Zh. The Strengthening of business ombudsman's institute in Kazakhstan. *KazNU Bulletin*. Economics series. № 4 (116). 2016. Al-Farabi Kazakh National University. P. 86–91.
37. Адміністративно-процесуальний кодекс Естонії (в редакції 01.01.2019). URL : <https://v1.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab>
38. Адміністративне право України : підручник / за заг. редакцією д.ю.н., проф. Коломоєць Т.О. Київ : Істина, 2008. 457 с.
39. Алехіна А. Як медіація допомагає в міжнародних спорах. *ЛІГА: ЗАКОН*. 2020. 12.10. URL : https://www.lawfirm-pryadko.com/articles/yak_med_ac_ua_dopomaga_v_m_zhnarodnih_komerc_jnih_sporah
40. Альтернативні способи вирішення спорів у кримінальному провадженні / С. Г. Волкотруб, С. А. Крушинський, В. В. Луцик та ін. ; під ред. У. Гелльманна, В. Луцика. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права, 2015. 204 с.
41. Андреев А. Поняття та сутність функцій медіації в адміністративному судочинстві. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2021. № 2. С. 155–159.
42. Багатостороння конвенція ОЕСР про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (MLI), ратифікована із застереженнями Законом України від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2

43. Балух С. Нормативно-правові основи формування системи альтернативного вирішення спорів в Україні. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 4. С. 162–168.

44. Бевзенко В. М. Примирення в адміністративному судочинстві України: спадок цивільного процесуального законодавства чи дієвий засіб врегулювання публічно-правових спорів? URL : <http://www.pravoznavec.com.ua/period/article/3971/%C1>

45. Бенджамін Бакленд, Вільям Макдермотт. Інститути Омбудсмена у справах збройних сил: практичний посібник. (DCAF 2012). ДКЗС. 2015. 162 с.

46. Бережна Т., Грабовський В. Врегулювання спору за участю судді у податкових спорах: варто чи ні? *Юридична Газета*. 2018. № 46.

47. Березніцький Д.А. Консиліація як альтернативних способів розгляду цивільних справ. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 1. С. 147–150.

48. Білуга С. Альтернативні позасудові способи врегулювання правових спорів та особливості їх застосування в окремих сферах суспільних відносин. *Європейські перспективи*. 2014. № 10. С. 65–69.

49. Білуга С. С. Досудове врегулювання адміністративно-правових спорів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2015. 22 с.

50. Бліхар М. Медіація як спосіб вирішення адміністративних спорів. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. 10. С. 78–82.

51. Боднарченко О. М. Примирення сторін як підстава припинення податкового спору. *Теорія і практика розвитку правових інститутів*. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 10–11 березня 2016 р.). Київ : Науково-дослідний інститут публічного права. 2016. С. 78–80.

52. Боднарченко О. М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади : дис. д.ю.н. : 12.00.07. Київ : Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2020. 449 с.

53. Боженко Н. А. Адміністративно-правове забезпечення медіації як способу вирішення адміністративних спорів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя : *Запорізький національний університет*, 2018. 18 с.

54. Бондаренко-Зелінська Н. Запровадження альтернативних способів врегулювання спорів: європейський досвід для України. *Міжнародне приватне право: розвиток, порівняльний аспект, гармонізація*. 2010. № 3. С. 162–165.

55. Бондарєв Т. Податки та інвестиційний арбітраж: nota bene для інвестора. *Економічна правда*. 2023. URL : <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/07/13/702166/>

56. Борис Олексій. Медіація: міжнародний досвід та українські реалії. *Юридична Газета online* : вебсайт. URL : <https://yur-gazeta.com/golovna/mediaciya-mizhnarodniy-dosvid-ta-ukrayinski-realiyi-.html>

57. Бортнікова А. Критерії медіабельності публічно-правового спору. *Visegrad journal on human rights*. № 6. 2017. URL: http://vjhr.sk/archive/2017_6/5.pdf

58. Бочар О. Інститут бізнес-омбудсмена – адвокат бізнесу перед державними органами. URL : <https://agropro.club/articles/institut-biznes-ombudsmena-advokat-biznesu-pered-derzhavnimi-organami/>

59. Буряк С. В., Мельник П. В., Рубан Н. І., Пасенюк О. М., Ярошенко Ф. О., Варналій З. С. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : навч. посіб. / ДПАУ; Національний ун-т ДПС України / С.В. Буряк (заг.ред.). Київ : Юрінком Інтер, 2009. 800 с.

60. Бучик А. Ю. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні : автор. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2013. 19 с.

61. Бучинський О. Й. Особливості класифікації податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 4 (25). Том 2. С. 48–52.

62. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави : монографія. Чернівці: МОН України, Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2012. 272 с.

63. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави : автореф. дис. ... канд. юрид. наук :12.00.07. Київ, 2011. 20 с.

64. Виконавча влада і адміністративне право / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. К. : Ін-Юре, 2002. 668 с.

65. Винославська О. В., Бреусенко-Кузнецов О. А., Зливков В. Л., Апішева А. Ш., Васильєва О. С. Психологія : навчальний посібник. Київ : Фірма «ІНКОС», 2013. 351 с.

66. Вінокуров Я. Блокування податкових накладних торкнулося понад 40% активного бізнесу – бізнес-омбудсмен. URL : <https://www.epravda.com.ua/news/2023/03/10/697885/>

67. Вознюк Н. Класифікація видів альтернативних способів вирішення господарсько-правових спорів. *Право України*. 2014. № 6. С. 222–228.

68. Врегулювання процедури компромісу у справах про порушення митних правил. *Абсолют: юридичне агентство*. 22.06.2022. URL : <https://absolute.com.ua/ukr/articles/uregulirovanie-procedury-kompromissa-po-delam-o-narushenii-tamozhennykh-pravil>

69. Вступ до альтернативного вирішення спорів : навчальний посібник / Г. В. Анікіна та ін. ; під ред. У. Хелльманна, Н. Л. Бондаренко-Зелінської. Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2017. 234 с.

70. Гіжевський В. К., Буханевич О. М., Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників в адміністративному порядку : навчальний посібник. Київ: Атіка, 2010. 196 с.

71. Голоядова Т. О. Необхідність законодавчого запровадження медіації для вирішення податкових спорів в Україні. *Молодий вчений*. 2016. № 5 (35). С. 74–79.

72. Горбенко Н. О. До питання примирення сторін податкового спору та податкової медіації на стадії адміністративного оскарження рішень податкових (митних) органів: за матеріалами круглого столу (м. Харків, 24 березня 2023 р.) / за ред. С. В. Глібка, І. В. Подрез-Ряполової. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2023. С. 201–205. URL : https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2023/03/conf_24.03.2023.pdf

73. Горбенко Н. О. Європейські регіональні правові стандарти звернення до медіації та інших альтернативних способів вирішення податкових спорів. *Академічні візії*. 2023. № 15. URL : <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/319>

74. Горбенко Н. О. Критерії правосуб'єктності медіатора, який забезпечує медіацію в податкових та адміністративних спорах. Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми розвитку адміністративного, фінансового та інформаційного права в контексті євроінтеграційних процесів» (м. Львів, 5 травня 2023 р.). Львів, Національний університет «Львівська політехніка». С. 85–87.

75. Горбенко Н. О. Перспективи залучення медіатора чи застосування інших форм примирення сторін податкового спору, в разі подання скарги в порядку адміністративного оскарження. *Recent Trends in Science: Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Internet Conference, May 4-5, 2023*. FOP Marenichenko V.V., Dnipro, Ukraine, P. 110–111.

76. Горбенко Н. О. Підстави набуття загальної та спеціальної дієздатності медіаторами в Україні. *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 34–42.

77. Горбенко Н. О. Правоздатність медіаторів як суб'єктів, що залучаються до вирішення публічних та приватних спорів. *Юридичний*

вісник. 2023. № 2. С. 181–188. DOI <https://doi.org/10.32782/yuv.v2.2023.23>.
URL : http://yurvisnyk.in.ua/v2_2023/23.pdf

78. Горбенко Н. О. Процедура взаємного узгодження як окремий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів. Збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції з нагоди відзначення Дня науки – 2023 в Україні «Актуальність та особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану» (м. Київ, 23 травня 2023 р.). Київ: ДНДІ МВС України. 2023. С. 221–223.

79. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

80. Господарський процесуальний кодекс України: Закон України від 6 листопада 1991 р. № 1798-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>

81. Грень Н. М. Реалізація права людини на справедливий суд шляхом процедури присудової медіації: теоретико-правове дослідження : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2016. 250 с.

82. Губіна Г. Специфіка судового розгляду спорів з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових органів за участі медіатора (досвід країн ЄС). Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 р.). Київ, 2019. С. 276–278.

83. Державний стандарт соціальної послуги посередництва (медіації) : наказ Міністерства соціальної політики України від 17.08.2016 р. № 892. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1243-16#Text>

84. Дзюба Т. Психологія управління конфліктами в організації (на матеріалі діяльності освітніх організацій) : монографія. Київ : Полтава, 2009. 268 с.

85. Директива 2008/52/ЄС Європейського парламенту та Ради ЄС “Про деякі аспекти медіації у цивільних та господарських правовідносинах” від 21.05.2008 р. URL : <https://ukrmediation.com.ua/images/DOCS/Model-documents/mediation-directive-ukr.pdf>

86. Директива ЄС 2013/11/EU про альтернативне вирішення споживчих спорів і про внесення змін до Регламенту (ЄС) № 2006/2004 та Директиви 2009/22/ЄС від 21 травня 2013. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_041-13#Text

87. Договір між Україною та Сполученими Штатами Америки про заохочення та взаємний захист інвестицій, ратифікований Законом України № 226/94-ВР від 21.10.1994. URL : <http://kmp.ua/wp-content/uploads/2019/07/29.pdf>

88. Додаток № 2 до Правил медіації Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України. *Офіційний сайт Торгово-промислової палати України*. URL : <https://icas.org.ua/wp-content/uploads/Kombinovani-protsedury.pdf>

89. Документи в нормі – скасовано рішення про коригування митної вартості товарів. *Офіційний веб-сайт Ради бізнес-омбудсмена*. 31.05.2023. URL : <https://boi.org.ua/case-studies/561-dokumenty-v-normi-skasovano-rishennya-pro-koriguvannya-mitnoyi-vartosti-tovariv/>

90. Донченко О., Грекул-Ковалик Т. Правосуб’єктність як формальна властивість суб’єкта права. *Юридичний вісник*. 2022. № 2. С. 131–138.

91. ДПС перерахувала помилково сплачений податок на погашення боргу. *Офіційний веб-сайт Ради бізнес-омбудсмена*. 31.01.2023. URL : <https://boi.org.ua/case-studies/548-dps-pererahuvala-pomilkovo-splachenij-podatok-na-pogashennya-borgu/>

92. ДФС відшкодувала агрокомпанії понад 64 млн. грн. ПДВ. *Офіційний веб-сайт Ради бізнес-омбудсмена*. URL : <https://boi.org.ua/case-studies/145-the-sfs-refunded-over-uah-64mn-to-an-agricultural/>

93. Дядечко Г. В., Резнік О. М. Запровадження інституту медіації як альтернативного способу вирішення спорів у податковій сфері. *Держава та регіони*. Серія: Право. 2017. № 2 (56). С. 63–67.
94. Європейський кодекс етики медіаторів. Європейський Союз. URL : https://decisionlab.com.ua/DLfiles/European_Code_of_Conduct_for_Mediators_UA.pdf
95. Єрмоєнко Г., Заїченко А. Податкова медіація: досвід і перспективи впровадження. *Юрист & Закон*. 2014. № 25. URL : https://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko_Zaichenko_U&Z.pdf
96. ЄСПЛ, справа “Олександр Волков проти України” (Oleksandr Volkov v. Ukraine), № 21722/11, 9 січня 2013 р., §§88–91.
97. ЄСПЛ, справа «Цумтобель проти Австрії» (Zumtobel v. Austria), № 12235/86, 21 вересня 1993 р., §§29–32.
98. Жернаков М. В. Податковий конфлікт і якість законодавства. *Фінансове право*. 2014. № 1. С. 16–19.
99. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : автореф. дис. д. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 28 с.
100. Заверуха О.Б. Правова природа медіації та практика її застосування у процесі вирішення податкових спорів. *Law. State. Technology*. 2023. Вип. 2. С. 3–10.
101. Заверуха О. Б. Баланс інтересів учасників податкових відносин. *Нове українське право*. 2023. Вип. 3. С. 81–87.
102. Заключний акт наради з безпеки та співробітництва в Європі. 01.08.1975 р. Хельсінки. ООН. URL : https://docs.dtkk.ua/doc/994_055
103. Закон Ізраїлю про врегулювання судових справ у сімейних спорах. 2014. URL: https://www.nevo.co.il/law_html/law01/501_151.htm
104. Запара С. І. Поняття медіації та особливості її становлення в Україні та світі. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 3. С. 83–85.

105. Запара С. І., Виглазова М. В., Коломієць І. С. Становлення інституту медіації в Україні. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 4. С. 146–150.

106. Зелена книга Комісії Європейських Співтовариств “Про альтернативне вирішення спорів у цивільному та комерційному праві”. (Green Paper on alternative dispute resolution in civil and commercial law. Brussels). 19.04.2012. URL : http://www.abgs.gov.tr/files/ardb/evt/1_avrupa_birligi/1_6_raporlar/1_2_green_papers/2002_green_paper_on_alternative_dispute_resolution.pdf

107. Зміна № 6 до Національного класифікатора України ДК 003:2010 “Класифікатор професій” : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 26.10.2017 р. № 1542. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1542731-17#n9>

108. Іллічов М. О. Адміністративно-правове становище посадової особи органів внутрішніх справ України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2002. 173 с.

109. Інформаційна система правосуддя податкових органів (SIGIT). URL : <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario>

110. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 р. № 149/11/13-11 “Про особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби”. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0149760-11#Text>

111. Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 195 с.

112. Кармаліта М. В. Особливості регламентації порядку вирішення податкових спорів з використанням взаємоузгоджувальної процедури у зарубіжних країнах (на прикладі Німеччини та Іспанії). *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*.

2018. Вип. 3–4 (12–13). С. 109–116. URL :
<https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/law/article/view/119/113>

113. Касілова З. В. Умови застосування медіації для врегулювання спорів із органами публічної влади: вітчизняний та зарубіжний аспекти. *Теорія та практика державного управління*. 2015. Вип. 4 (51). С. 200–207.

114. Керівні принципи для кращого виконання наявної Рекомендації про альтернативні методи розв'язання спорів між адміністративними органами і приватними сторонами (Європейська комісія з питань ефективності правосуддя (ЄКЕП-СЕРЕЈ) Страсбург, 7 грудня 2007 р., СЕРЕЈ (2007) 15). *Європейські та міжнародні стандарти у сфері судочинства*, Київ, 2015. С. 489-496. URL :
https://hcj.gov.ua/sites/default/files/field/file/eu_standarts_book_web-1.pdf

115. Кисельова Т. Інтеграція медіації в судову систему України. *Програмний документ, підготовлений у рамках проекту Ради Європи «Підтримка впровадженню судової реформи в Україні»*. URL :
<https://rm.coe.int/kyselova-t-mediation-integartion-ukr-new-31-07-2017/168075c1e7>

116. Кіценко В. С. Правова природа податкових спорів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2010. 19 с.

117. Кіценко В. С. Правова природа податкових спорів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Національний університет “Одеська юридична академія”, Одеса, 2010. 20 с.

118. Коваленко В. Медіація в Україні: ефективність та майбутні перспективи розвитку. *Закон і Бізнес*. 19.05.2022. URL :
<https://zib.com.ua/ua/142914.html>

119. Ковальова Ю. О. До питань доцільності впровадження позасудових способів вирішення податкових спорів. *Перспективні напрямки розвитку сучасної юридичної науки*. Матеріали II Міжнародної науково-

практичної конференції (м. Івано-Франківськ, 20-21 березня 2015 р.). У 2-х частинах. Херсон : Видавничий дім “Гельветика”, 2015. Ч. 1. С. 124–127.

120. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. 2747-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>

121. Кодекс процедур банкрутства : Закон Ураїни від 6 липня 2005 р. № 2747-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19#Text>

122. Койчева О. С. Перспективи медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету “Одеська юридична академія”*. 2019. Випуск № 3. С. 72–81.

123. Колеснікова Л. Г. Правова природа податкових спорів в Україні. *Електронне наукове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 4. С. 268–271.

124. Кологойда О. В., Гарагонич О. В., Дорошенко Л. М. Корпоративне право Європейського Союзу підручник. Київ : Видавництво Ліра-К. 2023. 195 с.

125. Коляда Т. А. Інститут бізнес-омбудсмена як засіб захисту господарської діяльності: світовий досвід та українські реалії. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: збірник тез міжнародної науково-практичної конференції (17-19 березня 2021)*. 2021. С. 71–73.

126. Комплексний аналіз поточного контексту, бар’єрів та можливостей для розвитку медіації з рекомендаціями щодо розвитку та впровадження медіації в Україні. 13 травня 2019 р. USAID / UKRAINE. URL : https://newjustice.org.ua/wp-content/uploads/2019/11/New-Justice_Comprehensive_Analyses_on_-Mediation_-for_Ukraine_Ales_Zalar_UKR.pdf

127. Конвенція ЄС про усунення подвійного оподаткування у зв’язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (90/463/ЄЕС) від 20.08.1990 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/987_001-90#Text

128. Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 24.10.1995 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/528_654#Text

129. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616_168#Text

130. Конвенція ООН про визнання та приведення до виконання іноземних арбітражних рішень, підписана у Нью-Йорку 10 червня 1958 р. (Нью-Йоркська Конвенція 1958 р.). URL : https://icac.org.ua/wp-content/uploads/Text-of-UN-Convention_New-York-1958-4.pdf

131. Конвенція Ради Європи “Про захист прав людини та основоположних свобод” від 04.11.1950, ратифікована Законом України № 475/97-ВР від 17.07.1997. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text

132. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

133. Красіловська З. В. Становлення інституту медіації в системі публічного управління: теоретико-правовий аспект : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.01. Одеса, 2017. 23 с.

134. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квітня 2012 р. № 4651-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

135. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2009. 433 с.

136. Кузьменко В. Актуальність застосування медіації в адміністративному процесі. *Медіація як спосіб вирішення приватно та*

публічно-правових спорів : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 30 листоп. 2021 р.). Дніпро : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2022. 352 с.

137. Курило В. О. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів: зарубіжний досвід. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2016. № 3. С. 149–154.

138. Курило В. О. Альтернативні процедури вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий характер. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. № 4. 2016. С. 58–66.

139. 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.

140. Курило В. О. Правова природа процедур вирішення податкових спорів : порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис. .. канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 22 с.

141. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2004. 192 с.

142. Кучерук Н. Урегулювання спору за участю судді: чому не діє? *Закон і бізнес*. 2019. URL : <https://zib.com.ua/ua/139127-uregulyuvannya.html>

143. Кучерявенко М. П. Рішення міжнародного комерційного арбітражу, як підстава відступу адміністративним судом від принципів оподаткування в Україні. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2021. № 1(53). С. 54-57. URL : <http://journals.iir.kiev.ua/index.php/knu/article/view/4240/3878>

144. Латковська Т. А. Правова природа податкових конфліктів. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2013. Вип. 1. С. 139–151.

145. Лесько А. О. Врегулювання спору за участю судді: проблеми і перспективи. *Правова держава*. 2019. № 34. С. 48–56.

146. Лиско А. Проблеми впровадження та проведення медіації в адміністративному судочинстві України. *Законодавство України: проблеми та перспективи*: збірник матеріалів XI Міжнародна науково-практична конф. (28 січня – 01 лютого 2010 р., Закарпаття, Міжгірський р-н, с. Верхній Судений). Київ, 2010. С. 319–321.

147. Лист Державної фіскальної служби України від 27.03.2019 № 3П/99-99-11-01-04-14. URL : <https://drive.google.com/file/d/1bPHWzjqabhu9tWYWBtN1RoCisC6y9Och/view>

148. Литвинов С. В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків. *Наукові праці МАУП*. 2014. Вип. 1. С. 181–186.

149. Любченко Я. П. Альтернативні способи вирішення правових спорів: теоретико-правовий аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2018. 20 с.

150. Мазаракі Н. А. Медіація в Україні: теорія та практика : монографія / Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2018. 276 с.

151. Малярчук І. А. Класифікація податкових спорів. *Актуальні проблеми політики*. 2013. Вип. 48. С. 349–357. URL : <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/2907/Malarchuk.pdf?sequence=1>

152. Малярчук І. А. Шляхи удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві. *Lexportus*. 2017. № 1. С. 124–133.

153. Медіація в професійній діяльності юриста : підручник / за ред. Н. Крестовської, Л. Романадзе. Одеса : *Екологія*, 2019. 462 с. URL : <https://www.legalaid.gov.ua/wp-content/uploads/2020/01/mediatsiya-u-profesijnij-diyalnosti-yurysta.pdf>

154. Медяник А. Бізнес-омбудсмен: що зміниться для бізнесу зі змінами в цій сфері. *OPENMIND*. 19 вересня 2019 р. URL : <https://mind.ua/openmind/20202197-biznes-ombudsmen-shcho-zminitsya-dlya-biznesu-zi-zminami-v-cij-sferi>

155. Меленко О. В., Стратій О. В., Гриндей Л. М. Адміністративна медіація у світлі інституційних перетворень в Україні. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету*. 2021. Серія: Право. Випуск 68. С. 180–185.

156. Миронюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ: навч. посібник. Дніпро : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. 352 с.

157. Митний кодекс України : Закон України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

158. Митрович О. С., Коляда Т. А. Інститут бізнес-омбудсмена як інструмент захисту права на здійснення підприємницької діяльності. *Професійний менеджмент в сучасних умовах розвитку ринку* : матеріали конференції (м. Харків, 1 листопада 2021 р.). Харків : 2021. С. 33–35. URL : <https://dspace.nuph.edu.ua/bitstream/123456789/27716/1/33-35.pdf>

159. Мінаєва О. М. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів. *Право та інноваційне суспільство*. 2016. № 2. С. 29–34.

160. Мінаєва О. М. Особливості доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів. *Право та інновації*. 2016. № 3 (5). С. 53–57.

161. Могила Л. Урегулювання спорів: швидке розв'язання з найменшими витратами та добровільним виконанням. *Закон і Бізнес*: вебсайт. URL : <https://zib.com.ua/ua/143300.html>

162. Можайкіна О. Правовий аналіз врегулювання спору за участю судді. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси і право*. 2018. № 2. С. 177–178.

163. Муза О. В. Деякі аспекти використання медіації в адміністративному судочинстві України. *Університетські наукові записки*. 2011. № 4. С. 239–244.

164. Мягкий А. Медіація у податкових спорах – цивілізований шлях пошуку компромісу. 28.01.2020. URL : <https://coordynata.com.ua/mediacia-u-podatkovih-sporah-civilizovani-j-slah-posuku-kompromisu>

165. Національна доповідь «Цілі Сталого Розвитку: Україна». Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, 2017. *Офіційний сайт Кабінету Міністрів України*. URL : <https://www.zoda.gov.ua/article/2353/natsionalna-dopovid-tsili-stalogo-rozvitku-ukrajina.html>

166. Огляд світового досвіду запровадження інституту медіації в податкові правовідносини / за заг. ред. І. І. Подік; авт. кол.: Подік І. І., Єфіменко Л. Л., Серeda А. В. Хмельницький : ФОП Мельник А.А. 2019. 58 с.

167. Оніщик Ю. Альтернативні способи вирішення митних спорів. *Krakowskie Studia Malopolskie*. 2022. Nr 4 (36). S. 122–139.

168. Оніщик Ю. Альтернативні способи вирішення митних спорів. *Krakowskie Studia Malopolskie*. 2022. Nr 4. (36).

169. Островська Л. А., Сулейменова С. Р. Перспективи обов'язкової медіації в Україні: досвід Ізраїлю. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 7. С. 101–104.

170. Пархоменко-Цироциянц С. В. Податкові спори: причини виникнення та проблеми вирішення. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Вип. 1. С. 177–180.

171. Переглянутий кодекс поведінки ЄС 2009/С322/01 від 30 грудня 2009 р. “Для ефективної імплементації Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств”. URL : <https://www.kmu.gov.ua/translates/dlia-efektyvnoi->

implementatsii-konventsii-pro-usunennia-podviinoho-opodatkuvannia-u-zviazku-z-koryhuvanniam-prybutkiv-asotsiiovanykh-pidpryiemstv

172. Петренко Н. О. Місце та ознаки інституту бізнес-омбудсмена в системі альтернативних способів вирішення господарських спорів. *Проблеми цивільного та господарського права*. 2022. № 4. Ч. 3. Одеса: ОДУВС. С. 97–101. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/4/part_3/17.pdf

173. План пріоритетних дій Уряду на 2023 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 березня 2023 р. № 221-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/221-2023-p#Text>

174. Повернення з окупації та до статусу платника ПДВ і єдиного податку 4 групи. *Офіційний веб-сайт Ради бізнес-омбудсмена*. 10.07.2023. URL : <https://boi.org.ua/case-studies/565-povernennya-z-okupaciyi-ta-do-statusu-platnika-pdv-i-yedinogo-podatku-4-grupi/>

175. Податкова перевірка французького виробника скла: що не так? *Офіційний веб-сайт Ради бізнес-омбудсмена*. 05.06.2023. URL : <https://boi.org.ua/case-studies/562-podatкова-perevirka-francuzkogo-virobnika-skla-csho-ne-tak/>

176. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20240101/print>

177. Податкові конфлікти: особливості вирішення: навчальний посібник / під ред. Л.В. Трофімової. Київ: КНТ, 2011. 360 с.

178. Подік І. І. Нідерландський досвід використання процедур медіації під час урегулювання податкових спорів. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського*. Серія: юридичні науки. 2019. Том 30. (69). № 4. С. 154–159. URL: <https://doi.org/10.32838/1606-3716/2019.4/25>

179. Подковенко Т., Фігун Н. Правове регулювання медіації у європейському праві. *Актуальні проблеми правознавства*. 2019. № 4 (20).

С. 20–29.

URL :

<http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/38366/1/Подковенко.pdf>

180. Положення про Раду бізнес-омбудсмена : постанова Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 р. № 691. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-п#Text>

181. Попереднє узгодження ціноутворення в ТЦ: Україна vs США. KPMG. 25.11.2019. URL : <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2019/11/transfer-pricing-article.html>

182. Порядок проведення конкурсного відбору медіаторів, які залучаються центрами з надання безоплатної вторинної правової допомоги : наказ Мін'юсту від 28.11.2022 р. № 5298/5. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1500-22#Text>

183. Порядок формування, ведення та доступу до Реєстру надавачів та отримувачів соціальних послуг : постанова Кабінету Міністрів України від 27 січня 2021 р. № 99. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/99-2021-п#Text>

184. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Другої судової палати Касаційного цивільного суду від 19 вересня 2018 р. (у справі № 757/5777/15-ц) URL : <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/76596637>

185. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів від 26 листопада 2020 р. у справі № 500/2486/19. URL : <https://verdictum.ligazakon.net/document/93404515>

186. Постанова Касаційного господарського суду Верховного суду від 04.10.2023 у справі № 910/8316/20. URL: <https://opendatabot.ua/court/113958171-e5119af3cc7a55a37b9257c20e03770d>

187. Постанова Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 18.02.2021 р. у справі № 873/89/20. URL : <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/95203292>

188. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 14 березня 2018 р. у справі № 826/11063/17. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72830512>

189. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 вересня 2019 р. справа № 0440/5515/18 адміністративне провадження № К/9901/17256/19 . URL: <https://u.to/Z0tXFg>

190. Правила медіації Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України (ICAC). 2023. URL: https://icac.org.ua/wp-content/uploads/Pravyla-mediatsiyi_UA.pdf

191. Притика Ю. Д. Теоретичні проблеми захисту прав учасників цивільних правовідносин у третейському суді : дис. д-р. юрид. наук : 12.00.03. Київ, 2006. 364 с.

192. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17 лютого 2022 р. № 2073-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>

193. Про безоплатну правову допомогу : Закон України від 2 червня 2011 р. № 3460-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-17#Text>

194. Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України : Закон України від 03.10.2017 р. № 2147-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2147-19>

195. Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014-2017 роки : Закон України від 14 жовтня 2014 р. № 1699-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1699-18#Text>

196. Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи : наказ Міністерства юстиції України від 24.04.2017 № 1395/5. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1395323-17#n8>

197. Про затвердження Порядку здійснення захисту прав та інтересів України під час урегулювання спорів, розгляду у закордонних юрисдикційних органах справ за участю іноземного суб'єкта та України і

заяв, пов'язаних із відшкодуванням шкоди, завданої внаслідок міжнародного збройного конфлікту на території України : Указ Президента від 25 червня 2002 р. № 581/2002. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/581/2002#Text>

198. Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення : постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2021 р. № 1114. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1114-2021-п#n11>

199. Про затвердження стандарту соціальної послуги посередництва (медіації) : наказ Міністерства соціальної політики України від 17.08.2016 № 892. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1243-16#Text>

200. Про затвердження Типової мирової угоди про припинення провадження в справі про порушення митних правил : наказ Міністерства фінансів України від 28.05.2012 р. № 607. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0985-12#n15>

201. Про інвестиційну діяльність : Закон України від 18 вересня 1991 р. № 1560-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12#Text>

202. Про концепцію вдосконалення судівництва для утвердження справедливого суду в Україні відповідно до європейських стандартів : Указ Президента України від 10 травня 2006 р. № 361/2006. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361/2006#Text>

203. Про медіацію : Закон України від 16 листопада 2021 р. № 1875-IX URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text>

204. Про міжнародний комерційний арбітраж : Закон України від 24 лютого 1994 р. № 4002-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4002-12#Text>

205. Про нотаріат : Закон України від 2 вересня 1993 р. № 3425-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3425-12#Text>

206. Про підписання Мирової угоди між компаніями “Філіп Морріс Інтернешнл Інк.” (Сполучені Штати Америки), “Філіп Морріс Глобал Брендс Інк.” (Сполучені Штати Америки), “Філіп Морріс Брендс Сарл” (Швейцарська Конфедерація), ПрАТ “Філіп Морріс Україна” (Україна) та Україною: розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.12.2018 р. № 946-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/946-2018-p/conv#n3>

207. Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Законі України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (втратив чинність). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>

208. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : Закон України від 28 лютого 2019 р. № 2692-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#n2>

209. Про ратифікацію Договору до Енергетичної Хартії та Протоколу до Енергетичної Хартії з питань енергетичної ефективності і суміжних екологічних аспектів : Закон України від 6 лютого 1998 р. № 89/98-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89/98-вр#Text>

210. Про режим іноземного інвестування : Закон України від 19 березня 1996 р. № 93/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93/96-вр#Text>

211. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України від 22 березня 2012 р. № 4618-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4618-17#Text>

212. Про соціальні послуги : Закон України від 17 січня 2019 р. № 2671-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2671-19#Text>

213. Про судовий збір : Закон України від 8 липня 2011 р. № 3674-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17#Text>

214. Про судоустрій та статус суддів: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#n9963>

215. Про Установу бізнес-омбудсмена в Україні : проект Закону (реєстр. номер 3607 від 05.06.2020). *Офіційний веб-сайт Верховної Ради України*. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/688222>

216. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена : постанова Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 р. № 691. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-п#Text>

217. Протокол між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про внесення змін до Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал та Протоколу до неї, вчинених у м. Київ 30 жовтня 2000 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/756_001-19#Text

218. Радіонова-Водяницька В. О. Національна служба посередництва і примирення та її роль у вирішенні колективних трудових спорів. *Право та інновації*. 2017. № 2 (18). С. 105–110.

219. Разумова Г., Оскома О., Колесник А. Медіація як спосіб вирішення конфліктів у бізнес-процесах. *Медіація як спосіб вирішення приватно- та публічно-правових спорів* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 30 листоп. 2021 р.). Дніпро : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2022. 352 с.

220. Регламент Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України, затверджений Рішенням Президії Торгово-промислової палати України № 25(6) від 27.07.2017 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0025571-17#Text>

221. Регламент Ради Бізнес-омбудсмена, затверджений Протоколом № 1 засідання Наглядової ради Ради бізнес-омбудсмена від 18 травня 2015 р.. URL: [https://boi.org.ua/files/x0/zm/rules%20of%20procedure_boc%20final_2023_\(ukr\).pdf](https://boi.org.ua/files/x0/zm/rules%20of%20procedure_boc%20final_2023_(ukr).pdf)

222. Резолюція № 1 (2000) “Щодо здійснення правосуддя XXI столітті”, ухвалена міністрами юстиції європейських країн на їхній 23-й Конференції (Лондон, 8-9 червня 2000 р.). Рада Європи. URL : <https://www.coe.int/en/web/human-rights-rule-of-law/mju23-2000-london>

223. Резолюція ЄС № 524/2013, Європейського парламенту і Ради від 21 травня 2013, якою схвалено Регламент про онлайн-врегулювання споживчих спорів. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013R0524>

224. Рекомендація № 6 R (87) 18 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам “Стосовно спрощення кримінального правосуддя” від 17.09.1987 р. URL : [https://www.viaduk.net/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/7442a47eb0b374b9c2257d8700495f8b/\\$FILE/Рекомендація%20№%20R%20\(87\)%2018.doc](https://www.viaduk.net/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/7442a47eb0b374b9c2257d8700495f8b/$FILE/Рекомендація%20№%20R%20(87)%2018.doc)

225. Рекомендація № R (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи “Щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами—приватними особами”. 5 вересня 2001 р. URL : https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf

226. Рекомендація № R (2002) 10 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо медіації в цивільних справах, ухвалена Комітетом Міністрів Ради Європи на 808 засіданні заступників міністрів 18 вересня 2002 р. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2002_10_2002_09_18_1.pdf

227. Рекомендація № R (80) 2 Комітету Міністрів Ради Європи “Стосовно здійснення адміністративними органами дискреційних повноважень”, 11 березня 1980 р. URL : https://hcj.gov.ua/sites/default/files/field/rada_yevropy_rekomendaciya_r_80_2_3.pdf

228. Рекомендація № R (81) 7 Комітету міністрів державам-членам стосовно шляхів полегшення доступу до правосуддя від 14.05.1981 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_133

229. Рекомендація № R (86) 12 Комітету Міністрів Ради Європи “Щодо заходів з попередження і зменшення надмірного робочого навантаження в судах”. URL : <https://www.scourt.gov.ua>

230. Рекомендація № R (98) 1 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо медіації в сімейних справах від 21.01.1998 р. URL : [file:///C:/Users/user/Downloads/R_98_1_1998_01_21%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/R_98_1_1998_01_21%20(2).pdf)

231. Рекомендація № R (99) 19 Комітету міністрів Ради Європи державам – членам Ради, які зацікавлені в організації медіації у кримінальних справах № R(99)19 від 15.09.1999 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/994_828

232. Рішення ОБСЄ “Про План дій з покращення положення рома і синті в регіоні ОБСЄ” від 27.11.2003 № 303. ОБСЄ. URL : <https://www.osce.org/odihr/17554>

233. Рішення Ради міністрів ОБСЄ № 3/11 “Елементи конфліктного циклу, пов’язані з підвищенням потенціалу ОБСЄ з раннього попередження, негайних дій, сприяння діалогу, підтримки посередництва і пост конфліктного відновлення”. ОБСЄ. URL : <https://www.osce.org/files/f/documents/c/7/86625.pdf>

234. Рижук І. В. Місце спеціалізованих омбудсменів в механізмі захисту прав людини в Україні. *Людська гідність і права людини як основа конституційного устрою держави: збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції (м. Хмельницький 19–20 жовтня 2018 р.)*. Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2018. С. 255–259.

235. Рішення Антимонопольного комітету України від 28 жовтня 2021 р. № 595-р. URL :

<https://amcu.gov.ua/storage/app/uploads/public/618/14f/ea1/61814fea1d392601633327.pdf>

236. Рішення Київського апеляційного адміністративного суду від 14 березня 2018 р. у справі № 826/11063/17. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72830512>

237. Рішення Конституційного Суду України від 09.07.2002 р. у справі за конституційним зверненням Товариства з обмеженою відповідальністю "Торговий Дім "Кампус Коттон клуб" щодо офіційного тлумачення положення частини другої статті 124 Конституції України (справа про досудове врегулювання спорів) від 9 липня 2002 р. № 15-рп/2002. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-02#Text>

238. Рішення Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 р. № 15-рп/2004. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04#Text>

239. Рішення Конституційного Суду України від 29 червня 2010 р. № 17-рп/2010). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10#Text>

240. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадян Проценко Раїси Миколаївни, Ярошенко Поліни Петрівни та інших громадян щодо офіційного тлумачення статей 55, 64, 124 Конституції України (справа за зверненнями жителів міста Жовті Води) від 25 грудня 1997 р. № 9-зп. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v009p710-97#n54>

241. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянки Дзюби Галини Павлівни щодо офіційного тлумачення частини другої статті 55 Конституції України та статті 248-2 Цивільного процесуального кодексу України (справа громадянки Дзюби Г.П. щодо права на оскарження в суді неправомірних дій посадової особи) від 25 листопада 1997 р. № 6-зп. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-97#Text>

242. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 49 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) пункту 7 частини другої статті 42 Закону України "Про вищу освіту" від 20.12.2017 № 2-р/2017. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-17#Text>

243. Роздайбіда А. А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 198 с.

244. Роздайбіда А. А. Класифікація податкових спорів та засоби мінімалізації їх кількості. *Право і суспільство*. 2015. № 4 (2) С. 132–136.

245. Романадзе Л. Д. Врегулювання спору за участю судді та інші процесуальні новели: вплив на розвиток медіації. URL : <http://mediation.uq/wpcontent/uploads/2017/05/Stattya-proMediatsiyu-v-proektah-prorses-kodeksiv-2.pdf>

246. Ростовська К. В., Гришина Н. В. Медіація в адміністративному судочинстві: міф чи реалії сьогодення. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*. Серія «ПРАВО». 2020. Вип. 29. С. 182–188.

247. Горбенко Н.О. Правові засади процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як окремого способу запобігання та альтернативного вирішення податкових спорів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 2. С. 724–727. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-2/181>. URL. http://lsej.org.ua/2_2024/183.pdf

248. Рядінська В. О. Соціальна справедливість при оподаткуванні доходів фізичних осіб. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2013. № 2. С. 59–64.

249. Селезень П. О. Особливості взаємного узгодження у контексті попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях. *Вісник*

Південного регіонального центру Національної академії правових наук України. 2017. № 12. С. 45–53.

250. Сидельніков О. Д. Проблематика примирення сторін в адміністративному судочинстві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 21 с.

251. Сидоренко Д. Медіація в адміністративному процесі: в чому проблема? *Юридична Газета on-line*. 23 жовтня 2018. URL : <https://yur-gazeta.com/publications/events/mediaciya-v-administrativnomu-procesi-v-chomu-problema.html>

252. Сінгапурська конвенція: 7 місяців потому. *Юридична Газета online*. 14 травня 2020 р. URL : <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/singapurska-konvenciya-7-misyaciv-potomu.html>

253. Скакун О. Ф. Теорія права і держави : підручник. 4-те вид. Київ : Алерта, 2016. 528 с.

254. Справа “Філіп Морріс Україна”. Tobacco Tactics: інформаційно-тематичний ресурс. URL : <https://tobaccotactics.tobaccocontrol.org.ua/sprava-filip-morris-ukrayina/>

255. Статистика отриманих скарг. Динаміка показників за 2015-2021 роки. *Офіційний веб-сайт Ради бізнес-омбудсмена*. URL : <https://boi.org.ua/chart/aggregated-statistics/>

256. Статут Організації Об’єднаних Націй, 26 червня 1945 р. Сан-Франциско, 1945. ООН. URL : https://unic.un.org/aroundworld/unics/common/documents/publications/uncharter/UN%20Charter_Ukrainian.pdf

257. Степашко О. І. Судові рішення у податкових спорах в адміністративному судочинстві України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. 624 с.

258. Стебелєв А. М. Роль “м’якого права” в аспекті становлення цілісної системи альтернативних способів вирішення спорів у сфері

публічно-правових відносин з урахуванням українського контексту. *Електронне наукове видання “Аналітично-порівняльне правознавство”*. 2023. № 3. С. 30–307.

259. Сулейманова С. Р. Врегулювання спору за участю судді та медіація: порівняльно-правова характеристика. *Цивільне судочинство у світлі судової реформи в Україні*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції ім. Ю.С. Червоного (м. Одеса, 13 грудня 2019 р.) / за загальною редакцією д.ю.н., професора Н.Ю. Голубевої. Одеса : Фенікс, 2019. С. 47–50.

260. Татулич І. Ю. Врегулювання спору за участю судді – примирювальна процедура в цивільному судочинстві. *Publishing House «Baltija Publishing»*. 2020. С. 565–583.

261. Термецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Харків : ХНУВС, 2012. 402 с.

262. Тильчик В. В. Адміністративно-правовий механізм розв’язання податкових спорів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, Національний університет державної податкової служби України, 2011. 20 с.

263. Типовий закон ЮНСІТРАЛ про міжнародну комерційну погоджувальну процедуру (UNCITRAL), Генеральна Асамблея ООН. Комісія ООН з права міжнародної торгівлі від 24 червня 2002 р. URL : https://uncitral.un.org/eng/texts/mediation/modellaw/commercial_conciliation

264. Типовий закон ЮНСІТРАЛ щодо міжнародного торгівельного арбітраж. Комісія ООН з права міжнародної торгівлі, Відень, 30 травня 1997 р. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/MU97397>

265. Тиханський О. Б. Місце інституту врегулювання цивільного спору за участю судді в систематиці примирних процедур. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2018. № 2 (107) С. 38.

266. Токарєва К.С. Побудова належної адміністративної процедури застосування медіації у публічно-правових спорах (концептуальна основа). *Актуальні проблеми правознавства*. 2020. № 3 (24). С. 68–73.

267. Токарєва К. С. Адміністративно-правове регулювання медіації: сучасний стан та тенденції розвитку : дис. ... д.ю.н. : 12.00.07. Київ : *Національний авіаційний університет*. 2021. 468 с.

268. Токарєва К. С. Альтернативне вирішення адміністративно-правових спорів в Україні. *Наукові записки*. Серія : Право, 2020. Випуск 8. Спецвипуск. С. 77–83.

269. Трофімова Л. Про врегулювання податкових і митних спорів за участю судді. II *Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети»*: збірник матеріалів (м. Київ, 4–5 липня 2019 р.). Київ, 2019. С. 87–100.

270. Уварова О. О Коли виникає спір з податковим органом: можливі спірні ситуації. *Податки та бухгалтерський облік*. 2011. № 44. (1437). С. 3–11.

271. Угода між Україною та Швейцарською Конфедерацією про сприяння та взаємний захист інвестицій, ратифікована Законом України № 509/96-ВР від 15.11.1996. URL : <http://kmp.ua/wp-content/uploads/2019/07/30.pdf>

272. Україна приєдналася до Сінгапурської конвенції щодо медіації. Офіційний сайт Міністерства юстиції України. 07.08.2019. URL : <https://minjust.gov.ua/news/ministry/ukraina-priednalasya-do-singapurskoi-konventsii-schodo-mediatsii>

273. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2010. 24 с.

274. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2010. 199 с.

275. Устінова-Бойченко Г. М., Нестеренко К. О. Особливість застосування медіації у публічно-правовому спорі. *Європейський вибір України, розвиток науки та національна безпека в реаліях масштабної військової агресії та глобальних викликів XXI століття* (до 25-річчя Національного університету «Одеська юридична академія» та 175-річчя Одеської школи права) : у 2 т.: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 17 червня 2022 р.). Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2022. Т. 2. С. 91–94.

276. Ухвала Тернопільського окружного адміністративного суду “Про затвердження умов примирення та закриття провадження у справі” від 24.06.2014 р. у справі № 500/147/19. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82608980>

277. Ханик-Посполітак Р. Ю. Бізнес-омбудсмен як найкращий приклад запровадження інституту омбудсмена в Україні. *Альтернативні способи вирішення цивільних спорів* : матеріали круглого столу (м. Одеса, 29 березня 2021 р.) / за заг. ред. д.ю.н., професора Н. Ю. Голубевої ; НУ «Одеська юридична академія». Одеса : Фенікс, 2021. С. 73–76. URL : <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/21815/Ханик-Посполітак%20Р.%20Ю.%20Бізнес-омбудсмен%20як%20найкращий%20приклад%20запровадження%20інституту%20омбудсмена%20в%20Україні.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

278. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. д. ю. н., професора, заслуженого юриста України В. І. Литвиненка. Київ : «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.

279. Хлистік М. А. Медіація: досвід європейських країн та перспективи для України. *Нове українське право*. 2022. Випуск 6. Том 2. С. 190–196.

280. Цвіра Д. М. Податковий спір як різновид публічно-правового спору. *First independent scientific journal*. 2016. № 7. С. 135–139. URL : <https://dspace.univd.edu.ua/items/6286e8f6-da86-40c7-8e9d-26a365644655>

281. Церетелі Л. Медіація як альтернативне вирішення податкових спорів. *ГО «Інститут Податкових реформ»*. 13 липня 2016. URL : <https://ngoipr.org.ua/blog/mediatsiya-yak-alternativne-virishennya-podatkovih-sporiv/>

282. Цивільний процесуальний кодекс України : Закон України від 18 березня 2004 р. № 1618-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>

283. Чістякова І. М., Кривдіна І. Б. Інститут бізнес-омбудсмена в Україні та світі: історико-правовий аспект. *Інтелекція і влада*. Сер. Історія : громад.-політ. наук. зб. Одеса : Екологія. 2017. Вип. 37. С. 123–137.

284. Чорна А. М. Адміністративно-правовий механізм забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків : Харк. нац. ун-т внутр. Справ, 2018. 44 с.

285. Чуфаров І. Процедура «взаємного узгодження»: якщо вже сперечатися з податковою, то за новими правилами. *Юридичний вісник України*. *LexInform*. URL : <https://lexinform.com.ua/yuridychna-praktyka/protsedura-vzayemnogo-uzgodzhennya-yakshho-vzhe-sperechatysya-z-podatkovoyu-to-za-novymy-pravylamy/>

286. Шевцова А., Островська І., Березянко Т. Динаміка конфлікту. Національний університет харчових технологій. URL : <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/904ff6a6-1714-48e1-b667-84274212443a/content>

287. Шевцова Н. В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2011. 213 с.

288. Шинкар Т. І. Застосування медіації в адміністративному судочинстві: вітчизняний та зарубіжний досвід : автореф. дис. ... к.ю.н. : 12.00.07. Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2018. 20 с.

289. Шпак М. В. Професійне представництво адвоката у цивільному процесі : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03. Харків, 2018. 20 с.

290. Що відбувається навколо Мирової угоди “Філіп Морріс” про врегулювання податкового спору. Які й чому виникають питання. Чому це важливо і для інших платників податків. КМР.UA. 23 серпня 2019 р. URL : <https://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/what-is-happening-around-the-philip-morris-settlement-agreement-on-tax-dispute-resolution/>

291. Щодо Конвенції про визнання і виконання іноземних арбітражних рішень та Європейської конвенції про зовнішньоторговельний арбітраж № 4.3/8-076-137 від 07.02.2000. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v-137321-00#Text>

292. Щодо обліку самозайнятої особи як медіатора. Головне управління ДПС у Житомирській області 20 червня 2023. URL : <https://zt.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/685623.html>

293. Юхтенко Л. Досудове врегулювання спору шляхом проведення переговорів за допомогою судді в адміністративному судочинстві: сутність та проблеми запровадження. *Юридичний вісник*. 2013. № 3. С. 106–112.

294. Юхтенко Л. Процедура примирення в адміністративному судочинстві: дискусійні аспекти доцільності застосування. *Юридичний вісник*. 2014. № 6. С. 84–90.

295. Якимчук Н. Я. Правові підстави впровадження інституту звернення до процедури медіації та застосування інших альтернативних способів вирішення податкових та митних спорів. *Адміністративне і фінансове право України: теорія і практика в умовах сьогодення*: зб. наук. праць. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ,

листопад 2022 р.) / за заг. ред. д.ю.н., проф., член-кор. НАПрН України
О. Ф. Андрійко. Київ : Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН
України, 2022. С. 94–98.

296. Якимчук Н. Я. Розпорядники бюджетних коштів: система та
правовий статус : монографія. Чернівці : Видавництво Чернівецького
національного університету, 2009. 647 с.

297. Ясиновський І. Г. Імплементация процедури медіації в українське
законодавство: теоретико-правовий аналіз : дис. ... канд. юрид. наук :
12.00.01. Київ, 2016. URL : [http://elar.naiaiu.
kiev.ua/bitstream/123456789/21/1/diser_iasynovskyi.PDF](http://elar.naiaiu.kiev.ua/bitstream/123456789/21/1/diser_iasynovskyi.PDF)

298. Ясиновський І. Г. Історичний аспект розвитку інституту медіації
та сучасні тенденції його розвитку. *Науковий вісник Міжнародного
гуманітарного університету*. Сер.: Юриспруденція. 2014. № 10–2. Том 1.
С. 31–33.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Горбенко Н.О. Європейські регіональні правові стандарти звернення до медіації та інших способів вирішення податкових спорів. *Академічні візії*. 2023. Вип. 15. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/319/281>

DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7851444>

2. Горбенко Н.О. Правоздатність медіаторів як суб'єктів, що залучаються до вирішення публічних та приватних спорів. *Юридичний вісник*. 2023. № 2. С. 181–188. DOI: <https://doi.org/10.32782/yuv.v2.2023.23>

3. Горбенко Н.О. Підстави набуття загальної та спеціальної дієздатності медіаторами в Україні. *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 34–42. DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2023.2.5>

4. Горбенко Н.О. Правові засади процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як окремого способу запобігання та альтернативного вирішення податкових спорів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 2. С. 724–727. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-2/181>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Горбенко Н.О. До питання примирення сторін податкового спору та податкової медіації на стадії адміністративного оскарження рішень податкових (митних) органів: *матеріали круглого столу з нагоди 30-ї річниці з дня заснування Національної академії правових наук України* (м. Харків, 24 березня 2023 р.). Харків, 2023. С. 201–205.

6. Горбенко Н.О. Перспективи залучення медіатора чи застосування інших форм примирення сторін податкового спору, в разі подання скарги в порядку адміністративного оскарження. *Recent Trends in Science*: матеріали II

Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Дніпро, 4–5 травня 2023 р.). Дніпро, 2023. С. 110–111.

7. Горбенко Н.О. Критерії правосуб'єктності медіатора, який забезпечує медіацію в податкових та адміністративних спорах. *Проблеми розвитку адміністративного, фінансового та інформаційного права в контексті євроінтеграційних процесів: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Львів, 5 травня 2023 р.). Львів, 2023. С. 85–87.

8. Горбенко Н.О. Процедура взаємного узгодження як окремий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів. *Актуальність та особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції з нагоди відзначення Дня науки – 2023 в Україні* (м. Київ, 23 травня 2023 р.). Київ, 2023. С. 221–223.

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. Президента Науково-дослідного
інституту публічного права,
доктор юридичних наук, професор



Сергій КОРОЄД

А К Т

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
Горбенко Наталії Олександрівни на тему: «Правове регулювання
альтернативних способів вирішення податкових спорів», поданого на
здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 081«Право» у
науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного
права**

Комісія в складі: заступника директора Інституту з наукової роботи, доктора юридичних наук, професора (голова комісії) Гаруста Юрія Віталійовича (голова комісії), завідувача відділу проблем публічного права, доктора юридичних наук, професора Овчарука Сергія Станіславовича, головного наукового співробітника Науково-дослідного інституту публічного права, доктора юридичних наук, професора Луценко-Миськів Лесі Ігорівни, склала цей акт про те, що матеріали дисертації Горбенко Наталії Олександрівни на тему: «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» (на здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 081«Право») мають необхідний теоретичний, методологічний рівень і практичну значимість та використовуються у науково-дослідній діяльності наукових відділів Науково-дослідного інституту публічного права під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень, спрямованих на вирішення теоретико-методологічних проблем правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів, та використовуються Інститутом в межах реалізації науково-дослідної теми «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації №0120U105390).

Використання результатів дисертації сприятиме активізації та підвищенню ефективності наукової роботи працівників відділів та аспірантів Науково-дослідного інституту публічного права.

ВИСНОВОК

Результати дисертації Горбенко Наталії Олександрівни на тему: «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» вважати впровадженими у науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права, під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень, спрямованих на вирішення теоретико-методологічних проблем правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Голова комісії:

Юрій ГАРУСТ

Члени комісії:

Сергій ОВЧАРУК

Леся ЛУЦЕНКО-МИСЬКІВ

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. Президента Науково-дослідного інституту публічного права,
доктор юридичних наук, професор



Сергій КОРОЄД

«15» 09 2024 р.

АКТ

**упровадження результатів дисертаційного дослідження
Горбенко Наталії Олександрівни на тему: «Правове регулювання
альтернативних способів вирішення податкових спорів», поданого на
здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 «Право» в освітній
процес Науково-дослідного інституту публічного права**

Комісія в складі: заступника директора Інституту з наукової роботи, доктора юридичних наук, професора (голова комісії) Гаруста Юрія Віталійовича (голова комісії), завідувача відділу проблем публічного права, доктора юридичних наук, професора Овчарука Сергія Станіславовича, головного наукового співробітника Науково-дослідного інституту публічного права, доктора юридичних наук, професора Луценко-Миськів Лесі Ігорівни склала цей акт про те, що матеріали дисертації Горбенко Наталії Олександрівни на тему: «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» (на здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 «Право») мають необхідний теоретичний, методологічний рівень і практичну значимість та використовуються в освітньому процесі. Під час обговорення наданих матеріалів комісією було констатовано, що окремі положення дослідження було використано при розробленні лекційних курсів з дисципліни, яка викладається у Науково-дослідному інституті публічного права, а саме «Адміністративне право та процес: доктринальні та практичні проблеми», при підготовці відповідних підручників, навчальних посібників, а також у контексті інших дисциплін, які викладаються в Інституті. Лекційний курс окремих тем навчальних дисциплін увібрав положення цього дисертаційного дослідження.

ВИСНОВОК:

результати дисертаційного дослідження на тему: «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» Горбенко Наталії Олександрівни вважати впровадженими в освітній процес Науково-дослідного інституту публічного права з дисципліни «Адміністративне право та процес: доктринальні та практичні проблеми».

Голова комісії:

Юрій ГАРУСТ

Члени комісії:

Сергій ОВЧАРУК

Леся ЛУЦЕНКО-МИСЬКІВ