

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА «КРОК»
Кафедра менеджменту та інноваційного розвитку
Бізнес Школи КРОК**

БЕВЗА Володимир Ігорович

Кваліфікаційна робота

**«Механізми і перспективи застосування медіації в сфері державного
управління у справах з податковими органами»**

073 МЕНЕДЖМЕНТ

«Медіація та вирішення конфліктів»

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

Кваліфікаційна робота містить результати власних доробок. Використання
ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне
джерело

БЕВЗА В.І. _____

(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

Науковий керівник (консультант)

ОКУНЄВ І.С. кандидат юридичних наук, доцент кафедри менеджменту та
інноваційного розвитку Університету економіки та права
«КРОК» _____

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

ЗМІСТ

РЕЗЮМЕ/SUMMARY	3
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ МЕДІАЦІЇ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ	14
1.1. Публічне управління: сутність, суб'єкти, види конфліктів і їх місце у податкових спорах.....	14
1.2. Процедура медіації податкових спорів.....	39
Висновки до розділу 1.....	68
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ПРОЦЕДУРІ МЕДІАЦІЇ	69
2.1. Передумови застосування процедури медіації податкових спорів (основні складові).....	69
2.2. Моделі медіації податкових спорів.....	93
Висновки до розділу 2.....	100
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕДІАЦІЇ В ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ В ОРГАНАХ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ	102
3.1. Зарубіжний досвід застосування медіації при вирішенні податкових спорів.....	102
3.2. Дорожня карта впровадження медіації у сфері державного управління в органах податкової служби.....	112
Висновки до розділу 3.....	122
ВИСНОВКИ	123
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	126
ДОДАТКИ	139

ДЕКЛАРАЦІЯ ПРО АКАДЕМІЧНУ ДОБРОЧЕСНІСТЬ

Моя наукова робота написана мною у моєму власному викладенні, за виключенням цитат з опублікованих та неопублікованих джерел, які чітко ідентифіковані в роботах і визнані як такі.

Я усвідомлюю, що використання матеріалів з інших робіт чи парафраз таких матеріалів без вказання авторства будуть розтлумачені як плагіат. Джерело кожного рисунку, схеми чи іншої ілюстрації відповідно ідентифікується, а також джерела матеріалів, опублікованих чи неопублікованих, які не є результатом моїх власних досліджень, експериментів чи спостережень.

Резюме

Метою магістерської роботи є дослідження передумов та перспектив впровадження медіації у сфері державного управління в Україні при вирішенні податкових спорів. Автором проаналізоване національне законодавство та зарубіжний досвід щодо досудового оскарження рішень органів податкової служби та можливості проведення медіації у податкових спорах та висвітлені напрями визначення у законодавстві України даної процедури

Об'єктом даного дослідження виступають державно-управлінські (суспільні) відносини та процеси щодо вирішення конфліктних питань із податковими органами. Предметом дослідження є медіація як механізм застосування та вирішення спору у даних відносинах між платниками податків та контролюючим органами. Одержані висновки та їх новизна: зроблені порівняльний аналіз діючого законодавства щодо можливості застосування медіації у податкових спорах, визначені автором базові терміни «податковий спір», «податкова медіація», запропонована «дорожня карта впровадження податкової медіації». Сформовані в дослідженні теоретичні висновки комплексно систематизують поняття про податкову медіацію та про необхідні зміни для її практичного застосування в Україні. Ключові слова: податкова медіація, податковий спір, медіація, медіатор, державне управління, досудова модель, адміністративне оскарження.

SUMMARY

The purpose of the master's thesis is to study the prerequisites and prospects for the introduction of mediation in the field of public administration in Ukraine in the resolution of tax disputes. The author analyzes national legislation and foreign experience on pre-trial appeal of decisions of tax authorities and the possibility of mediation in tax disputes and highlights the directions of determining this procedure in the legislation of Ukraine.

The object of this study is public administration (social) relations and processes for resolving conflicts with tax authorities. The subject of the study is mediation as a mechanism for applying and resolving a dispute in these relations between taxpayers and controlling authorities. Conclusions and novelty: a comparative analysis of the current legislation on the possibility of applying mediation in tax disputes is made, the author defines the basic terms “tax dispute”, “tax mediation”, and proposes a “roadmap for the implementation of tax mediation”. The theoretical conclusions formed in the study comprehensively systematize the concept of tax mediation and the necessary changes for its practical application in Ukraine. Keywords: tax mediation, tax dispute, mediation, mediator, public administration, pre-trial model, administrative appeal.

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження.

У Преамбулі Конституції України визначено, що Верховна Рада України від імені Українського народу - громадян України всіх національностей, виражаючи суверенну волю народу, спираючись на багатовікову історію українського державотворення і на основі здійсненого українською нацією, усім Українським народом права на самовизначення, дбаючи про забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя, піклуючись про зміцнення громадянської злагоди на землі України та підтверджуючи європейську ідентичність Українського народу і незворотність європейського та євроатлантичного курсу України, прийняла Конституцію, як основний Закон держави, у якому проголошені європейській демократичні цінності, однією із складових таких цінностей є цивілізоване мирне вирішення конфліктів, як у громадянському суспільстві, так і між державами, на основі поваги та верховенства права [1].

Загальновідомим є той факт, що найвищі стандарти цивілізованого демократичного суспільства забезпечені саме у Європейському Союзі та країнах євроатлантичного блоку (Організація Північноатлантичного договору, також Північноатлантичний альянс або НАТО, такі як Канада, Сполучені Штати Америки), в яких розвинуті системи альтернативного вирішення конфліктів, спорів на досудовому порядку, або в межах існуючого судового провадження.

У подальших статтях Конституції України визначаються повноваження вищих органів законодавчої та виконавчої влади забезпечити реалізацію стратегічного курсу держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі.

Більше того, у статті 18 Конституції України встановлено, що зовнішньополітична діяльність України спрямована на забезпечення її національних інтересів і безпеки шляхом підтримання мирного і

взаємовигідного співробітництва з членами міжнародного співтовариства за загально визнаними принципами і нормами міжнародного права [1].

Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством (стаття 19 Конституції України) [1].

Оскільки Конституція України є відображенням волі та ідентичності народу України, то миролюбна спрямованість основного закону держави свідчить про те, що українське суспільство історично готово вирішувати конфлікти у неагресивний спосіб.

Україна обрала із 2014 року напрямком свого розвитку вступ до Європейського Співтовариства (далі – ЄС), підтвердженням чому є адаптація національного законодавства до вимог ЄС на підставі Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами (ратифіковано Законом України №1678-VII від 16.09.2014) [2].

У контексті даного дослідження доречно зазначити, що на загальноєвропейському рівні процедура медіації врегульована Рекомендаціями Ради Міністрів країнам-учасникам щодо альтернатив судовому розгляду між адміністративними органами та приватними особами Rec (2001) 9 від 1 вересня 2001 року [3], Директивою ЄС № 2008/52/ЄС про посередництво в цивільних і господарських справах від 21 травня 2008 року [4], Директивою ЄС №2013/11/ЄС від 21 травня 2013 року про альтернативне вирішення споживчих спорів [5], Європейським кодексом поведінки медіатора [6].

Також Організацією економічного співробітництва та розвитку, членами якої є найбільші економіки світу, розроблений Посібник у використанні медіації для вирішення скарг щодо багатонаціональних компаній, який підготовлений Інститутом досягнення консенсусу [7].

7 серпня 2019 року в Сінгапурі Україна підписала та приєдналась до Конвенції ООН «Про міжнародні угоди за результатами медіації» від 20.12.2018 (далі – Конвенція ООН від 20.12.2018) [9].

Основними орієнтирами Конвенції ООН від 20.12.2018 (що визначені у її преамбулі) є те, що один із методів врегулювання спорів, у межах якого сторони в спорі просять третю особу або осіб надати їм допомогу в їхніх спробах вирішити спір дружнім шляхом, відзначаючи, що медіація дедалі частіше використовується в міжнародній і національній комерційній практиці як альтернатива судовому розгляду, вважаючи, що використання медіації дає суттєві вигоди, такі як скорочення кількості випадків, за яких спір веде до припинення комерційних відносин, полегшення здійснення міжнародних операцій учасниками комерційної діяльності та досягнення економії в процесі відправлення правосуддя державами [8].

Тобто, у світі превалює ідея щодо необхідності вирішення спору внаслідок примирних позасудових процедур між податковими службами та платниками податків незалежно від їх статусу, включаючи транснаціональні компанії.

Також 16 листопада 2021 року прийнятий Закон України «Про медіацію» № 1875-IX (далі – Закон №1875) [14], який визначає правові засади та порядок проведення медіації як позасудової процедури врегулювання конфлікту (спору), принципи медіації, статус медіатора, вимоги до його підготовки та інші питання, пов'язані з цією процедурою.

Даним Законом №1875 були внесені зміни до Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) [11], які дозволили на стадії судового оскарження вирішувати публічно-правові спори (одними з яких є податкові спори) шляхом медіації.

Також Указом Президента України від 11 червня 2021 року № 231/2021 затверджена Стратегія розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021-2023 роки (далі – Стратегія), метою якої щодо удосконалення системи правосуддя є визначення основних напрямів та

пріоритетів подальшого удосконалення законодавства України про судоустрій, статус суддів та судочинство у взаємозв'язку та взаємодії із іншими інститутами правосуддя для практичного утвердження принципу верховенства права, ефективного і справедливого судочинства, зміцнення функціональних основ організації судової влади відповідно до стандартів захисту прав людини та цінностей, визначених Конституцією України та міжнародно-правовими зобов'язаннями України, забезпечення координованості та збалансованості процесу удосконалення з урахуванням подальшої гармонізації національного законодавства із законодавством Європейського Союзу [17].

Одними із основних напрямів і заходів Стратегії визначено розвиток альтернативного (позасудового) та досудового врегулювання спорів, встановлення для окремих, визначених законом, категорій справ обов'язкового досудового порядку врегулювання спорів з використанням медіації та інших практик [17].

Тобто Стратегія визначила необхідність запровадження у певних категоріях спорів використання медіації, і одними із таких спорів могли бути податкові.

Але подальші законодавчі кроки із впровадження медіації у спеціальне податкове та митне законодавство не відбулись упродовж 2021-2025 років.

Враховуючи викладене, Україною обрано європейський шлях розвитку та інтеграції в єдиний простір спільних демократичних цінностей Європейського Союзу, який активно спонукає державу до широкого впровадження медіації у розв'язанні публічно-правових конфліктів, одними з яких є податкові спори.

Під час наукового дослідження розглянуті положення державного управління, адміністративного права та процесу, які дотичні до врегулювання проблемних питань у державному управлінні.

Питання врегулювання публічних конфліктів привернули увагу багатьох вчених, серед яких В. Авер'янов, О. Бринцев, М. Жернаков, І.

Завальнюк, Е. Катаєва, С. Ківалов, І. Коліушко, В. Кривцов, О. Кузьменко, Р. Куйбіда, Ю. Педько, А. Осадчий, В. Перепелиця, Н. Писаренко, О. Рябченко, В. Сьоміна, К. Тимошенко, Г. Ткач, Н. Хлібороб, А. Черников та інших.

Медіації як альтернативному способу вирішення спорів приділили значну увагу вітчизняні дослідники, такі як Р. Аракелян, О. Белінська, В. Бойко, Н. Боженко, А. Бортнікова, Л. Галупова, Н. Грень, Г. Гончарова, Р. Гаврилук, Н. Дараганова, В. Дейнеко, Г. Єрмоменко, С. Запара, В. Землянська, О. Іваненко, С. Йосипенко, З. Красіловська, Д. Кисельов, Т. Кисельова, Н. Крестовська, Д. Кривенко, Я. Любченко, І. Лях, Н. Мазаракі, О. Можайкіна, Г. Огречук, Т. Подковенко, В. Поліщук, М. Поліщук, Ю. Притика, Д. Проценко, Л. Романадзе, Н. Роскошна, А. Сергєєва, С. Сергєєва, О. Середа, М. Смокович, І. Сопілко, О. Спектор, А. Стратюк, Г. Супрун, Н. Турман, Н. Уварова, Т. Шинкар, М. Шумило, С. Фурса, Т. Цувіна, В. Яковлєв, І. Ясиновський, М. Лазаренко, Т. Подковенко та зарубіжні дослідники О. Здрок, С. Калашникова, К. Шумова, Ц. Шамлікашвілі, Н. Александер, А. Залар та інші.

У науковій літературі питанню регулювання податкових спорів приділено багато уваги, зокрема, можна виділити таких науковців, які досліджували це питання: О. Бучинський, О. Б. Заверуха, В.О. Курило, Кучерявенко М., Трофімова Л., Свириденко В., С. Пархоменко-Цироциянц, В. Кіценко, О. Уварова, І. Ясиновський та інші.

Але багато питань залишаються недослідженими, а деякі висновки носять дискусійний характер, що і зумовлює необхідність проведення нових досліджень у зазначеній сфері.

Утім, наразі мало комплексних досліджень щодо застосування медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів.

У процесі написання даної роботи автором здійснено огляд іноземних та національних нормативних актів, досліджено досвід іноземних країн щодо застосування процедури медіації у податкових спорах. Отримані на запит статистичні дані щодо розгляду податкових спорів за останні декілька років від Ради Бізнес-омбудсмена в Україні, Державної податкової служби в

Україні, Верховного Суду, отримана відмова від Міністерства фінансів України (оскільки міністерством така інформація не створена).

У той же час, незважаючи на значні наукові дослідження, у законодавстві досі не сформована система вирішення податкових спорів за допомогою альтернативного методу, такого як медіація, відсутнє і саме визначення терміну «податкова медіація» чи «медіація у податкових спорах», або більш ширше поняття «медіація у спорах із контролюючими органами».

Дане питання залишається невирішеним, як концептуально в середині органів Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України, Кабінету Міністрів України, так і нормативно, оскільки відсутнє профільне законодавство про процедуру (систему) вирішення податкових спорів за допомогою медіації на досудовому рівні та в судах, як однією із практик державного управління.

Одночасно, загальне законодавство про вирішення спорів шляхом медіації не забороняє застосовувати дану процедуру до податкових спорів, оскільки норми Закон №1875 та КАС України прямо дозволяють застосовувати процедуру медіації в адміністративних спорах, як на досудовому етапі, так і безпосередньо в суді.

Проте, відсутність в українському законодавстві профільних норм у законодавстві про можливість застосування медіації саме у податкових спорах - нівелює ефективність даного альтернативного розв'язання спору.

Як показує законодавчий досвід України, то прийняття спеціального нормативно-правового акту, який би на рівні законодавства закріплює процедуру медіації у податкових спорах (від порядку ініціювання медіації до визначення професійних компетенцій медіатора, прав, обов'язків, відповідальності сторін медіації, а також дискрецію контролюючих органів), відіграє основну роль у початку застосування нової процедури.

Без прийняття профільного нормативно-правового акту, застосування загальних норм законодавства про медіацію не дозволить практично втілити даний спосіб у розв'язання будь-якого публічно-правового спору, оскільки,

державні органи та їх посадові особи діють за принципом «дозволено лише те, що прямо визначено законом».

У той же час, навіть, якщо у законодавстві буде встановлена правова можливість вирішити податковий спір шляхом медіації, але без детального порядку даної процедури, то застосування медіації, із великою долею вірогідності, не буде реалізоване в систем органів податкової служби.

Метою роботи є системне вивчення інституту медіації у підгалузі вирішення податкових спорів у галузі публічно-правових наук державного управління; дослідження та окреслення питань, що виникають у відповідних податкових відносинах, а також формування теоретичних положень, висновків, узагальнень і практичних пропозицій; є розробка наукових положень для практичного впровадження медіації для вирішення податкових спорів.

Згідно із метою дослідження окреслені наступні завдання:

- проаналізувати діяльність податкової служби у сфері державного управління, види публічно-правових спорів, одними з яких є податкові спори;
- визначити особливості діючої нормативно-правової системи вирішення податкових спорів, визначити місце медіації у податкових спорах;
- з'ясувати професійно-правові вимоги до медіатора при розв'язанні податкових спорів;
- окреслити нормативні передумови та необхідність запровадження медіації під час врегулювання податкових спорів;
- запропонувати практичні приклади медіації у податкових спорах та дослідити особливості договірних відносин застосування процедури медіації у податкових спорах;
- з'ясувати особливості застосування медіації у податкових спорах з урахуванням міжнародного досвіду;
- запропонувати шляхи впровадження інституту медіації при вирішенні податкових спорів та розробити пропозиції із внесення змін до нормативно-

правової бази з метою практичної імплементації процедури медіації у податкових спорах.

Нормативно-правове обґрунтування дослідницького проекту відбулось за допомогою: міжнародного законодавства та практики іноземних держав у впровадженні медіації під час вирішення податкових спорів, Конституції України, національного законодавства та судової практики.

Об'єктом дослідження виступають суспільні та управлінські відносини, що виникають між податковими (контролюючими) органами та платниками податків (перспектива застосування процедури альтернативного вирішення спору – медіації у податкових спорах).

Предметом дослідження виступає механізм застосування медіації для вирішення спору у відносинах між платниками податків та податковими (контролюючими) органами.

Методи дослідження. У даному дослідженні були використані різноманітні методи, що дозволили зрозуміти та проаналізувати проблему впровадження медіації під час розв'язання податкових спорів (метод аналізу, статистичний метод, системний підхід, синтез, метод дедукції).

Наукова новизна результату роботи.

Одне із перших гібридне дослідження державного управління та правової сфери із питань застосування медіації у податкових спорах; авторське визначення та порівняння термінів «податкової медіації»; порівняння процесу медіації у податкових спорах із досудовим (адміністративним) порядком оскарження рішень податкових органів та із судовим процесом розв'язання податкового спору в адміністративній юрисдикції; запропоновані орієнтири змін до законодавства з метою практичного впровадження процедури медіації у податкових спорах на основі порівняння зарубіжного досвіду; а також визначення необхідності встановлення професійних вимог до медіатора у податкових спорах та особливостей договірних відносин під час залучення медіатора стороною спору.

Практичне значення результатів дослідження.

Отримані результати становлять наукове та теоретико-практичне значення і можуть бути використані у майбутньому під час розроблення змін в діюче законодавство та обґрунтування необхідності прийняття владних рішень в сфері державного управління органами податкової служби з метою імплементації медіації у податкових спорах.

Дана наукова робота є частиною діалогу українського суспільства щодо необхідності впровадження процедури медіації у податкових спорах.

Особистий внесок виконавця роботи.

Висновки даної роботи сформовані автором самостійно на основі наукових праць інших авторів та отриманої інформації.

Використання результатів дослідження.

Основні наукові результати роботи обговорювалися під час проведення XXI міжнародної науково-практичної конференції «КОНФЛІКТОЛОГІЧНА ЕКСПЕРТИЗА: ТЕОРІЯ ТА МЕТОДИКА» 15.11.2024 у Національному університеті «Києво-Могилянська академія» в місті Києві.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ МЕДІАЦІЇ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

1.1. Публічне управління: сутність, суб'єкти, види конфліктів і їх місце у податкових спорах

Публічне управління є продуктом розвитку суспільства у відповідному часовому проміжку існування держави. Таким чином, оскільки джерелом публічного управління є суспільство, то ці два поняття є органічними та взаємопов'язаними.

Управління - це особливий вид діяльності, що перетворює неорганізований натовп у ефективну, цілеспрямовану та продуктивну групу (Пітер Друкер) [25, с.202].

Суспільство - це сукупність людей, об'єднаних конкретними інтересами, потребами, система зв'язків і взаємин, що склалися між людьми в процесі практичної діяльності та суспільного життя. Основною важливою ознакою суспільства є територія, на якій консолідується суспільні зв'язки [45, с.2].

Сучасне суспільство поділяють на так звані три сектори:

- публічний(урядовий, державний) сектор;
- приватний сектор;
- громадський (неприбутковий, неурядовий) сектор. [45, с.2].

Публічний сектор - так звані органи публічної влади, а також організації, що перебувають у віданні цих органів.

Приватний сектор - організації, що перебувають у приватній власності, та орієнтовані на отримання прибутку.

Громадський сектор - організації громадянського суспільства (громадські організації, рухи, асоціації, спілки і т.п.).

Кожному з цих секторів притаманне таке явище як управління. [45, с.2].

Невід'ємною частиною держави є норми права, які трансформуються у загальнообов'язкові правила поведінки та становлять певну систему, і загальновідомі, як закони та законодавство.

Норма права — це правило поведінки, встановлене або санкціоноване державою (народом у ході референдуму), елементарна частина права, яка відноситься до нього як частина до цілого. Нормі права, як частині системи, в тій чи іншій мірі властиві ознаки, які має право, тому їй можна дати визначення схоже за своїм значенням із визначенням права. Норма права — це загальнообов'язкове, формально визначене, встановлене або санкціоноване правило поведінки, яке впливає на суспільні відносини з метою їх впорядкування. Будь-яке державно організоване суспільство не може обійтися без норм права. Поняття норми права належить до числа найважливіших категорій теорії права. Будь-яке правове явище розкривається і виявляє себе лише у взаємозв'язку з нормами права. Саме через норми права держава здійснює вплив на суспільство, на їх основі визначаються повноваження державних структур, завдяки нормам конкретизуються та реалізуються суб'єктивні права [111, с.1].

Норми права є невід'ємними первинним елементами управління через, які здійснюється вплив на суспільство.

Одночасно, суспільство трансформується внаслідок його діяльності, «життя», у зв'язку із чим змінюється свідомість, усвідомлення суті прав та обов'язків індивідів суспільства, внаслідок чого норми права також зазнають змін.

Концепція «живого права», розроблена творцем соціології права Євгенієм Ерліхом (1862–1922), який закликав шукати витoki права у соціальних асоціаціях та існуючому в них порядку: «Щоб зрозуміти витoki, розвиток і суть права, слід передовсім вивчити порядок, що існує в суспільних зв'язках. Причина невдач усіх попередніх спроб пояснити право полягала в тому, що вони виходили з правових розпоряджень, а не з цього порядку». Ерліх прямо заявляє, що право визначається соціальними відносинами. Учений розглядає право як систему норм соціального порядку, яка регулює життєдіяльність спільнот, що склалися стихійно. Ці норми впливають із безпосереднього спостереження життя, торгівлі, звичаїв, звичок,

організаційних і статутних положень різних об'єднань, як визнаних законом, так і ігнорованих і, навіть, заперечених ним. Згідно з точкою зору Ерліха, існує два рівні такого порядку: перший рівень складають норми, що формуються в ході судової практики (норми рішень), другий – норми, що склалися в повсякденній діяльності людей (організаційні). Таке подвоєння відображає реально існуючий дуалізм «книжного» і «живого» права [26, с.32].

Управління є складна багатовимірна категорія, яка постійно видозмінюється і удосконалюється. Проведений синтез і узагальнення поглядів різних дослідників на найбільш складні і дискусійні питання теорії управління та менеджменту, дозволили виокремити управління як базову категорію, яка включає в себе широкий спектр різного роду підходів і інструментів реалізації з різних сфер наукового пізнання [25, с.209].

З урахуванням, викладених вище визначень, можна зробити висновок, що суспільство утворюється на певній території, а їхні відносини регулюються за допомогою управління, і у випадку самоорганізації суспільства у державу - виникає публічне управління, яке регулює відносини суб'єктів суспільства із державою, і внаслідок розвитку суспільства управління зазнає змін.

Зміни бувають «вчасними», коли розвиток публічного управління реагують на зміни відносин у суспільстві із невеликим проміжком часу, а бувають «пізніми» - у суспільстві існують відносини і є необхідність у зміні способу їх управління, але внаслідок різних чинників зміни в публічному управлінні не відбуваються.

У такому випадку, публічне управління адаптується у формі конформізму, зазнаючи певних змін під тиском держави та суспільства, або створює свої власні недержавні правила поведінки (наприклад добровільні правила громадських об'єднань та їх участь у публічних відносинах), або починає використовувати інші шляхи (судові рішення, ігнорування правил тощо), але у випадку активного тиску суспільства публічне управління часто зазнає змін і починає регулювати нові відносини.

Забезпечення збалансованого розвитку суспільства є надзвичайно складним викликом. Важливим аспектом такого забезпечення є система управління суспільними відносинами.

Місце публічного управління – це формування його принципів, завдань та їх кінцева реалізація у формі публічно-владних рішень.

Публічне управління визначається впливом на суспільні процеси органів влади і неурядових організацій (громадянських об'єднань), науковців та приватного бізнесу.

Для розвитку суспільства необхідно забезпечити міжнародний, регіональний та місцевий рівень управління, оскільки в умовах глобалізації публічне управління на всіх рівнях є необхідною умовою існування у світі, який пов'язаний спільними цілями та процесами, а у Європейській парадигмі буття – спільними демократичними цінностями та ідеями.

Глобалізація представляє собою процес всесвітньої економічної, політичної та культурної інтеграції та уніфікації, що є об'єктивним процесом з системним характером і охоплює всі сфери суспільства з посиленням взаємозалежності. Глобалізація характеризується також посиленням ступеню відкритості національних економік та їх інтеграцією у світову, високими технологіями, інтенсивним взаємо-обміном інформацією, людьми, капіталом, товарами, послугами, культурними і духовними цінностями [43, с. 47].

Процеси глобалізації призводять до: зміни системи управління макрорегіонами та способів розвитку міст та територій, децентралізації управління, самоорганізації та саморозвитку, переходу від ієрархічних структур до мережових, інтелектуалізації та наукомісткості. Глобалізація світової економіки вводить нові закономірності і змінює рівні відповідальності за місцевий розвиток, а також призводить до посилення ролі громад в економічному розвитку локальних територій та країни [43, с. 47].

Термін «сталий розвиток» прийнятий на Всесвітній конференції ООН з навколишнього середовища і розвитку у місті Ріо-де-Жанейро в Бразилії у 1992 році, чому передувала вагома наукова робота представників різних країн.

Сталий розвиток – це «такий розвиток, за якого задоволення потреб теперішніх поколінь не має ставити під загрозу можливості майбутніх поколінь задовольняти свої потреби, . це економічна стабільність у гармонії із соціальним благополуччям та екологічною безпекою» [43, с. 47].

Сьогодні концепція сталого розвитку передбачає досягнення рівноваги між економічним, соціальним та екологічним станом та досягнення оптимального варіанта розвитку країн. Вважається, що існують країни з високим рівнем сталого розвитку, наприклад, такі як США, Японія, країни Європейського Союзу, країни, які тільки стають на цей шлях, та такі країни, які ще не цікавляться цим підходом щодо суспільно-цивілізаційного розвитку. І вважається, що концепція сталого розвитку є альтернативою парадигмі економічного зростання за екстенсивною моделлю з ігноруванням екологічних ризиків [43, с. 47].

Тобто, концепція «сталого розвитку» - є органічною еволюцією суспільства на планеті Земля та у світі, а місце публічного управління у сталому розвитку суспільства є невід'ємною його частиною, оскільки саме за допомогою належного публічного управління досягається ефективне життя суспільства, що проголошено в ідеях концепції «сталого розвитку».

Глобальні проблеми вимагають не лише своєчасного реагування, а й узгоджених упереджувальних дій на всіх рівнях держави. Саме у цьому ланцюжку доволі часто виявляється те, що у фахівців з управління отримало назву «еволюційний дисхроноз» – відставання адаптації систем державного управління від темпів змін, що відбуваються на різних рівнях управління та вимагають нових підходів, ідей і нових управлінських рішень. Саме тому особлива увага приділяється управлінській проблематиці при формуванні пропозицій до Цілей Сталого Розвитку (Sustainable Development Goals, SDGs) на період після 2015 р. із урахуванням трьох основних аспектів управління – добре врядування, ефективне управління та справедливе управління. Інституційна спроможність органів влади різних рівнів приймати відповідальні рішення, формувати реальні цілі, застосовувати адекватні

індикатори, що свідчать про їх досягнення, впроваджувати прийнятні для ефективної реалізації політики сталого (збалансованого) розвитку управлінські моделі, створювати умови для такого розвитку – усі ці складові публічного управління розглядаються у пропонованому посібнику. Особлива увага приділяється проблематиці прийняття рішень у публічному управлінні при розробці та реалізації політики сталого (збалансованого) розвитку [36, с. 8].

Таким чином, із розвитком сучасних технологій передачі інформації у світі, які є швидкими та загальними, тобто не можуть оминати жодне суспільство, яке інтегровано в світову економіку, то ідеї, цінності буття суспільства, дійсно, стають однаковими для багатьох суспільних груп, що впливає на необхідність однакового розуміння та тлумачення публічного управління.

Оскільки, ефективно регулювати однакові суспільні відносини дійсно можна тільки однаково ефективно, і зміни в управлінні природньо можуть відбуватись тільки в позитивному напрямку збільшення ефективності, адже в протилежному випадку (стагнації чи деградації) буде виникати опір суспільства.

З огляду на викладене, публічне управління можна розглядати, як комплексну модель управління справами суспільства, що включає в себе:

- державне управління: це управління, яке здійснюється державою через відповідні структури і органи влади для забезпечення функціонування держави, виконання законодавства та реалізації державної політики;
- громадське управління: це управління, в якому суб'єктами є не державні інституції, а недержавні організації, громадські об'єднання, та інші громадські структури [27, с. 84].

Подібне визначення публічного управління містить багато важливих компонентів, які впливають на управління сучасного суспільства, яке із розвитком швидкого обміну інформації та тенденціями глобалізації є високо динамічним та мобільним.

Громадське управління та децентралізація державного управління на місцях є більш ефективним, оскільки є більш доступним для участі представників територіальних громад і більш мобільно та ефективно регулює відносини на місцях із притаманними їм особливостями.

Публічне управління – це галузь практики та теорії, яка є ключовою для публічного адміністрування та зосереджена на внутрішній діяльності державних установ, зокрема на вирішенні таких управлінських питань, як контроль, керівництво, планування, організаційне забезпечення, забезпечення інформаційними технологіями, управління персоналом, та оцінка ефективності [28, с. 43].

Термін «публічне управління» може вживатися у щонайменше трьох основних значеннях: діяльність державних службовців і політиків, структури і процедури органів державної влади, системне вивчення чи то діяльності, чи то структур та процедур [28, с. 43].

Для того щоб науково-обґрунтовано проаналізувати зміст поняття «публічне», необхідно звернутися до етимології слів «публічний». Поняття «публічний» походить від латинського слова *publicus* – суспільний, народний. У латинсько-українському словнику слово *publicus* перекладається як «людовий, народний, громадський, державний». Також є визначення поняття «публічний» як відкритий, гласний, суспільний. Новий тлумачний словник української мови зазначає кілька значень слова «публічний»: який відбувається в присутності публіки, людей; прилюдний, привселюдний, гласний, відкритий; призначений для широкого відвідування, користування; громадський, загальний, загальнодоступний; стосується публіки [28, с. 44].

Публічне управління – це процес колективного прийняття та реалізації стратегічних рішень на основі узгодження і координування мети і дій усіх ключових учасників. Публічне адміністрування – це регламентована законами та іншими правовими актами, діяльність суб'єктів публічного адміністрування, що спрямована на: прийняття адміністративних рішень; надання адміністративних послуг; здійснення внутрішнього адміністрування

суб'єкта публічного адміністрування. У вузькому сенсі, публічне адміністрування передбачає взаємодію суб'єктів з виконавчою гілкою влади, а в широкому сенсі – з усіма трьома гілками влади на різних рівнях прийняття рішень (державний, регіональний, муніципальний). Адміністративне регулювання – діяльність суб'єкта публічного адміністрування з видання правил, положень, регламентів та інших нормативних актів для виконання законів. Внутрішнє адміністрування – діяльність, завдяки якій забезпечується самостійне функціонування суб'єкта публічного адміністрування (впорядкування організаційно-управлінської структури, документація, розпорядження трудовими, матеріальними, фінансовими ресурсами, документообіг) [28, с. 44].

Таким чином, у науці державного управління є різні підходи до визначення публічного управління та його співвідношення із публічним адмініструванням: науковці у визначенні публічного управління схиляються більше до регулювання саме внутрішньої системи, апарату, організаційної структури державних органів, а у публічному адмініструванні – до регулювання діяльності державних органів саме для задоволення потреб суспільства (дискреція посадової особи через призму її повноважень)

Адміністрування – це прерогатива виконавчих органів влади або державних службовців, наділених державно-владними повноваженнями. Публічне адміністрування як науковий концепт і практична діяльність – регламентована законами та іншими нормативно-правовими актами діяльність суб'єктів публічного адміністрування, спрямована на здійснення законів та інших нормативно-правових актів шляхом прийняття адміністративних рішень, надання встановлених законами адміністративних послуг [28, с. 45].

Публічне адміністрування за своєю природою спрямоване на досягнення остаточної мети механізму державного управління- ефективну реалізацію прав, свобод та охоронюваних законом інтересів. Діяльність людини, як носія прав та свобод, характеризується як правомірна та активна якщо відбувається безпосередня реалізація прав і свобод. А діяльність державних органів

проявляється через здійснення функцій - охорони, захисту, контрольної, правозастосовної функції тощо. В той же час державне управління характеризується своїм внутрішнім виразом – тобто державне управління здійснюється по відношенню до системи органів і установ держави, об'єктів права власності держави. Об'єктом державного управління є сам апарат держави, який в свою чергу побудований і призначений для того щоб в якості зовнішньої функції здійснювати публічне адміністрування, надаючи таким чином публічно-сервісну послугу суспільству, яке створило цю державу і бенефіціаром та носієм влади щодо якої воно є [28, с. 46].

У визначенні Л. Новак-Каляєвої публічне управління розглядається як комплексна діяльність різних суб'єктів, яка здійснюється у межах визначених законом повноважень та функціональних обов'язків. Ця діяльність охоплює органи державного управління, місцевого самоврядування, представників приватного сектору та інститутів громадянського суспільства.

Основні аспекти публічного управління включають планування, організацію, керівництво, координацію та контроль над управлінськими рішеннями суспільного значення. Ці дії спрямовані на формування та реалізацію стратегій розвитку держави та її адміністративно-територіальних одиниць.

Отже, публічне управління визнається як ключовий механізм для досягнення розвитку суспільства та забезпечення ефективної управлінської діяльності на різних рівнях влади [65, с. 144].

Публічне управління має прямий зв'язок із демократією, верховенством права, свободами людини, тобто відповідати запитам суспільства та об'єднувати його навколо спільних цілей, цінностей та завдань.

За визначенням Дж.М. Пфіфінера та Р. Прістюса, «публічне управління – це управління організацією та напрямом людських і матеріальних ресурсів для досягнення бажаних цілей» [54, с. 10].

Д. Розенблум дає таке визначення: «Державне управління являє собою використання управлінських, правових і політичних теорій і процесів для

реалізації законодавчих, виконавчих і судових державних мандатів із метою нормативного 11 Теорія та історія державного управління та сервісного служіння суспільству загалом або окремим його сегментам». Дуайт Вальдо визначає громадське управління як «мистецтво і науку управління стосовно справ держави». Один із засновників організаційної теорії публічного управління Вудро Вільсон коротко, але ємко писав, що публічне управління являє собою деталізоване і систематичне застосування права [54, с. 11]

Під час ювілейної 70-ї сесії Генеральної Асамблеї ООН (25-27 вересня 2015 р.) відбувся Саміт зі сталого (збалансованого) розвитку, де було прийнято документ «Цілі сталого розвитку». Згідно з ним, поряд з іншими важливими, затверджено, зокрема, й такі цілі розвитку людства на шляху до сталого розвитку, як: повсюдна ліквідація бідності в усіх її формах; зниження рівня нерівності всередині країн і між ними; сприяння побудові миролюбних і відкритих спільнот збалансованого розвитку, заснованих на принципі широкої участі. Нові моделі публічного управління передбачають координацію діяльності органів влади різних рівнів за умов багаторівневого управління. За новими моделями публічного управління перевага надаватиметься забезпеченню таких функцій, як, зокрема, сприяння пошуку консенсусу між суб'єктами публічного управління. [40, с. 4]

Публічне управління забезпечує функціонування суспільства через взаємодію його суб'єктів: органів влади, органів місцевого самоврядування, громадських об'єднань та інших учасників.

Публічне управління визначає регулює різні суспільні відносини в умовах постійних змін, що ускладнює процес визначення терміну та розмежування із подібними термінами, такими як «державне управління», «публічне адміністрування» та інші, хоча всі ці визначення поєднані спільною метою – якісно та вчасно врегулювати суспільні відносини.

Таким чином, розуміння публічного управління потребує глибокого аналізу та врахування контекстуальних особливостей кожної конкретної ситуації або системи управління [57, с. 96].

Внутрішня організаційна діяльність органів виконавчої влади не може бути виражена публічним управлінням у традиційному розумінні. Публічне управління виявляється через вплив на зовнішні процеси та відносини, а не лише через внутрішні організаційні процедури. [57, с. 95-97].

Таким чином, визначення публічного управління, як процесу, що забезпечує функціонування суспільства через взаємодію його суб'єктів: органів влади, органів місцевого самоврядування, громадських об'єднань та інших учасників, є правильним, для розуміння основного змісту цього поняття.

Ключовою необхідністю публічного управління є концепція «належного урядування», яке задовольняє інтереси суспільства.

Основними характеристиками «належного урядування» є:

- участь,
- консенсус-орієнтованість,
- підзвітність,
- прозорість,
- належне реагування,
- ефективність,
- справедливість,
- дотримання верховенства права,

підтверджують, що управління відбувається на основі демократичних цінностей, з урахуванням інтересів всього суспільства, тобто є необхідним та пропорційним, що підтверджує довіру до інститутів держави.

Перераховані вище принципи сприяють підтримці прозорості та боротьбі з корупцією, що є важливими складовими сучасного публічного управління. Належне управління має орієнтуватися на поточні та майбутні потреби суспільства, реагуючи на виклики та забезпечуючи стале поліпшення умов життя громадян [93].

Європейські демократичні цінності почали формуватися та законодавчо закріплюватись після Другої світової війни з метою закласти формування у майбутніх поколінь ідей здорового та справедливого суспільства.

Такі ідеї були закріплені у Європейській конвенції з прав людини від 04.11.1950 (далі – Конвенція), на основі якої був створений Європейський суд з прав людини, який у своїх рішеннях надавав практичні розв'язання суспільних спорів, закріплюючи у змісті своїх рішень панівні ідеї, доктрини та принципи демократичного суспільства в контексті публічного управління [10].

Рішення Європейського суду з прав людини – є джерелом права у державах, які підписали Конвенцію.

В Україні, відповідно до ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006 №3477-IV, суди застосовують при розгляді справ Конвенцію та практику Суду як джерело права [13].

Європейський суд з прав людини розглядає спори осіб проти держав, тобто проти їхнього публічного урядування, і судом неодноразово надавалась оцінка визначенню концепції «належного урядування», як складової демократичного суспільства та публічного урядування держави.

Згідно із практикою Європейського суду з прав людини «Припис не може розглядатись як «право», якщо його не сформульовано з достатньою мірою чіткості, даючи громадянину змогу регулювати свою поведінку: громадянин повинен мати змогу (отримавши при потребі відповідну пораду) передбачити - до тієї міри, що є допустим за конкретних обставин, - наслідки, що їх може спричинити конкретна дія» [рішення у справі «The Sunday Times v. The United Kingdom (№. 1)» від 26 квітня 1979 року (заява № 6538/74), § 49] [85].

Розвиваючи цю юридичну позицію у контексті підтвердження або спростування юридичної визначеності приписів права, що надають дискрецію суб'єктам правозастосування, Європейський суд з прав людини у справах

«Malone v. The United Kingdom» від 2 серпня 1984 року (заява № 8991/79), § 66, «Margareta and Roger Andersson v. Sweden» від 25 лютого 1992 року (заява № 12963/87), § 75 зазначає, зокрема, таке: «Припис права, що ним дозволено діяти на власний розсуд (дискрецію), сам по собі не є таким, що є несумісним із такою вимогою, за умови, що обсяг такої дискреції та спосіб її реалізації визначено з достатньою мірою чіткості - з урахуванням правомірної (легітимної) мети щодо питання, яке є предметом розгляду, з тим, щоб особі було забезпечено належний захист від свавільного втручання» [рішення у справі Tolstoy Miloslavsky v. the United Kingdom від 13 липня 1995 року (заява № 18139/91), § 37].

У Доповіді про правовладдя, схваленій Європейською Комісією «За демократію через право» (Венеційська Комісія) на її 86-му пленарному засіданні, яке відбулося 25-26 березня 2011 року, CDL-AD(2011)003rev (далі - Доповідь про правовладдя), вказано: «Юридична визначеність вимагає, щоб юридичні норми були зрозумілими й точними, а також, щоб їхньою метою було забезпечення передбачуваності ситуацій та правовідносин» (перше речення § 46).» [85].

Тобто для належного публічного управління повинно бути якісне законодавство – «юридична визначеність», що позбавить державу від можливих свавільних дій, обмеживши її розсуд якісним законом.

У пункті 98-101 рішення Європейського суду з прав людини, Справа «Зеленчук і Цицюра проти України» (Заяви N 846/16 та N 1075/16):

«(ii) Законність

98. Перша та найважливіша вимога статті 1 Першого протоколу до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання органу влади у мирне володіння майном має бути законним: друге речення першого пункту надає право на позбавлення власності лише "на умовах, передбачених законом", а другий пункт визнає, що держава має право здійснювати контроль за користуванням майном шляхом введення в дію «законів». Більше того, верховенство права - один з основоположних принципів демократичного

суспільства, притаманний усім статтям Конвенції. Принцип законності також передбачає, що чинні положення національного законодавства є достатньо доступними, чіткими та передбачуваними у своєму застосуванні (див. рішення у справі "Броньовський проти Польщі" [ВП], заява N 31443/96, пункт 147, ЄСПЛ 2004-V).

(iii) Загальний інтерес

99. Будь-яке втручання у здійснення конвенційного права має переслідувати законну ціль. Аналогічно у справах, пов'язаних з позитивним обов'язком, має існувати законне виправдання бездіяльності держави. Принцип "справедливого балансу", притаманний статті 1 Першого протоколу до Конвенції, сам по собі передбачає існування загального інтересу суспільства. Крім того, слід нагадати, що різні норми, закріплені у статті 1 Першого протоколу до Конвенції, не є окремими, тобто не пов'язаними між собою, та що друга і третя норми стосуються лише конкретних випадків втручання у право на мирне володіння майном. Одним із наслідків цього є те, що існування суспільного інтересу, яке вимагається відповідно до другого речення, або загального інтересу, посилення на яке міститься у другому пункті, впливає з принципу, встановленого у першому реченні, а отже втручання у здійснення права на мирне володіння майном у розумінні першого речення статті 1 Першого протоколу до Конвенції також повинно переслідувати мету у суспільному інтересі (див. рішення у справі "Алішич та інші проти Боснії і Герцеговини, Хорватії, Сербії, Словенії та колишньої Югославської Республіки Македонії" [ВП], заява N 60642/08, пункт 105, ЄСПЛ 2014).

100. У зв'язку з тим, що національні органи влади безпосередньо обізнані щодо свого суспільства та його потреб, вони в принципі знаходяться у кращому становищі, ніж міжнародний суддя, для з'ясування того, що є «суспільним інтересом». Таким чином, відповідно до системи захисту, встановленої Конвенцією, саме національні органи влади мають здійснити первинну оцінку існування проблеми, що є об'єктом суспільного інтересу,

який виправдовує заходи, що мають бути вжиті у сфері здійснення майнового права. Оскільки свобода розсуду, якою користується законодавчий орган при здійсненні соціальної та економічної політики, є широкою, Суд поважатиме рішення законодавчого органу щодо того, що є в інтересах суспільства, якщо тільки це рішення явно не мало належного обґрунтування (там само, пункт 106).

(iv) Пропорційність

101. Втручання у право власності повинно не лише переслідувати за фактами та у принципі «законну ціль» у «загальному інтересі», але також має існувати обґрунтоване пропорційне співвідношення між вжитими заходами та метою, яку прагнули досягти будь-якими заходами, застосованими державою, у тому числі заходами, спрямованими на здійснення контролю за користуванням майном фізичною особою. Ця вимога виражена у понятті «справедливий баланс», який має бути встановлений між вимогами загального інтересу суспільства та вимогами захисту основоположних прав особи. Завдання досягти цього балансу відображено у структурі статті 1 Першого протоколу до Конвенції в цілому. У кожній справі, що стосується стверджуваного порушення цієї статті, Суд повинен, таким чином, встановити, чи було покладено на відповідну особу непропорційний та надмірний тягар внаслідок втручання держави (див. рішення у справі «Хуттен-Чапська проти Польщі» [ВП], заява N 35014/97, пункт 167, ЄСПЛ 2006-VIII) [85].

У пункті 50 рішення Європейського суду з прав людини «Щокін проти України» (заяви №23759/03 та №37943/06) зазначено, що перша та найважливіша вимога статті 1 Першого Протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року полягає в тому, що будь-яке втручання публічних органів у мирне володіння майном повинно бути законним. Говорячи про «закон», стаття 1 Першого Протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року посилається на ту саму концепцію, що міститься в інших положеннях цієї Конвенції (див.

рішення у справі «Шпачек s.r.o." проти Чеської Республіки» (SPACEK, s.r.o. v. THE CZECH REPUBLIC N 26449/95). Ця концепція вимагає, перш за все, щоб такі заходи мали підстави в національному законодавстві. Вона також відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні (див. рішення у справі «Бейелер проти Італії» (Beyeler v. Italy N 33202/96) [85].

Додатково необхідно звернути увагу, що Європейський Суд з прав людини у викладеному вище рішенні від 14 жовтня 2010 року (справа «Щокін проти України», пункти 56-57 заяви №23759/03 та №37943/06) зазначив, що відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення порушує вимогу «якості закону» та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника; суд погодився з тим, що у разі коли національне законодавство припустило неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків осіб, національні органи зобов'язані застосувати найбільш сприятливий для осіб підхід [85].

Автор зазначає, що Європейський суд з прав людини, визнає та слідує одностайно в своїй оцінці публічного урядування, яке повинно відповідати принципу «належного урядування» (прим. Автора – або «доброго урядування», «належної адміністрації»).

Так, продовжуючи досліджувати дане питання, у пунктах 70-71 рішення Європейського суду з прав людини у справі «Рисовський проти України» (заява №29979/04), суд підкреслює особливу важливість принципу «належного урядування», зазначивши, що цей принцип передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб (рішення у справах «Бейелер проти Італії» (Beyeler v. Italy), заява № 33202/96, пункт 120, «Онер'їлдіз проти Туреччини» (Oneryildiz v. Turkey), заява № 48939/99, пункт 128, «Megadat.com S.r.l. проти Молдови» (Megadat.com S.r.l. v. Moldova),

№21151/04, пункт 72, «Москаль проти Польщі» (Moskal v. Poland), заява №10373/05, пункту 51) [85].

Таким чином, публічне урядування безумовне повинно відповідати принципу «належного урядування» через призму таких складових верховенства права, як «якість закону», «пропорційність та необхідність у демократичному суспільстві», «легітимну мету», «юридичну визначеність» тощо.

Принцип «належного урядування», як правило, не повинен перешкоджати державним органам виправляти випадкові помилки, навіть ті, причиною яких є їхня власна недбалість (див. зазначене вище рішення у справі «Москаль проти Польщі» (Moskal v. Poland), п. 73). Будь-яка інша позиція була б рівнозначною, *inter alia*, санкціонуванню неналежного розподілу обмежених державних ресурсів, що саме по собі суперечило б загальним інтересам (див. там само). Державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або уникати виконання своїх обов'язків (див. зазначене вище рішення у справі «Лелас проти Хорватії» (Lelas v. Croatia), п. 74). Ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися за рахунок осіб, яких вони стосуються (див., серед інших джерел, *mutatis mutandis*, зазначене вище рішення у справі «Пінкова та Пінк проти Чеської Республіки» (Pincova and Pine v. the Czech Republic), п. 58, а також рішення у справі «Гаші проти Хорватії» (Gashi v. Croatia), заява № 32457/05, п. 40, від 13 грудня 2007 року, та у справі «Трго проти Хорватії» (Trgo v. Croatia), заява № 35298/04, п. 67, від 11 червня 2009 року) [85].

Європейський суд з прав людини у своїх рішеннях неодноразово підкреслював особливу важливість принципу «належного урядування». Цей принцип передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб.

Зокрема, на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок (див., наприклад, рішення у справах «Лелас проти Хорватії» (Lelas v. Croatia), заява №55555/08, пункт 74, від 20 травня 2010 року, і «Тошкуце та інші проти Румунії» (Toscuta and Others v. Romania), заява №36900/03, пункт 37, від 25 листопада 2008 року) [85].

Поряд із джерелами правами – рішеннями Європейського суду з прав людини, в Україні є рішення Конституційного Суду України, які також є джерелами права та включені в систему законодавства.

Рішенням Конституційного Суду України від 28 квітня 2021 року № 2-р(П)/2021 у справа № 3-95/2020(193/20) визначено:

«У Конституції України зазначено, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права (частина перша статті 8).

Одним зі складників принципу верховенства права є юридична визначеність.

Конституційний Суд України у Рішенні від 23 січня 2020 року № 1-р/2020 вказав, зокрема, таке: «юридична визначеність передбачає, що законодавець повинен прагнути чіткості та зрозумілості у викладенні норм права. Кожна особа залежно від обставин повинна мати можливість орієнтуватися в тому, яка саме норма права застосовується у певному випадку, та мати чітке розуміння щодо настання конкретних юридичних наслідків у відповідних правовідносинах з огляду на розумну та передбачувану стабільність норм права» (абзац шостий підпункту 3.2 пункту 3 мотивувальної частини).» [16].

Приймаючи до уваги викладене, логічним є висновок, що публічне управління прямо пропорційно повинно відповідати «належному урядуванню», слідувати легітимній меті та очевидно пропорційними у демократичному суспільстві.

У той же час, необхідним є визначити суб'єктів спорів, змісту спору у публічному управлінні.

На законодавчому рівні, дані терміни закріплені у нормах Кодексу адміністративного судочинства України (далі - КАС України, частина 1 стаття 4):

- публічна служба - діяльність на державних політичних посадах, у державних колегіальних органах, професійна діяльність суддів, прокурорів, військова служба, альтернативна (невійськова) служба, інша державна служба, патронатна служба в державних органах, служба в органах влади Автономної Республіки Крим, органах місцевого самоврядування;

- суб'єкт владних повноважень - орган державної влади (у тому числі без статусу юридичної особи), орган місцевого самоврядування, орган військового управління, їх посадова чи службова особа, інший суб'єкт при здійсненні ними публічно-владних управлінських функцій на підставі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень, або наданні адміністративних послуг;

- публічно-правовий спір - спір, у якому:

хоча б одна сторона здійснює публічно-владні управлінські функції, в тому числі на виконання делегованих повноважень, і спір виник у зв'язку із виконанням або невиконанням такою стороною зазначених функцій; або

хоча б одна сторона надає адміністративні послуги на підставі законодавства, яке уповноважує або зобов'язує надавати такі послуги виключно суб'єкта владних повноважень, і спір виник у зв'язку із наданням або ненаданням такою стороною зазначених послуг; або

хоча б одна сторона є суб'єктом виборчого процесу або процесу референдуму і спір виник у зв'язку із порушенням її прав у такому процесі з боку суб'єкта владних повноважень або іншої особи [11].

У той же час необхідно також визначити сторін податкового спору, як публічно-правового, у системі публічного управління.

Всі визначення щодо галузі податкова права кодифіковані у Податковому кодексі України (далі – ПК України) [15].

Важливо розуміти, що у публічно-правових спорах та публічному управлінні приймають участь різні суб'єкти, які мають різні функції, повноваження та способи взаємодії, визначення їх ролі та місця в системі публічного управління є завданням, що вимагає уточнення та конкретизації в законодавстві та науковій літературі, та є необхідним для даного дослідження.

Відповідно до підпункту 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 ПК України, контролюючими органами є податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) - щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 цього пункту), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи [15].

Згідно із пунктом 15.1 статті 15 ПК України, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом [15].

Таким чином у системі публічного управління під час розв'язання податкового спору, як публічного правового є наступні учасники: контролюючий орган та платник податку.

Таблиця 1.1. Учасники податкового спору

УЧАСНИКИ ПОДАТКОВОГО СПОРУ	
Суб'єкт владних повноважень	Особа, чи є право порушене
Контролюючий орган	Платник податку

Сфера дії податкових відносин визначається у ст. 1 ПК України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та

порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [15].

Конфлікти є невід'ємною частиною людського життя і існують у всіх сферах, включаючи публічне управління, у даному випадку податкові спори. Термін «конфлікт» означає в перекладі із латинської мови «conflictus, conflictio», що буквально означає «зіткнення» або «боротьба протилежних поглядів» [69].

Сутність конфлікту важко пояснити одним науковим визначенням. Тому наводимо деякі з них, що мають найбільше розповсюдження у психологічній та конфліктологічній літературі. Пропонуємо проаналізувати ряд визначень різних авторів і таким чином створити своє власне визначення цього складного соціально-психологічного явища:

Конфлікт – поняття, яке стосується людини, її поведінки і взаємодії людей;

Конфлікт - це зіткнення протилежних інтересів (цілей, позицій, думок, поглядів та ін.) на ґрунті суперництва; це відсутність взаєморозуміння з різних питань, пов'язана з гострими емоційними переживаннями.

Конфлікт – це зіткнення протилежно спрямованих цілей, інтересів, позицій, думок або поглядів двох або декількох людей. В основі будь якого конфлікту лежить ситуація, що містить або суперечливі позиції сторін з будь-якого приводу, протилежні цілі, або засоби їх досягнення, або невідповідність інтересів, бажань, нахилів опонентів тощо [33, с. 12].

Визначення терміну «конфлікт» може мати різні значення в залежності від змісту, але у загальному - це ідея зіткнення або боротьба між протилежним.

Кілька основних значень цього терміну:

1) стан відкритої, часто затяжної боротьби: Це може бути буквальна війна або боротьба між різними сторонами, яка може мати фізичний або психологічний аспект;

2) стан дисгармонії у стосунках: Конфлікт може виникати, коли існують розбіжності в інтересах, цілях або поглядах між людьми, групами, організаціями тощо;

3) психічна боротьба: Це може описувати внутрішній конфлікт людини, коли вона відчуває суперечливі прагнення, бажання або тенденції;

4) протистояння характерів або сил у літературі: У літературі конфлікт часто використовується як центральний момент сюжету, де персонажі або сили зіткнення викликають напругу і розвиток подій [38, с. 7–14].

Різні аспекти конфлікту є необхідним для пізнання взаємодії осіб, груп та соціальних систем.

Розглядаючи головні ознаки конфлікту як соціального явища, конфліктологія досліджує такі з них:

1. Усвідомлення сторонами протилежної спрямованості інтересів, мотивів і суджень сторін;
2. Відкрите або приховане протиборство сторін, нанесення ними взаємних збитків;
3. Психологічна напруженість, наявність негативних емоцій стосовно іншої сторони;
4. Втягування учасників у конфліктну взаємодію, що ускладнює її припинення.

Поведінка державного службовця в конфліктній ситуації може виявлятися різними способами, включаючи спроби подолати перешкоди для досягнення основних і особистих цілей, а також реакції на неналежну поведінку або порушення норм взаємодії між службовцями [60].

Класифікація конфліктів за різними критеріями допомагає краще зрозуміти їх природу, причини виникнення та можливі шляхи врегулювання. Нижче подані основні критерії класифікації конфліктів:

- 1) за сферами прояву: політичні, соціальні, економічні, релігійні, організаційні та інші;
- 2) за масштабами: глобальними, загальними та локальними;

- 3) за суб'єктами: внутрішньоособистісними, міжособистісними, міжособистісно-груповими, міжгруповими;
- 4) за предметом: реальний (предметний) або нереальний (безпредметний) предмет;
- 5) за джерелами: об'єктивними, суб'єктивними, організаційними, емоційними, соціально-трудовами тощо;
- 6) за спрямованістю впливу: горизонтальними, вертикальними, гібридними;
- 7) за потребами: когнітивні, конфлікти інтересів;
- 8) за ступенем виразності: відкриті, приховані;
- 9) за способами розв'язання: насильницькі, ненасильницькі, гібридні.

Конфлікти можна класифікувати, залежно від ступеня розробленості нормативних способів їхнього вирішення. Існують конфлікти, для розв'язання яких не розроблено певних нормативних механізмів [33, с. 16].

Наприклад, для податкових спорів, відсутній спосіб врегулювання за допомогою медіації.

Взагалі, існує велика класифікація конфліктів, що дозволяє краще розуміти конфлікти та ефективніше ними управляти.

Конфлікти в сфері публічного управління мають важливий вплив на діяльність та функціонування органів влади, посадових осіб та на суспільство.

Основні види конфліктів у публічному управлінні - це міжособистісні, внутрішньогрупові та міжгрупові.

Наприклад, податкові спори можна класифікувати за різними критеріями:

1. За предметом виникнення:

- щодо податкового обліку платників податків;
- щодо нарахування та сплати податків, зборів;
- щодо сервісних функцій;

2. За суб'єктом можна поділити на дві групи:

2.1. За видом контролюючого органу – територіальні органи (головні управління), спеціальні територіальні органи із обліку великих платників податків (міжрегіональні управління);

2.2. За видом платника податку – фізичні особи, юридичні особи, спільні спеціальні утворення (договори про спільну діяльність), представництва нерезидентів України, державні органи та органи місцевого самоврядування тощо.

3. За кількістю суб'єктів:

- односторонні конфлікти;
- багатосторонні конфлікти;

4. За тривалістю:

- короткострокові;
- середньострокові;
- тривалі конфлікти;

5. За значенням:

- індивідуальні – стосуються конкретного спору та конкретної особи;
- групові – стосуються конкретної групи платників податків;
- типові (масові) – стосуються багатьох платників податків щодо практичного застосування певного правила, норми;
- преюдиційні – мають значення для інших спорів та інших платників.

Важливо враховувати, що наслідки конфліктів в сфері публічного управління можуть мати значний вплив на якість прийнятих рішень, ефективність використання ресурсів та рівень довіри до держави.

Ефективне управління в цьому питанні є важливим для функціонування держави.

Наприклад, податкові спори можуть мати масовий характер, і не завжди такі спори дають державі економічний результат, а навпаки підривають довіру до публічного управління і знижують рівень сприйняття у правосвідомості суспільства про конституційний обов'язок сплати податків.

Причин виникнення конфліктів у сфері публічного управління багато.

Т. Карлов та Н. Довгань виокремлюють різні причини, що відображають складну динаміку взаємин між службовцями, структурними підрозділами та системою управління в цілому: зіткнення інтересів службовців; стійкі стереотипи міжособистісних і міжгрупових відносин; нерівномірна завантаженість; протиріччя між бюрократичними правилами та потребою до свободи дій; прогалини в нормативних документах; недосконалість кадрової політики; різний ступінь зацікавленості [41, с. 104–110; 37, с. 148–149].

Класифікація конфліктів дозволяє краще дослідити та управляти конфліктами у публічному управлінні.

Таким чином, дослідження податкових спорів у публічному управлінні є складним явищем, що потребує додаткового наукового вивчення.

1.2. Процедура медіації податкових спорів

Науковці звертають увагу на складність суспільних відносин у публічному управлінні.

У той же час, не завжди є необхідність врегулювати спір через механізм оскарження, оскільки деякі конфлікти можуть ефективно вирішуватися альтернативним способом розв'язання.

Проте, у випадку важливого суспільно-правового питання спори можуть потребувати участі регулюючих органів, судових установ чи інших правозастосовних органів для забезпечення рівноправ'я та захисту прав сторін [74, с.317].

На даний час у платників податків є два шляхи вирішити свій податковий спір:

- в адміністративному досудовому порядку – ст. 56 Податкового кодексу України (далі – ПК України) та Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами №916 (далі – Порядок №916);
- у судовому порядку в адміністративному судочинстві – Кодекс адміністративного судочинства України (далі – КАС України).

Важливість застосування процедури медіації та інших альтернативних способів при вирішенні податкових спорів (публічних) прямо наголошується, як у міжнародному законодавстві, так і в законодавстві зарубіжних країн.

У контексті даного дослідження автор вже вище зазначав, що на загальноєвропейському рівні процедура медіації врегульована декількома основними актами: Рекомендаціями Ради Міністрів країнам-учасникам щодо альтернатив судовому розгляду між адміністративними органами та приватними особами Rec (2001) 9 від 1 вересня 2001 року, Директивою ЄС № 2008/52/ЄС про посередництво в цивільних і господарських справах від 21 травня 2008 року, Директивою ЄС №2013/11/ЄС від 21 травня 2013 року про альтернативне вирішення споживчих спорів, Європейським кодексом поведінки медіатора, Посібник у використанні медіації для вирішення скарг

щодо багатонаціональних компаній, який підготовлений Інститутом досягнення консенсусу OECD.

Рекомендаціями Ради Міністрів країнам-учасникам щодо альтернатив судовому розгляду між адміністративними органами та приватними особами Res (2001) 9 від 1 вересня 2001 року (далі – Рекомендації) визначено наступне:

мета Ради Європи полягає в досягненні більшої єдності між її членами; пригадуючи Рекомендацію № R (81) 7 щодо заходів, що полегшують доступ до правосуддя, у Додатку до якої він закликав ужити заходів, що заохочують застосування примирення сторін і медіації;

пригадуючи Рекомендацію № R (86) 12 щодо заходів з попередження і зменшення надмірного робочого навантаження в судах, яка закликає заохочувати у певних випадках застосування дружнього врегулювання спорів чи в позасудовому порядку в цілому, чи ж до початку судового процесу або в його ході;

уважаючи, з одного боку, що велика кількість справ та в деяких державах постійне зростання їх числа можуть послабити спроможність судів, правочинних щодо адміністративних справ, розглядати справи в межах розумного строку за змістом статті 6 (1) Європейської конвенції з прав людини;

уважаючи, з другого боку, що судові процедури на практиці не завжди найпридатніші для врегулювання адміністративних спорів;

уважаючи, що широке використання альтернативних засобів урегулювання адміністративних спорів дасть змогу підійти до розв'язання цих проблем і наблизить адміністративні органи до громадськості;

уважаючи, що основними перевагами альтернативних засобів урегулювання адміністративних спорів можуть бути, залежно від справи, більш прості та гнучкі процедури, що вможливають швидше й дешевше врегулювання спору, дружнє врегулювання, врегулювання спорів за участю експертів, вирішення спорів на засадах справедливості, а не тільки відповідно до суворих правових норм, і більш широкі межі розсуду;

уважаючи тому, що в певних випадках має існувати змога врегулювання адміністративних спорів іншими засобами, ніж судові [3].

Тобто Рекомендаціями Ради Міністрів країнам-учасникам щодо альтернатив судовому розгляду між адміністративними органами та приватними особами Rec (2001) 9 від 1 вересня 2001 року вибудована наступна модель можливого впровадження альтернативних засобів для врегулювання спорів між адміністративними органами й сторонами—приватними особами.

1. Сфера застосування за об'єктом та суб'єктом:

- спори між адміністративними органами й сторонами-приватними особами;
- спори між сторонами сторонами-приватними особами пов'язані із компетенцією адміністративного органу;
- спори пов'язані із публічними послугами приватним особам.

2. Вили альтернативних засобів для врегулювання спорів:

- внутрішній перегляд,
- примирення,
- медіація,
- врегулювання шляхом переговорів,
- арбітраж.

3. За категорією спору:

- адміністративні акти;
- адміністративні (публічні) договори;
- цивільні відповідальність;
- спори щодо права власності або економічного еквіваленту (матеріальні).

4. Етап застосування альтернативних засобів для врегулювання спорів:

- досудовий порядок – адміністративне оскарження;
- гібридний порядок – застосування медіації є обов'язковим до звернення до суду;
- судовий порядок – за рекомендацією суду (диспозитивна, імперативна).

5. Способи виконання альтернативних засобів врегулювання спорів:

- дискреція адміністративного органу;
- затвердження результату судом;
- автоматичне виконання внаслідок прямої вказівки в законі.

Взагалі, Рекомендаціями пропонується універсальна «дорожня карта» для впровадження альтернативних засобів для врегулювання спорів, яку можна систематизувати наступним чином із мінімально необхідними елементами:

- інституційність – нормативне врегулювання процедури, визначення категорії та видів спорів, які будуть врегульовуватись певним альтернативним засобом на певному етапі конфлікту;
- роз'яснення та популяризацію альтернативного засобу вирішення спору;
- гарантія незалежності і об'єктивності посередників, медіаторів і арбітрів та належної процедури розгляду в межах розумного строку;
- прозорість при використанні альтернативних засобів і межі розсуду (дискреції органу);
- обов'язковість виконання рішень, досягнутих з використанням альтернативних засобів;
- контроль, відповідальність, конфіденційність, система стримань та противаг;
- вимоги до медіаторів, арбітрів, посередників (аналогічні до адвокатів, арбітражних управляючих, суддів тощо).

Підсумовуючи викладені вище Рекомендації, можна дійти висновку, що медіація має право розпочатись диспозитивно (за волею сторін), суду або бути обов'язковою за законом в залежності від категорії та предмету спору.

Медіатори у процедурі врегулювання спору може пропонувати публічному (адміністративному) органу скасувати (відмінити) акт індивідуальної чи загальної дії, змінити за необхідності для завершення конфлікту.

У той же час необхідна детальна процедура і відповідним контролем та певні межі у виборі рішення адміністративним органом, оскільки з однією сторони суб'єктивні суспільні відносини, а з іншої сторони публічні інтерес держави, який повинен відповідати цілям всього суспільства, а не тільки певним індивідам чи їх групам.

Податкові спори за своїми елементами повністю підпадають під вимоги та настанови викладених вище Рекомендацій, тобто «дорожня карта» є максимально релевантною для впровадження медіації у податкових спорах.

Необхідним для даного дослідження є деталізація та адаптація під умови (особливості), які існують в Україні: законодавство, суспільні явища та процеси (тривала війна, економічний спад, гіперміграція населення, низька правосвідомість, високий індекс корупції та латентного ставлення до корупції) та інше.

Тобто, не тільки потрібно запропонувати порядок впровадження медіації, але й переконливі перспективи у вирішенні податкових спорів, які будуть вигідні державі у фіскально-економічних цілях: швидке надходження податків, зниження витрат на адміністрування податку, на функціонуванням податкових та судових органів.

Таким чином, необхідно створити дієвий та доступний порядок вирішення податкових спорів на національному рівні за допомогою саме медіації.

У пункті 2 частини першої статті 4 КАС України визначено поняття публічно-правового спору як такого, у якому хоча б одна сторона здійснює публічно-владні управлінські функції, в тому числі на виконання делегованих повноважень, і спір виник у зв'язку із виконанням або невиконанням такою стороною зазначених функцій; або хоча б одна сторона надає адміністративні послуги на підставі законодавства, яке уповноважує або зобов'язує надавати такі послуги виключно суб'єкта владних повноважень, і спір виник у зв'язку із наданням або ненаданням такою стороною зазначених послуг; або хоча б одна сторона є суб'єктом виборчого процесу або процесу референдуму і спір

виник у зв'язку із порушенням її прав у такому процесі з боку суб'єкта владних повноважень або іншої особи [11].

Також у наукових працях є відмінності у понятті конфліктів та спорів.

Відповідно до пункту 5 Методичних рекомендацій щодо роботи з конфліктами в державних органах, затверджених наказом Національного агентства України з питань державної служби від 20.08.2022 р. № 46-22 [23], конфлікт визначається як соціальне явище, коли має місце зіткнення різних позицій, інтересів, потреб, бачень, цінностей, вірувань двох чи більше працівників державного органу під час виконання ними посадових обов'язків.

Як відзначають М. Ковалів і М. Гаврильців, не кожен конфлікт автоматично перетворюється у правовий спір. Це може бути пов'язано з різними факторами, такими як характер спірних відносин, наявність або відсутність правового регулювання та волевиявлення сторін. Для виникнення публічно-правового спору, який потребує юридичного врегулювання, важливим елементом є волевиявлення зацікавленої сторони. Це може виявлятися через активні дії, спрямовані на вирішення конфлікту з використанням встановлених законодавством процедур [44,с.130].

Конфлікт не завжди означає та не є тотожним спору, оскільки при конфлікті, сторона може не розпочинати процедуру оскарження чи відновлення своїх прав, а і ці явища можуть не співпадати за своїм предметом виникнення та відносинами, що їх регулюють.

Загальним критерієм для обох категорій є наявність розбіжностей у інтересах, меті та потребах.

Протиріччя сторін, що не передані на розгляд компетентного органу, вважаються публічно-правовим конфліктом, а які передані є публічно-правовим спором.

Я. Любченко вказує на зв'язок між поняттями "правовий конфлікт" і "правовий спір". Він розглядає їх як "зміст" і "форму" відповідно. За думкою Я. Любченко, правовий спір є формою прояву правового конфлікту. Правовий спір можна розглядати як конкретний випадок чи форму реалізації правового

конфлікту, але не кожен правовий конфлікт завжди переходить у форму правового спору [50, с. 8].

Таким чином, зміст конфлікту полягає у різних поглядах, тлумаченні, оцінці певних явищ учасників публічних відносин.

А спором може бути активна поведінка учасників відносин щодо відстоювання їхніх прав, свобод або інтересів у певній процедурі, опираючись на власні суб'єктивні твердження та позиції.

За своєю природою податковий спір є юридичним конфліктом. Юридичним конфліктом прийнято вважати будь-який конфлікт, у якому спір пов'язаний із правовими відносинами сторін (їх юридично значущими діями) і, отже, суб'єкти, або мотивація їх поведінки, чи об'єкт конфлікту мають правові ознаки, а конфлікт тягне за собою певні юридичні наслідки. Отже, податковий спір пов'язаний з правовими податковими відносинами, відповідні суб'єкти, наділені правами та обов'язками, відбувається конфлікт приватного та публічного інтересу, і навіть виникає юридичний наслідок як необхідність вирішення цього спору. Податковий спір можна визначити як врегульовану правовими нормами розбіжність між суб'єктами податкового права щодо правильності обчислення та сплати податків і зборів, законності та правомірності результатів здійснення заходів податкового контролю, що вирішується в адміністративному та судовому порядку [32, 25-26].

Микола Кучерявенко ґрунтовно досліджує питання податку в контексті вирішення податкового конфлікту та зазначає, що природа податкових відносин характеризується досить змістовною конфліктністю, яка обумовлює логічне обґрунтування вилучення власності платника податку. На відміну від відносин, які одностайно засуджуються всіма формами соціального регулювання (вбивство, грабіж і т.д. є негативними з погляду норм релігії, моралі, права), вилучення коштів, які особа чесно заробила та сплатила як податок, має знайти об'єктивне обґрунтування та логічне витрачання. Саме це породжує певну конфліктну природу відносин оподаткування. Наслідком податкового конфлікту є виникнення і вирішення податкового спору, в умовах

якого інтереси публічного суб'єкта та платника податку здебільшого можуть не збігатися. Логічність вирішення такого спору як в режимі апеляційного узгодження, так і під час розв'язання його судами передбачає чітке та логічне співвідношення інтересів учасників відносин, що реалізується через узгодженість прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, які закріплюються в їхньому правовому статусі. Для повноцінного аналізу податкових відносин у дискурсі податкового конфлікту треба застановитися над природою, концепцією явища податку. Історичний розвиток акумуляції коштів певними групами осіб, які об'єднувалися у державу, об'єктивно зумовило й необхідність формування відповідних фінансових фондів, за допомогою яких особи та інститути, які уособлювали державу, набували фінансову можливість гарантувати фундаментальні засади існування такої держави. Основним джерелом коштів, які громадяни передавали в такі фонди, якраз і були податки. Тобто природа податків пов'язується не з фактом передання коштів платниками державі взагалі, а суто із переданням коштів під час сплати податків і зборів із обов'язковою умовою. Цією умовою є ефективне використання зібраних таким чином грошей для задоволення фундаментальних потреб громадян, які об'єдналися у державу. Саме для цього вони й сплачують податки, тому природа податкового обов'язку об'єктивно об'єднує обов'язки обох сторін податкового правовідношення – і зобов'язаної, і владної [47, 35-36].

У той же час відсутнє законодавче визначення податкового спору.

Але враховуючи те, що податковий спір містить всі необхідні елементи публічно-правового спору, то необхідно запропонувати авторське визначення податкового спору в контексті застосування медіації для його вирішення, з урахуванням досліджень науковців.

Податковий спір можна визначити як врегульовану правовими нормами розбіжність між суб'єктами податкового права щодо правильності обчислення та сплати податків і зборів, законності та правомірності результатів здійснення заходів податкового контролю, що вирішується в адміністративному та

судовому порядку. У зв'язку з цим, пропонуємо це поняття закріпити на законодавчому рівні через внесення відповідних змін до статті 14 Податкового кодексу України, яка регламентує визначення понять у Кодексі [61, с.222].

Поняття податкового спору досліджує Ю.В. Божко, зазначаючи, що податковий спір є юридичним конфліктом, що виник на підставі специфічних юридичних фактів між платником податків (податковим агентом), з одного боку, та уповноваженим контролюючим (податковим або митним) органом, з іншого боку, з приводу застосування норм податкового законодавства щодо нарахування та сплати податків, зборів взаємних прав та обов'язків сторін та умов їх реалізації, має публічний характер, підлягає розгляду в установленому процесуальним законодавством порядку та є механізмом реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин [31, с. 40].

Усенко Є.А. визначає податковий спір як податковий конфлікт, переведений у площину процедурного врегулювання [75, с. 67].

Кіценко В.С. пропонує розуміти податковий спір як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин з приводу суперечностей відносно власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих органів, що пов'язані з реалізацією податково-правових норм та вирішуються у передбаченому законом порядку [42, с. 460, 31 с. 107]

Ще одне визначення запропоноване українськими науковцями полягає у наступному: «податковий спір» – це різновид публічно-правового спору, який виникає між учасниками податкових відносин (за обов'язкової участі суб'єкта владних повноважень) щодо застосування норм податкового законодавства у сфері нарахування та сплати податків, зборів з метою реалізації та захисту прав і законних інтересів [31, с. 109]

Податковий спір – це форма вирішення конфліктів (протиріччя інтересів) у сфері податкових правовідносин, яка має публічний характер, виникає між державою і платниками податків чи іншими учасниками податкових правовідносин з приводу застосування норм права, вирішується

уповноваженим юрисдикційним органом у процесуальному порядку [73, с. 113, 31, с. 107].

Податковий спір – це конфліктна ситуація, що виникає з податкових правовідносин між платниками податків і уповноваженими органами щодо стягнення з платника податків і зборів [72, с. 166, 71, с.410].

Відповідно до висновків податкового конфлікту і податкового спору їх співвідношення понять та наслідків досліджених на П'ятій міжнародній науково-практичній конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Податкові спори в адміністративному судочинстві», сформовані наступні пропозиції:

- податкова політика держави має бути збалансованою. Законодавець повинен бути відповідальним у сфері визначення податкової політики у державі, натомість сутність такої політики має бути спрямована на стимулювання економічного зростання і підприємництва в Україні. Водночас податкове законодавство повинно мати підвищений рівень стабільності. Платник податків має право очікувати від держави справедливого дотримання нею принципу правової визначеності та збалансованості інтересів;
- законодавець, вносячи зміни і доповнення до Податкового кодексу України, щонайменше, повинен: упередити «незбалансоване» унормування податкових відносин; протистояти можливому погіршенню прав платників податків; запобігати появі неправомірних правових актів суб'єктів владних повноважень у процесі реалізації податкової політики держави тощо;
- податкові надходження до державного та місцевого бюджетів є важливою умовою виконання державою своїх функцій та основною структуроутворюючою частиною дохідної частини бюджету. Більше того, податкові надходження визначаються суттю фіскальної політики, яку провадить держава на конкретному етапі її розвитку. Реалізуючи свої владні управлінські функції, податковий орган, з огляду на принципи бюджетної політики, покликаний постійно віднаходити компроміс між економічною ефективністю та справедливістю в процесі адміністрування платежів, податків

і зборів. Прагнення до збалансованості Державного бюджету України має виступати одним з наріжних орієнтирів у діяльності податкового органу;

- указаній меті можуть сприяти ефективний інституціональний механізм практичного втілення прогресивних рішень податкового органу у сфері оподаткування, а також адекватні податкові відносини між державою, економічними агентами та суспільством, що передбачають наявність високого рівня політичної, соціальної та моральної відповідальності усіх учасників фінансових правовідносин [61, 220-221].

Таким чином, одним із прогресивних рішень ефективного розв'язання податкових спорів може бути запровадження медіації.

У той же час, визначення терміну «податкового спору» та можливість застосування медіації для його розв'язання опосередковано пов'язані між собою, оскільки для процедури альтернативного вирішення спору найчастіше запроваджується тоді, коли класичні засоби їх вирішення стають менш ефективними.

Тобто необхідність застосування медіації природньо пов'язана із наявними реальними спорами між платниками податків та контролюючими органами.

На даний час реальними є спори, що виникають між податковими органами та платниками податків діляться за нормативним регулюванням на три сфери (перспектива застосування процедури альтернативного вирішення спору):

- регулюються Законом України «Про звернення громадян» - звернення громадян щодо реалізації соціально-економічних, політичних та особистих прав і законних інтересів та скаргою про їх порушення (наприклад, отримання інформації);
- регулюються Законом України «Про адміністративну процедуру» - щодо надання послуг у сфері податкового обліку (сервісна функція);
- регулюються Податковим кодексом України у сфері справляння податків і зборів, та порядок їх адміністрування, компетенцію контролюючих

органів, відповідальність за порушення податкового законодавства та процедуру оскарження рішень а також Порядком №916.

Найбільш важливими для платників податків є спори, що пов'язані із застосуванням норм ПК України, адже такі спори є найбільш матеріальними і є наймасовішими, поступаючись тільки пенсійним спорам в адміністративному судочинстві, а в порядку адміністративного оскарження такі спори становлять 100%.

Логічним є те, що дослідження можливості врегулювання податкових спорів за допомогою медіації має бути спрямоване саме на ті спори, які виникають внаслідок публічних суспільних відносин, що врегульовані ПК України та Порядком №916 (досудова процедура оскарження).

З урахуванням викладеного, для подальшого розуміння у дослідженні поняття «податкового спору» необхідно проаналізувати діюче податкове законодавство, яке прямо не визначає поняття податкового спору, але визначає процедуру їх вирішення і коло суспільних відносин.

Відповідно до п. 2-3 розділу I Порядку №916, визначено, що цим Порядком визначено процедуру оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів (далі - рішення), а також податкових повідомлень особі-нерезиденту, визначених підпунктом 14.1.158-1 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. Цей Порядок не застосовується щодо оскарження рішень контролюючих органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб та інших працівників, якщо спеціальним законом встановлено інший порядок оскарження таких рішень, дій або бездіяльності, а також при оскарженні постанов, прийнятих у справах про адміністративні правопорушення. У разі якщо скарга стосується оскарження декількох рішень контролюючого органу, щодо частини яких існує інший порядок оскарження, вимоги цього Порядку застосовуються відносно тих рішень, стосовно яких не передбачені інші процедури оскарження [15, 20].

Згідно із ст. 3 ПК України:

1. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.
2. Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 41.1 статті 41 цього Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;
3. Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи;
4. Цей Кодекс не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Кодексом України з процедур банкрутства, з банків, на які поширюються норми Закону України "Про систему гарантування вкладів фізичних осіб", проведення комплексних перевірок з метою виявлення фінансових рахунків та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (крім особливостей функціонування єдиного рахунку, подання звітності щодо суми нарахованого єдиного внеску), зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій.
5. Встановлення і скасування зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, їх розмірів та механізмів справляння здійснюються відповідно до Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" [15].

Стаття 56 «Оскарження рішень контролюючих органів» ПК України встановлює, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. У разі якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня [15].

Нормативний перелік публічно-правових спорів наведений у статті 19 КАС України, згідно з якою юрисдикція адміністративних судів поширюється на справи у публічно-правових спорах, зокрема, але невиключно:

- спорах фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи індивідуальних актів), дій чи бездіяльності, крім випадків, коли для розгляду таких спорів законом встановлено інший порядок судового провадження;
- спорах з приводу прийняття громадян на публічну службу, її проходження, звільнення з публічної служби;
- спорах між суб'єктами владних повноважень з приводу реалізації їхньої компетенції у сфері управління, у тому числі делегованих повноважень; спорах, що виникають з приводу укладання, виконання, припинення, скасування чи визнання нечинними адміністративних договорів;
- за зверненням суб'єкта владних повноважень у випадках, коли право звернення до суду для вирішення публічно-правового спору надано такому суб'єкту законом;
- спорах щодо вилучення або примусового відчуження майна для суспільних потреб чи з мотивів суспільної необхідності.

Податковий спір охоплюється поняттям публічно-правового спору [11].

Таким чином, на переконання автора, для можливості дослідження даного наукового питання:

«податковий спір» – це оскарження платниками податків податкових рішень (дій, бездіяльності) контролюючих органів у відносинах, що виникають у сфері податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, реалізації прав та обов'язків платників податків, компетенції контролюючих органів, повноважень, обов'язків їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, застосування відповідальності за порушення законодавства.

Запропонований вище термін не тільки охоплює майже всі без винятку спори платників податків із контролюючими органами, але й відповідає вже існуючим законодавчим нормам щодо визначення сфери податкових відносин.

Медіація для вирішення податкового спору може стати ефективним засобом альтернативного розв'язання.

В Україні для вирішення податкових спорів запроваджена дворівнева система:

- **досудовий порядок** – адміністративне оскарження рішень контролюючого органу до Державної податкової служби України відповідно до ст. 56 ПК України, Порядку №916;
- **судове оскарження** – подання позову (заяви, звернення) як платниками податків, так і контролюючими органами до адміністративних судів, згідно із КАС України.

Частиною 1 статті 1 Закону №1875 визначені основні терміни:

1) договір про проведення медіації - угода про надання послуг з проведення медіації з метою запобігання виникненню або врегулювання конфлікту (спору), укладена сторонами можливого або наявного конфлікту (спору) та медіатором (медіаторами) у погодженій ними усній чи письмовій формі, яка відповідає вимогам закону;

2) медіатор - спеціально підготовлена нейтральна, незалежна, неупереджена фізична особа, яка проводить медіацію;

3) медіаційна угода - письмова угода учасників правовідносин про спосіб врегулювання всіх або певних конфліктів (спорів), які виникли або можуть виникнути між ними, шляхом проведення медіації. Медіаційна угода може укладатися у формі медіаційного застереження в договорі або у формі окремої угоди;

4) медіація - позасудова добровільна, конфіденційна, структурована процедура, під час якої сторони за допомогою медіатора (медіаторів) намагаються запобігти виникненню або врегулювати конфлікт (спір) шляхом переговорів;

5) об'єднання медіаторів - 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;

6) правила проведення медіації - порядок та методика проведення медіації, права та обов'язки учасників медіації, визначені договором про проведення медіації або затверджені суб'єктом, що забезпечує проведення медіації, відповідно до вимог цього Закону;

7) сторони медіації - фізичні, юридичні особи або групи осіб, які звернулися до медіатора (медіаторів) чи суб'єкта, що забезпечує проведення медіації, з метою запобігання виникненню або врегулювання конфлікту (спору) між ними шляхом проведення медіації та уклали договір про проведення медіації;

8) суб'єкт, що забезпечує проведення медіації, - юридична особа будь-якої організаційно-правової форми, що забезпечує надання послуги з медіації та веде реєстр медіаторів;

9) угода за результатами медіації - угода, що фіксує результат домовленості сторін медіації у погодженій між ними усній чи письмовій формі з урахуванням вимог закону;

10) учасники медіації - медіатор (медіатори), сторони медіації, їхні представники, законні представники, захисники, перекладач, експерт та інші особи, визначені за домовленістю сторін медіації [14].

Відповідно до ст. 2 Закону №1875, законодавство про медіацію ґрунтується на Конституції України і складається з цього Закону та інших нормативно-правових актів [14].

Дія цього Закону 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). Законодавством можуть передбачатися особливості проведення медіації в окремих категоріях конфліктів (спорів). Медіація може бути проведена до звернення до суду, третейського суду, міжнародного комерційного арбітражу або під час досудового розслідування, судового, третейського, арбітражного провадження, або під час виконання рішення суду, третейського суду чи міжнародного комерційного арбітражу (частина 1, 2 Закону №1875) [14].

Статтею 4 Закону №1857 визначено, що медіація проводиться за взаємною згодою сторін медіації з урахуванням принципів добровільності, конфіденційності, нейтральності, незалежності та неупередженості медіатора, самовизначення та рівності прав сторін медіації [14].

Частиною 5 статті 47 КАС України встановлено, що сторони можуть досягнути примирення, у тому числі шляхом медіації, на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі [11].

Звернення обох сторін з клопотанням про надання їм часу для примирення, у тому числі шляхом медіації, - до закінчення строку, про який

сторони заявили у клопотанні є підставою для зупинення провадження у справі (пункт 4 частина 1 статті 236 КАС України) [11].

Таким чином, як викладено вище, загальним законодавством не заборонено проводити медіацію у податкових спорах, обмеження відсутні.

Законодавством можуть передбачатися особливості проведення медіації в окремих категоріях спорів, як було зазначено вище, але жодних норм про примирення чи медіацію у ПК України не має, що не дозволяє практично реалізувати даний альтернативний спосіб розв'язання спору у формі медіації.

Для подальшого дослідження застосування медіації у податкових спорів необхідно здійснити порівняльний аналіз на релевантність застосування медіації у податковому законодавстві.

Таблиця 1.2. Тестування на релевантність діючого законодавства

Визначення	Можливість застосування до податкових спорів
медіація	Саме даний вид альтернативного вирішення спору найбільш нормативно врегульований законодавством, саме для вирішення публічно-правових спорів у КАС України на судовому етапі оскарження дозволено застосовувати поряд із мировою угодою примирну процедуру у формі медіації.
договір про проведення медіації, медіатор	Договір (примірний із мінімальними вимогами) та реєстр медіаторів (вимоги до медіатора) можуть бути розміщені на сайті ДПС України, відсутні заборони у діючому законодавстві. Розроблені можуть бути Кабінетом Міністрів України або Міністерством фінансів України та погоджені із громадськістю.
медіаційна угода,	Ініціація проведення та правила медіації можуть бути визначені у ПК України, у Порядку №916 або окремому підзаконному-нормативному акті

правила проведення медіації	прийнятому уповноваженим органом (Кабінет Міністрів України або Міністерство фінансів України – органи, до компетенції яких відноситься підзаконне регулювання податкових відносин). Дані нормативні акти не повинні суперечити Закону №1857.
сторони медіації	Платники податків, контролюючі органи
суб'єкт, що забезпечує проведення медіації	Державна податкова служба України, за допомогою урядового програмного забезпечення (якщо віддалено через веб застосунки), приміщень, майна. Найбільш оптимальний суб'єкт, оскільки забезпечує проведення досудового оскарження. Державна податкова служба України та її територіальні органи є єдиною юридичною особою.
угода за результатами медіації	Спеціальний документ (централізовано визначений шаблон документа), який затверджує Державна податкова служба України, як єдина юридична особа.
учасники медіації	Додатково можуть бути визначені Рада Бізнес-омбудсмена, громадські організації (галузеві об'єднання платників податків за видом ділової діяльності, статусом тощо), представники медіа. ПК України та Порядок №916 містять визначення щодо представників, законних представників, суперечності відсутні.
Принципи медіації	Медіація здійснюється на основі принципів: добровільності, конфіденційності, нейтральності, незалежності та неупередженості медіатора, самовизначення та рівності прав сторін: всі вимоги відповідають ПК України;

	<p>щодо рівності прав сторін, то можуть бути певні законодавчі обмеження, виключення для контролюючого органу;</p> <p>відносно самовизначення – то також можуть бути обмеження на досудовому порядку, коли достатньо заяви платника податку і не потрібна згода контролюючого органу (одностороння ініціація процедури).</p>
Етап медіації (досудовий, судовий)	Заборони у ПК України та КАС України – відсутні.
Висновки	<p>Не існує у податковому законодавстві суперечностей із нормами Закону №1857.</p> <p>Відсутні у податковому законодавстві визначення процедури медіації.</p> <p>Без законодавчого закріплення процедури медіації у податковому законодавстві – неможливо реалізувати даний альтернативний спосіб розв’язання податкового спору.</p>

Таким чином, теоретично медіація може бути застосована під час вирішення податкових спорів, оскільки відсутні подібні заборони, одночасно медіація є найбільш універсальним та законодавчо-врегульованим альтернативним способом розв’язання.

Медіацію досліджували Н. Грень, Т. Кисельова, Т. Шинкар, В. Яковлєв, О. Спектор, Г. Єрмоєнко та інші науковці, але аспект реалізації принципу верховенства права практично не висвітлювався вітчизняними авторами, водночас ґрунтовні дослідження були проведені О. Фіссом (Owen M. Fiss).

Тематика альтернативних методів вирішення спорів набула актуальності в Європі та США у 70-х роках ХХ ст., що зумовило фундаментальні

дослідження та безпосереднє застосування альтернативних методів вирішення спорів у правовій дійсності. Особливістю європейських та американських досліджень у сфері альтернативних методів вирішення спорів було не теоретичне обґрунтування, а практична спрямованість досліджень, відпрацювання стандартів та критеріїв роботи медіаторів та інших учасників медіаційного процесу, досягнення ефективного правового результату. Серед найбільш відомих праць можна виділити доробки О. Фісса, Г. Брауна, А. Мерріота, Д. Спенсера, М. Брогана, Р. Ройбена та ін. В Україні тематика альтернативних методів вирішення спорів набула актуальності під час судової реформи 2010–2011 рр., коли стало зрозуміло, що суди, загальні та господарські, не спроможні швидко та ефективно вирішити спори між учасниками суспільних відносин, а прогалини законодавства у багатьох випадках унеможливають прийняття справедливого рішення. Цікавим аспектом було те, що до тематики альтернативних методів вирішення спорів взялися судді як найбільш свідомі та освічені представники правової науки та практики, зацікавлені в реалізації принципу верховенства права в Україні та відповідальні перед громадянами [51, с. 8].

Також важливою підставою для застосування саме медіації у податкових спорах є те, що тільки цей вид визначено у КАС України для вирішення публічно-правового спору шляхом примирення на рівні із мировою угодою.

Відомості у Єдиному державному реєстрі судових рішень не містять відомостей про завершення податкового спору, хоч раз, за допомогою медіації, що свідчить про відсутність застосування у податкових спорах даної процедури [100].

Аналогічні відомості відсутні і на веб сторінках податкової служби України, тобто не мало жодного разу місце застосування медіації під час вирішення податкового спору.

У той же час, статистика розв'язання податкових спорів класичними засобами показує про перевантаження судів та податкової служби під час розгляду даних спорів в досудовому оскарженні та судом.

Нижче буде наведена статистична публічна інформація та отримана на запити автора.

Відповідно до «Аналізу стану здійснення правосуддя адміністративними судами в першому півріччі 2024 року» Верховного Суду, то показники надходження позовних заяв та адміністративних справ за категоріями показав, що у звітному періоді 65 % справ, які надійшли до місцевих адміністративних судів, становили справи зі спорів, що виникають у соціальній сфері, у першому півріччі 2023 року такі справи становили 71 %. Питома вага позовних заяв і справ, пов'язаних із публічною службою, становила 11 % (8 % – у першому півріччі 2023 року). Позовні заяви і справи, що стосувалися податкової сфери, становили 10 % проти 9 % позовних заяв і справ у першому півріччі 2023 року та щодо забезпечення громадського порядку, національної безпеки та оборони України – 6 % проти 5 % у першому півріччі 2023 року [95].

Серед справ за апеляційними скаргами, які надійшли та розглянуті апеляційними адміністративними судами у звітному періоді, як і в першому півріччі 2023 року, домінують справи зі спорів, що виникають у соціальній сфері. Питома вага апеляційних скарг цієї категорії в загальній кількості апеляційних скарг, які надійшли на розгляд, становила 46 % (48 % – у першому півріччі 2023 року), а частка апеляційних скарг у податкових справах – 17 % (17 % – у першому півріччі 2023 року) [95].

Серед касаційних скарг, які надійшли та розглянуті Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду у звітному періоді, як і в першому півріччі 2023 року, домінують справи зі спорів, що виникають у податковій сфері. Питома вага касаційних скарг цієї категорії в загальній кількості касаційних скарг, які надійшли на розгляд, становила 45 % (48 % – у першому півріччі 2023 року) [95].

Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду найбільше переглянув рішень у податкових справах – 952, або 29 % загальної кількості переглянутих рішень, проти 1393 (34 %) рішень у першому півріччі 2023 року.

Із них частка скасованих чи змінених рішень становила 43 % (414), що на 5 % більше, ніж у першому півріччі 2023 року (524, або 38 %) [95].

Відповідно до статистики Верховного Суду за 2022-2024 роки, то кількість податкових спорів постійно зростає у судах: 2022 – 25626, 2023 – 45 604, за I півріччя 2024 - 22 909 [96].

Як показує дана статистика Верховного Суду, що питому вагу становлять саме податкові спори, і саме платники податків та контролюючі органи готові оскаржувати рішення судів до останньої інстанції – касаційної.

Тобто найбільше витрат держава несе щодо податкових спорів (апеляційний, касаційний розгляд).

На запит Верховним Судом, повідомлена інформація, що всього Судом за період із 2018 року по I півріччя 2024 року розглянуто 129 156 касаційних скарг, з них у 64 886 скаргах відмовлено, 39 860 скарг повернуто, 307 – закрито провадження, 15 683 – рішення суду залишено без змін, 257 – судові рішення змінене, 8162 – скасоване рішення суду, 4246 – справа направлена на новий розгляд (звісно, серед цієї кількості справ є велика кількість повторних касаційних скарг після повернення, є справи, які неодноразово розглядалися касаційним судом), але важливою є кількість звернень до Верховного Суду у такій складній категорії справ, що безсумнівно може впливати на якість правосуддя та витрачання ресурсу суду на велику кількість звернень [115].

Згідно із опублікованим звітом Ради Бізнес-омбудсмена в Україні за II квартал 2024 року [101]: «Рада з'ясувала (висновки власного розслідування), що 99+% податкових надходжень бюджету забезпечуються саме за рахунок добровільної сплати податків, частка ж надходжень від донарахувань, визначених в результаті перевірок, за останні 7 років не досягала і 1%.

За результатами аналізу ситуації довкола адміністративного і судового оскарження результатів податкових перевірок на основі опрацьованих Радою скарг вдалося встановити наступне: впродовж 2017-2023 років з-поміж 1430 скарг Рада взяла в роботу 1152 скарги (81%): 408 скарг (35%) Рада закрила у зв'язку із успішним досудовим оскарженням на рівні ДПС, решта ж справ були

закриті у зв'язку із недосягненням успіху в процесі адміністративного оскарження. Скаржники Ради звернулися до суду у 644 справах, тобто у ~ 87% справ, закритих без успіху, і відсоток справ, де результат повністю або у більшій частині на користь бізнесу, становить ~85%. Таким чином, із статистики Ради вбачається, що рівень підтвердження судом рішень процедури адміністративного оскарження складає лише ~15%, при тому, що ще на 2017 рік Мінфін встановлював КРІ на рівні 50%, а стратегічну мету – 85%.», - позитивним у даному випадку є статистика того, що 35% скарг, які Рада взяла в роботу, завершилися задоволенням скарг, що є досить гарним показником для бізнесу, що показує, що навіть залучення неупереджених суб'єктів до розгляду скарги дозволяє показувати ефективні результати».

У відповідь на запит від ДПС України отримана статистична інформація [116], але надана інформація щодо загальної кількості скарг без зазначення кількості задоволених скарг, інформація надана тільки в розрізі податкових повідомлень-рішень (скасованих/залишених без змін), а також, починаючи із 2023 року надана узагальнена інформація разом із скаргами щодо нереєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, що не відображає об'єктивну ситуацію із нарахованими платникам податковими зобов'язаннями. У той же час, кількість скарг є суттєвою: 2019 рік - 24 679 скарг, 2020 - 16 774 скарги, 2021 - 10 925 скарг, 2022 - 5 184 скарги, 2023 - 98 246 – скарг, п'ять місяців 2024 - 36 999 скарг. Суттєве сальдо у кількості скарг у проміжку 2020-2022 року може пояснюватись спадом економічної активності упродовж пандемії вірусу COVID-19, початком повномасштабного вторгнення із 24.02.2022 а також законодавчим мораторієм на проведення перевірок під час карантину та воєнного стану.

На веб-сайті ДПС України розміщена наступна офіційна статистична інформація за 2023: «Протягом 12 місяців 2023 року на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 49,6 тис справ за позовами до органів ДПС на суму 266,6 млрд грн Розглянуто 10,8 тис справ на суму 59,7 млрд грн, з них: на користь органів ДПС – 3,7 тис справ (у т.ч. немайнові спори) на суму майже 33 млрд

грн, та на користь платників податків – 7 тис справ на 26,7 млрд гривень. Із загальної кількості таких справ, одну з ключових категорій становили справи за позовами платників податків до органів ДПС про визнання недійсним/нечинними податкових повідомлень-рішень – 23,8 тис справ на суму 238 млрд грн. Розглянуто 6 тис справ на загальну суму 48,3 млрд грн., з них на користь органів ДПС – 2,7 тис справ на 28,4 млрд гривень.» , - у змісті інформації не зазначені критерії відбору та варіації інформації та чи є результати таких справ остаточними, та важливо, що деякі справи переходять у наступний рік, а також не зазначені суми реальних коштів у певному звітному році, які надійшли до бюджету після судового спору (у змісті інформації зазначено, що справи перебувають у різних інстанціях, тобто є великий ризик похибки чи маніпуляції) [108].

Розглянемо аналогічні показники за 2024 рік: протягом 12 місяців 2024 року на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 59,3 тис. справ за позовами до органів ДПС на суму 436,1 млрд грн. Розглянуто 11,9 тис. справ на суму 105,9 млрд грн, з них: на користь органів ДПС – 4,6 тис. справ (у т.ч. немайнові спори) на суму 62,9 млрд грн, та на користь платників податків – 7,3 тис. справ на 43 млрд гривень [109].

Із загальної кількості таких справ, одну з ключових категорій становили справи за позовами платників податків до органів ДПС про визнання недійсним/нечинними податкових повідомлень-рішень – 28,4 тис. справ на суму 400,3 млрд грн. Розглянуто 6,6 тис. справ на загальну суму 92,3 млрд грн, з них на користь органів ДПС – 3,7 тис. справ на 57,6 млрд гривень [109].

У будь-якому разі, сума податкових нарахувань, яка перебуває на оскаржені в судах - 266,6 млрд. грн., на користь податкової - 33 млрд грн., а до зведеного бюджету надійшло 1 213,6 млрд грн. за 2023 рік [98]; за 2024 рік на оскаржені - 436,1 млрд грн., на користь податкової 62,9 млрд грн., а до зведеного бюджету надійшло 1 423,3 млрд [99].

Дана статистика податкової служби трохи відрізняється за кількістю справ, які надійшли до адміністративних судів, що може свідчити про певні статистичні помилки.

У той же час, якщо допустити, що виграні податковою службою 33 млрд грн. та 62,9 млрд грн. у судах сплачені платниками податків до бюджету, то ефективність може складати 2,7% - 2023 рік, 4,4% - 2024 рік, а за 2 роки середнє значення – 3,55% в умовах воєнного стану.

Важливим для дослідження є також суб'єктивний елемент у відносинах між платниками податків та податковою службою, такий як довіра, та образ конституційного обов'язку сплачувати податки у свідомості суспільства.

За результатом дослідження, рівень довіри до органів податкової служби є вкрай низьким: «Згідно з дослідженнями Ради, рівень довіри до центрального апарату ДПС складає 19%, тоді як до регіональних податкових органів – 13%.» [118], - проте на веб сайті ДПС України рівень довіри до служби кардинально інший і зазначений на рівні 75% [104].

Також на запити була отримана інформація від ДПС України та Міністерства фінансів України [117], що дані органи або не мають матеріалів проектів актів щодо медіації у податкових спорах, або у такій інформації відмовлено з підстав того, що така інформація не створена державним органом.

Дана обставина, може свідчити, що жодної ініціативи у реформуванні вирішенні спорів між державою та платниками податків не має у органів, які відповідають за ефективність податкової політики.

На підставі викладеного, можна дійти до загальних висновків, що існує велика кількість податкових спорів, їх результат розв'язання для держави – не є високим, довіра до податкових органів та процесу адміністративного оскарження – низька, що в свою чергу призводить до наслідків витрачання великих ресурсів на адміністрування цих спорів, як зі сторони держави, так і зі сторони платників податків, а недовіра до податкової служби призводить до

соціальної напруги, інвестиційної непривабливості, створення негативного досвіду взаємодії із органами податкової служби.

Відповідно існує потреба у застосуванні медіації у вирішенні податкових спорів з метою ефективного вирішення даних суспільних відносин.

Представники податкової служби за останні 10 років неодноразово публічно висловлювали необхідність застосування медіації під час вирішення податкових спорів.

Владислав Кочкаров (директор Департаменту правової роботи Міністерства прибутків і зборів) зазначав, що Міністерство прибутків і зборів, як і раніше, продовжує позиціонувати себе як орган, основною місією якого є реалізація державної політики у сфері оподаткування в умовах, максимально комфортних для бізнесу. Тому подальший діалог з суб'єктами підприємницької діяльності, його ефективність для Міністерства як і раніше залишаються основними в стратегії його розвитку. Медіація - це можливість, яка сприяла б максимально ефективній взаємодії між нами і бізнесом і дозволила б в найкоротші терміни отримати позитивні результати. Адже державі дуже важливо чітко розуміти, які суми і в які терміни ми отримаємо для формування бюджету і фінансування бюджетних програм [102].

Сергій Верланов, колишній очільник ДФС України, повідомляв, що ідея альтернативного вирішення податкових спорів не є новою. Наразі запит на альтернативне вирішення податкових спорів насамперед виходить від бізнесу. Адже судові процедури є досить тривалими, дорогими і часто не мають правової визначеності. А для бізнесу дуже важливою є прогнозованість того чи іншого питання. Саме цього можна досягти в ході альтернативного вирішення спору. Крім того, це допоможе вирішувати справді тяжкі концептуальні питання податкового права в Україні, такі як роялті, бенефіціарний власник доходів, трансфертне ціноутворення тощо. Крім іншого, потрібна обробка досить великого обсягу фактів та їхня правова оцінка. Саме в цих питаннях ми бачили перші точки дотику Міністерства та

платників податків та розуміли, що завдяки своєму досвіду можемо бути корисними [102].

Медіація, як відомо, є альтернативним вирішенням спорів (ADR — англ. *Alternative dispute resolution*) – це уніфікований термін, який застосовується до різноманітних процедур щодо вирішення конфліктів на позасудовому етапі. В ЄС часто вживаються подібні терміни «Ефективного розв’язання спорів» (EDR — *Effective dispute resolution*) та «Дружнє розв’язання спорів» (*Amicable dispute resolution*) [77].

Як вже зазначалось вище, найбільш нормативно визначеним та релевантним для податкових відносин є вирішення спорів шляхом медіації.

У юридичній енциклопедії медіація визначається як один з альтернативних способів вирішення конфліктів, де незаінтересований посередник (медіатор) допомагає сторонам досягти добровільної та взаємовигідної угоди шляхом переговорів. [79,с.610].

Н. Мазаракі зазначає, що медіація являє собою альтернативний спосіб вирішення спорів, що, з одного боку, відображає високий рівень розвитку правової культури суспільства, а з іншого – дозволяє сторонам обирати найефективніший і прийнятний для них варіант спору на основі фундаментальних принципів права, які відображають визначні цінності суспільного розвитку, такі як добросовісність, розумність, справедливість, що є одночасно з цим основою для реалізації принципу верховенства права в Україні. Впровадження інституту медіації в Україні змістовно пов’язує сучасний розвиток правової системи України з європейськими правовими системами, цінностями та пріоритетами розвитку сучасного цивілізованого світу [51, с. 5].

Від 2006 року в Україні втілюється Концепція вдосконалення судівництва для утвердження справедливого суду в Україні відповідно до європейських стандартів, метою якої є забезпечення становлення в Україні судівництва як єдиної системи судового устрою та судочинства, що функціонує на засадах верховенства права відповідно до європейських

стандартів і гарантує право особи на справедливий суд. Розділ X Концепції визначає, що повноцінна судова реформа неможлива без реформування та розвитку інститутів, які безпосередньо пов'язані з реалізацією права на судовий захист. З метою розвантаження судів потрібно розвивати альтернативні (позасудові) способи врегулювання спорів, а також створювати умови для стимулювання дешевших і менш формалізованих способів їх врегулювання. Наукового обґрунтування і практичного втілення потребує медіація – діяльність професійних посередників, які спрямовують учасників юридичного спору до компромісу і врегулювання спору самостійно самими учасниками. Звернення до суду бажано використовувати як винятковий спосіб врегулювання юридичного спору [18].

Підсумовуючи викладене, можна виснувати, що процедура медіації для вирішення податкових спорів є актуальною, яка має правову основу в законодавстві, та серед інших альтернативних методів розв'язання спорів є найбільш застосовною.

Висновки до розділу 1

1. Глобалізаційні процеси у світі впливають на впровадження альтернативних способів вирішення спорів у публічному управлінні. Одне з провідних місць посідає медіація для вирішення спору на досудовому та судовому етапах.

У той же час судовий розгляд не впливає на можливість передачі справи для примирення шляхом медіації.

Євроінтеграція України та надмірне навантаження на судову систему посилюють тенденції до пошуку нових методів розв'язання податкових спорів, одним із яких є медіація.

2. Медіація є одним із найбільш нормативно врегульованих методів серед альтернативних способів вирішення спорів у законодавстві України та є найбільш перспективною та універсальною процедурою для розв'язання податкових спорів.

3. Для застосування та впровадження медіації у податкових спорах необхідно запровадити системні зміни у податкове законодавство з метою врегулювання особливостей розв'язання даних спорів.

4. Одним із важливих етапів для розвитку науки медіації у податкових спорах – необхідність формулювання основоположних термінів. У дослідженні сформоване авторське визначення «податкового спору», який може бути вирішений шляхом медіації.

5. Визначені наукові та законодавчі передумови для застосування медіації у податкових спорах.

6. У роботі зроблене наукове тестування спроможності діючої законодавчої бази щодо процедури медіації для регулювання податкових відносин, а також законодавчі прогалини.

7. Вимогою для практичного застосування податкової медіації у вирішенні спорів, незалежно від моделі медіації, є створення спеціальної законодавчої бази щодо медіації у податкових спорів.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ПРОЦЕДУРІ МЕДІАЦІЇ

2.1. Передумови застосування процедури медіації податкових спорів (основні складові)

Не дивлячись на те, що із 2016 року під час адміністративного оскарження податкових нарахувань допускається відкритий розгляд скарги із залученням представників Ради бізнес-омбудсмена, засобів масової інформації та інших осіб за клопотанням платника податків-скаржника (наприклад, галузевих бізнес-асоціацій), що підняли на новий рівень актуальність податкової медіації, важливість діалогу між контролюючими органами та платниками податків, у законодавстві відсутні спеціальні положення щодо медіації у податкових спорах.

Чинним законодавством належним чином не врегульована можливість проведення медіації, як при досудовому оскарженні, так і під час судового оскарження податкових нарахувань.

Положення Кодексу адміністративного судочинства України дозволяють врегулювати судовий спір внаслідок медіації на загальних засадах, але відсутні спеціальні галузеві норми у податковому законодавстві, які дозволяють практично реалізувати такий альтернативний спосіб вирішення спору.

Станом на 2025 рік не реалізовані положення Стратегії розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021-2023 роки в частині запровадження медіації у адміністративних спорах на досудовому етапі, зокрема, щодо оскарження податкових рішень.

На даний час залишається відкритим питання щодо внесення законодавства конкретних змін з метою впровадження процедури медіації у податкових спорах.

Проаналізувавши стан оскарження рішень контролюючих органів в Україні, виявлені перспективи впровадження в Україні медіації в податкових спорах із врахуванням досвіду іноземних країн у даній сфері, з метою

створення додаткового інструменту для ефективного вирішення податкових спорів, зменшення витрат на процес податкових спорів, збільшення довіри до державних інститутів, покращення інвестиційної привабливості України.

Для бізнесу в Україні податкові спори стали вимушеною буденністю, особливо для малого і середнього бізнесу. Звісно, менша кількість спорів є у великих платників податків, але і сама кількість великих платників не є значною, адже із початком колоніальної агресивної війни Російської Федерації проти України у лютому 2014 року, найбільш індустріально-розвинена частина України опинилась в окупації, або знищена внаслідок бойових дій, або суттєво зменшила свою ділову активність чи зупинила господарську діяльність через різні причини, що позначилось на зменшенні розміру економіки і надходжень до Державного бюджету України.

У той же час, процедура адміністративного (досудового) оскарження в Державній податковій службі України (далі – ДПС України) не користується довірою серед платників податків, а така процедура найчастіше використовується з метою відтермінування сплати податкових нарахувань за результатом проведеної перевірки чи підготовки для подальшого судового оскарження податкових рішень.

Із грудня 2014 року в Україні діє Рада Бізнес-омбудсмена в Україні, яка є постійно діючим консультативно-дорадчим органом Кабінету Міністрів України, і за майже десять років своєї діяльності стала квазі-медіаційним органом, який дозволяє представникам бізнесу отримати певні гарантії об'єктивності розгляду його скарги ДПС України [19].

Але участь представників Ради Бізнес-омбудсмена в Україні в процедурі розгляду матеріалів скарги не завжди була відкритою в податкових органах.

Каталізатором демократичних змін щодо можливості участі в розгляді скарги представників Ради Бізнес-омбудсмена в Україні, медіа чи громадських об'єднань став резонансний публічний спір бізнесу журналіста Савіка Шустера та податкових органів у 2015-2016 роках, коли представників медіа не допускали на розгляд скарг платника податку в приміщенні контролюючого

органу, а підставою для публічного розголосу стали дані можливого тиску на журналіста, внаслідок незаконної податкової перевірки [58, 110].

У зв'язку із тим, що процедура досудового оскарження податкових нарахунків не відповідала запиту суспільства, у вересні 2016 року до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами №916 (далі – Порядок №916) [20], внесені зміни [21], якими визначена можлива процедура публічності та залучення представників Ради Бізнес-омбудсмена та медіа.

Проте, із 2016 року жодних реформ чи змін у сфері впровадження медіації у податкових спорах не відбулось.

Велика кількість податкових спорів, яка приносить бюджету близько 1% надходжень не є ефективною [101], враховуючи, яку частину органів державної влади доводиться залучати до процесу оскарження податкових нарахунків, зокрема: представники податкового аудиту та юридичної служби податкових органів, судді адміністративних судів. Також важливою складовою є те, що платники податків стягують із Державного бюджету суми пені за несвоєчасно повернуті податки, суми витрат на правничу допомогу, як в суді, так і витрати на юридичні послуги під час досудового оскарження, усі ці кошти компенсуються із Державного бюджету. Тобто, оплата праці державних службовців використовується для розгляду більшої частини податкових спорів, які часто є завідомо програшними для держави, оскільки нарахування є або помилковими, або перевірки проведені із порушенням законодавства.

Станом на сьогодні платники податків перебувають в умовах невизначеності, оскільки є численні випадки того, що одночасно із податковим спором розпочинається досудове розслідування у кримінальному провадженні детективами Бюро економічної безпеки України.

Тобто постає важливе питання, навіщо державі така велика кількість податкових спорів, якщо коефіцієнт корисної дії від цих спорів та від податкових органів відповідно не є високим.

Медіація за своєю суттю має міжгалузевий характер і тісно пов'язана із правом, психологією, конфліктологією та соціологією.

В. Яковлев пропонує розглядати медіацію як сукупність правовідносин, змістом яких є взяті на себе суб'єктами (учасниками) права й обов'язки щодо врегулювання спору. Елементами таких правовідносин виступають суб'єкт, об'єкт, зміст та юридичні факти, які призводять до виникнення, зміни або припинення правовідносин у медіації [80, с.139–151].

Процедура медіації відноситься до примирних добровільних процедур.

Наприклад, сторони можуть досягнути примирення, у тому числі шляхом медіації, на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі (ст. 47 КАС України) [11].

Закон №1875 не встановлює спеціальних сторін спору.

Досудовий порядок (процедура адміністративного оскарження) розгляду податкових спорів врегульований двома нормативними актами: Податковим кодексом України (ст. 56) [15], Порядком №916 [20], які в свою чергу не передбачають процедур примирення між сторонами на підставі мирових угод або медіації.

Також, на жаль, прямих норм чи відсильних щодо можливості позасудового примирення у податкових спорах не містить прийнятий Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17 лютого 2022 року №2073-ІХ [12].

Станом на завершення 2024 року, на жаль, відсутнє будь-яке спеціалізоване законодавче регулювання процедури медіації у податкових спорах, не дивлячись на те, що Указом Президента України від 11 червня 2021 року № 231/2021 затверджена Стратегія розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021-2023 роки, яка встановлює розвиток альтернативного (позасудового) та досудового врегулювання спорів, одним із напрямків такого розвитку є запровадження у справах адміністративного судочинства досудових процедур адміністративного оскарження з

розширенням можливостей застосування досудових та позасудових процедур врегулювання спорів (п. 4.1.5 Стратегії), а саме:

«4.1.5. Щодо розвитку альтернативного (позасудового) та досудового врегулювання спорів

встановлення для окремих, визначених законом, категорій справ обов'язкового досудового порядку врегулювання спорів з використанням медіації та інших практик;

опрацювання питання щодо запровадження інституту мирового судді;

запровадження у справах адміністративного судочинства досудових процедур адміністративного оскарження з розширенням можливостей застосування досудових та позасудових процедур врегулювання спорів;

оптимізація судових витрат та процедур їх адміністрування з метою заохочення використовувати позасудові способи врегулювання спору;

удосконалення порядку утворення та діяльності третейських судів, у тому числі щодо підвищення вимог до засновників третейських судів, зміцнення інституційних можливостей третейського самоврядування, розширення підвідомчості справ третейським судам, поширення гарантій конфіденційності на третейських суддів;

запровадження та розвиток інституту медіації;

удосконалення процедури врегулювання спору за участю судді» [17].

В наведеному контексті, слушним, на думку автора, є висновок публікації «Перспективи запровадження медіації для вирішення податкових спорів в Україні»: «Не дивлячись на ті обставини, що в Україні наявні інституційні механізми альтернативного розв'язання спорів. Йдеться про законодавство щодо третейських судів і спеціальне податкове законодавство, яке не забороняє здійснення альтернативних заходів розв'язання податкового спору. Водночас такі ADR-методи (ADR — англ. Alternative dispute resolution, альтернативне вирішення спорів,), як арбітраж, медіація, посередництво та інші альтернативні методи вирішення конфліктів, у зазначених сферах не використовуються. Між тим, запровадження таких методів не потребує

додаткових витрат із державного бюджету, створення спеціальних інституцій, їх фінансування, формування кваліфікованого кадрового потенціалу. Подібні організаційні механізми та передумови для їх існування вже наявні в Україні й просто потребують актуалізації саме у сфері податкової конфліктології». [34, с. 31].

Як зазначено вище, процедура медіації у податкових спорах залишається досі не врегульованою на законодавчому рівні, хоча ефективність її використання доведена у світі, зокрема в Європейському Співтоваристві.

У наукових статтях можна ознайомитись із наступними прикладами визначення терміну податкова медіація:

- податкова медіація – це спосіб вирішення податкових спорів між податковими органами та платниками податків, що ґрунтується на принципах презумпції правомірності рішень і добросовісності платника податків, дозволяє вирішувати податкові спори на етапі досудового розгляду за участю медіатора [78,с. 320].;
- процедура медіації в податковій сфері - переговорний процес між платником податків та контролюючим органом, що проводиться при сприянні незалежної особи (медіатора), з метою врегулювання спору шляхом досягнення угоди про податкові зобов'язання [97].

На переконання автора, найбільш належним та повним може бути наступне визначення терміну «податкова медіація», яке у своєму змісті поєднує вже існуючі визначення у законодавстві щодо медіації та адміністративного оскарження податкових рішень, а саме:

«податкова медіація - позасудова добровільна, конфіденційна, структурована процедура, під час якої сторони за допомогою медіатора (медіаторів) намагаються запобігти виникненню або врегулювати спір про оскарження платниками податків рішень (дій, бездіяльності) контролюючих органів шляхом переговорів», - таке визначення є нормотворчою економією процесу внесення змін до існуючого законодавства.

Податкова медіація законодавчо відповідає Стратегії розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства, та може бути встановлена шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, Порядку №916 а також до кримінального та антикорупційного законодавства, і становити як окрему процедуру, або бути частиною процесу досудового розгляду спору.

Сторони спору, звернувшись до медіатора та укладаючи договір про проведення медіації, наділяються взаємними суб'єктивними правами й обов'язками, одночасно медіатор також наділяється правами й обов'язками відносно учасників процедури медіації.

Суб'єктами відносин у податковій медіації є самі сторони спорів. У податкових спорах - це контролюючий орган, платник податків, медіатор, у випадку необхідності представники (адвокати, законні представники).

Передумовою проведення процедури медіації податкових спорів є існування спірних відносин у сфері управління, що можуть бути врегульовані шляхом примирення.

Українське законодавство не визначає чіткого поняття податкових правовідносин. Це призводить до різного тлумачення правових норм і неефективного застосування законодавства.

Медіація у податкових спорах може бути застосована у певних видах, адже не всі податкові спори відповідають достатній медіабельності.

Поняття «медіабельності» можна пояснити, як сукупність ознак, які дають можливість врегулювати спір під час процедури медіації.

Медіабельність може розглядатися з двох основних боків: як особливість конфлікту (спору), що визначає його придатність для врегулювання в процесі медіації; як ймовірність вирішення спору через медіацію [53, с. 259].

Юридично медіабельність можна тлумачити як сфери, де національне законодавство дозволяє або не забороняє медіацію, в залежності від учасників конфлікту, їхнього статусу, правових відносин та інших обставин. Розділяючи думку, що медіабельність слід розглядати як сукупність ознак, які потенційно

дають змогу розпочати медіаційну процедуру та досягти мирного та взаємовигідного врегулювання правового спору, ми визнаємо, що існують специфічні умови і контексти, які сприяють успішному застосуванню медіації [53, с. 259].

Медіабельність - сукупність факторів, що свідчать (дають підстави вважати) про можливість розв'язання/усунення наявного або ймовірного конфлікту/спору шляхом медіації та про спроможність сторін такого конфлікту/спору брати участь в медіації, про допустимість, можливість і доцільність застосування медіації для запобігання виникненню та/або для розв'язання/усунення вирішення конкретного конфлікту/спору між сторонами у поточний час (Наказ Міністерства соціальної політики України 03 червня 2024 року №269-Н, Державний стандарт соціальної послуги медіації) [22].

З одного боку є категорії публічно-правових спорів, в яких медіація була б доцільною, але специфіка державного органу свідчить про відсутність волі суб'єкта вирішувати спір у позасудовому порядку. З іншого боку, є суб'єкти владних повноважень, які більше зацікавлені у мирному врегулюванні конфліктної ситуації, але в багатьох випадках не мають відповідних повноважень або чітких «правил гри». Отже, для належного виокремлення потенційних справ в яких можливо застосовувати процедуру медіації необхідно окремо дослідити адміністративні спори за суб'єктом та за предметом. Справи в яких суб'єкт владних повноважень схильний до мирного врегулювання конфлікту; відповідний спір може бути врегульований в межах тих повноважень, які надані державному органу. Правнича спільнота погоджується з тим, що спори пов'язані з виплатами з державного або місцевого бюджетів, скасування штрафних санкцій, виборчі справи переважно мають низький потенціал для вирішення шляхом проведення процедури медіації [67, с. 12].

Відповідно до ст. 19 Конституції України, 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 [1].

Сторони можуть повністю або частково врегулювати спір на підставі взаємних поступок. Примирення сторін може стосуватися лише прав та обов'язків сторін. Сторони можуть примиритися на умовах, які виходять за межі предмета спору, якщо такі умови примирення не порушують прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб. Умови примирення не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб'єкта владних повноважень (частина 1 статті 190 КАС України) [11].

Згідно із статтею 21 ПК України, посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами [15].

Для успішного впровадження медіації в податкових спорах відповідний контролюючий орган повинен мати належні повноваження а вид спору повинен бути медіабельним.

У науковій літературі відсутні визначення того, які податкові спори можуть бути медіабельними, але, враховуючи особливості податкових спорів, можна сформулювати майбутні критерії «медіабельності» саме для податкових спорів:

1) відсутня пряма заборона щодо предмета, у податковому законодавстві мають бути визначені види (категорії) спорів, які можна вирішити за допомогою медіації та відповідні повноваження контролюючого органу. Для початку необхідно вирішити предмет податкового спору, який дозволяє певну гнучкість, «волатильність» у прийнятті рішення. Наприклад – це можуть бути штрафні санкції вчинені як за умисне ухилення від сплати податків із певним вартісним критерієм, або нарахування фізичним особам штрафів за процедурні порушення, або зменшення суми пені в залежності від обставин несплати податку. Також мають бути внесені відповідні зміни до кримінального та антикорупційного законодавства щодо дискреції та свободи

розсуду посадових осіб контролюючого органу та професійної діяльності медіатора. Медіабельним може бути і той податковий спір, де існують подібні правові висновки Верховного Суду. Також перспективним є медіація і щодо стягнення витрат за нанесену шкоду із контролюючого органу, тобто податковий орган може піти на поступки у скасуванні податку чи штрафу, а платник податку не буде стягувати витрати у майбутньому із податкової служби, понесені за час оскарження. Направду, варіантів категорій спорів, де може бути корисною медіація, багато, але їх визначення - це компетенція держави, де вона готова до відвертого діалогу із платниками податків.

2) за колом суб'єктів, найбільш доцільно розглядати на початкові стадії впровадження медіації у податкових спорах, для великих платників податків, оскільки для їх обліку створені спеціалізовані контролюючі органи (міжрегіональні управління), які обізнані на специфіці діяльності конкретного платника податку, і саме великі платники податків сплачують найбільші суми до бюджету і ситуативно готові до фінансових компромісів.

Доречним у даному контексті розглянути застосування медіації у податкових спорах щодо трансфертного ціноутворення, міжнародного оподаткування, по питанням яких відсутні правові висновки Верховного Суду, а визначення наявності заниження податкового зобов'язання залежить від багатьох суб'єктивних оціночних факторів, коли визначення бази оподаткування відбувається за непрямими методами. Тобто є певне поле для діалогу та управління ризиками, а судовий прецедент може бути негативним у майбутньому не тільки для платника податку, але й для всієї податкової служби, оскільки, як свідчить судова практика, платники та контролюючі органи у даних спорах готові оскаржувати рішення до останньої інстанції, залучаючи найкращих юристів на ринку, ціна послуг яких теж є суттєвою.

Зупиняючись на питаннях медіабельності податкових спорів необхідно зазначити, що податкові спори за своїм предметом є дуже різноманітними.

Також доцільно розглядати процедуру медіації у податкових спорах, де платниками виступають іноземні інвестори, оскільки такий додатковий спосіб

захисту права власності є зрозумілим для іноземних громадян і є корисним інвестиційної привабливості економіки України.

Очевидним є те, що не всі податкові спори можуть бути передані в процедуру медіації, як і інші публічно-правові спори.

Публічно-правові спори, що розглядаються у порядку адміністративного судочинства зазвичай є немедіабельними.

Слід погодитися з думкою, що медіація не може бути застосована щодо окремих спорів між суб'єктами владних повноважень з приводу реалізації їхньої компетенції у сфері управління, у т.ч. делегованих повноважень; в окремих спорах щодо правовідносин, пов'язаних з виборчим процесом чи процесом референдуму; у спорах, учасниками яких можуть бути вищі органи державної влади та їх посадові особи [49; 59,с.239-244].

Суддя КЦС ВС Євген Синельников зауважив, що проведення такого заходу в приміщенні ВС за участю суддів усіх інстанцій свідчить про те, що судді усвідомлюють необхідність проведення медіативних процедур, її значення в запобіганні конфліктів, їх вирішенні, зменшенні навантаження на судову систему, зниження конфліктності загалом у суспільстві. Суддя Дніпропетровського окружного адміністративного суду, президент ГО «Українська асоціація суддів з медіації» Андрій Рищенко сказав, що суддям варто більш активно долучатися до промоції та популяризації медіації, оскільки це також завдання і держави, і суддів. Він зауважив, що Україна йде європейським шляхом, і в більшості країн ЄС є судді-медіатори, зовнішні медіатори, в багатьох країнах вводиться обов'язкова медіація в певних категоріях спорів, у більшості випадків це сімейні спори і спори дуже емоційні [107].

Немедіабельним також є той податковий спір, де вирішується певна правова проблема, коли обставини та юридичні факти встановлюються за допомогою доказування, а не на підставі оціночних суджень, коли між платником і контролюючим органом не має розбіжностей щодо обставин та

фактів, а є виключно різні тлумачення законодавства, такий спір містить перспективи медіабельності.

Проте, визначення категорії податкових спорів, які можна передати на вирішення медіації належить до ініціативи законодавця.

Для впровадження початкового етапу слухним є максимально якісно відпрацювати дану процедуру (апробація) на невеликій кількості важливих спорів, а також максимально популяризувати даний спосіб і його результати у медіа, якщо така процедура дійсно виявилась успішною для держави.

У той же час, в українських реаліях, важливим нюансом є добросовісність платників податків та контролюючих органів, що впливає на високу корупційну складову, і у даному випадку дійсно складно створити ефективну систему оцінки законності рішення контролюючого органу.

Відносини у податкових спорах щодо їх розгляду за допомогою медіації обов'язково повинні оформлюватися документально, наступними формами:

- угодою про проведення медіації, де сторони визначають умови медіаційного розгляду спору;
- публічною офертою медіації, яке визначає приєднання платника податку шляхом заяви чи запрошення до контролюючого органу вирішити наявний конфлікт шляхом медіації перед адміністративним оскарженням чи зверненням до суду. У такій оферті нормативним порядком можуть бути визначені вже шаблони заяв, конфіденційних застережень, звернень, договору із медіатором, тобто певний пакет документів, які повинен підготувати платник податку для ініціювання медіаційного розгляду;
- може бути встановлений підзаконний порядок розгляду податкових спорів, яким будуть визначені всі процедури та шаблони документів із обов'язковим змістом;
- запрошення медіатора може відбуватись через веб реєстр сертифікованих (акредитованих) медіаторів, які пройшли необхідне навчання щодо специфіки конфіденційності та предмету податкових

спорів, а також надали всі необхідні документи до антикорупційних органів (наприклад антикорупційні декларації, згоди про перевірку фінансового стану, згода про поширення на них антикорупційного законодавства, як суб'єктів публічних послуг тощо).

Результат оформлення медіації у спорі може завершитися різними шляхами: зміною, відкликанням, скасуванням рішення контролюючого органу.

Форма такого рішення може бути визначена у формі медіаційної угоди між платником податку та контролюючим органом.

Таке рішення не повинно суперечити публічному порядку та законності, тобто відповідати додатково антикорупційному законодавству.

Корисним є прийняття рішення та підписання медіаційної угоди зі сторони контролюючого органу колегіально – декількома посадовими особами, оскільки у такому випадку підвищується система антикорупційних стримань (гарантій) саме для держави.

Спільне рішення сторін після медіації оформлюється угодою.

Статтею 1 Закону України «Про медіацію» визначено, що угода за результатами медіації є документом, який фіксує узгоджені сторонами умови щодо вирішення конфлікту або спору. Ця угода може бути усною чи письмовою та повинна відповідати вимогам закону [14].

Домовленість, досягнута сторонами під час медіації, може мати кілька найменувань, таких як «медіаційна угода», «медіаційний договір» або «рішення за результатами медіації».

Ці терміни використовуються для визначення одного юридичного документу, який фіксує волевиявлення та умови, досягнуті у процесі медіації.

Додатково автор вважає зазначити, що важливі спори, можна затверджувати рішенням суду, якщо медіаційний розгляд відбувається під час судового оскарження, або якщо суми податкових нарахувань є значними.

Пункт 2 статті 21 Закону «Про медіацію» визначає, що угода за результатами медіації може включати умови, які виходять за межі предмета конфлікту або за межі предмета позову, якщо медіація проводиться під час

досудового розслідування, судового, третейського, арбітражного провадження або під час виконання рішення суду, третейського суду чи міжнародного комерційного арбітражу [14].

Директивою № 2008/52/ЄС [4] встановлена вимога про обов'язкову письмова форму угоди, укладеної за результатами медіації. Крім того, держави-члени Європейського Союзу зобов'язані забезпечити можливість сторін вимагати виконання змісту письмової угоди, досягнутої в результаті медіації.

Згідно зі статтею 21 Закону України «Про медіацію», зміст угоди за результатами медіації становлять рішення сторін медіації про врегулювання конфлікту (спору) та зобов'язання, які приймають сторони з метою врегулювання спору [14].

В угоді за результатами медіації зазначаються:

- 1) дата та місце укладення угоди;
- 2) відомості про сторони медіації й їх представників;
- 3) медіатор (медіатори), суб'єкт, що забезпечує проведення медіації (за наявності), реквізити договору про проведення медіації та/або правил проведення медіації;
- 4) узгоджені сторонами медіації зобов'язання, способи та строки їх виконання, а також наслідки їх невиконання або неналежного виконання;
- 5) інші умови, визначені сторонами медіації.

У той же час, до спеціального податкового законодавства можуть бути внесені окремі вимоги до рішення (угоди) за результатом медіації у податковому спорі [14].

Рішення за результатом медіації податкового спору повинно мати наступні ознаки:

- рішення повинно бути добровільно прийнятим, за результатом волевиявлення сторін, без примусу зі сторони держави;
- конфіденційність, рішення не повинно поширюватись в системі податкової служби чи передаватись правоохоронним органам;

- рішення за своїм змістом має бути збалансованим та відповідати природі медіації, тобто досягнення консенсусу в інтересах сторін та відповідного балансу;
- принцип законності – рішення має бути законним, з урахуванням інтересів суспільства, а не тільки суб'єктивного інтересу, оскільки податки природою виникнення є суспільною необхідністю.

Наприклад, положення КАС України містять можливість примирення під час судового провадження:

- мирова угода – затверджується судом ухвалою;
- врегулювання спору за участю судді – постановляється судом ухвала про затвердження умов примирення;
- медіаційна угода затверджується ухвалою суду, як умови примирення [11].

Відповідно до статті 190 КАС України, сторони можуть повністю або частково врегулювати спір на підставі взаємних поступок. Примирення сторін може стосуватися лише прав та обов'язків сторін. Сторони можуть примиритися на умовах, які виходять за межі предмета спору, якщо такі умови примирення не порушують прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб. Умови примирення не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб'єкта владних повноважень. Суд не приймає не визнає умов примирення сторін, якщо ці дії суперечать закону або порушують чий-небудь права, свободи чи інтереси. Суд постановляє ухвалу про відмову у затвердженні умов примирення і продовжує судовий розгляд, якщо умови примирення суперечать закону чи порушують права чи охоронювані законом інтереси інших осіб або є невиконуваними [11].

У будь-якому випадку, примирення на стадії судового провадження затверджується судом, окрім залишення позову без розгляду чи відмови від позову.

На досудовому етапі медіації в податкових спорах угода чи рішення за результатом медіації може затверджуватись підписами сторін, а у виняткових

випадках судом, чи іншим органом (антикорупційний орган чи комісія у складі представників від декількох органів, колегія у складі декількох органів уряду тощо).

Підсумовуючи викладене, важливим аспектом у впровадження медіації є нормативне встановлення процедурних моментів у податковому спорі - окремим нормативним актом чи внесенням змін до діючого податкового (ПК України, Порядок №916) та процесуального законодавства (КАС України) в частині строку досудового та судового оскарження рішень контролюючих органів.

Наприклад, важливим питанням є строки для оскарження рішення і можливість проведення медіації.

Строк проведення процедури медіації у податковому спорі необхідно також врегулювати у часових межах, оскільки предметом спору є фінансові категорії, які впливають на економічну стабільність платників податків та фіскальну достатність державного та місцевого бюджету.

КАС України визначає строки звернення до суду у податкових спорах, встановлює часові межі, упродовж яких особа може звернутися до суду про оскарження рішення контролюючого.

Згідно зі статтею 122 КАС України, для звернення до адміністративного суду з позовом за захистом прав, свобод та інтересів особи, установлюються певні процесуальні строки (шестимісячний, тримісячний, один місяць) [11].

У той же час, проведення медіації не впливає на зупинення строків звернення до суду.

Проведення медіації не впливає на перебіг позовної давності, згідно зі статтею 122 КАС України та статті 3 Закону України «Про медіацію», але «Прикінцеві та перехідні положення» цього Закону встановлюють, що участь у процедурі медіації може бути визнана поважною причиною пропуску строку позовної давності.

Аналогічні строки є і ПК України та Порядку №916, які визначають строк для адміністративного досудового оскарження рішень контролюючих органів платниками податків (10 робочих днів, стаття 56 ПК України) [15, 20].

Тобто строки оскарження рішень контролюючих органів, як в судовому, так і в досудовому порядку є досить обмеженими за часом.

Таким чином, доцільно одночасно із запровадженням інституту медіації у податкових спорах вносити зміни до законодавства в частині зупинення строків чи відкладення строків звернення до суду з позовом або до Державної податкової служби України із скаргою; або для досудового порядку визначити альтернативу для платника податку: адміністративне оскарження чи медіація, чи запропонувати змішаний підхід – під час адміністративного оскарження є можливість передати спір на медіацію.

Автор звертає увагу на ще один нюанс, що за час оскарження платникам податків нараховуються суми пені (ст. 129 ПК України), і якщо платник податку програє спір або медіація буде не на його користь, чи частково на користь платника податку, то платник податку сплатить суми пені за час медіаційного розгляду [15].

Отже, необхідно внести зміни в порядок нарахування пені, що на час медіаційного розгляду, такі суми не нараховуються, адже у випадку протилежного – це буде додатковим стримуючим фактором у застосуванні медіації.

Аналогічні зміни необхідно запровадити і щодо судового оскарження, коли спір передано судом на медіацію чи врегульовується за участю суді.

Звісно, можна у даному випадку обмежити зупинення нарахування пені одним чи двома місяцями, щоб у платника податку не було бажання затягувати розгляд спору під час медіації з метою відтермінування сплати податкових зобов'язань додатково за допомогою даного способу.

Пропозиція Н. Мазаракі щодо врегулювання питання призупинення строку позовної давності на період проведення процедури медіації має сенс і

може виявитися корисною для всіх сторін, які беруть участь у процесі медіації [52,с.27].

Призупинення строку позовної давності під час медіації може бути доцільним, оскільки дозволяє сторонам укласти медіаційну угоду без тиску з боку обмежень часу.

У той же час є багато факторів, які необхідно врахувати у специфіці оподаткування та податкового законодавства.

Фактори, які впливають на можливість проведення медіації у податкових спорах:

1) Сторони добровільно згоджуються на проведення медіації з метою врегулювання конфлікту, тобто платник податку та контролюючий орган повинні підтвердити, що передають спір на медіацію.

2) Зацікавленість сторін у медіації - у даному випадку, інтерес держави може бути встановлений законодавчо у процедурі та видах спору, які можуть бути передані на розгляду медіації, а зі сторони платника – це його воля на реалізацію такої можливості.

3) Повноваження на участь у спорі може реалізовуватися через встановлення відповідних норм для контролюючого органу у законі, а для платників податків – це загальні норми про представництво та самопредставництво, які існують на даний час.

4) Визначення компетенції медіаторів у податкових спорах. У даному випадку можна йти декількома варіантами: саморегуляція об'єднання медіаторів, тобто медіатори самі визначають правила та кваліфікацію медіації у податкових спорах; визначення в законодавстві обов'язкової процедури та кваліфікації, створення зі сторони держави відкритого ресурсу, після виконання умов якого медіатор включається до реєстру та набуває певного спеціального статусу постійно чи на час його участі у конкретному спорі; відсутні будь-які умови щодо статусу медіатора у податковому спорі, приймати участь може будь-який сертифікований медіатор (сертифікат, диплом

медіатора); або участь адвоката та медіатора у податковому спорі, які набувають відповідного статусу на підставі законодавчо прийнятого порядку.

У той же час обов'язковими мають бути процесуальні форми запрошення медіатора у спорі – конфіденційні та антикорупційні застереження.

Нормами Закону України «Про медіацію» встановлено, що об'єднання медіаторів є добровільним об'єднанням, яке формується відповідно до Закону «Про громадські об'єднання». Такі об'єднання можуть здійснювати різні функції, такі як захист прав і свобод своїх членів, розвиток медіації, сприяння культурі мирного врегулювання конфліктів, професійне самоврядування медіаторів та надання послуг з медіації.

Закон передбачає, що ведення реєстрів медіаторів покладається на такі об'єднання медіаторів і суб'єктів, що забезпечують проведення медіації.

Ці об'єднання мають право встановлювати додаткові вимоги до медіаторів, яких вони включають до своїх реєстрів, щодо наявності спеціальної підготовки, віку, освіти, практичного досвіду тощо.

Однак законодавство не містить конкретних вимог до таких об'єднань, зокрема щодо кількості їх членів чи їх професійної діяльності.

Це питання вимагає додаткового законодавчого врегулювання.

Різні вебресурси містять інформацію про медіаторів та їх об'єднання, наприклад:

- Довідник «Хто є хто у сфері медіації та діалогу в Україні» наявна інформація про організації та неформальні об'єднання [112];
- Реєстр медіаторів - членів НАМУ [105];
- Реєстр медіаторів Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України (ІСАС) [106];
- Обрати медіатора можна за допомогою веб сайту Верховного Суду, скориставшись міжорганізаційною платформою Mediation Help [103, 113].

Таким чином, процедура медіації під час розв'язання податкових спорів може бути більш ефективною за участі медіатора, який має певне розуміння в

оподаткування та розуміє правову змісти таких конфліктів. Таким медіатором, може бути будь-який медіатор, який пройшов відповідне навчання, з метою розуміння правових наслідків прийнятого рішення платнику податку, контролюючому органу та відповідність прийнятого рішення законодавству.

У той же час, податкові спори є вузькоспеціалізованими та мають багато особливостей, які неочевидні звичайних людей, а іноді і для юристів, адвокатів, аудиторів та податкових радників.

Медіація без участі медіатора неможлива, оскільки медіатор – це головна особа, завдяки якій відбувається даний процес.

Закон України «Про медіацію» визначає загальні вимоги та кваліфікацію медіатора.

Відповідно до статті 9 Закону України «Про медіацію» медіатором може бути фізична особа, що пройшла базову підготовку медіатора в Україні або за кордоном [14].

Закон не визначає спеціальної освіти чи кваліфікаційного рівня для медіатора.

Одночасно, відповідно до частини 3 статті 9 Закону України «Про медіацію» визначено, що сторони медіації, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації незалежно від форм власності та підпорядкування, громадські об'єднання можуть встановлювати додаткові вимоги до медіаторів, яких вони залучають або послугами яких користуються, зокрема щодо наявності спеціальної підготовки, віку, освіти, практичного досвіду тощо [14].

Законом також визначено, що підготовка медіаторів, крім базової, може включати спеціалізовану підготовку відповідно до програм навчання, розроблених суб'єктами освітньої діяльності.

Враховуючи, специфіку та складність податкового законодавства доречним є розробка спеціалізованих курсів для медіаторів, які бажають приймати участь у вирішенні податкових спорів.

Додатково необхідно також визначити кодекс етики медіаторів у податкових спорах, антикорупційні застереження або загальні правила.

Всі вимоги до медіатора у податкових спорах можна систематизувати у веб процедурі його атестації, акредитації чи сертифікації, коли одночасно із проходженням спеціальної підготовки та отриманням допуску до податкових спорів, медіатор оформлює всі необхідні дозвільні документи.

Необхідності у володінні спеціальними навиками медіатор у податковому спорі, окрім загальних, не виявлено.

Єдиною необхідністю може стати проходження спеціальної навчання чи підготовки, яку медіатор може здійснити самостійно та підтвердити шляхом тестування.

Згідно із Директивою 2008/52/ЄС Європейського Парламенту та Ради «Про деякі аспекти медіації у цивільних та господарських правовідносинах» медіатором є будь-яка третя особа, до якої звернулися з проханням провести медіацію ефективно, неупереджено та компетентно, незалежно від віросповідання або професії цієї третьої особи у відповідній державі-члені, та способу, у який ця третя особа була призначена або отримала запит провести медіацію [4].

Відповідно до Європейського кодексу поведінки медіаторів:

- медіатор відповідає всім відповідним внутрішнім законам і правилам;
- медіатори, мають кваліфікацію у проведенні якісних медіаційних процесів, пройшовши належну базову та постійну підготовку з методів вирішення спорів та медіації, враховуючи застосовні схеми акредитації та/або сертифікації та/або стандарти;
- медіатори, компетентні у веденні конкретних видів спорів, які можуть бути передані на їх розгляд;
- Європейський кодекс поведінки для медіаторів є мінімальним стандартом при наданні послуг медіації;
- медіатори повинні дотримуватися правил та процедур щодо надання послуг з медіації, встановлених національним законодавством [6]

Роль медіатора включає в себе різноманітні завдання, спрямовані на полегшення процесу медіації та сприяння досягненню мирного вирішення конфлікту: встановлення контакту між сторонами; надання можливості медіації; модерація; прийняття позицій сторін; консультування сторін щодо можливих рішень; надання роз'яснень; допомога у складанні мирової угоди [70].

На переконання автора, загальні вимоги для медіатора в Україні, що визначені в профільному законодавстві є достатніми для участі у будь-яких спорах.

У той же час, специфіка податкових спорів очевидно вимагає від медіатора наявність спеціальних знань, що буде перевагою для кваліфікованого та якісного процесу медіації.

Комунікативні навички медіатора для сприяння сторонам у напрацюванні між ними довіри, ефективної комунікації, спрямованості сторін для вирішення спору, роботи з емоціями не завжди залежать від рівня освіти, а набуваються з досвідом комунікації чи завдяки спеціальному навчанню.

Проте, для специфіки податкових спорів загальних компетентностей медіатора може бути замало.

Необхідними компетенціями для податкових спорів можуть бути:

- ідентифікація природи конфлікту, ресурсність конфлікту, його вплив та наслідки для сторін та учасників медіації;
- можливі способи інтервенції в конфлікт, з урахуванням особливостей суб'єктного складу сторін;
- забезпечення балансу сили/влади сторін конфлікту для їх ефективної взаємодії;
- робота зі спротивом сторін для його врегулювання за допомогою медіації;
- підготовка та ведення процедури медіації, оцінювання медіабельності конфлікту;

- робота з конфіденційною інформацією та вміння оформлювати спеціальні документи;
- виявлення ризиків виникнення небезпеки для сторін медіації;
- обізнаність в національному законодавстві у податковій сфері;

Визначення правового статусу медіатора у податкових спорах на законодавчому рівні є більше необхідністю ніж рекомендацією.

Запровадження додаткових вимог для медіаторів у податкових спорах є раціонально виправданим, оскільки такі спори є складними за підставами виникнення, вимагають вузьких знань і розуміння податкового законодавства.

Оформлення спеціального правового статусу медіатора у податкових спорах може визначатись у спеціальному реєстрі податкових медіаторів.

Щодо професійних вимог до медіаторів, наявність вищої освіти, додаткових спеціальних курсів та професійного досвіду у відповідних сферах діяльності є важливими факторами для забезпечення якості медіаційного процесу. Однак, деякі аспекти медіації, такі як спроможність до емпатії, вміння слухати та сприймати інтереси сторін, можуть бути важливішими за конкретними професійними навичками. Враховуючи ці аспекти, дискусії та розгляд можуть сприяти розвитку стандартів та критеріїв вибору медіаторів, які відповідають потребам різних сфер медіації та забезпечують якість процесу для учасників [91].

На переконання автора, базова підготовка медіатора є достатньою, але для проведення медіації у податкових спорах необхідним є отримання спеціальної підготовки для їх ефективного розв'язання.

Без обізнаності у специфіці податкових спорів, медіатору важко буди забезпечити основні принципи медіації і внаслідок цього може втратитись його нейтральність та неупередженість до сторін.

Висококваліфікований медіатор володіє широким спектром компетенцій, які дозволяють йому ефективно вирішувати конфлікти. Це, серед іншого, навички виносити об'єктивні судження та приймати остаточні рішення для врегулювання конфлікту [46,с.41].

Оскільки медіатор є основною особою у медіації то успішний результат розв'язання спору залежить від його професійної компетенції, яка в свою чергу, одночасно забезпечує його нейтральність.

Забезпечення якісного проведення медіації податкових спорів залежить від медіатора, який додатково обізнаний у податковому законодавстві, це не обов'язково має бути юрист, адвокат, такі знання можуть набуватись у процесі аудиторської, бухгалтерської чи ревізорської функції.

З огляду на викладене, специфіка податкових спорів органічно вимагає від медіатора спеціальних знань у сфері податкового законодавства і практичного розуміння природи оподаткування.

2.2. Моделі медіації податкових спорів

У наукових роботах не визначений єдиний підхід до термінів «види», «моделі», «форми», «типи», «стилі» медіації, які часто є тотожними за змістом.

Модель медіації описується як ідеалізований або умовний набір технік, інструментів, прийомів, стратегій, які використовує медіатор, його стиль поведінки та спосіб взаємодії з учасниками медіації. Ця модель характеризує перебіг медіаційних переговорів, рівень впливу медіатора на процес прийняття рішень сторонами спору та методи досягнення цілей медіації [56,с.131].

Медіатори мають багато моделей медіації у своєму арсеналі, і професійний медіатор повинен володіти вмінням адаптувати модель медіації до потреб і очікувань сторін. Саме тому моделі медіації варто розглядати як основу для виявлення та застосування на практиці різних медіаційних технологій, що дозволяє сторонам конфлікту досягнути взаєморозуміння та знайти оптимальне рішення [63,с.18].

Доктор Кембриджського університету Фелікс Стеффек (Felix Steffek) виділяє три типи медіації з огляду на взаємозв'язок із судовим провадженням: 1) приватна медіація: Цей тип медіації є повністю незалежним від судового провадження і відбувається без будь-яких подальших судових розглядів; 2) медіація, пов'язана із судовим провадженням: цей вид медіації ініційований судом, але відбувається без подальшої участі суду; 3) судове посередництво: цей тип медіації пов'язаний із судом як інституцією, де відбувається медіація, та персоналом, який проводить її. У цьому випадку суддя, що розглядає справу, не виступає в ролі медіатора і не має повноважень у цьому напрямі [89].

За ступенем інтеграції медіації в судову систему можна виділити такі типи: присудову, позасудову, досудову медіацію. Присудова медіація (court-related mediation, court-annexed mediation) інтегрована у цивільне судочинство і проводиться після звернення особи до суду. У науковій літературі залежно від особи, що виконує функції медіатора, розглядаються декілька моделей

присудової медіації: 1) зовнішня (external court-annexed mediation): суддя передає справу на розгляд приватному медіатору, який обраний сторонами і не є суддею або працівником суду; 2) внутрішня (internal court-annexed mediation) або інтегрована: цей тип медіації проводиться працівниками суду або судьями-медіаторами. Ця модель може мати дві форми: а) інший суддя суду, де розглядається справа, виступає медіатором; б) медіацію проводять працівники суду або спеціальні медіатори, які працюють у центрі медіації, що знаходиться при суді [76,с.196-197].

Ясиновський І. у своїй роботі пропонує наступну класифікацію моделей медіації:

1) за критерієм суб'єктності медіатора: а) юрисдикційна, що класифікується на процесуальну юрисдикційну та позапроцесуальну юрисдикційну; б) неюрисдикційна, що поділяється на процесуальну неюрисдикційну та позапроцесуальну неюрисдикційну;

2) за критерієм визначення мети медіації: а) спрямована на повне вирішення спору/урегулювання конфлікту, на відмову від судового розгляду конфлікту/спору або припинення вже розпочатого такого розгляду; б) спрямована на редукування/часткове вирішення конфлікту, зниження обсягу домагань або на перетворення проблеми; в) спрямована на оцінку спору/конфлікту й оцінку перспектив його врегулювання [81].

Існує декілька підходів до присудової медіації, розуміння якої визначається різним ступенем участі судді у процедурі медіації: 1) **суддя як медіатор, тобто** суддя безпосередньо виступає у ролі медіатора і проводить процедуру медіації відповідно до вимог національного процесуального законодавства; 2) **проведення за рекомендаціями судді, що** передбачає, що процедура медіації проводиться відповідно до рекомендацій або постанов судді після прийняття до провадження відповідної справи [35,с.85].

Позиція, що врегулювання спору за участю судді не вважається справжньою медіацією, а є новою гібридною процедурою, що може визначати її особливості порівняно з класичною медіацією [66,с.104].

Досудове врегулювання спорів за участю судді, яке проводиться кваліфікованим юристом-суддею, має свої відмінності порівняно з традиційною медіацією. Участь судді може включати активне пропонування можливих шляхів вирішення спору, враховуючи його юридичні аспекти та вимоги законодавства. Посередник-суддя може висловлювати рекомендації сторонам, а не обмежуватися лише сприянням комунікації, як це робить медіатор [30,с.65].

Медіація як альтернативний метод вирішення податкових спорів пропонує ефективний підхід до розв'язання конфліктів між платниками податків та податковими органами, зменшуючи навантаження на судову систему та сприяючи досягненню взаємовигідних рішень у таких моделях:

Фасилітативна модель: медіатор виступає як нейтральний посередник, допомагає сторонам самостійно знайти рішення, не пропонуючи власних оцінок чи рекомендацій. Такий підхід сприяє чесному діалогу та порозумінню сторін.

Мета фасилітатора – організувати чіткий та структурований процес, який сприятиме учасникам досягнути успіхів у подоланні протиріч, суперечностей, тобто такий, за допомогою якого діяльність суперників у напрямі розв'язання конфлікту стане результативною [24].

Оціночна модель: дедіатор, окрім фасилітації процесу, надає сторонам власну оцінку ситуації та можливих варіантів вирішення спору. Може бути корисним, коли сторони потребують експертної думки для прийняття рішення. У даному випадку доречним є залучення адвоката, який буде роз'яснювати додатково медіатору та сторонам наслідки прийнятих рішень та відповідність законодавству.

Наприклад, у Німеччині через національне регулювання «оціночна медіація» розглядається як оксюморон і взагалі не допускається німецьким Законом про медіацію[90].

Трансформативна модель: основна увага приділяється зміні відносин між сторонами та їхньому особистісному розвитку. Медіатор допомагає

визначити потреби та інтереси одне одного, що сприяє розв'язанню спору та запобіганню в майбутньому.

Наративна модель: медіатор приділяє увагу вивченню та тлумаченню поглядів сторін про конфлікт. Медіатор допомагає сторонам створити новий позитивний спільний погляд для вирішення спору.

Наративний підхід посередника до медіації поділяє з наративною терапією акцент на конструюванні історичного контексту відносин (історій) як основної людської діяльності в розумінні людського життя та конфліктів. Цей підхід підкреслює виключну соціологічну/психологічну природу наративів, насичених міжособистісними конфліктами, і цінує людську творчість у дії та реакції на ці наративи сторін. Наратив - це метафора, що привертає увагу до того, як ми використовуємо наші історії, щоб зрозуміти наше життя та наші стосунки з іншими людьми [63].

Класифікація за ступенем участі суду в медіації:

Позасудова медіація: відбувається незалежно від судового провадження, за ініціативою сторін або відповідно до порядку визначеного законом чи угодою. Така модель надає сторонам максимальну гнучкість та контроль над процесом.

Присудова медіація: діє в межах судового процесу за рішенням суду або на вимогу законодавства, або за ініціативою сторін. Суд має право рекомендувати сторонам чи вимагати проведення медіації перед продовженням розгляду справи по суті, або перед відкриттям провадження. Відбувається на підставі ухвали суду про передання спору на розгляд медіації.

Судова медіація: Проводиться суддею або іншим уповноваженою особою суду, який виступає як медіатор. Даний підхід поєднує елементи медіації та судового розгляду.

У КАС України норми визначають дві моделі медіації у адміністративних справах – **присудова** (спір передається для вирішення в межах медіації а провадження у справі зупиняється), **судова** медіація (врегулювання спору за участю судді), але обидві моделі можливі, якщо всі

сторони згоді врегулювати спір у такий спосіб, що на практиці зробити майже неможливо, оскільки контролюючий орган ніколи не погодиться на такий процес (Глава 4, ст. 47, 180, 236 КАС України) [11].

Прийняття Закону України «Про медіацію» та внесення змін до КАС України створити загальні правові підстави для використання медіації у податкових спорах, що гіпотетично може сприяти зменшенню навантаження на судову систему та підвищення оперативної ефективності розв'язання спорів в податковій сфері.

Впровадження різних моделей медіації в податкових спорах може значно покращити взаємодію між платниками податків та контролюючими органами, сприяючи більш справедливому та ефективному вирішенню конфліктів.

У той же час необхідно законодавчо врегулювати процедуру та порядок можливих моделей медіації у податкових спорах.

Позиція судді Верховного суду А. Лесько вказує на те, що врегулювання спору за участю судді розглядається як окремий вид провадження в цивільному судочинстві, а не лише як альтернатива позовному провадженню. Цей вид процедури має свої унікальні особливості та процесуальна форма, визначена кодексом [48].

На думку В. Прущак врегулювання спору за участю судді є самостійним альтернативним способом вирішення цивільно-правових спорів та одночасно інститутом цивільного процесуального права, що вказує на те, що цей вид процедури має подвійну природу [64,с.150].

Використання зовнішніх медіаторів, які не пов'язані з судом, дозволяє забезпечити незалежність та об'єктивність у процесі медіації. Створення списків або реєстрів медіаторів дозволяє судам вибирати кваліфікованих та досвідчених фахівців для проведення судової медіації. Додаткові вимоги, які висуваються до медіаторів, забезпечують високу якість послуг та довіру до процесу медіації. Оплатна форма проведення судової медіації може стимулювати якісну підготовку та високий рівень професіоналізму медіаторів,

а також забезпечувати фінансовий ресурс для підтримки і розвитку цієї альтернативної процедури вирішення спорів. Поширення такої моделі медіації в різних країнах, зокрема в Англії, Франції, Німеччині, Болгарії, Бельгії, Польщі, Португалії, Австрії та інших, свідчить про успішність і ефективність цього підходу до вирішення правових спорів [56,с.125-126].

Підсумовуючи викладене, варто відзначити, що моделі медіації у податкових спорах можуть бути різні – досудова, присудова, судова, але для практичної реалізації необхідно визначити законодавчий порядок медіації у податковій сфері, без чіткою законодавчої процедури практичне використання таких моделей є неможливим.

Підтвердженням цьому є відсутність використання медіації на різних етапах оскарження рішень контролюючих органів, навіть відсутня ініціатива зі сторони, як платників податків (спроби передати), так і зі сторони держави (на запити надана відповідь, що не розробляються відповідні законодавчі проекти у даному питанні).

Підсумовуючи щодо судової та присудової медіації в адміністративних справах, можна виснувати, що формальні зміни прийняті, є можливість передання справи, але практична реалізація такого засобу відсутня.

Найбільші корисним на думку автора, може бути досудова медіація у податкових спорах, як дійсно корисний процес, і процедура (порядок) якої буде визначений детально в законодавстві із певними обов'язковими для контролюючих органів щодо ініціювання такої процедури.

Запровадження законодавчого інституту досудової медіації у податкових спорах (внесення змін до законів, кодексів, створення нових підзаконних актів), можна стверджувати про практичне використання даного альтернативного методу розв'язання.

Саме досудова медіація у податкових спорах може стати дійсно конкурентним способом розв'язання та альтернативою судовому процесу.

Тільки після нормативного визначення інституту досудової медіації у податкових спорах, зможуть бути реалізовані наявні моделі присудової та судової медіації, що встановлені нормами КАС України.

Висновки до розділу 2

1. Податкова медіація є невід'ємною частиною правової системи розвинутих економік світу (країн-членів ЄС, США, Канада, Велика Британія тощо), де вона набула розповсюдження в останні роки.
2. Запровадження податкової медіації інституційно у законодавстві стане початком її практичного застосування та розвитку в системі державного управління.
3. В Україні для практичного запровадження податкової медіації необхідно не тільки створити законодавчу базу для унормування процедури медіації, але й внести нормативні зміни до системи державного управління в органах податкової служби.
4. Найбільш цікавою моделлю податкової медіації є досудова, оскільки саме у такий спосіб можливо найефективніше розвантажити судову систему, і саме така модель стане додатковим способом захисту права приватної власності.
5. Податкова медіація з урахуванням специфіки даної галузі знань може потребувати додаткових вимог для кваліфікації медіатора, оформлення договірних відносин між сторонами та визначення форми та статусу документа, яким оформляється результат медіації у податковому спорі, і гарантії виконання.
6. Наявність правового механізму, що гарантує обов'язковість виконання рішення/угоди за результатом податкової медіації сприятиме добровільному виконанню сторонами такої угоди.
7. Податкова медіація вимагає значних змін нормативно-правового врегулювання у державному управлінні в органах податкової служби, включаючи строку позовної давності, строку нарахування пені тощо.
8. Податкова медіація є актуальним теоретико-науковим питанням для дискусій в українській науці та серед практикуючих юристів. Методи альтернативного врегулювання податкових спорів доволі часто стають об'єктом наукових досліджень, але у той же час незважаючи на нагальну

необхідність впровадження законодавчих відсутні будь-які урядові проекти у даній сфері, що не відповідає державній Стратегії реформування судової системи України.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕДІАЦІЇ В ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ В ОРГАНАХ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

3.1. Зарубіжний досвід застосування медіації при вирішенні податкових спорів

Як вже зазначалось вище у даному дослідженні, Україна обрала своїм шляхом розвитку інтеграцію в Європейське співтовариство, де вже тривалий час застосовуються альтернативні методи розв'язання податкових спорів, зокрема, за допомогою податкової медіації.

У світі превалює ідея щодо необхідності вирішення спору внаслідок примирних позасудових процедур між податковими службами та платниками податків незалежно від їх статусу, включаючи транснаціональні компанії.

Багато іноземних податкових служб із розвинених ринкових економік застосовують процедуру медіації у податкових спорах, що доводить їхню ефективність на підставі закону суперечності (*lex contradictionis*) або принципу суперечності (*principium contradictionis*), що є одним із чотирьох основних законів формальної логіки, який застосовується в римському праві: не можуть бути правдивими два несумісних висловлювання про один і той самий предмет, що виникають в один і той самий час та в одному і тому ж відношенні. Даний закон логіки розкриває просту суть, якщо найбільш ефективні економіки світу застосовують медіацію у податкових спорах, то це означає, що таке застосування є ефективним, оскільки успішний результат не може бути без правильних рішень та процедур.

Медіація в податковій сфері застосовується в таких країнах, як Австралія, Бельгія, Велика Британія, Ізраїль, Іспанія, Нідерланди, Німеччина та США. Обов'язковий порядок досудового врегулювання податкових спорів запроваджено в Австралії, Великій Британії, Нідерландах і Німеччині, завдяки чому в судовому порядку розглядається близько 10% спорів у сфері оподаткування. У США за допомогою податкової медіації вирішується більше

85% податкових спорів, а у судовому порядку розглядається лише 7% [78, с. 322].

У 2008 році прийнята Директива 2008/52/ЄС Європейського парламенту та Ради Європи «Про деякі аспекти медіації в цивільних і господарських справах», яка здійснила значний вплив на встановлення мінімальних стандартів медіації для імплементації в національні правові системи [4].

Для держав-членів Європейського Союзу після введення Директиви про медіацію, загальна тенденція що сторони спору повинні спробувати врегулювати свої розбіжності, перш ніж вдаватися до судового розгляду.

У більшості юрисдикцій світу вибір медіації залишається цілком вибором сторін, де у суду відсутні повноваження змушувати сторони вступати в медіацію. В Австралії суд може призначити медіацію навіть без згоди сторін, тоді як в Італії, Японії та Індонезії сторони повинні спробувати здійснити медіацію до того, як їм буде дозволено розпочати певні типи провадження. Договірне регулювання медіації запроваджене у Великобританії, США та Сінгапурі.

Цікавим для України є досвід нідерландської податкової системи, яка в деяких практичних моментах дотична до українських реалій (можливості притягнення платника податку до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків).

У Нідерландах процедура медіації під час урегулювання податкових спорів почалася відносно недавно (у 2005 році). Практика медіації дала змогу значно скоротити загальну кількість судових розглядів із «податкової тематики». Так, у 80% випадків застосування медіації для врегулювання податкових спорів сторонами знайдено взаємоприйнятне рішення та не відбулося передавання справи до суду. Проте не всі податкові спори є медіабельними. У Нідерландах основною перешкодою для проведення медіації є кримінальна караність діяння. Також голландські медіатори відмічають, що перепорою для медіації є складні випадки, за якими ще не було

судових рішень на користь тієї чи іншої сторони, тобто безпрецедентні суперечки. З метою перевірки спору на придатність медіації на веб-сайті податкової служби Нідерландів опубліковано контрольний список. Податкова та митна адміністрація Нідерландів працює лише з медіаторами, які керуються правилами поведінки та Кодексом етики Нідерландської федерації медіаторів, а також зареєстровані у відповідному реєстрі медіаторів. І хоча використання медіатора, рекомендованого податковим органом, може викликати питання серед платників податків щодо нейтральності, на практиці досвід роботи з такими медіаторами загалом є позитивним [62, с. 155].

На веб сайті податкової служби Нідерландів можна з легкістю обрати вкладку посередництво під час вирішення податкового чи митного спору, що є медіаційною процедурою, де є роз'яснення порядку медіації та вирішення спору, а також можна залишити контакти для зв'язку із координатором примирної процедури.

Наприклад, платник податку не згодний розрахунком податку, додаткового збору або імпортного мита.

Даний спір у Нідерландах можна вирішити шляхом офіційного заперечення та оскарження (аналог досудового оскарження в Україні), але, якщо предмет спору не лише про тлумачення закону та практичного застосування, а стосується неналежної поведінки під час податкової перевірки чи неврахування всіх доводів платника під час розгляду заперечень на висновки акту перевірки, то рекомендовано в Нідерландах застосовувати медіаційну процедуру «посередництва», для знаходження компромісу та спільного рішення під керівництвом незалежного медіатора, який включений до офіційного реєстру [86].

Медіація у Нідерландах є швидкою процедурою з індивідуальним підходом та є безкоштовною для платника податку.

Медіація є доцільною, коли податковий спір є ширшим за суто юридичне питання. Зазвичай він використовується для виходу з глухого кута, наприклад, коли переговори зайшли тупик і судовий процес не відповідає

інтересам платника податку. Сторони вступають у дискусії одна з одною під керівництвом одного або двох медіаторів. Конфіденційність має першорядне значення. Особливістю податкової медіації є те, що сторони абсолютно вільні у пошуку рішення, яке відповідає їхнім інтересам, і не зв'язані, на відміну від судді, обмеженою кількістю варіантів вирішення спору. Це має перевагу в тому, що результат досягається спільним рішенням, а процес медіації є доволі швидким. Податкова медіація може застосовуватися на різних етапах розгляду спору. Якщо справа ще не розглядається судом, або триває судове провадження то медіація все одно може відбутися за рішенням суду. Якщо спір ще не переданий на розгляд суду, то можливість медіації обговорюється після консультації з податковими органами, а початком процедури медіації є залучення внутрішнього посередника від податкових органів. За бажанням сторін також можна відступити від цього правила, і платник самостійно може призначити приватного медіатора. Можлива комбінація залучення медіаторів: один внутрішній посередник від податкових органів і один зовнішній посередник (мається на увазі медіатор) [83].

Щоб визначити платнику податку можливість ініціювання процедури медіації, то на вебсайті податкової служби Нідерландів є контрольний список питань, який допоможе платнику визначити первинну медіабельність податкового спору:

- Спір триває довгий час;
- Спір має схильність до ескалації, і консультації неможливі;
- Не потрібне рішення суду, це не є принциповим;
- Бажання швидко вирішити спір;
- Рішення платника податку на його переконання відповідають законам і нормам;
- Платнику здається, що його не розуміє та не чує податкова;
- Медіація економить кошти, а витрати на процедуру не є співмірними з інтересом;

- Відсутнє бажання спілкуватися з інспектором чи працівником податкової служби;
- Медіація також може допомогти вирішити інші спори;
- Хороші стосунки важливі для платника податку і він вважає, що може створити основу для цього через медіацію;
- Спроб медіації ще не було [87].

За процедуру медіації платник податку не сплачує зборів, мит, але оплачує послуги приватного медіатора, або вартість таких послуг компенсується урядом Нідерландів (повністю чи частково на звернення медіатора) [92].

Після завершення медіації укладається мирова угода, в якій зазначається не тільки про що домовилися сторони, але й про розбіжності [86].

Мирова угода може вирішувати питання минулих, триваючих та майбутніх відносин [84].

Також медіація у податкових спорах в Нідерландах може мати місце, коли судове провадження вже відкрито, у такому випадку медіація можлива лише в тій частині, щодо яких сторони мають розбіжності, оскільки це економить час та ресурс обох сторін [86].

Суд також може прийняти рішення про застосування медіації. Суд не приймає участь у розгляді справи, а признає медіатора, а результат фіксується в мировій угоді [87].

Якщо сторони не домовлять під час медіації то у платника податку залишається можливість порушити судовий процес щодо решти пунктів. Це можна зробити за допомогою заперечення, яке платник податку доповнює після процедури медіації щодо решти пунктів. Медіаційну процедуру можна порушити упродовж строку зазначеного у рішенні податкового органу Нідерландів [86].

На веб сайті податкових органів Нідерландів розміщена детальна інформація про особливості й переваги застосування медіації в податкових спорах. Упродовж найближчих 48 годин із моменту прийняття заявки

платника податку на медіаційний розгляд із сторонами контактує координатор медіації, який здійснює організацію процесу медіації [86].

Медіація у Нідерландах можлива лише за умови, що обидві сторони готові до співпраці. Тому координатор організовує першу зустріч і шукає медіатора тільки після того, як обидві сторони погодяться на медіацію. [62, с.155].

Податкова служба Нідерландів працює лише з медіаторами, які керуються правилами поведінки та Кодексом етики Нідерландської федерації медіаторів та зареєстровані у відповідному реєстрі медіаторів [62, с.155].

До початку процесу медіації медіатор не знає жодної зі сторін податкового спору й завжди походить з іншого регіону. Він отримує від координатора медіації інформацію про адреси сторін і дуже короткий опис суперечки [62, с.155-156].

Вагоме значення для медіації має конфіденційність, що забезпечує відкрите обговорення даних по суті спору та пропозицій щодо його розв'язання. Інформація, оприлюднена в процесі медіації, не може використовуватися ніде поза цим процесом. Утім виникає питання, як чинити медіатору, якщо в процесі медіації встановлено, що скоєно злочин. У цьому питанні немає чіткої прецедентної практики. Проте медіаторам радять попереджати сторони заздалегідь, що кримінальні правопорушення не підпадають під конфіденційність. За результатами медіації оформляється мирова угода, де фіксуються досягнуті домовленості. Ця угода підписується обома сторонами, досягнуте сторонами рішення має відповідати вимогам законодавства. Якщо сторони дійшли згоди лише з частини питань або з деяких аспектів спору є нормативні обмеження, оформлюється часткова мирова угода, а сторони домовляються про подальші кроки вирішення спору, наприклад, звернення до суду. Також під час медіації податкове оскарження тимчасово зупиняється і відновлюється, якщо сторони не дійшли до примирення.

Медіація на додаток до судового розгляду означає, що суд, де розглядається податковий спір, указує на можливість медіації. Це може бути зроблено в письмовій формі або за рекомендацією судді. У першому разі обидві сторони отримують лист, що містить інформаційну брошуру, самотестування на придатність спору медіації та форму відповідей. У другому – суддя під час засідання вказує, що справа підходить для медіації та пропонує сторонам урегулювати конфлікт у такий спосіб. Крім того, учасники податкового спору можуть звертатися до консультанта з медіації, який працює при суді. Консультант із медіації відповідає на запитання щодо сутності й особливостей процесу медіації, зв'язується з іншою стороною з пропозицією медіації, допомагає знайти потрібного медіатора та організовує першу зустріч. Якщо сторони приймуть рішення врегулювати спір шляхом медіації, його судовий розгляд буде призупинено, а у разі досягнення згоди припинено. Якщо учасники податкового спору не дійдуть згоди або матимуть згоду лише з частини конфліктних питань – спір повернеться до суду. Припинення або (часткове) продовження судового розгляду організовується сторонами через їхніх адвокатів чи консультантів або через податкові органи [62, с. 156-157].

Насамкінець варто зазначити, що у 2007 році в Нідерландах за ініціативою Голландської асоціації податкових консультантів, Реєстру податкових консультантів і Нідерландської асоціації юристів-податкових експертів створена Асоціація фіскальної медіації, яка має на меті сприяти застосуванню медіації в податкових спорах і в комерційних спорах, де мають місце податкові питання. [62, с. 157].

Аналогічні положення є і у Бельгії, оскільки податкова медіація у цих країнах запроваджена майже одночасно у 2007 році. Якщо у платника податку є спір з федеральними податковими органами Бельгії, він може звернутися до Служби податкового посередництва, яка є автономною службою і розглядає запити про посередництво з повною об'єктивністю, незалежністю та неупередженістю. Як нейтральна третя сторона служба допомагає сторонам узгодити їхні позиції та таким чином досягти рішення, яке завжди відповідає

закону. Дана процедура можлива під час адміністративного досудовго оскарження, за запитом платника податку у будь-якій формі [82].

Служба повідомляє відповідний відділ Федеральної податкової адміністрації, з яким є спір, про зміст заяви платника податку на проведення медіації, Федеральна податкова служба запрошується на медіаційну зустріч. Закон від 10 липня 2017 року надає запиту про податкове посередництво зупиняючу дію щодо прийняття будь-якого рішення податковим органом в процедурі адміністративного оскарження визначення податку, що стосується спору між платником податків і податковими органами, за умови, що запит про медіацію було визнано Службою податкового посередництва прийнятним. Період зупинення починається з дня прийняття рішення про прийнятність запиту. Проте дія зупинення не впливає на процесуальну роботу податкової. Це означає, що податкова служба може продовжити розгляд податкового спору та його адміністративне оскарження платником податку. Призупинення означає, що тимчасово не може бути прийнято рішення щодо адміністративного оскарження відповідним офіцером із розгляд скарг платників податків до завершення процедури медіації. Тривалість призупинення залежить від характеру спору, щодо якого надійшов запит про медіацію [88].

Успішний досвід застосування медіації також впроваджений іншими іноземними державами. Згідно з опитуванням, проведеним в 2020-2021 роках у Бельгії, Італії та Франції, 75-85% справ, у ході яких застосовувалася процедура медіації, завершилися успіхом [68].

У США процедура медіації зарахована до одного зі способів адміністративного вирішення податкових спорів та є доволі розгалуженою та різноманітною. З 1996 року в країні діє інститут податкового адвоката, що змінив посаду уповноваженого з прав платників податків, що існувала до 1996 року. Основні функції податкового адвоката, що є незалежним від податкових органів, включають у себе: допомогу платникам податків у взаємодії з податковими органами, захист прав платників податків у разі виявлення

порушень таких прав. Статистика свідчить про високу ефективність такої інституції, оскільки станом на 2012 рік податковим адвокатом було розглянуто 220 тисяч податкових спорів, з яких 77% скарг платників податку було задоволено та вирішено в досудовому порядку (а це майже 170 тисяч справ). До альтернативних способів вирішення податкових спорів у США також зараховують так звану «швидку медіацію» та арбітраж, що в комплексному використанні зменшило відсоток податкових спорів, що надходять до суду, до 10% [71, с. 412].

Продовжуючи огляд міжнародного досвіду вирішення податкових спорів за допомогою медіації, варто відмітити, що медіація успішно застосовується у наступних державах:

- Австралія. Податкове управління Австралії (ПУА) визнає і підтримує використання альтернативних методів вирішення спорів (ADR) у відповідних випадках як неформальний, швидкий та економічно вигідний засіб вирішення спорів. Це стосується використання ADR як для вирішення частини спору, так і для вирішення всіх інших процедурних питань щодо спору. Відповідно до ПУА ADR може застосовуватися на будь-якій стадії спору;
- Норвегія. Будь-які судові спори за участі держави повинні відбуватися відповідно до положень Закону щодо медіації та процесу в цивільних спорах. Податкова служба, яка прийняла рішення, виступає в якості сторони у розгляді справи від імені держави;
- США. Податкова Служба пропонує ряд програм ADR, спрямованих на вирішення справи набагато раніше, ніж формальний процес Апеляції до Податкової Служби. Програми ADR Податкової Служби, які використовують медіацію, включають Програму Швидкого Вирішення (ПШВ), Програму Швидкої Медіації (ПШМ) і Програму Пост-апеляційної Медіації (ППМ) [39].

Отже, як висновується із наведеної вище інформації, медіація в податкових спорах не є новим явищем у світі, а активно використовується

розвиненими економіками світу, як ефективний досудовий інструмент розв'язання спору між платниками податків та податковою службою. Звісно у кожній країні напрацьована власна процедура із певними особливостями правової системи, але спільним є те, що платник податку може передати податковий спір на медіацію майже на будь-якому етапі оскарження, які зупиняються на час необхідний для примирення сторін.

Податкова медіація стала необхідною частиною юридичної системи розвинутих країн, і її впровадження залежить від правових традицій і культури окремого суспільства.

Автором детально досліджена процедура медіації у податкових спорах в Нідерландах, оскільки дана модель медіації та законодавчі правила є досить гнучкими, універсальними та зможуть найбільш повно екстраполюватись на особливості української податкової системи, як у сфері управління, так і в законодавчій базі.

Нідерландська медіаційна процедура розв'язання податкових спорів дозволяє адаптувати її до українських реалій, не змінюючи при цьому основних складових та самого «духу медіації», що відображений в ній.

3.2. Дорожня карта впровадження медіації у сфері державного управління в органах податкової служби України

Україна поступово адаптує та наближає своє державне управління і законодавство до практики та вимог, що наявні у світі та Європейському Союзі.

Якщо говорити про податкове законодавство, з кожним кроком України на шляху європейської інтеграції, гармонізація її податкової системи зі стандартами Європейського Союзу (ЄС) виявляється все більш складною задачею. Цей процес передбачає адаптацію національного податкового законодавства до норм ЄС, які постійно розвиваються. Такий шлях потребує тісної співпраці, рішучості та навчання у держав-членів ЄС - особливо у тих, що мають добре налагоджену податкову систему. Характерною рисою податкових систем ЄС є досягнута через складний процес гармонізація. Цей процес призводить до узгодження податкових правил між державами-членами ЄС з метою створення кращого бізнес-середовища, що пропонує переваги єдиного ринку. Чесна конкуренція та прозорі правила оподаткування, а також спільні зусилля країн у боротьбі з ухиленням від сплати податків сприяють економічній стабільності як в окремих державах-членах, так і в усьому Союзі [55].

В Україні діє програма ЄС з підтримки управління державними фінансами (EU4PM), метою програми є покращення управління державними фінансами (УДФ) в Україні та, як наслідок, покращення надання державних послуг та бізнес-клімату. Конкретними цілями Програми є: підтримка подальшого розвитку сучасної, ефективною та справедливою системи збору доходів та підтримка відповідних інститутів УДФ у покращенні їх організаційних можливостей. Програма надає підтримку установам УДФ в Україні в питаннях розробки та впровадження сучасних методів управління людськими ресурсами, включаючи антикорупційні положення щодо перевірки, адаптації та автоматизації бізнес-процесів, модернізації інституційних структур і практик та зміцнення можливостей установ УДФ в Україні у сфері розробки, впровадження та моніторингу реформ [114].

Основними цілями цієї програми хоч і не є впровадження процедур медіації для розв'язання податкових спорів, але у той же час ця програма показує, що податкова служба невпинно уніфікує систему управління та правову базу до загальних стандартів ЄС.

З огляду на процес зближення України та ЄС, впровадження медіації у податкових спорах є питанням часу.

Для впровадження медіації у податкових спорах необхідним є запропонування дорожньої карта, тобто певного алгоритму загальних кроків, які необхідно зробити для практичної реалізації податкової медіації.

У попередніх розділах автор детально зупинився на конкретних аспектах, які потрібно врахувати для запровадження медіації у податкових спорах та були запропоновані авторські визначення основних базових термінів – «податкова медіація» та «податковий спір», здійснено авторське тестування податкової системи та суспільних відносин у податковому спорі до вже діючих норм, що регулюють процедуру медіації в Україні, а також проаналізовані можливі моделі податкової медіації.

Таблиця 3.1. Дорожня карта податкової медіації

«ДОРОЖНЯ КАРТА»	
ЗАПРОВАДЖЕННЯ МЕДІАЦІЇ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ	
Інституалізація податкової медіації	Створення спеціальних процедурних норм, що будуть регулювати порядок, права та обов'язки сторін, повноваження контролюючих органів, гарантії виконання результату медіаційної процедури. Визначення критеріїв медіабельності та категорій спорів, які можуть вирішуватись шляхом медіації, а також моделей медіації. Внесення змін до податкового законодавства, антикорупційного, кримінального.

<p>Реформування системи управління в органах податкової служби</p>	<p>Запровадження у системі контролюючих органів спеціальних органів (колегіальні, комісійні), які будуть вступати в процес медіації.</p> <p>Запровадження посад внутрішніх координаторів та посередників (незалежних податкових медіаторів), які не будуть підпорядковуватись посадовим особам в системі податкової служби, а будуть здійснювати функції адміністратора та медіатора.</p>
<p>Юридичне оформлення результату медіації</p>	<p>Визначення уніфікованого документа, яким буде оформлюватись результат медіації, його погодження, з метою виконання сторонами на будь-якому етапі оскарження податкового спору (досудова, судова, присудова).</p>
<p>Статус медіатора</p>	<p>Визначення необхідності спеціального навчання, атестації медіаторів, ведення реєстру податкових медіаторів, створення системи документації щодо набуття статусу та повноважень в процедурі медіації та гарантії незалежності і неупередженості медіатора (кодекс етики, правила, заяви та згоди на перевірку, подання антикорупційної звітності тощо). Запровадження посади коучів, тренерів, які будуть працювати із відповідальними працівниками для напрацювання медіабельності у свідомості державного службовця, як державного менеджера</p>

	<p>(керівник), так і безпосереднього спеціаліста (інспектор).</p> <p>Оплата послуг медіатора є важливою складовою.</p>
Порядок запровадження медіації	Поступовий або загальний. Запровадження податкової медіації як експерименту для певних видів спорів та платників чи створення одразу загальних правил та процедури.
Популяризація медіації	Поширення в суспільстві можливості врегулювання податкового спору за допомогою медіації. Рекламування успішних кейсів, створення навчальних та агітаційних матеріалів. Створення культури примирення а не агресивної імпульсивної поведінки. Укорінення в свідомості суспільства «культу медіації та її цінностей» дозволить змінити парадигму по відношенню податкових спорів. Запровадження освітніх курсів та матеріалів у навчальних закладах, державних установах
Визначення статусу медіації	Добровільна процедура, обов'язкова процедура або призначення на розсуд суду. Процедура податкової медіації повинна бути безкоштовною для платників податків.
Ресурс	Для запровадження системних змін, як державне управління податковою службою, так і в чинне законодавство, можливим є отримання експертної допомоги від ЄС в межах цільових програм та створення урядом спеціалізованого тимчасового органу, який разом із міжнародними експертами буде впроваджувати

	інститут податкової медіації на основі діючих моделей європейських країн. Фінансування даної програми можливе також із фондів ЄС.
--	---

На підставі наведеної вище «дорожньої карти», необхідно визначити пріоритетну модель, на думку автора, найбільш ефективною та популярною серед платників може стати досудова медіаційна процедура.

Перевагами податкової медіації над класичною процедурою адміністративного оскарження податкових рішень наводяться у наступному порівнянні.

Таблиця 3.2. Порівняння медіації та адміністративного оскарження

Податкова медіація	Адміністративне оскарження
Сторони: платник податку, податковий орган, медіатор (можливе додаткове залучення прокурорів), інші учасники (наприклад Рада Бізнес-омбудсмена в Україні)	Сторони: платник податку, податковий орган, інші учасники (наприклад Рада Бізнес-омбудсмена в Україні)
Процедура є добровільною	Процедура є добровільною
Висока довіра, спрямованість на досягнення результату	Низька довіра, використовується частіше платниками податків для підготовки до суду та відтермінування сплати податку
Можуть бути різні варіанти рішень	Обмежені варіанти
Не потребує додаткових витрати із бюджету, зменшується навантаження на податкові та судові органи, зменшується	Витрати понесені за час адміністративного оскарження

кількість витрат на правничу допомогу платниками податків	можуть бути компенсовані платнику податків, як нанесена шкода
Висока вірогідність вирішення спору без звернення до суду, швидке вирішення спору	Великий відсоток не вирішення спору, переважна більшість платників звертається в подальшому до суду, сплата податку розтягується на тривалий час
Результат може бути прийнятним для обох сторін, конфлікт може бути вичерпаним	Результат є прийнятним тільки для однієї сторони, конфлікт продовжується у майбутньому (наприклад через триваючі кримінальні провадження)
Процедура є конфіденційною для сторін а також в середині податкової служби та медіатора	Процедура є конфіденційною тільки для третіх осіб, може поширюватись серед працівників податкової служби
Інформація не може бути розкрита в кримінальному провадженні (за певних законодавчих виключень)	Матеріали адміністративного оскарження можуть бути доказами кримінального провадження
Підвищення авторитету до податкової системи у свідомості платників податків, зниження рівня сприйняття корупції у державі, покращення інвестиційного клімату, створення правил захисту права власності, які є зрозумілими та звичайним для іноземних інвесторів	Збільшення соціальної напруги, податкові органи мають негативне маргінальне сприйняття, є шкідливим для виконавчої гілки влади

Таким чином, податкова медіація законодавчо відповідає Стратегії розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства, та може бути встановлена шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, Порядку №916 а також до кримінального та антикорупційного законодавства, і

становити як окрему процедуру, або бути частиною процесу досудового розгляду спору.

Підсумовуючи викладене, можна дійти до висновків, що в Україні створені законодавчі передумови до впровадження податкової медіації, досвідом податкових служб іноземних країн доведена ефективність даного альтернативного вирішення спору, а висока кількість податкових спорів у судах свідчить про необхідність впровадження такої процедури.

Таблиця 3.3. Мінімальні напрямки внесення змін до діючого законодавства за елементами податкової медіації

Елементи медіації	Нормативно-правові акти
Терміни, визначення, порядок, процедура медіації, строки оскарження	Статті 14, 19-21, 55-60 (Глава 4), 102, Глава 11 «Відповідальність», Глава 12 «Пеня», Розділ XX «Перехідні положення» ПК України, ст. 122 КАС України, Закон України «Про адміністративну процедуру», Порядок №916
Правовий статус податкового медіатора, посадових осіб контролюючого органу у процесі медіації	доповнення КАС України новими нормами щодо статусу медіатора в процесі, доповнення Кримінального кодексу України в частині поширення на медіатора антикорупційного кримінального законодавства, до Закону України «Про запобігання корупції» в частині поширення на

	<p>податкового медіатора спеціальних норм.</p> <p>Створення нових кодифікованих нормативно-правових актів про етику та конфіденційність податкового медіатора</p>
Структура органів податкової служби	Внесення змін до розділів I-II ПК України щодо зміни структури, до Положення про Державну податкову службу України

Безсумнівно, що під час агресивної війни проти України важко оперативно забезпечити податкові надходження до бюджету, коли тягар дохідної частини держави в основному перекладається через систему примусових норм і переважно на громадян шляхом збільшення оподаткування їхніх доходів, непрямих податків (акциз, податок на додану вартість, мито), підвищення цін на основні ресурси (надра, паливо, електроенергія, рента), штучні девальваційні інтервенції Національного Банку України, проте не можна зупиняти реформу у даній сфері, адже як показує світова практика, медіація – це найшвидший механізм розв’язання податкового спору.

На думку автора, необхідно розглянути зміни і до антикорупційного законодавства, оскільки посадові особи податкових органів не приймають рішення на користь платників податків, побоюючись кримінального переслідування, як за корупційний злочин чи проступок. Тому у даній сфері законодавцю необхідно знайти адекватний дієвий механізм антикорупційних запобіжників, які дозволять податковій службі ефективно приймати участь у процедурі медіації, а не формально.

Найдоцільнішим кроком імплементації процедури податкової медіації може бути поступове, експериментальне введення для певних категорій спорів,

наприклад, спори, що стосуються тлумачення податкового законодавства чи певних видів господарських операцій із подальшим аналізом такого введення. Одночасно необхідно проводити активну популяризацію у суспільстві такого механізму вирішення спору.

Імплементация процедури податкової медіації може зменшити кількість податкових спорів у судах, що зменшить навантаження на суди та покращить якість судових рішень, зменшить витрати бюджету на адміністрування таких спорів, може покращити фіскальну ефективність як у дохідній частині, так і у часових межах, дозволить знизити тиск на платників податків, під час винесення податкових рішень органами податкової служби, а для іноземних інвесторів така процедура стане додатковою гарантією захисту їхнього права власності, оскільки така процедура є буденною і зрозумілою у країнах джерела інвестицій.

Підсумовуючи викладене, впровадження податкової медіації в Україні може відбуватись за наступними блоками:

1. Нормативно-правова база податкової медіації – спеціальний орган, комісія за допомогою міжнародних експертів із країн ЄС (програми, місії ЄС, OECD тощо);
2. Освіта та навчання податкових медіаторів, державних службовців, визначення ресурсної бази проведення процедури медіації, зміни у системі управління та структурі податкової служби – Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України, асоціації медіаторів, Національна асоціація адвокатів України, Національна школа суддів України;
3. PR-стратегія – спеціально уповноважені органи державної влади, учбові заклади, бізнесові та галузеві асоціації, асоціації медіаторів, юристів, адвокатів, податкових радників, аудиторів та бухгалтерів;
4. Політична воля вищого керівництва держави – виділення та пошук фінансування, визначення відповідальних суб'єктів;

5. Впровадження медіаційних експериментів – поступове введення даної процедури через перехідний період, апробація на еталонних кейсах і подальше пост-тестування відносин на досягнення управлінського ефекту.

Отже, правильний системний та комплексний підхід до запровадження інституту податкової медіації в Україні дозволить успішно реалізувати дані зміни у системі державного управління податкових відносин та сформувати позитивну свідомість суспільства до такого альтернативного засобу розв'язання спору.

Висновки до розділу 3

1. Процедура медіація у податкових спорах забезпечена у розвинутих економіках зарубіжних країн, найбільш активно медіація централізовано розвивається в Європейському Союзі, де діють наддержавні мінімальні стандарти державного управління, на підставі яких кожна країна-член ЄС адаптує з урахуванням притаманних їм особливостей.

2. Найбільше релевантним для України у сфері запровадження та розвитку податкової медіації є приклад реформування податкової служби Нідерландів у цій сфері.

3. Централізована та комплексна підтримка держави дозволяє ефективно запровадити податкову медіації у практичну сферу оскарження платниками рішень контролюючого органу.

4. Для запровадження податкової медіації необхідна дорожня карта.

5. З метою популяризації медіації необхідна інформаційно-просвітницька діяльність з метою формування позитивного сприйняття у свідомості суспільства щодо даного засобу врегулювання спору.

6. Найбільш ефективною та затребуваною є модель досудової медіації у процедурі адміністративного оскарження податкових рішень.

7. Засобами та фінансовими джерелами імплементації інституту податкової медіації можуть стати програми Європейського Союзу за умови активної державної політики у даній сфері.

8. Наявність процедури податкової медіації – є додатковим критерієм захистом права власності, та свідчить про сучасний цивілізаційний підхід держави в оподаткування, який є зрозумілим для іноземних інвесторів.

9. Податкова медіація додатково свідчить про зниження рівня корупції держави у податкових відносинах. Подібним прикладом є діяльність Ради Бізнес-омбудсмена в Україні із 2015 року.

10. Судова влада зацікавлена у розвитку альтернативних засобів врегулювання спору.

ВИСНОВКИ

Автором здійснений системний та комплексний аналіз інституту податкової медіації, обґрунтовано розв'язання податкових спорів за допомогою альтернативних методів, таким як медіація.

Саме медіації у роботі приділена увага, як найбільш перспективному, універсальному та релевантному методу вирішення спорів у податкових відносинах.

Завдання та мета наукового дослідження виконані у роботі в повній мірі. Ідеї, погляди, висновки автора дають мінімально необхідні орієнтири для більш детального та якісного вивчення можливості впровадження податкової медіації в Україні, як у науково-теоретичній площині, так і у практичній.

1. Україна перебуває на шляху євро-атлантичної інтеграції, даний курс закріплений в Конституції України, що означає зміну у свідомості суспільства. Європейський вектор розвитку – це не тільки економічний вибір, але й цивілізаційний, який означає впровадження сучасних цивілізаційних інститутів державного управління, одними із яких є податкова медіація.

2. Під час дослідження здійснені тестові порівняння податкового законодавства, адміністративного судочинства та із діючими законодавчим регулювання медіації, а також теоретичної можливості зміни управління в організаційній структурі податкової служби.

3. У роботі визначені авторські базові терміни «податкового спору» та «податкової медіації», які є наріжним камінням в даному науковому питанні.

4. Автором розроблена науково-практичне порівняння процедури адміністративного оскарження та податкової медіації, формування мінімальних стандартів дорожньої карти впровадження інституту медіації у податкових спорах.

5. Податкова медіація у досудовій моделі є найбільш ефективною для українських реалій та на основі дослідженого зарубіжного досвіду. Сама суть медіації покликана розв'язати спір до суду, а медіаційна процедура під час розгляду судового провадження є більше виключенням ніж нормою.

6. Метою медіації у податкових спорів є пошук взаємовигідного рішення для врегулювання минулих, триваючих та потенційних конфліктів, яке буде прийнятним для всіх сторін спору.

7. Проаналізований значний обсяг законодавства, який необхідно змінити та доповнити для якісного запровадження податкової медіації. Автором запропонований мінімальний перелік нормативно-правових актів та їх частин, системної імплементації та практичного застосування медіації у податкових спорах.

8. Медіатор є головною фігурою під час податкової медіації, і від його компетентності залежить ефективність розв'язання спору. Складність природи оподаткування природньо вимагає отримання спеціального навчання для медіатора.

9. У роботі наведення аргументи щодо необхідності розробки окремого правового регулювання для діяльності медіатора у податковому спорі, специфіки документального оформлення процедури медіації та прийнятого рішення за результатом розгляду спору.

10. На підставі аналізу зарубіжного досвіду, законодавства ЄС визначені основні напрями для впровадження досудової моделі вирішення податкових спорів в Україні за допомогою медіації.

Проблема застосування медіації, як процедури вирішення спорів у відносинах між платниками податків та контролюючим органами, є дуже актуальною, оскільки застосування цього альтернативного способу вирішення спору може ефективно мінімізувати негативні наслідки, як для платників податків, так і для держави у податкових спорах.

Наявність даної процедури у розв'язанні податкових спорів є свідченням ефективного реформування системи державного управління, яка відповідає стандартам Європейського Союзу.

Податкова медіація перебуває лише на етапі формування наукових ідей упровадження цього інституту, які підтримують широке коло спеціалістів та практикуючих юристів. Даний інтерес відповідає євроатлантичним

прагненням України інтегруватися до європейський демократичних цінностей, що вимагає від держави адаптувати своє законодавство до європейський стандартів.

Незважаючи на значні наукові праці (вітчизняні та зарубіжні) щодо податкової медіації, на даний час відсутня єдина концепція моделі медіації у розв'язанні податкових відносин. У зарубіжних країнах процедура податкової медіації здійснюється по-різному, з урахуванням особливостей кожного окремого суспільства та їх правової системи, менталітету та культури державного управління, правосвідомості у сплаті податків.

Державна Стратегія розвитку правосуддя вичерпала свою дію у 2023 році, так і залишившись нереалізованою в частині запровадження альтернативних методів вирішення адміністративних справ (до складу яких входять податкові) на досудовому етапі оскарження, а нового середньострокового плану державою не прийнято.

З урахуванням наведеного дослідження, автором констатується наявність в Україні всіх ключових передумов для швидкого та якісного запровадження податкової медіації, а для практичного впровадження необхідне лідерство держави в ініціюванні процесу імплементації медіації як одного із способів розв'язання спорів у податкових відносинах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> .
2. Угода Міжнародна ратифікована Законом України Верховної Ради України №1678-VII від 16.09.2014 «Про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text .
3. Рекомендація Ради Міністрів країнам-учасникам щодо альтернатив судовому розгляду між адміністративними органами та приватними особами. Комітет Міністрів Ради Європи на 762 засіданні заступників міністрів від 05.09.2001 Rec (2001) 9. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf .
4. On certain aspects of mediation in civil and commercial matters : Directive 2008/52/EC of the European Parliament and of the Council of 21.05.2008. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:32008L0052> .
5. On alternative dispute resolution for consumer disputes and amending Regulation (EC) No2006/2004 and Directive 2009/22/EC (Directive on consumer ADR) : Directive 2013/11/EU of the European Parliament and of the Council of 21.05.2013. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1427472736368&uri=CELEX:32013L0011> .
6. European Code of Conduct for Mediation Providers : European Commission for the Efficiency Of Justice (CEPEJ) of 02.12.2018. URL: <https://rm.coe.int/cepej-2018-24-en-mediation-development-toolkit-european-code-of-conduc/1680901dc6> .
7. NCP Mediation Manual including the relevant texts from the OECD Guidelines as of February 2012 : Prepared by the Consensus Building Institute (CBI) May 2012. URL: https://www.cbi.org/assets/files/CBI_NCP_Mediation_Manual_July2012.pdf .

8. Конвенція ООН «Про міжнародні угоди за результатами медіації»
: Конвенція від 20.12.2018. URL:
https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/media-documents/uncitral/ru/mediation_convention_r_0.pdf.
9. Статус текстів: Конвенція Організації Об'єднаних Націй про міжнародні мирові угоди, досягнуті в результаті медіації. URL:
https://uncitral.un.org/ru/texts/mediation/conventions/international_settlement_agreements/status.
10. Європейська конвенція з прав людини від 04.11.1950. URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text.
11. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.
12. Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.
13. Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006 №3477-IV. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text>.
14. Закон України «Про медіацію» від 16.11.2022 № 1875-IX. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text>.
15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
16. Рішення Конституційного Суду України: Рішення від 28 квітня 2021 року № 2-р(П)/2021 у справі № 3-95/2020(193/20). URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va02p710-21#Text>.
17. Указ Президента України «Про Стратегію розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021-2023 роки» від 11.06.2021 №231/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/231/2021#Text>.
18. Указ Президента України «Про Концепцію вдосконалення судівництва для утвердження справедливого суду в Україні відповідно до

європейських стандартів» від 10.05.2006 №361/2006 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361/2006#Text> .

19. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 №691 «Про утворення Ради бізнес-омбудсмена». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%BF#Text> .

20. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text> .

21. Про затвердження Змін до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : Наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2016 № 849. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1405-16#n2> .

22. Наказ Міністерства соціальної політики України «Про затвердження «Державний стандарт соціальної послуги медіації» від 03.06.2024 №269-Н. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/RE42505?an=1> .

23. Методичні рекомендації щодо роботи з конфліктами в державних органах: наказ Національного агентства України з питань державної служби від 20.08.2022 № 46-22. URL: <https://nads.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-metodichnih-rekomendacij-shchodo-roboti-z-konfliktami-v-derzhavnih-organah> .

24. Альтернативні підходи до розв'язання конфліктів: теорія і практика застосування / Уклад.: Н.Гайдук, І. Сенюта, О. Бік, Х. Терешко. Львів: ПАІС, 2007.

25. Ареф'єва О., Васюткіна Н. Ліалектична сутність управління. / Ареф'єва О., Васюткіна Н. // БІЗНЕС-НАВІГАТОР №1 (33) – 2014. URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2014/33_2014/40.pdf . с. 202-210.

26. Балинська О., Гуменюк Л. Основи соціології права. Навчальний посібник. / Балинська О., Гуменюк Л. // Львівський державний університет внутрішніх справ – 2013. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/675/1/%D0%93%D1%83%D0>

[%BC%D0%B5%D0%BD%D1%8E%D0%BA%20%D0%91%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%20%D1%81%D0%BE%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D1%96%D1%97%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA.pdf](#) . 412 с.

27. Битяк Ю. П., Гаращук В. М., Дьяченко О. В. Адміністративне право України. Х.: Право., 2004. 401 с.

28. Бінько І. Публічне управління і публічне адміністрування: співвідношення понять. / Бінько І. // Вісник АПСВТ, № 3-4 – 2020. URL: https://www.socosvita.kiev.ua/sites/default/files/Visnyk_3-4_2020-41-47.pdf . 41-47 с.

29. Божко Ю. Правові аспекти розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 214 с.

30. Бондаренко-Зелінська Н. Л. Врегулювання спору за участю судді: проблеми та перспективи застосування. Університетські наукові записки. 2018. №№ 67–68. с. 62–70.

31. Бучинський О. З'ясування сутності поняття податковий спір. / Бучинський О. //Правова позиція № 1 (22) – 2019. URL: <http://biblio.umsf.dp.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/3421/%d0%9f%d1%80%d0%b0%d0%b2%d0%be%d0%b2%d0%b0%20%d0%bf%d0%be%d0%b7%d0%b8%d1%86%d1%96%d1%8f%202019%20%e2%84%96%201-103-111.pdf?sequence=1&isAllowed=y> . с. 103-111.

32. Васильєва І. Визначення юридичної природи та поняття податкового спору. / Васильєва І. // Збірник тез доповідей. Податкові спори в адміністративному судочинстві – 2022. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf . с. 25-27.

33. Галаган В., Орлов В., Отич О., Фурса О. Психологія конфлікту. / Галаган В., Орлов В., Отич О., Фурса О. // Навчальний посібник. Державний

економіко-технологічний університет транспорту – 2008. URL: https://lib.iitta.gov.ua/id/eprint/3938/1/%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%BB%D1%96%D0%BA%D1%82%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D1%96%D1%8F_%D0%BA%D1%96%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%B2%D0%B8%D0%B9_%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BD%D1%82_%D0%9E_%D0%9C_%D0%9E%D1%82%D0%B8%D1%87_doc.pdf . 423 с.

34. Голядова Т. Перспективи запровадження медіації для вирішення податкових спорів в Україні / Голядова Т.О. // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. № 20 – 2016. URL: <https://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc20/9.pdf> . 30-33 с.

35. Грень Н. П. Реалізація права людини на справедливий суд шляхом процедури присудової медіації: теоретико-правове дослідження: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Львів, 2017. 23 с.

36. Гречко Т., Лісовський С., Романюк С., Руденко Л. Навчальний посібник. / Гречко Т., Лісовський С., Романюк С., Руденко Л. // Національна академія державного управління при Президентові України Інститут географії НАН України – 2015. URL: <https://www.sd4ua.org/wp-content/uploads/2016/08/Publichne-upravlinnya-v-zabezpechenni-stalogo-rozvytku.pdf> . 264 с.

37. Довгань Н. Технології врегулювання конфліктів у державному управлінні. Актуальні теоретико-методологічні та організаційно-практичні проблеми державного управління: матеріали наук.-практ. конф. за міжнар. участю (м. Київ, 28 трав. 2004 р.). Київ: Вид-во НАДУ, 2004. Т. 1. с. 148–149.

38. Долинська Л. , Матяш-Заяц Л. Психологія конфлікту: навч. посібник Київ: Каравела, 2010. 303 с.

39. Єрмоєнко Г., Заїченко А. Податкова медіація: досвід і перспективи впровадження. / Єрмоєнко Г., Заїченко А. // Юрист та Закон № 25 – 2014. URL: https://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko_Zaichenko_U&Z.pdf . 7 с.

40. Кармишев Д. Публічне управління і суспільний консенсус у вимірах сталого розвитку. / Кармишев Д. // Публічне управління у забезпеченні сталого розвитку країни. Збірник тез – 2015. URL: https://ipa.karazin.ua/wp-content/themes/kbuapa/filesforpages/publications/2015_07.pdf . 248 с.
41. Карлов Т. В. Теоретичні засади конфліктної взаємодії в публічному управлінні. Теорія та практика державного управління. 2015. Вип. 2. с. 104–110.
42. Кіщенко В.С. Поняття та структура податкового спору як виду правового спору. Форум права. 2010. № 4. с. 458–461.
43. Кожина А. Основні тенденції публічного управління сталим місцевим розвитком в Україні в умовах глобалізації. / Кожина А. // Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Том 28 (67) № 1 – 2017. URL: https://www.pubadm.vernadskyjournals.in.ua/journals/2017/1_2017/10.pdf .
44. Ковалів М. В., Гаврильців М. Т., Стахура І. Б. Адміністративне судочинство: навч. посібник. Львів: Львівський держ. ун-т внутрішніх справ, 2014. 596 с.
45. Кравченко С. Публічне управління та адміністрування. Конспект лекцій. / Кравченко С. // Таврійський університет імені В.І. Вернадського – 2018. URL: <https://tnu.edu.ua/sites/default/files/normativbasa/osnpulek.pdf> . 46-51 с.
46. Кузів М. З. Компетентність медіатора та її особливості. Психолого-педагогічні науки. 2019. № 3. DOI 10.31654/2663-4902-2019-PP-3-38-42.
47. Кучерявенко М. До питання природи податку в контексті вирішення податкового конфлікту. / Кучерявенко М. // Збірник тез доповідей. Податкові спори в адміністративному судочинстві – 202. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/202_07_06_zbirnyk_tez.pdf . с. 34-38.
48. Лесько А. О. Врегулювання спору за участю судді: проблеми і перспективи. Правова держава. 2019. № 34. С. 48–56.

49. Лиско А. Проблеми впровадження та проведення медіації в адміністративному судочинстві України. / Лиско А. // URL: <http://www.gromada.lviv.ua/%20analytic/587> .

50. Любченко Я. П. Сутність альтернативних способів вирішення правових спорів. Актуальні проблеми держави і права. 2017. № 79. С. 66–72.

51. Мазаракі Н. Медіація в Екрані: теорія та практика. / Мазаракі Н. //Монографія. Київський національний торговельно-економічний університет – 2018. URL: <https://knute.edu.ua/file/MjIxNw==/01ffcf81126fede4df411eb651af38c1.pdf> . 276 с.

52. Мазаракі Н. А. Правова природа і зміст договору про проведення медіації. Право і суспільство. 2018. № 1. С. 25–28.

53. Мазаракі Н. А. Щодо поняття медіабельності спору. Підприємництво, господарство і право. 2018. № 12. С. 258 – 262.

54. Марухленко О. Лискусії щодо поняття публічне управління. / Марухленко О. // Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Державне управління Том 30 (69) № 4 – 2019. URL: https://www.pubadm.vernadskyjournals.in.ua/journals/2019/4_2019/4.pdf. с. 9-13.

55. Маяускас П. Наближення систем оподаткування: Шлях України до гармонізації з податковим законодавством ЄС та сучасні адміністративні практики. URL: <https://eu4pfm.com.ua/interviews/nablyzhennia-system-opodatkovannia-shliakh-ukrainy-do-harmonizatsii-z-podatkovym-zakonodavstvom-yes-ta-suchasni-administratyvni-praktyky/?lang=uk> .

56. Медіація у професійній діяльності юриста: підручник / Т. Білик та ін.; за ред. Н. Крестовської, Л. Романадзе. Одеса: Екологія, 2019. 456 с.

57. Мельник Р. С. Категорія «публічне управління» у новій інтерпретації. Право і суспільство. 2012. № 6. С. 95–98.

58. Москвичова А. Скандал навколо Шустера : про свободу слова, політику чи фінансові зловживання? / Анастасія Москвичова // Радіо Свобода. 27.04.2016. URL: <https://www.radiosvoboda.org/a/27700835.html> .

59. Муза О. В. Деякі аспекти використання медіації в адміністративному судочинстві України. Університетські наукові записки. 2011. № 4. С. 239–244.
60. Пірен М. І. Конфлікти в системі політико-управлінської діяльності: навч. посібник. Київ: Вид-во НАДУ, 2003. 240 с.
61. Податковий конфлікт і податковий спір: співвідношення понять та наслідків. Висновки. Збірник тез доповідей. Податкові спори в адміністративному судочинстві – 2022. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf. с. 220-231.
62. Подік І. Нідерландський досвід використання процедур медіації під час урегулювання податкових спорів / Подік І.І. // Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки Том 30 (69) № 4 – 2019. URL: https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2019/4_2019/27.pdf.
63. Подковенко Т. Моделі медіації та механізм її здійснення. Актуальні проблеми правознавства. 2020. № 1 (3) С. 12–20. с. 154-159.
64. Прущак В. Є. Врегулювання спору за участю судді у цивільному судочинстві України: дис. ... д-ра філос.: 081. Одеса, 2020. 207 с.
65. Публічне управління: термінол. словник / уклад.: В. С. Куйбіда, М. М. Білинська, О. М. Петроє та ін. Київ: НАДУ, 2018. 224 с.
66. Романадзе Л. Д. Врегулювання спору за участю судді та інші процесуальні новели: вплив на розвиток медіації. Юридичний науковий електронний журнал. 2021. № 3. С. 103–105. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-3/24> (дата звернення: 13.02.2024).
67. Сергеева А., Городничий О., Рищенко А. Медіація в адміністративних справах. / Сергеева А., Городничий О., Рищенко А.// Посібник – 2021. URL: <https://www.pravojustice.eu/storage/app/uploads/public/611/cc9/61d/611cc961d4853230712969.pdf>. с. 30.

68. Синельников Є. Презентація деякі аспекти медіації / Синельников Є. // суддя Верховного Суду – 2023. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2023_3_prezent/Prezent_aspekti_mediacii.pdf . с. 16.

69. Сучасний словник іншомовних слів: близько 20 тис. слів і словосполучень / уклад.: О. І. Скопненко, Т. В. Цимбалюк; за ред. Г. П. Півторак; НАН України, Ін-т мовознавства ім. О. О. Потебні. Київ: Довіра, 2006. 790 с.

70. Табернацька М. Переговори та посередництво у публічній сфері, бізнес. Варшава: Oficyna a Wolters Kluwer, 2009.

71. Тарасова А., Червінська Д. Вирішення податкових спорів в Україні, українське законодавство та альтернативи. / Тарасова А. Червінська Д. // Юридичний науковий електронний журнал №4 – 2021. URL: http://www.lsej.org.ua/4_2021/104.pdf . с. 410-413.

72. Тильчик В. Нормативно-правове регулювання процедури досудового вирішення публічно-правових спорів у сфері реалізації податкової та митної політики: проблеми уніфікації. / Тильчик В.В. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки – 2016. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2016_845_27 . с. 161-166.

73. Тильчик В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків. Часопис Київського університету права. 2010. № 3. с. 110–114.

74. Трудове право України: підручник / за ред. О. М. Ярошенко. Харків, 2022. 376 с.

75. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : монографія. Харків : Право, 2011. 184 с.

76. Цувіна Т. А. Впровадження інституту присудової медіації як перспективний напрямок реформування цивільного процесуального законодавства України. Україна на шляху до Європи: реформа цивільного

процесуального законодавства: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 7 лип. 2017 р.). Київ. 2017. с. 195–200.

77. Швецова Л. Альтернативні способи вирішення спорів / Швецова Л. // Вісник Національної асоціації адвокатів України № 1-2 (98) – 2024. URL: <https://unba.org.ua/publications/8920-al-ternativni-sposobi-virishennya-sporiv.html>.

78. Шушакова І., Грабова І., Дем'янова І. Годаткова медіація як інструмент вирішення податкових спорів. / Шушакова І. К., Грабова І. Д., Дем'янова І. В. // Економіка Фінанси, грошовий обіг і кредит. Бізнесінформ № 10 – 2021. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2021-10_0-pages-318_325.pdf . с. 318-324.

79. Юридична енциклопедія: в 6 т. / за ред. Ю .С. Шемшученка. Київ: Вид-во «Українська енциклопедія» імені М. П. Бажана, 2004. Т. 6. 765 с.

80. Яковлев В. В. Присудова та позасудова медіація: основні ознаки. Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди. Серія: «Право». 2017. Вип. 26. с. 139–151.

81. Ясиновський І. Г. Імплементация процедури медіації в Українське законодавство: теоретико-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2016. 295 с.

82. Fiscale bemiddeling URL: <https://fin.belgium.be/nl/particulieren/meer-diensten/fiscale-bemiddeling>.

83. Fiscale mediation. URL: <https://hertoghsadvocaten.nl/expertises/fiscale-mediation/> .

84. Fiscale mediation loopt nog niet storm, maar dat kan veranderen. URL: <https://www.nob.net/magazine/artikelen/fiscale-mediation-loopt-nog-niet-storm-maar-dat-kan-veranderen/> .

85. HUDOC. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/ukr#{%22documentcollectionid2%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/ukr#{%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22]}) .

86. Mediation als oplossing bij een meningsverschil URL: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/bezwaar-en-beroep/content/mediation> .

87. Mediation en Belastingdienst. URL: https://www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl/databank/formeel_belastingrecht/mediation_en_belastingdienst/ .

88. Procedure van de bemiddeling. URL: https://financien.belgium.be/nl/over_de_fod/structuur_en_diensten/autonome_diensten/fiscale_bemiddeling_dienst/fiscale_bemiddeling/procedure_van_de_bemiddeling#q1 .

89. Steffek F. Mediation in the European Union: An Introduction. 2012. 22 p.

90. SIMK Hannover, Germany. 19 November 2012 [ADR news Ausbildungsverordnung für Mediatoren ADR news Ausbildungsverordnung für Mediatoren]. Retrieved 2 July 2017.

91. Rickover S. Behind the Corporate Veil. URL: <https://sararickover.wordpress.com> .

92. Wat kost mediation? URL: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/rechtspraak-en-geschiedenis/vraag-en-antwoord/wat-kost-meditation> .

93. What is Good Governance? United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific. URL: <https://www.unescap.org/sites/default/%20files/good-governance.pdf> .

94. White, Michael; Epston, David (2005). "Externalizing the problem". In Malone, Caroline; Forbat, Liz; Robb, Martin; Seden, Janet (eds.). Relating experience: stories from health and social care. London; New York: Routledge.

95. Верховний Суд. Аналіз стану здійснення правосуддя адміністративними судами в першому півріччі 2024 року. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/sud_pract/Analiz_zdiisnennia_pravosuddia_KAS_VS_per_pivr_2024.pdf .

96. Верховний Суд. Аналіз стану здійснення правосуддя адміністративними судами в першому півріччі 2023 року. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Analiz_KAS_2023.pdf .

97. Досудова медіація в податкових спорах. Дорожня Карта Інституту податкових реформ – 2016. URL: <https://ngoipr.org.ua/wp-content/uploads/2016/10/Dosudova-mediatsiya-v-podatkovykh-sporah.pdf> .

98. ДПС: У 2023 році до зведеного бюджету надійшло 1 213,6 млрд гривень. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/dps-u-2023-rotsi-do-zvedenoho-biudzhetu-nadiishlo-1-2136-mlrd-hryven> .

99. ДПС: До зведеного бюджету у січні – листопаді 2024 року надійшло 1423,3 млрд гривень. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/847199.html> .

100. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/>.

101. Квартальний звіт II квартал 2024 року 1 квітня – 30 червня 2024 року : Рада Бізнес-омбудсмена в Україні. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2024/09/2q-2024-ua-1.pdf> .

102. Медіація в податкових спорах. Чом би і ні? Юрліга від 16.05.2014. URL: https://jurliga.ligazakon.net/intervyu/110779_mediatsiya-v-podatkovikh-sporakh-chom-bi-i-ni .

103. Оберіть медіатора. Платформа Mediation Help. URL: <https://www.mediation-help.com/mediatory/> .

104. Платники податків позитивно оцінили діяльність ДПС. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/654761.html> .

105. Реєстр медіаторів - членів НАМУ. Національна асоціація медіаторів України. URL: <https://namu.com.ua/ua/members/> .

106. Реєстр медіаторів Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України (ICAC). URL: <https://icac.org.ua/mediation/list-of-arbitrators/> .

107. Роль медіації, її розвиток в Україні сьогодні й точки перетину із судочинством обговорили на круглому столі у ВС. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1512260/> .
108. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2024). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/743302.html> .
109. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2025). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/857484.html> .
110. Стенограма засідання Комітету з питань свободи слова та інформаційної політики Верховної Ради України від 20.04.2016. URL: <https://komsvoobslova.rada.gov.ua/print/72678.html> .
111. Тема лекції 15 Правові норми, їх структура і види: Конспект лекцій – 2020. URL: <http://nkkep.com/wp-content/uploads/2020/04/tdp-p-2122-03.04.pdf> .
112. Хто є хто у сфері медіації та діалогу в Україні. Національна асоціація медіаторів України. URL: <http://surl.li/fpimu> .
113. Як знайти медіатора? Верховний Суд. URL: <https://court.gov.ua/gromadjanam/mediation-find/> .
114. EU4PFM – працюємо заради сильної, процвітаючої та конкурентноздатної України. URL: <https://eu4pfm.com.ua/pro-eu4pfm/?lang=uk&mi=831> .
115. Відповідь на запит від 06.07.2024 (вхідний № 33/0/68-24 08.07.2024) : Лист Верховний Суд від 12.07.2024 № 33/0/69-24.
116. Відповідь на запит від 06.07.2024 (вх. ДПС № 1391/зпі від 08.07.2024) : Лист Державна податкова служба України №1557/ЗП/99-00-06-02-02-10 від 12.07.2024.
117. Відповідь на запит від 06.07.2024 : Лист Міністерство фінансів України №18070-11/Б-1029/1349 від 15.07.2024.
118. Від «презумпції злої волі» до «податкової» довіри : Інформаційне повідомлення Ради Бізнес-омбудсмена в Україні від 17.04.2024. URL: <https://boi.org.ua/news-post/vid-prezumpcziyi-zloyi-voli-do-podatkovoyi-doviry/> .

ДОДАТОК 1. Реформування судової системи в межах асоціації із ЄС

Відповідно до Звіту Європейської Комісії про Україну 2024 від 30.10.2024 SWD(2024) №699 «КОМУНІКАЦІЯ ЄВРОКОМІСІЇ З ЄВРОПЕЙСЬКИМ ПАРЛАМЕНТОМ, РАДОЮ, ЄВРОПЕЙСЬКИМ ЕКОНОМІЧНИМ І СОЦІАЛЬНИМ КОМІТЕТОМ ТА КОМІТЕТОМ РЕГІОНІВ» вперше¹ згадано про необхідність запровадження альтернативних заходів розв'язання спорів у судовій системі у наступному контексті²:

1. Комунікація щодо політики розширення ЄС у 2024 році

Судова система продовжує потерпати від гострого недофінансування та збитків, завданих судовій інфраструктурі, спричинених війною. Фінансування судової системи у бюджеті на 2024 рік покрило лише близько 57% її потреб, хоча й було збільшено порівняно з 2023 роком.

Необхідні подальші зусилля для розширення альтернативного вирішення спорів (ADR), включаючи імплементацію закону про медіацію 2021 року. Відсутня національна система збору даних про різні форми АВС, в тому числі **про кількість медіаторів та випадки медіації.** Арбітраж недостатньо розвинений і недостатньо використовується.

2. Функціонування судової влади Стратегічні документи

Стратегія розвитку системи правосуддя та конституційної судової влади на 2021-2023 роки втратила чинність наприкінці 2023 року і **досі не була замінена новою стратегією.** Україна має розробити новий середньостроковий стратегічний документ для системи правосуддя. **Він має охоплювати оптимізацію судової мережі, системи управління судами та суддівського врядування, укрупнення Верховного Суду та вдосконалення процедури відбору його суддів, модернізацію процесуальних кодексів, виконання судових рішень, альтернативне вирішення спорів, діджиталізацію та реформи адвокатури, юридичної освіти та системи підготовки суддів.**

Висновки Звіту Європейської Комісії:

- стратегія вичерпала свою дію та не реалізована, нова Стратегія не прийнята;
- у новій стратегію у середньостроковій перспективі мають бути положення про імплементацію ADR-методів.

¹ <https://eu-ua.kmu.gov.ua/en/agreement/reports/>

² https://enlargement.ec.europa.eu/commission-analytical-report-ukraines-alignment-eu-acquis_en

ДОДАТОК 2. Статистична інформація щодо податкових справ

Рис. 2.1. Загальна кількість податкових справ, що надійшли на розгляд адміністративних судів упродовж 2018-I півріччя 2024 років

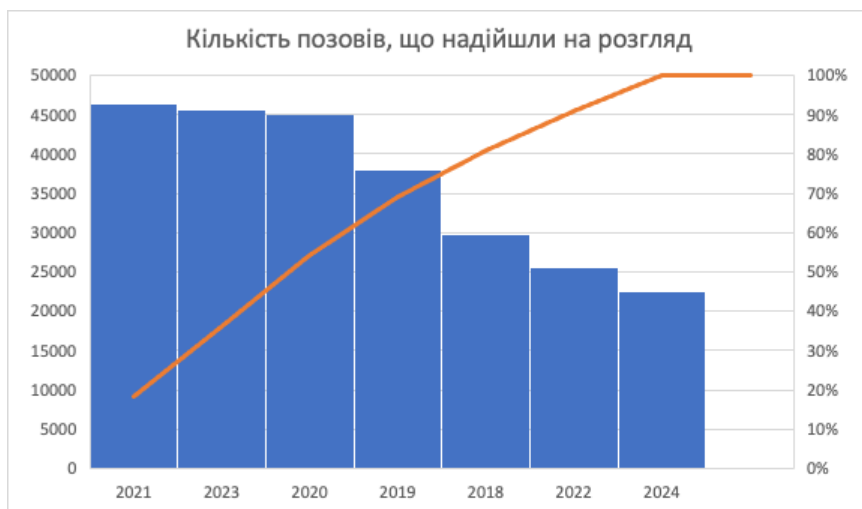


Рис. 2.2. Загальна кількість розглянутих податкових справ, що надійшли на розгляд судів першої інстанції 2018-I півріччя 2024 років

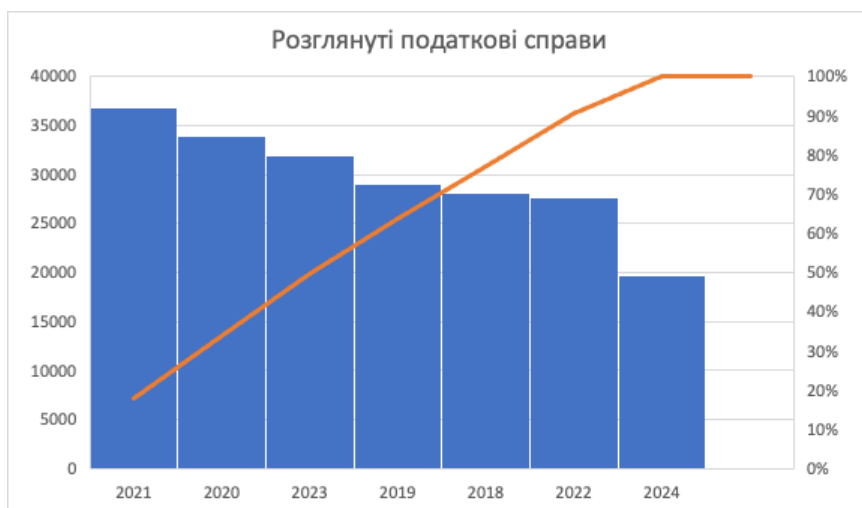


Рис. 2.3. Загальна кількість розглянутих по суті податкових справ на користь платників податків за 2017-2023 роки (70%-89%)

