

## РОЗВИТОК МЕДІАЦІЇ ЯК ПРАКТИКИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: ДОСВІД ВЕЛИКОБРИТАНІЇ

### THE DEVELOPMENT OF MEDIATION AS A PRACTICE FOR RESOLVING TAX DISPUTES: THE EXPERIENCE OF THE UNITED KINGDOM

Соколов А.О., адвокат,  
аспірант кафедри адміністративного та митного права  
Університет митної справи та фінансів

У статті проводиться дослідження особливостей організації та застосування податковою адміністрацією Великобританії інституту медіації як практики вирішення податкових спорів. Нині процедура медіації є нерегульованою законодавством України, однак практика вирішення конфліктів (спорів) шляхом медіації поступово збільшується. При цьому розробка дієвої концепції податкової медіації потребує докладного вивчення та використання досвіду провідних країн світу. Іноземні практики свідчать про важливість цього інституту для створення цілісної та ефективної правової системи регулювання правовідносин у сфері податків і зборів.

Встановлено, що податкова медіація відображає процес сприяння, за якого сторони спору залучають допомогу неупередженої сторони, посередника, котрий допомагатиме їм дійти узгодженого вирішення їхнього спору. При цьому медіатор не має повноважень приймати будь-які обов'язкові для них рішення, але використовує певні процедури, прийоми та навички, щоб допомогти їм домовитись про узгоджене вирішення їхнього спору без винесення рішення.

Процес врегулювання податкових спорів за допомогою медіації активно та успішно використовується у Великобританії з 2011 року. Залежно від типу та статусу податкового спору застосовуються різні види посередництва: сприяння (або неформальна медіація); формальна медіація; експертна думка в рамках медіації.

Автор виявив позитивні аспекти медіації для обох сторін: держави і платників податків. Зроблено висновок, що медіація дає змогу мінімізувати витрати і час на розгляд справи в суді. При цьому характерними для податкової медіації залишаються конфіденційність та можливість врегулювання давніх спорів.

Зазначається, що застосування податкової медіації є добровільним. Крім того, визначальними рисами цієї практики вирішення податкових спорів є загальне позитивне ставлення суспільства до процесу і досить висока ефективність. Практика податкової медіації може бути використана до та після того, як податковою адміністрацією винесено рішення, яке може бути оскаржене, і на будь-якій стадії розслідування податкового спору.

**Ключові слова:** альтернативне вирішення спору, медіація, платник податків, податкова адміністрація, податковий спір, посередник.

The article examines the peculiarities of the organization and use of the institution of mediation by the British tax administration as a practice of resolving tax disputes. Foreign experience shows the importance of this institution for the creation of a holistic and effective legal system for regulating legal relations in the field of taxes and fees.

It is established that tax mediation reflects the process of assistance, in which the parties to the dispute, enlist the help of an impartial party, a mediator who will help them try to reach an agreed solution to their dispute. The mediator does not have the authority to make any decisions that are binding on them, but uses certain procedures, techniques and skills to help them agree on an agreed solution to their dispute without making a decision.

The process of settling tax disputes through mediation, which has been active and successfully used in the UK since 2011, has been studied. Depending on the type and status of the tax dispute, different types of mediation are used: assistance (or informal mediation); formal mediation; expert opinion in the framework of mediation.

The author identified positive aspects of mediation for both parties: the state and taxpayers. It is concluded that mediation minimizes costs and time for court proceedings. At the same time, confidentiality and the possibility of settling long-standing disputes remain characteristic of tax mediation.

It is noted that the use of tax mediation is voluntary. In addition, the defining features of this practice of resolving tax disputes are the general positive attitude of society to the process and a fairly high efficiency. The practice of tax mediation can be used before and after the tax administration makes a decision that can be appealed, and at any stage of the investigation of a tax dispute.

**Key words:** alternative dispute resolution, mediation, taxpayer, tax administration, tax dispute, mediator.

У світовій та європейській практиці в процесі врегулювання конфліктів (спорів) широкого застосування набув інститут медіації, який дає змогу вибирати досудові і поза-судові способи для вирішення конфліктів (спорів) зі збереженням звернення до суду для їх розв'язання. Багато країн зацікавлені в застосуванні медіації як практики альтернативного вирішення спорів (ADR), що виникають із податкових правовідносин. Крім того, медіація розглядається не лише як спосіб альтернативного вирішення спору, коли вже виник конфлікт, але і як спосіб, який використовується для запобігання виникнення спору (конфлікту) в майбутньому, що, безумовно, розширює межі її застосування.

У більшості країн зі сформованою системою ADR податкова медіація розвивається як успішна практика вирішення спорів, але в деяких вона зазнала невдачі.

Так, у США вже з 1998 року податкова адміністрація запроваджує процедури, що дають змогу ширше використовувати програми раннього оскарження, скористатись перевагами посередництва та арбітражу [1]. Такий механізм, наприклад, дозволив податковій адміністрації країни – Службі внутрішніх доходів (англ. The Internal Revenue Service, IRS) – укласти угоду, яка вирішила кілька спірних податкових питань з Merck & Co., Inc. та її дочірніми компа-

ніями. Угода призвела до виплат на користь уряду приблизно 2,3 мільярдів доларів федерального податку, чистих відсотків та пені, а також вирішила усі питання, які були суперечливими між сторонами впродовж 1993–2001 років [2].

Натомість у Канаді альтернативні механізми врегулювання спорів, такі як медіація, були розглянуті податковою адміністрацією – Агентством доходу Канади (англ. The Canada Revenue Agency, CRA) у 2000 році, але не були прийняті. Фактично в Канаді немає підходів до медіації чи арбітражу в процесі вирішення внутрішніх податкових питань. Офіційний судовий процес – це основний спосіб вирішення податкових спорів. Однак приблизно третина поданих апеляцій вирішується до початку розгляду справи. У деяких ситуаціях привабливим варіантом для платників податків у рамках стратегічного планування залишається ініціювання судового процесу, хоча і з метою його врегулювання. При цьому Агентство доходу Канади звужило область аудиту і з 2013 року перейшло від безумовного охоплення аудитом великих платників податків – груп із доходами, що перевищують 250 мільйонів доларів, – до процесу аудиту, що базується на оцінці ризику, орієнтованого на конкретних платників податків із вищим рівнем ризику в певних сферах економіки [3].

Найпоширеніша причина, чому країни застосовують медіацію, – це розгляд надмірної і постійно зростаючої кількості податкових спорів, що ставить під загрозу своєчасність та ефективність правового захисту платників податків. При цьому тривалий розгляд податкових справ залишає бізнес і платників податків із фінансово невизначеністю як із точки зору податкових зобов'язань, так і з точки зору професійних витрат. У той час, коли економіка рухається до спаду, найменше в цій невизначеності зацікавлений бізнес і приватні особи, особливо якщо значній частині платників податків необхідно зосередитися на відновленні того, що було втрачено через виникнення та поширення обставин непереборної сили, зокрема коронавірусної хвороби COVID-19.

Нині процедура податкової медіації є нерегульованою законодавством України, хоча суб'єкти податкових правовідносин дедалі більше зацікавлені у такому гнучкому та оперативному способі вирішення спорів. При цьому, як слушно зауважує В.О. Курило, проблематика порівняльно-правових досліджень природи, сутності, значення та перспектив удосконалення порядку вирішення податкових спорів в Україні позбавлена однозначних відповідей [4, с. 63]. За таких обставин дискусія про медіацію в процесі вирішення податкових спорів в Україні має бути зосереджена на пошуку конкретної моделі з урахуванням раціональних практик світового співтовариства.

Історично склалося так, що у Сполученому Королівстві Великої Британії та Північній Ірландії податкові спори вирішуються або в судовому процесі, або здебільшого поза судом за домовленістю між платником податків та податковою адміністрацією – Службою доходів і митниці Її Величності (англ. Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC). При цьому є безліч спорів, які довгий час коливаються між цими двома практиками і не мають чіткої дорожньої карти вирішення.

Відповідно до традиційного ADR, учасники погоджуються залучити третю сторону для вирішення спору (арбітраж) або для сприяння домовленості (посередництво). Разом із тим HMRC не бачить великої користі від арбітражу, оскільки вважає, що така роль належить незалежним трибуналам та судам. Своєю чергою медіація активно застосовується HMRC з 2011 року.

Так, у межах пілотного проекту було перевірено ефективність використання ADR у процесі вирішення великих і/або складних податкових і пов'язаних із ними спорів для безпосереднього їх вирішення шляхом досягнення взаємоприйнятної результату або внесення ясності в обставини справи. У 2011 році з метою визначення можливості використання медіації для вирішення податкових спорів відповідно до Стратегії HMRC щодо судових розглядів і врегулювання у складі HMRC створено Підрозділ вирішення спорів (HMRC's Dispute Resolution Unit, DRU). Керівник підрозділу та акредитовані посередники підтримки бізнесу у його складі здобули необхідні знання та навички від роботи із залученими фахівцями від фірм-представників платників податків. Це розширило досвід і поглибило знання посадових осіб та дало їм змогу зрозуміти рушійні сили платників податків у процесі врегулювання податкових спорів і як наслідок, розробити релевантну бізнес-модель вирішення податкових спорів за допомогою ADR [5], яку продовжує використовувати HMRC і нині.

Так, за даними HMRC, лише успішне застосування податкової медіації у 2017 році – I кварталі 2018 року сприяло додатковому надходженню до бюджету 40,8 млн фунтів стерлінгів (52,3 млн доларів США, або 45,8 млн євро), що свідчить про зростання практики стягнення оспорюваних податків на 62% порівняно з податковим періодом 2016 рік – I квартал 2017 року. При цьому кількість кейсів врегулювання HMRC податкових спорів за допомогою ADR збільшилась на 23% з 370 випадків у 2016 році – I кварталі 2017 року до 455 у 2017 році –

I кварталі 2018 року [6]. Така успішна практика доводить цінність податкової медіації – збільшення податкових надходжень та вирішення потенційно тривалих і важких спорів без необхідності ініціювання формальних судових процесів і уникнення неминучих витрат.

За загальним правилом, будь-хто в країні може ініціювати застосування ADR для допомоги у вирішенні спору з HMRC або отримання додаткової інформації про проблеми, що потребують вирішення для прийняття законного рішення. Мова йде про осіб, які намагаються вирішити податкові питання, організації, що намагаються вирішити питання оподаткування бізнесу, агентів, що представляють приватних або бізнес-податкових клієнтів [7].

Залежно від типу та статусу податкового спору використовуються різні види посередництва:

- *сприяння (або неформальна медіація)* – коли незалежний медіатор або посередник HMRC намагаються врегулювати спір шляхом більш продуктивних обговорень, обміну інформацією і побудови конструктивного діалогу для досягнення врегулювання без висловлювання власної думки по суті аргументів кожної зі сторін;

- *формальна медіація* – коли посередник (від HMRC або зовнішній) об'єднує сторони на день структурованого посередництва для вивчення питання про врегулювання без висловлювання власної думки по суті аргументів кожної зі сторін;

- *експертна думка в рамках медіації* – використання групи експертів третьої сторони, таких як оцінювач або в інших областях права, для викладу думки, яка може вплинути на думку кожної зі сторін про те, як ту чи іншу справу може бути розглянуто судом [8].

Цікавим є те, що для розгляду великих і складних справ сторони податкового спору можуть звернутися до послуг сертифікованих медіаторів, які пройшли зовнішнє навчання та акредитацію в Центрі ефективного вирішення спорів (англ. The Centre for Effective Dispute Resolution, CEDR). CEDR є незалежною некомерційною організацією, що спеціалізується на медіації та ADR, має одну з найбільших панелей комерційного посередництва у Сполученому Королівстві, всі медіатори (група посередників Великобританії налічує близько 70 медіаторів) мають акредитацію CEDR, пройшли процеси забезпечення якості відповідно до зобов'язань щодо якості посередників [9]. В той час як у процесі вирішення податкових спорів за участю малого і середнього підприємництва HMRC спирається на штатних внутрішніх медіаторів, залучення яких є безплатним.

На відміну від судового розгляду, посередник не виступає як третя сторона у процесі вирішення спору. Замість цього посередник виступає як модератор дискусії. В результаті остаточне рішення має бути прийняте обома сторонами. Для того щоб дійти задовільного висновку, посередник просто намагається переконати кожен зі сторін в тому, що вона розуміє точку зору опонента.

На думку автора, призначення податкових службовців посередниками у процесі вирішення спору є сумнівним та не сприяє дотриманню принципу «неупередженості третьої сторони». Оскільки відправною точкою для ефективного вирішення спору із застосуванням медіації є основні інтереси сторін, важливими залишаються особливі почуття та досвід справедливості учасників спору. Це досить індивідуальний та особистісний підхід до вирішення спорів, але в податковому законодавстві це також важливо. Хоча інколи самого запиту для застосування ADR достатньо, або підштовхнути HMRC до розгляду справи по-іншому.

Взагалі ADR може бути ефективним для вирішення широкого кола спорів щодо різних податків, як прямих, так і непрямих, особливо тих, що стосуються трансфертного ціноутворення, капіталу проти доходів або питань оцінки. Це може бути особливо корисно для використання

у тривалих справах, де позиції обох сторін закріпилися, і єдиним варіантом, як видається, є лише судовий процес або поступки однієї сторони.

Як виявилось, застосування податкової медіації є корисним і має успіх у справах із питань адміністрування та сплати ПДВ і прямих податків у спорах за участю HMRC та малого і середнього підприємництва. Натомість позитивний ефект податкової медіації у великих і складних справах досягається з питань ПДВ та податку на прибуток підприємств [10].

При цьому податкова медіація може використовуватись і в процесі вирішення таких спорів, в яких HMRC безпосередньо не бере участі. Наприклад, оскарження податкових зобов'язань, що виникають із податкових гарантій та відшкодування, наданих сторонами одна одній під час продажу компанії, або спори щодо відповідальності податкового радника за недбалу податкову консультацію з питань оподаткування.

За правилами податкового законодавства у Великобританії не існує жорстких вимог щодо того, на якій стадії податкового спору варто застосовувати ADR, хоча навряд чи це станеться до того, як будуть вивчені всі факти справи і сторони обмінюються технічними позиціями. Однак у деяких випадках повне встановлення фактів або технічних позицій є частиною причини, з якої спір не просувається вперед, і ADR може мати велику цінність за таких обставин.

Отже, ADR може бути використаний до та після того, як HMRC винесе рішення, яке може бути оскаржене, і на будь-якій стадії розслідування, у тому числі:

- під час перевірки на відповідність, коли платнику податків не вдається досягти згоди з HMRC або коли процес у розслідуванні відсутній;

- після закінчення перевірки на відповідність, коли прийнято рішення, яке платник податків може оскаржити.

При цьому застосування ADR не впливає на право платника податків подати апеляцію або клопотання про перегляд відповідно до закону. Ініціатива застосування ADR для допомоги в процесі вирішення податкового спору розглядається окремо в кожному конкретному випадку. Оскільки ADR не є законодавчо встановленим процесом, HMRC залишає за собою право відхиляти такі ініціативи, якщо вважатиме розгляд відповідної справи за допомогою ADR недоречним [7].

Заявка про ініціювання вирішення податкового спору із застосуванням ADR подається зацікавленою сторо-

ною за допомогою підготовленої онлайн-форми на сайті HMRC. Заявник має погодитись із деякими принципами, в тому числі щодо оперативного обміну усією інформацією та можливих зустрічей для вирішення спору. HMRC повідомляє заявника протягом 30 днів про те, чи можна вирішити спір за допомогою ADR. Якщо спір приймають до процесу, необхідно дотримуватись згаданих принципів. В іншому випадку, HMRC може вилучити спір із процесу ADR. Варто зазначити, що відхилення заявки щодо ADR відбувається з дотриманням суворих процедур управління. Будь-яке рішення про відхилення заявки узгоджується з колегією, що складається з незалежних податкових фахівців. При цьому таке рішення може бути оскаржене платником податків або іншою зацікавленою стороною.

Тривале застосування податкової медіації у Великобританії свідчить про низку переваг цієї практики:

- *швидкість*. Посередництво може бути швидким процесом і набагато швидшим, ніж формальний судовий процес. У середньому HMRC витрачає лише 15 годин на вирішення спору за допомогою ADR і до 250 годин, якщо справа надходить до Трибуналу першого рівня [10]. Для тих справ, які були врегульовані за допомогою ADR, середній час із моменту подання заявки до вирішення спору становить до 24 тижнів. У той час як розгляд справи Трибуналом першого рівня потребує до 70 тижнів із моменту подачі апеляції [5, с. 5]. Крім того, внаслідок поширення пандемії коронавірусної хвороби COVID-19 HMRC пілотно провело першу відеомедіацію і вже через вісім днів після її завершення цей механізм запроваджено на національному рівні. Тепер відео- та телефонні конференції пропонуються сторонам для ADR [11];

- *вартість*. Врегулювання податкового спору за допомогою медіації є дешевшим, ніж формальний судовий процес, що є основною проблемою, коли HMRC знаходиться під значним тиском зі сторони Казначейства, яке вимагає зменшення бюджетних витрат. Так, за результатами пілотного проекту (липень 2011 – березень 2013), HMRC встановила, що передача справи до Трибуналу першого рівня за умови супроводу процесу провідними та молодшими юрисконсультами коштує приблизно 90 000 фунтів стерлінгів для HMRC і значно дорожче для платника податків, якщо він користується правничою допомогою адвоката [5, с. 6];

- *конфіденційність*. Процес медіації є повністю конфіденційним, умови врегулювання та відомості про платника податків не розголошуються, на відміну від публічно

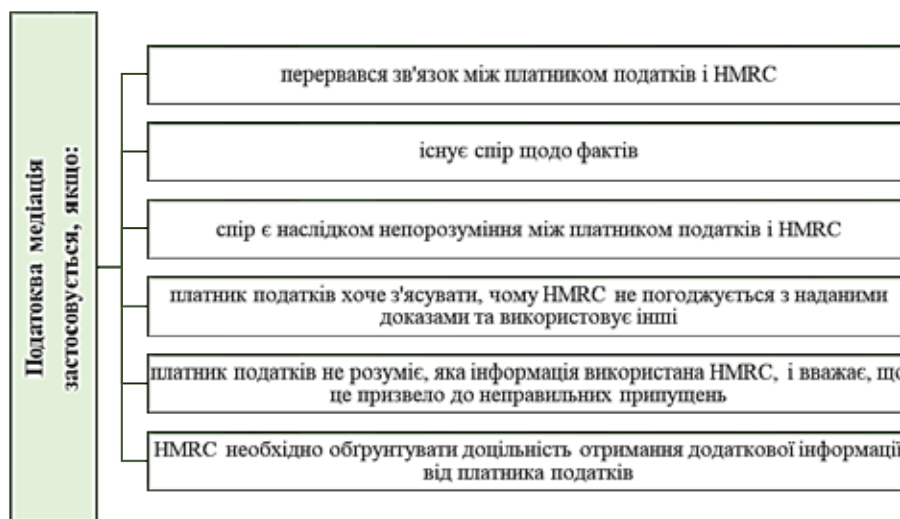


Рис. 1. Обставини застосування податкової медіації\*

\* Джерело: авторська розробка

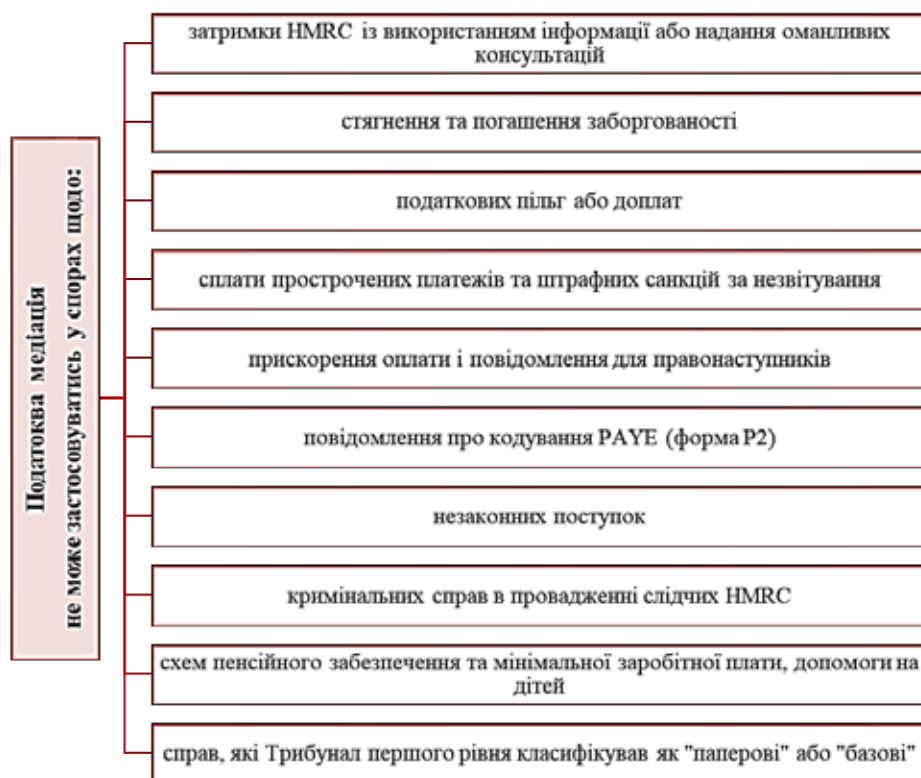


Рис. 2. Обставини, що виключають застосування податкової медіації\*

\* Джерело: авторська розробка

заявлених випадків судового оскарження. Конфіденційність особливо важлива в контексті медіації, оскільки спонукає сторони до активної та плідної співпраці. При цьому медіація охоплюється двома різними рівнями конфіденційності: перший охоплює все, що сказано або відбувається під час медіації, інший – окремі приватні зустрічі між кожною стороною та медіатором. Варто зазначити, що конфіденційність зазвичай не охоплює існування медіації, будь-яка зі сторін та медіатор можуть посилатися на той факт, що медіація має відбутися/відбулася, не розкриваючи суть дискусії. Крім того, виокремлюють два різні типи конфіденційності: загальне право без шкоди для привілеїв, оскільки медіація є спробою врегулювати спір, і положення про конфіденційність в угоді про посередництво;

– *можливість врегулювання давніх спорів*. Медіація сприяє врегулюванню HMRC податкових спорів, що тривають протягом кількох років, і, на відміну від формального судового розгляду, медіація може бути використана на будь-якій стадії процесу врегулювання спору. Так, наприклад, спори, передані на розгляд податкової медіації в рамках пілотного проекту, вже розглядалися у середньому 23 місяці.

Парадоксально, але, незважаючи на очевидні переваги, викликає занепокоєння скорочення випадків вирішення податкових спорів за допомогою ADR. Так, загальна кількість успішних кейсів врегулювання HMRC податкових спорів за допомогою практики медіації зменшилась на 25% з 553 (98 справ передано до судового розгляду) у 2017 році – I кварталі 2018 року до 417 (50 справ передано до судового

розгляду) у 2018 році – I кварталі 2019 року. Такий стан речей сприяв збільшенню надходжень до бюджету загалом на 45 млн фунтів стерлінгів [12].

Крім того, зменшилась загальна кількість поданих заявок про ініціювання вирішення податкового спору із застосуванням ADR на 19% із 1 411 у 2017 році – I кварталі 2018 року до 1 144 у 2018 році – I кварталі 2019 року [12]. Багато спорів передано на вирішення через систему податкового трибуналу. Хоча процес податкової медіації є вигідним для HMRC, адже угода за наслідками її застосування не встановлює юридичних прецедентів, що можуть використовуватись платниками податків для вирішення інших спорів.

**Висновки.** Переваги вирішення податкових спорів із застосуванням успішної практики медіації на прикладі досвіду Великобританії помітні неозброєним оком. Впровадження подібної системи ADR в Україні, забезпечення ефективності та швидкості вирішення податкових спорів неодмінно сприятиме покращенню якості адміністративного судочинства та розвитку правової культури суспільства.

При цьому побудова конкретної моделі інституту податкової медіації в Україні має відбуватись з урахуванням раціональних практик міжнародного досвіду, але за умови чіткого визначення на національному рівні для податкової адміністрації та платників податків так званої політики "червоних ліній". Такий підхід забезпечить прозорість вирішення податкових спорів, зробить передбачуваним процес прийняття рішень, а поведінку суб'єктів правовідносин – прогнозованою та ефективною.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Melinda Jone. Evaluating the Tax Dispute Resolution System in the United States: A Dispute Systems Design Perspective. *Austaxpolicy, the blog of the Tax and Transfer Policy Institute at the Crawford School of Public Policy, The ANU*. 2018. URL: <https://www.austaxpolicy.com/evaluating-tax-dispute-resolution-system-united-states-dispute-systems-design-perspective/> (дата звернення: 29.12.2020).
2. Merck Agrees to Pay IRS \$2.3 Billion. *IRS News Release IR-2007-35, Feb. 14, 2007*. 2007. URL: <https://www.irs.gov/newsroom/merck-agrees-to-pay-irs-23-billion> (дата звернення: 29.12.2020).

3. Paul Lynch and Gerald Grenon. Coping with tax controversy in Canada, *International Tax Review, ITR*. 2012. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fbsl947p1ytx/coping-with-tax-controversy-in-canada> (дата звернення: 29.12.2020).
4. Курило В.О. До питання вирішення податкових спорів у Великій Британії, Німеччині та США. *Право та інновації*. 2016. № 3. С. 63–67 (дата звернення: 29.12.2020).
5. Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases. *Pilot Evaluation Summary, HM Revenue & Customs*. 2013. 8 с. URL: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/236489/3852\\_ADR\\_Evaluation\\_Report\\_accessible.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/236489/3852_ADR_Evaluation_Report_accessible.pdf) (дата звернення: 29.12.2020).
6. Robbie Lawther. HMRC logs 62% rise in disputed tax collected through mediation. *International Adviser*. 2018. URL: <https://international-adviser.com/hmrc-logs-62-rise-in-disputed-tax-collected-through-mediation/?platform=hootsuite> (дата звернення: 29.12.2020).
7. Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute. *HMRC Guidance*. 2014. URL: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> (дата звернення: 29.12.2020).
8. Alternative Dispute Resolution: An effective way to settle your tax dispute. *PwC Tax publications*. 2011. URL: <https://www.pwc.co.uk/services/tax/insights/alternative-dispute-resolution-a-new-way-to-settle-your-tax-dispute.html> (дата звернення: 29.12.2020).
9. UK Mediator Panel. *CEDR Mediators*. 2020. URL: <https://www.cedr.com/commercial/cedrmediators/uk-panel/> (дата звернення: 29.12.2020).
10. Jessica Garbett. New approach to resolving disputes between HMRC and taxpayers. ACCA: Technical activities and advice. 2014. URL: <https://www.whitefieldtax.co.uk/new-approach-resolving-disputes-hmrc-taxpayers/> (дата звернення: 29.12.2020).
11. HCR pilots tax mediation with HMRC. *HCR Blogs*. 2020. URL: <https://www.hcrlaw.com/blog/hcr-pilots-tax-mediation-with-hmrc/> (дата звернення: 29.12.2020).
12. Worrying decline in use of HMRC mediation to settle tax disputes. *RPC: Press and Media*. 2020. URL: <https://www.rpc.co.uk/press-and-media/worrying-decline-in-use-of-hmrc-mediation-to-settle-tax-disputes/> (дата звернення: 29.12.2020).