

Організаційно-правові основи діяльності Федеральної служби медіації з податкових спорів Бельгії

*Рядінська Валерія Олександрівна*¹

Опубліковано	Секція	УДК
28.04.2024	Право	347.73:336.2(493)

DOI: : <https://doi.org/10.5281/zenodo.12579831>

Ліцензовано за умовами Creative Commons BY 4.0 International license

Анотація. В статті зазначається, що для вирішення податкових спорів в Україні доцільно використовувати досвід зарубіжних країн з застосування альтернативних способів вирішення таких спорів, зокрема, застосування податкової медіації. Вказано, що податкова медіація є не інститутом, обов'язковим до застосування в усіх країнах ЄС, а в тих країнах, які її застосовують, моделі податкової медіації можуть суттєво різнитися і медіацію можуть проводити незалежні медіатори, податкові омбудсмени, спеціальні підрозділи, створені у податкових органах, які займаються медіацією у податкових спорах, спеціально створені для застосування процедури медіації у спорах між податковими органами та платниками податків органи. Залежно від цього суттєво різняться правовий режим та процедура податкової медіації, що застосовується в країні. Обґрунтовано, що для України важливе значення має досвід країн, в яких податкова медіація здійснюється спеціально створені для застосування процедури медіації у спорах між податковими органами та платниками податків органи, у зв'язку з чим увага зосереджена на організаційно-правових основах діяльності Федеральної служби медіації з податкових спорів Бельгії. Визначено правову основу створення та функціонування цієї служби, її функції, структуру, умови звернення до Федеральної служби медіації з податкових спорів Бельгії, умови проведення та процедуру податкової медіації, права та обов'язки медіаторів, порядок оскарження укладеної угоди. Констатовано, що зазначена служба функціонує як незалежний, нейтральний та ефективний орган, який сприяє вирішенню податкових спорів між платниками податків і податковими органами, метою діяльності якого є здійснення посередництва в податкових конфліктах, досягнення взаємних домовленостей між податковими органами і платниками податків для уникнення тривалих і дорогих судових процесів.

Ключові слова: податкові спори, альтернативні способи вирішення податкових спорів, компроміс, податкова медіація, платники податків, податкові органи, медіатори, процедура, організаційна структура.

¹ професор кафедри кримінального права, кримінології, цивільного та господарського права Вищого навчального закладу «Національна академія управління» доктор юридичних наук, професор Київ, Україна ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2210-5933>

Organisational and legal basis for the activities of the federal tax mediation service in Belgium

Abstract. The article highlights the potential benefits of leveraging the experience of foreign countries in applying alternative methods of resolving tax disputes in Ukraine, with a particular focus on the use of tax mediation. It is noteworthy that tax mediation is not a mandatory institution in all EU countries. In those countries where it is employed, the models of tax mediation may vary considerably. In some cases, mediation is conducted by independent mediators, tax ombudsmen, special units established in tax authorities that deal with mediation in tax disputes, or bodies specially created to apply the mediation procedure in disputes between tax authorities and taxpayers. The legal regime and the tax mediation procedure applied in each country are subject to significant variation, contingent on the aforementioned factors. It is evident that the experience of countries where tax mediation is conducted by specially established bodies for the resolution of disputes between tax authorities and taxpayers is of significant value in the context of Ukraine. In this regard, the author's attention is directed towards the organisational and legal framework of the Federal Tax Mediation Service of Belgium. The author delineates the legal foundation for the establishment and operation of this service, its functions, structure, prerequisites for submitting an application to the Federal Mediation Service for Tax Disputes of Belgium, the conditions and procedure of tax mediation, the rights and obligations of mediators, and the procedure for appealing against the agreement. It is stated that the service functions as an independent, neutral and effective body that facilitates the resolution of tax disputes between taxpayers and tax authorities. Its purpose is to mediate tax conflicts, reach mutual agreements between tax authorities and taxpayers to avoid lengthy and costly litigation.

Keywords: tax disputes, alternative ways of resolving tax disputes, compromise, tax mediation, taxpayers, tax authorities, mediators, procedure, organizational structure.

Вступ

Постановка проблеми. Податкові спори займають вагоме місце у відносинах українських платників податків та податкових органів. Ряд проблем, притаманних національній податковій політиці, формуванню податкового законодавства, діяльності податкових органів та податковій дисципліні платників податків, обумовили високий рівень податкових спорів, які виникали в українському суспільстві, і необхідності їх вирішувати, що приводило до збільшення навантаження на судову систему, державних витрат на її утримання, формування антагоністичних інтересів платників податків та податкових органів і негативного іміджу податкових органів в очах суспільства.

Введення мораторію на проведення документальних та фактичних податкових перевірок в 2020 році відповідно до норм Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» від 30 березня 2020 року № 540-IX [1] та повномасштабне вторгнення РФ на територію України в 2022 році сприяли зменшенню кількості податкових спорів, проте 8 грудня 2023 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» від 9 листопада 2023 року №3453-IX [2], яким мораторій на проведення податкових перевірок скасовано, а отже можна прогнозувати, що кількість податкових спорів збільшиться, а це актуалізує проблему пошуку шляхів їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань, пов'язаних з пошуками шляхів вирішення податкових спорів, присвячували свої роботи, О. Бондаренко [3], О. Горецький [4], Р. Волощук [4, с. 11–16], Г. Дядечко, О. Рєзнік [5, с. 63–

67], Г.Єрьоменко, А. Заїченко [7], О. Курило [8, с. 58–66], О. Койчева [9, с. 72–81], О. Соколов [10, с. 280–284], А. Мякий [11], Л. Церетеллі [12] тощо, які, серед іншого, вказували на доцільність запровадження в Україні податкової медіації як альтернативного способу вирішення таких спорів відповідно до відповідно європейських стандартів та досвіду прогресивних країн Європейського Союзу.

Досвід країн ЄС із застосування податкової медіації для вирішення податкових спорів розглядали Т. Голоядова [13, с. 74–79], Ю. Залуський [14], І. Подік, Л. Єфіменко, А. Середа [15], М. Кармаліта [16, с. 109–116], К. Курило [17, с. 97–103], І. Подік [18, с. 154–159] та інші, які, серед іншого, відзначали прогресивність запровадження такого способу та ряд переваг, які він надає державі, платникам податків та податковим органам (швидкість вирішення спорів, зменшення витрат, зменшення навантаження на судову систему, конфіденційність, покращення взаєморозуміння та відносин між платниками податків і податковими органами).

Проте відповідно до Директиви 2008/52/ЄС Європейського парламенту та Ради ЄС «Про деякі аспекти медіації у цивільних та господарських правовідносинах» від 21 травня 2008 року [19], податкова медіація є не інститутом, обов'язковим до застосування в усіх країнах ЄС, а в тих країнах, які її застосовують, моделі податкової медіації можуть суттєво різнитися. Так, податкову медіацію можуть проводити: 1) незалежні медіатори (Франція, Німеччина); 2) податкові омбудсмени (Італія, Нідерланди); 3) спеціальні підрозділи, створені у податкових органах, які займаються медіацією у податкових спорах (Податкове агентство у Швеції (шв. Skatteverket) тощо); 4) спеціально створені для застосування процедури медіації у спорах між податковими органами та платниками податків органи (Федеральна служба медіації з податкових спорів Бельгії (нід. Federale fiscale bemiddelingsdienst), Рада захисту платників податків Іспанії (ісп. Consejo para la Defensa del Contribuyente), Агентство з розгляду податкових скарг Данії (дат. Skatteankestyrelsen) тощо. Залежно від цього суттєво різняться правовий режим, процедура податкової медіації, і запровадження досвіду країн ЄС в Україні щодо застосування податкової медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів натикається на питання – досвід якої країни взяти за взірця?

Не можна не відмітити, що розвиток законодавства в нашій країні протягом останнього десятиріччя, коли використовувався досвід різних країн ЄС для формування правового регулювання відносин в певних сферах, в ряді випадків привів до формування невзаємоузгоджених елементів, які не дозволяють системі ефективно функціонувати. Тому визначення шляху розвитку застосування податкової медіації в Україні повинно спиратись на досвід країн, в яких ефективність застосування такого способу використання альтернативного способу вирішення податкових спорів доведена часом.

Крім цього, запровадження податкової медіації повинно враховувати інтереси обох зацікавлених сторін податкових спорів – як платників податків, так і податкових органів, створювати інструмент досягнення компромісу між ними. Одним з аргументів, які висувають обидві сторони в нашій країні проти введення податкової медіації, є можливі корупційні ризики, ймовірність яких виникає у випадку її запровадження за різними моделями (проти введення в Україні податкової медіації, яку б здійснювали незалежні медіатори, виступають податкові органи, а проти податкової медіації, яку б проводили спеціальні підрозділи, створені у податкових органах – платники податків). З огляду на це, особливу увагу привертає досвід країн ЄС, в яких податкову медіацію здійснюють спеціально створені для цього органи, як, наприклад у Бельгії, де створено та ефективно функціонує Федеральна служба медіації з податкових спорів Бельгії (нід. Federale fiscale bemiddelingsdienst (надалі – FFB)), яка є незалежною установою, створеною для вирішення податкових спорів між платниками податків та податковими органами в цій країні.

Отже, *метою* нашої статті є аналіз організаційно-правових основ функціонування Федеральної служби медіації з податкових спорів Бельгії.

Правовою основою створення та функціонування FFB став Королівський указ Бельгії від 18 березня 2008 року, в якому визначалося, що зазначена служба повинна стати незалежним, нейтральним та ефективним органом, який сприяє вирішенню податкових спорів між платниками податків і податковими органами, метою якого є здійснення посередництва в податкових конфліктах, досягнення взаємних домовленостей між податковими органами і платниками податків для уникнення тривалих і дорогих судових процесів.

На сучасному етапі організаційна структура Служби включає: Головний офіс (нід. Directiescomité) та регіональні офіси (нід. Algemene administraties) [20].

Головний офіс FFB розташований у Брюсселі і виконує такі функції: координаційні (координує діяльність регіональних офісів, забезпечує єдині стандарти роботи, дотримання процедур та ефективну взаємодію між різними підрозділами служби); адміністративні (здійснює загальне адміністративне управління службою, кадрове забезпечення, фінансовий менеджмент, ведення документації та підтримку інформаційних систем); нормативні (готує нормативні акти, методичні рекомендації та стандарти роботи медіаторів, забезпечує їх впровадження); інформаційно-консультативні (надає інформаційну та консультативну підтримку як для платників податків, так і для регіональних офісів, організовує інформаційні кампанії, семінари та тренінги для підвищення обізнаності про медіацію та її переваги); контрольно-аналітичні (здійснює моніторинг та оцінку ефективності роботи всієї служби, аналізує результати медіації та статистичні дані, проводять внутрішні аудити для покращення якості послуг); міжнародні (забезпечує співпрацю з податковими органами інших країн).

Структура Головного офісу FFB включає: керівництво (генерального директора та його заступників, які визначають стратегічну політику та приймають ключові рішення), Адміністративний департамент (здійснює адміністративну підтримку, забезпечує підбір кадрів та фінансовий менеджмент), Департамент політики та процедур (здійснює розробку нормативно-правових актів та методичних рекомендацій, які регулюють діяльність служби медіації, правила і процедури медіації податкових спорів, забезпечує їх впровадження та моніторинг виконання), Інформаційно-консультативний відділ (надає інформаційну підтримку та організовує інформаційні кампанії, семінари та тренінги), Відділ моніторингу та оцінки (здійснює аналіз ефективності роботи служби та проводить внутрішні аудити) [20].

Регіональні офіси FFB розташовані у Фландрії, Валлонії, Брюссельському столичному регіоні тощо. Структура Регіональних офісів FFB включає керівника (здійснює загальне керівництво і координацію діяльності офісу, організацію роботи медіаторів і взаємодію з головним офісом), медіаторів (проводять медіаційні сесії, аналізують справи і допомагають сторонам досягти взаємоприйнятних рішень) та адміністративний персонал (забезпечує підтримку медіаторів, обробку документів, координацію зустрічей і ведення документації).

Основними функціями регіональних офісів FFB є розгляд податкових спорів між платниками податків та податковими органами, організація і проведення медіаційних сесій, спрямованих на досягнення взаємоприйнятних рішень, збір необхідних документів і доказів, аналіз матеріалів справи та підготовка до медіаційних сесій, проведення моніторингу ефективності медіаційних процесів на місцевому рівні.

У випадках, якщо платник податків не згоден з рішенням або діями податкових органів (щодо нарахування податків, пені, штрафів, відмови в податкових пільгах, актів перевірок, поданих декларацій, невіршених скарг тощо), коли між платником податків і податковими органами виникають суперечки щодо інтерпретації або застосування

податкового законодавства, а також у випадках, коли податкові органи вважають, що звернення до FFB допоможе ефективніше вирішити спір і уникнути судових розглядів, сторони можуть звернутися до служби для проведення медіації.

Медіатори FFB мають повноваження виступати посередниками у спорах, пов'язаних із різними видами податків, включаючи податок на прибуток, ПДВ, корпоративний податок та інші податки та збори, що справляються на території Бельгії.

Умовами проведення податкової медіації відповідно до нормативно-правових актів та стандартів проведення податкової медіації, розроблених FFB, є добровільна згода обох сторін, прагнення сторін досягти взаємоприйнятного рішення без звернення до суду, підготовка сторонами до процесу всіх необхідних документів та інформації, що стосуються спору для забезпечення ефективного розгляду справи під час медіації, конфіденційність.

Процедура звернення до FFB передбачає заповнення ініціатором офіційної заявки, її подання до регіонального офісу особисто, поштою або електронною поштою, перевірка заявки та підстав проведення медіації, прийняття заявки до розгляду, призначення медіатора.

Медіатор здійснює попередню підготовку (організовує зустрічі з обома сторонами, надає сторонам інформацію про процес медіації, їхні права та обов'язки, визначає зручний час і місце для проведення медіаційної сесії, сторони надають медіатору необхідні документи та інформацію, що стосуються спору, для попереднього аналізу).

Проведення медіаційної сесії включає вступне слово медіатора (під час якого медіатор пояснює мету медіації, правила проведення сесії, принципи конфіденційності, роль медіації як добровільного та неупередженого процесу, спрямованого на досягнення взаємоприйнятного рішення), виклад позицій сторін, аналіз і обговорення, досягнення угоди. Медіатор аналізує представлені докази, сприяє конструктивному діалогу та обговоренню можливих рішень. Після завершення медіаційних сесій і досягнення взаємоприйнятного рішення медіатор організовує заключне обговорення з обома сторонами для уточнення та остаточного узгодження всіх умов угоди. Якщо сторони досягають взаємоприйнятного рішення, складає офіційний документ (медіаційну угоду або протокол медіації), що фіксує досягнуті домовленості, в якому детально описуються: спор, позиції обох сторін, умови вирішення спору, зобов'язання сторін та строки виконання домовленостей, умови конфіденційності тощо.

Медіація проводиться у відповідності до діючого податкового законодавства Бельгії. Рішення, досягнуті під час медіації, не можуть суперечити закону.

Угода підписується платником податків, представниками податкових органів та медіатором, який своїм підписом засвідчує правильність його складання. Підписання угоди засвідчує згоду сторін з її умовами та готовність їх виконувати. Після підписання, кожна сторона отримує копію медіаційної угоди, а оригінал угоди зберігається у FFB. Після підписання угоди сторони повинні виконувати узгоджені рішення у встановлені строки.

Медіаційні угоди не є юридично обов'язковими документами, отже якщо одна із сторін не виконує умови договору, то інша сторона не може примусити її до виконання.

Після виконання угоди медіатор оцінює результати медіації, про що відправляє звіт до Головного офісу FFB.

Якщо сторони не задоволені результатами медіації, вони можуть: 1) не підписувати медіаційну угоду); 2) звернутися до суду (платники податків); 3) подати скаргу до вищих органів (наприклад, Міністерство фінансів Бельгії або відповідні наглядові органи); 4) звернутися до відповідного підрозділу FFB з письмовою скаргою, яка буде розглянута незалежно від первинного медіатора.

Платник податків повинен зібрати всі необхідні документи та докази, що підтверджують його незадоволення результатами медіації або порушення, які мали місце під час процесу медіації та підготувати в скаргу в письмовій формі, яка подається до Відділі моніторингу та оцінки FFB. Такі скарги розглядаються уповноваженими особами або комісіями, які приймають рішення щодо її обґрунтованості та можливих заходів, які доцільно здійснити, за результатами чого оскаржував отримує офіційну відповідь з поясненнями та рішенням щодо подальших дій.

Результати. Federale Fiscale Bemiddelingsdienst функціонує як незалежний, нейтральний та ефективний орган, який сприяє вирішенню податкових спорів між платниками податків і податковими органами, метою діяльності якого є здійснення посередництва в податкових конфліктах, досягнення взаємних домовленостей між податковими органами і платниками податків для уникнення тривалих і дорогих судових процесів, забезпечує ефективну та доступну медіацію податкових спорів, сприяючи підвищенню рівня довіри до податкової системи та покращенню відносин між платниками податків і податковими органами. Досвід Бельгії щодо організаційно-правового забезпечення діяльності Федеральної служби медіації з податкових спорів може стати у пригоді в Україні при формуванні правового механізму податкової медіації, яку можна запровадити в нашій країні як одного зі способів альтернативного вирішення податкових спорів.

Список використаних джерел

1. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 30 березня 2020 року № 540-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20#n72>
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок : Закон України від 9 листопада 2023 року №3453-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#n6>
3. Боднаренко О. М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади : дис. д.ю.н. : 12.00.07. Київ : Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2020. 449 с.
4. Горецький О. В. Медіація в податкових спорах. Юридична газета online. 19.08.2018. URL: <https://yurgazeta.com/publications/practice/inshe/mediaciya-vpodatkovih-sporah.html>
5. Волощук Р. Є. Податкова медіація та перспективи її впровадження в Україні. In: Abstracts of XVII International Scientific and Practical Conference «Science 2021: Research and Innovation» (29–30 March, 2021) USA, Philadelphia : Primedia E-launch LLC, 2021. P. 11–16.
6. Дядечко Г. В., Резнік О. М. Запровадження інституту медіації як альтернативного способу вирішення спорів у податковій сфері. *Держава та регіони*. Серія: Право. 2017. № 2 (56). С. 63–67.
7. Ерьоменко Г., Заїченко А. Податкова медіація: досвід і перспективи впровадження. URL: https://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko_Zaichenko_U&Z.pdf
8. Курило В. О. Альтернативні процедури вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий характер. Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2016. Вип. 4. С. 58–66. URL: http://jes.nuoua.od.ua/archive/4_2016/8.pdf

9. Койчева О. С. Перспективи медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету "Одеська юридична академія"*. 2019. Випуск № 3. С. 72–81.
10. Соколов А. О. Податкова медіація в Україні: на межі адміністративного розсуду. In: International scientific and practacail conference (Lublin, October30–31, 2020). С. 280–284.
11. Мягкий А. Медіація у податкових спорах – цивілізований шлях пошуку компромісу. URL : <https://coordynata.com.ua/mediacia-u-podatkovih-sporah-civilizovaniy-slah-posuku-kompromisu>
12. Церетелі Л. Медіація як альтернативне вирішення податкових спорів. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/90003283>
13. Голядова Т. О. Необхідність законодавчого запровадження медіації для вирішення податкових спорів в Україні. *Молодий вчений*. 2016. № 5 (35). С. 74–79.
14. Залуський Ю. Податкова медіація. Європейський досвід. Перспективи застосування в Україні як альтернатива податкових спорів. URL: <https://www.uaa.org.ua/pub/uploads/articles/uploads2-2014-06-23-005.pdf>
15. Подік І. І., Єфіменко Л. Л., Середа А. В. Огляд світового досвіду запровадження інституту медіації в податкові правовідносини. Хмельницький : ФОП Мельник А. А., 2019. 58 с. URL: http://ndi-fp.nusta.edu.ua/files/doc/2019_Mediatsiia.pdf
16. Кармаліта М. В. Особливості регламентації порядку вирішення податкових спорів з використанням взаємоузгоджувальної процедури у зарубіжних країнах (на прикладі Німеччини та Іспанії). *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2018. Вип. 3–4 (12–13). С. 109–116. URL : <https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/law/article/view/119/113>
17. Курило В. О. Бельгійський досвід реалізації медіаційних процедур при вирішенні податкових спорів. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 34. С. 97–103. URL : http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2016/12/kurylo_34.pdf
18. Подік І. І. Нідерландський досвід використання процедур медіації під час урегулювання податкових спорів. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського*. Серія: юридичні науки. 2019. Том 30. (69). № 4. С. 154–159. URL: <https://doi.org/10.32838/1606-3716/2019.4/25>
19. Директива 2008/52/ЄС Європейського парламенту та Ради ЄС "Про деякі аспекти медіації у цивільних та господарських правовідносинах" від 21.05.2008 р. URL : <https://ukrmediation.com.ua/images/DOCS/Model-documents/mediation-directive-ukr.pdf>
20. Офіційний сайт Federale Fiscale Bemiddelingsdienst. URL : https://financien.belgium.be/nl/over_de_fod/structuur_en_diensten/algemene_administraties