

останнє зазвичай і цікавить консультанта в процесі проведення конкретної експертизи чи процедури примирення.

Звичайно, для визначення щирості клієнтів, можна запропонувати їм пройти процедуру перевірки на поліграфі, але ця процедура трудомістка, коштовна і часто клієнти її лякаються або мають упередження. Тому, попри те, що поліграфологи стверджують, що результативність визначення обману на поліграфі знаходиться у діапазоні у 85-97% випадків [1], зрозуміло, що про жодну спонтанність та ситуативність тут уже йтися не може.

Отже, таке побіжне порівняння засобів детекції обману в конфліктологічній експертизі та консультуванні міжособових конфліктів, свідчить, що це проблема, остаточне розв'язання якої потребує удосконалення усіх названих стратегій та засобів, бо усі вони мають як певні переваги, так і обмеження. Варто проводити емпіричне виявлення науково обґрунтованих критеріїв, за якими можна фіксувати обман у спостереженні, розробляти валідні якісні тести і вдосконалювати процедуру перевірки на поліграфі (як і саму апаратуру також).

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Морозова Т.Р. Поліграфологія : Підручник / за ред. О.М.Морозова. Харків: «Естет Принт».2019. 476 с.
2. Новицька І.В. Зв'язок ставлення до лжі правоохоронців і цивільних осіб з успішністю її розпізнавання // Вісник Харківського університету імені В.Н. Каразіна. Серія «Психологія». Вип 68. 2020, С. 43-51.

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

**БЕВЗА В. І.**, магістр права, магістрант програми «Медіація та вирішення конфліктів» Університету економіки та права «КРОК» (м. Київ)

#### **ПЕРЕДУМОВИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ МЕДІАЦІЇ В УКРАЇНІ**

Податкові спори для бізнесу в Україні стали вимушеною буденністю у захисті майнових прав та інтересів та загалом економічної свободи, у зв'язку з чим, наразі судова система зазнає значного навантаження, що також позначається на якості правосуддя та несе значне фінансове навантаження на Державний бюджет України.

Особливу актуальність вирішення податкових спорів набуло в умовах колоніальної агресивної війни Російської Федерації проти України, з початком якої у лютому 2014 року найбільш індустріально-розвинені частини територій України опинились в окупації, або зруйновані внаслідок бойових дій, або суттєво зменшили свою ділову активність чи зупинили господарську діяльність, що позначилось на зменшенні розміру економіки і фіскальної достатності держави. Події останніх років також призвели до занепаду малого та середнього бізнесу.

Велика кількість податкових спорів, яка приносить бюджету близько 1% (5, с. 14) надходжень не є ефективною, враховуючи, яку частину органів державної влади доводиться залучати до процесу оскарження податкових

нарахувань: працівників податкових органів, судді адміністративних судів, адвокати, податкові радники платників податків, а також стягнення із Державного бюджету України витрат та шкоди понесених платниками податків за час оскарження податкових рішень.

Відповідно до даних статистики Верховного Суду, за період із 2018 року по I півріччя 2024 року розглянуто 129 156 касаційних скарг у податкових справах (1).

За змістом офіційної статистичної інформації за 2023 рік, розміщеної на веб-сайті Державної податкової служби України, 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.» , - у змісті інформації не зазначені критерії варіації та про виконання рішення у спорі (14).

У будь-якому разі, сума податкових нарахувань, яка перебуває на оскарженні в судах - 266,6 млрд. грн., на користь податкової служби - 33 млрд грн., а до зведеного бюджету надійшло 1 213,6 млрд грн. (4): якщо допустити, що виграні податковою службою 33 млрд грн. у судах сплачені платниками податків до бюджету, то ефективність може скласти 2,7%.

Відповідно до статистичної інформації Державної податкової служби України, кількість скарг платників податків 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. Варіативне відхилення у кількості скарг та спорів у проміжку 2020-2022 року пояснюється пандемією, війною та законодавчим мораторієм на проведення перевірок, у зв'язку із даними подіями (2).

За статистику, кількість податкових спорів, які розглядають суди та Державна податкова служба України, має тенденцію до збільшення.

Звісно, вирішення податкових спорів може бути забезпечено не лише через судову систему, але іншими способами, зокрема, шляхом застосування процедури адміністративного (досудового) оскарження.

Досудовий порядок (процедура адміністративного оскарження) розгляду податкових спорів врегульований двома нормативними актами: Податковим кодексом України (7), Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим наказом Міністерства фінансів України 21.10.2015 р. № 916 (далі – Порядок №916) (9).

Відповідно до п. 2 розділу I Порядку №916, процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору і визначає процедуру оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів (прим. авторів - контролюючі органи – органи податкової та митної служб) (9).

Проте, процедура адміністративного (досудового) оскарження в Державній податковій службі України не користується довірою серед платників податків, і така процедура найчастіше використовується з метою відтермінування сплати податкових нарахувань чи підготовки для подальшого судового оскарження податкових рішень.

Із грудня 2014 року в Україні діє Рада Бізнес-омбудсмена в Україні (12, 2014), яка є постійно діючим консультативно-дорадчим органом Кабінету Міністрів України, і за майже десять років своєї діяльності стала квазі-посередницьким органом, який дозволяє представникам бізнесу отримати певні гарантії об'єктивності розгляду його скарги ДПС України. В цьому аспекті доречно зазначити, що у вересні 2016 року до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами №916 (далі – Порядок №916) (9), внесені зміни (8), якими визначена можлива процедура публічності та залучення представників Ради Бізнес-омбудсмена та медіа.

Як наслідок, рівень довіри до органів податкової служби є вкрай низьким. Згідно з дослідженнями Ради Бізнес-омбудсмена в Україні, рівень довіри до центрального апарату ДПС складає 19%, тоді як до регіональних податкових органів – 13%. (3).

Серед альтернативних способів особливе місце посідає медіація, яка покликана вирішувати спір як на досудовому етапі, так і під час розгляду справи в суді. В цьому аспекті слід зазначити, що згідно із опублікованим звітом Ради Бізнес-омбудсмена в Україні за II квартал 2024 року 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% (5, с. 14).

Медіація у податкових спорах – є одним із методів ADR (ADR – англ. alternative dispute resolution, альтернативне вирішення спорів – визначення щодо методів врегулювання конфліктів у досудовій процедурі).

Досвід інших країн демонструє, що податкова медіація може ефективно вирішувати спори. Наприклад, у Європейському Співтоваристві, США, Австралії, Великій Британії. Тобто, у світі превалює ідея щодо необхідності вирішення податкових спорів внаслідок примирних позасудових процедур між державою та платниками податків.

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% (15, Шушакова, Грабова, Дем'янова, 2021, с. 322). Згідно з опитуванням, проведеним в 2020-2021 рр. у Бельгії, Італії та Франції, 75-85% справ, у ході яких застосовувалася процедура медіації, завершилися успіхом (13, с. 9).

Отже, як вбачається із наведеної вище інформації, медіація в податкових спорах активно використовується розвиненими економіками світу, як ефективний швидкий досудовий інструмент розв'язання конфлікту.

За таких обставин, одним із шляхів вирішення вказаних вище проблем може стати впровадження податкової медіації, застосування якої концептуально дозволено Законом України «Про медіацію» (10) та Кодексом адміністративного судочинства України (6).

Можливість податкових органів та бізнесу вирішувати спори за участю медіатора є позитивним кроком, оскільки дозволяє сторонам знаходити компроміс та швидше врегулювати конфлікти.

Застосування медіації у податкових правовідносинах демонструє її позитивний вплив на ці відносини та підкреслює необхідність поширення такого підходу в Україні.

Взаємовідносини між податковими органами і платниками податків є нерівноправними, адже одна зі сторін наділена владними повноваженнями. Однак медіація дозволяє вирішувати конфлікти між ними на основі діалогу, роблячи процедуру більш доступною та простою.

Серед головних переваг податкової медіації — скорочення часових та фінансових витрат, а також врахування інтересів обох сторін. Медіатор сприяє створенню атмосфери довіри, допомагає кожній зі сторін почути одна одну і обговорити можливі ризики. Укладання угоди дозволяє досягти взаємовигідного компромісу, до якого сторони приходять шляхом поступок.

Якісними відмінностями податкової медіації у порівнянні із законодавчою процедурою адміністративного оскарження податкових рішень є:

<b>Податкова медіація</b>	<b>Адміністративне оскарження</b>
Сторони: платник податку, податковий орган, інші учасники, медіатор (незалежний учасник)	Сторони: платник податку, податковий орган, інші учасники
Процедура є добровільною для сторін	Диспозитивне право скаржника
Висока довіра, спрямованість на швидке досудове вирішення спору	Низька довіра, високий показник звернення до суду
Дозволена варіація рішень	Обмежені варіанти рішень
Відсутні додаткові втрати бюджету, зменшується навантаження на суд, зменшується витратна частина	Витрати понесені за час оскарження можуть бути компенсовані платнику податків (школа, правничі витрати)
Результат є прийнятним для обох сторін, конфлікт може бути вичерпаним	Результат є прийнятним тільки для однієї сторони, конфлікт може продовжитись у майбутньому
Процедура є конфіденційною для сторін а також у середині податкової служби та для медіатора	Процедура є обмежено конфіденційною, може поширюватись у податковій службі
Інформація не може бути розкрита в кримінальному провадженні (за певних законодавчих обмежень)	Матеріали адміністративного оскарження можуть бути доказами кримінального провадження
Підвищення авторитету до апарату держави, зниження рівня сприйняття корупції, покращення інвестиційного клімату	Збільшення соціальної напруги, негативне відношення до апарату держави, погіршення умов ведення бізнесу

Термін «податкова медіація» в контексті норм чинного законодавства України, на думку авторів, можна визначити як позасудову добровільну, конфіденційну, структуровану процедуру, під час якої сторони за допомогою медіатора (медіаторів) намагаються запобігти виникненню або врегулювати

спір про оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів шляхом переговорів.

Впровадження податкової медіації в Україні стикається з низкою проблем, які обумовлюють складнощі її поширення та ефективного застосування.

Насамперед, податкова медіація вимагає належного нормативно-правового регулювання в чинному законодавстві України.

Незважаючи на існування Закону України «Про медіацію», податкове законодавство поки що не передбачає чітких норм, які б регламентували можливості, межі, та порядок застосування медіації у податкових правовідносинах. Податковий кодекс України та Порядок №916, в свою чергу не передбачають процедур примирення за допомогою медіації.

Станом на завершення 2024 року, відсутнє спеціалізоване законодавче регулювання процедури медіації у податкових спорах, не дивлячись на те, що Стратегією розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021-2023 роки встановлений розвиток альтернативного (позасудового) та досудового врегулювання спорів, одним із напрямків якої є запровадження у справах адміністративного судочинства досудових (позасудових) процедур оскарження для врегулювання спорів (11).

Недостатність чітких юридичних конструкцій ускладнює впровадження податкової медіації на практиці.

Для повноцінного впровадження медіації у податкову сферу в Податковому кодексі України необхідно передбачити можливість застосування положень Закону України «Про медіацію», та чітко регламентувати процес податкової медіації. Зокрема, пропонується закріпити наступні аспекти в законодавстві: (1) правовий статус податкового медіатора; (2) коло питань для податкової медіації; (3) порядок оплати послуг медіатора та їх розподіл між сторонами; (4) структуру та зміст медіативної угоди у податковому спорі; (5) порядок проведення процедури податкової медіації.

З огляду на те, що медіація активно застосовується в різних правовідносинах, логічним кроком стане створення спеціалізацій для медіаторів і створення Кодексу етики податкових медіаторів, у якому буде закріплено: моральні та етичні принципи, якими має керуватися податковий медіатор; регламентація взаємодії медіаторів один з одним та з клієнтами, включаючи клієнтів, які мають владні повноваження.

Оскільки медіація передбачає діалог рівноправних сторін, законодавство має забезпечити рівноправність учасників, особливо захищаючи права суб'єкта, який не наділений владними повноваженнями, з метою дотримання балансу публічних та приватних інтересів. Також необхідно встановити відповідальність за корупційні правопорушення з боку посадових осіб податкових органів під час медіації, щоб кожна поступка була законною та економічно обґрунтованою.

Підсумовуючи викладене, можна дійти до висновків, що в Україні створені передумови до впровадження податкової медіації, але законодавство потребує внесення додаткових змін. Податкова медіація має значний потенціал для вдосконалення податкових правовідносин в Україні. Її впровадження сприятиме зменшенню навантаження на судову систему, зниженню витрат для

платників податків та держави і створенню більш конструктивного діалогу між податковими органами та бізнесом, стійкому розвитку бізнесу та економіки України.

## Література

1. 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.
2. Відповідь на запит від 06.07.2024: Лист Державна податкова служба України №1557/ЗП/99-00-06-02-02-10 від 12.07.2024.
3. Від «презумпції злої волі» до «податкової» довіри : Інформаційне повідомлення Ради Бізнес-омбудсмена в Україні від 17.04.2024. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://boi.org.ua/news-post/vid-prezumpcziyi-zloyi-voli-do-podatkovoyi-doviry/> .
4. ДПС: У 2023 році до зведеного бюджету надійшло 1 213,6 млрд гривень : Інформаційне повідомлення Урядового порталу від 01.01.2024. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://www.kmu.gov.ua/news/dps-u-2023-rotsi-do-zvedenoho-biudzhetu-nadiishlo-1-2136-mlrd-hryven> .
5. Квартальний звіт II квартал 2024 року 1 квітня – 30 червня 2024 року : Рада Бізнес-омбудсмена в Україні. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2024/09/2q-2024-ua-1.pdf> .
6. Кодекс адміністративного судочинства України : Кодекс України Верховної Ради України від 06.07.2005 № 2747-IV. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> .
7. Податковий кодекс України : Кодекс України Верховної Ради України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> .
8. 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. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1405-16#n2> .
9. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами : Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text> .
10. Про медіацію : Закон України Верховної Ради України від 16.11.2022 № 1875-IX. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text> .
11. Про Стратегію розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021-2023 роки : Указ Президента України від 11.06.2021 № 231/2021. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/231/2021#Text> .
12. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 №691. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%BF#Text> .
13. Синельников Є. ПРЕЗЕНТАЦІЯ ДЕЯКІ АСПЕКТИ МЕДІАЦІЇ [Електронний ресурс] / Синельников Є. // суддя Верховного Суду Касаційний

цивільний суд – 2023 - Режим доступу до ресурсу: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/2023\\_prezent/Prezent\\_aspekti\\_mediacji.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2023_prezent/Prezent_aspekti_mediacji.pdf) .

14. Стан розгляду судових справ (станом на 01.01.2024) : Інформаційне повідомлення Державної податкової служби України від 03.01.2024. [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-rezalt/743302.html> .

15. Шушакова І., Грабова І., Дем'янова І. ПОДАТКОВА МЕДІАЦІЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ [Електронний ресурс] / Шушакова І. К., Грабова І. Д., Дем'янова І. В. // Економіка Фінанси, грошовий обіг і кредит. Бізнесінформ № 10 – 2021 - Режим доступу до ресурсу: [https://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2021-10\\_0-pages-318\\_325.pdf](https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2021-10_0-pages-318_325.pdf)

**ОСТРОВСЬКА Б. В.**, доктор юридичних наук, старший дослідник, експерт кафедри ЮНЕСКО «Права людини, мир, демократія, толерантність і взаєморозуміння між народами» в Національному університеті «Києво-Могилянська Академія», зовнішній науковий співробітник Фрібурзького університету (Швейцарія)  
orcid.org/0000-0002-1791-7400

## **ДОПОМІЖНІ РЕПРОДУКТИВНІ ТЕХНОЛОГІЇ НА СЛУЖБІ ЗБЕРЕЖЕННЯ ГЕНОФОНДУ НАЦІЇ: КОНФЛІКТНІ ВИКЛИКИ В УМОВАХ ВІЙНИ**

Демографічна криза, спричинена війною, актуалізує проблему збереження генофонду нації. З 2014 року, особливо в умовах повномасштабного російського вторгнення після 24 лютого 2022 року, Україна зазнала і зазнає значних втрат серед чоловічого населення репродуктивного віку. Це має катастрофічний вплив не лише на нинішні національні спроможності України, а й на її відбудову та майбутній людський капітал. Крім того, падіння народжуваності в Україні доповнює стрімкі темпи скорочення населення. Наявні низькі показники народжуваності є очевидно недостатніми для відродження нації.

За даними Світового банку на основі проведеного ним комплексного дослідження людського капіталу станом на 2022 рік (до повномасштабного російського вторгнення) загальна кількість населення України була в межах 38 млн. при від'ємному приросту населення – 14.3, середній тривалості життя – 70 років та міграції – 6.763.580 (The World Bank, 2022). Наразі ці показники критично змінилися. Вже станом на 2021 рік народжуваність в Україні була дуже низькою – 1.2 народження на жінку, що було найменшим оціночним числом для країн Європи. Після здобуття Україною незалежності 1991 року рівень народжуваності різко впав нижче кількості 1.1 пологів на кожну жінку. Тобто, якби показник народжуваності коливався на рівні двох народжень на одну жінку (середня кількість дітей на одну жінку), це б допомогло утримувати