

Увесь контент ліцензовано за умовами [Creative Commons BY 4.0 International license](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

ДЕРЖАВНІ ФІНАНСИ
PUBLIC FINANCE

УДК 336.225:347.918

doi: <https://doi.org/10.15330/apred.2.22.35-53>

Мельник В. М.¹, Бей С. О.²

**ПОДАТКОВА МЕДІАЦІЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ
ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ**

¹Національна академія статистики, обліку та аудиту
Державна служба статистики України
кафедра фінансів, банківська справа та страхування,
вул. Підгірна, 1, м. Київ,
04107, Україна,
тел.: (067) 787-48-92
e-mail: melnik_viktor@ukr.net
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7439-1564>

²Вінницький навчально-науковий інститут економіки ЗУНУ
Міністерство освіти і науки України
кафедра фінансів, банківської справи та страхування
вул. Гонти, 37, м. Вінниця,
21017, Україна,
тел.: (0432) 55-32-29
e-mail: snizhana.bei@wunu.edu.ua
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6651-4210>

Анотація. Стаття присвячена дослідженню податкової медіації як сучасного інструменту підвищення ефективності податкового адміністрування в умовах трансформації взаємовідносин між державою та платниками податків. Актуальність дослідження зумовлена необхідністю впровадження альтернативних механізмів врегулювання податкових спорів, орієнтованих на зниження конфліктності податкових правовідносин, скорочення адміністративних і судових витрат, підвищення добровільності виконання податкових зобов'язань та зміцнення довіри до податкової системи. Метою статті є поглиблення теоретичних засад податкової медіації, визначення її місця у системі податкового адміністрування, обґрунтування сфер доцільного застосування, принципів, видів і перспектив розвитку в Україні. Методологічною основою дослідження стали методи наукового узагальнення, системного та структурно-функціонального аналізу, порівняльно-правовий, логічний, класифікаційний і монографічний методи. На основі узагальнення наукових підходів запропоновано авторське трактування поняття «податкова медіація», яке розглядає її не лише як процедуру альтернативного врегулювання податкових спорів, а й як комплексний інструмент податкового адміністрування. Розкрито відмінності податкової медіації від адміністративного оскарження, судового розгляду, переговорів та арбітражу, визначено її переваги й недоліки для контролюючих органів і платників податків, обґрунтовано випадки, у яких її застосування є найбільш доцільним. Систематизовано принципи та види податкової медіації, а також окреслено перспективи її впровадження в Україні з урахуванням міжнародного досвіду, євроінтеграційних процесів і цифрової трансформації публічного управління. Наукова новизна дослідження полягає у розширенні концептуальних підходів до розуміння податкової медіації як інструменту підвищення ефективності податкового адміністрування, удосконаленні класифікації її видів і принципів та визначенні пріоритетних напрямів розвитку в Україні. Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості їх використання під час удосконалення податкового

законодавства, формування нормативно-правових засад функціонування інституту податкової медіації, а також у діяльності органів державної влади, науковців і практиків у сфері податкового адміністрування.

Ключові слова: податкова медіація; податкове адміністрування; альтернативне вирішення спорів; податкові спори; податковий медіатор; контролюючі органи; платники податків.

Melnyk V.M.¹, Bei S.O.²

TAX MEDIATION AS A TOOL FOR ENHANCING THE EFFICIENCY OF TAX ADMINISTRATION

¹National Academy of Statistics, Accounting and Audit
State Statistics Service of Ukraine
Department of Finance, Banking and Insurance
Pidhirna str., 1, Kyiv,
04107, Ukraine,
tel.: (067) 787-48-92
e-mail.: melnik_viktor@ukr.net
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7439-1564>

²Vinnitsia Educational and Research Institute of Economics of WUNU
Department of Finance, Banking and Insurance
Honty str., 37, Vinnytsia,
21017, Ukraine,
tel.: (0432) 55-32-29
e-mail.: snizhana.bei@wunu.edu.ua
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6651-4210>

Abstract. The article examines tax mediation as a contemporary instrument for enhancing the efficiency of tax administration in the context of the evolving relationship between the state and taxpayers. The relevance of the study is determined by the growing need to introduce alternative tax dispute resolution mechanisms aimed at reducing the adversarial nature of tax relations, decreasing administrative and litigation costs, increasing voluntary tax compliance, and strengthening public trust in the tax system. The purpose of the article is to deepen the theoretical foundations of tax mediation, determine its place within the tax administration system, substantiate the areas of its appropriate application, identify its underlying principles and types, and outline the prospects for its development in Ukraine. The methodological framework of the study is based on the methods of scientific generalization, systems analysis, structural-functional analysis, comparative legal analysis, logical analysis, classification, and the monographic method. Based on the synthesis of existing scholarly approaches, the paper proposes an author's definition of the concept of tax mediation, interpreting it not only as a procedure for the alternative resolution of tax disputes but also as a comprehensive instrument of tax administration. The study identifies the distinctive features of tax mediation compared with administrative appeal procedures, judicial proceedings, negotiations, and arbitration; determines its advantages and disadvantages for tax authorities and taxpayers; and substantiates the categories of disputes in which its application is the most appropriate. The principles and types of tax mediation are systematized, while the prospects for its implementation in Ukraine are outlined with due regard to international experience, European integration processes, and the digital transformation of public administration. The scientific novelty of the study lies in expanding the conceptual understanding of tax mediation as an instrument for improving the efficiency of tax administration, refining the classification of its principles and types, and identifying priority directions for its future development in Ukraine. The practical significance of the findings lies in their potential application to the improvement of tax legislation, the development of the regulatory and legal framework governing

the institution of tax mediation, as well as their use by public authorities, researchers, and practitioners engaged in the field of tax administration.

Key words: tax mediation; tax administration; alternative dispute resolution; tax disputes; tax mediator; tax authorities; taxpayers.

Вступ. В умовах трансформації сучасних систем публічного управління дедалі більшого значення набуває пошук ефективних інструментів забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків. Традиційні способи вирішення податкових спорів, засновані на адміністративному та судовому оскарженні, не завжди забезпечують оперативне, економічно доцільне й взаємоприйнятне врегулювання конфліктів, що негативно впливає на рівень добровільного виконання податкових зобов'язань, довіру до контролюючих органів і загальну ефективність податкового адміністрування. У зв'язку з цим у багатьох країнах світу спостерігається поступовий перехід від суто контрольної моделі взаємодії між податковими органами та платниками податків до партнерської моделі, важливим елементом якої виступає використання альтернативних способів вирішення податкових спорів, насамперед податкової медіації.

Проблематика використання податкової медіації як альтернативного способу врегулювання податкових спорів останніми роками привертає дедалі більшу увагу науковців. Зокрема, А. Івановська дослідила зарубіжний досвід застосування медіації у податкових спорах та окреслила перспективи його використання в Україні [1]. Р. Фейл одним із перших обґрунтував доцільність використання медіації як альтернативи традиційному судовому розгляду податкових спорів та визначив її переваги для учасників податкових правовідносин [2]. Р. Афіяті, Сударсоно, Т. А. С. Негара та І. Косвахйоно проаналізували можливості застосування медіації у діяльності податкових судів та напрями вдосконалення механізмів вирішення податкових спорів [3]. О. Головашевич, І. Бондаренко, А. Котенко, М. Кучерявенко та О. Заверуха дослідили переваги податкової медіації, міжнародний досвід її застосування та перспективи впровадження в Україні [4]. В. Курило розглянув альтернативні процедури вирішення податкових спорів у порівняльно-правовому аспекті [5]. Т. Шинкар узагальнила міжнародний досвід використання медіації у сфері податкових правовідносин [6]. І. Подік проаналізувала нідерландську модель застосування податкової медіації [7], а А. Соколов – практику Великої Британії [8]. Л. Фокша та М. Іванова обґрунтували роль консультативних механізмів у захисті прав платників податків [9]. І. Шушакова, І. Грабова та І. Дем'янова визначили сутність податкової медіації та її значення для врегулювання податкових спорів [10]. В. Грабовий дослідив проблеми податкових спорів в Україні та можливості їх вирішення засобами медіації [11]. Н. Боженко охарактеризувала зарубіжний досвід застосування медіації в адміністративному судочинстві та напрями його адаптації в Україні [12]. М. Гольцман, Й. Хьорнер, Г. Павлов та Ф. Сквінтані розкрили теоретичні відмінності між медіацією, переговорами та арбітражем [13]. У доповіді ОЕСР «Tax Administration 2025» висвітлено сучасні тенденції розвитку сервісно орієнтованого податкового адміністрування та альтернативних способів вирішення спорів [14]. Дж. Шесс та Х. Джі обґрунтували перспективи розвитку медіації у сфері транснаціональних податкових спорів [15]. У рекомендаціях ОЕСР «Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles» визначено межі використання альтернативних процедур у податковій сфері та необхідність їх розмежування зі справами про податкове шахрайство [16]. Комісія ООН з права міжнародної торгівлі встановила міжнародні стандарти організації процедури медіації та її основні принципи [17]. К. Менкель-Медоу, Л. Портер Лав та А. Купфер Шнайдер сформуливали фундаментальні теоретичні засади сучасної медіації, її принципів та етичних стандартів [18]. У звіті ОЕСР «Tax Co-operation for the 21st Century»

наголошено на важливості розвитку партнерської моделі взаємодії між податковими адміністраціями та платниками податків [19]. ДЖ. Де Паоло дослідив співвідношення добровільної та обов'язково-пропонованої моделей медіації [20]. Європейська Комісія окреслила альтернативні процедури врегулювання податкових спорів як важливий інструмент забезпечення правової визначеності у сфері оподаткування [21]. В огляді ОЕСР «Justice Review of Ukraine» рекомендовано розширювати використання альтернативних способів вирішення спорів для підвищення ефективності системи правосуддя та взаємодії держави з громадянами [22].

Попри значну кількість наукових досліджень, більшість із них зосереджена переважно на правових аспектах застосування медіації, аналізі зарубіжного досвіду або характеристиці окремих процедур врегулювання податкових спорів. Водночас недостатньо розробленими залишаються теоретико-методичні засади податкової медіації саме як інструменту підвищення ефективності податкового адміністрування. Потребують подальшого наукового обґрунтування сутність поняття «податкова медіація», її принципи, види, а також переваги та обмеження застосування, визначення сфер найбільш доцільного використання, перспективи інституціоналізації цього механізму в Україні з урахуванням сучасних міжнародних стандартів.

Актуальність зазначених питань, відсутність законодавчого закріплення податкової медіації в Україні та необхідність удосконалення сучасної моделі податкового адміністрування зумовили вибір теми дослідження, його мету та логіку викладу матеріалу.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних засад податкової медіації як сучасного інструменту підвищення ефективності податкового адміністрування, уточнення економічної сутності поняття «податкова медіація», систематизація її принципів, видів, переваг, недоліків та сфер доцільного застосування, а також визначення перспектив упровадження інституту податкової медіації в Україні з урахуванням міжнародного досвіду та сучасних тенденцій розвитку альтернативних способів врегулювання податкових спорів.

Для досягнення поставленої мети використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів дослідження. Метод аналізу та синтезу застосовано для узагальнення наукових підходів до трактування сутності медіації та податкової медіації; логічного узагальнення – під час формування авторського визначення поняття «податкова медіація»; порівняльно-правовий метод – для дослідження міжнародного досвіду застосування податкової медіації та виявлення можливостей його імплементації в Україні; системний і структурно-функціональний підходи – для визначення місця податкової медіації в системі податкового адміністрування, обґрунтування її принципів, видів і функціонального призначення; методи класифікації та систематизації – для впорядкування видів податкової медіації, принципів її здійснення, переваг, недоліків і сфер застосування; абстрактно-логічний метод – для формулювання висновків та визначення перспектив розвитку податкової медіації в Україні. Комплексне використання зазначених методів забезпечило всебічне дослідження теоретичних і прикладних аспектів податкової медіації як інструменту підвищення ефективності податкового адміністрування.

Результати. Одним із пріоритетних напрямів модернізації системи податкового адміністрування в сучасних умовах є впровадження механізмів, орієнтованих не лише на забезпечення фіскальних інтересів держави, а й на формування партнерських відносин між контролюючими органами та платниками податків. Світова практика переконливо свідчить, що підвищення ефективності податкового адміністрування дедалі більше пов'язується із застосуванням альтернативних способів врегулювання податкових спорів, які дозволяють мінімізувати конфліктність податкових

правовідносин, скоротити тривалість вирішення спорів, знизити адміністративні та судові витрати, а також зміцнити довіру платників податків до контролюючих органів.

Особливе місце серед таких інструментів займає податкова медіація, яка у багатьох країнах розглядається як один із дієвих інструментів забезпечення добровільного виконання податкових зобов'язань, підвищення рівня податкової культури та удосконалення комунікації між державою і платниками податків [1, с.728-729]. Її впровадження дедалі частіше розглядається як важлива складова сервісно орієнтованої моделі податкового адміністрування, що відповідає сучасним тенденціям розвитку публічного управління.

Незважаючи на активізацію наукових досліджень, присвячених альтернативним способам вирішення податкових спорів, у сучасній економічній та правовій літературі досі відсутній єдиний концептуальний підхід до трактування поняття «податкова медіація». Така ситуація зумовлена міждисциплінарною природою цієї дефініції, яка перебуває на перетині фінансової науки, податкового права, державного управління та конфліктології. Водночас саме чітке визначення сутності податкової медіації є необхідною передумовою для формування її теоретичного підґрунтя, визначення місця у системі податкового адміністрування та розроблення ефективного механізму практичного застосування.

Аналіз наукових джерел свідчить, що більшість зарубіжних дослідників розглядає медіацію як універсальний спосіб альтернативного врегулювання спорів. Так, Фейл Р. визначає її як структурований переговорний процес, у якому незалежний медіатор допомагає сторонам виявити предмет спору, сформувані можливі варіанти його вирішення та досягти взаємоприйнятної угоди, максимально враховуючи інтереси всіх учасників [2, с.75]. Подібної позиції дотримуються Афіяті Р., Сударсоно, Негара Т. А. С. та Косвахйоні І., які акцентують увагу на ролі нейтральної третьої сторони у пошуку оптимального рішення конфлікту [3, с.504]. Визначальними характеристиками цих підходів є добровільність, нейтральність медіатора, переговорний характер процедури та орієнтація на досягнення консенсусу.

Українські науковці загалом підтримують зазначений підхід, однак адаптують його до особливостей національної правової системи та сфери публічно-правових відносин. Так, Головашевич О., Бондаренко І., Котенко А., Кучерявенко М. та Заверуха О. трактують медіацію як процес вирішення конфлікту за участю незалежного медіатора, який сприяє виробленню взаємоприйнятного рішення [4, с.75]. Аналогічної позиції дотримуються Курило В. та Шинкар Т., наголошуючи на допоміжній ролі медіатора у проведенні конструктивного діалогу між сторонами та самостійному прийнятті ними остаточного рішення [5, с.60; 6].

Безпосередньо поняття податкової медіації у вітчизняній науковій літературі розкривається значно вужче. Так, Подік І. визначає її як врегулювання податкових спорів за участю незалежного посередника, який допомагає сторонам досягти взаємовигідного рішення відповідно до вимог податкового законодавства [7, с.154]. Соколов А. розглядає податкову медіацію як процес сприяння досягненню сторонами узгодженого рішення за допомогою неупередженого посередника [8, с.273]. Фокша Л. та Іванова М. акцентують увагу на добровільності, законності, рівноправності сторін і компетентності медіатора [9, с.302]. На думку Шушакової І., Грабової І. та Дем'янової І., податкова медіація є способом досудового врегулювання спорів між платниками податків і контролюючими органами, що базується на принципах добросовісності платника податків та презумпції правомірності його рішень [10, с.320]. Дещо ширше поняття пропонує Грабовий В., який пов'язує податкову медіацію із процесом добровільного узгодження не лише податкових зобов'язань, а й інших обов'язків, передбачених податковим законодавством [11, с.97].

Узагальнення наведених підходів дає підстави стверджувати, що більшість існуючих визначень концентрується переважно на процедурно-правовому аспекті податкової медіації, характеризуючи її як альтернативний спосіб або процедуру досудового врегулювання податкових спорів за участю незалежного медіатора. Безперечно, такий підхід відображає важливі юридичні ознаки досліджуваного явища, однак не розкриває його економічної сутності та значення для функціонування системи податкового адміністрування. Зокрема, у більшості визначень практично не враховано вплив податкової медіації на підвищення рівня добровільного виконання податкових зобов'язань, зниження адміністративних витрат держави й платників податків, скорочення кількості судових спорів, зміцнення довіри між контролюючими органами та платниками податків, а також підвищення ефективності реалізації податкової політики.

З огляду на це пропонуємо розглядати податкову медіацію як інструмент податкового адміністрування, що виходить за межі виключно юридичної процедури врегулювання конфлікту. На нашу думку, податкова медіація – це добровільний, конфіденційний та структурований процес позасудового врегулювання податкового спору між платником податків і контролюючим органом за участю незалежного медіатора, спрямований на досягнення взаємоприйнятного рішення, яке відповідає вимогам податкового законодавства, забезпечує баланс публічних і приватних інтересів та сприяє підвищенню ефективності податкового адміністрування, добровільності виконання податкових зобов'язань і рівня довіри до податкової системи. На відміну від існуючих підходів, дане визначення розглядає податкову медіацію не лише як юридичну процедуру врегулювання податкового спору, а й як комплексний інструмент сучасного податкового адміністрування, який одночасно виконує правову, управлінську, комунікаційну та фіскальну ролі. Запропоноване трактування інтегрує процедурний, інституційний, поведінковий і фінансово-економічний аспекти податкової медіації, акцентуючи увагу на її внеску у підвищення податкової дисципліни, зниження конфліктності податкових правовідносин, скорочення трансакційних витрат та забезпечення більш ефективної реалізації податкової політики держави. Саме такий підхід найбільшою мірою відповідає сучасній концепції сервісно орієнтованого податкового адміністрування, заснованого на партнерських відносинах між державою та платниками податків.

Податкова медіація, будучи одним із різновидів альтернативного врегулювання спорів, з нашої точки зору, має низку специфічних ознак, які відрізняють її від інших позасудових механізмів вирішення податкових конфліктів. Її особливість зумовлена не лише використанням переговорних процедур за участю незалежного посередника, а й специфікою податкових правовідносин, у яких однією зі сторін виступає орган публічної влади, що реалізує фіскальні повноваження держави. Саме тому податкова медіація поєднує елементи класичної медіації із необхідністю дотримання принципів законності, публічного інтересу та обов'язковості виконання норм податкового законодавства.

На відміну від адміністративного оскарження, яке здійснюється в ієрархічній системі органів державної податкової служби та передбачає перегляд рішення вищим податковим органом, податкова медіація ґрунтується на рівноправному діалозі між платником податків і контролюючим органом за участю незалежного та неупередженого медіатора [12, с.240]. Якщо адміністративне оскарження має переважно контрольний характер і завершується ухваленням владного рішення, то медіація спрямована на досягнення взаємоприйнятного рішення шляхом узгодження інтересів сторін без реалізації владних повноважень медіатором.

Суттєво відрізняється податкова медіація і від судового врегулювання спорів. Судовий розгляд характеризується змагальним характером, жорсткою процесуальною

регламентацією, тривалими строками розгляду та прийняттям обов'язкового рішення судом. Натомість податкова медіація має консенсусний характер, є добровільною, конфіденційною та гнучкою процедурою, в межах якої рішення виробляється самими сторонами, а медіатор лише організовує конструктивний переговорний процес, не нав'язуючи власної позиції.

Від переговорів податкова медіація відрізняється насамперед участю незалежного професійного посередника. За звичайних переговорів сторони самотійно намагаються досягти домовленості, що нерідко ускладнюється конфліктністю відносин, асиметрією інформації або дисбалансом процесуальних можливостей. Наявність медіатора забезпечує нейтралізацію комунікативних бар'єрів, сприяє виявленню справжніх інтересів сторін, формуванню атмосфери довіри та пошуку взаємовигідних варіантів урегулювання спору [13, с.1400].

Податкова медіація також відрізняється від арбітражу. Якщо під час арбітражного розгляду третя сторона після дослідження обставин справи самотійно ухвалює рішення, яке має обов'язковий характер для учасників спору, то медіатор не наділений владними чи юрисдикційними повноваженнями. Його функція полягає виключно у фасилітації переговорів та допомозі сторонам у самотійному виробленні взаємоприйняттого рішення.

Крім того, на відміну від більшості інших процедур альтернативного врегулювання спорів, податкова медіація спрямована не лише на вирішення конкретного податкового спору, а й на підвищення ефективності податкового адміністрування. Її застосування сприяє формуванню партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами, підвищенню рівня добровільного виконання податкових зобов'язань, зміцненню довіри до податкової системи, скороченню судового навантаження та адміністративних витрат держави.

У контексті дослідження податкової медіації як інструменту підвищення ефективності податкового адміністрування важливо оцінити її не лише як альтернативний спосіб врегулювання податкових спорів, а й як інструмент, що створює додаткові можливості та водночас певні ризики для всіх учасників податкових відносин. Ефективність функціонування податкової медіації значною мірою залежить від того, наскільки збалансованими є її переваги для платників податків і контролюючих органів та чи здатні вони компенсувати наявні недоліки процедури (табл. 1).

Для контролюючих органів податкова медіація насамперед є інструментом підвищення ефективності податкового адміністрування. Її застосування дає змогу скоротити кількість судових спорів, що, своєю чергою, зменшує адміністративні витрати держави, навантаження на юридичні підрозділи податкових органів та строки остаточного врегулювання конфліктів. Досягнення добровільних домовленостей сприяє більш оперативному надходженню податкових платежів до бюджету порівняно з тривалими судовими процедурами. Крім того, медіація формує партнерську модель взаємодії між державою та платниками податків, підвищує рівень сумлінного виконання податкових зобов'язань, покращує репутацію контролюючих органів та зміцнює довіру до податкової системи.

Разом із тим для контролюючих органів існують і певні ризики. Насамперед вони пов'язані з необхідністю зміни традиційної адміністративної моделі роботи, що базується на владно-розпорядчих повноваженнях, на модель партнерського врегулювання спорів. Запровадження податкової медіації потребує належного нормативно-правового регулювання, підготовки професійних медіаторів, навчання працівників податкових органів навичкам переговорного процесу, а також додаткових організаційних і фінансових ресурсів. Крім того, за відсутності чітких процедур існує

ризик неоднакового застосування медіації, виникнення корупційних ризиків або зловживань з боку окремих учасників.

Таблиця 1

Переваги та недоліки податкової медіації для учасників податкових відносин

Table 1

Advantages and disadvantages of tax mediation for participants in tax relations

Суб'єкт	Переваги податкової медіації	Недоліки податкової медіації
Контролюючі органи	– скорочення кількості судових спорів; – зменшення адміністративних і судових витрат держави; – швидше врегулювання податкових конфліктів; – прискорення надходження податкових платежів до бюджету; – підвищення рівня добровільної сплати податків; – покращення взаємодії з платниками податків; – підвищення довіри до податкової служби; – формування сервісної моделі податкового адміністрування; – можливість виявлення системних причин виникнення податкових спорів.	– необхідність удосконалення законодавчої бази; – потреба у підготовці професійних медіаторів та навчанні працівників; – додаткові організаційні витрати на впровадження процедури; – ризик неоднакового застосування медіації; – можливість затягування процедури недобросовісними учасниками; – потенційні корупційні ризики за відсутності прозорих процедур; – необхідність зміни адміністративної культури контролюючих органів.
Платники податків	– можливість досудового врегулювання спору; – скорочення фінансових витрат порівняно із судовим процесом; – оперативність вирішення конфлікту; – конфіденційність процедури; – можливість врахування інтересів обох сторін; – збереження ділової репутації; – зниження психологічного навантаження та конфліктності; – покращення взаємодії з контролюючими органами; – підвищення рівня правової визначеності та передбачуваності результату.	– проведення процедури можливе лише за взаємною згодою сторін; – неможливість змінювати законно встановлені податкові зобов'язання; – відсутність сформованої практики застосування в Україні; – можливі витрати на оплату послуг медіатора; – недостатній рівень довіри до процедури на початковому етапі її розвитку; – ризик відсутності домовленості та необхідності подальшого судового розгляду.

Джерело: Складено авторами на основі [3; 4]

Для платників податків податкова медіація створює можливість вирішити конфлікт із податковими органами без тривалого та дороговартісного судового процесу. Добровільний характер процедури, її конфіденційність, оперативність і можливість безпосередньої участі у виробленні взаємоприйнятного рішення істотно підвищують рівень захисту прав платників. Водночас медіація сприяє збереженню

ділової репутації підприємств, мінімізує репутаційні втрати, забезпечує передбачуваність результатів врегулювання спору та дозволяє уникнути додаткових фінансових витрат, пов'язаних із судовим провадженням.

Заразом використання податкової медіації має і певні недоліки для платників податків. Насамперед вони пов'язані з добровільністю процедури, оскільки її проведення можливе лише за взаємної згоди сторін. Крім того, межі компромісу визначаються імперативними нормами податкового законодавства, що обмежує можливості сторін щодо зміни розміру законно визначених податкових зобов'язань. Важливим стримуючим фактором також може бути недостатній рівень довіри платників до неупередженості процедури, особливо на початкових етапах її впровадження, а також відсутність сформованої практики застосування податкової медіації.

На наш погляд, переваги податкової медіації значною мірою переважають її потенційні недоліки. Більшість існуючих ризиків має організаційний або нормативний характер і може бути мінімізована шляхом законодавчого врегулювання процедури, забезпечення незалежності медіаторів, формування високих професійних стандартів їх діяльності та розвитку культури конструктивного діалогу між платниками податків і контролюючими органами. Саме за таких умов податкова медіація здатна стати дієвим інструментом підвищення ефективності податкового адміністрування та зміцнення партнерських відносин між державою і бізнесом.

Податкова медіація не може розглядатися як універсальний механізм вирішення всіх категорій податкових спорів. Її ефективність значною мірою залежить від характеру спірних правовідносин, готовності сторін до конструктивного діалогу, а також від можливості досягнення компромісу без порушення принципу законності та публічних інтересів держави. У міжнародній практиці медіація застосовується насамперед у тих випадках, коли предметом спору є неоднозначне тлумачення норм податкового законодавства, оцінка фактичних обставин справи, визначення обсягу податкових зобов'язань або узгодження порядку виконання податкового обов'язку, тоді як питання, пов'язані з умисним ухиленням від оподаткування чи іншими податковими правопорушеннями, як правило, залишаються поза сферою її застосування (табл. 2). Такий підхід відповідає рекомендаціям ОЕСР, відповідно до яких альтернативні механізми врегулювання спорів повинні використовуватися насамперед для підвищення добровільного виконання податкових зобов'язань, зниження адміністративних витрат та зміцнення партнерських відносин між податковими органами і платниками податків [14].

Однією з найперспективніших сфер застосування податкової медіації є врегулювання спорів, що виникають унаслідок неоднозначного тлумачення норм податкового законодавства. Податкове право характеризується високим рівнем складності, значною кількістю спеціальних норм та частими законодавчими змінами, що нерідко призводить до різного розуміння одних і тих самих положень контролюючими органами та платниками податків. За таких умов конфлікт часто виникає не через умисне порушення законодавства, а через різне трактування правових норм. Використання медіації дозволяє сторонам спільно проаналізувати фактичні обставини справи, обмінятися аргументами та сформувати узгоджену правову позицію без тривалого судового розгляду [15, с.41].

Не менш доцільним є застосування податкової медіації у спорах, пов'язаних із результатами податкових перевірок. На практиці значна частина адміністративних та судових спорів виникає після складання акта перевірки, коли сторони по-різному оцінюють зібрані докази, методику визначення податкової бази або економічний зміст господарських операцій. Медіація на цьому етапі дає можливість уточнити фактичні

обставини, надати додаткові документи, обговорити альтернативні варіанти врегулювання спору та уникнути тривалих процедур адміністративного або судового оскарження. Саме на ранніх стадіях конфлікту альтернативні процедури врегулювання демонструють найвищу ефективність.

Окремою сферою ефективного застосування медіації можуть стати спори щодо трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування. Такі конфлікти характеризуються високим рівнем складності, значними фінансовими ризиками та необхідністю врахування економічного змісту господарських операцій, а не лише формального застосування законодавчих норм. Саме тому в міжнародній практиці дедалі більшого поширення набувають різні форми альтернативного врегулювання спорів, включаючи медіацію та переговорні процедури, які дозволяють мінімізувати ризики подвійного оподаткування та скоротити тривалість розгляду справ.

Таблиця 2

Можливості застосування податкової медіації у врегулюванні різних категорій податкових спорів

Table 2

Applicability of tax mediation to the resolution of different categories of tax disputes

Категорія податкових спорів	Доцільність застосування медіації	Обґрунтування
Неоднозначне тлумачення норм податкового законодавства	Висока	Дозволяє виробити спільне правове розуміння без судового спору.
Оскарження результатів податкових перевірок	Висока	Сприяє уточненню фактичних обставин і зменшенню кількості судових справ.
Спори щодо визначення податкових зобов'язань	Висока	Дає змогу врахувати економічний зміст операцій та додаткові докази.
Трансфертне ціноутворення та міжнародне оподаткування	Висока	Складні економічні питання потребують переговорного врегулювання.
Реструктуризація податкового боргу	Висока	Забезпечує баланс інтересів бюджету і платника податків.
Технічні помилки, процедурні питання	Середня	Дозволяє швидко усунути розбіжності без формального спору.
Податкове шахрайство, умисне ухилення від сплати податків	Недоцільна	Потребує застосування заходів державного примусу та кримінального переслідування.
Кримінальні податкові правопорушення	Недоцільна	Не можуть бути предметом компромісу через публічний характер правовідносин.

Джерело: Складено авторами на основі [15; 16; 17]

Податкова медіація є доцільною також у випадках виникнення спорів щодо порядку виконання податкового обов'язку, коли предметом конфлікту виступають строки сплати податкових платежів, реструктуризація податкового боргу, графіки погашення заборгованості або інші організаційні аспекти взаємодії між платником податків і контролюючим органом. У подібних ситуаціях інтереси держави полягають передусім у забезпеченні реального надходження коштів до бюджету, тоді як для платника податків важливим є збереження фінансової стабільності та можливості

продовження господарської діяльності. Медіація дозволяє знайти взаємоприйнятне рішення без застосування надмірних примусових заходів, що відповідає сучасній концепції сервісно орієнтованого податкового адміністрування.

Водночас застосування податкової медіації є недоцільним у справах, пов'язаних із встановленням фактів умисного ухилення від сплати податків, фіктивного підприємництва, легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, податкового шахрайства або інших кримінально караних діянь. У таких випадках предметом розгляду є не лише приватний інтерес платника податків, а й захист фінансових інтересів держави, що потребує застосування імперативних процедур фінансового контролю та кримінального судочинства. У міжнародній практиці альтернативні способи врегулювання розглядаються як інструмент підвищення добровільного виконання податкових зобов'язань, а не як механізм вирішення справ, пов'язаних із податковим шахрайством [16].

З нашої точки зору, доцільність застосування податкової медіації визначається насамперед характером податкового спору. Найбільшу ефективність вона демонструє у випадках, коли конфлікт виникає внаслідок різного тлумачення норм законодавства, оцінки доказів, визначення економічного змісту операцій або порядку виконання податкових зобов'язань і коли сторони зберігають готовність до конструктивного діалогу. Натомість у справах, пов'язаних із податковими правопорушеннями, умисним ухиленням від оподаткування чи іншими проявами недобросовісної поведінки, використання медіації суперечило б принципу законності та не забезпечувало б належного захисту публічних фінансових інтересів держави.

Податкова медіація як спеціалізований різновид альтернативного врегулювання податкових спорів повинна базуватися на сукупності загальних принципів медіації та спеціальних принципів податкового права. Саме поєднання цих двох груп принципів забезпечує ефективність медіаційної процедури, її відповідність публічному характеру податкових правовідносин та баланс між приватними інтересами платника податків і фіскальними інтересами держави. На відміну від класичної комерційної медіації, податкова медіація не може ґрунтуватися виключно на автономії волі сторін, оскільки предметом спору є виконання податкового обов'язку, який визначається нормами публічного права. Тому поряд із традиційними принципами добровільності, нейтральності та конфіденційності особливого значення набувають принципи законності, справедливості, добросовісності, рівності сторін, пропорційності та захисту публічного інтересу.

Доцільно зазначити, що міжнародні стандарти медіації, сформовані Комісією ООН з права міжнародної торгівлі, визначають добровільність, нейтральність медіатора, незалежність, неупередженість, рівність сторін, конфіденційність та автономію учасників як базові засади будь-якої медіаційної процедури [17]. Водночас ОЕСР, аналізуючи сучасні механізми врегулювання податкових спорів, наголошує, що ефективні процедури альтернативного врегулювання мають забезпечувати податкову визначеність, своєчасність розгляду спорів, прозорість процедур, незалежність органів, що сприяють врегулюванню конфлікту, а також формування довіри між платниками податків і податковими адміністраціями [14].

З урахуванням специфіки податкових правовідносин пропонуємо виокремити низку основних принципів податкової медіації (рис. 1).

1. Принцип добровільності. Участь у процедурі медіації має здійснюватися виключно за взаємною згодою платника податків і контролюючого органу. Кожна зі сторін повинна мати право припинити процедуру на будь-якому її етапі без негативних процесуальних наслідків. Добровільність забезпечує реальну зацікавленість сторін у досягненні взаємоприйнятного рішення та є фундаментальною ознакою медіації.

2. Принцип законності. На відміну від приватноправових спорів, результат податкової медіації не може суперечити вимогам податкового законодавства. Будь-яке досягнуте сторонами рішення повинно відповідати нормам податкового права, не порушувати бюджетні інтереси держави та не створювати незаконних податкових преференцій окремим платникам.

3. Принцип незалежності та неупередженості медіатора. Медіатор не повинен бути пов'язаний із жодною зі сторін, не може представляти їхні інтереси чи впливати на зміст остаточного рішення. Його функція полягає виключно в організації конструктивного діалогу та сприянні пошуку взаємоприйнятної рішення. Незалежність медіатора є однією з ключових міжнародних вимог до медіації.

4. Принцип рівності сторін. Попри владний характер повноважень контролюючого органу, під час медіації його процесуальний статус має бути рівним статусу платника податків. Обидві сторони повинні мати однакові можливості представляти свої аргументи, надавати докази, пропонувати варіанти врегулювання спору та брати участь у виробленні спільного рішення.



Рис. 1. Принципи податкової медіації

Fig. 1. Principles of tax mediation

Джерело: Складено авторами на основі [14; 17; 18]

5. Принцип конфіденційності. Інформація, отримана під час проведення медіації, не повинна використовуватися поза межами процедури без згоди сторін, за винятком

випадків, прямо передбачених законом. Конфіденційність сприяє відкритості комунікації, підвищує довіру між сторонами та стимулює їх до пошуку компромісу.

6. Принцип добросовісності. Платник податків і контролюючий орган повинні діяти чесно, відкрито та конструктивно, утримуючись від зловживання процесуальними правами або використання медіації виключно з метою затягування вирішення спору.

7. Принцип професійної компетентності медіатора. Податкові спори характеризуються високим рівнем складності, тому медіатор повинен володіти не лише навичками проведення медіації, а й достатніми знаннями у сфері податкового права, державних фінансів та податкового адміністрування. Саме спеціалізація медіатора значною мірою визначає ефективність процедури.

8. Принцип оперативності. Однією з ключових переваг медіації є можливість швидкого врегулювання спору порівняно із судовим розглядом. Тому процедура повинна здійснюватися у розумні строки без зайвих процесуальних формальностей, що відповідає міжнародним підходам до підвищення ефективності систем вирішення податкових спорів.

9. Принцип пропорційності. Під час досягнення домовленостей необхідно забезпечити баланс між фіскальними інтересами держави та законними правами платника податків. Застосовані заходи мають бути співмірними характеру податкового правопорушення, сумі податкового зобов'язання та обставинам конкретної справи.

10. Принцип забезпечення податкової визначеності. Одним із стратегічних завдань податкової медіації є усунення правової невизначеності щодо податкових прав і обов'язків сторін. Саме податкова визначеність є однією з фундаментальних умов підвищення інвестиційної привабливості, добровільного виконання податкових зобов'язань та ефективного функціонування податкових адміністрацій.

11. Принцип захисту публічного інтересу. Особливістю податкової медіації є необхідність забезпечення балансу між приватними інтересами платника податків та інтересами держави щодо своєчасного і повного надходження податкових платежів до бюджету. Саме цей принцип найбільшою мірою відрізняє податкову медіацію від інших видів альтернативного врегулювання спорів.

На нашу думку, система принципів податкової медіації повинна мати дворівневу структуру. Перший рівень формують універсальні принципи медіації (добровільність, незалежність і неупередженість медіатора, рівність сторін, конфіденційність, добросовісність), які визначають процесуальну природу медіації. Другий рівень складають спеціальні принципи податкового адміністрування (законність, професійна компетентність, оперативність, пропорційність, забезпечення податкової визначеності та захист публічного інтересу), які враховують публічно-правову природу податкових відносин. Саме інтеграція цих двох груп принципів забезпечує ефективність податкової медіації як сучасного інструменту підвищення результативності податкового адміністрування, зміцнення партнерських відносин між контролюючими органами та платниками податків, а також сприяє зростанню добровільності виконання податкових зобов'язань і довіри до податкової системи.

У науковій літературі відсутня єдина загальновизнана класифікація видів податкової медіації, що пояснюється різними моделями її правового регулювання та особливостями організації податкового адміністрування в окремих країнах. Водночас узагальнення міжнародної практики альтернативного вирішення податкових спорів, рекомендацій міжнародних організацій та наукових досліджень дає змогу систематизувати основні види податкової медіації за низкою класифікаційних ознак, що дозволяє більш повно розкрити її функціональне призначення та сфери практичного застосування.

Насамперед податкову медіацію, на наш погляд, доцільно класифікувати за стадією виникнення податкового спору. За цією ознакою ми виокремлюємо превентивну, досудову та судову медіацію. Превентивна (консультативна) податкова медіація застосовується ще до виникнення формального спору між платником податків і контролюючим органом. Її основною метою є запобігання конфлікту шляхом роз'яснення правових позицій сторін, обговорення потенційно спірних питань та вироблення взаємоприйнятної підходу до застосування податкового законодавства. Такий формат найбільш характерний для держав, де податкові адміністрації орієнтовані на сервісну модель взаємодії з платниками податків. Досудова податкова медіація здійснюється після виникнення спору, але до звернення до суду. Саме цей різновид найбільшою мірою відповідає класичній моделі альтернативного вирішення спорів. На цьому етапі сторони за допомогою незалежного медіатора намагаються досягти взаємоприйнятної домовленості щодо спірних питань без застосування процедур адміністративного чи судового оскарження. Досудова медіація сприяє скороченню кількості судових спорів, мінімізації адміністративних витрат та збереженню партнерських відносин між контролюючими органами і платниками податків. Судова податкова медіація застосовується вже після відкриття судового провадження, коли сторони за ініціативою суду або за взаємною згодою намагаються врегулювати спір шляхом переговорів за участю медіатора. У низці країн така процедура інтегрована в систему адміністративного судочинства і дозволяє завершити судовий процес укладенням мирової угоди без ухвалення судового рішення по суті спору [19]. Водночас можливість використання судової медіації значною мірою залежить від особливостей національного процесуального законодавства.

Іншим важливим критерієм, з нашої точки зору, є суб'єкт проведення медіації. За цією ознакою доцільно виділяти державну, незалежну (приватну) та змішану податкову медіацію. Державна податкова медіація здійснюється за участю спеціально уповноважених посадових осіб або медіаторів, діяльність яких організовується державними органами чи судами. Подібні види застосовуються у країнах, де альтернативне врегулювання податкових спорів є складовою адміністративної процедури. Незалежна (приватна) податкова медіація проводиться професійними медіаторами, які не перебувають у підпорядкуванні жодної зі сторін спору. Саме такий вид найбільш повно відповідає міжнародним стандартам медіації, оскільки забезпечує максимальну незалежність, нейтральність та неупередженість посередника. Змішана податкова медіація поєднує участь державних органів із можливістю залучення незалежних професійних медіаторів. Вона забезпечує баланс між публічними інтересами держави та принципами альтернативного врегулювання спорів.

Залежно від характеру податкових правовідносин, ми вважаємо, що можна виокремити медіацію у спорах щодо:

- визначення податкових зобов'язань;
- результатів податкових перевірок;
- трансфертного ціноутворення;
- міжнародного оподаткування;
- погашення податкового боргу;
- застосування штрафних санкцій;
- процедурних питань податкового адміністрування.

За ступенем обов'язковості участі сторін, на нашу думку, доцільно розрізняти добровільну та обов'язкову (обов'язково-пропоновану) медіацію. У більшості держав світу застосовується добровільна модель, відповідно до якої сторони самостійно приймають рішення щодо участі в процедурі медіації та можуть припинити її на будь-якому етапі. Саме добровільність вважається одним із базових принципів міжнародної

медіації. В окремих юрисдикціях передбачено обов'язкове попереднє звернення до процедури альтернативного врегулювання податкових спорів перед початком судового розгляду окремих категорій адміністративних спорів. Однак навіть у таких випадках сторони не зобов'язані досягати мирової угоди – обов'язковою є лише участь у процедурі [20].

За кількістю учасників спору можна виділити: двосторонню податкову медіацію (між платником податків і контролюючим органом) та багатосторонню медіацію (за участю кількох платників податків, кількох державних органів або декількох юрисдикцій). Причому багатостороння медіація найбільш характерна для міжнародного оподаткування, коли предмет спору пов'язаний із застосуванням міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування або розподілом податкової юрисдикції між державами.

У сучасних умовах цифрової трансформації дедалі більшого поширення набуває класифікація за способом проведення процедури: очна, дистанційна (онлайн-медіація) та змішана (гібридна) податкова медіація. Використання цифрових платформ істотно скорочує часові та фінансові витрати сторін, особливо під час міжнародних податкових спорів.

Отже, систематизація видів податкової медіації свідчить, що вона є багатофункціональним інструментом альтернативного врегулювання податкових спорів, який може адаптуватися до різних категорій податкових правовідносин, стадій розвитку конфлікту, моделей податкового адміністрування та особливостей національного законодавства. Запропонована класифікація має не лише теоретичне, а й прикладне значення, оскільки може бути використана як методологічна основа для формування майбутньої законодавчої моделі податкової медіації в Україні, визначення порядку її застосування та вибору найбільш ефективних механізмів врегулювання окремих категорій податкових спорів.

Зауважимо, що в Україні податкова медіація досі не отримала нормативного закріплення у податковому законодавстві. Відсутність спеціального правового регулювання зумовлює неможливість її практичного застосування при врегулюванні податкових спорів між контролюючими органами та платниками податків, незважаючи на очевидні переваги цього інструменту для сучасної системи податкового адміністрування.

Однією з ключових передумов розвитку податкової медіації в Україні є реалізація євроінтеграційного курсу держави. Гармонізація національного законодавства з правом Європейського Союзу передбачає поступове впровадження сучасних механізмів альтернативного врегулювання публічно-правових спорів, що відповідає загальній тенденції розвитку європейських систем правосуддя. У країнах-членах ЄС дедалі більшого поширення набувають процедури альтернативного врегулювання спорів, які розглядаються як ефективний інструмент забезпечення доступу до правосуддя, підвищення довіри до державних інституцій та скорочення витрат усіх учасників правовідносин [21].

Важливим чинником розвитку податкової медіації є також необхідність реформування системи податкового адміністрування України. Традиційна модель вирішення податкових спорів через адміністративне або судове оскарження нерідко характеризується значною тривалістю процедур, високими фінансовими витратами, конфронтаційним характером взаємовідносин сторін та накопиченням значної кількості судових справ. Запровадження податкової медіації дозволило б істотно скоротити строки врегулювання спорів, мінімізувати адміністративні витрати контролюючих органів і платників податків, підвищити добровільність виконання досягнутих домовленостей та забезпечити більш ефективне використання кадрових і фінансових

ресурсів держави.

Суттєві перспективи відкриває інтеграція податкової медіації із процесами цифрової трансформації публічного управління. Активний розвиток електронних сервісів Державної податкової служби України створює передумови для впровадження онлайн-медіації, яка вже успішно використовується у багатьох країнах світу. Використання цифрових платформ дозволить організовувати дистанційні переговори між сторонами, скорочувати часові витрати, забезпечувати оперативний обмін документами та розширювати доступ до медіації незалежно від територіального розташування учасників спору [22]. Це особливо актуально в умовах воєнного стану, коли фізичний доступ до органів державної влади або судів може бути обмеженим.

Не менш важливою передумовою є формування нової філософії взаємовідносин між державою та платниками податків. Сучасні концепції податкового адміністрування дедалі більше орієнтуються на сервісний підхід, добровільне виконання податкових обов'язків, управління податковими ризиками та побудову довірчих відносин із бізнесом. У цьому контексті податкова медіація може стати дієвим інструментом переходу від конфронтаційної моделі взаємодії до моделі партнерства, заснованої на взаємній відповідальності, відкритому діалозі та пошуку балансу між публічними і приватними інтересами. Саме такий підхід відповідає сучасним міжнародним тенденціям розвитку податкового адміністрування та рекомендаціям міжнародних організацій щодо підвищення ефективності врегулювання податкових спорів.

Водночас успішне впровадження податкової медіації потребує вирішення низки концептуальних і нормативних проблем. Насамперед необхідним є законодавче визначення поняття податкової медіації, її принципів, сфери застосування, категорій спорів, які можуть бути предметом медіації, процесуального статусу медіатора, порядку проведення процедури та юридичної сили медіаційної угоди [11, с.97]. Доцільним також вбачається встановлення чітких критеріїв допустимості компромісу, який не повинен порушувати імперативні приписи податкового законодавства, принцип законності та публічний інтерес держави у забезпеченні надходжень до бюджету. Саме відсутність спеціального нормативного регулювання сьогодні є головною перешкодою для практичного застосування податкової медіації в Україні.

Важливим напрямом розвитку є формування професійного інституту податкових медіаторів. Специфіка податкових правовідносин вимагає від медіатора не лише володіння медіаційними техніками, а й глибоких знань податкового права, фінансового права, бухгалтерського обліку, міжнародного оподаткування та судової практики. Тому перспективним є створення спеціалізованих програм підготовки й сертифікації податкових медіаторів із залученням представників наукової спільноти, професійних медіаторів, адвокатури, податкових консультантів і контролюючих органів.

Доцільним також є поетапне запровадження податкової медіації через реалізацію пілотних проєктів. На першому етапі її застосування може бути обмежене окремими категоріями спорів, які не пов'язані з ознаками податкового шахрайства, кримінальними правопорушеннями чи навмисним ухиленням від оподаткування. Такий підхід дозволить апробувати механізм функціонування медіації, оцінити її ефективність, сформувати необхідну практику та підготувати нормативну базу для подальшого масштабування.

Таким чином, перспективи розвитку податкової медіації в Україні безпосередньо пов'язані з подальшим реформуванням податкового адміністрування, цифровізацією публічного управління, європейською інтеграцією та переходом до сервісної моделі взаємодії між державою і платниками податків. Законодавче закріплення спеціального інституту податкової медіації, адаптованого до особливостей публічно-правових відносин, сприятиме зменшенню конфліктності у сфері оподаткування, скороченню

кількості судових спорів, підвищенню рівня добровільного виконання податкових обов'язків, зміцненню довіри до контролюючих органів та підвищенню ефективності податкового адміністрування загалом.

Висновки. Податкова медіація є перспективним інструментом модернізації системи податкового адміністрування, який поєднує механізми альтернативного врегулювання спорів із завданнями підвищення ефективності взаємодії між контролюючими органами та платниками податків. На відміну від традиційних процедур адміністративного та судового оскарження, вона орієнтована не на вирішення спору шляхом владного примусу, а на досягнення взаємоприйняттого рішення через конструктивний діалог за участю незалежного медіатора. Саме тому податкову медіацію доцільно розглядати не лише як юридичну процедуру, а й як комплексний інструмент сучасного сервісно орієнтованого податкового адміністрування.

Запропоновано авторське трактування поняття «податкова медіація», у якому поєднано її правову, управлінську, комунікаційну та фінансову складові. На відміну від існуючих підходів, запропоноване визначення враховує її вплив на підвищення добровільності виконання податкових зобов'язань, зміцнення довіри до податкової системи, скорочення адміністративних і судових витрат та підвищення ефективності реалізації податкової політики.

Систематизовано характерні ознаки податкової медіації, визначено її відмінності від адміністративного оскарження, судового розгляду, переговорів та арбітражу, обґрунтовано переваги й недоліки її застосування для контролюючих органів і платників податків, а також окреслено категорії податкових спорів, у яких використання медіації є найбільш доцільним. Водночас показано, що справи, пов'язані з податковим шахрайством, умисним ухиленням від оподаткування та іншими кримінальними правопорушеннями, не можуть бути предметом медіації через необхідність захисту публічного інтересу та застосування імперативних механізмів державного примусу.

Запропоновано систему принципів податкової медіації, що поєднує універсальні принципи медіації із спеціальними принципами податкового права, а також розроблено комплексну класифікацію її видів за стадією виникнення спору, суб'єктом проведення, характером податкових правовідносин, ступенем обов'язковості участі сторін, кількістю учасників та способом проведення процедури. Така систематизація може слугувати методологічною основою для формування законодавчої моделі податкової медіації в Україні.

Перспективи впровадження податкової медіації в Україні пов'язані із законодавчим закріпленням її правового статусу, визначенням порядку проведення процедури та юридичної сили медіаційної угоди, підготовкою спеціалізованих податкових медіаторів, реалізацією пілотних проєктів і використанням цифрових технологій для розвитку онлайн-медіації. Запровадження такого механізму сприятиме переходу до партнерської моделі взаємодії між державою та платниками податків, підвищенню рівня добровільного виконання податкових обов'язків, скороченню кількості податкових спорів і наближенню національної системи податкового адміністрування до сучасних європейських стандартів..

Перспективи подальших наукових розробок у сфері податкової медіації доцільно пов'язувати з поглибленням її теоретико-методологічних засад, формуванням нормативно-правового механізму функціонування та адаптацією міжнародного досвіду до особливостей національної системи податкового адміністрування.

1. Івановська А. М. Зарубіжний досвід застосування медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. №4. С. 727-730. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-4/174>

2. Fayle R. Mediation in Tax Disputes. *Journal of Australian Taxation*. 1999. Vol. 2. №2. URL: <https://classic.austlii.edu.au/au/journals/JATax/1999/9.html> (date of access: 22.06.2026).
3. Afiyati R., Sudarsono, Negara T. A. S., Koeswahyono I. Tax dispute settlement mediation arrangements in the future tax court. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147-4478). 2022. Vol. 11 (5). P. 503-511. URL: <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v11i5.1867>
4. Golovashevych O., Bondarenko I., Kotenko A., Kucheryavenko M., Zaverukha O. Mediation in the resolution of tax disputes: advantages, application experience, prospects for implementation in Ukraine. *DANUBE*. 2024. Vol. 15. No. 1. P. 73-86. URL: <https://doi.org/10.2478/danb-2024-0004>
5. 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.
6. Шинкар Т. І. Медіація в податкових спорах: міжнародний досвід впровадження. *Український політико-правовий дискурс*. 2025. №9. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15052448> (дата звернення: 22.06.2026).
7. Подік І. І. Нідерландський досвід використання процедур медіації під час урегулювання податкових спорів. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2019. Т. 30 (69). №4. С. 154-159.
8. Соколов А. О. Розвиток медіації як практики вирішення податкових спорів: досвід Великобританії. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. №9. С. 273-277.
9. Foksha L. V., Ivanova M. I. Advisory and consulting services as a mechanism for protecting the rights of taxpayers. *Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*. 2020. Special Issue. N1. P. 300-304.
10. Шушакова І. К., Грабова І. Д., Дем'янова І. В. Податкова медіація як інструмент вирішення податкових спорів. *Бізнес Інформ*. 2021. №10. С. 318-325. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-318-325>
11. Грабовий В. В. Проблеми податкових спорів в Україні та можливість їх вирішення засобами медіації. *Фінанси України*. 2025. №5. С. 88-100. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2025.04.088>
12. Боженко Н. В. Особливості медіації в адміністративному судочинстві: зарубіжний досвід та напрямки удосконалення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2024. Т. 3 № 86. С. 238-243. URL: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.86.3.36>
13. Goltsman M., Hörner J., Pavlov G., Squintani F. Mediation, arbitration and negotiation. *Journal of Economic Theory*. 2009. Vol. 144. Is. 4. P. 1397-1420.
14. Tax Administration 2025. Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris : OECD Publishing, 2025. URL: <https://doi.org/10.1787/cc015ce8-en> (date of access: 22.06.2026).
15. Chaisse J., Ji X. Shaping the future of transnational tax dispute settlement. *Columbia Journal of Tax Law*. 2023. Vol. 14. No. 1. P. 30-61. URL: <https://doi.org/10.52214/cjtl.v14i1.11799>
16. Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles. 2nd ed. Paris : OECD Publishing, 2021. URL: <https://doi.org/10.1787/006a6512-en> (date of access: 22.06.2026).
17. UNCITRAL Mediation Rules (2021). Vienna : United Nations Commission on International Trade Law, 2022. URL: https://uncitral.un.org/sites/default/files/media-documents/uncitral/en/22-01369_mediation_rules_ebook_1.pdf (date of access: 22.06.2026).
18. Menkel-Meadow C., Porter Love L., Kupfer Schneider A. Mediation: practice, policy, and ethics. London : Aspen Law & Business, 2006. 696 p.
19. Tax Co-operation for the 21st Century: OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors. Paris : OECD Publishing, 2025. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-co-operation-for-the-21st-century-oecd-report-g7-may-2022-germany.htm> (date of access: 22.06.2026).
20. De Palo G. Mediating mediation itself: the easy opt-out model settles the perennial dispute between voluntary and mandatory mediation. *Cardozo Journal of Conflict Resolution*. 2021. Vol. 22. Is. 3. URL: <https://larc.cardozo.yu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1110&context=cjcr> (date of access: 22.06.2026).
21. Dispute Resolution Mechanism. An EU Directive for swift and effective resolution of tax disputes. Brussels : European Commission, 2026. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/dispute-resolution-mechanism_en (date of access: 22.06.2026).
22. OECD Justice Review of Ukraine Delivering Better Justice Outcomes for People. Paris : OECD Publishing, 2026. URL: <https://doi.org/10.1787/7fb886a3-en> (date of access: 22.06.2026).

References

1. Ivanovska, A. M. “Foreign experience in the application of mediation as an alternative method of resolving tax disputes.” *Juridical Scientific and Electronic Journal*, no. 4, 2024, pp. 727-730, <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-4/174>

2. Fayle, R. "Mediation in tax disputes." *Journal of Australian Taxation*, vol. 2, no. 2, 1999, classic.austlii.edu.au/au/journals/JlATax/1999/9.html. Accessed 22 June 2026.
3. Afiyati, R., Sudarsono, Negara T. A. S., and I. Koeswahyono. "Tax dispute settlement mediation arrangements in the future tax court." *International Journal of Research in Business and Social Science*, vol. 11, no. 5, 2022, pp. 503-511, <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v11i5.1867>
4. Golovashevych, O., Bondarenko I., Kotenko A., Kucheryavenko M., and O. Zaverukha. "Mediation in the resolution of tax disputes: advantages, application experience, prospects for implementation in Ukraine." *DANUBE*, vol. 15, no. 1, 2024, pp. 73-86, <https://doi.org/10.2478/danb-2024-0004>
5. Kurylo, V. O. "Alternative procedures for resolving tax disputes: a comparative legal analysis." *Bulletin of the Chernivtsi Faculty of the National University "Odesa Law Academy"*, no. 4, 2016, pp. 58–66.
6. Shynkar, T. I. "Mediation in tax disputes: international experience of implementation." *Ukrainian Political and Legal Discourse*, no. 9, 2025, <https://doi.org/10.5281/zenodo.15052448>.
7. Podik, I. I. "The Dutch experience of using mediation procedures in tax dispute resolution." *Scientific Notes of V. I. Vernadsky Taurida National University. Series: Legal Sciences*, vol. 30 (69), no. 4, 2019, pp. 154-159.
8. Sokolov, A. O. "Development of mediation as a practice for resolving tax disputes: the experience of the United Kingdom." *Juridical Scientific and Electronic Journal*, no. 9, 2020, pp. 273-277, <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-9/67>
9. Foksha, L. V., and M. I. Ivanova. "Advisory and consulting services as a mechanism for protecting the rights of taxpayers." *Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*, Special Issue, no. 1, 2020, pp. 300-304.
10. Shushakova, I. K., Hrabova I. D., and I. V. Demianova. "Tax mediation as an instrument for resolving tax disputes." *Business Inform*, no. 10, 2021, pp. 318-325, <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-318-325>
11. Hrabovyi, V. V. "Problems of tax disputes in Ukraine and the possibility of their resolution through mediation." *Finance of Ukraine*, no. 5, 2025, pp. 88-100, <https://doi.org/10.33763/finukr2025.04.088>
12. Bozhenko, N. V. "Peculiarities of mediation in administrative proceedings: foreign experience and directions for improvement." *Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series: Law*, vol. 3, no. 86, 2024, pp. 238-243, <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.86.3.36>
13. Goltsman M., Hörner J., Pavlov G., and F. Squintani. "Mediation, arbitration and negotiation." *Journal of Economic Theory*, vol. 144, no. 4, 2009, pp. 1397-1420.
14. *Tax Administration 2025: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing, 2025, <https://doi.org/10.1787/cc015ce8-en>.
15. Chaisse, J., and X. Ji. "Shaping the future of transnational tax dispute settlement." *Columbia Journal of Tax Law*, vol. 14, no. 1, 2023, pp. 30-61, <https://doi.org/10.52214/cjtl.v14i1.11799>
16. *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*. 2nd ed. OECD Publishing, 2021, <https://doi.org/10.1787/006a6512-en>.
17. UNCITRAL Mediation Rules (2021). United Nations Commission on International Trade Law, 2022, uncitral.un.org/sites/default/files/media-documents/uncitral/en/22-01369_mediation_rules_ebook_1.pdf. Accessed 22 June 2026.
18. Menkel-Meadow C., Porter Love L., and A. Kupfer Schneider. *Mediation: Practice, Policy, and Ethics*. Aspen Law & Business, 2006.
19. Tax Co-operation for the 21st Century: OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors. OECD Publishing, 2025, www.oecd.org/tax/tax-co-operation-for-the-21st-century-oecd-report-g7-may-2022-germany.htm. Accessed 22 June 2026.
20. De Palo, G. "Mediating mediation itself: the easy opt-out model settles the perennial dispute between voluntary and mandatory mediation." *Cardozo Journal of Conflict Resolution*, vol. 22, no. 3, 2021, larc.cardozo.yu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1110&context=cjcr. Accessed 22 June 2026.
21. Dispute Resolution Mechanism: An EU Directive for Swift and Effective Resolution of Tax Disputes. European Commission, 2026, taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/dispute-resolution-mechanism_en. Accessed 22 June 2026.
22. OECD Justice Review of Ukraine: Delivering Better Justice Outcomes for People. OECD Publishing, 2026, <https://doi.org/10.1787/7fb886a3-en>.

Дата подання: 20.06.2026

Дата прийняття до друку: 20.07.2026