

**АЛЬТЕРНАТИВНЕ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У США:
ДОСВІД ЗАСТОСУВАННЯ ТА МОЖЛИВІСТЬ УПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ**

**ALTERNATIVE TAX DISPUTES RESOLUTION IN THE UNITED STATES:
THE PROSPECTS OF USE AND THE POSSIBILITY
FOR IMPLEMENTATION IN UKRAINE**

Питома увага у статті приділена відмінним від українських підходам до врегулювання податкових спорів, які ефективно та повноцінно на протязі тривалого часу використовуються у США. Визначаються основні вектори застосування альтернативних механізмів вирішення спорів, що відбувається без залучення судових органів включає необов'язкове посередництво або обов'язковий арбітраж. Дається характеристика динаміці розвитку посередництва при вирішенні спорів, характеризуються витоки його появи у таких країнах, як Ізраїль, Індія, Китай та ін. Наголошується на позитивних рисах застосування медіації при позасудовому вирішенні спорів у сучасних реаліях.

Підкреслено економічну доцільність застосування медіації при вирішенні спорів, що дозволяє скоротити витрати на судові процеси та незадоволення результатами діяльності Служби внутрішніх доходів США (аналог Державної податкової служби в Україні). Констатовано, що посередництво може покращити сприйняття платниками податків податкової системи, потенційно сприяючи підвищенню дотримання законодавства. Наводиться аргументація щодо доцільності розбудови надійної системи розгляду скарг з податкових питань в Україні, що має вирішальне значення для успіху податкової системи, оскільки вона заохочує платників податків добровільно виконувати податкові зобов'язання.

Проведено аналіз ефективності застосування механізмів альтернативного вирішення податкових спорів платниками податків та Службою внутрішніх доходів США та встановлено, що подібні програми можуть допомогти ефективно вирішувати податкові суперечки, зберігаючи при цьому якість і цілісність рішень. Вказується на недостатнє використання податковими органами медіативних способів вирішення податкових спорів, незважаючи на визнання потенційних переваг цього способу досягнення консенсусу між учасниками податкових відносин. Водночас звертається увага на те, що продумане та креативне впровадження таких процедур може значно підвищити ефективність та швидкість вирішення справ.

Ключові слова: *альтернативне вирішення податкових спорів, контролюючий орган, медіація, податкова справедливість, податковий примус, податковий спір.*

The article places particular emphasis on non-Ukrainian approaches to resolving tax disputes, which have been utilized effectively and extensively in the United States for a considerable period. The primary focus is on the application of alternative dispute resolution (ADR) mechanisms that take place without judicial intervention, such as optional mediation or mandatory arbitration. The paper characterizes the dynamics of mediation in resolving disputes and delineates the origins of its emergence in various countries, including Israel, India, and China. The article emphasizes the positive attributes of utilizing mediation for the extrajudicial resolution of disputes in contemporary times.

The economic benefits of implementing mediation in dispute resolution are highlighted, as it can lower the costs of court proceedings and mitigate dissatisfaction with

the outcomes of the activities of the United States' Internal Revenue Service (analogous to Ukraine's State Tax Service). Mediation has been shown to enhance taxpayers' perception of the tax system, thereby potentially increasing compliance. Furthermore, the feasibility of constructing a dependable system for managing tax-related complaints in Ukraine is argued, which is critical for the success of the tax system, as it promotes voluntary compliance with tax obligations by taxpayers.

An analysis was carried out to evaluate the effectiveness of alternative mechanisms for resolving tax disputes, as perceived by taxpayers and the US Internal Revenue Service. The study demonstrated that comparable programs can facilitate the effective resolution of tax disputes while maintaining the quality and integrity of decisions. However, it is highlighted that tax authorities do not frequently utilize mediation methods to resolve tax disputes, despite recognizing the potential benefits of this approach in fostering consensus between the parties involved in tax relations. It is worth noting that the judicious and inventive implementation of such procedures can significantly improve the efficiency and speed of resolving cases.

Key words: *alternative resolution of tax disputes, supervisory body, mediation, tax justice, tax enforcement, tax dispute.*

Збір податків лежить в основі будь-якої державної системи та є незамінним для її функціонування. З цієї причини у Сполучених Штатах Америки значний акцент приділяється забезпеченню ефективного функціонування податкової системи. [19, с. 307] Невідповідність фіскальних інтересів держави та платників податків може обумовлювати виникнення податкових спорів, ефективне розв'язання яких стає запорукою вчасного надходження коштів до бюджетної системи. Варто відмітити, що на відміну від підходу, що застосовується в Україні, у США доволі широко використовується практика вирішення податкових спорів із застосуванням відмінних від адміністративного та судового механізмів оскарження рішень та дій контролюючих органів.

Альтернативне вирішення спорів (англ. ADR – Alternative Dispute Resolution) – це процес вирішення спору без залучення судових органів і зазвичай включає необов'язкове посередництво або обов'язковий арбітраж. Термін ADR охоплює як посередництво, так і арбітраж, і більш конкретні терміни використовуються, коли необхідно розрізнити різні форми ADR. Нейтральні сторони, такі як медіатори, судді з адміністративного права або омбудсмени, часто очолюють процедури альтернативного вирішення спорів у США. Дослідники та зацікавлені сторони провели поглиблений аналіз ефективності та гнучкості альтернативного методу вирішення спорів, підкресливши його потенційні переваги в різних контекстах [16, 8]. Крім того, дослідження показали, що ефективне застосування таких механізмів може позитивно вплинути на дотримання податкового законодавства та адміністрування.

Історія посередництва сягає стародавніх часів, можливо, навіть до Біблії. Згідно з традицією, Аарон, брат Мойсея, був першим посередником і користувався великою шаного за свої вміння вирішувати конфлікти між синами Ізраїлю. Коли медіація була основним механізмом вирішення спорів у багатьох правових системах, у тому числі в таких країнах, як Індія та Китай.^[4] Однак поява національних судів і адвокатської професії, які прагнули зберегти свою виключну роль у вирішенні спорів, призвела до того, що медіація втратила свою первинну значущість. Незважаючи на це, медіація залишається цінною альтернативою традиційному судовому розгляду та викликає новий інтерес у сучасній юриспруденції.

Через зростання витрат на судові процеси та незадоволення результатами Служба внутрішніх доходів США (англ. IRS – Internal Revenue Service, аналог Державної податкової служби в Україні) запровадила альтернативні методи вирішення спорів, з певним наголосом на медіації [22]. У посередництві бере участь нейтральна третя сторона або посередник, який допомагає конфлікуючим сторонам досягти взаємоприйняттого рішення. Правильне використання медіації може призвести до значної економії часу та коштів [12, с. 7].

Служба внутрішніх доходів США вважає, що посередництво може покращити сприйняття платниками податків податкової системи, потенційно сприяючи підвищенню дотримання законодавства [11, с. 38-40]. Надійна система розгляду скарг має вирішальне значення для успіху податкової системи, оскільки вона заохочує платників податків добровільно виконувати податкові зобов'язання [7, с. 12]. Медіація вважається одним із ефективних способів розгляду скарг, як зазначив Вінсент Кансіелло, національний директор з апеляцій служби внутрішніх доходів США, який вважає механізм альтернативного вирішення спорів життєво важливим компонентом

добровільного виконання вимог [3, с. 7]. Незважаючи на це, податкові органи цієї країни були обережними у впровадженні повномасштабної програми посередництва через успіх Апеляційної служби у вирішенні спорів платників податків.

Служба внутрішніх доходів США визнає цінність альтернативного вирішення спорів у своїй діяльності, визнаючи, що такі програми можуть допомогти ефективно вирішувати податкові суперечки, зберігаючи при цьому якість і цілісність рішень [10]. Механізми альтернативного вирішення податкових спорів, включаючи програми посередництва, також можуть сприяти ранньому вирішенню проблеми та скорочувати загальний час від подання до вирішення [26].

Незважаючи на визнання потенційних переваг альтернативного вирішення спорів, у США деякі фахівці схилиються до думки про недостатнє використання податковими органами цього інструменту та застосування його у спосіб, який може бути непривабливим для платників податків [1, с. 211-219]. Платники податків можуть мати занепокоєння щодо доступності, економічної ефективності та непередженості процедур альтернативного вирішення податкових спорів. Американські фахівці переконані, що продумане та креативне впровадження таких процедур може значно підвищити ефективність та швидкість вирішення справ. Така ефективна програма також захистить права платників податків, зменшить їх тягар і витрати, сприятиме добровільному виконанню податкових зобов'язань та оптимізуватиме обмежені ресурси служби внутрішніх доходів США. Щоб досягти цього, потрібно вирішити деякі поточні проблеми з наявними в цій країні механізмами альтернативного вирішення податкових спорів [1, с. 211-219].

Наприклад, служба внутрішніх доходів має фактичне право вето на всі потенційні процедури альтернативного вирішення податкових спорів, а програми такого вирішення укомплектовані апеляційними офіцерами, яких платники податків можуть не сприймати як нейтральних. Вирішуючи ці проблеми, податкові органи США можуть зробити важливі початкові кроки до створення надзвичайно корисного механізму для вирішення адміністративних спорів.

Так, процес медіації для вирішення спорів платників податків розвивався завдяки низці пілотних програм, які впроваджувала служба внутрішніх доходів США. Це відомство оцінює та розвиває програму на кожному етапі, визначаючи її слабкі сторони. Перше однорічне випробування, яке почалося в жовтні 1995 р. застосовуються лише до справ, які були передані керівникам апеляційних груп у межах Програми скоординованої експертизи (СЕР) після того, як обговорення врегулювання апеляційним офісом не принесло успіху (СЕР – це програма служба внутрішніх доходів США, яка розглядає великі справи з точки зору вартості). Справи повинні бути схвалені для медіації помічником регіонального директора з апеляційних розглядів великих справ [5, с. 25-27]. Справи СЕР включають спори за участю корпорацій, активи яких перевищують 250 мільйонів доларів США. Однак обсяг посередництва обмежувався справами, які не містили зареєстрованої проблеми або проблеми, призначеної для судового розгляду, проблеми в рамках Програми галузевої спеціалізації (ISP) або скоординованої апеляції (АСІ), або запиту платника податків на допомогу компетентного органу [5, с. 25-28].

Тестування вказаних програм не розширювалося суттєво до їх останнього поновлення в 1998 році, коли було дозволено будь-якій особі використовувати посередництво, якщо спір передбачав коригування на один мільйон доларів або більше, а справа стосувалась фактичних питань [21, с. 34]. Оскільки пілотна програма продовжує бути успішною, вона включає більше спорів платників податків на кожному тестовому рівні.

Незважаючи на те, що служба внутрішніх доходів США досягла прогресу в розробці та вдосконаленні своїх програм посередництва, все ще існують обмеження, які обмежують доступ платників податків до процесу посередництва. Оригінальна пілотна програма посередництва застосовувалася лише до вузького кола справ і виключала спори, які містять зареєстровані питання або ті, які призначені для судового розгляду [23]. Однак під час наступних тестів служба внутрішніх доходів США розширила сферу дії програми, включивши більше платників податків. Поточне випробування медіації, яке розпочалося в 2010 році, дозволяє медіацію лише після невдачі переговорів з апеляційним офісом, і запит має бути схвалений помічником регіонального директора з апеляційних розглядів великих справ. Якщо запит буде відхилено, справу буде передано в апеляцію та, можливо, до судового розгляду [24, с. 220-221]. Таким чином, не всі спори, які досягають порогової суми в доларах США, можуть мати право на посередництво, і платники податків можуть бути обмежені в своєму доступі до цієї техніки вирішення спорів [8, с. 549].

Ефективне впровадження механізмів альтернативного вирішення податкових спорів може позитивно вплинути на дотримання податкового законодавства та ефективність системи оподаткування [16, с. 220-221]. Гнучкість таких механізмів та характер участі підвищують сприйняття

справедливості та процесуальної справедливості [24, с. 215], що може позитивно вплинути на поведінку платників податків у майбутньому [15, с. 379]. Якість контакту між платниками податків і податковими органами, а також уявлення про справедливість особливо посилюються завдяки ефективній програмі альтернативного вирішення податкових спорів. [16, с. 525] Дослідження показують, що люди, які відчують, що організація поставилася до них чесно, швидше довірятимуть цій організації та погодяться навіть на негативні результати. Шанобливе ставлення з боку влади цінується людьми, а влада, яка ставиться до них з повагою, розглядається як така, що більше заслуговує на довіру. [16, с. 528] Ефективне впровадження альтернативних методів вирішення податкових спорів може створити позитивну взаємодію учасників податкових відносин, що сприятиме сумлінній поведінці, необхідній для успішної реалізації усіма зобов'язаними особами податкового обов'язку [1, с. 213-219].

Що стосується технічного процесу, служба внутрішніх доходів США переважно дотримується стандартних процедур медіації. Коли сторони погоджуються на медіацію, вони спочатку розробляють письмову угоду, в якій визначаються учасники, медіатори, проблеми, матеріали та графік медіації [21, с. 37]. Угода також забезпечується дотримання вимог щодо конфіденційності інформації про платників податків. Крім того, сторони погоджуються не розголошувати будь-які повідомлення, отримані під час медіації, за винятком обмежених випадків, дозволених Законом про адміністративну процедуру 1996 року. [9] Служба внутрішніх доходів США вимагає письмової угоди, щоб гарантувати, що сторони ретельно розглянули кожне питання, і забезпечити контрольну точку, щоб визначити, чи можна вирішити спір без посередництва [23, с. 96].

Правильний вибір медіатора є критичним кроком у процесі медіації. Навички, досвід і нейтральність медіатора можуть істотно вплинути на результат медіації [20, с. 3]. Роль посередника полягає в тому, щоб полегшити спілкування та переговори між сторонами та допомогти їм досягти взаємоприйняттого рішення [13, с. 49]. Медіатор не має повноважень приймати рішення, а скоріше надає вказівки та допомагає сторонам шукати творчі рішення [24, с. 222]. Важливо, щоб сторони домовилися про медіатора, який є неупередженим і не має конфлікту інтересів, оскільки це може поставити під загрозу довіру та ефективність процесу медіації.

Крім того, деякі платники податків та їхні представники можуть вагатися щодо участі в програмах альтернативного вирішення спорів через побоювання щодо неупередженості податкових органів. Сприйняття того, що служба внутрішніх доходів США є упередженою або не бажає йти на компроміс, може стримати платників податків від застосування альтернативних шляхів вирішення спорів. Це сприйняття може бути особливо сильним серед платників податків, які мали негативний досвід роботи з контролюючими органами у минулому. Щоб вирішити це занепокоєння, податковій службі може знадобитися попрацювати над зміцненням довіри з платниками податків та їхніми представниками, продемонструвавши щирі прихильність до справедливого та неупередженого вирішення спорів.

Іншою потенційною перешкодою для використання альтернативних механізмів вирішення податкових спорів є недостатня обізнаність і розуміння процесу. Багато платників податків та їхні представники можуть бути не знайомі з цими механізмами або не розуміти їх переваг. Необхідним кроком в такій ситуації стає покращення інформаційно-роз'яснювальної діяльності, щоб переконатися, що платники податків поінформовані про доступність і переваги альтернативних процедур вирішення податкових спорів. Це може включати надання додаткової інформації про такі процедури на відомчому веб-сайті, проведення інформаційних семінарів і навчальних занять, а також роботу з податковими фахівцями для підвищення обізнаності про переваги механізмів альтернативного вирішення податкових спорів. [2]

Нарешті, використання механізмів альтернативного вирішення податкових спорів може бути знеохоченим юридичною професією, яка може розглядати це як потенційну загрозу для традиційних юридичних послуг. Деякі адвокати не рідше рекомендують ADR своїм клієнтам через занепокоєння, що це може зменшити їхні оплачувані години. Потрібно працювати над вирішенням цих проблем, співпрацюючи з юридичними асоціаціями та професійними організаціями, щоб популяризувати переваги ADR і продемонструвати, як це може доповнити традиційні юридичні послуги.

Цілком очевидно, що як у США, так і в Україні відсутність механізмів забезпечення незалежності нейтрального посередника справді може бути перешкодою для прийняття альтернативних механізмів вирішення податкових спорів платниками податків. Якщо платники податків не довіряють нейтральності посередника, вони з меншою ймовірністю будуть брати участь у процесі застосування цих механізмів. Той факт, що апеляційні офіцери використовуються як

нейтральні особи і не займаються лише медіативним вирішенням спорів, також може викликати занепокоєння, оскільки це викликає сумніви щодо їх неупередженості та здатності залишатися нейтральними в процесі застосування медіації [25]. Крім того, той факт, що ці нейтральні особи, як правило, працюють зі стандартним апеляційним реєстром, коли вони не беруть участі в процедурі альтернативного вирішення спору, також може викликати занепокоєння щодо їхнього робочого навантаження та готовності приділяти повну увагу цим процедурам. Ці фактори можуть викликати скептицизм щодо справедливості та ефективності альтернативних механізмів та шляхів вирішення податкових спорів у контексті податкових спорів. [1, с. 211-219]

У ході дослідження досвіду застосування альтернативних шляхів вирішення податкових спорів у США та можливостей імплементації подібних механізмів в Україні було зроблено низку висновків. По-перше, виокремлено фактори, що стають на заваді впровадження альтернативних методів вирішення податкових спорів (наявність у служби внутрішніх доходів права вето на всі потенційні процедури альтернативного вирішення податкових спорів; комплектація програм такого вирішення апеляційними офіцерами, яких платники податків можуть не сприймати як нейтральних тощо). По-друге, встановлено пряму кореляцію якості контакту між платниками податків і податковими органами в рамках реалізації альтернативних способів вирішення податкових спорів із уявленням платників податків про справедливість узгодження позицій сторін. По-третє, доведена нагальна потреба імплементації та розвитку медіативних механізмів вирішення податкових спорів в Україні, адже це може створити позитивну взаємодію учасників податкових відносин, що сприятиме сумлінній поведінці, необхідній для успішної реалізації усіма зобов'язаними особами податкового обов'язку. По-четверте, ефективність імплементації механізму податкової медіації значною мірою залежить від правильного вибору медіатора, що є критичним кроком у процесі медіації. Навички, досвід і нейтральність медіатора можуть істотно вплинути на результат медіації.

Список використаних джерел:

1. Альтернативне вирішення спорів (ADR): IRS не вдається ефективно використовувати ADR як засіб досягнення взаємовигідних результатів для платників податків і уряду. *Служба адвокатів платників податків, річний звіт Конгресу*. Vol. 1, 2016. С. 211-219. URL: https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/wp-content/uploads/2020/08/ARC16_Volume1_MSP_15_ADR.pdf
2. Бріттані Горт, Ладун Омідей і Майк Вернер, Програми ADR апеляційної служби Служби внутрішніх доходів, Гарвардський проект клінічної програми переговорів і посередництва, № 59, 2012.
3. Вінсент С. Кансіелло, Як вирішувати податкові суперечки в IRS та в суді після прийняття Закону про реструктуризацію та реформування IRS 1998 року, у програмах вирішення апеляційних спорів. *Курс навчальних матеріалів ALI-ABA, 10 грудня 1998 р.* С. 5, 12.
4. Джеймс Е. Мерріт, Адміністративні процедури: Аудит великих випадків; Програма галузевої спеціалізації; Узгоджена програма іспитів, у розділі «Як вирішити податкові суперечки в IRS і в суді». *Курс навчальних матеріалів ALI-ABA, 16 жовтня 1997 р.* С. 25, 27-28.
5. Джон Хасселдайн і Пеггі Хайт, Ключові детермінанти відповідності та невідповідності, *TNT* 205-40, 2007. С. 379.
6. Емі Гамільтон, Вецлер ушел, но не забыт, *Tax Practice*, 5 липня 1999, С. 12.
7. Емі С. Вей, Чи може посередництво бути відповіддю на проблеми платників податків? Перевірка програми посередництва Служби внутрішніх доходів. *Ohio state journal on dispute resolution*, Vol. 15. 2000. С. 549-567. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/159566515.pdf>
8. Закон про адміністративну процедуру 1996 р. § 3, 5 USC § 574 (1994 р. і доповнення IV 1998 р.).
9. Керівництво з податкової служби (IRM) 8.26.3.1(1), Мета та повноваження для швидкого посередництва (FTM) (5 грудня 2014 р.).
10. Кирстен Дж. МакДонаф, Разрешение споров о федеральных налогах посредством альтернативного разрешения споров, *Arb. Journal*, № 6, 1993 р., С. 38, 40.
11. Кімберлі К. Ковач, Медіація: принципи та практика. № 16, 1994. С. 40.
12. Ли Г. Найт і Рэй А. Найт, Разрешение споров с IRS и Билль о правах налогоплательщиков 2,13 *Akron Tax Journal*. 1997, Vol. 27, С. 49.
13. Майкл Г. Брандт и Марк Х. Френч, Пересмотренные процедуры компетентных органов расширяют доступность, но необходимы дополнительные рекомендации, *Tax'n Journal*, Vol. 83, 1995. С. 223.

15. Марджорі Е. Корнгаузер, Підхід податкової моралі до дотримання: Рекомендації для IRS, *FLA. Tax review*, № 8, 2007. С. 599.
16. Мелінда Джон та Ендрю Дж. Мейплз, Медіація як альтернативний варіант у процедурах вирішення податкових спорів в Австралії, *Australian taxation*, Vol. 27, 2012 С. 525.
17. Перевірка процедури медіації для апеляцій, оголошення IRS 98-99, 1998-461.RB 34, с. 37.
18. Перевірка процедури медіації для апеляцій, оголошення IRS 98-99, 1998-461.RB 34., с. 34.
19. Реструктуризація IRS: слухання щодо HR 2676 перед Комітетом Сенату щодо фінансів 105-го конгресу. 307. 1998. URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/CHRG-105shrg47361/html/CHRG-105shrg47361.htm>.
20. Роберт Р. Ріголосі, Мистецтво медіації, *Репортер*, 1999 р., С. 3
21. Розширення перевірки процедури медіації для апеляцій, Оголошення IRS 97-1, 1997-21. RB 62;
22. Стивен С. Рэпп, IRS расширяет использование альтернативного разрешения споров, *95 Tax Notes Today* 91-86, May 10, 1995
23. Томас Картер Лаутан и Стивен С. Рэпп, Создание лучшего решения: адаптация процедур IRS к разрешению спора, *Tax Notes Today*, 224-69, Nov. 18, 1996. С. 96.
24. Тоня М. Шерер, Коментар, Альтернативне вирішення спорів у Федеральній податковій арені: Служба внутрішніх доходів відкриває свої двері для медіації, *Dispute Resolution*. Vol. 2, 1997, С. 220-221.
25. Что мне нужно знать о запросе слушания перед судьей по административным делам? *Social Security Agency*. URL: https://www.ssa.gov/appeals/hearing_process.html.
26. Rev. Proc. 2003-40, 2003-25 IRB 1044. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-03-40.pdf>.