

УДК 342.95

О. О. Головашевич, кандидат юридичних наук,
доцент, старший науковий співробітник Сектору
конституційного та адміністративного права НДІ
державного будівництва та місцевого самовряду-
вання НАПрН України
ORCID: 0000-0001-6980-6780

КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ МЕХАНІЗМІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В КРАЇНАХ ЄВРОПИ ТА АМЕРИКАНСЬКОГО КОНТИНЕНТУ

***Анотація.** У статті проведено компаративний аналіз механізмів вирішення податкових спорів у різних країнах світу. Зроблено акцент на функціональному призначенні органів податкового адміністрування цих країн та їх участі у реалізації процедур вирішення податкових спорів. Встановлено принципові підходи до застосування країнами окрім традиційних способів вирішення податкових спорів в адміністративному та судовому порядку новітніх альтернативних процедур та конструкцій.*

***Ключові слова:** апеляція, арбітр, вирішення спору, медіатор, оподаткування, платник податку, податковий орган, спір, суд.*

Постановка проблеми. У рамках реалізації податкових відносин їх учасники часто стикаються з необхідністю вирішення податкових спорів. Обумовлюється таке положення справ різною спрямованістю інтересів податкових органів та платників

податків. Перші переслідують, передусім, фінансовий державний інтерес, тоді як другі фокусуються у своїй діяльності на досягненні максимальної економії, у тому числі при сплаті податків. Різنا спрямованість інтересів контролюючих органів та платників податків призводить до виникнення податкових суперечок, які здатні із розвитком конфлікту переростати у податковий спір з утворенням податкового боргу.

Вирішення податкових спорів та погашення податкового боргу в Україні традиційно відбувається у порядку адміністративного або судового оскарження рішень та дій контролюючих органів, проте в інших країнах світу поряд із цим інструментарієм успішно застосовуються альтернативні методи вирішення податкових спорів. Звідси випливає доцільність та необхідність вивчення позитивного досвіду застосування таких новітніх механізмів у цих країнах та формування уявлення про можливість їх імплементації в сучасних українських реаліях.

Мета статті полягає у формуванні уявлення про реалізовані у США, Канаді, Великобританії та Республіці Ірландії альтернативні засоби вирішення податкових спорів, окресленні кола учасників такого вирішення, з'ясуванні функціональної та структурної побудови уповноважених на застосування альтернативних методів вирішення податкових спорів суб'єктів.

Основним органом доходів у США є IRS, і вирішення конфліктів з платниками податків можливе після експертизи і внесення змін до податкових зобов'язань. Зазвичай IRS надсилає платнику податків «30-денний лист» із поясненням коригувань і повідомленням про право оскарження змін протягом 30 днів [11, с. 15]. Якщо платники незгодні із коригуваннями, вони можуть подати справу до апеляційного відділу IRS. Коли платник податків не реагує протягом 30 днів або не досягає згоди в Управлінні апеляцій, його можуть попередити «Законним повідомленням про недоліки». Після цього платнику податків дається 90 днів на подання петиції до податкового суду США [8].

Офіс апеляцій є незалежною частиною IRS, сприяючи вирішенню податкових суперечок без судового процесу. Голова апеляційного відділу підпорядковується комісару IRS і забезпечує незалежність служби. Для збереження незалежності апе-

ляційних офіцерів, IRS обмежує спілкування між ними та іншими службовцями IRS у питаннях, що можуть впливати на їх незалежність. Процедура IRS забороняє спілкування між апеляційними офіцерами та офіцерами IRS, якщо платник податків не бере безпосередньої участі [4]. У випадку відмови платника податків обмеження на спілкування знімаються.

IRS також має головного радника, який надає юридичні консультації з питань податкових законів. Головний юрисконсульт має важливу роль у підтримці незалежності апеляційної служби. Управління апеляцій має спеціалізований податковий досвід та може отримувати юридичні консультації. Співробітники апеляційної служби не можуть спілкуватися з адвокатами, які раніше надавали консультації щодо цього питання. У разі відмови платника податків від участі, обмеження на спілкування знімаються.

У прискореному процесі апеляційний керівник та експерти беруть участь у процесі альтернативного вирішення податкових спорів (ADR), не виконуючи звичайну роль «апеляції». Це призводить до зняття обмежень щодо спілкування під час прискореного процесу вирішення спорів. Платники податків, які беруть участь у цьому процесі, все ще зберігають право подати апеляцію до Управління апеляцій, якщо не досягнули угоди. Незважаючи на ступінь незалежності Апеляційного управління від решти IRS, деякі сторони бажали б посилити цю незалежність [10, с. 33]. Зокрема, висловлювалася тривога щодо того, що багато апеляційних офіцерів мали попередню екзаменаційну функцію і можуть продовжувати мати такий підхід.

Особливі занепокоєння також виникли щодо так званих кампусів, які обробляють великий обсяг справ з невеликим обсягом заборгованості. Офіцери, які розглядають апеляції в кампусах, можуть бути найняті самими кампусами [5, с. 150]. Висловлювалася думка, що цим офіцерам потрібен перехід саме до повністю незалежного судження, що вимагає зосереджених зусиль та розробки відповідної стратегії. Важливо відзначити, що Управління апеляцій проводить навчання та нагляд за своїми молодшими офіцерами, щоб зменшити зазначені ризики.

У Канаді, головним органом доходів є Агентство доходів Канади (CRA). Платники податків самостійно розраховують свої податкові зобов'язання і подають декларації до CRA. Декларації перевіряються Відділенням оцінки та пільг CRA (ABSB), яке виявляє помилки та може вносити коригування. Платники податків можуть оскаржити оцінку до апеляційного відділу. Також існує перевірка, яку проводить Відділення програм відповідності (CPB) [7]. Під час перевірки, платникам податків пропонується спілкуватися з аудитором для вирішення розбіжностей. Якщо неможливо досягти згоди, питання може бути передане відділу законодавчої політики та нормативних питань в Оттаві.

Відповідне регіональне відділення CRA видає повідомлення про оцінку або повторну оцінку. Якщо платник податків не погоджується з оцінкою, він може подати заперечення до апеляційного відділу, де офіцер розглядає питання. Консультативна рада зі сталого розвитку бізнесу (ABSB), Національний орган сертифікації (CPB) та Апеляційне відділення є незалежними відділеннями CRA, кожне з них очолює помічник Комісара. Вони працюють для забезпечення справедливого та неупередженого розгляду спірних оцінок.

Існує можливість спілкування між апеляційною особою та аудитором, але це повинно бути повідомлено платнику податків. Якщо апеляційне рішення на користь платника податків, воно є остаточним. В іншому випадку, платник податків може оскаржити його до Податкового суду Канади та далі до Верховного суду, якщо необхідно.

Після реформи системи цивільних судів у Великій Британії процедури вирішення податкових спорів зазнали змін. Платники податків тепер мають можливість звертатися до зовнішніх контролюючих органів, якщо вони не задоволені рішеннями Податкового і митного управління її Величності (HMRC). Ці органи включають податкову палату суду першого рівня, яка може переглядати рішення HMRC [12, с. 13–15]. Справи можуть бути оскаржені до Вищого суду.

Прості справи можуть бути розглянуті «на папері», без слухань. Складніші справи передаються до Верховного трибуналу

та інших апеляційних судів, де зазвичай залучають адвокатів. Платники податків також мають право вимагати внутрішнього розгляду справи HMRC, відомого як законодавча перевірка. Цей процес зазвичай використовується фізичними особами-платниками податків, які представляють самі себе.

Законодавчі перевірки проводяться спеціалістами з перевірки, які зазвичай мають відособлений характер від осіб, які приймають рішення [1]. Офіцери з перевірки розташовані в тих самих бізнес-підрозділах, що відповідають за відповідність вимогам законодавства. Якщо платник податків не задоволений внутрішнім розглядом, він може оскаржити справу в суді. Уповноважений з податкового контролю разом із двома іншими уповноваженими бере участь у вирішенні складних справ або тих, де потенційна сума податків перевищує 100 мільйонів фунтів стерлінгів [2]. Важливо відзначити, що Уповноважений з податкового контролю публічно звітує про рішення і розгляд податкових спорів HMRC.

Комісія з доходів (КД) – національний орган, що відповідає за податкове та митне управління в Ірландії. КД має механізми вирішення адміністративних спорів, а також забезпечує право на апеляцію до незалежних комісарів та судів у різних питаннях, включаючи нарахування податків та пільги [9, с. 3]. КД закликає платників податків спробувати вирішити суперечки шляхом безпосередньої комунікації з посадовою особою, яка займається їхньою справою.

Якщо проблеми не можуть бути вирішені через звичайну взаємодію, платники податків можуть подати скаргу до місцевого податкового офісу та мати можливість спілкуватися з керівником безпосередньо. Якщо проблеми залишаються після розгляду скарги, платники податків можуть скористатися процедурою рецензії, що включає два етапи: місцевий розгляд та внутрішній чи зовнішній розгляд [9, с. 3].

Місцеві перевірки зазвичай проводить відповідний місцевий районний менеджер. Однак платники податків можуть звернутися до регіонального офісу, якщо не бажають обговорювати свої питання з місцевим податковим сервісом. Якщо платник податків залишається незадоволеним після місцевого розгляду,

він може подати запит на внутрішній або зовнішній розгляд, але не обидва [9, с. 8]. Запити обробляє Секретаріат.

Внутрішні перевірки проводяться рецензентами, які обираються серед головних службовців податкової служби. Зовнішні рецензенти обираються з числа кваліфікованих експертів за результатами відкритого конкурсу, який не відкритий для існуючих державних службовців.

При наданні додаткової інформації Секретаріат вирішує, чи її врахувати. Справа може повернутися до місцевого рецензента перед внутрішньою чи зовнішньою перевіркою. Рецензенти завершують перевірку на папері, не контактуючи з платниками податків. Рецензенти можуть скасувати оригінальне рішення на основі фактів, але не тлумачать закон, це справа апеляційних уповноважених і судів [9, с. 4].

КД зазвичай виконує рішення рецензентів, за винятком, коли вони суперечать закону. Платники податків мають право оскаржити оцінки КД в апеляційних комісіях, які є незалежними від КД. Платник податків подає апеляцію до апеляційної комісії через податковий офіс. Відмови можуть бути оскаржені платниками [6]. Апеляційні уповноважені визнаються трибуналом і розглядають апеляції в закритому режимі на основі доказів та закону. Реформи системи податкових оскаржень в Ірландії розглядаються, включаючи можливе направлення апеляцій на рішення апеляційних уповноважених до Високого суду з питань права, щоб спростити процес та зменшити затримки [3, с. 15].

Висновки. На відміну від України у інших країнах Європи та у країнах американського континенту застосовується більш розгалужена система інструментів вирішення податкових спорів. У США, Канаді та Великобританії поряд із традиційними адміністративним та судовим порядками вирішення спорів між учасниками податкових відносин успішно застосовуються альтернативні методи вирішення таких спорів. Застосування альтернативних методів вирішення податкових спорів створює стимули для якнайшвидшого їх вирішення та дозволяє заощадити час та ресурси, необхідні для розгляду справи традиційним способами вирішення податкових спорів. Вбачається доцільною

та своєчасною розробка та впровадження механізмів альтернативного вирішення податкових спорів в Україні, таких як медіація та арбітраж.

Список використаних джерел:

1. HMRC, ARTG1030 – Вступ: перегляд рішень HMRC. URL: www.hmrc.gov.uk.
2. HMRC, Як ми вирішуємо податкові спори: річний звіт уповноваженого з податкового контролю за 2013–2014 р.р. (липень 2014 р.).
3. RC, Подання на консультацію щодо реформи системи апеляцій з питань оподаткування Офісом Комісії з доходів.
4. Закон про реструктуризацію та реформування Служби внутрішніх доходів від 1998 року, 1001 (a) (4). URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-105publ206/html/PLAW-105publ206.htm>
5. Національний адвокат платників податків (США) Річний звіт Конгресу за 2005 рік.
6. Офіс апеляційних уповноважених, «Посібник щодо функцій і записів офісу». URL: <http://www.appealcommissioners.ie>
7. Офіс Генерального аудитора Канади, Звіт Генерального аудитора Канади Палаті громад (листопад 2004 р.). URL: <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/20041105ce.pdf>
8. Податковий кодекс США 26 USC § 6213(c). URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6213>.
9. Податкові комісарі (RC), Податкові скарги та процедури перегляду (лютий 2013). URL: www.revenue.ie.
10. Секція оподаткування Американської асоціації юристів, звіт про незалежність апеляцій IRS (11 серпня 2007 р.) URL: www.americanbar.org.
11. Служба внутрішніх доходів (IRS), Публікація 556: Перевірка повернень, права на оскарження та претензії на відшкодування (вересень 2013). URL: www.irs.gov.
12. Служба судів і трибуналів НМ, Подання апеляцій до Верховного суду (податкової та канцелярської палати). URL: www.justice.gov.uk

REFERENCES:

1. HMRC, ARTG1030 – Introduction: Reviews of HMRC decisions. URL: www.hmrc.gov.uk.
2. HMRC, How we resolve Tax Disputes: The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2013–14 (July 2014).
3. RC, Submission to the Consultation on the Reform of the Appeal System for Tax Matters by the Office of the Revenue Commissioners.

4. Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 s 1001 (a) (4). URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-105publ206/html/PLAW-105publ206.htm>
5. National Taxpayer Advocate (US) 2005 Annual Report to Congress (2005)
6. Office of the Appeal Commissioners, Guide to the Functions and Records of the Office. URL: <http://www.appealcommissioners.ie>
7. Office of the Auditor General of Canada, Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons (November 2004). URL: <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/20041105ce.pdf>
8. United States Internal Revenue Code 26 U. S. C. § 6213(c). URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6213>.
9. Revenue Commissioners (RC), Revenue Complaint and Review Procedures (February 2013). URL: www.revenue.ie.
10. American Bar Association Section of Taxation, Survey Report on Independence of IRS Appeals (11 August 2007). URL: www.americanbar.org.
11. Internal Revenue Service (IRS), Publication 556: Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund (September 2013). URL: www.irs.gov.
12. HM Courts and Tribunal Service, Appealing to the Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). URL: www.justice.gov.uk

O. O. Holovashevych

Comparative analysis of tax dispute resolution mechanisms in European and American continental countries

Abstract. *This article conducts a comparative analysis of mechanisms for resolving tax disputes in various countries worldwide. Emphasis is placed on the functional roles of tax authorities in these countries and their participation in the implementation of tax dispute resolution procedures. Fundamental approaches to the application of modern alternative procedures and constructs for resolving tax disputes in addition to traditional administrative and judicial methods have been identified.*

Problem Statement. *In the context of implementing tax relations, participants often encounter the need to resolve tax disputes. This situation arises due to the divergent interests of tax authorities and taxpayers. The former primarily pursue fiscal state interests, while the latter focus on achieving maximum economy, including in tax payments. The divergence of interests between regulatory authorities and taxpayers leads to tax disputes, which can escalate into tax controversies and result in tax debt as conflicts develop.*

In Ukraine, the resolution of tax disputes and the payment of tax debt traditionally occur through administrative or judicial appeals against decisions

and actions of regulatory authorities. However, in other countries worldwide, alongside these methods, alternative mechanisms for resolving tax disputes are successfully employed. Hence, there is a need to study the positive experience of applying these modern mechanisms in these countries and to form an understanding of their potential implementation in contemporary Ukrainian realities.

In European countries and countries in the Americas, a more elaborate system of tax dispute resolution tools is applied. In the United States, Canada, and the United Kingdom, alongside traditional administrative and judicial methods of resolving disputes between participants in tax relations, alternative methods for resolving such disputes are successfully utilized. The application of alternative methods for resolving tax disputes creates incentives for their prompt resolution and allows for saving the time and resources required for traditional tax dispute resolution methods. It is considered prudent and timely to develop and implement mechanisms for alternative tax dispute resolution in Ukraine, such as mediation and arbitration.

Keywords: *appeal, arbitrator, dispute resolution, mediator, taxation, taxpayer, tax authority, dispute, court.*