

УДК 336.22

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2020.16.19>**ЗАРУБІЖНІ ПІДХОДИ ДО ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ**

Брояков Сергій Вікторович,
аспірант кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
м. Харків, Україна)

Статтю присвячено дослідженню зарубіжних підходів до податкового консультування. Проаналізовано підходи до податкового консультування в США, Великобританії та РФ. Суб'єктом, який уповноважений здійснювати податкове консультування в США, є Офіс головного юрисконсульта (Office of Chief Counsel). Установлено, що в США існують такі різновиди податково-консультативних актів: а) публічні податкові консультації; б) приватні податкові консультації. До публічних консультаційних актів належать: 1) керівництва з питань доходів (Revenue Ruling); 2) керівництва з питань процедури (Revenue Procedure). Керівництва з питань доходів являють собою офіційну інтерпретацію податковим органом положень Податкового кодексу США, законодавчих актів у частині питань оподаткування й інших положень підзаконного характеру. Керівництва з питань процедури – це офіційні роз'яснення податкового органу з приводу порядку реалізації прав та обов'язків платників податків. Так, якщо в керівництвах з питань доходів отримує свою фіксацію позиція податкового органу з питань матеріального податкового права, то в керівництвах з питань процедури визначаються підходи контролюючого органу з приводу заповнення декларацій та інші інструкції з питань процедурного характеру. Приватні податкові консультації надаються Службою внутрішніх доходів за запитом платника податків. При цьому в приватних податкових консультаціях описується порядок застосування положень податкового законодавства в прив'язці до конкретного фактичного складу. Визначено, що у Великій Британії застосовується ціла низка консультативних актів. При цьому найбільш комплексними консультативними актами є інструкції HMRC (HMRC manuals). Інструкції HMRC інформують про ті чи інші аспекти податкового правозастосування як працівників контролюючих органів, так і платників податків. У РФ аналогом консультативних актів є роз'яснення з питань оподаткування. Констатується, що як у США, так і у Великобританії податково-консультативні акти виконують гарантійну функцію щодо платника податків. У РФ роз'яснення не надають платникам податків жодних гарантій.

Ключові слова: зарубіжні підходи, податкові консультації, керівництва, інформація з питань оподаткування, адміністративна практика.

FOREIGN APPROACHES TO TAX CONSULTING

Broiakov Serhii Viktorovich,
Postgraduate Student
at the Financial Law Department
(Yaroslav Mudryi National Law
University, Kharkiv, Ukraine)

The article is devoted to the study of foreign approaches to tax consulting. In this article we analyzed approaches to tax consulting in the USA, Great Britain and the Russian Federation. The entity authorized to provide tax consultation in the United States is the Office of Chief

Counsel. It was established that in the United States there are the following types of tax consultation acts: a) public tax consultation; b) private tax consultation. Public consultation acts include: 1) Revenue Ruling; 2) Revenue Procedure. The Revenue Ruling are the tax authority's official interpretation of the provisions of the US Tax code, tax laws, and other statutory provisions. Revenue Procedure is the official clarifications of the tax authority about the procedure for exercising the rights and obligations of taxpayers. If the position of the tax authority on substantive tax law is recorded in the Revenue Ruling, the Revenue Procedure define the supervisory authority's approaches to filling out declarations and other procedural instructions. Private tax consultation is provided by the Internal Revenue Service at the request of the taxpayer. At the same time, private tax consultations describe the procedure for applying the provisions of tax legislation in relation to a specific factual composition. It is determined that Great Britain has a number of consultation acts. At the same time the most comprehensive advisory acts is (HMRC manuals). HMRC manual inform both taxpayers and officials of tax authority. In the Russian Federation, clarifications on taxation issues are analogous to consultation acts. It is stated that both in the US and in the UK, tax advisory acts perform a guarantee function in relation to the taxpayer. In the Russian Federation such explanations do not provide taxpayers with any guarantees.

Key words: foreign approaches, tax consultations, guidance, information on taxation issues, administrative practice.

Постановка проблеми. Сьогодні як ніколи актуальною є проблематика, пов'язана з модернізацією національного законодавства. При цьому такого роду реформування національного законодавства неможливе без запозичення позитивних зарубіжних підходів. Крім цього, потрібно виокремити негативні аспекти зарубіжного нормативного регулювання, допускати появу яких у національній правовій системі не варто. Не є винятком у цьому випадку й сфера податкового правозастосування. Саме у зв'язку з цим проведено дослідження зарубіжних підходів до податкового консультування.

Виклад основного матеріалу. Цікавими є також підходи до податкового консультування, які застосовуються в США. Органом, уповноваженим на реалізацію податкової політики у США, є Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service). Що ж стосується суб'єкта, який уповноважений здійснювати податкове консультування, то ним є Офіс головного юрисконсульта (Office of Chief Counsel). Офіс головного юрисконсульта є структурним підрозділом Служби внутрішніх доходів. Фактично саме Офіс головного юрисконсульта є структурним елементом податкового органу, який формує як публічні, так і приватні консультаційні акти.

Консультаційні акти Служби внутрішніх доходів можна умовно підрозділити на: а) публічні податкові консультації; б) приватні податкові консультації. Для послідовної диференціації відповідних різновидів актів їх потрібно послідовно проаналізувати.

Публічні податкові консультації. До публічних консультаційних актів належать: 1) керівництва з питань доходів (Revenue Ruling); 2) керівництва з питань процедури (Revenue Procedure). Що стосується керівництва з питань доходів, то воно являє собою офіційну інтерпретацію податковим органом положень податкового кодексу США, законодавчих актів у частині питань оподаткування й інших положень підзаконного характеру. При цьому такий різновид консультативного акта вказує саме на те, як податковий закон застосовується за наявності конкретного фактичного складу. Керівництва з питань доходів публікуються в Бюлетені Служби внутрішніх доходів, після такої публікації починають слугувати як офіційне роз'яснення з питань правозастосування, що адресується як платникам податків, так і службовим особам податкових органів. Коли ж мова йде про керівництва з питань процедури, то вони є офіційними роз'ясненнями податкового органу з приводу порядку реалізації прав

та обов'язків платників податків. Відповідні позиції податкового органу також публікуються в Бюлетені Служби внутрішніх доходів. Так, якщо в керівництвах з питань доходів фіксується позиція податкового органу з питань матеріального податкового права, то в керівництвах з питань процедури визначаються підходи контролюючого органу з приводу заповнення декларацій та інші інструкції з питань процедурного характеру [2].

Приватні податкові консультації. Приватні податкові консультації надаються Службою внутрішніх доходів за запитом платника податків. При цьому в приватних податкових консультаціях описується порядок застосування положень податкового законодавства в прив'язці до конкретного фактичного складу, який первинно був описаний у запиті, а потім «перенесений» контролюючим органом у відповідний консультаційний акт. Особливістю приватних податкових консультацій є той факт, що вони надаються платнику податків до вчинення юридично значущих дій, з приводу яких і ставляться питання в запиті такого платника податків. Такого роду підхід зумовлюється тим, що приватні податкові консультації – це передусім інструмент допомоги платнику податків, який має своїм завданням пояснити платнику податків порядок правозастосування податкового законодавства в його конкретній ситуації. Якщо дотримуються фактичні обставини, описані в запиті, то відповідна приватна податкова консультація є обов'язковою для застосування з боку представників податкового органу. Однак гарантійний механізм таких консультацій діє виключно стосовно конкретного платника податків. Такі консультації не мають характеру податково-адміністративного прецеденту. Публічне розміщення (з інформаційною метою) таких консультативних актів дозволяється тільки після знеособлення даних, які можуть ідентифікувати такого платника податків [2].

Особливим є підхід до податкового консультування, що застосовується у Великій Британії. Податковим органом у Великобританії є публічно-владна інституція з комплексною назвою «Доходи та мита її Величності» (Her Majesty's Revenue and Customs), яку прийнято скорочено позначати аббревіатурою HMRC. Саме відповідний орган є суб'єктом, уповноваженим на податкове консультування. HMRC видає консультації у формі керівництв (guidance). Сьогодні такого роду керівництва можуть набувати цілої варіативності форм. При цьому найбільш комплексними консультативними актами є інструкції HMRC (HMRC manuals). Інструкції HMRC інформують про ті чи інші аспекти податкового правозастосування як працівників контролюючих органів, так і платників податків. Цікавим є визначення гарантійної ролі податково-консультативних актів у Великобританії. Така специфіка передусім зумовлюється тим, що прямо закріпленої обов'язковості консультації для податкових органів на законодавчому рівні не визначено. Пов'язаність податкових органів виданими ними керівництвами сформована судами Великобританії. У цьому випадку мова йде про дві судові доктрини: 1) доктрину явної несправедливості (conspicuous unfairness); 2) доктрину законних очікувань (legitimate expectation). Вищезазначені доктрини не є спеціально податковими правовими позиціями. Вони мають фундаментальне значення в регулюванні відносин, які виникають між державою та приватним суб'єктом. При цьому вони застосовуються й у судовій практиці в контексті проваджень із вирішення податкових спорів. Основа доктрини законних очікувань полягає в тому, що опублікована офіційно позиція податкового органу є тим керівництвом, на яке може спиратися платник податків при виконанні ним своїх податкових обов'язків. Загальний принцип гарантій податкових консультацій має такий вигляд: платник податків, який діє згідно з офіційно опублікованою позицією податкового органу, може повною мірою покладатися на

положення, які закріплено в такому керівництві, навіть якщо викладена в такому консультативному акті позиція є помилковою та не відповідає положенням чинного законодавства [1, с. 34].

У цьому випадку принципово важливим є той аспект, що гарантійна функція керівництв HMRC має своїм джерелом не законодавчі положення (український підхід) чи адміністративну практику (австралійський підхід та підхід США), а правові позиції судів, які вже в рамках проваджень з вирішення податкових спорів сформуvalи положення, згідно з якими керівництва HMRC є не просто інформаційними роз'ясненнями, а й положеннями, які надають відповідні гарантії платникам податків, що слідує таким позиціям. При цьому ключовою залишається добросовісність платника податків, який для реалізації гарантійної функції керівництв податкових органів повинен зіставляти відповідність фактичного складу його конкретній ситуації та обставинам, що описані у відповідному консультативному акті.

У Російській Федерації (далі – РФ) платник податків має право на отримання безкоштовної інформації з питань оподаткування (п. 1 ч. 1 ст. 21 Податкового кодексу РФ) або ж отримувати від Міністерства фінансів РФ письмових роз'яснень (п. 2 ч. 1 ст. 21 Податкового кодексу РФ). Так, відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 21 Податкового кодексу РФ, платники податків мають право за місцем своєї реєстрації отримувати від податкових органів безкоштовну інформацію як в усній, так і в письмовій формі з приводу чинних податків і зборів, законодавства про податки та збори, належних їм прав та обов'язків, повноважень податкових органів, отримувати форми податкових консультацій і роз'яснення з приводу їх заповнення [3]. Тобто фактично на місцевому рівні допомога платнику податків зводиться до забезпечення платника податків виключно інформацією. Що ж стосується роз'яснень, то вони стосуються тільки проблематики, пов'язаної із заповненням податкових декларацій. Разом із тим, відповідно до положень п. 2 ч. 1 ст. 21 Податкового кодексу РФ, платник податків має право отримати від Міністерства фінансів РФ письмові роз'яснення з питань застосування законодавства РФ, що стосується податкового законодавства суб'єктів федерації та муніципальних утворень, роз'яснення надають фінансові органи суб'єктів федерації та фінансові органи муніципальних утворень [3]. Отже, варто резюмувати, що роз'яснення з питань оподаткування отримують своє закріплення тільки в актах, які видаються фінансовими органами, з диференціацією на рівні (залежно від рівня законодавства): 1) центральний міністерський рівень; 2) рівень суб'єктів федерації; 3) муніципальний рівень. Водночас механізми податкового консультування, які існують в РФ, навряд чи можна назвати послідовними. Вищезазначені роз'яснення виконують виключно інформаційну функцію. Вони не надають жодних гарантій платникам податків, які керуються положеннями таких роз'яснень. Це, у свою чергу, свідчить про фрагментарність підходів до податкового консультування в РФ.

Висновки. Отже, встановлено, що в США існують такі різновиди податково-консультативних актів: а) публічні податкові консультації; б) приватні податкові консультації. Що ж стосується Великої Британії, то в цій державі застосовується ціла низка консультативних актів, при цьому найбільш комплексними консультативними актами є інструкції HMRC (HMRC manuals). Як у США, так і у Великобританії податково-консультативні акти виконують гарантійну функцію щодо платника податків. У РФ аналогом консультативних актів є роз'яснення з питань оподаткування. При цьому такі роз'яснення не надають платникам податків жодних гарантій.

Список використаних джерел:

1. Guidance for taxpayers: a vision for the future. Office of Tax Simplification. 2018. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/746076/OTS_Guidance_for_taxpayers_041018.pdf (дата звернення: 26.06.2020).
2. Understanding IRS Guidance. Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/newsroom/understanding-irs-guidance-a-brief-primer> (дата звернення: 26.06.2020).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Кодекс Российской Федерации от 16.07.1998 № 146-ФЗ. URL: <http://base.garant.ru/10900200/b5dae26bebf2908c0e8dd3b8a66868fe/> (дата звернення: 26.06.2020).