

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій**  
Кафедра фінансів ім. С. І. Юрія

**Міщук Павло Ярославович**

**Податкове консультування у системі гармонізації податкових відносин**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування  
освітньо-професійна програма – Фіскальне адміністрування

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи  
ФФАзм-21  
П. Я. Міщук

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент, Г.В.Василевька

---

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту:

" \_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ **А. І. Крисоватий**

**ТЕРНОПІЛЬ - 2023**

## **ЗМІСТ**

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Сутність, структура та призначення податкових консультацій.....	6
1.2. Принципи надання податкових консультацій.....	14
1.3. Функції податкових консультацій.....	19
Висновки до розділу 1.....	21
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>23</b>
2.1. Індивідуальні податкові консультації: правова природа, ознаки, основи процедурного регулювання.....	23
2.2. Узагальнюючі податкові консультації: сутність, система ознак, процедурна регламентація.....	27
2.3. Вплив податкового консультування на податкову культуру.....	31
Висновки до розділу 2.....	43
<b>РОЗДІЛ 3. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>46</b>
3.1. Зарубіжні підходи реалізації інституту податкового консультування.....	46
3.2. Використання світового досвіду податкового консультування в Україні.....	51
Висновки до розділу 3.....	59
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>61</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>63</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Загальновизнаним є підхід, згідно з яким акцент у податкових правовідносинах робиться саме на обов'язки платника податків. І це не дивно, адже сфера оподаткування характеризується імперативним методом правового регулювання та фіскальним ухилом у застосуванні податкового законодавства. Основним завданням фіскально-правового регулювання визначено забезпечення економічної основи існування держави.

Формування такої економічної бази пов'язане з правильним виконанням платником податків відповідних податкових обов'язків. Однак такий підхід не є узгодженим, оскільки низка прав платника податків однаково спрямована як на реалізацію приватного інтересу зобов'язаного за законом учасника податкових правовідносин, так і на забезпечення реалізації публічного інтересу – формування економічної основи функціонування держави. Одним із таких прав, на нашу думку, є право на отримання податкової консультації.

Однак сьогодні механізм податкового консультування далекий від ідеального. Регулювання податкового консультування містить низку протиріч, як формальних, так і змістовних, які не сприяють правильному виконанню покладених на податкове консультування функцій. За останні роки стрімко розвивається ринок консалтингових послуг, серед яких новим перспективним видом консалтингу є надання консультаційних послуг у сфері оподаткування. Це пояснюється тим, що юридичні та фізичні особи через складність, мінливість та неоднозначність податкового законодавства не завжди можуть правильно вибудувати власну податкову стратегію. У таких умовах суттєву допомогу можуть надати професіонали – податкові консультанти.

Проблеми ефективного становлення та розвитку податкового консультування в Україні останнім часом набули значного значення, тому починають привертати увагу ряду вчених і спеціалістів. Фундаментальні та прикладні дослідження, присвячені проблемам оподаткування, фіскальної

політики та формування партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами, містяться в працях українських вчених, таких як : С. Алексєєв, В. Андрущенко, З. Варналій, С. Брояков, В.Валігура, Г. Василевська, О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисоватий, Л.Коваленко, М. Крупка, І. Лютий, П. Мельник, В. Опарін, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Теремецький, Ф. Ткачик, В. Федосов, К. Швабій, С. Юрій та ін.

**Мета дослідження.** Полягає в дослідженні теоретичних та методичних аспектів податкового консультування та обґрунтуванні перспектив його розвитку і ролі для національної економіки та суспільства.

Окреслена мета роботи визначила низку **завдань**:

- визначити економічну сутність та соціальну роль податкового консультування в сфері оподаткування;

- охарактеризувати організаційно-правові умови надання податкових консультацій в Україні;

- здійснити аналіз консультативної діяльності в Україні;

- з'ясувати сучасні особливості впливу податкового консультування на податкову культуру;

- висвітлити світові тенденції податкового консультування та можливості його застосування в Україні;

- окреслити проблеми та пріоритети розвитку податкового консультування в Україні .

**Об'єктом** дослідження є система податкового консультування в Україні.

**Предметом** дослідження є соціально-економічні відносини, що виникають в процесі надання роз'яснень в сфері реалізації основних аспектів оподаткування.

**Методи дослідження.** Основу кваліфікаційного дослідження становлять сукупність загальнонаукових та спеціальних прийомів і методів дослідження. Зокрема, у першому розділі застосовано формально-логічні, структурні та системні методи, що сприяло реалізації концептуальної єдності дослідження.

В другому розділі використано такі методи дослідження, як: статистичний, аналіз і синтез, узагальнення, індукцію і дедукцію, порівняння, групування, графічний прийом, а у третьому розділі використано спеціальні прийоми, логічні підходи.

**Теоретичну та методологічну основу дослідження** складають законодавчі та нормативні документи, зокрема, Конституція України, закони України, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Кримінальний кодекс України, укази Президента України, постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, інформаційно-аналітичні матеріали та звіти міжнародні договори, праці провідних вчених і практиків, монографії, періодичні видання економічного спрямування.

**Наукова новизна** полягає в розкритті економічної природи формування податкового консультування, обґрунтуванні особливостей консультативної діяльності фіскальних органів, виокремленні основних недоліків у нестабільності податкового законодавства, систематизації основних шляхів підвищення ефективності податкового консультування.

**Апробація результатів роботи.** Основні положення та висновки, отримані в результаті проведеного дослідження були апробовані у вигляді публікації тез доповідей на науково-практичних конференціях, ініційованих кафедрою фінансів ім. С.І.Юрія Західноукраїнського національного університету у 2022-2023 роках.

**Структура та обсяг роботи.** Дослідження складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

## РОЗДІЛ 1.

### ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ

#### 1.1. Сутність, структура та призначення податкових консультацій

Будь-яка консультаційна діяльність є діяльністю складного інтелектуального характеру. Податкові консультації в цьому випадку не є винятком. Для його складання необхідно спочатку проаналізувати реальний склад викладених у запиті обставин та роз'яснити його крізь призму положень чинного податкового законодавства, а потім роз'яснити порядок реалізації прав та обов'язків платника податків. Щодо відсутності матеріальної об'єктивізації, то слід зазначити, що питання є дискусійним. Так, якщо говорити про усні консультації, то вони фактично не отримують матеріальної форми. Що стосується письмових податкових консультацій, то вони, безумовно, фіксуються на певних матеріальних носіях.

З точки зору податкових консультацій, слід зазначити, що такі ж надають працівники контролюючих органів. Але, на жаль, наявність спеціального безпосереднього суб'єкта консультування (працівника контролюючого органу) не завжди означає, що така консультація дійсно буде надана на якісному рівні, а її положення відобразатимуть сучасний стан застосування податкового законодавства. У переважній більшості випадків юридична консультація має дійсно індивідуалізований характер, оскільки вона надається конкретному запитувачу.

Водночас не можна заперечувати, що ціла серія консультативних актів може бути адресована невизначеному колу суб'єктів. Схожа ситуація і з податковими консультаціями. Так, індивідуальні податкові консультації спрямовані на конкретних суб'єктів, платників податків, які звертаються за такими консультаційними послугами. Ситуація зовсім інша у випадку загальних податкових консультацій, які спрямовані на необмежену кількість суб'єктів, які потенційно можуть опинитися в ситуаціях, описаних у таких загальних податкових консультаціях.

У зв'язку з цим не можна говорити про виключно індивідуалізований характер консультацій. Споживацька природа характерна для будь-якої консультації, оскільки в усіх формах юридичної консультації є два суб'єкти: ті, хто надає консультацію, і ті, хто «споживає» консультацію. Подібна риса характерна і для податкових консультацій. Кожен вид юридичної консультації характеризується унікальною формою консультації.

Тому податкові консультації мають форму консультаційних актів, вимоги до структури яких встановлюються податковим законодавством. Що стосується часової актуальності консультації, то все залежить від галузі права, якої стосується консультація. З точки зору податкового консультування, у зв'язку з постійною трансформацією податкового законодавства самі консультаційні документи постійно потребують оновлення. Інакше платник податків може неправильно зрозуміти свої права та обов'язки.

Проте в Україні діє презумпція знання законодавства, а тому платник податків повинен постійно оновлювати свої знання з чинного податкового законодавства та за необхідності звертатися до контролюючого органу із запитом про консультацію.

Перш ніж приступити до аналізу власне податкового консультування, необхідно проаналізувати зміст загального поняття «консультування». Загальну семантику цього терміна можна з'ясувати, проаналізувавши визначення, усталені в словниках.

У першу чергу потрібно відмітити, що саме слово «консультація» походить від латинського слова «consultation», що означає «розгляд», «порада», «нарада» [24, с. 443].

«Якщо звернутися до словника за редакцією С. І Ожегова, то у ньому поняття «консультація» визначається як порада, що надається певним спеціалістом, нарада з конкретного питання або як додаткова допомога запитуючій особі» [24, с. 292].

«У Великому енциклопедичному словнику поняття «консультація»

визначається подібним чином, при цьому наводиться ще одне його значення, а саме як допомога тому хто запитує» [24, с. 703].

Інший підхід застосовується у Словнику української мови, де під консультацією пропонується розуміти:

- 1) допомогу фахівців з конкретного питання;
- 2) надання запитуваних порад; 3) відповідь уповноваженої на це особи з приводу питань заявника» [2, с. 266].

Багато визначень поняття «консультація» запропоновано у Словнику іншомовних слів. Так, термін «консультація» у цьому словнику визначається як:

- 1) порада спеціаліста з поставленого йому питання;
- 2) порада обізнаної особи;
- 3) нарада фахівців із конкретного питання;
- 4) спеціалізована установа, що надає населенню послуги спеціалістів із конкретних практично-прикладних питань» [24, с. 324].

З аналізу всіх зазначених вище підходів можна прийти до цілком закономірного висновку з приводу змістовного наповнення слова «консультація». Так, під «консультацією потрібно розуміти у першу чергу допомогу, фахову пораду обізнаної особи, яка надається за запитом іншої (зацікавленої) особи. Таким чином, у консультаційних відносинах завжди наявні принаймні два суб'єкта:

- 1) перший суб'єкт - той, що запитує;
- 2) другий суб'єкт - той, що консультиє.

Ціль вступу у такі відносини - одержання допомоги, поради від суб'єкта, який надає консультацію».

Хотілося б звернути увагу на історичні етапи становлення Інституту податкового консультивання в Україні. До оформлення правового механізму податкового консультивання в Україні працювали податкові роз'яснення. По суті, податкові роз'яснення були першою формою податкового консультивання в незалежній Україні. «Правовий механізм функціонування



податкових роз'яснень визначався Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III (далі - Закон № 2181-III)» [38].

«Так, недефінітивне визначення податкових роз'яснень отримало свою формалізацію у пп. «г» пп. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону № 2181-III. Якщо систематизувати приписи відповідного положення, можна вивести наступне визначення поняття «податкові роз'яснення»: податкові роз'яснення - це оприлюднене офіційне розуміння положень податкового законодавства контролюючими органами або ж відповідь контролюючого органу на запити зацікавлених осіб з питань оподаткування, що не має сили нормативно-правового акта. Самі ж податкові роз'яснення підрозділялися на:

- а) власне податкові роз'яснення;
- б) узагальнюючі податкові роз'яснення».

«Більшість рис податкових роз'яснень притаманні й нині функціонуючим податковим консультаціям. Для такого співставлення пропонуємо звернути увагу на положення ПК України. Саме у ПК України у 2010 році вперше з'явилося таке поняття як «податкова консультація». При цьому потрібно зауважити, що до 2023 року жодних суттєвих змін в інституті податкового консультування не відбувалося».

За допомогою аналізу положень податкового законодавства та судової практики їх застосування можна виокремити наступні ознаки поняття податкова консультація:

Роз'яснення положень податкового законодавства. «Як індивідуальна, так і узагальнююча податкова консультація є актами-роз'ясненнями, в яких контролюючі органи (ДПС України або її територіальні органи) чи центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерство фінансів України) визначають власну позицію з приводу застосування конкретних положень податкового законодавства. Відповідна консультація є спеціальним актом, за посередництвом якого владний суб'єкт доносить до платника своє бачення

щодо порядку виконання останнім належних йому обов'язків та реалізації його суб'єктивних прав у сфері оподаткування. При цьому офіційний характер таких роз'яснень у жодній мірі не означає їх змістовну правильність».

Соціальна ефективність будь-якої системи залежить від рівня кваліфікації працівників, їх ставлення до професійної діяльності, морально-етичних засад і психологічних особливостей особистості. Співробітники ДПС України мають бути достатньо підготовленими, щоб розуміти важливість відносин з платниками податків. Охарактеризувати ідеального працівника податкових органів можна через призму психологічних особливостей поведінки працівника ДПС України (див. табл. 1).

Таблиця 1

Систематизація психологічних рис поведінки працівників фіскальних органів

<i>Риси характеру працівників ДПС</i>	<i>Типові прояви поведінки працівників ДПС у спілкуванні з платниками податків</i>	<i>Основні завдання етики працівника ДПС</i>
Тактовність і Лаконічність	<ul style="list-style-type: none"> <li>- говорити стисло, завжди аргументувати свою відповідь;</li> <li>- не згадувати про негативні моменти;</li> <li>- надавати перевагу діалогу, а не монологу;</li> <li>- намагатися погоджуватися, а не заперечувати.</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Підвищувати довіру і впевненість суспільства в його етичних діях.</li> <li>2. Узаконити накладення санкцій за неетичну поведінку</li> </ol>
Ввічливість	<ul style="list-style-type: none"> <li>- звертаючись до конкретного відвідувача, враховувати його стать, вік, зовнішній вигляд, манеру спілкування;</li> <li>- не вживати жаргонних слів і виразів, завжди уникати лайки;</li> <li>- заперечувати треба м'яко;</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>3. Зменшити кількість неетичних вчинків шляхом їх осуду та покарання</li> </ol>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- спілкування з відвідувачем потрібно закінчувати подякою.</li> </ul>	<p>за них.</p> <p>4. Виховувати чуйність та підвищувати підготовленість працівників ДПС до ухвалення більш етичних варіантів рішень.</p>
Емоційна стриманість	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дати відвідувачеві змогу подискутувати;</li> <li>- висловити захоплення логікою платника податків;</li> <li>- не сперечатися через дрібниці;</li> <li>- уникати категоричності.</li> </ul>	<p>5. Долати невпевненість у виборі між етичною та неетичною поведінкою.</p>
Толерантність	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сприймати без агресії думки, які відрізняються від власних;</li> <li>- адекватно реагувати на особливості поведінки та способу життя платників податків;</li> <li>- демонструвати терпимість до чужого способу життя, поведінки, звичаїв, почуттів, ідей, вірувань тощо.</li> </ul>	<p>6. Розвивати здібності та вміння аналізувати етичний і вартісний результат своєї діяльності.</p>
Компетентність	<ul style="list-style-type: none"> <li>- підтримувати впевненість у своїй компетентності і в компетентності платника податків;</li> <li>- вміло демонструвати навички і здібності набуті під час навчання, професійної підготовки.</li> </ul>	<p>7. Допомогти працівникам ДПС у вирішенні дилеми співвідношення етики вчинку і власного інтересу.</p>
Врівноваженість	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розпочинати розмову тільки в тиші із зрозумілого і чіткого звертання;</li> <li>- говорити чітко, впевнено, не швидко і не монотонно;</li> <li>- уважно стежити за відвідувачем, який слухає, дивитися йому в очі.</li> </ul>	<p>8. Підвищувати моральний і психологічний розвиток державних службовців</p>

*Джерело: складено автором на основі [17]*

«Податкова консультація - це не просто набір «синтетичної» інформації.

Податкова консультація - це у першу чергу акт, в якому розглядаються проблеми практики податкового правозастосування. Тобто податкова консультація не може бути індиферентною в аспекті реальних практичних завдань і проблем. У випадку з індивідуальною податковою консультацією таку практичну необхідність у одержанні роз'яснення описує сам платник податків у своєму запиті, який направляється контролюючому органу» [3].

Що стосується загальних податкових консультацій, то тут ситуація зовсім інша. Міністерство фінансів України самостійно виявляє питання, що мають особливе практичне значення, та надає роз'яснення щодо порядку стягнення податків у таких випадках. Практична обумовленість є тим елементом, який гарантує «прив'язку» податкових консультацій до обставин реальної дійсності.

«Податкові консультації – це допомога платнику податків. Ця характеристика кристалізує сервісний характер податкового консультування. Отже, платник податків, звертаючись до контролюючого органу із запитом про надання індивідуальної податкової консультації, бажає отримати допомогу, яка виявляється в роз'ясненні податкового органу щодо порядку застосування окремих положень податкового законодавства[4]».

Що стосується узагальнюючих податкових консультацій, то Міністерство фінансів України самостійно виявляє особливо актуальну для застосування податкового законодавства проблему та надає роз'яснення та, власне, допомогу платнику податків щодо порядку застосування законодавства в таких проблемних ситуаціях. Концепцію, згідно з якою податкові консультації – це насамперед допомога контролюючого органу платнику податків, сформували адміністративні суди.

Працівник державної податкової служби повинен пам'ятати, що вплив на платника податків здійснюється не лише за допомогою податкового законодавства, методів адміністративного впливу, а й завдяки особистісним психологічним рисам, які забезпечують йому довіру та повагу платника

податків. З іншого боку, платник податків повинен свідомо та відповідально підходити до виконання своїх професійних функцій.

«І на державному і на корпоративному рівнях процес надання податкової консультації має здійснюватися за сприятливого соціально-психологічного клімату. Тобто, певні фактори мають сприяти досягненню поставленої платником податків мети перед суб'єктом консультування, зокрема, це:

- 1) довіра платника до податкового консультанта;
- 2) доброзичливість і ділові претензії;
- 3) вільне висловлювання думок щодо справ перевірок чи поведінки окремих осіб;
- 4) відсутність тиску з боку фіскальних органів;
- 5) високий ступінь емоційного включення та взаємодопомоги у ситуаціях, якщо є у цьому потреба;
- 6) відсутність напруженості й конфліктності у процесі консультування;
- 7) поліпшення матеріальних, технологічних та організаційно-управлінських умов тощо» [45, с. 170].

Тому спочатку контролюючі органи часто надавали податкові консультації без практичних висновків і пояснень. Спочатку в судах склалася практика, згідно з якою податкові консультації не містять обов'язкових вимог до платника податків, а тому не можуть бути оскаржені ними в суді. І лише згодом суди змінили свій підхід до правозастосування та справедливо наголошували, що платник податків має законодавчо встановлене право на отримання податкової консультації, а контролюючий орган зобов'язаний надавати змістовну інформацію, яка може допомогти платнику податків у питаннях, пов'язаних з застосування податкового законодавства. Саме підтвердження статусу закону про допомогу через податкові консультації дозволило забезпечити ефективну реалізацію прав платників податків на інформацію.

Призначення податкового консультанта є багатовекторним. Такий підхід визначається специфікою функціональної спрямованості податкового консультування. Отже, метою податкових консультацій є:

- роз'яснити порядок застосування у разі неоднозначного тлумачення положень податкового законодавства;
- інформувати платника податків про порядок виконання належних йому податкових обов'язків;
- надавати допомогу платнику податків щодо визначення алгоритмів реалізації останнім своїх суб'єктивних прав у справах оподаткування;
- гарантувати звільнення від фінансової відповідальності платника податків, який діяв згідно з наданою йому податковою консультацією;
- гарантувати визначеність у відносинах між платником податків та контролюючим органом.

Фактично означені вище аспекти призначення податкових консультацій можна звести до двох змістовно-узагальнених блоків:

- а) інформаційний блок;
- б) гарантійний блок.

## **1.2. Принципи надання податкових консультацій**

Податкова гармонізація передбачає обмеження частини податкових повноважень держав-учасниць міждержавного об'єднання. Такі обмеження проявляються у вигляді регламентації видів податків, обмежень щодо встановлення їх ставок, методів адміністрування тощо. У свою чергу, країни-члени міждержавного об'єднання погоджуються обмежити свої податкові повноваження тією мірою, якою їхні інтереси краще задовольняються на рівні асоціації, ніж на національному рівні. Отже, створення однакових умов і можливостей, з одного боку, та фіскальний суверенітет держав-членів Союзу, з іншого, забезпечують основні інституційні принципи податкової гармонізації, зокрема:

Принцип рівноправності платників податків. Перш за все, слід зазначити, що рівність є одним із основоположних принципів права взагалі. Ідея рівності завжди пронизувала юридичні питання та постійно трансформувала своє значення від усічених версій рівності, також реалізованих у стародавні часи, до сучасних вимог рівності, які в окремих випадках використовують механізми «позитивної дискримінації» для ефективної реалізації рівності. вимоги. Слід зазначити, що важливим завданням є забезпечення рівності в податкових відносинах.

Важливо, що принцип рівності платників податків полягає в тому, що контролюючий орган має застосовувати однакові підходи до всіх без винятку платників податків. Дискримінаційними законодавець визначає такі критерії:

- 1) расова приналежність;
- 2) соціальний статус;
- 3) релігійні уподобання;
- 4) національність;
- 5) громадянство фізичної особи;
- 6) форма власності юридичної особи;
- 7) місце походження капіталу.

Кожен із зазначених вище критеріїв може вплинути на об'єктивність посадових осіб контролюючого органу. Будь-який негативний суб'єктивізм щодо платника податків є неприпустимим. Дискримінаційні підходи до платника податків можуть призвести не тільки до втрати іміджу податкових органів, а й до підриву довіри платників податків до всієї податкової системи.

Змістовною основою принципу рівності платників податків є принцип загальноправової рівності. Водночас у межах податкового законодавства відбувається галузева адаптація вимог відповідного загального принципу права. «Як слушно зазначає Т. І. Фулей, принцип рівності встановлює вимогу, у відповідності з якою недопустимим є застосування нетотожних підходів, винятків, надання переваги або ж застосування обмежень, виходячи

з рис, які характеризують таких суб'єктів.

Прояви принципу рівності можуть отримувати наступний вияв:

- 1) рівність суб'єктивних прав та свобод учасників суспільних відносин;
- 2) рівність перед законом та судом відповідних суб'єктів; 3) тотожність правових можливостей таких суб'єктів» [49, с. 27].

В аспекті загальнотеоретичного дослідження принципу рівності цікавим є підхід С. П. Погребняка, який відмічає, «що рівність може бути забезпечена двома способами:

- 1) створення умов рівних можливостей для суб'єктів права;
- 2) створення умов для рівності результатів.

Так, що стосується рівних можливостей, то вони, на думку науковця, проявляються у тому, що кожен суб'єкт права повинен мати однакові можливості для досягнення успіху. Тобто рівні суб'єкти можуть досягнути нерівних позицій у силу власних вмінь та здатностей. Коли ж мова йде про рівність результатів, то її ідея полягає у запровадженні таких гарантій, які б за допомогою перерозподілу суспільних благ утверджували об'єктивну рівність (позитивна дискримінація) » [27, с. 9-10].

Що стосується рівності в податковій сфері, то вона не має такого концептуального оформлення. Позитивної дискримінації в податкових питаннях немає. Це визначається економічною стороною оподаткування. Надання суб'єктивно визначених преференцій окремій категорії платників податків за ознаками статі, національного чи етнічного походження, кольору шкіри тощо. це суперечило б імперативним засадам регулювання податкових відносин.

Насправді позитивна дискримінація в податковій та правовій сферах створила б умови для несправедливих економічних вигод для окремих груп платників податків, які характеризуються характеристиками, окресленими вище. Це, у свою чергу, спричинило б дисбаланс у забезпеченні прав та інтересів одних платників податків над іншими.

Принцип презумпції правомірності рішень платника податків. Суть



цього принципу полягає в тому, що за наявності множинного (неоднозначного) тлумачення прав та обов'язків платників податків, встановлених законодавством, рішення має бути прийняте контролюючим органом на користь платника податків. Тобто цей принцип податкового законодавства встановлює перевагу приватного інтересу над публічним.

Незважаючи на загальне правило щодо пріоритету публічного інтересу в податкових справах, у випадку презумпції принципу легітимності рішень платника податків, підтвердження пріоритету приватного інтересу є цілком зрозумілим. Недосконалість регулювання – це виключно питання відповідальності владних суб'єктів. Тобто неправильне тлумачення положень нормативно-правових актів не може негативно вплинути на платника податків.

Принцип забезпечення практичної необхідності податкових консультацій. Податкова консультація не повинна стосуватися штучних та штучно змодульованих питань, які не мають відношення до об'єктивної реальності та потреб податкового законодавства. Такий підхід зумовлений насамперед тим, що податкове консультування є саме допомогою платнику податків, а тому ця допомога має носити практичний характер.

Для практичних потреб можна надати контролюючому органу максимально точну податкову консультацію. Коли представники контролюючого органу бачать фактичну сторону питання, вони можуть переконатися, що матеріал буде викладено так, щоб він був максимально інформативним та корисним для самого платника податків. Метою практичної необхідності, по суті, є усунення потенційно «штучного» характеру податкового консультування.

Податкові консультації – це складна аналітична діяльність, яку не можна здійснювати безцільно. У зв'язку з цим практична необхідність є одним із основоположних критеріїв, за якими необхідно перевіряти запит на отримання індивідуальної податкової консультації. Лише після підтвердження практичної необхідності податкової консультації

контролюючий орган повинен приступати до правової позиції щодо порушених у перевірці питань.

Однак, це не означає можливість демонстрації представниками контролюючого органу негативного розсуду щодо достатнього чи недостатнього ступеня практичної необхідності надання індивідуальних податкових консультацій. Практична потреба в наданні консультації визначається платником податків (умовно-суб'єктивна частина) і підтверджується ним під час пояснення ним фактичних обставин (умовно-об'єктивна частина), з якими платник податків пов'язує необхідність податкової консультації.

Принцип індивідуальної орієнтації. Цей принцип надання податкових консультацій стосується виключно індивідуальних податкових консультацій, які надаються виключно на запит платника податків і створюють гарантії лише для цього платника податків. Отже, індивідуальність даного виду податкової консультації визначається такими чинниками:

- 1) ініціативою конкретної особи, яка «запускає» процедуру податкової консультації;
- 2) індивідуально орієнтований механізм гарантування.

Принцип гарантій для платника податків. Цей принцип є чи не найважливішим вихідним спеціальним положенням, спрямованим на забезпечення ефективної реалізації прав та інтересів платників податків. Раніше, до 01.01.2021, суттєво актуальним було положення про те, що неможливо притягнути до юридичної відповідальності платника податків, який діяв у чіткій згоді з положеннями індивідуальної чи загальної податкової консультації. Цей принцип втілює ідею забезпечення довіри до службового становища суб'єкта публічної влади.

Отже, «принципи, які регламентують надання податкових консультацій, поділяються на:

- 1) загальні прямо закріплені принципи податкового законодавства;
- 2) спеціальні непрямо закріплені принципи надання податкових

консультацій.

Принципи податкового консультування забезпечують належний порядок провадження відповідної діяльності та формують систему гарантій платника податків. При цьому слід відмітити тенденції непослідовного нормативного реформування вихідних положень податкового законодавства, що визначають основи надання податкових консультацій» [6, с. 16 - 18].

### **1.3. Функції податкових консультацій**

Сьогодні як ніколи актуальним стає питання забезпечення належного рівня поінформованості платників податків щодо своїх прав та обов'язків. Гарантійні механізми в податковому праві також є предметом послідовного та системного визначення. Це загальноприйнятий підхід, згідно з яким інформаційні відносини та гарантійні механізми, що мають місце у сфері оподаткування, загалом розглядаються через призму гарантування суспільних інтересів.

Такий вид фіскального ухилу при дослідженні відповідних питань не позбавлений сенсу, але не слід забувати про інформаційні звіти та гарантійні механізми у фіскально-правовому регулюванні, які спрямовані на забезпечення реалізації інтересів платників податків. Податкові консультації є одним із інформаційно-гарантійних інструментів, за допомогою якого створюються умови для послідовної реалізації платником податків своїх прав та обов'язків.

Інформаційно-гарантійна складова податкового консультування дозволяє говорити про специфічну функціональну спрямованість інституту податкового консультування. Тобто, пропонується виділити такі функції податкових консультацій:

- а) інформаційний;
- б) гарантія.

Кожна з цих функцій має самостійне призначення і спрямована на

реалізацію власних завдань. Водночас не можна заперечувати їх взаємовплив.

Перш за все, слід зазначити, що інформаційна складова відіграє значну роль у забезпеченні послідовності розвитку податкових правовідносин. Як уже зазначалося, за загальним правилом фіскальні відносини інформаційного характеру вважаються висхідними (від платника до контролюючого). Водночас, з точки зору податкових консультаційних відносин, слід відзначити низхідний рух інформації (від контролюючого органу до платника податків). Такий висновок буде дійсним як щодо індивідуальних податкових консультацій, так і щодо загальних податкових консультацій.

Інформаційна функція податкових консультацій полягає в забезпеченні інформування платників податків про їхні права та обов'язки. Як правило, приймаються податкові консультації зі складних питань нормативного регулювання, у разі неоднозначного розуміння вимог чинного законодавства. Однак ніщо не заважає платнику податків звернутися за індивідуальною податковою консультацією навіть у разі об'єктивної відсутності труднощів щодо розумного розуміння нормативних вимог податкового законодавства.

Податкове консультування має на меті дати змістовну відповідь платнику податків про те, як йому будувати алгоритм своєї поведінки в контексті реалізації своїх прав чи виконання своїх законних обов'язків. Податкова консультація не може розглядатися як офіційне припинення членства. У ньому повинні бути чітко виписані мотивувальна та розв'язувальна частини.

Важливо зазначити, що інформаційна функція податкових консультацій впливає не лише на поведінку платника податків, а й на порядок побудови контролюючим органом власного алгоритму поведінки. Отже, податкові консультації є однією з форм зовнішнього вираження офіційної позиції контролюючого органу щодо розуміння окремих положень чинного законодавства, в контексті застосування податкового законодавства.

Також виділено гарантійну функцію податкового консультування, яка

наразі перебуває у стані відносної «стагнації». Такий підхід зумовлений тим, що гарантійна функція має усічений характер, оскільки не забезпечує повної довіри до правотлумачних позицій контролюючого органу, як гаранта майнових інтересів учасника юридично пов'язаних податкових правовідносин, а є не в змозі повністю захистити платника податків від подальших податкових зобов'язань у майбутньому.

Крім того, гарантійна функція в її нинішньому формулюванні не передбачає звільнення платника податків від адміністративної чи кримінальної відповідальності, обмежуючись гарантіями в частині фінансової відповідальності. Така непослідовність з боку законодавця лише знижує довіру платників податків до державних установ. На їхню думку, такі підходи можуть призвести до суттєвої деформації відносин між юридично пов'язаним суб'єктом і владним суб'єктом фіскальних відносин.

### **Висновки до розділу 1**

Визначено єдину структуру податкового консультування (характерну як для індивідуального, так і для загального податкового консультування), яка складається з таких додаткових компонентів:

1) постановка проблеми є першим структурним елементом податкової консультації, який вказує на фактичний склад питань, які розглядатимуться в самій консультації (описова частина);

2) цитата нормативної матриці є частиною консультативного акта, в якій уповноважений суб'єкт наводить нормативні положення, які будуть предметом подальшого аналізу (цитована частина);

3) обґрунтованість застосування норм права – частина, в якій здійснюється зв'язний аналіз цих нормативних вимог і даються роз'яснення щодо їх змісту та порядку застосування (мотивувальна частина);

4) висновок щодо практичного використання проаналізованих норм є заключною частиною податкової консультації, у якій узагальнюються результати аналітичної діяльності (заклучна частина).

Вищезазначену унітарну структуру податкового консультування слід розглядати як точку відліку для формування акту податкового консультування. Важливо уточнити, що кожен із чотирьох структурних елементів податкової консультації є важливим для цілісності всієї консультаційної дії. Нехтування будь-яким з елементів конструкції неприпустимо. Також не допускається зміна конфігурації їх представлення в рамках податкової консультації.

Отже, метою податкових консультацій є:

- а) роз'яснює способи застосування законодавства у разі неоднозначного тлумачення положень податкового законодавства;
- б) інформувати платника податків про порядок виконання своїх податкових обов'язків;
- в) надає допомогу платнику податків щодо визначення алгоритмів реалізації останнім своїх суб'єктивних прав у справах оподаткування;
- г) гарантувати звільнення від фінансової відповідальності платника податків, який діяв відповідно до наданої йому податкової консультації;
- д) забезпечення визначеності у взаємовідносинах між завданням податкового консультування можна звести до двох блоків узагальненого змісту:
  - а) інформаційний блок; б) блокування гарантії.

## **РОЗДІЛ 2.**

### **ПРАГМАТИЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ**

#### **2.1. Індивідуальні податкові консультації: правова природа, ознаки, основи процедурного регулювання**

Платник податків має право бути поінформованим про порядок виконання своїх обов'язків і реалізації суб'єктивних прав. Одним із

механізмів забезпечення такої обізнаності є податкові консультації, які проводяться контролюючими органами - Міністерством фінансів України. Стосовно Міністерства фінансів України слід зазначити, що цей орган уповноважений приймати лише узагальнюючі податкові консультації.

Необхідність отримати загальну податкову консультацію повністю залежить від органу влади. Але що робити, якщо платнику податків потрібна відповідь на конкретне питання, що стосується його практичної діяльності? У цій ситуації платник податків може звернутися за індивідуальною податковою консультацією.

В. І. Теремецький зазначає, «що надання індивідуальних податкових консультацій повинно бути віднесено до адміністративних послуг. При цьому науковець відмічає необхідність стандартизації податкового консультування, що переслідує своєю метою забезпечення однакових підходів по наданню відповідей на тотожні питання. Мова йде про уникнення ситуацій, коли на одне і те саме питання різні платники податків отримують кардинально відмінні відповіді» [43, с. 44].

«Надання індивідуальних податкових консультацій - це специфічна діяльність, яка провадиться у сфері адміністрування податків та зборів. За своїм змістом така діяльність має подібні риси до адміністративних послуг, проте сфера її реалізації (сфера оподаткування) та специфічний правовий механізм податкового консультування не дозволяють віднести надання індивідуальних податкових консультацій до числа класичних адміністративних послуг. Це у свою чергу обумовлює доцільність залишення індивідуальних консультацій за межами системи адміністративних послуг».

Розпочати відповідний аналіз слід з визначення іманентних рис самої індивідуальної податкової консультації. У нормативному формулюванні дефініції індивідуальної податкової консультації зазначається, що відповідний консультативний акт стосується «... окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на

контролюючий орган ...». Такого роду положення в жодній мірі не означає, що у рамках процедур індивідуального податкового консультування аналізуватися можуть виключно положення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого провадиться з боку контролюючого органу».

Тому контролюючий орган здійснює нагляд за дотриманням не лише податкового законодавства, а й, наприклад, законодавства про працю в частині сплати обов'язкових податкових платежів. Проте не можна сказати, що контролюючий орган може надавати роз'яснення з питань, що стосуються виключно трудових відносин. Це, у свою чергу, означає, що контролюючі органи, надаючи індивідуальні податкові консультації, можуть розглядати питання щодо одночасного застосування податкового законодавства та інших нормативних вимог, контроль за дотриманням яких покладено на таких владних осіб. При цьому такі роз'яснення комплексного характеру мають бути суттєво пронизані податково-правовими питаннями.

У подальшому необхідно проаналізувати процедурні особливості надання індивідуальних податкових консультацій. Індивідуальні процедури податкового консультування характеризуються двома рівнями нормативного регулювання:

- 1) процесуальне регулювання на фактично законодавчому рівні;
- 2) процесуальне регулювання на підзаконному рівні.

«На законодавчому рівні процедури пов'язані з індивідуальними податковими консультаціями регламентуються приписами ст. 52-53 ПК України. Що ж стосується підзаконного процедурного регулювання, то воно визначається наступними нормативно-правовими актами:

- 1) Порядком організації роботи органів доходів і зборів із надання індивідуальних податкових консультацій, що був затверджений Наказом Державної фіскальної служби України від 25 квітня 2017 року № 293 [33];

- 2) Порядком ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, що був затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 2017 року № 523» [31].



Водночас слід зазначити, що на підзаконному рівні визначається регулювання внутрішньовідомчих процедур, які пов'язані зі специфікою службової діяльності внутрішніх підрозділів податкових органів.

Перш за все, необхідно визначити форму індивідуальних податкових консультацій. Так, індивідуальна податкова консультація може мати 3 форми функціонування:

Усна індивідуальна податкова консультація платнику податків може надаватися контролюючим органом будь-якого рівня (нижчі державні податкові інспекції; середні територіальні органи ДПС України; вищі - ДПС України).

Що стосується письмових або електронних індивідуальних податкових консультацій, то їх можуть надавати лише контролюючі органи середнього та вищого рівня (державні податкові інспекції не мають права надавати письмові/електронні індивідуальні податкові консультації).

Крім того, на усні консультації не поширюються процедурні вимоги щодо умов їх надання та інші вимоги щодо зовнішньої структури консультативного акта. Такий підхід є цілком логічним, оскільки усна податкова консультація надається платнику податків відразу і не отримує жодного матеріального оформлення. Але при цьому слід мати на увазі, що усна індивідуальна податкова консультація не має гарантійної функції щодо платника податків.

Усні індивідуальні податкові консультації мають виключно інформаційний характер. Тобто усна консультація надає платнику податків лише запитувану ним інформацію, але в жодному разі не захищає такого платника податків від ризиків, пов'язаних з фінансовою відповідальністю. Відповідна практика також цілком зрозуміла, адже без фіксації змісту індивідуальної податкової консультації неможливо згодом порівняти його з реальною поведінкою платника податків.

Тому індивідуальні податкові консультації є одним із ефективних інструментів, що гарантують реалізацію прав та інтересів платника податків

щодо:

1) відомості про права та обов'язки платника податків та способи їх реалізації щодо конкретного ефективного складу;

2) гарантії непритягнення до матеріальної відповідальності для такого платника, який буде алгоритм своєї поведінки у чіткій відповідності до приписів індивідуальної податкової консультації.

Варто відзначити необхідність нормативної трансформації окремих аспектів функціонування механізму надання індивідуальних податкових консультацій з метою забезпечення ефективної реалізації права платника податків на отримання належної індивідуальної податкової консультації.

Індивідуальна податкова консультація є специфічним видом податкової консультації. Незважаючи на схожість із узагальнюючими податковими консультаціями, індивідуальні податкові консультації відрізняються своїм змістом та процедурною специфікою. Основа специфіки індивідуальної податкової консультації полягає в її назві: така консультація – це, насамперед, консультаційна дія, що відповідає потребам конкретного платника податків. Таким чином, індивідуальні податкові консультації більшою мірою гарантують права та інтереси конкретного платника податків.

## **2.2.Узагальнюючі податкові консультації: сутність, система ознак, процедурна регламентація**

Узагальнена податкова консультація, як правило, стосується найбільш принципових питань, тому платник податків повинен враховувати всі ризики, пов'язані з відхиленням від алгоритму застосування, встановленого в такій узагальненій податковій консультації.

З приводу визначення поняття «узагальнюючі податкові консультації» слід відмітити, що не виникає жодних дискусій з приводу його формулювання, так як воно прямо закріплене у рамках приписів пп. 14.1.173 п. 14.1 ст. 14 ПК України. «З легального визначення узагальнюючих податкових консультацій можна виокремити такі іманентні риси, які у своєму комплексі й формують зміст даного поняття:

1) являє собою оприлюднення офіційної позиції Міністерства фінансів України;

2) позиція стосується питань практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

3) підставами прийняття таких позицій є: а) узагальнення індивідуальних податкових консультацій, що були надані контролюючими органами; б) виявлення обставин, які вказують на неоднозначність окремих норм податкового законодавства та іншого законодавства, що пов'язане з податковим правозастосуванням. У подальшому пропонуємо більш детально розглянути кожен з вищезазначених рис узагальнюючих податкових консультацій» [29].

Якщо індивідуальна податкова консультація надається виключно за запитом платника податків (ініціативна поведінка платника податків, яка оформлюється за допомогою звернення), то узагальнююча податкова консультація надається виключно за ініціативою владного органу (ініціатива Міністерства фінансів України), якщо останній бачить певну проблему принципово важливою для сфери застосування податкового законодавства. При цьому конкретні підстави для надання узагальнюючої податкової консультації чітко визначені на нормативному рівні. Це дві звичайні причини і одна надзвичайна причина. Звичайні мотиви відрізняються за змістом і проявом. Поширені такі причини:

- у зв'язку з узагальненням індивідуальних податкових консультацій - Міністерство фінансів України здійснює типізацію правових положень, розроблених контролюючими органами в рамках індивідуальних податкових консультацій, групує такі позиції та у подальшому узагальнює такі позиції шляхом їх викладення в узагальнююча податкова консультація (характеризується періодичністю подій);

- у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність застосування податку, Міністерство фінансів України визначає нормативні

вимоги, які можуть неоднозначно трактуватися в контексті практики застосування платником податків та/або контролюючим органом, вирішує відповідні питання та оприлюднює свою позицію, за відповідним алгоритмом застосування (характеризується проявом ексклюзивності).

Перший привід для надання узагальнюючої податкової консультації характеризується певним типом періодичності. Крім того, його можна назвати реалізованим циклічно. Такий підхід зумовлений тим, що наприкінці кожного кварталу, тобто до п'ятого числа наступного за відповідним кварталом, ДПС України надає Міністерству фінансів України загальну інформацію про практику застосування податків. Після подання такої інформації контролюючий орган може внести пропозиції щодо необхідності прийняття узагальнюючої податкової консультації.

Отже, джерелом інформації щодо проблемних питань, з яких необхідно приймати узагальнюючі податкові консультації, є контролюючий орган. Однак рішення про таку можливість приймає Міністерство фінансів України та складає власне текст узагальнюючої податкової консультації. У цьому випадку ми можемо спостерігати тісну взаємодію між Міністерством фінансів України та контролюючим органом в рамках процедур надання загальних податкових консультацій. Що стосується проаналізованої основи для надання загальних податкових консультацій, суб'єктом, який фактично надає «поштовх» для податкових консультацій, є контролюючий орган.

Єдиною можливою формою проведення узагальнюючих податкових консультацій є письмова форма. Сама узагальнююча податкова консультація затверджена наказом Міністерства фінансів України. На відміну від індивідуальних податкових консультацій, спеціального реєстру для загальних податкових консультацій не існує. Це, у свою чергу, впливає на порядок оприлюднення відповідних позицій Міністерства фінансів України.

Так, узагальнюючі податкові консультації підлягають оприлюдненню на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України. Для публічного оприлюднення узагальнюючої податкової консультації податковим

законодавством встановлено 5-денний термін, який відраховується з моменту видачі консультації.

Функція гарантії загальної податкової консультації «запускається» автоматично, з моменту надання загальної податкової консультації. Загальна податкова консультація, як і індивідуальна податкова консультація, не звільняє платника податків від можливості подальших податкових зобов'язань перед ним у майбутньому. Разом з тим, дія гарантійної функції узагальнюючих податкових консультацій вирізняється певною специфікою, яка зумовлена останніми змінами до ПК України, не узгодженими із законодавчим регулюванням.

Раніше до 1 січня 2021 року ПК України встановлювало положення, згідно з яким податкові консультації (в тому числі узагальнюючі податкові консультації) звільняли платника податків від юридичної відповідальності в цілому (не лише від фінансової, а й від адміністративної та кримінальної). З 1 січня 2021 року повністю трансформовано механізм надання податкових консультацій на рівні ПК України. Податкові консультації (включаючи загальні податкові консультації) тепер звільняються від фінансової відповідальності лише через пряме положення про це в законі.

Однак на підзаконному рівні, тобто в рамках загального порядку надання податкової консультації, встановлено положення, яке визначає загальне правило звільнення від юридичної відповідальності платника податків, яке діє щодо основних моментів питання загальної податкової консультації. Тобто мова йде про звільнення не лише від фінансової, а й від усіх інших видів юридичної відповідальності.

Ми добре знаємо, що обмеження гарантійної функції податкового консультування не є послідовною практикою з боку законодавця. Проте ще деструктивнішою є невідповідність підзаконного нормативного акта вимогам закону. Така ситуація порушує вимоги правил нормативної техніки. Розширені гарантії на підзаконному рівні вже є інструментом досягнення цілей платника податків, оскільки, посилаючись на презумпцію законності

рішень платника податків, цей конфлікт має бути вирішений на користь платника податків, а отже, платник податків отримує розширені гарантії в умови звільнення від будь-якого виду юридичної відповідальності.

Щодо процедурної складової узагальнюючої податкової консультації слід зазначити, що вона значно простіша за процедури індивідуальної податкової консультації. Це також пов'язано з тим, що при наданні узагальнюючих податкових консультацій відсутня пряма взаємодія на рівні «платник податків – Міністерство фінансів України».

Що стосується загальних податкових консультацій, орган влади може повністю вільно використовувати відповідні повноваження. Відсутня складова, яка встановлює пряму залежність реалізації прав платника податків від можливості здійснення процедур податкового консультування.

Узагальнені податкові консультації не обов'язково повинні бути пов'язані з реальними обставинами. Якщо в індивідуальній податковій консультації платник податків описує фактичний склад, то в узагальнюючій податковій консультації питання щодо конкретних і реальних фактичних обставин не виникає.

Однак це не означає, що загальні податкові поради відірвані від реальності. У загальних податкових консультаціях спостерігається стійкий зв'язок з реальними питаннями застосування податкового законодавства, які реально реалізуються на практиці. Відповідно, владний суб'єкт може проілюструвати практичну сторону застосування встановлених ним роз'яснень за допомогою прикладів. Такі приклади фактично виступають як змодельовані ситуації, які наочно демонструють платнику податків правильний алгоритм правозастосування в певних ситуаціях.

Тому, комплексні податкові консультації відіграють значну роль у забезпеченні послідовного застосування податків. Самі узагальнюючі податкові консультації, незважаючи на тотожність індивідуальних податкових консультацій в аспекті реалізації гарантійної функції, займають вищий ієрархічний рівень у системі податкового консультування.

### **2.3. Вплив податкового консультування на податкову культуру**

Ефективне функціонування податкової системи передбачає не тільки контроль за кожним платником податків, підкріплений широкою і жорсткою системою фінансових санкцій, а й створення умов для добровільної, повної та своєчасної сплати податків фізичними та юридичними особами. Для цього потрібна навіть не консолідована система адміністрування податків, скільки усвідомлення населенням необхідності їх сплати. Для цього необхідний достатній рівень фінансової культури та грамотності населення. Ці два чинники є фундаментальними для формування в суспільстві толерантного ставлення до податків, такого самого, яке дозволяє стягувати податки, а не штрафи.

Особливої актуальності набуває проблема підвищення рівня податкової культури вітчизняних платників податків та дотримання ними податкової дисципліни. Існування значного тіньового сектору, нелегальна праця, приховування доходів та інші негативні прояви ухилення від сплати податків можуть остаточно звести нанівець усі спроби реформування податкової сфери.

При цьому податкова культура в суспільстві характеризується не лише ставленням платників податків до своїх конституційних обов'язків щодо сплати коштів до державної скарбниці, а й шанобливим ставленням працівників податкових органів до суб'єктів оподаткування, оскільки і ефективність Будь-якої системи, насамперед, залежить від кваліфікаційного рівня працівників, їхньої здатності до професійної діяльності, морально-етичних принципів та особистісних якостей і характеристик.

Податок, як такий, слід розглядати як благо, а обов'язок його сплати - як участь працездатних громадян у життєдіяльності непрацездатних громадян і створення громадянських умов для захисту інтересів усього

суспільства. Податок, безперечно, позитивна категорія. Податок перетворює державний апарат насильства на зло, яке посилюється фактором байдужості більшості громадян до дій (точніше, навіть бездіяльності) державних службовців, і це слід відрізнати. Поки більшість громадян не дотримується елементарних правил людського співіснування, жоден, навіть на перший погляд, позитивний захід податкової реформи не дасть очікуваного результату.

Слід зазначити, що податкова культура – це рівень розвитку податкових відносин, який ґрунтується на професіоналізмі, відповідальності та правових знаннях представників законодавчої та виконавчої влади, що забезпечує адекватну соціально-активну та етично-культурну поведінку платників податків.

Поряд з цим податковою культурою вважається також рівень розвитку суспільства, що виражається в існуючих нормах податкової системи, глибині податкових знань населення, умовах для розвитку підприємництва, а також усвідомленні необхідності для виконання податкових зобов'язань.

На нашу думку, податкова культура трактується крізь призму соціально-психологічних категорій, які спонукають платників податків до розуміння податкового законодавства та обов'язку сплачувати податкові зобов'язання з одного боку, а з іншого – створення адекватних умов, стабільних і справедливих. для оподаткування державними установами.

На податкову культуру суспільства впливає рівень розвитку податкового консультування, яке за допомогою інноваційних підходів здатне налагодити ефективні партнерські відносини між платниками податків, податковими органами та іншими державними органами.

Перш ніж охарактеризувати сутність податкового консультування та його значення у формуванні податкової культури, варто зазначити, що особливостями української податкової культури є: нестабільність та



суперечливість податкового законодавства, через що платники податків не мають можливості постійно ознайомлюватися з нові законодавчі зміни та швидко на них реагувати.

Органи податкового контролю у своїй роботі не приділяють належної уваги методам, спрямованим на виховання та розвиток податкової свідомості платників податків, орієнтованих на добровільну сплату податків.

Відсутність структурованого діалогу, компромісу між платниками податків та податковими органами.

Встановлено наявність фактів зловживання посадовими особами ДПС України своїм службовим становищем та неналежного виконання службових обов'язків, ухилення від сплати податку на доходи фізичних осіб у особливо великих розмірах, у тому числі податкових декларацій діячів українських справ, політиків та вищих посадових осіб тощо. Порушення на практиці прав платників податків: на інформацію, на захист, на справедливе та справедливе становище, на оскарження дій та рішень посадових осіб контролюючих органів, на конфіденційність.

Національне законодавство, що регулює податкові процедури, містить усі ці права, але питання їх чіткого визначення потребує внесення відповідних змін до існуючих норм, а також більшої послідовності їх практичного застосування.

Низький рівень професіоналізму та ймовірна невміння податківців налагоджувати добрі стосунки з платниками податків, допомагати їм порадами, бути консультантами і водночас контролювати своєчасну сплату податків.

Змушені зазначити, що поки що обов'язок сплачувати податки не розуміється як цивільно-правова відповідальність. Є декілька причин. За радянських часів податковий обов'язок не був прописаний в жодній Конституції країни. Податки автоматично утримувалися із заробітної плати

працівників, вони не вступали в прямі фіскальні правовідносини з контролюючими органами. Самого поняття «податкова культура» просто не існувало.

З входженням України в ринок формування податкової культури відбувалося, здавалося б, безсистемним шляхом, переважно у формі пропаганди та сумнозвісних гасел: «Сплачуй податки і спи спокійно!». Ця пропаганда дуже часто велася напередодні декларацій компаній.

Відсутність цілеспрямованих концепцій підвищення податкової грамотності та формування податкової культури у мас призвело до того, що використання витончених методів уникнення та навіть ухилення від сплати податків стало сприйматися платниками податків як особливий героїзм. Деякі податкові консультанти також публікують методи ухилення від сплати податків, і чим більше кожен з них пропонує таких методів, тим більш професійно компетентними вони вважаються.

Неувага держави до цього завдання зумовлює і байдужість наукової спільноти до цього питання. Фундаментальних праць з податкової культури та дисертаційних досліджень, актуальних не лише в Україні, а й на території пострадянського простору, дуже мало.

«Податкова культура - це високий рівень правосвідомості та відповідальності громадян за повне і своєчасне виконання покладеним на них Конституцією країни обов'язків брати участь частиною своїх доходів у формуванні загальнонаціонального фонду грошових коштів (консолідованого бюджету держави)». Податкова культура виражається в соціальній причетності громадян до фінансування загальнонаціональних, регіональних та місцевих завдань через сплату відповідних податків.

В Україні найпоширенішими є консультаційні послуги в галузі економіки та теорії управління. Що стосується оподаткування, то консультування в цьому напрямку відноситься до сфери економіки та права,

одночасно торкаючись проблеми управління фінансами. В українському законодавстві під податковою консультацією розуміється допомога контролюючого органу конкретному платнику податків щодо практичного застосування конкретної норми закону чи нормативно-правового акта з питань адміністрування та сплати податків або податків, контроль за виконанням яких покладено на цей контролюючий орган. Зазначене визначення зосереджено переважно на регулятивних засадах та звуженні кола податкових радників, однак часто в податковій практиці виникають обставини, які вимагають ситуаційного підходу або звернення до інших спеціалістів.

Найважливішим заходом щодо надання податковій політиці нормативного змісту слід вважати пошук шляхів полегшення податкового тиску на малий бізнес. На нашу думку, сьогодні необхідно усвідомити, що завдання малого підприємництва полягає не в забезпеченні фінансовими ресурсами казни, а у створенні нових робочих місць та внесенні свого внеску у формування конкурентоспроможної економіки. Лише максимальне зниження податкового навантаження на суб'єкти малого підприємництва може забезпечити ефект від дотримання платниками податкових зобов'язань.

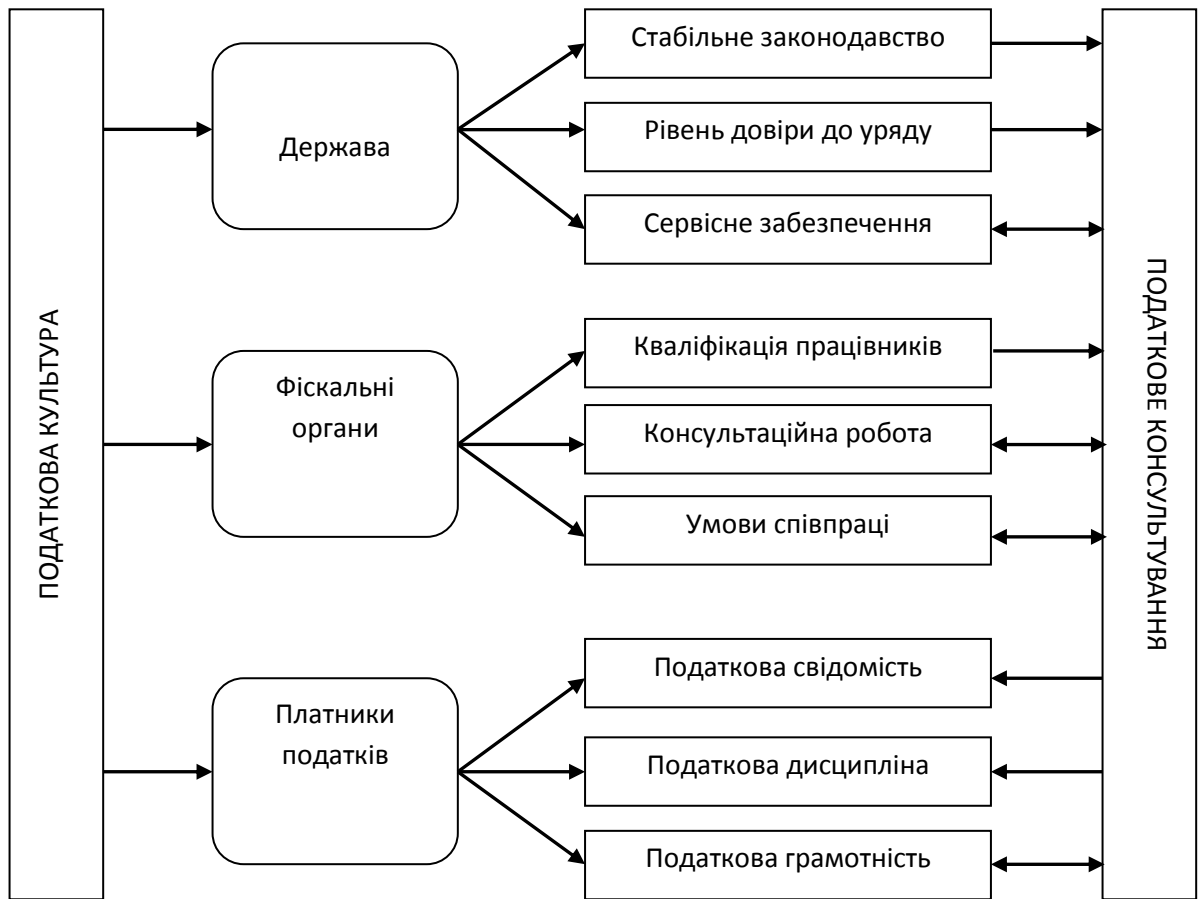
Скаржитися законно, якщо підвищення рівня податкової культури всіх без винятку учасників податкового процесу змінить ставлення до більшості податкових контролюючих органів. Зокрема, таке методологічно необхідне прийняття платником податків як «оптимізація оподаткування» не буде свідомо кваліфікуватися державними податківцями як протиправне діяння, а господарські договори, укладені з метою оптимізації оподаткування в рамках закону, не визнаватимуться нікчемними. податкові інспектори недійсні та недійсні.

Під оптимізацією оподаткування слід розуміти заходи платника податків, спрямовані на полегшення податкового тиску або виконання податкових зобов'язань найбільш оптимальним (фінансово вигідним) для

платника податків способом. Маються на увазі не заходи, які є результатом «механічного» розрахунку бази оподаткування та визначення суми податку до сплати, а заходи, які є результатом цілеспрямованого волевиявлення платника податків, який бажає створення сприятливих умов. з такими ж наслідками для себе. Як правило, так звана «податкова оптимізація» пов'язана з вибором між можливими варіантами дій платника податків, які за інших рівних умов є найменш обтяжливими за розміром податкових зобов'язань.

Податкова культура трактується через призму соціально-психологічних категорій, які спонукають платників податків до розуміння податкового законодавства та обов'язку сплачувати податкові зобов'язання з одного боку, а з іншого – створення державою адекватних, стабільних та справедливих умов оподаткування. установи.

Крім того, на податкову культуру в державі впливає рівень розвитку податкового консультування, яке за допомогою інноваційних підходів здатне налагодити ефективні партнерські відносини між платниками податків, податковими органами та державою. Зв'язок між податковим консультуванням і податковою культурою показано на рис.2.1. Взаємозалежність цих визначень проявляється переважно через комплекс факторів, таких як надання послуг, консультаційна робота, умови співпраці, податкова грамотність тощо.



**Рис. 2.1. Взаємозалежність податкової культури та податкового консультування**

Перш ніж охарактеризувати сутність податкового консультування та його значення у формуванні податкової культури, варто зазначити, що особливостями податкової культури України є:

1. «Нестабільність та суперечливість податкового законодавства, в результаті чого платники податків не мають змоги безперервно ознайомлюватись з новими змінами в законодавстві і швидко реагувати на них.

Тому найбільше правопорушень у сфері оподаткування виявлено не з навмисних мотивів платників, а саме через недостатню їхню поінформованість про нові чи ймовірні зміни в чинному законодавстві країни» [40, с. 199].

2. «Контролюючі органи у сфері оподаткування в своїй роботі не приділяють належної уваги методам, спрямованим на прищеплення та розвиток у платників податкової свідомості, орієнтованої на добровільну сплату податків.

3. Відсутність структурованого діалогу, компромісу між платниками податків та податковими органами.

4. Значні зловживання посадовими особами податкових органів своїм службовим становищем та неналежне виконання обов'язків.

5. Масштабні ухилення від сплати податку з доходів фізичних, що яскраво ілюструють податкові декларації українських бізнесменів, політиків та вищих чиновників. Їхні офіційні доходи просто непристойні на фоні найдорожчих автомобілів, будинків та різних предметів розкоші.

6. Порушення на практиці прав платників податків: на інформацію, на захист, на справедливе і рівноправне становище, на оскарження дій та рішень посадових осіб податкових органів, на конфіденційність.

Вітчизняне законодавство, що регулює податкові процедури, містить всі ці права, але питання про їх чітке визначення вимагають відповідних змін до діючих правил, а також більшої узгодженості в їх застосуванні на практиці.

7. Непрофесіоналізм, нездатність податківців налагоджувати добрі стосунки з платниками податків, допомагати їм порадою, бути консультантом і водночас стежити за своєчасною сплатою податків»[3, с.142].

Прикладом ефективних відносин між платниками податків і працівниками податкових органів є США, де податкова культура настільки глибоко вкорінена у свідомості кожного американця, що складається враження її генетичної закріпленості. Принцип невідворотності та добровільності міцно вкоренився у свідомості платників податків і інших розвинених країн, наприклад у Нідерландах добровільність сплати податків досягає 97%.

Після отримання зазначеної інформації та її накопичення податкові та митні органи мають офіційно оприлюднити найбільш успішні приклади податкового планування в межах законодавства, щоб продемонструвати можливості розумно та ефективно використовувати податкові пільги, не вдаючись до незаконних засобів та ухилення від сплати податків. Крім того, контролюючі органи повинні намагатися вносити пропозиції щодо усунення недоліків чинного законодавства в цьому напрямку.

Це допоможе, по-перше, підвищити податкову культуру платників, відмовившись від ухилення від сплати податків і вдавшись до законної податкової оптимізації чи податкового планування; по-друге, покращити партнерські відносини між працівниками структурних підрозділів ДПС України та платниками податків.

Тому проблеми, що існують у вітчизняній системі податкового консультування, вимагають швидкого вирішення, що потребує комплексного підходу, в тому числі за рахунок впровадження позитивної практики зарубіжних країн, де законодавство про податкове консультування було прийнято значно раніше, ніж в Україні. Поряд з цим, бажаним є розвиток національної системи податкового консультування на основі державного контролю та регулювання та чіткого визначення місця та ролі податкових радників (консультантів) у процесах удосконалення взаємовідносин між податковими органами, державою та державою. і платників податків. Створення ефективного механізму функціонування податкового консультування в Україні здатне знизити рівень ухилення від оподаткування, що в кінцевому підсумку, в умовах цільового використання доходів, отриманих від сплати податків до бюджету, забезпечить зростання показників соціально-економічного, підвищення добробуту нації та рівня фіскальної культури.

«Податкова поведінка платника податків - це складна система пристосування особи до різноманітних умов реалізації в економічному та

соціальному середовищі, активна форма перетворення соціальних відносин відповідно до об'єктивних можливостей, які надаються, а також можливостей, які вона самотійно відкриває для себе відповідно до рівня своєї податкової культури» [8, с. 162].

Низький рівень податкової культури проявляється формами поведінки, що відхиляються або суперечать прийнятим у суспільстві нормам і правилам права. Ці форми поведінки поділяються на: девіантні, делінквенти та кримінальні. Водночас девіантна поведінка є першопричиною делінквентної та злочинної поведінки.

При здійсненні своєї діяльності податкові консультанти повинні бути проінформовані про тип поведінки платника податків, щоб виключити його амбіції щодо затвердження форм податкових відхилень.

У більшості випадків умови податкового відхилення такі:

- середовище, що створює дисгармонію або деформацію потреб, ціннісних орієнтацій, які трансформуються в девіантні мотивації;
- девіантна мотивація;
- ситуації, коли людина перебуває в процесі навчання, життєдіяльності та безпосередньо в процесі реалізації мотивацій;
- психофізіологічні та психологічні особливості тощо.

Ухилення від сплати податків є суспільно небезпечним явищем, яке негативно впливає на соціально-економічний розвиток держави.

«По-перше, держава недоотримує значні бюджетні кошти, внаслідок чого обмежується фінансування державних програм. По-друге, порушники податкового законодавства перебувають у більш вигідному становищі порівняно із законослухняними суб'єктами податкових правовідносин, з точки зору ринкової конкуренції, і своїми діями можуть провокувати



негативну поведінку інших. По-третє, при значному поширенні фіскальних злочинів, що спричинюють дефіцит доходної частини бюджету, держава компенсує нестачу бюджетних надходжень шляхом уведення нових податкових платежів, збільшення ставок діючих податків і зборів. Як для суспільства загалом, так і кожного суб'єкта оподаткування зокрема, важливим є належне виконання податкового законодавства» [9, с. 97].

«Податкова дисципліна - важлива умова стабільного економічного і соціального зростання в державі. Розуміння цього спонукає державу, в особі її фіскальних органів, застосовувати певні інструменти, спрямовані не лише на контроль і примус, а й на сприяння добровільній сплаті податків. Саме податкові консультації є першим етапом, коли платник, достеменно ознайомлений з усіма нюансами законодавства, зможе сформуватися як сумлінний платник. Початком такої діяльності є формування позитивної податкової культури платників податків. Однак це є лише передумовою для добровільної сплати податків. Платнику, який вирішив сплатити податки, фіскальні органи мають створити зручні умови, які дали б змогу швидко та зручно виконувати обов'язки» [10, с. 275].

Реалізація інтересів платників податків у громадянському суспільстві базується на податкових правах, які в процесі поширення податкової культури та розширення обсягу прав і свобод платників податків, підвищення рівня їх захищеності є беззаперечною умовою забезпечення прав і обов'язків, гарантія дотримання законності в податковому процесі.

«Податкова культура - складова культури взагалі як продукту національного духу, своєрідності історичних умов і народних звичаїв, хоча певною мірою і допускає вплив іноземних запозичень та еволюцію з плином часу; етично й інтелектуально обумовлена форма суспільної свідомості та законослухняності, котра виявляється у ставленні до оподаткування з боку учасників податкового процесу, зокрема платників».

Платники податків мають сприймати працівників податкових органів не як противників, а як партнерів у податковому процесі, і саме цим повинні керуватися посадові особи ДПС України, проводячи періодичні податкові та інформаційні кампанії, присвячені майбутнім змінам у податковому законодавстві. отримувати звіти та звіти, створювати гнучку та мобільну систему якісного інформаційного обслуговування, надавати необхідну методичну та консультативну допомогу.

Податкову культуру з інституційного аспекту можна визначити як сукупність переконань, цінностей і знань, які забезпечують своєчасну сплату податків і обов'язкових відрахувань відповідно до умов чинного законодавства держави. Рівень фіскальної культури виявляється через фіскальну дисципліну. Податкова дисципліна тренує та розвиває етичні та фінансові здібності платників податків щодо виконання своїх податкових зобов'язань. Для розвитку національної податкової системи держава зобов'язана надавати вичерпну інформацію про надходження та витрачання коштів платників податків, використовуючи сучасні Інтернет-технології. Таке інформаційно-аналітичне забезпечення стимулюватиме певну громадську обізнаність, підвищить рівень соціальної відповідальності суб'єктів господарювання.

«В умовах стратегічного реформування фіскальної політики окрема увага приділяється неформальним інституціям, які охоплюють інформаційно-аналітичну роботу та створення сервісних послуг для платників податків: консультаційні центри, сервіс «пульс», безкоштовне надання електронних ключів для подання звітності платників податків, роз'яснювально-виховна робота серед молоді» [11, с. 64].

Проведення органами ДПС України активної роз'яснювальної роботи, різноманітні соціальні проекти на телебаченні та радіо дадуть змогу підвищити рівень податкової свідомості громадян та сформувати певну податкову культуру в суспільстві. А також формування та розвиток

ефективного ринку податкового консультування в Україні, що підвищить рівень обслуговування платників податків на корпоративному рівні, сприятиме оптимізації податкової політики та посиленню її соціальної ролі.

Тож варто зауважити, що рівень демократії залежить від рівня свободи, а рівень свободи залежить від рівня культури. Тому категорії «культура платника податків», «культура податкового консультанта», «культура платника податків» є не лише політико-економічними, а й соціальними факторами. Разом з цим, здатність суб'єктів податкового консультування використовувати у своїй роботі соціально-психологічні технології може підвищити ефективність їх діяльності та створити основу для підвищення довіри платників податків до податкової системи в цілому, а також створити основу для діяльності корпоративного податкового консультування в Україні.

## **Висновки до розділу 2**

1. Визначено ознаки надання індивідуальної податкової консультації. Отже, індивідуальна податкова консультація характеризується такими характеристиками:

- 1) це роз'яснення контролюючого органу;
- 2) надається виключно за бажанням платника податків;
- 3) стосується питань практичного застосування норм податкового законодавства та інших законів, контроль за додержанням яких покладено на орган (контролюючий орган);
- 4) зареєстровані у спеціалізованому реєстрі - Єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій.

2. Встановлено, що роз'яснення, оформлені в індивідуальних податкових консультаціях, повинні мати практичне спрямування. При цьому вони мають бути сформульовані з урахуванням фактичних обставин, викладених у

зверненні платника податків. Аспект, з якого висловлюється позиція контролюючого органу щодо конкретних обставин, визначає практичний характер таких роз'яснень. Якби роз'яснення відбулося без посилання на конкретні фактичні обставини, такі роз'яснення мали б більш теоретичний, ніж практичний характер.

3. Отже, чим більше пояснення інтегровані в фактичний склад обставин, тим більший ступінь індивідуалізації окремої податкової консультації. Платник податків зацікавлений в отриманні індивідуальної податкової консультації, яка б максимально роз'яснила порядок застосування законодавства, виходячи з фактичних обставин, описаних платником податків. Наглядний орган, формулюючи свою правову позицію, повинен враховувати:

а) зміст аналізованого законодавства;

б) власне композиція, яка описує умови, за яких відбуватиметься виконання.

4. Варто зазначити, що рівень демократії залежить від рівня свободи, а рівень свободи – від рівня культури. Тому категорії «культура платника податків», «культура податкового консультанта», «культура платника податків» є не лише політико-економічними, а й соціальними факторами. Разом з цим, здатність суб'єктів податкового консультування використовувати у своїй роботі соціально-психологічні технології може підвищити ефективність їх діяльності та створити основу для підвищення довіри платників податків до податкової системи в цілому, а також створити основу для діяльності корпоративного податкового консультування в Україні.

Тому перед розвитком національного податкового консультування відкриваються значні перспективи. Тому головним завданням у цій сфері на сьогодні є подолання перешкод на шляху розвитку послуг податкового консультування. Це потрібно робити, спираючись на закордонний досвід.

На нашу думку, податкове консультування в Україні має розвиватися на основі чітко визначеної позиції та ролі податкових консультантів у тристоронніх відносинах між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами в трактуванні не лише аудиторів, юристів та бухгалтерів, а й професіоналів у громадських об'єднаннях. Це сприятиме формуванню якісно нового рівня взаємовідносин між суб'єктами оподаткування та контролюючими органами у податковій сфері, спрямованих на усвідомлене розуміння податку та декларування прибутку, а отже, появу не лише фіскальних ефектів, а й соціальних.

## **РОЗДІЛ 3.**

### **ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ**

#### **3.1. Зарубіжні підходи реалізації інституту податкового консультування**

Для забезпечення правильного реформування національного інституту податкового консультування необхідно проаналізувати зарубіжний досвід застосування податкового консультування. У цьому відношенні підходи до надання податкових консультацій в Австралії відрізняються своєю складністю та послідовністю.

На сьогоднішній день Австралія має велику та розвинену систему податкового консультування. В Австралії податкові консультації є не лише механізмом інформування платника податків, а й дієвим механізмом гарантії. Податкове управління Австралії визначає податкові консультації як одну зі своїх основних функцій. За допомогою податкових консультацій Австралійська податкова служба інформує платників податків про порядок виконання ними податкових зобов'язань.

Податкові консультації в Австралії включають державні та приватні консультації та рекомендації. Фактично публічні консультації та методичні рекомендації є аналогом загальних фіскальних консультацій, які проводяться централізовано Міністерством фінансів України. Що стосується приватних консультацій і вказівок, вони подібні за своєю правовою природою до індивідуальних податкових консультацій.

У рамках відповідних консультацій контролюючий орган Австралії роз'яснює платникам податків їхні обов'язки та права, які отримують безпосереднє оформлення в рамках податкового законодавства.

Консультаційні акти поділяються на: а) публічні консультаційні акти (публічні випробування); б) акти приватних консультацій (приватні заяви); в) усні консультації (усні постанови); г) адміністративно обов'язкові висновки.

Громадські консультативні акти характеризуються максимальною видовою різноманітністю. Громадські консультаційні акти є обов'язковими для виконання платниками податків. Вони визначають позицію контролюючого органу щодо тлумачення окремих положень податкового законодавства. Саме цим і відрізняються публічні консультаційні акти в Австралії від загальних фіскальних консультацій в Україні.

Тому консультаційні акти з громадськістю є обов'язковими як для платників податків, так і для контролюючого органу. Тобто контролюючий орган не може відступити від позиції, зазначеної в громадському консультативному акті. Щодо загальних фіскальних консультацій, то це не обов'язкові для виконання акти (вони мають рекомендаційний характер), які містять роз'яснення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерства фінансів України) щодо практичне використання окремих норм податкового законодавства.

Водночас самі положення узагальнюючих податкових консультацій слід розглядати як такі, що певною мірою «прив'язують» контролюючі органи до формалізованих у них положень, адже виникла б дивна ситуація, коли державні органи відступали б зі своєї посади посадової особи.

В Австралії платник податків може повністю покладатися на надану йому усну пораду. Ці консультації також виконують гарантійну функцію. При цьому, якщо платник податків доведе помилковість такої консультації, він може розраховувати на застосування податкового законодавства у найбільш вигідному для нього порядку. Це в свою чергу свідчить про те, що податкове консультування спрямоване насамперед на захист інтересів платника податків, який звертається до контролюючого органу за отриманням інформації щодо застосування податкового законодавства, яке

часто є складним і важкозрозумілим для пересічного платника податків. Перспективним для реформування інституту податкового консультування в Україні є затвердження режиму максимального сприяння інтересам платників податків у сфері податкового консультування.

Слід зазначити, що в Україні немає жодного органу податкового менеджменту. Подібним за змістом є оприлюднення контролюючими органами на офіційних веб-сайтах інформації щодо практичних аспектів застосування податкового законодавства. Однак така інформація не є гарантією для платника податків і дотримання контролюючим органом підходів, визначених у такій інформації, залежить виключно від його доброї волі. Такий стан речей не можна назвати цілісним.

«Отже, інститут податкових консультацій в Австралії наділений цілою варіативністю інструментів, за допомогою яких відбувається консультування платників податків. При цьому важливою позитивною рисою австралійських механізмів податкового консультування є той аспект, що вони забезпечують платника податків розширеними та дієвими гарантіями. У зв'язку з цим Україні доцільно запозичити окремі елементи австралійських підходів до податкового консультування» [7, с. 296 - 302].

Цікавими є також підходи до податкового консультування, які використовуються в США. Органом, уповноваженим здійснювати податкову політику в США, є Служба внутрішніх доходів. Щодо суб'єкта, уповноваженого надавати податкові консультації, то це Офіс головного юрисконсульта. Управління головного юрисконсульта є структурним підрозділом ДВС. Дійсно, Офіс головного юрисконсульта є структурним елементом податкового органу, який формує як публічні, так і приватні консультаційні акти.

Документи громадських консультацій включають:

- 1) Податковий регламент;
- 2) вказівки щодо процедури (Revenue Procedure).

Що стосується вказівок щодо доходів, то вони являють собою офіційне



тлумачення податковим органом положень Кодексу внутрішніх доходів Сполучених Штатів, законодавчих актів, що стосуються питань оподаткування, та інших положень підзаконного характеру. Водночас цей вид консультативного акту вказує, як саме застосовується податкове законодавство за наявності конкретного фактичного складу.

«Керівництва з питань доходів публікуються у Бюлетні Служби внутрішніх доходів та після такої публікації починають слугувати в якості офіційного роз'яснення з питань правозастосування, що адресується як платникам податків, так і службовим особам податкових органів. Коли 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 у Бюлетні Служби внутрішніх доходів. Так, якщо у керівництвах з питань доходів отримує свою фіксацію позиція податкового органу з питань матеріального податкового права, то у керівництвах з питань процедури визначаються підходи контролюючого органу з приводу заповнення декларацій та інші інструкції з питань процедурного характеру» [3].

Приватна податкова консультація надається органом доходів і зборів на вимогу платника податків. При цьому приватні податкові консультації описують порядок застосування положень податкового законодавства щодо конкретного фактичного складу, спочатку описаного в запиті, а потім «переданого» контролюючим органом у відповідному акті консультації. Особливістю приватних податкових консультацій є те, що вони надаються платнику податків до вчинення ним юридично значимих дій, питання щодо яких ставляться у зверненні такого платника податків.

«Такого роду підхід обумовлюється тим, що приватні податкові консультації - це у першу чергу інструмент допомоги платнику податків, який має своїм завданням пояснити платнику податків порядок правозастосування податкового законодавства у його конкретній ситуації.

Якщо дотримуються фактичні обставини, описані у запиті, то відповідна приватна податкова консультація є обов'язковою для застосування з боку представників податкового органу. Однак гарантійний механізм таких консультацій діє виключно відносно 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» [6].

Особливим є підхід до податкових консультацій у Великій Британії. Податковий орган у Великій Британії є державною установою зі складною назвою «Her Majesty's Revenue and Customs», яка зазвичай скорочується до такої аббревіатури: HMRC. Уповноважена особа надавати податкові консультації є компетентним органом. HMRC надає поради у формі вказівок. Сьогодні цей тип лідерства може мати різні форми.

У той же час посібники HMRC є найбільш повними консультативними документами. Інструкції HMRC інформують податкові органи та платників податків про певні аспекти податкового контролю. Цікаво визначити гарантійну роль актів податкового консультування у Великобританії. Ця специфіка зумовлена головним чином тим, що прямо встановлений обов'язок консультацій податкових органів не визначено на законодавчому рівні.

Обов'язковість податкових органів через видані ними вказівки була визначена судами Великої Британії. У даному випадку ми маємо справу з двома юридичними доктринами:

- 1) доктриною очевидної несправедливості;
- 2) доктрина законних очікувань.

Ці доктрини не є конкретними правовими позиціями з податкових питань. Вони мають принципове значення в регулюванні відносин між державою та приватною особою. Водночас вони використовуються і в судовій практиці в контексті розгляду податкових спорів.

«Основа доктрини законних очікувань полягає у 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 наступний вигляд: платник податків, який діє у відповідності з офіційно опублікованою позицією податкового органу, може у повній мірі покладатися на положення, які отримали своє закріплення у такому керівництві, навіть якщо викладена у такому консультативному акті позиція є помилковою та не відповідає положенням діючого законодавства» [6, с. 34].

У даному випадку принципово важливо, щоб функція забезпечення менеджменту HMRC базувалася не на законодавчих положеннях (український підхід) чи адміністративній практиці (австралійський підхід і підхід США), а на правових позиціях трибуналів, які вже сформувалися, у контексті процедур вирішення податкових спорів положення, згідно з якими вказівки HMRC є не просто інформативними, а положення, які надають адекватні гарантії платникам податків, які дотримуються таких вказівок. При цьому ключовим є добросовісність платника податків, який для здійснення гарантійної функції керівництво фінансової адміністрації має порівняти відповідність між фактичним складом його конкретної ситуації та обставинам, описаним у відповідному законодавстві. консультативний акт.

### **3.2. Використання світового досвіду податкового консультування в Україні**

Порівнюючи системи правового регулювання та організації податкового консультування в різних європейських країнах, зазначимо, що вони можуть більш-менш відрізнятися. Згідно з результатами наукових досліджень у цій сфері, проведених Науково-дослідним інститутом права професійних асоціацій вільних професій Галленського університету Мартіна Лютера (Німеччина), порівнюючи національні структури, можна виділити дві характеристики.

Перша характеристика полягає в порядку допуску тих, хто має намір отримати доступ до ринку податкових консультацій, а саме:

- ✓ вимоги, що стосуються особистих якостей і кваліфікації претендента;
- ✓ ступінь виключності права надання послуг;
- ✓ роль і становище професійних організацій та умови членства в них.

Друга характеристика – це правила поведінки органів податкового консультування на ринку:

- ✓ права, обов'язки та професійна етика податкових консультантів;
- ✓ положення про страхування професійної відповідальності та професійний розвиток.

Правила часто включають обмежувальні вимоги щодо місця розташування бізнесу та прийнятних організаційних форм, а також інші правила, наприклад, зміст угоди з клієнтами, розмір винагороди за послуги та дозволений обсяг реклами.

Вивчаючи нормативно-правову базу податкового консультування в окремих європейських країнах, слід виділити дві суттєво різні системи регулювання правовідносин: систему «державного регулювання», коли нормативна база податкового консультування в основному кодифікована законом, і одержувачами податкове консультування цього закону та, якщо необхідно, лише зазначено, додається або інтегрується; система «саморегуляції», коли нормативна база встановлюється виключно самими акторами. Залежно від наявних в окремих країнах систем регулювання правовідносин створюються різноманітні професійні асоціації податкових консультантів.

Система «державного регулювання» означає, що в цій країні існує спеціальний закон про податкові консультації та існує професійна асоціація,

створена та діє на основі цього закону, яка підтримує його виконання та контролює його виконання. Членство в цій організації є обов'язковим для таких країн, як Австрія, Угорщина, Німеччина, Італія, Польща, Словаччина, Франція, Хорватія та Чехія, Люксембург і Португалія також належать до цієї групи, але членство в професійній організації є добровільним.

У країнах з чітко вираженою системою «саморегулювання» спеціального закону, що регулює податкові консультації, як правило, немає. При цьому професійна асоціація (а в деяких країнах їх може бути більше однієї), як правило, створюється на приватній основі, діє на основі встановлених нею правил і норм. Членами професійної організації стають особи, які відповідають вимогам для вступу, але на добровільних засадах. Тому власні положення, видані асоціацією, є обов'язковими лише для її членів. До країн, які мають систему «саморегулювання», належать Бельгія, Велика Британія, Нідерланди, Ірландія, Іспанія, Фінляндія та Швейцарія.

Польща, Чехія та Словаччина одразу після початку процесу трансформації 1990-х років почали регулювати ринок так званих «вільних» професій, у тому числі податкових консультантів, і водночас скористалися досвідом сусідніх країн. Австрії та Німеччини. Сьогодні ці країни вже мають від 10 до 20 років досвіду роботи з податковим консультуванням і такий же досвід роботи з професійними асоціаціями.

Правове регулювання та організація податкового консультування, а також роботи професійних асоціацій у розглянутих країнах загалом збігаються, відмінності є лише нюансами. Основним нормативним положенням щодо діяльності податкових консультантів у кожній із цих країн є спеціальний закон про податкове консультування. Ці закони регулюють умови та порядок допуску до професії податкового консультанта, його права та обов'язки перед клієнтом і державою, а також визначають умови створення, завдання та принципи діяльності професійних об'єднань податкових консультантів.

Європейський підхід до побудови ефективної системи взаємодії органів податкового контролю та платників податків характеризується високим рівнем взаєморозуміння та професіоналізму. Важливу роль у цьому аспекті відіграють податкові консультанти – спеціалісти, які допомагають платникам податків розібратися в податкових процесах, а також надають консультації щодо ефективної підготовки та подання податкової звітності. Парадоксальність їхньої роботи, з одного боку, оцінюється високою винагородою, а з іншого – усвідомленням високої матеріальної та моральної відповідальності перед клієнтом і державою.

Сучасні умови розвитку фінансово-економічних відносин на світовій арені залежать від особливостей взаємодії податкових органів і платників податків з метою мінімізації дефіцитних явищ у бюджетній політиці та підвищення рівня життя населення. Організація ефективних дій у напрямку підвищення рівня добровільної сплати податків потребує інноваційного підходу, спрямованого на формування партнерських відносин між податковими органами та платниками податків. Більшість розвинутих країн, які зосереджують зусилля на розвитку послуг фінансового та податкового консультування, посилюють загальну дію системи акумуляції бюджетних ресурсів для виконання поставлених перед країною завдань.

У більшості країн світу суть податкового консультування визначається однаково. Воно полягає в наданні клієнтам послуг у формі консультування з питань оподаткування, яке, за бажанням, включає виконання всіх робіт, які цьому сприяють, наприклад, ведення бухгалтерської та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо.

У більшості економічно розвинених країн податкові консультації можуть надавати лише особи, спеціально уповноважені законом. У тій чи іншій формі держава бере під контроль податкове консультування і встановлює такі правила, за якими воно стає, по-перше, важливою і відповідальною професією, а по-друге, люди, які обирають для себе цю професію, зобов'язані підтверджувати свій високий професійний рівень.

Починаючи з 1980-х років, податкові органи економічно розвинутих країн опинилися перед необхідністю модернізації своєї діяльності, при цьому значна увага приділялася покращенню відносин з платниками податків. Окрім «батога» (зобов'язання дотримуватись податкової дисципліни під загрозою санкцій) почали використовувати «пряник»: надання платнику податків необхідних податкових послуг. При цьому під послугами слід розуміти надання необхідної інформації, навчання платників податків та інші форми допомоги.

Форми роботи з платниками податків можуть бути різними. В першу чергу це стосується надання допомоги та інформації на центральному, регіональному та місцевому рівнях. Видання спеціальної літератури: роз'яснення законодавства, рекомендації кваліфікованих спеціалістів мають помітний вплив на платників податків. Такі брошури можна безкоштовно отримати в податкових інспекціях.

У країнах Європейського Союзу практично все, що стосується податкового консультування, регулюється законом. Слід зазначити, що Німеччина була першою в цій галузі. У Німеччині право надавати податкові консультаційні послуги надається як фізичним особам (аудитори, податкові консультанти, бухгалтери, юристи, нотаріуси), так і юридичним особам (юридичні фірми, банки, профспілки). Законом встановлено, що податкові консультанти не мають права займатися іншою підприємницькою діяльністю та бути найманими працівниками, крім випадків роботи в консалтинговій фірмі. Клієнти пов'язують з консультаційними послугами гарантію того, що консультант, враховуючи всі обставини, надійно захищає їх як від переплати, так і від недоплати податків. Ця система також вигідна податковим органам. Як показує досвід, якісні податкові консультації безперечно сприяють підвищенню ефективності збору податків. Щороку податкова адміністрація Німеччини загальною постановою заохочує платників податків вдаватися до послуг податкових консультантів, відстрочуючи терміни подання річних податкових декларацій на 4-7 місяців. Тому попит на послуги податкових

консультантів постійно високий.

У Німеччині кожен, хто хоче стати податковим консультантом, повинен мати вищу економічну чи юридичну освіту та мати два-три роки досвіду роботи податковим консультантом або в податковій адміністрації. Якщо претендент відповідає всім вимогам, він або вона повинні скласти випробувальний іспит на отримання кваліфікації податкового консультанта. Сам кваліфікаційний іспит включає такі дисципліни, як процесуальне податкове право, податок на прибуток, податок з обороту, основи митного права, інші податки, цивільне право, право Європейського Союзу, аудит, бухгалтерський облік, національна економіка, професійне право тощо.

Після проходження ретельної перевірки заявник отримує ліцензію. Ліцензія анулюється у разі смерті, відмови від співпраці з Орденом податкових консультантів, суміщення основної професії з комерційною діяльністю, кримінальної відповідальності за грошове шахрайство. Ліцензію можна відмовитися добровільно, а потім знову отримати через вісім років.

Також цікаві аспекти, пов'язані з тим, що податкові консультанти, як спеціалісти у сфері оподаткування, можуть на рівних спілкуватися з представниками податкових органів. Тому податкові консультанти називаються і можуть виступати посередниками між платником податків і фінансовою адміністрацією як об'єктивно, так і суб'єктивно. Розбіжності та проблеми між податковим органом і платниками податків, які не дійшли судового вирішення податкового спору, можна вирішити на рівні компанії, відсуваючи емоційні аспекти конфлікту на другий план.

У тих аспектах, де податкові консультанти беруть безпосередню участь від імені податкових органів, часто немає необхідності пояснювати платнику податків суть того чи іншого нормативного положення. Відносини між фінансовими та податковими органами та податковими консультантами в Німеччині загалом відрізняються, оскільки сторони дотримуються принципу взаємної поваги та взаєморозуміння розподілених ролей у податковій системі. Ця робота приносить користь і платнику податків, і державі.



У Польщі закон також застосовується, коли юристи та аудитори консультують своїх клієнтів з податкових питань. Польща також вирізняється тим, що особами, які займаються податковим консультуванням, можуть бути юридичні особи у формі товариства з обмеженою відповідальністю та акціонерного товариства, за умови, що більше половини їх учасників представляють податкові консультанти.

У Польщі та Словаччині податкові консультації також дозволені асоціаціями податкових консультантів, до складу яких у Польщі повинні входити представники професії, а в Словаччині – більше трьох чвертей. Законодавство Чеської Республіки не передбачає права юридичних осіб на податкові консультації. Однак це не означає, що вони не об'єднуються для спільної діяльності.

У Великобританії будь-хто теоретично може назвати себе юридичним радником або баристером, оскільки таких професійних кваліфікацій не існує. Кваліфікований соліситор у Великій Британії є «баристером» або «соліситором». З точки зору консультування, юристи - це спеціалісти, які виступають у суді та захищають права клієнтів, тоді як баристери - це спеціалісти, які проводять консультаційну роботу з більш "простих" питань, таких як спадщина чи заповіти.

Нідерландська практика освіти та підготовки податкових радників характеризується особливостями. Палата податкових консультантів у Нідерландах була заснована в 1954 році і сьогодні налічує близько 4100 членів, які працюють у 300 різних офісах (великих і малих) для різних клієнтів.

Голландська специфіка вступу до ордену податкових консультантів базується на здобутті відповідної університетської освіти. Претендентами на членство в Ордені податкових консультантів можуть бути спеціалісти, які самостійно або у своїй роботі виконують основні завдання податкового консультанта, або які отримали академічну підготовку за спеціальностями податкове право та (або) податкова економіка.

В Австрії законом, що регулює діяльність податкових консультантів, є закон «Про професійну діяльність, пов'язану з управлінням економікою».

Відповідно до вищезазначеного закону податкові консультанти належать до категорії фізичних осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з управлінням економікою, разом з аудиторами та бухгалтерами. Крім податкових консультацій ФОП мають право надавати допомогу платникам податків у веденні бухгалтерського обліку та звітності, управлінні виробництвом та майном, а також внутрішнього контролю. За результатами роботи вони складають експертні висновки.

У Франції податкові консультаційні послуги мають право надавати юристи, які спеціалізуються на податковому праві. На відміну від більшості інших держав у цій країні, адвокати не можуть представляти своїх клієнтів у податкових органах, але вони мають право виступати їх представниками в суді. Така професійна діяльність може здійснюватися як індивідуально, так і в складі організації. В останньому випадку не менше 3/4 капіталу має належати юристам.

Тому, потреба у спеціалістах, які б надавали ґрунтовні роз'яснення з актуальних питань оподаткування для зарубіжних країн та для України, є надзвичайно важливою та актуальною. Обізнаність платників податків, формування високого рівня податкової культури та розуміння обов'язку сплачувати податки, виведення капіталу з тіньового сектору, підвищення інвестиційної привабливості економіки, інноваційний розвиток та підвищення соціальних стандартів безпосередньо пов'язані з бюджетним процесом та фіскальною політикою.

### **Висновки до розділу 3**

У сучасних реаліях на розвиток економіки впливає багато позитивних і негативних факторів. Однією з них є нестабільність податкового

законодавства України. Зміни, внесені до податкового законодавства України, які мають спростити процедуру адміністрування податків, часто породжують нові проблеми. Відповідні новації в нормативно-правових актах не відповідають принципам стабільності та доступності, а їх неузгодженість робить податкове законодавство незрозумілим як для громадян, так і для бізнесу, що в свою чергу знижує привабливість національної економічної інфраструктури для іноземних інвесторів.

Тому податкове консультування в країнах з розвинутою ринковою економікою успішно працює вже не один десяток років. Зарубіжна практика свідчить про існування двох систем регулювання діяльності податкових консультантів: державного регулювання та саморегулювання. Обидві системи успішно працюють у світі і мають переваги та недоліки. Незалежно від того, яку систему регулювання податкового консультування обере країна, до діяльності податкових консультантів висуваються високі вимоги, спрямовані на недопущення надання таких послуг некомпетентними особами.

В Україні податкове консультування є відносно новим напрямком на ринку консультаційних послуг, який має значний потенціал. Проте для подальшого розвитку Національного інституту податкових консультантів необхідно вирішити ряд питань, зокрема щодо визначення правового статусу податкових консультантів та врегулювання їх відносин з податковими органами. Тому що зарубіжний досвід підтверджує, що тісна співпраця між податковими органами та податковими консультантами є позитивною та вигідною для всіх сторін та сприяє підвищенню ефективності сплати податків в країні, що вкрай важливо для України.

Таким чином, європейська модель функціонування системи податкового консультування може слугувати зразком для наслідування національною системою податкового консультування, враховуючи, очевидно, специфіку розвитку національної податкової системи.



## ВИСНОВКИ

Робота містить комплексний аналіз теоретичних і практичних аспектів податкового консультування в Україні. У результаті проведеного дослідження можна виділити наступні суттєві висновки та сформулювати логічні пропозиції щодо підвищення ефективності податкового консультування в Україні.

Встановлено, що податкові консультації виконують такі функції:

- а) інформаційний;
- б) гарантія.

Метою інформаційної функції є, насамперед, сприяння роз'ясненню платником податків його прав та обов'язків. Крім того, важливим є забезпечення правової визначеності, що також забезпечується реалізацією інформаційної функції. Що стосується гарантійної функції податкового консультування, то вона зараз перебуває у стані відносної «стагнації». Такий підхід зумовлений тим, що гарантійна функція має усічений характер, оскільки не забезпечує повної довіри до правотлумачних позицій контролюючого органу, як гаранта майнових інтересів учасника юридично пов'язаних податкових правовідносин, а є не в змозі повністю захистити платника податків від подальших податкових зобов'язань у майбутньому.

Встановлено основні характеристики індивідуальних та загальних податкових консультацій, визначено спільні та відмінні сторони цих консультаційних актів. Основними особливостями індивідуального податкового консультування є:

- а) індивідуалізований і роз'яснювальний характер щодо практичного використання конкретного законодавства;
- б) надається виключно на вимогу платника податків;
- в) дійсний лише за умови належної реєстрації;

г) надані наглядовими органами.

Звертаємо вашу увагу, що процедури податкового консультування – це особливий вид інформаційних податкових процедур, які можуть здійснюватися паралельно з іншими податковими процедурами. Визначення консультаційних процедур як «суперпроцедур» зумовлено їх положенням над системною лінією процедурного регулювання податкових відносин. Насправді процедури податкового консультування можуть здійснюватися разом з іншими податковими процедурами, однак, як правило, їх реалізація пов'язана з позитивними податковими процедурами (незловмисними процедурами), які стосуються виконання податкового обов'язку платника податків. Такий підхід зумовлений тим, що платника податків цікавить питання виконання податкового обов'язку в контексті процедури податкового консультування.

У країнах з розвинутою ринковою економікою консалтинг як вид самостійної підприємницької діяльності успішно працює і розвивається. Держава бере активну участь у регулюванні цього процесу та висуває досить високі вимоги до учасників ринку консалтингових послуг. Професійна діяльність податкових консультантів є позитивною та вигідною не лише для клієнтів платників податків, а й для податкових органів та країни в цілому.

Вітчизняний ринок податкових консультаційних послуг має значні перспективи, адже потенціал дуже великий. Подолання перешкод на шляху розвитку ринку консультаційних послуг у податковій сфері з урахуванням позитивних моментів зарубіжного досвіду є актуальним завданням. На нашу думку, доцільним є розвиток національного інституту податкового консультування на засадах державного регулювання та чіткого визначення місця та ролі податкових консультантів у тристоронніх відносинах між платниками податків та податковими органами.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Битяк Ю. П., Матюхіна Н. П., Ковтун М. С. Основи публічного адміністрування: навч. посіб. / за заг. ред. Н. П. Матюхіної. Харків: Право, 2018. 172 с.
2. Білодід І. К., Бурячок А. А., Винник В. О. Словник української мови: в 11 т. Київ: Наукова думка. 1973. Т. 4. 840 с.
3. Безпалько І.Р. Удосконалення взаємин платників податків із податковими органами. – Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.2. – С. 139-144.
4. Брояков С. В. Генеза розвитку податкових консультацій крізь призму історичної ретроспективи. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. № 46. С. 79-80.
5. Брояков С. В. Зарубіжні підходи до податкового консультування. *Юридичний бюлетень*. 2020. № 16. С. 137-141. DOI: <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2020.16.19> (дата звернення: 21.12.2020).
6. Брояков С. В. Система принципів податкового консультування. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2020. № 4(32) Vol. 2. С. 14-18. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/18>
7. Брояков С. В. Податкові консультації в Австралії та Україні: компаративний аналіз. *Юридичний вісник*. 2020. № 6. С. 296-302. DOI: <https://doi.org/10.32837/yuv.v0i6.2059> (дата звернення: 22.12.2020).
8. Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nalogforum.ru/php/content.php?id=767>.
9. Виходець А. М. Культура і етика взаємовідносин податкових інспекторів з платниками податків / А. М. Виходець, Є. А. Кізілова. – К., 1999.

10. Десятнюк О. М. Відхід від сплати податків : сутність та соціально-економічні наслідки / О. М. Десятнюк, І. Л. Федун // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу і статистики. – Тернопіль, 2011. – Вип. 9, ч. 3. – С. 94–99.
11. Дюркгейм Е. Соціологія. Її предмет, метод, призначення ; пер. з фр. / Е. Дюркгейм ; післямова А. Б. Гофмана. – М. : Канон, 1965. – 352 с.
12. Журавський О. А., Долгий О. О., Долгий О. А. Податкові консультації: сутність, порядок надання та оскарження. *Міжнародний юридичний вісник*: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. Вип. 1 (1). 2014. С. 18-23.
13. Звіти про виконання Плану роботи Інформаційно-довідкового департаменту ДФС України на 2015 та 2016 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/informatsiynodovidkoviy-departament/plani-ta-zviti-roboti/>.
14. Катана О. С. Інституціональні засади розвитку податкової культури в державі [Електронний ресурс] / О. С. Катана // Ефективна економіка. – 2015. – № 12.  
[government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/746076/OTS\\_Guidance\\_for\\_taxpayers\\_041018.pdf](http://www.economy.gov.ua/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/746076/OTS_Guidance_for_taxpayers_041018.pdf) (Last accessed: 05.03.2020).
15. Коваленко Ю. М. Неформальні норми фінансового сектору економіки : економічна ментальність та інституційна довіра / Ю. М. Коваленко // Економічна теорія – 2011. – № 2. – С. 58–68.
16. Кучерова Г. Ю. Податкова культура як детермінанта сучасного оподаткування в Україні / Г. Ю. Кучерова // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2015. – Вип. 2 (2). – С. 53–62.
17. Лебедзевич Я. В. Гармонізація взаємостосунків суб'єктів податкових правовідносин / Я. В. Лебедзевич // Міжнародний збірник наукових праць. – 2015. – Вип. 2(20). – С. 263–273.
18. Лист ДПС України від 04.06.2020 № 8939/7/99-00-07-02-01-07.  
URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/>



74588.html (дата звернення: 01.07.2020).

19. Лист ДПС України від 09.06.2020 № 9109/7/99-00-05-05-01-07.  
URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/74591.html> (дата звернення: 01.07.2020).

20. Лист ДПС України від 10.07.2020 № 11410/7/99-00-04-03-03-07.  
URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/74655.html> (дата звернення: 23.07.2020).

21. Лист ДПС України від 14.12.2020 № 22431/7/99-00-05-05-01-07.  
URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/74946.html> (дата звернення: 19.12.2020).

22. Лист ДПС України від 17.04.2020 №5875/7/99-00-04-03-01-07.  
URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/74540.html> (дата звернення: 24.08.2020).

23. Магопець О. А. Причини та форми девіантної поведінки платників податків / О. А. Магопець // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – Сер. “Економічні науки”. – Кіровоград : КНТУ, 2006. – Вип. 10, ч. 2. – С. 160–165.

24. Мельничук С. Словник іншомовних слів: 2-ге вид., випр. і доп. Київ: Головна редакція української радянської енциклопедії, 1985. 967 с.

25. Олейнікова Л. Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України / Л. Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 4(8). – С. 273–278.

26. Погребняк С. П. Втілення принципу рівності в юридичних актах. *Вісник Академі правових наук кра ни.* № 3(46). С. 8-20.

27. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика): монографія. Харків: Право, 2008. 240 с.

28. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 03.08.2014 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

29. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI в редакції від 01.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.08.2019).

30. Положення про прийом у члени спілки податкових консультантів України (Затверджено рішенням Ради СПКУ від 2 липня 2002 р., протокол № 5) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.taxadvisers.org.ua/conditions.html>.

31. Порядок ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій: затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.2017 № 523. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0719-17#n17> (дата звернення: 19.04.2020).

32. Порядок надання узагальнюючих податкових консультацій: затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 27.09.2017 № 811. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17#Text> (дата звернення: 23.04.2020).

33. Порядок організації роботи органів доходів і зборів із надання індивідуальних податкових консультацій: затверджений Наказом Державної фіскальної служби України від 25.04.2017 № 293. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0293872-17#Text> (дата звернення: 02.05.2020).

34. Про адміністративні послуги: Закон України від 06.09.2012 № 5203-VI в редакції від 29.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5203-17#Text> (дата звернення: 02.12.2020).

35. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 в редакції від 16.01.2020 № 466-IX. URL:

36. Про податкове консультування в Україні : проект Закону України від 10 липня 2008 № 2745 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JF24900A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF24900A.html).

37. Про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів : Положення Співки податкових консультантів України від 18 травня 2009 року № 12 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.taxadvisers.org.ua/certification/polojennya.html>.

38. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III в редакції від 01.01.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text> (дата звернення: 18.05.2020).

39. Програма підготовки членів Співки податкових консультантів України до кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката “Консультант з податків та зборів” (Затверджено рішенням Ради СПКУ від 02 липня 2008р., протокол № 7) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.taxadvisers.org.ua/certification/examination.html>.

40. Ручкіна В.М. Податкова культура в інституціональному аспекті розвитку податкової системи України / В.М. Ручкіна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 1. – С. 197-205.

41. Смірнова О. М. Податкове консультування : зміст і стан розвитку // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 2 (53). – С. 84–90.

42. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування : зарубіжний досвід // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – №8 (111). – С. 47–52.

43. Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків. *Право і безпека*. 2012. № 3. С. 139-146.

44. Теремецький В. І. Проблема вдосконалення консультативно-роз'яснювальної роботи територіальними органами державної фіскальної служби України. *Вісник Академі адвокатури країни*. 2015. Т. 12, № 3. С. 39-47.

45. Теремецький В. І. Проблема вдосконалення консультативно-роз'яснювальної роботи територіальними органами ДФС України / В. І. Теремецький // Вісник Академії адвокатури України. – 2015. – Т. 12. – № (34). – С. 39–47.

46. Ткачик Ф. П. Податкове консультування : навч. посіб. / Ф. П. Ткачик. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 252 с.

47. Ткачик, Ф. П. Фіскальні аспекти взаємозалежності податкової культури та податкового консультування [Текст] / Ф. П. Ткачик // Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку : монографія / А. І. Крисоватий, Л. П. Амбрик, М. П. Бадида, Є. П. Бондаренко ; за наук. ред. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – С. 73-85

48. Центри обслуговування платників податків / Інформація з офіційного сайту Державної фіскальної служби України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/tsentri-obslugovuvannya-platnikov-poda>.

49. Фулей Т. І. Загальнолюдські (загальноцивілізаційні) принципи права: деякі теоретичні аспекти. *Право кра ни*. 2003. № 7. С. 24-29.

50. Які вимоги ставляться до податкових радників (консультантів)? / Інформація з офіційного сайту Палати податкових консультантів України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ppk.org.ua/uk/requirements\\_for\\_tax\\_advisers](http://ppk.org.ua/uk/requirements_for_tax_advisers).