

**С. Брояков,**аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПОДАТКОВІ КОНСУЛЬТАЦІЇ В АВСТРАЛІЇ ТА УКРАЇНІ: КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ

Постановка проблеми. Задля забезпечення належного реформування національного інституту податкового консультування вбачається за доцільне проаналізувати зарубіжний досвід застосування податкових консультацій. У цьому аспекті комплексністю та послідовністю вирізняються підходи до надання податкових консультацій в Австралії. Саме Австралія застосувала максимізаційний підхід до формування інституту податкового консультування. Аналізуючи останні законодавчі зміни, доходимо висновку, що Україна вибрала прямо протилежний вектор розвитку, що обумовлює необхідність системного співставлення інституту податкового консультування в Австралії та Україні.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні в Австралії функціонує розгалужена та розвинута система податкового консультування. В Австралії податкове консультування є не просто механізмом інформування платника податків, адже воно виступає в ролі ефективно діючого гарантійного механізму. Австралійська податкова служба (Australian Taxation Office) визначає податкове консультування як одну з основних проваджуваних нею функцій. За посередництвом податкового консультування Австралійська податкова служба інформує платників податків про порядок виконання ними належних їм податкових зобов'язань. Податкове консультування в Австралії включає публічні та приватні консультації та керівництва. Фактично публічні консультації

та керівництва являють собою аналог узагальнюючих податкових консультацій, які надаються у централізованому порядку Міністерством фінансів України. Щодо приватних консультацій та керівництв, то вони подібні за своєю правовою природою до індивідуальних податкових консультацій.

До інструментів, за посередництвом яких в Австралії відбувається податкове консультування, слід відносити консультативні акти (“advice products”); офіційні керівництва (“guidance products”). Кожен із вищезначених консультативних інструментів підрозділяється на специфічні різновиди.

Консультативні акти (“advice products”). Як правило, Австралійська податкова служба приймає консультативні акти у формі обов'язкових рішень. У рамках відповідних консультацій контролюючий орган Австралії роз'яснює платникам податків належні їм обов'язки та права, що отримують свою безпосередню формалізацію у рамках податкового законодавства. Консультативні акти підрозділяються на публічні консультативні акти (“public rulings”); приватні консультативні акти (“private rulings”); усні консультації (“oral rulings”); адміністративно-обов'язкові поради (“administratively binding advice”). Окремі з відповідних різновидів консультативних актів мають власні підвиди.

Найбільшим видовим різноманіттям характеризуються публічні консультативні акти. Публічні кон-

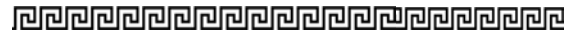
сультативні акти є обов'язковими до застосування платниками податків актами. Вони визначають позицію контролюючого органу щодо інтерпретації тих чи інших положень податкового законодавства. Саме в цьому полягає відмінність публічних консультативних актів Австралії від узагальнюючих податкових консультацій в Україні. Так, публічні консультативні акти є обов'язковими до застосування як платниками податків, так і контролюючим органом, тобто контролюючий орган не може відступити від позиції, що зазначена у публічному консультативному акті. Щодо узагальнюючих податкових консультацій, то вони не є обов'язковими до застосування актами (є актами рекомендаційного характеру), що містять роз'яснення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерство фінансів України), стосовно практичного використання окремих норм податкового законодавства. При цьому самі положення узагальнюючих податкових консультацій слід було б розглядати як такі, що певною мірою «пов'язують» формалізованими у них положеннями контролюючі органи, адже була б дивною ситуація, за якої органи державної влади відступали б від власної офіційної позиції.

Як уже відзначалося, публічні консультативні акти вирізняються своєю варіативністю. Так, різновидами публічних консультативних актів є консультації щодо товару ("product rulings"); консультації класового характеру ("class rulings"); коментар до закону ("law companion rulings"). Серед вищезначених різновидів консультативних актів особливою специфікою вирізняються коментарі до законів. Потрібно зауважити, що спочатку коментарі до закону детермінувалися як керівництва до закону. Проте у подальшому відповідний вид консультативних актів був перейменований, оскільки за своєю право-

вою природою він відповідав ознакам, що властиві публічним податковим консультаціям. Коментар до закону є консультативним актом, який визначає особливості інтерпретації контролюючим органом положень нового законодавства. Як правило, коментар до закону розробляється паралельно з проектом самого закону (доопрацьовуються вони також паралельно) [5]. Це свідчить про особливу увагу з боку контролюючого органу Австралії до належності застосування нормативних приписів податкового законодавства. Такий підхід створює умови для подальшого належного правозастосування приписів нового законодавства. Коментарі до закону приймаються у таких випадках: якщо новий закон запроваджує новий податковий інститут чи режим оподаткування, який суттєво впливає на податкові зобов'язання платника податків; у разі комплексності нового нормативного регулювання для розуміння платником податків. Коментарі до закону, як правило, не приймаються, якщо новим законодавством не встановлюються нові податкові платежі або фінансові санкції.

Всі різновиди публічних консультативних актів є гарантійним інструментом, що спрямований на забезпечення інтересів платника податків. Так, платник податків, який діє згідно з податковою консультацією, не тільки не підлягає юридичній відповідальності, але й є таким, стосовно якого контролюючий орган не може нарахувати податкові зобов'язання. Це свідчить про підвищений рівень гарантій, які надаються платникам податків в Австралії. Такий підхід був би позитивним для України.

У подальшому пропонується звернути увагу на приватні консультативні акти. Приватні консультативні акти є обов'язковими до застосування актами, які визначають порядок застосування податкового законодавства по відношенню до конкретного платника податків (особи-заявника) та за



наявності конкретних обставин. Приватні консультативні акти надаються платнику податків за його заявою. При цьому варто зауважити, що у процесі підготовки таких консультацій контролюючий орган може проводити зустрічі з платником податків задля обговорення основних аспектів податкової консультації [9]. Це свідчить про особливий рівень партисипативності процедур податкового консультування в Австралії. Партисипативність проявляється у безпосередній участі платника податків у процедурах надання податкової консультації. Така взаємодія між контролюючим органом та платником податків є позитивним підходом, адже дає змогу контролюючому органу на початковому етапі, ще до видання податкової консультації, комплексно та всебічно розглянути підняту платником податків проблематику. Щодо України, то чинним податковим законодавством не передбачено можливості для платника податків брати безпосередню участь у механізмах податкового консультування. Єдиним механізмом інформування контролюючого органу про позицію платника податків щодо піднятого останнім питання є текст самого звернення про надання індивідуальної податкової консультації, де платник податків може викласти власні міркування стосовно порядку правозастосування тих чи інших положень податкового законодавства.

Ще одним різновидом консультативних актів є усні консультації (“oral rulings”), які надаються за запитом платників податків. При цьому слід відзначити, що усні податкові консультації можуть надаватися тільки за запитом фізичних осіб. Юридичні особи не можуть звертатися до відповідного механізму консультування. В Україні усні податкові консультації можуть надаватися як за запитом фізичних осіб, так і за запитом юридичних осіб (в останньому випадку консультація надається уповноваженому представнику юридичної особи) [10].

В Австралії усні податкові консультації надаються за посередництвом телекомунікаційних засобів безпосередньо платнику податків (для цього мають бути пройденими всі необхідні процедури ідентифікації платника податків) або представнику платника податків. Специфічною рисою усних податкових консультацій є їх юридично обов’язковий характер [7]. Такий підхід, на перший погляд, може видатися дивним через сумніви щодо можливості фіксації змісту такого консультування. Водночас для забезпечення змістовної визначеності такого консультування кожна усна податкова консультація отримує реєстраційний ідентифікатор. Усні податкові консультації є позицією контролюючого органу щодо порядку застосування податкового законодавства до платника податків, що є фізичною особою, з урахуванням конкретних обставин справи. Як правило, усні податкові консультації в Австралії надаються з питань, пов’язаних із оподаткуванням доходів фізичних осіб та сплатою медичного збору. В Австралії платник податків може цілком покладатися на надану йому усну консультацію. Такі консультації також виконують гарантійну функцію. При цьому якщо платник податків доведе помилковість такої консультації, то він може розраховувати на застосування податкового закону в найбільш сприятливому для нього порядку. Це свідчить про орієнтованість податкового консультування перш за все на забезпечення інтересів платника податків, який звертається до контролюючого органу задля отримання інформації з питань застосування податкового законодавства, яке часто має комплексний та складний для розуміння пересічним платником характер. Утвердження режиму найбільшого сприяння інтересам платника податків у рамках податкового консультування є перспективним для задоволення цілей реформування інституту податкових консультацій в Україні. Більш того, у разі неод-



нозначного розуміння нормативного припису з огляду на вимоги принципу-презумпції правомірності рішень платника податків податкова консультація повинна надаватися у режимі найбільшого сприяння інтересам платника податків. Однак станом на сьогодні така практика застосування вихідних положень національного податкового законодавства відсутня. У зв'язку з цим існує об'єктивна необхідність закріпити у Податковому кодексі України принцип найбільшого сприяння платнику податків у рамках податкового консультування.

У подальшому потрібно проаналізувати такий специфічний різновид консультативних актів, як адміністративно-обов'язкові поради ("administratively binding advice"). Податкові органи надають платнику податків адміністративно-обов'язкові поради, якщо чинним законодавством контролюючі органи не уповноважені надавати податковій консультації з відповідних питань. Адміністративно-обов'язкові поради з формально юридичної точки зору не є обов'язковими для самих податкових органів. Однак самі податкові органи Австралії відзначають, що вони зобов'язуються дотримуватися підходів, які визначені їхніми адміністративно-обов'язковими порадами. Саме у зв'язку з цим у назві відповідних консультативних актів фігурує слово «обов'язкові». Адміністративно-обов'язкові поради є обов'язковими для дотримання з боку контролюючих органів у всіх випадках за винятком таких ситуацій:

- зазнало змін законодавство, на основі якого було сформовано адміністративно-обов'язкові поради;
- змінилася судова практика в аспекті тлумачення положень, щодо яких було видано відповідний консультативний акт;
- висновки, зроблені в консультативному акті, не є підходящими з огляду на інші об'єктивні обставини [1].

Адміністративно-обов'язкові поради надають такі гарантії платникам подат-

ків: звільнення від донарахування податкових зобов'язань; звільнення від штрафних санкцій та пені. На відміну від Австралії, в Україні податкові консультації наділені відносно обмеженим гарантійним потенціалом, адже звільняють тільки від можливості донарахувати штрафні санкції та пеню, проте не звільняють від донарахувань грошових зобов'язань з конкретного податку чи збору. Відповідно, Україні слід перейняти досвід Австралії в аспекті максимізації гарантійного потенціалу податкових консультацій.

Офіційні керівництва ("guidance products"). Офіційні керівництва пояснюють алгоритм дії податкового законодавства. Такі керівництва, як правило, містять покрокові інструкції застосування законодавства. Відповідні керівництва можуть надаватися як в усній, так і в письмовій формах. Офіційні керівництва можуть надаватися як за ініціативи податкового органу, так і за запитом платника податків. Різновидами офіційних керівництв є практичні рекомендаційні керівництва ("practical compliance guidelines"); усні та письмові керівництва ("oral and written guidance"); сповіщення платників податків ("taxpayers alerts"); інтерпретаційні рішення контролюючого органу ("ATO interpretative decisions"); заяви з юридичної практики ("law administration practice statements") [3].

Розпочнемо аналіз вищезазначених актів податкового органу Австралії з практичних рекомендаційних керівництв ("practical compliance guidelines"). Практичні рекомендаційні керівництва забезпечують платника податків інформацією щодо порядку застосування конкретних податкових законів, роз'яснюють наслідки реалізації тих чи інших положень та детермінують підходи контролюючого органу щодо застосування конкретних нормативних положень. В Австралії практичні рекомендаційні керівництва розглядаються як засіб



допомоги платнику податків стосовно розуміння комплексних положень податкового законодавства [8].

Усні та письмові керівництва диференціюються за формою їх надання. Так, усні керівництва можуть надаватися по телефону або особисто платнику податків у приміщеннях контролюючих органів. При цьому усні консультації стосуються виключно простих питань податкового правозастосування, відповідь на які не потребує системної підготовки. Щодо письмових керівництв, то вони отримують своє закріплення на офіційному веб-сайті Австралійської податкової служби, в заявах щодо важливих юрисдикційних рішень, а саме рішень судів, які суттєво впливають на правозастосовну практику у сфері оподаткування [6].

Ще однією формою керівництва є сповіщення платників податків ("taxpayer alerts"). Відповідні акти приймаються податковим органом Австралії у разі появи нових нормативних актів, щодо комплексного нормативного регулювання, що з великою часткою ймовірності може бути неправильно інтерпретовано та застосовано платником податків. Видаючи сповіщення платників податків, контролюючий орган діє на упередження задля інформування платників податків про складні питання податкового правозастосування. Як правило, після прийняття сповіщення платників податків контролюючий орган видає податкову консультацію або керівництво з відповідного питання [2].

Інтерпретаційні рішення контролюючого органу ("ATO interpretative decisions") є відредагованою версією рішення контролюючого органу, в якому надається роз'яснення щодо тлумачення законодавчого акта та який дає можливість платнику податків спрогнозувати порядок застосування контролюючим органом відповідних тлумачних положень податкового закону. Цей різновид керівництв фіксує прецедентну адміністративну практику податкових

органів. Фактично, саме інтерпретаційні рішення контролюючого органу «стримують» контролюючий орган від зміни підходів до практики тлумачення тих чи інших положень податкового законодавства [2].

Заяви з юридичної практики ("law administration practice statements") є перш за все актами, які адресуються співробітникам податкового органу задля забезпечення їх відповідними інструкціями щодо підходів до застосування положень податкового законодавства. Відповідні акти не мають нормативної сили. Загалом вони є специфічним різновидом роз'яснювальних актів, який, на відміну від усіх інших, адресується представникам владної сторони, а саме співробітникам контролюючого органу [4].

Слід відзначити, що в Україні відсутній інститут податкових керівництв. Схожою за змістом є публікація контролюючими органами інформації на їхніх офіційних вебсайтах щодо практичних аспектів застосування податкового законодавства. Така інформація, однак, не дає платнику податків жодних гарантій, а дотримання контролюючим органом визначених у такій інформації підходів залежить виключно від його доброї волі. Такий стан речей не можна назвати послідовним.

Висновки. Отже, інститут податкових консультацій в Австралії наділений цілою варіативністю інструментів, за посередництвом 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.

У статті проведено співставлення механізмів податкового консультування в Австралії та Україні. Встановлено, що в Австралії



функціонує розгалужена та розвинута система податкового консультування. В Австралії податкове консультування є не просто механізмом інформування платника податків, адже воно виступає в ролі ефективно діючого гарантійного механізму. За посередництвом податкового консультування Австралійська податкова служба інформує платників податків про порядок виконання ними належних їм податкових зобов'язань. Австралійська податкова служба ("Australian Taxation Office") визначає податкове консультування як одну з основних проваджуваних нею функцій. Податкове консультування в Австралії включає публічні та приватні консультації та керівництва. Фактично публічні консультації та керівництва являють собою аналог узагальнюючих податкових консультацій, які надаються у централізованому порядку Міністерством фінансів України. Щодо приватних консультацій та керівництв, то вони подібні за своєю правовою природою до індивідуальних податкових консультацій. До інструментів, за посередництвом яких в Австралії відбувається податкове консультування, слід відносити консультативні акти ("advice products"); офіційні керівництва ("guidance products"). Кожен із вищезначених консультативних інструментів підрозділяється на специфічні різновиди.

Щодо України, то податкове консультування тут перебуває тільки на первинному етапі свого становлення. Водночас у національній правовій системі податкове консультування також виконує гарантійну роль. Однак гарантійне забезпечення національного інституту податкового консультування має усічений характер.

Зазначено, що Австралія застосувала максимізаційний підхід до формування інституту податко-

вого консультування. Аналізуючи останні законодавчі зміни, доходимо висновку, що Україна вибрала прямо протилежний вектор розвитку.

Ключові слова: Австралія, Україна, податкові консультації, консультативні акти, офіційні керівництва.

Broiakov S. Tax consultation in Australia and Ukraine: a comparative analysis

The article compares the mechanisms of tax consulting in Australia and Ukraine. It has been established that Australia has an extensive and well-developed tax consulting system. In Australia, tax advice is not just a mechanism for informing the taxpayer – it acts as an effective guarantee mechanism. The Australian Revenue Service advises taxpayers through tax consultation on how they are meeting their tax obligations. The Australian Revenue Service defines tax advisory as one of its core functions. Tax consultation in Australia includes public and private consultation and guidance. In fact, public consultations and guidelines are analogous to generalized tax consultations provided by the Ministry of Finance of Ukraine. As for private consultation and guidance, they are similar in their legal nature to individual tax consultation. The tools through which tax advice takes place in Australia should include: a) advice products; b) guidance products. Each of the above advisory instruments is subdivided into specific varieties.

In Ukraine tax consulting is only at the initial stage of its formation. At the same time, in the national legal system, tax consulting also plays a guarantee role. However, the guarantee provision of the national institute of tax consulting is truncated. There is no institution of tax guidance in Ukraine. A similar meaning is the publication by regulatory authorities of information on their official websites about the



practical aspects of the application of tax legislation.

It is noted that Australia has applied a maximization approach to the formation of the institution of tax consulting. Analyzing the latest legislative changes, it was concluded that Ukraine has chosen the opposite vector of development.

Key words: Australia, Ukraine, tax consultations, advisory acts, official guidance.

Література

1. *Administratively binding advice.* Australian Taxation Office. URL: [https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/administratively-binding-advice](https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/administratively-binding-advice) (дата звернення: 30.05.2020).
2. *ATO interpretative decisions.* Australian Taxation Office. URL: <https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-guidance-products/Taxpayer-alerts> (дата звернення: 30.05.2020).
3. *ATO guidance products.* Australian Taxation Office. URL: <https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-guidance-products> (дата звернення: 30.05.2020).
4. *Law administration practice statements.* Australian Taxation Office. URL: <https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-guidance-products/Law-administration-practice-statements> (дата звернення: 30.05.2020).

statements (дата звернення: 30.05.2020).

5. *Law companion rulings.* Australian Taxation Office. URL: <https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-%28rulings%29/Public-rulings/Law-companion-rulings> (дата звернення: 30.05.2020).

6. *Oral and other guidance products.* Australian Taxation Office. URL: <https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-guidance-products/oral-and-other-guidance-products> (дата звернення: 30.05.2020).

7. *Oral rulings.* Australian Taxation Office. URL: [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Oral-rulings](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Oral-rulings) (дата звернення: 30.05.2020).

8. *Practical compliance guidelines.* Australian Taxation Office. URL: <https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-guidance-products/Practical-compliance-guidelines> (дата звернення: 30.05.2020).

9. *Private rulings.* Australian Taxation Office. URL: [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings) (дата звернення: 30.05.2020).

10. *Податковий кодекс України : Кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI в редакції від 29 травня 2020 року.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20200529#Text> (дата звернення: 30.05.2020).

