

ПОДАТКОВІ КОНСУЛЬТАЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ ЯК НЕПРАВОВА ФОРМА ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВИ

TAX CONSULTING BY AUDIT INSTITUTIONS AS AN NON-LEGAL FORM OF THE STATE'S PUBLIC FINANCIAL ACTIVITY

Фукс Н.А., к.е.н., доцент,

доцент кафедри публічного та міжнародного права

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

Уложенко В.М., к.ю.н.,

доцент кафедри публічного та міжнародного права

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

В статті проаналізовано правову та неправову форми публічної фінансової діяльності держави. Актуалізовано необхідність вивчення неправової форми публічної фінансової діяльності держави, зважаючи на її тісний взаємозв'язок з правовою формою та вплив на публічні фінанси. Запропоновано дослідити розвиток неправової форми публічної фінансової діяльності держави на прикладі роз'яснень норм фінансового законодавства. Аргументовано значущість роз'яснень органами державної влади норм податкового законодавства для бюджетної системи. Проаналізовано становлення правового регулювання надання контролюючими органами податкових консультацій з початку 90-х рр. ХХ ст. дотепер. Виявлено, що до 2010 р. в законодавстві використовувався термін «податкове роз'яснення», а з прийняттям Податкового кодексу України (2010 р.) вживається термін «податкові консультації». Основна увага в статті приділяється індивідуальним податковим консультаціям контролюючих органів.

Обґрунтовано, що індивідуальні податкові консультації є одним з поширених проявів реалізації неправової форми публічної фінансової діяльності держави, оскільки потенційно їх користувачами є значна частина суб'єктів фінансових правовідносин – платники податків та (або) податкові агенти. Доведено необхідність привернення пильної уваги науковців до неправової форми публічної фінансової діяльності держави та її ролі у сфері публічних фінансів. З'ясовано, що нормативна дефініція поняття «індивідуальна податкова консультація», наведена в підпункті 14.1.172¹ пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, не поширюється на індивідуальні податкові консультації в усній формі. Тобто норма-дефініція не відповідає пунктам 52.3, 52.4 статті 52 Податкового кодексу України. У зв'язку з цим запропоновано її викласти в новій редакції.

Зроблено висновок, що для забезпечення захисту прав та законних інтересів платників податків їм мають бути доступними податкові консультації не лише контролюючих органів, але й приватних податкових консультантів.

Ключові слова: податкова консультація, контролюючі органи, публічна фінансова діяльність держави, правова форма публічної фінансової діяльності держави, неправова форма публічної фінансової діяльності держави.

The article analyzes legal and non-legal forms of the state's public financial activity. Updated the study on the non-legal form of the state's public financial activity according to its close relationship with the legal form and its impact on public finances. Proposed to research the development of a non-legal form of public financial activity of the state, for the example the clarifications of the financial legislation. Argued the significance of clarifications by state authorities of tax legislation for the budget system. Analyzed the formation of the legal regulation of tax consulting by the Audit Institutions since earlier 1990s till today. Revealed that until 2010, the term "tax clarification" was used in the legislation, and within the adoption of the Tax Code of Ukraine (2010), the term "tax consultation" was used. The main focus of the article is on individual tax consulting by Audit Institutions.

Substantiated that individual tax consulting is one of the common ostent of realization of an of state's public financial activity, since their potentially users are a significant part of subjects – taxpayers/tax agents. Proven that there is the need of close attention of scientists to the non-legal forms of the state's public financial activity and its role in the area of public finances. It was found that the normative definition of the concept "individual tax consulting" is given in subparagraph 14.1.172¹ of paragraph 14.1 of Article 14 of the Tax Code of Ukraine, does not apply to individual oral tax consultations. That why, the norm-definition does not correspond to paragraphs 52.3, 52.4 of Article 52 of the Tax Code of Ukraine. In this regard, it is proposed the new edition of it.

It was concluded that in order to ensure the protection of the rights and legitimate interests of taxpayers tax consultations should be provided as by Audit Institutions as by private tax consultants.

Key words: tax consulting, Audit Institutions, state's public financial activity, legal form of state's public financial activity, non-legal form of state's public financial activity.

Постановка проблеми. Публічна фінансова діяльність держави відіграє провідну роль як у публічних фінансах зокрема, так і у фінансах загалом, що доводять наступні зіставлення. Згідно зі статистичним щорічником України за 2022 рік, у 2021 р. доходи державного бюджету становили 1284320,3 млн. грн. або 77,3 % до зведеного бюджету, доходи місцевих бюджетів – 378013,3 млн. грн. або 22,7 % [1, с. 159], тобто співвідношення доходів державного та місцевих бюджетів – 3,4:1. Водночас доходи державного бюджету за 2021 р. (1284320,3 млн. грн.) склали 23,6 % від валового внутрішнього продукту у фактичних цінах цього ж року (5450849 млн. грн.) [1, с. 138].

Публічна фінансова діяльність держави є багатогранною, тому її реалізація набуває різноманітних форм. Класифікувати їх у наукових колах пропонують за різними ознаками: за юридичними формами, властивостями (правова і неправова); за організаційними формами (діяльність

зі створення централізованих та децентралізованих фондів коштів); за змістом інститутів публічної фінансової діяльності (діяльність у сфері бюджету, оподаткування, запозичень, валютного регулювання, фінансового контролю) [2, с. 15-16].

З нашого погляду, викликають інтерес форми публічної фінансової діяльності держави «за юридичними формами, властивостями», оскільки, з одного боку, така діяльність, як правило, здійснюється у правовій формі [3, с. 467], а з іншого, – для реалізації державних функцій важливою є й неправова форма, яка хоча і не пов'язана з юридично значущими діями та їх правовими наслідками, проте переважно регулюється нормами права, зосереджується в підзаконній діяльності й пов'язана з організаційною роботою [4, с. 157].

Стан опрацювання досліджуваної проблематики. Питання публічної фінансової діяльності держави активно вивчають вітчизняні вчені-юристи – Алісов Є. О.,

Бандурка О. М., Воронова Л. К., Гетманець О. П., Дамірчєв М. І., Кучерявенко М. П., Латковський П. П., Латковська Т. А., Монаєнко А. О., Музика-Стуфанчук О. А., Нішимна С. О., Орлюк О. П., Пацурківський П. С., Семчик О. О. та ін. Однак не кожен з них приділяє достатню увагу неправовій формі публічної фінансової діяльності держави, її взаємозв'язку з правовою формою. Натомість зосереджуються на правовій формі, яка є основною [5, с. 143] під час мобілізації, розподілу та використання коштів фондів держави [3, с. 465], залишаючи неправову форму поза дослідженням.

Такий підхід, з нашого погляду, міг мати місце на етапі становлення системи публічних фінансових правовідносин в Україні, проте наразі вважаємо, що неправова форма публічної фінансової діяльності держави потребує належного вивчення з урахуванням зростання її ролі у сфері публічних фінансів. Зважаючи на викладене, видається актуальним та своєчасним проведення спеціального теоретико-прикладного дослідження неправової форми публічної фінансової діяльності держави на прикладі надання контролюючими (податковими) органами роз'яснень фінансового законодавства в частині розуміння змісту окремих податково-правових норм.

Метою статті є обґрунтування значущості неправової форми публічної фінансової діяльності держави для забезпечення ефективності та результативності публічних фінансів на прикладі надання контролюючими органами податкових консультацій та розробка відповідних пропозицій.

Виклад основного матеріалу. В працях вітчизняних науковців різних років видання, від більш давніх до сучасніших, використовуються різні терміни – «фінансова діяльність держави», «фінансова діяльність держави та органів місцевого самоврядування», «публічна фінансова діяльність держави», що вказує на удосконалення термінології з розвитком відносин, які за її допомогою позначаються. Проте основа змісту цих понять є тотожною, тому, визначаючи сутність та форми публічної фінансової діяльності держави за ознакою «юридичні форми, властивості», ми будемо спиратися на авторитетні наукові доробки, не зважаючи на вживані в них терміни.

Публічна фінансова діяльність держави – це заснований(а) на нормах права: планомірний процес управління публічними централізованими і децентралізованими фондами коштів, необхідними для здійснення завдань і функцій, що поставлені Конституцією України перед державою, органами місцевого самоврядування та іншими публічними утвореннями, дозволеними державою [6, с. 21]; сукупність послідовних операцій з планомірного створення публічних грошових фондів, їх розподілу, перерозподілу, використання, а також постійного контролю в цій сфері [5, с. 146]. Публічна фінансова діяльність відображає зв'язок держави, економіки, публічних фінансових інтересів та потреб [5, с. 146] і одночасно виступає як правова, економічна та управлінська діяльність [7, с. 192]. Формою управлінської діяльності (від лат. forma – зовнішній(є) вигляд, вияв, вираження) є будь-яке зовнішнє вираження конкретних однорідних дій державного органу, його структурних підрозділів та службових осіб, котрі здійснюються з метою реалізації функцій управління [8, с. 209]. Практика свідчить, що у публічній фінансовій діяльності держави застосовується значна кількість форм [9]. При цьому більшістю науковців виокремлюються правова і неправова форми [10, с. 11].

Під правовою формою розуміють форму публічної фінансової діяльності, що здійснюється через прийняття та реалізацію фінансово-правових актів, які можна класифікувати за: юридичними властивостями; юридичною природою; органами, які їх приймають, тощо [2, с. 15-16]. Правова форма виявляється у встановленні, зміні, припиненні чи застосуванні норм права [9] завдяки при-

йняттю нормативно-правових актів різними органами держави та органами місцевого самоврядування в межах своєї компетенції, а також виданню фінансово-планових та індивідуальних актів [11, с. 185]. Здебільшого правова форма публічної фінансової діяльності реалізується через видання нормативно-правових актів. Наразі їх загальний перелік за юридичною силою змістовно визначений в законодавстві лише для регулювання бюджетних відносин – ст. 4 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 р. № 2456-VI, чого не скажеш про інші основні сфери публічної фінансової діяльності – оподаткування (ст. 4 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ)), загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ст. 2 Закону України «Про основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 14.01.1998 № 16/98-ВР), валютне регулювання (ст. 3 Закону України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII) та ін. Зважаючи на це, набуває значення уніфікована структура законодавства, визначена у ст. ст. 9, 19 Закону України «Про правотворчу діяльність» від 24.08.2023 р. № 3354-IX (закон чинний, проте почне діяти через рік з дня припинення або скасування воєнного стану в Україні).

Неправова форма управлінської діяльності зводиться до здійснення таких управлінських дій, що безпосередньо не пов'язані з виданням актів управління [8, с. 209]. Тобто неправова форма публічної фінансової діяльності не має правового вираження. Найчастіше вона є похідною і пов'язаною з правовою формою, а іноді – з прогалинами в праві [2, с. 15-16]. Неправова форма публічної фінансової діяльності – це, як правило, різні дії, які не мають юридичного значення, але сприяють прийняттю відповідних актів або застосуванню правових норм [11, с. 185]. Змістом неправової форми публічної фінансової діяльності є: проведення нарад в апараті фінансово-кредитних органів; проведення засідань комітетів з питань бюджету та фінансів представницьких органів влади; роз'яснення фінансового законодавства; фінансово-економічний аналіз; підготовка матеріалів для фінансового планування, прогнозування та звітності тощо [12, с. 35]. Одним з найбільш поширених її проявів вважають роз'яснення фінансового законодавства [9].

Зауважимо, що термін «неправова» не означає, що така форма публічної фінансової діяльності держави реалізується не через право [4, с. 157]. Спільною рисою для всіх вищезазначених проявів неправової форми є те, що вони не мають юридичного значення, проте створюють передумови для здійснення правової форми публічної фінансової діяльності, через яку проявляється державно-владний характер дій органів влади у сфері фінансів [9]. У правовій і неправовій формах можуть здійснюватися організаційні дії зі створення, розподілу (перерозподілу) і використання фондів коштів [11, с. 185].

Правова та неправова форми реалізації державних функцій є взаємозалежними в таких випадках: а) неправова форма передуює правовій, забезпечуючи можливість її використання (наприклад, збір, обробка, аналіз інформації, розробка пропозицій передують прийняттю законів та інших нормативно-правових актів); б) неправова форма може реалізовуватися за допомогою її закріплення у нормативно-правових актах, набуваючи правової форми (наприклад, державний бюджет як фінансовий план приймає форму закону про державний бюджет); в) реалізація правових актів забезпечується за допомогою організаційних заходів (доведення до виконавців, інспектування, кадрова робота та ін.). У такий спосіб правова та неправова форми взаємодіють, взаємозабезпечують і доповнюють одна одну [4, с. 157].

Отже, завдяки неправовій формі публічної фінансової діяльності держави, яку вважають похідною, створюються передумови для здійснення правової форми,

тобто між правовою і неправовою формами існує щільний взаємозв'язок, що, з нашого погляду, актуалізує поглиблене вивчення неправової форми публічної фінансової діяльності держави. Як стверджувалося вище, одним з дієвих її проявів є роз'яснення норм фінансового законодавства органами державної влади – Міністерством фінансів України (далі – МФУ), Державною податковою службою України (далі – ДПСУ), Державною митною службою України, Державною казначейською службою України та ін.

Нам видається, що найбільш затребуваними є роз'яснення органами державної влади окремих норм податкового законодавства, що пояснюються низкою причин: 1) мінливістю податкового законодавства; 2) складністю для сприйняття та суперечністю окремих податково-правових норм; 3) вагомим значенням для державного та місцевих бюджетів стабільності та, за наявності умов, зростання податкових надходжень, а також попередження податкових правопорушень; 4) широким колом користувачів у порівнянні з іншими видами роз'яснень фінансового законодавства.

Згідно з п. 15.1 ст. 15 ПКУ платниками податків є фізичні та юридичні особи (резиденти і нерезиденти України), відокремлені підрозділи юридичних осіб, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів відповідно до ПКУ. Основними платниками податків є резиденти України. Так, за даними Державної служби статистики України станом на 2021 р. показник «робоча сила» становив 17321,6 тис. чол. у віці 15–70 років, з яких працездатний вік мали 16666,8 тис. чол. [1, с. 41]; юридичних осіб (без тимчасово окупованої Автономної Республіки Крим і м. Севастополя) налічувалося 1395448, відокремлених підрозділів юридичних осіб – 54591, у тому числі філій (інших відокремлених підрозділів) – 49378 [1, с. 175-176].

Податкова консультація – це певний алгоритм податкової поведінки учасника податкових правовідносин при оподаткуванні конкретної фінансово-господарської ситуації [13, с. 223]. Становлення законодавчого регулювання надання органами ДПСУ податкових консультацій розпочалося ще на початку 90-х рр. ХХ ст. Так, в першій редакції Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ (втратив чинність), який на той час мав назву Закон Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР», до функцій Головної державної інспекції Української РСР належали роз'яснення порядку застосування законодавчих та інших нормативних актів про податки й інші платежі до бюджету та організація проведення цієї роботи державними податковими інспекціями (п. 5 ч. 1 ст. 8).

Згодом, через десять років, надання контролюючими органами податкових консультацій було детально регламентовано у Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III (втратив чинність). Щоправда на той час в законі вживалося поняття «податкові роз'яснення» в розумінні оприлюднення офіційного розуміння окремих положень податкового законодавства уповноваженими на це контролюючими органами, яке використовується при обґрунтуванні їх рішень під час проведення апеляційних процедур. В п. 4.4 ст. 4 цього закону було встановлено наступне: 1) податкове роз'яснення не має сили нормативного-правового акта (п. п. г) п. п. 4.4.2); 2) неможливість притягнення до відповідальності платника податків, що діяв відповідно до податкового роз'яснення, лише на підставі того, що у майбутньому таке податкове роз'яснення було змінене або скасоване (п. п. д) п. п. 4.4.2); 3) безоплатність отримання

платником податків будь-якого податкового роз'яснення, у тому числі наданого іншому платнику податків з питання, що розглядається (п. п. е) п. п. 4.4.2); 4) оприлюднення письмових роз'яснень норм законодавства, які стосуються усіх аспектів оподаткування окремим податком, збором (обов'язковим платежем) у спосіб, доступний для ознайомлення з ним для більшості їх платників (п. п. е) п. п. 4.4.2). До речі, зазначені правила надання податкових роз'яснень переважно збереглися в чинних законодавчих нормах щодо податкових консультацій.

Наразі законодавство, що регулює надання податкових консультацій контролюючими органами, налічує низку загальних законів України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР, «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV, «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI, «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 р. № 2155-VIII, спеціальний закон – ПКУ, а також видані на їх основі підзаконні нормативно-правові акти – постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» від 20.08.2014 р. № 375, «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 06.03.2019 р. № 227, накази МФУ «Про затвердження Порядку ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій» від 24.05.2017 р. № 523, «Про затвердження Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій» від 27.09.2017 р. № 811, «Про створення Експертної ради з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України» від 20.11.2017 р. № 948, наказ ДПСУ від 12.11.2020 р. № 643, яким затверджено положення про територіальні органи (головні управління в областях, м. Києві та між-регіональні управління по роботі з великими платниками податків) та ін.

Так, в першій редакції ПКУ податкова консультація – це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справами яких покладено на такий контролюючий орган (п. п. 14.1.172 п. 14.1 ст. 14). Згодом така консультація отримує назву «індивідуальна податкова консультація» (далі – ІПК). Із прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від 07.07.2011 р. № 3609-VI до п. 14.1 ст. 14 ПКУ було включено п. п. 14.1.173 з дефініцією узагальненої письмової податкової консультації, яка на той час означала оприлюднення позиції контролюючого органу, що склалася за результатами узагальнення податкових консультацій, наданих платникам податків.

Згідно з чинною редакцією ПКУ податкова консультація може бути індивідуальною або узагальнюючою і надається в порядку, передбаченому ПКУ (п. п. 14.1.171 п. 14.1 ст. 14). ІПК – це роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на цей орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі ІПК, а узагальнююча податкова консультація (далі – УПК) – оприлюднення позиції МФУ щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення ІПК, наданих цими органами платникам податків, та (або) у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства (п. п. 14.1.172¹, 14.1.173 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Зауважимо, що відповідно до п. 53.1 ст. 53 ПКУ користувачами податкових консуль-

тацій є платники податків та (або) податкові агенти, які в п. 18.2 ст. 18 ПКУ прирівнюються до платників податків. В даному дослідженні основна увага приділяється ІПК.

В п. 52.3 ст. 52 ПКУ передбачено, що ІПК за вибором платника податків надається в усній, паперовій або електронній формі. Обрана форма ІПК визначає який контролюючий орган може її надавати. Згідно з п. 52.4 ст. 52 ПКУ ІПК в усній формі надаються контролюючими органами, визначеними в п. п. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 ПКУ (податкові органи – центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (ДПСУ) та його територіальні органи), у тому числі державними податковими інспекціями; у паперовій та електронній формах – контролюючими органами, визначеними в п. п. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 ПКУ, крім державних податкових інспекцій. ІПК є безоплатними (п. 52.1 ст. 52, п. 179.10 ст. 179 ПКУ), мають індивідуальний характер і можуть використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (п. 52.2 ст. 52 ПКУ). Водночас, оскільки ІПК у паперовій або електронній формі підлягають реєстрації в єдиному реєстрі ІПК та розміщенню на офіційному веб-сайті ДПСУ, доступ до них для зацікавлених осіб є безоплатним та вільним (п. 52.4 ст. 52 ПКУ).

Зазвичай ІПК у паперовій або електронній формі готують територіальні органи (відокремлені підрозділи) ДПСУ – головні управління в областях, м. Києві та міжрегіональні управління по роботі з великими платниками податків, а ДПСУ приймає рішення про внесення відомостей про ІПК до єдиного реєстру ІПК або про відмову у вчиненні такої дії через неналежну підготовку такої ІПК або наявність у єдиному реєстрі ІПК аналогічної ІПК (хоча платник податків може звернутися за ІПК і безпосередньо до ДПСУ). У разі відмови у внесенні відомостей про ІПК до єдиного реєстру ІПК через її неякісність ДПСУ надає платнику податків ІПК від свого імені та вносить відомості про таку консультацію до єдиного реєстру ІПК (п. 52.5 ст. 52 ПКУ).

Зі змісту ст. ст. 52, 53 ПКУ з'ясуємо, що ІПК, надані у паперовій або електронній формі, мають низку принципів відмінностей від ІПК в усній формі: 1) не надаються державними податковими інспекціями (п. 52.4 ст. 52); 2) мають реєстраційний номер в єдиному реєстрі ІПК (п. 52.3 ст. 52), який веде ДПСУ (п. 52.5 ст. 52); 3) підлягають розміщенню на офіційному веб-сайті ДПСУ без зазначення найменування (прізвища, ім'я, по батькові) платника податків, коду згідно з ЄДРПОУ (реєстраційного номера облікової картки) та його податкової адреси (п. 52.4 ст. 52); 4) є правовими актами індивідуальної дії (п. 53.2 ст. 53); 5) підлягають оскарженню до суду (п. 53.2 ст. 53). Основні характеристики ІПК за формою надання наведені в таблиці 1.

ІПК у паперовій або електронній формі – це не лише форма надання податковими органами в межах своїх повноважень роз'яснень практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства конкретному платнику податків, а й інструмент реалізації державної податкової політики. Так, згідно з п. п. 14.1.173 п. 14.1 ст. 14, п. 52.6 ст. 52 ПКУ МФУ проводить періодичне узагальнення ІПК, а також аналізує обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, з метою надання УПК, які затверджуються наказом МФУ і підлягають оприлюдненню на його офіційному веб-сайті (п. 52.6 ст. 52 ПКУ).

Як зазначалося вище, ІПК у паперовій або електронній формі є правовими актами індивідуальної дії, а УПК

затверджується наказом МФУ, проте УПК не є нормативно-правовим актом згідно з п. 4 розділу I Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій, затвердженого наказом МФУ від 27.09.2017 р. № 811, й оприлюднюються обидва види податкових консультацій шляхом їх розміщення на офіційних веб-сайтах ДПСУ та МФУ відповідно. ІПК в усній формі не мають документарної форми, а тому й не підпадають під реєстрацію, що вказує на необхідність їх відокремлення від решти ІПК, оскільки їх надання не передбачає для контролюючих органів правових наслідків на відміну від ІПК у паперовій або електронній формі. Проте дефініція ІПК в п. п. 14.1.172¹ п. 14.1 ст. 14 ПКУ має охоплювати усі види ІПК незалежно від форми надання. Наразі в ній мова йде лише про ІПК в паперовій та електронній формах, що суперечить п. п. 52.3, 52.4 ст. 52 ПКУ, в яких вказано, що ІПК може бути в усній, паперовій або електронній формі.

На основі проведеного аналізу доходимо висновку, що ІПК та УПК: 1) не містять нових правових норм, а є лише тлумаченням або роз'ясненням окремих норм податкового законодавства, тобто позицією відповідного органу державної влади – ДПСУ або МФУ; 2) в ПКУ не передбачено для платника податків правових наслідків (відповідальності) у разі не застосування ІПК або УПК; 3) спосіб оприлюднення ІПК та УПК також не породжує для платника податків правових наслідків у випадку, якщо він не дослухається до наведених у консультації роз'яснень. Отже, ІПК та УПК мають виключно рекомендаційний характер, тобто не є обов'язковими до виконання і використовуються платником податків на власний розсуд.

Таким чином, вищевикладене свідчить про те, що ІПК та УЗП є одним з проявів неправової форми публічної фінансової діяльності держави, оскільки їм притаманні такі риси: 1) безпосередньо не пов'язані з виданням фінансово-правових актів, проте сприяють застосуванню певних податково-правових норм; 2) мають достатні законодавчі та підзаконні правові засади для реалізації; 3) покликані сприяти формуванню публічних фондів коштів – бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Висновки. За результатами дослідження сформульовані такі висновки та пропозиції: 1) ІПК є одним з поширених проявів реалізації неправової форми публічної фінансової діяльності держави, тому що потенційно користувачами ІПК є значна частина суб'єктів фінансових правовідносин – платники податків та (або) податкові агенти, що вказує на суттєвий вплив ІПК на розвиток публічних фінансів, зокрема, бюджетної та податкової систем; 2) практика надання ІПК доводить необхідність привертання уваги науковців до неправової форми публічної фінансової діяльності держави та її ролі у сфері публічних фінансів, що має знайти відображення у нових працях; 3) дефініція поняття ІПК, наведена в п. п. 14.1.172¹ п. 14.1 ст. 14 ПКУ, суперечить п. п. 52.3, 52.4 ст. 52 ПКУ, оскільки не враховує ІПК в усній формі, тому пропонуємо її викласти у такій редакції: ІПК – це роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та у разі його надання у паперовій або електронній формі зареєстроване в єдиному реєстрі ІПК; 4) контролюючі органи через ІПК виражають волю держави або ж можуть надати ІПК неналежної якості, тому платникам податків для забезпечення захисту їх прав та законних інтересів мають бути доступними консультації приватних податкових консультантів.

Основні характеристики ІПК за формою надання

№ з/п	Критерії для порівняння ІПК за формою надання	ІПК в усній формі	ІПК в паперовій формі	ІПК в електронній формі
1	Органи ДПСУ, які надають ІПК:	+	+	+
	– ДПСУ	+	+	+
	– головні управління в областях та м. Києві	+	+	+
	– міжрегіональні управління по роботі з великими платниками податків	+	–	–
	– державні податкові інспекції	–	–	–
2	Встановлення строків надання ІПК	–	+	+
3	Реєстрація ІПК	–	+	+
4	Розміщення ІПК на веб-сайті ДПСУ	–	+	+
5	Можливість оскарження до суду ІПК	–	+	+

ЛІТЕРАТУРА

1. Статистичний щорічник України за 2022 рік / Державна служба статистики України; за ред. І. Є Вернера. Київ, 2023. 383 с.
2. Фінансове право України: підручник / Г. В. Бех та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2004. 320 с.
3. Латковська Т. А. Розвиток фінансово-правових відносин у сучасних умовах. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. № 53. С. 464-469
4. Олейников С. М. Функції держави і правові форми її діяльності. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2012. Вип. 23. С. 150-161
5. Ніщимна С. О. Сутність публічної фінансової діяльності. *EUROPEAN POLITICAL AND LAW DISCOURSE*. 2015. Volume 2. Issue 2. С. 141-147
6. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.
7. Ніщимна С. О. Управлінський аспект публічної фінансової діяльності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. 2013. Вип. 22. Ч. I. Т. 2. С. 190-193
8. Малиновський В. Я. Словник термінів і понять з державного управління. Вид. 2-е, допов. й переробл. Київ: Центр сприяння інституційному розвитку державної служби, 2005. 251 с.
9. Музика-Стефанчук О. А. Фінансове право: навч. посіб. 4-е вид., допов. і переробл. Київ: Ін Юре, 2018. 348 с.
10. Алісов Є. О. Про правові форми фінансової діяльності держави. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2012. № 4. Ч. 2. С. 7-14
11. Латковський П. П. Фінансова діяльність та юридична діяльність: їх правова сутність. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2022. № 4. С. 183-187
12. Гурковська К. А., Мороз О. Б., Назар Ю. С., Сукмановська Л. М. Фінансове право України: навч. посібник (у схемах, таблицях та коментарях). Львів: ЛьвДУВС, 2016. 308 с.
13. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. д. ю. н., проф., заслуженого юриста України В. І. Литвиненка. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.