УДК 336.22

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СТАНОВЛЕННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУТУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

CONCEPTUAL PRINCIPLES OF PROVIDING AND FUNCTIONING OF THE TAX ADVICE INSTITUTE

Тучак Т.В.
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри податкової політики,
Навчально-науковий інститут економіки,
оподаткування та митної справи

Богдан С.В.
магістрант,
Навчально-науковий інститут обліку, аналізу та аудиту
Університету державної фіскальної служби України

У статті розглянуто передумови та необхідність податкового консультування як напряму професійної діяльності. Наведено та проаналізовано підходи до трактування податкового консультування різними інституціями та науковцями. Розроблено ринковий механізм організації податкового консультування, що враховує категорії попиту та пропозиції на консультаційні послуги з оподаткування. Визначено та охарактеризовано специфічні властивості послуг податкового консультування. Розглянуто етапи організації податкового консультування з виділенням моделей даного виду діяльності. Виявлено доцільність застосування окремих інструментів та різних моделей на різних етапах податкового консультування. Побудовано та вдосконалено матрицю суб'єктної участі у податковому консультуванні.

Ключові слова: *податки, консультаційна послуга, податкове консультування, консультаційна податкова послуга, моделі податкового консультування.*

В статье рассмотрены предпосылки и необходимость налогового консультирования как направления профессиональной деятельности. Приведены и проанализированы подходы к трактовке налогового консультирования различными институтами и учеными. Разработан рыночный механизм организации налогового консультирования через призму спроса и предложения на консультационные услуги по налогообложению. Определены и охарактеризованы специфические свойства услуг налогового консультирования. Рассмотрены этапы организации налогового консультирования в связи с его моделями. Выявлено целесообразность применения отдельных инструментов при различных моделях на различных этапах налогового консультирования. Построена и усовершенствована матрица субъектного участия в налоговом консультировании.

Ключевые слова: *налоги, консультационная услуга, налоговое консультирование, консультационная налоговая услуга, модели налогового консультирования.*

The article considers the preconditions, the need and necessity of tax counseling as a direction of professional activity, caused by the absence of obligations and time of the tax authorities, to determine the appropriate interpretation of tax legislation in terms of contradictory aspects for each economic entity that requested clarification, precisely because the need to make decisions within the established tax procedures is increasingly unfair to taxpayers, which, in turn, can lead to violations ь the taxpayer of his obligations and legislation. The approaches to the interpretation of tax counseling by various institutions (European Confederation of Tax Consultants and the domestic legislature) and scientists are presented and analyzed. The market mechanism for organizing tax advisory services through the prism of supply and demand for advisory services on taxation, which should be evaluated in two cases: the existing demand on the basis of which the proposal is formed, and the latent demand that precedes the formation of the proposal and creates conditions for its transformation into the actual demand. Specific features of tax counseling services (intangibles, impossibility of accumulation and storage, inseparability from the source, change of quality) are determined and described. The stages of tax counseling organization (preparatory (informational)problem diagnosis, change planning and prospects, implementation of recommendations, final (reporting)) in connection with its models (expert, process, project, training). The expediency of using separate tools for different models has been found at different stages of tax counseling. The matrix of the subject participation of a tax consultant and a client in tax consultancy has been constructed and improved. The content of tax counseling in a broad sense is systematized through its directions and activities.

Key words: *taxes, advisory service, tax counseling, tax advisory service, tax counseling model.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливиминауковими чи практичними завданнями. Визначальною умовою існування держави, що забезпечує можливості виконання соціально-економічних та інших функцій, виступає достатність фінансових ресурсів. Найбільш значущим джерелом їх формування є податки, які становлять до 80% доходів бюджетної системи країни. Виконання плану податкових надходжень до бюджету більшою мірою залежить від ефективності адміністрування окремих видів податків.

Узгодження інтересів бюджетної системи та податкових агентів під час здійснення нарахування та сплати податків є базисом для підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання, з одного боку, та зростання фіскальної ефективності податків – з іншого. Однак в умовах переходу на моделі податкової оптимізації, суб'єкти господарювання стикаються з недостатньо регульованими методами фіскального адміністрування, зокрема постійними змінами податкового законодавства, процедур взаємодії з фіскальними інституціями, розбіжностями та дуальністю трактування податкового законодавства тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Дослідженням засад організації та здійснення податкового консультування займалися такі провідні вітчизняні вчені, як Ф.П. Ткачик, І.Р. Безпалько, О.М. Смірнова.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Особливої актуальності сьогодні набувають думки лауреата Нобелевської премії М. Алле, який у своїх працях зауважував, що податкове законодавство все частіше стає головоломкою для звичайного платника податків, який змушений зазнавати додаткових витрат, звертаючись за допомогою до професіоналів. Іншою проблемою складності податкового законотворення М. Алле називає можливість застосування відносно однієї ситуації різних податкових режимів залежно від різного трактування тексту законів [1, с. 32].

Податкові органи у такому разі не мають можливості або часу визначати відповідне трактування для кожного суб'єкта господарювання, що звернувся за роз'ясненням. Необхідність приймати рішення у рамках установлених податкових процедур усе частіше стає несправедливим по відношенню до платників податків.

Саме на тлі зазначених вище суперечностей усе більше суб'єктів господарювання користуються послугами інститутів податкового консультування.

Формулювання цілей статті **(постановка завдання)**. Метою статті є дослідження теоретико-методологічних аспектів становлення та функціонування інституту податкового консультування, вивчення моделей податкового консультування, особливостей та середовища продукування податкової консультаційної послуги.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтування мотриманих наукових результатів. Більшість сучасних науковців визначає роль *податкового консультування*, обмежуючись визначенням його як інструменту, що попереджає правопорушення у сфері податкового законодавства, зниження ризиків недоотримання коштів до бюджету від сплати податків, та чинником, що сприяє усуненню деформацій у застосуванні податкових процедур, забезпеченню прав платників податків на інформування та сприяння у виконанні податкових зобов'язань. Підходи до трактування сутності податкового консультування відображено в табл. 1.

Зокрема, сутність податкового консультування слід розглядати і з погляду ринкового механізму організації даної діяльності, загальну модель якого відображено на рис. 1.

Досліджуючи попит на податкові послуги, слід здійснювати оцінку у двох напрямах: наявного попиту, на основі якого формується пропозиція, та прихованого попиту, який передує формуванню пропозиції і створює умови його трансформації у фактичний попит. У разі даної кон'юнктурної взаємодії інститутом податкового консультування відбувається продукування податкової консалтингової послуги.

Податковим консалтинговим послугам притаманні ті ж властивості, що й іншим послугам, а саме: нематеріальність, неможливість нагромадження і зберігання, невіддільність від джерела, зміна якості.

Однак непридатність до збереження консалтингових податкових послуг виявляє себе подвійно. З одного боку, неможливо здійснити заготівлю послуги в повному обсязі заздалегідь і зберігати її як товар в очікуванні на підвищення попиту. З іншого боку, інформація має властивість старіти під впливом науково-технічного і соціального прогресу. Зокрема, враховуючи специфіку послуг податкового консалтингу, можна виокремити їхні специфічні властивості, сутність яких відображено в табл. 2.

Отже, послуги з податкового консультування є основним продуктом діяльності інституту податкового консультування, маючи при цьому власні специфічні властивості та ознаки, що виокремлюють їх серед низки консалтингових послуг. Процес продукування послуг податкового консультування здійснюється у певній визначеній послідовності та повністю базується на використанні окремих моделей.

Податкове консультування як професійний вид діяльності можна здійснювати у такій послідовності:

Етап 1. Підготовчий (інформаційний) – формування бази первинної та вторинної інформації, визначення обсягу робіт, здійснення вибору критеріїв оцінки, методів, способів та інстру-

ментів оцінки проблеми; розроблення програми податкової послуги. У результаті реалізації етапу – формування групи консультантів, визначення відповідальних, розроблення плану, укладення договору на консультування.

Етап 2. Діагностика проблеми – глибока ґрунтовна діагностика проблеми із визначенням альтернативних варіантів та можливих змін. У результаті реалізації етапу шляхом визначення значущої інформаційної бази здійснюється розроблення якісних ефективних альтернатив.

Етап 3. Планування змін та перспектив – розроблення плану втілення змін та надання рекомендацій клієнту для прийняття остаточного рішення. У результаті реалізації етапу – розроблення стратегії та тактики змін.

Етап 4. Впровадження рекомендацій – здійснення заходів, спрямованих на розв'язання проблеми, відповідно до плану-графіку.

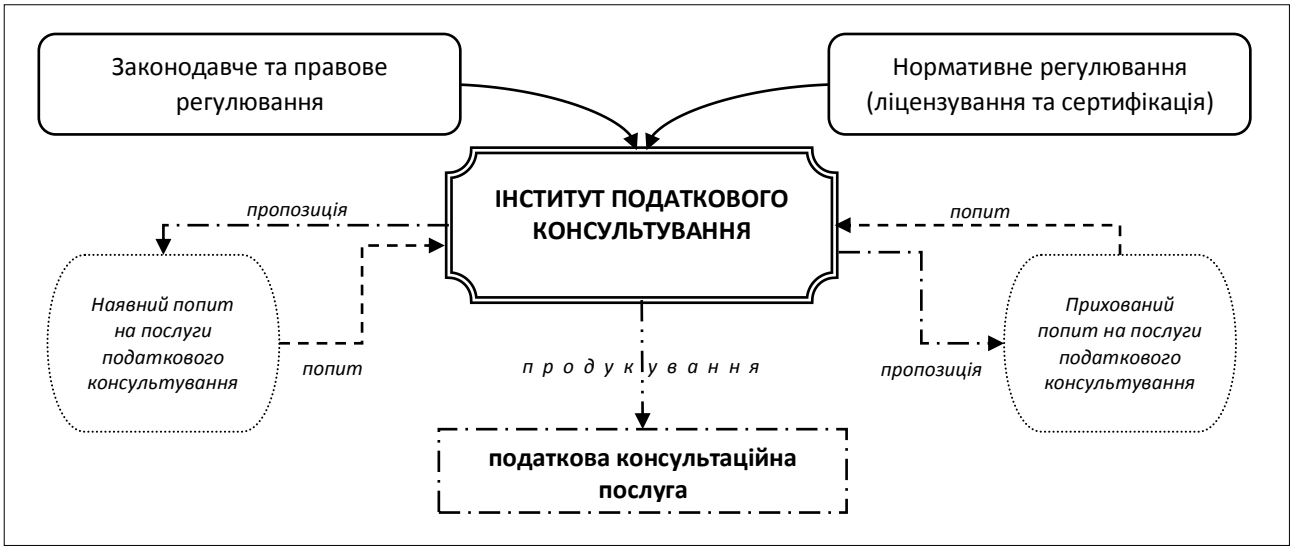


Рис. 1. Ринковий механізм організації податкового консультування та продукування податкової консультаційної послуги

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 1

Підходи до трактування податкового консультування

№ з/п	Джерело	Трактування
1	Європейська конфедерація податкових консультантів [2]	Діяльність, яка включає в себе підготовку та подання податкових декларацій платників податків, надання консультацій та рекомендацій щодо податкового планування, а також представлення та захист інтересів платників податків у відносинах з адміністративними та судовими органами та надання інших порад щодо оподаткування і пов'язаних із ним послуг
2	Проект закону України «Про податкове консультування в Україні» [3]	Вид професійної діяльності щодо надання замовнику (особі, яка потребує консультацій) на оплачуваній основі послуг, сприяння належному виконанню платниками податків, платниками зборів, податковими агентами та іншими особами обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори
3	Ф.П. Ткачик [4, с. 12]	Різновид професійної діяльності, націленої на співпрацю фахівця з питань оподаткування та клієнта щодо врегулювання різнобічних аспектів податкової політики, яка передбачає пошук оптимальних варіантів та гарантує законність їх реалізації
4	О.М. Смірнова [5, с. 47]	Процес, метою якого є передача знань та інформації від консультанта щодо діючої системи оподаткування, а також змін та доповнень, що вносяться до неї, клієнтові
5	Д.Г. Чернік, Л.С. Кіріна, В.В. Балакін [6, с. 9]	Передача знань про діючу систему оподаткування та змін, що відбуваються в ній, у розпорядження клієнта, а з точки зору клієнта – це зниження податкових ризиків, зменшення витрат і оптимальне планування майбутніх господарських операцій

Джерело: систематизовано на основі [2–6]

Таблиця 2

Специфічні властивості послуг податкового консалтингу та їх сутність

№ з/п	Властивість	Її сутність
1	професійна орієнтація	відокремленість діяльності податкових консультантів від інших видів діяльності, вузька спеціалізація та спрямованість податкових послуг
2	диференціація платності	наявність широкого спектру цінових пропозицій у розрізі послуг, напрямів, методів, що застосовуватимуться у наданні податкової послуги
3	відокремлена відомчість	наявність відокремлених інституцій, підрозділів усередині інституцій податкового консультування, що розмежовує види консультаційних послуг
4	дуальність кінцевої мети	з одного боку, метою є отримання прибутку інститутом податкового консалтингу, з іншого – допомога: по-перше, клієнту – у виконанні податкових зобов'язань, по-друге, державі – в інформаційній опосередкованій підтримці процесу адміністрування податків та ефективності податкової системи країни

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 3

Моделі податкового консультування

№ з/п	Найменування моделі	Її сутність	Інструменти
1	експертна	завдання клієнта полягає у забезпеченні консультанта усією необхідною інформацією, а роль консультанта зводиться до інформування та роз'яснення клієнту суті норм, правил і процедур щодо відповідного питання, що діють у податковому законодавстві	– усні та письмові консультації в режимі «питання – відповідь», у формі дискусії, обговорення проблем; – письмові огляди літератури, законодавства; – експрес-аналіз ситуацій; – структурування задач, пошук рішень, аналіз альтернатив; – розроблення рекомендацій
2	процесна	клієнт активно взаємодіє з консультантом у рамках заходів і процедур, запропонованих консультантом, висловлює свої ідеї, міркування, пропозиції, спільно з консультантом здійснює аналіз проблем і приймає рішення на всіх етапах проекту	– організація процесу пошуку рішень і аналізу альтернатив без суджень, оцінок та коментарів як без консультанта, так і з ним; – організація та проведення ділових інноваційних тренінгів як без консультанта, так і з ним; – втручання консультанта в управління
3	проектна	консультант тільки пропонує і виробляє рішення; допомога клієнту полягає в аналізі та визначенні його проблем, передачі теоретичних і практичних знань	– консультації; – спільні дискусії
4	навчальна	роль клієнта полягає у формуванні запиту на навчання, усвідомленні вибору цілей, програми та форми навчання, формуванні навчальних груп; роль консультанта зводиться до надання як теоретичної, так і практичної інформації з відповідної проблематики	– використання стандартних програм, які вибирає клієнт; – адаптована програма; – спеціально сформована цільова група; – проведення тренінгів із навчальною групою; – навчання методикам вирішення проблем

Джерело: удосконалено на основі [4, с. 200–202]

У результаті реалізації етапу – втілення та реалізація змін.

Етап 5. Заключний (звітний) – оцінка ефективності змін, аналіз масштабів відхилень, розроблення коригувальних заходів. У результаті реалізації етапу – формування консультантом звіту.

Розглянувши етапи податкового консультування, доцільно проаналізувати його існуючі методи, серед яких найбільш поширеними є такі (табл. 3).

Розглянуті вище моделі відіграють визначальну роль на кожному з розглянутих етапів. Їх взаємодія відображається ключовою роллю основних суб'єктів податкового консультування, що відображає табл. 4.

Залежно від участі клієнта на різних етапах із застосуванням різних моделей, залежатиме й ефективність роботи податкового консультанта та ефективність безпосередньо самої процедури податкового консультування.

Таблиця 4

Матриця суб'єктної участі в податковому консультуванні

№ з/п	Етапи консультування	Моделі консультування							
		експертна		процесна		проектна		навчальна	
		консультант	клієнт	консультант	клієнт	консультант	клієнт	консультант	клієнт
1	підготовчий (інформаційний)		x	x	x		x	x	
2	діагностика проблеми		x	x	x	x	x	x	
3	планування змін та перспектив	x		x	x	x		x	x
4	впровадження рекомендацій		x		x		x		x
5	заключний (звітний)		x	x	x		x		x

Джерело: удосконалено на основі [4, с. 200–202]

У широкому розумінні зміст податкового консультування може зводитися до:

– надання консультаційних послуг як організаціям, так і фізичним особам щодо застосування податкового законодавства;

– вироблення необхідних рекомендацій щодо формування податкової бази, видів податків та зборів, складу витрат, що відносяться на собівартість, для цілей оподаткування, використання податкових пільг;

– роз'яснення прав та обов'язків платників податків, порядку оскарження дій податкових органів та їх посадових осіб;

– розроблення планів та варіантів оптимізації оподаткування стосовно специфіки діяльності організацій або фізичних осіб;

– здійснення моніторингу змін та доповнень, які вносяться до законів та інших нормативно-правових актів у сфері оподаткування.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, податкове консультування слід розглядати як сукупність методико-контрольних дій, за результатом протікання яких відбувається продукування консалтингової податкової послуги. Доцільно зазначити, що податкове консультування виступає універсальним методом управління податковими ризиками. Однак таке управління є ефективним лише у разі мінімізації або повної відсутності ризиків у відносинах «консультант – клієнт».

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Allais M. Pour la réforme de la fiscalité, repenser les vérités établies, Editions Clément Juglar, 1990. 131 p.
2. Європейська конфедерація податкових консультантів. URL : http://www.cfe-eutax.org/about.
3. Про податкове консультування в Україні : проект закону України від 10.07.2008 № 2745. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF24900A.html.
4. Ткачик Ф.П. Податкове консультування : навчальний посібник. Тернопіль : Вектор, 2015. 252 с.
5. Черник Д.Г. Налоговое консультирование : учебное пособие ; под науч. ред. Д.Г. Черник. Москва : Экономика, 2009. 439 с.