

*Біліченко А.П., аспірант УМСтаФ, м. Дніпро,
ORCID: 0000-0003-3490-9805*

*Bilichenko A., postgraduate student, University of Customs and Finance,
Dnipro*

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ЯК НАПРЯМ ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ В УКРАЇНІ

TAX CONSULTING AS A DIRECTION OF IMPROVING THE LEVEL OF TAX CULTURE IN UKRAINE

У статті визначено, що одним із шляхів підвищення рівня податкової культури визначають податкове консультування – надання послуг клієнтам у вигляді консультування щодо податкової системи. Охарактеризовано мету податкового консультування, яка полягає в сприянні підготовці кваліфікованих фахівців, які можуть надати ефективні податкові консультації відповідно до податкового законодавства.

Окреслено систему принципів податкового права, яка складається із прямо закріплених та непрямо закріплених принципів. До першої категорії належить принцип рівності усіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та принцип презумпції правомірності рішень платника податків. До другої категорії належать принципи, які регламентуються ст. 52–53 Податкового кодексу України: принцип забезпечення практичної необхідності консультування, принцип індивідуальної орієнтованості, принцип забезпечення гарантій для платника податків, принцип примату узагальнюючої податкової консультації, принцип забезпечення судового контролю.

Надано характеристику таким типам моделей податкових консультацій як експертна, проектна, процесна та навчальна. Також вказано переваги та недоліки кожної моделі.

Визначено, що на даний час українська нормативно-правова база податкового консультування складається із глави 3 Податкового кодексу України.

Встановлено низку невирішених проблем щодо подальшої розбудови інституту податкового консультування в Україні та запропоновано шляхи їх вирішення та вдосконалення.

Ключові слова: *податкова культура, податкова консультація, принципи податкового консультування, моделі податкової консультації, Податковий кодекс України.*

The article defines that one of the ways to increase the level of tax culture is defined as tax consulting – provision of services to clients in the form of advice on the tax system. The purpose of tax consulting is described, which is to facilitate the training of qualified professionals who can provide effective tax advice in accordance with tax law.

The system of principles of tax law is outlined, which consists of directly enshrined and indirectly enshrined principles. The first category includes the principle of equality of all taxpayers before the law, the prevention of any manifestations of tax discrimination and the principle of presumption of legality of decisions of the taxpayer. The second category includes the principles regulated by Art. 52-53 of the Tax Code of Ukraine: the principle of ensuring the practical need for advice, the principle of individual orientation, the principle of providing guarantees for the taxpayer, the principle of primacy of generalized tax advice, the principle of judicial control.

The characteristics of such types of models of tax consultations as expert, project, process and educational are given. The advantages and disadvantages of each model are also indicated.

It is determined that at present the Ukrainian legal framework of tax consulting consists of Chapter 3 of the Tax Code of Ukraine.

A number of unresolved issues regarding the further development of the institute of tax consulting in Ukraine have been identified and ways to solve and improve them have been proposed.

Key words: *Tax culture, tax advice, principles of tax advice, models of tax advice, Tax Code of Ukraine.*

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку України особливої актуальності набуває проблема підвищення рівня податкової культури платників податків та податкових органів. Проведення заходів щодо ефективної взаємодії між ними дозволить збільшувати податкові надходження, як основної статті доходів державного бюджету. Одним із шляхів підвищення рівня податкової культури визначають податкове консультування.

Аналіз останніх вітчизняних і зарубіжних досліджень. Основи управлінського консультування, що в свою чергу формують базу для податкового консалтингу, висвітлені Воронковою А.Є. Правові аспекти податкового консультування розглянуті Шуваловою Е.Б. та Єфимовою Т.А. Серед російських і зарубіжних вчених та практикуючих спеціалістів, які займаються аналізом та узагальненням теоретико-методологічних основ податкового консультування, слід відзначити такі прізвища як Балакін В.В., Грачева М.Є., Демішева Т.О. [4], Іонова О.Ф., Карпасова З.М., Картер Г.-В., Кіріна Л.С., Селезнева Н.М., Сугрובה О.Б., Чернік Д.Г., Буссе Р., Нуккельт Й., Тільдіков А.В. [3]. Проте існує цілий ряд невирішених проблем щодо подальшої розбудови інституту податкового консультування в

Україні, а відтак потребує подальших розвідок та спеціального системного дослідження у зазначеній сфері.

Постановка завдання. Цілями роботи є: охарактеризувати теоретико-правові аспекти інституту податкових консультацій, виділити проблемні питання подальшої розбудови інституту податкового консультування в Україні та сформулювати пропозиції щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Загалом під поняттям податкової консультації розуміється надання послуг клієнтам у вигляді консультування щодо податкової системи, а за потреби – виконання всіх послуг, що сприяють цій роботі, таких як бухгалтерська та податкова документація, складання необхідних декларацій тощо [1].

Смірнова О.М. визначає податкове консультування як процес, метою якого є передача знань та інформації від консультанта щодо діючої системи оподаткування, а також змін та доповнень, що вносяться до неї, клієнтові [2].

Тільдіков А. В. [3] та Демішева Т. А. [4] під процесом податкового консультування розуміють послідовну серію дій та заходів, які вживає податковий консультант для вирішення проблем клієнта та/або створення умов, при яких клієнт у змозі зробити це самостійно. Це будь-яка форма надання допомоги щодо вирішення проблем, пов'язаних з оподаткуванням юридичних або фізичних осіб, при здійсненні якої консультант сам не відповідає за результат впровадження прийнятих рішень, зокрема за обчислення податкової бази того чи іншого податку, порядок і строки його сплати, але допомагає тим, хто відповідальний за цей процес. Поряд з цим під податковим консультуванням можна розуміти і консультаційну службу з передачі знань організаціям та іншим клієнтам за допомогою спеціально навчених і кваліфікованих осіб, які допомагають замовнику виявити проблеми з оподаткування, проаналізувати їх, розробити рекомендації щодо їх вирішення, а при необхідності сприяють вирішенню цих проблем.

Згідно визначення Європейської конфедерації податкових консультантів податкове консультування 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 з ним послуг [5].

2008 року депутатом Верховної ради України К.Т. Ващук пропонувалося врегулювати на законодавчому рівні відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування, проте проект Закону України «Про податкове консультування в Україні» прийнято не було. Водночас вважаємо, що викладені в зазначеному документі сутність податкового консалтингу як

професійної діяльності, надання платних послуг клієнтам (людям, які потребують консультації), сприяння платникам податків, податковим агентам та інші норми законодавства з питань оподаткування необхідно доопрацювати й доповнити законодавче поле з зазначених питань.

Отже, метою податкового консультування є сприяння підготовці кваліфікованих фахівців, які мають нове управлінське мислення та знання, а також можуть надати ефективні податкові консультації відповідно до ситуації, використовуваної роботи, розуму, мотивації та конкретних обставин податкового законодавства [6].

Для досягнення зазначених цілей консультант повинен слідувати принципам податкового консультування.

Принципи податкового права – це лаконічно сформульовані нормативні положення податкового права, які характеризуються найвищою мірою імперативності та забезпечують регламентацію як нормотворчої, так і правозастосовчої діяльності у сфері оподаткування.

Принципи податкового права поділяються на прямо закріплені та непрямо закріплені.

До прямо закріплених принципів, які отримують свою безпосередню реалізацію в рамках податкового консультування, належать:

а) принцип рівності усіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Змістовно цей принцип полягає в тому, що контролюючий орган повинен до всіх без винятку платників податків застосовувати однакові підходи. Дискримінаційні підходи до платника податків можуть призвести не тільки до іміджевих втрат фіскальних органів, але й взагалі підірвати довіру платників податків до усієї системи оподаткування;

б) принцип презумпції правомірності рішень платника податків – якщо існує множинне (неоднозначне) трактування нормативно закріплених прав і обов'язків платників податків, то рішення повинно прийматися контролюючим органом на користь платника податків.

На інші принципи податкового права суб'єкти відносин із надання податкових консультацій також повинні звертати увагу, однак такі принципи не мають безпосереднього відношення до податкового консультування.

Це, зокрема, принцип стабільності. Так, якщо контролюючий орган бачить, що певний загальнообов'язковий платіж, про необхідність сплати якого ставить питання платник, був запроваджений із порушенням принципу стабільності, то в такому випадку контролюючий орган повинен надати індивідуальну податкову консультацію платнику, виходячи з вимог даного принципу, навіть якщо вони і не співпадають з фіскальними цілями держави. Проте це, у жодному випадку, не прирівнює принцип стабіль-

ності до вихідних положень, які направлені на регулювання податкового консультування.

Що ж стосується непрямо закріплених принципів податкового права, які регламентують податкове консультування, то вони отримують своє закріплення у ст. 52–53 Податкового кодексу України (далі - ПК України). До таких непрямо закріплених принципів можна віднести:

а) принцип забезпечення практичної необхідності консультування (п. 52.1 ст. 52 ПК України). Податкова консультація являється саме допомогою платнику податків, а відповідно, така допомога повинна мати практично-прикладний характер. У зв'язку із цим платник податків повинен описати у своєму запиті практичну необхідність на одержання індивідуальної податкової консультації. Що стосується узагальнюючих податкових консультацій, то їх практична необхідність виявляється в актуальності питань, які аналізуються Міністерством фінансів України в таких консультативних актах;

б) принцип індивідуальної орієнтованості (п. 52.2 ст. 52 ПК України). Даний принцип надання податкових консультацій характеризує індивідуальні податкові консультації, які надаються виключно за запитом платника податків та створюють гарантії тільки для такого платника податків;

в) принцип забезпечення гарантій для платника податків (п. 53.1 ст. 53 ПК України). Змістовно він полягає в тому, що не може бути притягнуто до юридичної відповідальності платника податків, який діяв у чіткій відповідності з положеннями індивідуальної або ж узагальнюючої податкової консультації;

г) принцип примату узагальнюючої податкової консультації (п. 53.1 ст. 53 ПК України). Превалювання положень узагальнюючої податкової консультації над висновками, викладеними в індивідуальній податковій консультації, зумовлюється низкою факторів:

– по-перше, узагальнююча податкова консультація засновується на цілій низці опрацьованих індивідуальних консультацій або є результатом опрацювання особливо актуальної теми щодо неоднозначного застосування окремих нормативних приписів;

– по-друге, узагальнююча податкова консультація надається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерство фінансів України), якому підпорядковуються контролюючі органи, що уповноважені надавати виключно індивідуальні податкові консультації;

д) принцип забезпечення судового контролю (п. 53.2 ст. 53 ПК України). Зміст цього принципу полягає в тому, що, якщо платник податків не погоджується з висновками, зробленими в податковій консультації, він має право оскаржити таку консультацію та отримати за допомогою ме-

ханізму судового рішення вивірену правову позицію, яка в подальшому буде закріплена в новому консультаційному акті [7].

Аналізуючи існуючі методи податкового консультування, необхідно продемонструвати та критично оцінити моделі податкового консультування, які широко використовуються на практиці.

Нині найбільш поширеними є такі типи моделей податкових консультацій.

1. Експертна модель консультування. У цій моделі завдання клієнта — надати консультанту всю необхідну інформацію, а роль консультанта — повідомити та пояснити природу положень, правил і процедур, що стосуються податкового законодавства. Таку модель називають експертною, оскільки вона використовується в ситуаціях, коли консультант клієнта потребує лише його здібностей, тобто консультант виступає як експерт з проблеми клієнта.

Перевага експертної моделі полягає в тому, що вона економічно вигідна з точки зору витрат часу для клієнтів і консультантів. Недоліком є те, що консультант обмежений вибірковими фактами, наданими клієнтом, і не може гарантувати, що клієнт правильно розуміє та правильно реалізує всі пропозиції консультанта.

2. Проектна модель консультування. У цьому режимі податкові консультанти лише надають і розробляють рішення. Допомога клієнту полягає в тому, щоб проаналізувати і визначити його проблеми, передати свої теоретичні та практичні знання.

Завдання клієнта – надати консультанту необхідну інформацію для виявлення проблеми та впровадження рішень, розроблених і прийнятих консультантом. Роль консультантів – організація та управління процесом збору та аналізу інформації; розробка, обговорення та прийняття рішень; вибір індивідуальних та групових форм роботи в рамках консультаційних проектів та управління груповою роботою; розробка та впровадження збору та обробка висловлених ідей, оцінок, суджень, пропозицій і метод представлення результатів проектування.

Для реалізації цих рішень використовується ця модель, яка дуже проста у реалізації, не потребує серйозних коригувань та особливих здібностей виконавців у процесі реалізації. Недоліком її є ймовірність того, що клієнт не досить добре зрозуміє запропонований консультантом варіант і йому може не вистачити певних ресурсів, у тому числі і компетенції, щоб правильно реалізувати рішення.

3. Процесна модель податкового консультування. У процесі надання консультаційних послуг клієнт активно взаємодіє з консультантом у рамках запропонованих консультантом заходів і процедур, висловлює свої

думки та пропозиції, аналізує проблеми з консультантом, приймає рішення на всіх етапах проекту.

Перевага моделі процесу полягає в тому, що консультант і клієнт використовують ресурси один одного на всіх етапах. На етапі діагностики консультант використовує досвід клієнта, його знання ситуації, а клієнт, у свою чергу, використовує здібності консультанта на етапі впровадження. При цьому клієнт набагато краще розуміє і приймає пропонуване рішення, оскільки сам бере безпосередню участь у його розробці та впровадженні. Негативною стороною процесної моделі є великі часові, фізичні та фінансові витрати клієнта.

4. Навчальна модель консультування. Роль клієнта – сформулювати вимоги до навчання, зрозуміти вибір цілей, планів і методів навчання, сформувати навчальну групу.

Роль консультантів полягає в наданні теоретичної та практичної інформації з суміжних питань у формі лекцій, семінарів, тренінгів, ділових ігор, роздаткових та презентаційних матеріалів, складання списків рекомендованої літератури, написання підручників, «кейсів» тощо. Консультант пропонує клієнтові методичне забезпечення для «навчання» моделі. Податковий консультант готує основу для появи ідей, передає навички та методи вирішення проблеми.

Перевагою даної моделі може слугувати ґрунтовний підхід до виявлення окресленої проблематики, недоліком – домінування не завжди апробованих теоретичних домінант [8].

Нині в Україні нормативно-правова база податкового консультування складається із Податкового кодексу України, де процес податкового консультування регламентується главою 3. Водночас окремі аспекти потребують дорегулювання законом «Про податкове консультування», який має бути також сконцентрований на розвитку приватної або індивідуальної сфери податкового консультування в Україні з унормуванням окремих прав юридичних, адвокатських, аудиторських та інших господарюючих суб'єктів.

Отже, цей нормативно-правовий акт має бути покликаний регулювати відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування, чітко визначати правові, організаційні засади цієї діяльності, правовий статус податкових консультантів України.

Існує цілий ряд невирішених проблем щодо подальшої розбудови інституту податкового консультування в Україні, зокрема:

– обмеженість юридичних та фізичних осіб у фінансових ресурсах. Тому послугами податкових консультантів користуються переважно великі компанії, а малі та середні підприємства, як правило, не мають вільних коштів на оплату консультаційних витрат;

– відсутність чітких вимог до професійної освіти, прав податкового консультування, недостатній вплив професійних асоціацій консультантів на діяльність, надійність та професіоналізм індивідуальних консультантів чи консалтингових компаній;

– відсутність чітких принципів та етики податкового консультування негативно впливає на загальну якість консультаційних послуг та імідж консультантів у свідомості клієнтів;

– низький рівень культури оподаткування вітчизняних платників податків та всіх суб'єктів оподаткування;

– недостатня довіра до податкових консультантів щодо захисту комерційної таємниці платників податків – юридичних та фізичних осіб;

– все ще існуюча корумпованість фінансових та судових установ [8].

Для вдосконалення податкового консультування в Україні пропонуємо:

– налагоджувати та розвивати партнерські стосунки з платниками податків шляхом підвищення культури оподаткування, забезпечення відкритості, справедливого впровадження законодавства, не лише з точки зору фіскальної важливості оподаткування, а й зменшення адміністративного навантаження на платників;

– надавати платникам податків якісні податкові послуги шляхом розробки та впровадження ефективних моделей надання платникам податків послуг, розвитку існуючих та впровадження інноваційних електронних податкових сервісів для громадян і підприємств;

– завдяки активній співпраці з міжнародними організаціями, які займаються питаннями боротьби з корупцією, впроваджувати ефективні методи боротьби з корупцією для підвищення довіри до податкових органів;

– впроваджувати стратегічне управління організацією, постійний і безперервний процес удосконалення її операційної діяльності шляхом побудови сучасної комп'ютеризованої інформаційної системи управління та застосування прогресивного міжнародного досвіду;

– зробити надання консультацій більш доступним і розвиненим, оскільки податкове консультування виступає одним із інструментів захисту платника податків та надає можливість заздалегідь з'ясувати позицію податкового органу, а також сприяє недопущенню помилок у поданні податкової звітності;

– інтегрувати адміністративно-правовий статус податкових консультантів як учасників податкових відносин, що зменшить невизначеність законодавства та правозастосовної практики, а також мінімізує загальне уявлення платників податків про несправедливість податкової системи [1].

Висновки. Таким чином, податкове консультування сприяє зростанню рівня податкової культури, гармонізації відносин усіх суб'єктів податкових правовідносин. Це дозволить у перспективі збільшити податкові надходження та загалом посилуватиме фінансову складову національної безпеки держави.

Вітчизняний ринок послуг з податкового консультування має значні перспективи розвитку. На етапі розбудови інституту податкового консультування в Україні важливо встановити законодавчі основи його функціонування шляхом удосконалення і прийняття нормативно-правових актів, що забезпечували б його діяльність, встановлення чітких вимог щодо фахової освіти, ліцензій на право здійснення податкового консалтингу та ін.

Перспективами подальших наукових досліджень є оцінка та аналіз ринку податкового консультування в Україні та за кордоном з метою подальшої розробки механізму функціонування ринку консультаційних послуг в Україні.

Список використаних джерел:

1. Бречко О.В. Опорний конспект лекцій з дисципліни «Податкове консультування» // Тернопіль, 2017. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/retrieve/52211/%D0%9E%D0%BF%D0%BE%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20-%20%D0%9F%D0%BE%D0%B4.%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%81.pdf>.
2. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід // *Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України* : збірник наукових праць. Вип.7-8 (110-111) : Формування ринкових відносин в Україні. – Київ, 2010. – с.47-52.
3. Тильдигов А.В. Основы налогового консультирования. Учебно-методич. пособие. М.: УМЦ при МНС РФ, 2004. 224с.
4. Демишева Т.А. Организация и методика налогового консультирования. Учебное пособие. М.: Тезарус, 2004. 426с.
5. Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів. URL: <http://www.cfe-eutax.org/about>.
6. Ткачик Ф.П. Податкове консультування. Навчальний посібник / Ф.П. Ткачик – Тернопіль: Вектор, 2015. 252 с.. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/25395/1/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B5%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%81%D1%83%D0%BB%D1%8C%D1%82%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20-%20%D0%A2%D0%BA%D0%B0%D1%87%D0%B8%D0%BA.pdf>.

7. 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>.

8. Безпалько І. Р. Теоретико - методичні засади податкового консультування в Україні // Ефективна економіка. 2015. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_71.

References:

1. Brechko OV Reference syllabus of lectures on the discipline "Tax Consulting" / Ternopil, 2017 [Electronic resource]. - Access mode: <http://dspace.wunu.edu.ua/retrieve/52211/%D0%9E%D0%BF%D0%BE%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20-%20%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%81.pdf>

2. Smirnova OM Organizational and legal regulation of tax consulting: foreign experience // Scientific Bulletin of the Research Economic Institute of the Ministry of Economy of Ukraine: a collection of scientific papers. - Issue 7-8 (110-111): Formation of market relations in Ukraine. - Kyiv, 2010. - p.47-52.

3. Tildikov A.B. Basics of tax consulting. Educational and methodical allowance. М.: UMC at the Ministry of Emergencies of the Russian Federation, 2004. - 224p.

4. Demisheva TA Organization and methods of tax consulting. Textbook. М.: Tezarus, 2004. - 426p.

5. Official site of the European Confederation of Tax Consultants [Electronic resource]. - Access mode: <http://www.cfe-eutax.org/about>

6. Tkachik FP Tax consulting. Textbook / F.P. Tkachyk - Ternopil: Vector, 2015. - 252 p. [Electronic resource]. - Access mode: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/25395/1/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B5%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%81%D1%83%D0%BB%D1%8C%D1%82%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20-%20%D0%A2%D0%BA%D0%B0%D1%87%D0%B8%D0%BA.pdf>.

7. Broyakov SV System of principles of tax consulting / SV Broyakov // Knowledge, Education, Law, Management. - 2020. - № 4 (32) Vol. 2. - P. 14–18. [Electronic resource]. - Access mode: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/18>.

8. Bezpalko IR Theoretical and methodological principles of tax consulting in Ukraine / IR Bezpalko. // Effective economy. - 2015. - № 11. - [Electronic resource]. - Access mode: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_71.