

ПОНЯТТЯ ТА СУТНІСТЬ ДЕФІНІЦІЇ «ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ»

На основі аналізу тлумачень поняття «податкове консультування» дано авторське визначення цієї дефініції. Уточнено змістовну сутність поняття «податкове консультування». Окреслено низку ознак, які повинні бути притаманні податковому консультуванню. На основі проведеного аналізу зазначено, що податковим консультуванням слід вважати діяльність незалежних осіб або їх об'єднань, яка здійснюється в умовах чітко визначеної процесуальної форми на платній основі та має за мету дотримання платниками податків вимог чинного законодавства і полягає у наданні платникам податків допомоги у сфері оподаткування.

Ключові слова: податкове консультування, податкова консультація, податковий консультант.

Габрелян А. Ю. Понятие и сущность дефиниции «налоговое консультирование»

На основе анализа трактовок понятия «налоговое консультирование» дано авторское определение данной дефиниции. Уточнена содержательная сущность понятия «налоговое консультирование». Определен ряд признаков, которые должны быть присущи налоговому консультированию. На основании осужденного анализа отмечено, что налоговым консультированием следует считать деятельность независимых лиц или их объединений, которая осуществляется в условиях четко определенной процессуальной формы на платной основе, имеет своей целью соблюдение налогоплательщиками требований действующего законодательства и заключается в предоставлении налогоплательщикам помощи в сфере налогообложения.

Ключевые слова: налоговая консультация, налоговое консультирование, налоговый консультант.

Gabrelyan Andrey Yu. Essence and the concept of term «tax counseling»

In this article existing interpretations of term «tax counseling» are determined and author's determination of this definition is given. Substantive nature of the term 'tax consulting' is refined. It is defined a number of signs which have to be inherent in tax consultation. On the basis of the carried-out analysis the author notes that it is necessary to consider as tax consultation activity of independent persons or their associations which is carried out in the conditions of accurately certain procedural form on a paid basis, has the purpose observance by taxpayers of requirements of the current legislation and consists in granting to taxpayers of the help in the taxation sphere.

Key words: tax consultation, tax counseling, tax consultant.

Розвиток української економіки та вдосконалення податкового законодавства, а також питань, пов'язаних з обслуговуванням бізнесу, набувають величезного значення як для платників податків, так і для держави.

Постійні зміни і трансформація системи державного управління та податкового менеджменту змушують людину, як суб'єкта управління, шукати необхідну інформацію, знання, способи оволодіння необхідними навичками й уміннями, новими формами поведінки і продуктивними методами мислення. Зазначені умови та необхідність їх продуктивного розв'язання і спонукає суб'єктів управління звертатися за допомогою та робить їх потенційними клієнтами консультативного співтовариства.

Податкове консультування, як недостатньо вивчений вид діяльності потребує пояснення й обґрунтування. Це досить складне суспільне явище, яке нині не має ретельно вивіреного, точного визначення. Поняття «податкове консультування» навіть не закріплене на законодавчому рівні.

Окремі теоретичні та практичні аспекти діяльності податкових консультантів розглядали у своїх працях чимало вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків. Серед них варто відзначити праці В.В. Балакіна, Т.А. Демишевої, І.В. Друско, Л.С. Кириної, Т.В. Стирової, А.В. Тильдікова та ін., в яких викладено різно-сторонні погляди на сутність податкового консультування.

Водночас аналіз наукових праць із зазначеного питання показав, що поняття «*податкове консультування*» повною мірою не розкриті й потребує екстраполяції до сучасних умов розвитку податкового законодавства та суспільної думки.

Так, слово «консультування» походить від лат. *consultare*, що означає надавати поради, радитись, піклуватися. Українською мовою це слово означає раду, роз'яснення спеціаліста, бесіду з метою розширення і поглиблення знань. В.Т. Бусел дає вихідне тлумачення поняттю «консультування». Під поняттям «консультування» він розуміє надання порад з якого-небудь питання¹.

У свою чергу, управлінське консультування в економічній та юридичній літературі розкривається як вид професійної діяльності, що здійснюється спеціалістами (консультантами), спрямована на надання клієнтам консультацій щодо вирішення управлінських та організаційних проблем. Управлінське консультування може надаватись у формі порад, рекомендацій та рішень.

У сучасній літературі є різні точки зору щодо поняття та сутності консалтингу, але більшість науковців під консалтингом *розуміють* вид інтелектуальної діяльності, завдання якого – допомогти клієнтові підвищити ефективність своєї діяльності шляхом надання інформації та рекомендацій, враховуючи предметну галузь та проблеми клієнта за допомогою використання науково-технічних та організаційно-економічних інновацій.

В Україні найбільш поширені консультаційні послуги у сфері економіки та в теорії управління. Щодо оподаткування, то консультування у цьому напрямі належить до сфери економіки і права, одночасно торкаючись проблеми управління фінансами.

Розглядаючи поняття та сутність податкового консультування, звернемось до думок науковців. У своїй дисертаційній роботі І.В. Друско під податковим консультуванням розуміє самостійний вид підприємницької діяльності, який полягає в тому, що це – вид професійної позавідомчої діяльності з надання клієнтові (замовникові, консультованій особі) на платній основі послуг, які сприяють оптимальному і належному виконанню платниками податків обов'язків, передбачених податковим законодавством стосовно обчислення та сплати податків та зборів². Аналогічне визначення використовують у своїх працях В.В. Балакін, Л.С. Кирина та Д.Г. Черник³. Подібної точки зору дотримується і О.М. Смірнова, яка вважає, що податкове консультування можна визначити як професійну незалежну діяльність організацій і приватних осіб з надання замовнику платних послуг, результатом якої є визначення його прав та обов'язків як платника податків і зборів (обов'язкових платежів) та їх оптимальна реалізація⁴.

Аналізуючи ці визначення, бачимо, що автори дають такі основні ознаки податкового консультування: по-перше, це професійна, незалежна, позавідомча діяльність; по-друге, вона повинна здійснюватись на платній основі. На нашу думку, визначення таких основних ознак є справедливим, але недостатнім.

Окрема група науковців, такі як З.Б.-Д. Дондоков, Ю.Д. Матвєєва та А.В. Тильдіков прямо вказують на належність податкового консультування до консалтингу. Зокрема З.Б.-Д. Дондоков та Ю.Д. Матвєєва під податковим консультуванням розуміють вид консалтингу, який здійснюється у сфері оподаткування, та покликаний допомагати юридичним особам, приватним підприємцям й іншим фізичним особам правильно розрахувати та сплатити податки, заповнити відповідні документи, оптимізувати свої податкові витрати тощо. Науковці зазначають, що податкові закони вимагають постійних змін, пов'язаних із політичними та економічними змінами. І податкове консультування – це передача знань про систему оподаткування та всі зміни, які з нею відбуваються, в розпорядження клієнта⁵.

Вважаємо, що визначення, запропоноване З.Б.-Д. Дондоковим та Ю.Д. Матвєєвою, досить широке і містить деякі неточності. Ця дефініція потребує конкретизації щодо того, хто має право надавати податкові консультації.

А.В. Тильдіков під процесом податкового консультування розуміє послідовність дій та заходів, які здійснює податковий консультант для вирішення проблем клієнта і/або створення умов, за яких клієнт буде спроможний зробити це самостійно. Це будь-яка форма надання допомоги щодо вирішення проблем, пов'язаних із оподаткуванням юридичних або фізичних осіб, за якої консультант не відповідає за результат впровадження прийнятих рішень, зокрема за обчислення бази оподаткування того чи іншого податку, порядок і терміни сплати податків, але допомагає тим, хто є відповідальним за цей процес⁶.

А.В. Тильдіков наголошує на безвідповідальності консультанта за свої рішення, проте, з нашої точки зору, це може призвести до надання податковими консультантами неякісних послуг.

Практики в галузі консалтингових послуг використовують інші підходи до визначення дефініції «податкове консультування». Їх визначення відрізняються і у своїй більшості характеризують податкове консультування не в цілому, а окремі його частини.

Фахівці аудиторської компанії «Т-Аудит» вважають, що податкове консультування – це консультування, що здійснюється на основі договору. Воно включає в себе консультування з визначенням загальної моделі оподаткування залежно від виду діяльності організації клієнта, а також питання податкового планування, які є невід'ємною частиною фінансового планування організації⁷.

Цікаве, на наш погляд, визначення, запропоноване групою російських консультантів консалтингової групи «ALL2B»: «Податкове консультування – це детальний аналіз ситуації замовника та розробка оптимальної податкової схеми, яка дозволяє законно мінімізувати витрати, пов'язані зі сплатою податкових платежів. Водночас податкове консультування передбачає формування чіткої податкової картини для замовника, з метою дотримання законності будь-яких операцій та дій, а також усунення ризиків стягнення недоїмок, судових розглядів та інших податкових претензій»⁸.

Такі визначення, хоча і є звуженими, але висвітлюють ті аспекти податкового консультування, які не опрацьовані науковцями. Об'єднання наукової думки та напрацьовань практиків дасть змогу більш повно та цілісно підійти до проблеми визначення податкового консультування. Зауважимо, що цікавими та перспективними напрямками подальших досліджень є аналіз податкового консультування як

діяльності, що лежить в основі договору та направлена на оптимізацію витрат замовника у сфері сплати податків.

Специфічну думку висловлює І. Гостеев, який податкове консультування ототожнює з набором послуг для тих, хто бажає вільно орієнтуватися у вигідних режимах оподаткування, порядку надання податкових пільг, оскарження дій (чи бездіяльності) відповідних органів⁹. На наш погляд, це визначення більше характеризує сутність податкових консультацій, а не податкового консультування.

Щодо визначення терміна «податкове консультування» на законодавчому рівні для початку варто згадати проект закону України «Про податкове консультування в Україні» (реєстр. № 2745 від 26 червня 2009 р.), поданий народним депутатом України К.Т. Ващуком¹⁰. У законопроекті наводиться зміст податкового консультування, який полягає у:

- наданні консультаційних послуг фізичним та юридичним особам, незалежно від форм власності та організаційно-правових форм з питань визначення і реалізації їх прав та обов'язків як платників податків і зборів (обов'язкових платежів), застосуванні законодавства щодо податків і зборів (обов'язкових платежів);

- наданні необхідних рекомендацій стосовно визначення бази оподаткування, розрахунку податків і зборів (обов'язкових платежів), використання пільг окремими платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до чинного законодавства, дотриманні встановленого порядку нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), розробки варіантів організації оподаткування враховуючи специфіку діяльності юридичних та фізичних осіб;

- інформуванні платників податків про зміни в законодавстві щодо податків і зборів (обов'язкових платежів); наданні роз'яснень відносно практичного застосування відповідних законодавчих та нормативно-правових актів;

- сприянні правильному нарахуванню та повній сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), здійсненні моніторингу змін у відповідному законодавстві;

- веденні податкового обліку та складанні податкової звітності;

- представництві інтересів юридичних та фізичних осіб в органах, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), та судових органах;

- проведенні перевірки податкового обліку платників податків і зборів (обов'язкових платежів) на відповідність чинному податковому законодавству та виконанні завдання з надання впевненості відносно податкової звітності на замовлення платників податків у відповідності до норм і правил податкового консультування;

- участі у розробці та підготовці проектів нормативно-правових актів, які охоплюють інтереси податкових консультантів та платників податків¹¹.

На нашу думку, така спроба розкриття змісту податкового консультування в цілому має позитивне спрямування, і ми підтримуємо її. Однак відсутність чіткого визначення терміна «податкового консультування» є недоліком цього законопроекту.

Слід наголосити, що в зарубіжній практиці податкове консультування досить поширене, а у ряді країн його правовий статус законодавчо закріплений. На жаль, у нашій країні проект закону України «Про податкове консультування в Україні» зняла з розгляду Верховна Рада (15 листопада 2011 р.).

У зв'язку з уніфікацією податкового законодавства, розробкою та впровадженням Податкового кодексу напрацювання цього законопроекту залишилися поза увагою законодавця.

Податковий кодекс України пропонує нам дещо інший підхід до зазначеного питання. Підпункт 172 п.1 ст.14 дає таке визначення: «Податкова консультація – допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган»¹². Пропонуємо згадати Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181¹³ (втратив чинність), а саме п.2 п.4 ст.4, в якому дається визначення терміна «податкове роз'яснення». У згаданому Законі № 2181, який, до речі, був профільним для роботи органів ДПС України, податкові роз'яснення трактувалися як «роз'яснення окремих положень податкового законодавства, які надаються контролюючими органами у порядку, визначеному відповідним центральним (керівним) органом контролюючого органу». Порівнявши ці визначення, можна з упевненістю стверджувати, що податкові консультації у Податковому кодексі України та податкові роз'яснення у Законі № 2181 – це одне і те саме. Але поняття «податкове консультування» та «податкове роз'яснення» не слід отожднювати, ці два терміни є різнорідними, окремими поняттями.

Фактично державні контролюючі органи, які мають право на податкові консультації (органи ДПС та митні органи), не консультують, а роз'яснюють платникові податків закони або нормативно-правові акти з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такі контролюючі органи.

Про це свідчить, зокрема, аналіз практичного виконання положень п.6 ст.52 Податкового кодексу України. Вказана норма покладає на центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну податкову політику, та центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику в сфері митної справи, обов'язок проводити періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань. Зазначені органи повинні затверджувати наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню, у тому числі за допомогою Інтернет-ресурсів. Розміщення результатів узагальнюючих податкових консультацій на офіційному сайті ДПС України дійсно має місце, але всі консультації стосуються **порядку** застосування конкретних норм податкового законодавства. Ще не було жодного випадку розміщення на офіційних сайтах податкових органів порад чи пропозицій, які допомагали б платникові податків оптимізувати чи спланувати податкові платежі (що і є, власне, метою податкового консультування). Отже, ми прийшли до висновку, що податкові та митні органи України сутність податкових консультацій прирівнюють до поняття податкових роз'яснень.

Продовжуючи аналіз, слід визначитись із тим, хто має право займатись податковим консультуванням. На сьогодні податкові консультації фактично надають органи державної податкової служби, митні органи та незалежні особи або їх організації, які мають сертифікати консультанта з податків та зборів. Послуги, які надають державні контролюючі органи, здійснюються на безоплатній основі, а послуги, які надають незалежні особи – платні. Так, існують ніби платні та безо-

платні податкові консультації. Але навіть при існуванні безоплатних податкових консультацій в Україні з'явився вид підприємницької діяльності щодо надання послуг з податкового консультування. І хоча кваліфікаційна характеристика «Консультант з податків і зборів» була затверджена на початку 2004 р., після прийняття Податкового кодексу України наприкінці 2010 р. такий вид діяльності продовжував розвиватися. Можна зробити висновок про те, що все-таки для платників податків є відмінність у наданні послуг з податкового консультування державними контролюючими органами та незалежними податковими консультантами. Точніше, платників податків – клієнтів податкових консультантів не задовольняє той спектр консультаційних послуг, який надають державні контролюючі органи. Вони більше надають перевагу платним послугам незалежних спеціалістів, ніж безкоштовним консультаціям податкових та митних органів. Це зайвий раз підкреслює відмінність між податковими консультаціями, які здійснюють державні контролюючі органи, та податковим консультуванням, яке здійснюється незалежними податковими консультантами чи їх організаціями.

Отже, можна дійти закономірного висновку, що у більшості випадків пересічний платник податків та юридичні або фізичні особи, які надають консалтингові послуги, під податковим консультуванням розуміють процес надання допомоги щодо побудови фінансової політики, оптимізації податкових витрат, здійснення податкового планування та інших послуг, яких не надають органи державної податкової служби та митні органи у сфері оподаткування.

Повністю погоджуємося з Д.Г. Черник, Л.С. Кириною та В.В. Балакіним, які вважають, що податкова служба просто роз'яснює незрозумілі платникам податків статті та пункти податкових законів (статті Податкового кодексу), підзаконних актів тощо. Тобто податкові органи пояснюють те, що досить освічений платник податків може і сам довідатися з відповідних документів. Це роз'яснення законодавства¹⁴. За таким критерієм також формуються та оприлюднюються на офіційних сайтах податкових органів відповіді на запитання платників податків щодо нарахування та сплати податків та зборів, про які згадано вище.

Вважаємо, що державні органи, уповноважені здійснювати податковий контроль, не повинні надавати платникам податків послуги з податкового консультування. Податкове консультування, визнане на законодавчому рівні як окремий вид економічної діяльності, повинно здійснюватися на платній основі незалежними особами, які мають на це відповідний дозвіл (сертифікат податкового консультанта). Відповідальність за надану консультацію повинна лежати на податковому консультантові, який надав рекомендацію.

Наполягаємо, що податкове консультування має здійснюватись не лише на платній основі, але й під наглядом держави. А саме: податкові консультанти повинні надавати свої консультаційні послуги на офіційних бланках суворої звітності. У цьому аспекті діяльність податкових консультантів має бути схожою на діяльність нотаріусів. Усі податкові консультації, які будуть надаватись клієнтові, повинні фіксуватися офіційно з подальшим наданням їх копій державним контролюючим органам у сфері оподаткування.

Після надходження зазначеної інформації та її накопичення податкові та митні органи повинні офіційно оприлюднювати найбільш вдалі приклади податкового планування у межах законодавства з метою демонстрації можливостей розумно та ефективно здійснювати податкові витрати, не вдаючись до незаконного ухилення від сплати податків. Також контролюючі органи повинні намагатися вноси-

ти пропозиції щодо усунення недоліків чинного законодавства у цьому напрямі. Це сприятиме, по-перше, підвищенню податкової культури платників податків шляхом відмови від ухилення від сплати податків та використання законної податкової оптимізації або податкового планування; по-друге, удосконаленню партнерських відносин між державною податковою службою та платниками податків і втілення в життя гасла «Податкова – слуга народу».

Наголосимо, що ми в жодному разі не отожднюємо податкове консультування тільки з процедурою оптимізації податкових платежів, але зрозуміло, що оптимізація є невід’ємною частиною фінансово-економічних консультацій у сфері податків, нарахувань, зборів та інших платежів, які надаються податковими консультантами платникові податків, що, у свою чергу, потребує державного нагляду та контролю.

Отже, проаналізувавши розглянуті дефініції, можна сформулювати авторське визначення податкового консультування, яке потребує законодавчого закріплення. Податкове консультування – це діяльність незалежних осіб або їх об’єднань (які мають необхідні для цього дозволи), що здійснюється в умовах чітко визначеної процесуальної форми на платній основі та має за мету дотримання платниками податків (тобто клієнтами) вимог чинного законодавства і полягає у наданні платникам податків допомоги у сфері оподаткування (зокрема шляхом надання порад та рекомендацій щодо побудови податкової політики, представництва у податкових органах, заповнення необхідної податкової звітності тощо).

1. *Великий тлумачний словник сучасної української мови* / Голов. ред. В.Т. Бусел, ред.-лексикографи: В.Т. Бусел, М.Д. Василега-Дерibas, О.В. Дмитрієв, Г.В. Латник, Г.В. Степенко. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – С. 567. – (Словники України). 2. *Друкско И.В.* Организационно-экономический механизм развития рынка услуг налогового консультирования в Российской Федерации: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. – М., 2006. – С. 162. 3. *Кирина Л.С.* Методология формирования и развития рынка услуг налогового консультирования в Российской Федерации: Дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05. – М., 2006. – С. 277; *Черник Д. Г., Кирина Л.С., Балакин В.В.* Налоговое консультирование: Учеб. пособие. – М.: Экономика, 2009. – С. 50 – 51. 4. *Смірнова О.М.* Податкове консультування: зміст і стан розвитку // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – Ірпінь: НУ ДПС України, 2011. – Вип. 2 (53). – С. 85. 5. *Дондоков З. Б-Д., Матвеева Ю.Д.* Пути решения проблем налогового консалтинга на рынке России // *Вестник ВСГУТУ*. – Улан-Удэ: Изд-во ВСГУТУ, 2007. – № 4. – С. 34. 6. *Тильдиков А.В.* Основы налогового консультирования. – М.: УМЦ при МНС РФ, 2004. – 224 с. 7. *Інформація* з сайту аудиторської компанії «Т-Аудит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://t-audit.ub.ua>. 8. *Інформація* з сайту консалтингової групи ALL2B [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.realty2b.ru>. 9. *Гостеев И.* Налоговое консультирование [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://legal-services.web-3.ru/intro/tax>. 10. *Проект* Закону України «Про податкове консультування в Україні» (реєстр. № 2745 від 26.06.2009) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.taxadvisers.org.ua/discussion_law/discussion.html. 11. Там само. 12. *Податковий кодекс* України від 02.12.2010 № 2755-VI (поточна редакція від 15.08.2012, підстава 5043-17) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 13. Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III (втратив чинність на підставі Кодексу № 2755-VI від 02.12.2010) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>. 14. *Черник Д.Г.* Цит. праця. – С. 37.