

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний
аграрно-економічний університет



Переглянути у форматі pdf

І. Р. Безпалько

ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

№ 11, 2015 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 338.46:351.713

*І. Р. Безпалько,
к. е. н., доцент кафедри економіки підприємства та маркетингу у ВПК,
Українська академія друкарства, м. Львів*

ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ

*I. R. Bezpal'ko,
Ph. D. (Econ.), assistant professor of the Department of Enterprise Economics and Marketing,
Ukrainian Academy of Printing, Lviv*

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF TAX ADVISING IN UKRAINE

У статті визначено необхідність розвитку інституту податкового консультування в Україні на базі конкретизації теоретико - методичних засад його функціонування. Наведено визначення поняття «податкове консультування». Передумовами розвитку ринку податкового консультування в Україні визначено складність податкової системи України, часті зміни податкового законодавства, суперечливість та неоднозначне трактування окремих його норм, а також значний вплив податків на фінансовий результат юридичних та фізичних осіб (податкові ризики). Обґрунтовано необхідність посилення державного регулювання та системи саморегулювання ринку податкових послуг в Україні на базі закріплення законодавчих норм його функціонування, визначення місця, ролі, прав та обов'язків податкових консультантів в системі податкових правовідносин. Проаналізовано причини нерозвиненості ринку консультативних послуг у сфері оподаткування в Україні. Визначено моделі податкового консультування та принципи професійної поведінки податкових консультантів. Оцінено переваги використання податкового консалтингу для юридичних та фізичних осіб – платників податків.

In the article the necessity of development of tax advisory institute in Ukraine based on the specification of the theoretical and methodological principles of its functioning has been determined. The definition of "tax advising" has been presented. There are prerequisites of development of market of tax advising in Ukraine such as the complexity of the tax system of Ukraine, frequent changes in tax legislation, contradictory and ambiguous interpretation of some of its requirements and also significant impact of taxes on the financial result of businesses and individuals (tax risks). The necessity of combination of government control and self-regulation of market of tax advising in Ukraine based on consolidation of legislation of its operation, decision of the place, role, rights and duties of tax consultants in the system of tax legal relationships has been founded. The reasons of underdeveloped of market of consultative services in the field of taxation in Ukraine are analyzed. The models of tax advising and principles of professional conceptions of tax advisers have been determined. The advantages of using tax advising for businesses and individuals – tax payers are evaluated.

Ключові слова: консультативні послуги, податковий консалтинг, податкове законодавство, податкові консультанти, державне регулювання, саморегулювання, моделі податкового консультування, принципи податкового консультування.

Keywords: consultative services, tax advising, tax legislation, tax consultants, government control, self-regulation, tax consulting models, principles of tax advising.

Постановка проблеми. Процес трансформації економічних систем, що активно відбувається в багатьох країнах світу, формування інформаційного суспільства та посилення ролі ринкових механізмів переконують у тому, що основні характеристики сучасного і майбутнього суспільства пов'язані із зростаючим впливом сфери послуг. Це підтверджує той факт, що на сьогодні більше половини валового внутрішнього продукту розвинених країн і близько 30% світової торгівлі формує сфера послуг.

В останні роки бурхливого розвитку набув ринок консультативних послуг, серед яких новим та перспективним видом консалтингу є надання консультацій у сфері оподаткування. Це пов'язано з тим, що юридичні та фізичні особи через складність, мінливість та неоднозначність податкового законодавства не завжди спроможні вірно побудувати власну податкову стратегію. За таких умов суттєву допомогу можуть запропонувати професіонали – податкові консультанти.

Формування інституту податкового консультування в Україні знаходиться на початковому етапі. Тому побудова ефективного механізму податкового консультування потребує ґрунтовного вивчення його теоретико-методичних засад, спираючись на позитивний досвід розвинених країн у даній сфері та адаптуючи його до вітчизняних умов.

Водночас процеси формування ринку податкових консультативних послуг не є одновекторними та однозначними у міру здійснення реформування національного податкового законодавства, що зумовлює необхідність вивчення цього виду ринку послуг в кон'юнктурному і довготривалому аспектах, обумовлює істотність даного явища, його специфіки та тенденцій розвитку. Особливої актуальності набувають питання поєднання державного регулювання та механізму саморегулювання ринку податкового консалтингу у вітчизняних умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Враховуючи приналежність податкового консультування до прикладної сфери, слід відзначити, що переважна більшість відповідної вітчизняної літератури та спеціалізованих праць присвячена саме практичним аспектам, залишаючи поза увагою теоретичні.

Основи управлінського консультування, що в свою чергу формують базу для податкового консалтингу, висвітлені Воронковою А.Є [1]. Аналіз зарубіжного досвіду організаційно-правового регулювання податкового консультування та можливість його адаптації до вітчизняних умов здійснено Смірноюю О.М. [2].

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.С., Демішева Т.О., Іонова О.Ф., Карпачова З.М., Картер Г.-В., Кіріна Л.С., Селезнева Н.М., Сутробова О.Б., Чернік Д.Г., Буссе Р., Нуккельт Й., Тільдіков А.В.

В даний час у нашій державі, як уже було зазначено, активно розвивається ринок послуг податкового консультування. У той же час має місце цілий ряд невіршених проблем його формування, обумовлених відсутністю попереднього досвіду такого роду діяльності, а також недосконалістю чинного організаційно-економічного та правового механізму функціонування цього нового для України виду консалтингу. Також спостерігається недостатнє теоретичне опрацювання особливостей процесу розвитку інституту податкового консультування в Україні, відсутність достатньої кількості публікацій з даної тематики у фахових та періодичних виданнях, брак вітчизняної навчально-методичної літератури.

Метою статті є узагальнення теоретико-методичних засад функціонування інституту податкового консультування, зокрема щодо його організаційно-правового регулювання та законодавчого закріплення орієнтирів для розвитку вітчизняного ринку консультаційних послуг у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. В процесі здійснення підприємницької діяльності для ухвалення правильних управлінських рішень з оподаткування, а також для оптимізації податкових платежів окремими фізичними особами чи домогосподарствами потрібно враховувати чимало правових норм та практику їх застосування. Не зважаючи на певні позитивні зрушення, податкове законодавство України залишається одним з найскладніших у світі, а практика його застосування – неоднозначною або суперечливою.

У щорічному виданні «Paying Taxes 2015: The Global Picture» групи Світового банку та PwC [3] зазначається, що попри глобальну економічну невизначеність уряди продовжують реформувати національні податкові системи. За даним рейтингом щорічно оцінюються податкові системи 189 країн. За простотою податкової системи у 2010-2011рр. Україна посідала 181-е місце, 2012 -2013рр. – відповідно 165-е та 164-е місце, а у 2014 р. – вже 108-е місце. Як бачимо, у зв'язку із вагомими змінами у податковій системі, прийняттям Податкового кодексу, а також останньою урядовою реформою (щодо скорочення кількості податків, зниження показника сукупної ставки податків, а також зменшення часу, що витрачається на облік і сплату податків через вдосконалення процесу електронізації податкової звітності та сплати податкових платежів) податкове середовище значно покращилось – протягом чотирьох років Україна піднялась на 73 позиції.

Поряд із позитивними факторами вітчизняна податкова система залишається однією з найбільш складних, що перешкоджає процесу економічного розвитку всіх без винятку суб'єктів оподаткування і держави в цілому. Серед основних недоліків податкового законодавства України є його нестабільність. Зміни, що вносяться до законів України з питань оподаткування, досить часто спричиняють нові проблеми. Постійні нововведення у нормативно - правовій базі не відповідають принципам стабільності та доступності, а множинність й неузгодженість нормативних актів роблять податкове законодавство незрозумілим для пересічного громадянина, знижують привабливість національної економіки для іноземного інвестора. Іншою важливою проблемою законодавства України у сфері оподаткування є колізії та суперечності, що існують між законами та підзаконними нормативно-правовими актами, а додаткові приписи, інструкції, роз'яснення, узгодження тощо ускладнюють податковий процес та порушують принципи загальності та рівності усіх платників податків.

Таким чином, актуальність податкового консалтингу в Україні пов'язана з високою динамікою змін у податковому законодавстві. Окрім цього, необхідність участі фахівця, що кваліфікується на податкових правовідносинах, на кожному етапі взаємодії з податковими органами зумовлена, зокрема, багатогранністю та різноманітністю спірних питань, а також, неоднозначним трактуванням представниками фіскальних служб норм податкового законодавства.

Перш, ніж досліджувати механізм організації податкового консалтингу, необхідно чітко визначити зміст поняття «податкове консультування».

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].

Російські вчені Чернік Д.Г., Кіріна Л.С. та Балакін В.В. зазначають, що з точки зору податкового консультанта податкове консультування - це передача знань про діючу систему оподаткування та змін, що відбуваються в ній, в розпорядження клієнта, а з точки зору клієнта - це зниження податкових ризиків, зменшення витрат і оптимальне планування майбутніх господарських операцій [4].

Окремі фахівці в області консультування [5, 6] 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[7].

В проекті Закону України «Про податкове консультування в Україні» наведено, що зміст податкового консультування полягає в здійсненні діяльності з:

- надання консультаційних послуг фізичним і юридичним особам, незалежно від форм власності та організаційно-правових форм з питань визначення та реалізації їх прав та обов'язків як платників податків і зборів (обов'язкових платежів), застосування законодавства щодо податків і зборів (обов'язкових платежів);
- надання 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, дотримання встановленого порядку нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), розробці варіантів організації оподаткування стосовно специфіки діяльності юридичних та фізичних осіб;
- інформування їх про зміни в законодавстві щодо податків і зборів (обов'язкових платежів); надання роз'яснень відносно практичного застосування відповідних законодавчих та нормативно-правових актів;
- сприяння правильному нарахуванню та повній сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), здійснення моніторингу змін у відповідному законодавстві;
- ведення податкового обліку та складання податкової звітності;
- представництва інтересів юридичних та фізичних осіб в органах, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), та судових органах;
- проведення перевірки податкового обліку платників податків і зборів (обов'язкових платежів) на відповідність чинному податковому законодавству та виконання 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 податків [8].

Узагальнюючи всі вище наведені підходи, вважаємо за доцільне навести власне трактування змісту податкового консультування.

Отже, податкове консультування – це процес передачі професійних знань консультанта клієнту, що передбачає роз'яснення та застосування норм чинного податкового законодавства, визначення податкових наслідків господарських та інших операцій, а також пошук законних схем планування податкового навантаження для юридичних та фізичних осіб з урахуванням специфіки їх діяльності з метою прийняття клієнтом зважених і вивірених рішень у сфері оподаткування та їх подальшої реалізації.

Для самого податкового консультанта консультування - це цікавий і перспективний вид бізнесу, оскільки тенденції щодо постійних змін та ускладнення системи оподаткування та податкового законодавства призводять до підвищення попиту на цей вид консалтингу.

При формуванні теоретико - методичних засад податкового консультування першочерговим є законодавче визначення та місце податкових консультантів у системі податкових правовідносин (рис.1). З цією метою необхідно визначити основні критерії функціонування ринку податкового консультування. Перший критерій полягає у порядку допуску бажаних на ринок податкового консультування, зокрема визначення вимог до особистих якостей і рівня кваліфікації претендентів, ступеня винятковості права на надання послуг як за колом осіб, які допускаються на цей ринок, так і за видами послуг, а також роль і місце професійних організацій та умови членства в них. Другий критерій охоплює правила поведінки суб'єктів податкового консультування на ринку, а саме: права і обов'язки та професійна етика податкових консультантів, положення про страхування від професійної відповідальності та підвищення кваліфікації [9].



Рис. 1. Методичні основи розвитку ринку податкового консультування в Україні*

*Джерело: узагальнення автора

Розглядаючи на цій основі нормативну базу слід виділити два істотно відмінні одна від одної системи регулювання правових відносин на ринку податкового консультування. Це, по-перше, система «державного регулювання», коли нормативну базу для податкового консультування в основному кодифіковано законом і адресатами цього закону вона при необхідності лише уточнюється і, по-друге, система «саморегулювання», коли нормативна база для податкового консультування виключно встановлена самими діючими особами.

В залежності від існуючих в окремих країнах систем регулювання правових відносин представлені і професійні об'єднання. При «державному регулюванні» в країні є спеціальний закон про податкове консультування і професійні об'єднання, які створені і діють на основі цього закону, підтримують його здійснення і контролюють його виконання. Членство в цій організації є обов'язковим. Країни-представники такої системи: Австрія, Угорщина, Німеччина, Італія, Польща, Франція, Хорватія, Словаччина, Чеська Республіка. Люксембург та Португалія також належать до цієї групи, хоча членство у професійній організації там добровільне.

У країнах системи «саморегулювання» зазвичай немає спеціального закону, що регулює податкове консультування, тому професійні об'єднання діють виключно на основі самостійно встановлених правил і норм, а членство є добровільним. Власні нормативні положення, що видані професійним об'єднанням, зобов'язують тільки її членів. З членством пов'язано право нести професійний титул, що вказує потенційному клієнту на очікуваний кваліфікаційний рівень податкового консультанта. До таких країн відносяться Бельгія, Великобританія, Голландія, Ірландія, Іспанія, Фінляндія та Швейцарія [2].

Аналізуючи існуючі методи податкового консультування, необхідно показати і критично оцінити моделі податкового консультування, які широко застосовуються в практичній діяльності. Розуміння ролі, яку відіграють податкові консультанти, допоможе потенційним клієнтам при постановці завдань, формуванні вимог до якості такого виду послуг і досягнутих результатів. В даний час найбільш поширеними є наступні види моделей податкового консультування.

Експертна модель консультування. За даної моделі 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 в податковому законодавстві. При експертній моделі консультант не бере участі ні в діагностиці проблеми, ні у впровадженні рішень, а відповідає лише за етап розробки та прийняття рішення. Модель називається експертною, оскільки застосовується в тих випадках, коли від консультанта клієнту потрібно тільки його компетенція, тобто консультант виступає в ролі експерта з проблеми клієнта. Не беручи безпосередньої участі в діагностиці, консультант в даному випадку керується в основному фактами, які йому надає клієнт, і баченням проблеми останнім. Перевагами експертної моделі є економічність щодо тимчасових витрат як для клієнта, так і для консультанта. Недоліком є обмеженість консультанта тими вибірковими фактами, які надав йому клієнт, а також відсутність гарантій того, що клієнт правильно зрозумів і вірно реалізував усі рекомендації консультанта.

Проектна модель консультування. За даної моделі податковий консультант тільки пропонує і виробляє рішення; допомога клієнту полягає в аналізі та визначенні його проблем, передачі своїх теоретичних і практичних знань. Завданням клієнта є надання необхідної інформації консультанту для визначення проблеми, а також впровадження розроблених і прийнятих консультантом рішень. Роль консультанта: організація та управління процесами збору інформації та її аналізу; розробка, обговорення та прийняття рішень; вибір форм індивідуальної і групової роботи в рамках консультаційних проектів, управління груповою роботою; розробка і впровадження способів збору і обробки висловлених ідей, оцінок, суджень, пропозицій, представлення результатів проектування. У цій моделі консультант бере на себе відповідальність за діагностику і розробку рішень, але не бере участі в етапі реалізації, передаючи відповідальність за цей етап клієнту. Тобто консультант виступає в ролі розробника проекту. Ця модель використовується для тих рішень, реалізація яких досить проста у виконанні, не вимагає серйозних коригувань в ході виконання і особливої компетенції виконавців. Перевага цієї моделі полягає в тому, що в консультанта є можливість детальної діагностики проблеми. Однак, як і в експертній моделі, є ймовірність того, що клієнт не досить добре зрозумів запропонований консультантом варіант і йому може не вистачити певних ресурсів, у тому числі і компетенції, щоб правильно реалізувати рішення.

Процесна модель податкового консультування. В процесі надання консультаційних послуг клієнт активно взаємодіє з консультантом в рамках заходів і процедур, запропонованих консультантом, висловлює свої ідеї, міркування, пропозиції, спільно з консультантом здійснює аналіз проблем і приймає рішення на всіх етапах проекту. У цій моделі клієнт і консультант спільно працюють протягом всього процесу консультування, тому при описі цієї моделі можна не робити відмінності між консультантом і клієнтом, а розглядати їх як членів однієї команди, яка працює над вирішенням проблеми. Процесну модель доцільно використовувати у великих проектах з податкового консультування, особливо, якщо прийняті рішення тягнуть за собою серйозні зміни для організації. Перевагою процесної моделі є те, що на всіх етапах консультант і клієнт користуються ресурсами один одного. На етапі діагностики консультант використовує досвід клієнта, його знання ситуації, а клієнт в свою чергу на етапі реалізації користується компетенцією консультанта. При цьому клієнт набагато краще розуміє і приймає запропоноване рішення, оскільки сам бере безпосередню участь у його розробці та впровадженні. Негативною стороною процесної моделі є великі часові, фізичні та фінансові витрати клієнта.

Навчальна модель консультування. 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 у формі лекцій, семінарських занять, тренінгів, ділових ігор, роздаткових та презентаційних матеріалів, формування переліку рекомендованої літератури, розробки навчально-практичних посібників, «кейсів» тощо. В процесі навчальної моделі податковий консультант підготовлює ґрунт для виникнення ідей, а також передає прийоми і способи вирішення завдань.

Вибір тої чи іншої моделі співробітництва клієнтом в процесі податкового консультування буде залежати від поставлених цілей і завдань, рівня довіри до податкового консультанта та його професійних якостей, а також фінансових ресурсів платника податків – фізичної чи юридичної особи.

Визначаючи принципи професійної поведінки податкових консультантів варто керуватись вимогами, сформованими Європейською конфедерацією податкових консультантів. Основним завданням цієї організації є лібералізація професії «податковий консультант» в Європі, яка буде чітко та однозначно визнаною як на урядовому, так і на громадському рівні. Це в свою чергу забезпечить кращий захист для платників податків, податкових консультантів та широкої громадськості при збереженні принципу верховенства закону [6]. Водночас принципи професійної поведінки податкових консультантів необхідно адаптувати до вітчизняних умов господарювання та правового поля. Такими принципами визначено наступні:

Об'єктивність і неупередженість. Принцип об'єктивності передбачає, що аналітика, поради, рекомендації, які надаються клієнту, максимально відображають реальний стан справ, і що судження консультанта будуються з максимальною відстороненістю від будь-яких особистих інтересів. Необ'єктивність консультанта може бути викликана або інформаційними факторами, або факторами розбіжності інтересів.

Незалежність. Об'єктивність роботи податкового консультанта залежить від ступеня його незалежності, тобто від ступеня впливу на консультанта зовнішніх осіб, а також людських та організаційно-виробничих відносин, в які включений консультант. Принцип незалежності не означає, що консультант взагалі не повинен вступати в які-небудь відносини, але цей принцип вимагає, щоб висновки, які робить консультант, і поради, які він дає, повинні бути звільнені від впливу цих відносин.

Конфіденційність. Розголошення конфіденційної інформації клієнтів (наприклад, публікація) не є порушенням професійної етики:

а) якщо отримано дозвіл клієнта з урахуванням інтересів усіх сторін, яких вона може торкнутися;
 б) коли це передбачено законодавчими актами або рішенням суду;
 в) для захисту професійних інтересів консультанта в ході офіційного розслідування або приватного розгляду, проведеного керівником або уповноваженими представниками клієнта;

г) коли клієнт навмисно і незаконно втягнув податкового консультанта в дії, що суперечать професійним нормам.

Конфіденційність інформації обумовлюється в контракті щодо надання консультаційних послуг або в додатковій угоді про конфіденційність.

Законність. В Україні на сьогодні відсутні нормативно-законодавчі акти, що регламентують будь-які особливі умови для занять податковим консультуванням, зокрема, щодо ліцензування чи сертифікації такої діяльності. Тому контроль з боку держави за змістом податкового консультування здійснювати досить важко, що, з одного боку, може привести до порушення прав і законних інтересів платників податків-клієнтів, з іншого боку - може підштовхнути платника податків до порушення податкового законодавства. Податковий консультант повинен чітко уявляти і знати межу між законною консультацією і консультацією, що виходить за рамки закону. Хоча на практиці це межу визначити важко, а іноді неможливо.

Пріоритет інтересів клієнта. Дотримання принципу пріоритету інтересу клієнта означає, що податковий консультант ставить інтереси своїх теперішніх та колишніх клієнтів вище власних і служить їм чесно, компетентно, незалежно. Податковий консультант повинен уникати вигод та інтересів, пропонованих третіми сторонами у зв'язку з рекомендаціями їх клієнту без повідомлення та згоди клієнта. Податковий консультант повинен забезпечити, щоб його особисті і ділові інтереси не могли погіршити хід або вплинути на об'єктивність завдання.

Довіра. Встановлення довіри - це процес, і в довірі, як процесі, дуже важливим виявляється виправдання очікувань. Можна виділити два рівня довіри до консультанта: персональний рівень - довіра до конкретного податкового консультанта, до його компетентності, чесності, незалежності; і корпоративний рівень - довіра до податкової консультації, яку представляє консультант, в цілому.

Сумлінність. Даний принцип передбачає забезпечення податковим консультантом повноти та якості надання послуг, його професійної компетентності та обліку ним конфлікту інтересів.

Професійна компетентність консультанта - це сукупність технічної компетенції, а також мотивів професійної поведінки та особистісних якостей консультанта. Податковий консультант повинен виконувати свої професійні обов'язки згідно належних технічних та професійних стандартів. Крім того, він повинен бути повністю впевнений у здатності клієнта сприймати поради, використовувати рекомендації та впроваджувати їх. Податковий консультант зобов'язаний повідомляти клієнтам про будь-які сумніви, які у нього виникають відносно можливості з користю застосовувати отримані рекомендації.

Облік конфлікту інтересів. Основні види конфліктів інтересів:

- конфлікт інтересів клієнта та інтересів професійної спільноти консультанта;
- конфлікт між інтересами різних клієнтів одного консультанта;
- конфлікт між особистими інтересами клієнта і консультанта.

Консультант повинен прагнути того, щоб виключити саму можливість виникнення конфлікту інтересів, а в разі виникнення такого конфлікту максимально оперативно вирішити його.

Професійна корпоративна поведінка;

Підтримка репутації професії;

Дотримання етичних норм професії;

Взаємна повага та співробітництво в рамках професійного співтовариства.

В Україні ринок податкового консалтингу лише починає розвиватись. Позитивні тенденції його розвитку пов'язані із створенням у 2001 році Спільноти податкових консультантів України (СПКУ) та у 2013 році Палати податкових консультантів України (ППКУ) [10]. Фахівці даних організацій залучаються до роботи в робочих комісіях Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України. Представники СПКУ входять до Громадських колегій при Державній фіскальній службі, Міністерстві фінансів та Міністерстві юстиції України. За поданням СПКУ Міністерством праці України в 2004 р. введена професія «Консультанта з податків і зборів» та затверджені кваліфікаційні вимоги до неї.

Актуальним питанням залишається підготовка податкових консультантів вищими навчальними закладами з метою формування теоретичних знань, що зумовлено перш за все запитами бізнесу на пошук кваліфікованих податкових консультантів. Окрім цього, податкова консультація професіонала містить не лише надання послуг з питань оподаткування, але й допомогу у вигляді оптимальної моделі ведення бізнесу в рамках чинного законодавства. Варто відзначити, що з кожним роком зростає кількість вищих навчальних закладів, що готують спеціалістів у сфері оподаткування в Україні (у 2015 році їх налічувалось 15). Це є позитивним аспектом розвитку ринку податкового консультування.

Спільною податкових консультантів України розроблена програма сертифікації податкових консультантів, яка також включає підготовку до складання сертифікаційних іспитів, а також подано на розгляд до Верховної Ради України проект Закону «Про податкове консультування». Негативним моментом є те, що даний проект Закону поданий ще у 2008 році, проте досі не прийнято жодного законодавчого акту, що регулює сферу податкового консультування.

Поряд з цим існує цілий ряд невирішених проблем щодо подальшої розбудови інституту податкового консультування в Україні, що зумовлено рядом причин, зокрема:

- обмеженістю фінансових ресурсів юридичних та фізичних осіб. Як наслідок, користуватись послугами податкових консультантів можуть в основному великі підприємства, в той час як середній та малий бізнес, як правило, просто не має вільних грошових коштів для оплати їх порад;
- відсутністю законодавчо-нормативної бази податкового консультування в Україні;
- відсутністю чітких вимог щодо фахової освіти, ліцензій на право ведення податкового консалтингу, а також недостатній вплив професійних об'єднань консультантів (СПКУ та ППКУ) на діяльність, надійність і професіоналізм окремого консультанта або консалтингової компанії;
- відсутністю чітких принципів та етичних норм податкового консалтингу, що негативно відбивається на загальній якості консалтингових послуг та іміджу консультанта в очах клієнтів;
- низьким рівнем податкової культури вітчизняних платників податків та усіх суб'єктів податкових правовідносин;
- недостатнім рівнем довіри до податкових консультантів в частині збереження з їх сторони комерційної таємниці платників податків – юридичних та фізичних осіб;
- високим рівнем корупції у фіскальних та судових органах;

- недоліками управлінської культури вітчизняних суб'єктів господарювання, зокрема, щодо усвідомлення того, що успішні організаційні рішення вимагають високої компетенції та глибоких спеціалізованих знань, а також психологічними бар'єрами керівників у делегуванні окремих етапів прийняття рішень зовнішньому консультанту.

Висновки. Підсумовуючи, варто відзначити, що перевагами використання послуг з податкового консалтингу є можливість розробки та впровадження рішень, спрямованих на підвищення рівня безпеки активів тих юридичних та фізичних осіб, які використовують такі послуги, отримання практичних рекомендацій і пропозицій, спрямованих на мінімізацію виявлених (існуючих) або потенційних (прихованих) податкових та юридичних ризиків та помилок, врегулювання спірних ситуацій та питань за результатами перевірок податкових та інших контролюючих органів, розробка податкових стратегій з урахування специфіки діяльності підприємства та напрямів його розвитку. В умовах ускладнення системи оподаткування фізичних осіб та тенденцій щодо збільшення джерел їх доходів в Україні підвищується важливість податкового консалтингу і для окремих громадян та їх сімей.

Отже, вітчизняний ринок послуг з податкового консультування має значні перспективи. На етапі розбудови інституту податкового консультування в Україні важливо визначити законодавчі основи його функціонування, зокрема слід поєднати державне регулювання із системою саморегулювання ринку податкових послуг, чітко визначити місце та роль податкових консультантів у їх відносинах з платниками податків і контролюючими органами.

Напрямами подальших наукових досліджень є оцінка та аналіз ринку податкового консультування в Україні та за кордоном з метою подальшої розробки механізму функціонування ринку консультативних послуг в Україні, дослідження діяльності окремих суб'єктів господарювання – податкових консультантів, а також конкретні пропозиції щодо визначення законодавчих основ функціонування ринку податкового консультування в Україні, що сприятиме адаптації та інтеграції вітчизняного законодавства та ринкових правил в європейському співтоваристві.

Література.

1. Основи управлінського консультування: навчальний посібник / За заг. ред. д-ра екон. наук, проф. А.Е. Воронкової. – Х.: ІНЖЕК, 2010.– 484 с.
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. Paying Taxes 2015. The global picture. [Електронний ресурс] / World Bank Group and PwC. – 2015. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/payingtaxes>
4. Черник Д.Г., Кирина Л.С., Балакин В.В. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / под науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: Экономика, 2009.–439с.
5. Тильдинов А.В. Основы налогового консультирования. Учебно-методич. пособие. М.: УМЦ при МНС РФ, 2004. – 224с.
6. Демисева Т.А. Организация и методика налогового консультирования. Учебное пособие. М.: Тезарус, 2004. – 426с.
7. Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfe-eutax.org/about>
8. Офіційний сайт Співки податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua>
9. Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов // Інформація з сайту Палати податкових консультантів Росії. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=767>
10. Офіційний сайт Палати податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ppk.org.ua>

References.

1. Voronkova, A.E. (2010), *Osnovy upravlins'koho konsul'tuvannia* [Fundamentals of Management Consulting], INZhEK, Kharkiv, Ukraine.
2. Smirnova O.M. (2010), "Organizationally and legal adjusting of tax advising: foreign experience", *Naukovyj visnyk Naukovo-doslidnoho ekonomichnoho instytutu Ministerstva ekonomiky Ukrainy*, vol.7-8 (110-111): Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini, pp. 47–52.
3. Paying Taxes 2015. The global picture, World Bank Group and PwC, available at: <http://www.pwc.com/payingtaxes> (Accessed 5 November 2015).
4. Chernik, D.G. Kirina, L.S. and Balakin, V.V. (2009), *Nalogovoe konsul'tirovanie* [Tax advising], Jekonomika, Moskov, Russia.
5. Til'dikov, A.V. (2004), *Osnovy nalogovogo konsul'tirovanija* [Fundamentals of tax advising], UMC pri MNS RF, Moskov, Russia.
6. Demisheva, T.A. (2004), *Organizacija i metodika nalogovogo konsul'tirovanija* [The organization and methods of tax advising], Tezarus, Moskov, Russia.
7. The official site of Confédération Fiscale Européenne (2015), "About CFE", available at: <http://www.cfe-eutax.org/about> (Accessed 5 November 2015).
8. The official site of Union of Tax Advisers of Ukraine (2015), available at: <http://www.taxadvisers.org.ua> (Accessed 5 November 2015).
9. Busse, R. "The German experience for Information Interaction of financial and tax authorities and tax advisers" (2008), available at: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=767> (Accessed 5 November 2015).
10. The official site of The Chamber of Tax Advisers of Ukraine (2015), available at: <http://www.ppk.org.ua> (Accessed 5 November 2015).

Стаття надійшла до редакції 16.11.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"