

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: «Професійна діяльність податкових консультантів: вітчизняні реалії
та зарубіжний досвід»**

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-22-4,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»



(підпис)

Кравченка
Деніса Олегович

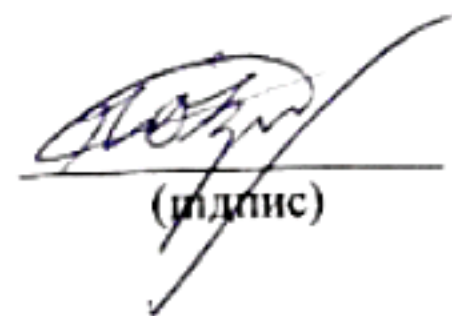
Науковий керівник



(підпис)

Скоромцова
Тетяна Олександрівна,
к.е.н., с.н.с.

Керівник освітньо-професійної
програми



(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувачка кафедри
адміністрування податків



(підпис)

Іванишина Ольга
Степанівна,
к.е.н., доцент

Реєстрація № 11 15.01.2024 [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.23 [підпис]
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 75/С/4 06.02.2024 [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] І.Л.Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис] Я. О. Ізмайлов
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Ю. В. Панура
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Т.В. Тучак
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

[підпис] М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	21		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	7		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	37		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	7		Романов І.І.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Ізмайлов Я.О.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	21		Пашура Ю.В.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	6		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	38		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	75		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
75	C	4 (добре)	06.02.2024	Романов І.І. Ізмайлов Я.О. Пашура Ю.В. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри

 О.С.Іванишина

« 16 » 01 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Кравченку Денису Олеговича**

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи «Професійна діяльність податкових консультантів: вітчизняні реалії та зарубіжний досвід»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 05.02.2024
- 4.Цільова установка – обґрунтування напрямків вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів в Україні.
Метою дипломної роботи є вивчення практики професійної діяльності податкових консультантів в Україні і зарубіжних країнах та обґрунтування напрямків вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів в Україні.
Об'єктом дослідження дипломної роботи є професійна діяльність податкових консультантів України.
Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти здійснення податкового консультування
Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики, дані офіційних сайтів
- 5.Перелік графічного матеріалу – 3 таблиці, 6 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
- Розділ 1. Теоретико-інституційні засади діяльності податкових консультантів
- 1.1. Концептуальні та інституційні аспекти діяльності податкових консультантів
- 1.2. Організаційно-правові основи діяльності податкових консультантів
- Розділ 2. Аналіз практики та тенденції розвитку професійної діяльності податкових консультантів
- 2.1. Аналітична оцінка практики здійснення професійної діяльності податкових консультантів в Україні
- 2.2. Аналіз тенденцій професійної діяльності податкових консультантів у зарубіжних країнах
- Розділ 3. Перспективи удосконалення професійної діяльності податкових консультантів в Україні
- 3.1. Використання зарубіжного досвіду професійної підготовки діяльності податкових консультантів
- 3.2. Напрями вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів
7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Факт
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03.23
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	19.05.23	19.05.23
5.	Підготовка II розділу кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	15.09.23	15.09.23
6.	Підготовка III розділу кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	10.11.23	10.11.23
7.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.23
8.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12.23
9.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12.23
10.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	05.01.24	05.01.24
11.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01.24
12.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	15.01.24	15.01.24
13.	Попередній захист роботи	16-17.01.24	16-17.01.24
14.	Захист дипломної роботи	05-06.02.24	05-06.02.24

Дата видачі завдання « 16 » січня 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи



Т. О. Скочко

9. Керівник освітньо-професійної програми



Я. О. Коваленко

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти



Д. О. Коваленко

АНОТАЦІЯ

«Професійна діяльність податкових консультантів: вітчизняні реалії та зарубіжний досвід»

Мета роботи – дослідження практики професійної діяльності податкових консультантів в Україні і зарубіжних країнах та обґрунтування напрямків вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів в Україні.

Завданнями дослідження є: провести теоретичний аналіз концептуальних та інституційних засад діяльності податкових консультантів в Україні та зарубіжних країнах; дослідити організаційно-правові основи діяльності податкових консультантів в Україні та зарубіжних країнах; провести аналітичну оцінку практики здійснення професійної діяльності податкових консультантів в Україні; провести теоретичний аналіз тенденцій професійної діяльності податкових консультантів у зарубіжних країнах; дослідити можливість використання зарубіжного досвіду професійної діяльності податкових консультантів для вітчизняної практики; обґрунтувати основні напрями вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів в Україні.

Об'єктом дослідження є професійна діяльність податкових консультантів.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти здійснення податкового консультування

За результатами дослідження сформульовано організаційно-правові підходи до розбудови інституту податкового консультування в Україні та професійної підготовки податкових консультантів з врахуванням досвіду країн ЄС.

Одержані результати можуть бути використані у проведенні наукових досліджень та у реалізації заходів щодо подальшого розвитку інституту податкового консультування і професійної підготовки податкових консультантів в Україні.

Дипломна робота містить 75 сторінок, 3 таблиці, 6 рисунків, 3 додатки, список використаних джерел з 47 найменувань.

Ключові слова: податкове консультування, професійна діяльність податкового консультанта, інститут податкового консультування, професійна поведінка, етичні норми, громадські об'єднання податкових консультантів.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION

«Professional activities of tax consultants: domestic realities and foreign experience»

The purpose of the work is to study the practice of the professional activity of tax consultants in Ukraine and foreign countries and to substantiate the directions for improving the organizational and professional activity of tax consultants in Ukraine.

The tasks of the research are: to conduct a theoretical analysis of the conceptual and institutional foundations of the activities of tax consultants in Ukraine and foreign countries; to investigate the organizational and legal bases of the activity of tax consultants in Ukraine and foreign countries; conduct an analytical assessment of the practice of the professional activity of tax consultants in Ukraine; conduct a theoretical analysis of trends in the professional activity of tax consultants in foreign countries; to investigate the possibility of using the foreign experience of the professional activity of tax consultants for domestic practice; to justify the main areas of improvement of the organizational and professional activity of tax consultants in Ukraine.

The object of the study is the professional activity of tax consultants.

The subject of the study is the theoretical and practical aspects of tax consulting

Based on the results of the research, organizational and legal approaches to the development of the tax consulting institute in Ukraine and the professional training of tax consultants were formulated, taking into account the experience of the EU countries.

The obtained results can be used in the conduct of scientific research and in the implementation of measures for the further development of the institute of tax consulting and professional training of tax consultants in Ukraine.

The thesis contains 75 pages, 3 tables, 6 figures, 3 appendices, a list of used sources from 47 names.

Keywords: tax consulting, professional activity of a tax consultant, institute of tax consulting, professional behavior, ethical norms, public associations of tax consultants.

The year of completion of the thesis is 2023.

The year of job protection is 2024.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ	
1.1. Концептуальні та інституційні аспекти діяльності податкових консультантів	11
1.2. Організаційно-правові основи діяльності податкових консультантів	20
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ	
2.1. Аналітична оцінка практики здійснення професійної діяльності податкових консультантів в Україні	29
2.2. Аналіз тенденцій професійної діяльності податкових консультантів у зарубіжних країнах	44
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ В УКРАЇНІ	
3.1. Використання зарубіжного досвіду професійної підготовки діяльності податкових консультантів	55
3.2. Напрями вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів	66
ВИСНОВКИ	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	80
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах інтенсивного розвитку економіки та глобалізації інтеграційних процесів професія податкового консультанта є вельми актуальною та затребуваною. Цьому сприяла наразі світова тенденція розвитку ринку консультаційних послуг, яка позитивно вплинула на виокремлення нового виду консалтингу - податкове консультування.

Проте, головним фактором розвитку цього виду послуг стало збільшення складності податкових систем, реформування їх під соціально-економічні процеси країни, узгодженість механізмів оподаткування щодо перспектив їх гармонізації до міжнародних податкових відносин, а часом і неузгодженість та суперечливість окремих законодавчих норм і регулюючих вимог, наприклад, в Україні. Звичайно, це створює потребу в професійних консультаціях щодо тлумачень та роз'яснень системи оподаткування, які у подальшому мають принести ефект економічного зростання бізнесу.

Для України це питання є вкрай важливим, оскільки, вітчизняне податкове законодавство характеризується складністю, мінливістю та неоднозначністю. А оскільки, Україна обрала європейське майбутнє свого розвитку, урядом прийнято та ратифіковано значну кількість міжнародних договорів, угод, меморандумів щодо гармонізації та узгоджень до податкового законодавства, питання побудови ефективного механізму здійснення, крім податкових роз'яснень та тлумачень, податкового консультування є вкрай важливим напрямком встановлення довіри бізнесу до держави та підвищення податкової дисципліни і взаємопорозуміння. В свою чергу, податкове консультування спричинило потребу у фахівцях, які є професіоналами в мінливих та неоднозначних ситуаціях у податковій сфері та появу нового виду професії - податковий консультант.

Тому, ще у 2004 році Міністерством праці та соціальної політики України, за поданням Спілки податкових консультантів України, затверджено кваліфікаційну характеристику цієї професії за класом 69.20 «консультант з

податків і зборів». Проте, для України ж саме поняття та застосування такої процедури, як податкове консультування, стало більш доступним та вживаним після затвердження Податкового кодексу України.

Тому, не дивлячись на актуальність проблеми, створення організаційно-правового інституту податкового консультування в Україні, знаходиться все ще у початковому стані. Разом з тим відсутній і механізм державного регулювання діяльності податкових консультантів, як і сама підготовка спеціалістів з цієї професії.

Отже, всі ці питання потребують ґрунтовного вивчення як теоретичних і практичних засад, так і позитивного досвіду розвинених країн світу у цій сфері та можливості його адаптації до національних умов.

Стан і ступінь розробки. Теоретичні та практичні аспекти податкового консультування знайшли своє відображення у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких слід виділити: В. Андрущенко, І. Башинського, І. Безпалько, Є. Бейча, Р. Буссе, Л. Грейнера, Ю. Іванова, Я. Ізмайлова, О. Іванишину, Ю. Пануру, І. Прокопенко, Т. Скоромцову, О. Смірнову, Ф. Ткачика, Т. Тучак, та інш.

Проте у світлі реформування вітчизняної податкової системи та її адаптації до європейських норм та стандартів, питання вивчення зарубіжного досвіду податкового консультування та професійної діяльності податкових консультантів потребує поглибленого дослідження.

Метою кваліфікованої роботи є дослідження практики професійної діяльності податкових консультантів в Україні і зарубіжних країнах та обґрунтування напрямків вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів в Україні.

Відповідно до поставленої мети завданнями дослідження є:

- провести теретичний аналіз концептуальних та інституційних засад діяльності податкових консультантів в Україні та зарубіжних країнах;
- дослідити організаційно-правові основи діяльності податкових консультантів в Україні та зарубіжних країнах;

- провести аналітичну оцінку практики здійснення професійної діяльності податкових консультантів в Україні;
- провести теоретичний аналіз тенденцій професійної діяльності податкових консультантів у зарубіжних країнах;
- дослідити можливість використання зарубіжного досвіду професійної діяльності податкових консультантів для вітчизняної практики;
- обґрунтувати основні напрями вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів в Україні.

Об'єктом дослідження є професійна діяльність податкових консультантів.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти здійснення податкового консультування

Методи дослідження. Методичною базою є сукупність загальнонаукових та спеціальних прийомів і методів дослідження: діалектичний підхід та системний аналіз - для теоретичного узагальнення досягнень вчених в питанні організаційно-правових засад діяльності податкових консультантів в Україні та зарубіжних країнах; методи аналізу та синтезу для аналітичної оцінки практики здійснення професійної діяльності податкових консультантів в Україні та тенденцій професійної діяльності податкових консультантів у зарубіжних країнах; методи порівняльного аналізу та синтезу, системного підходу для обґрунтування основних напрямів вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів в Україні.

Науково-практична значимість одержаних результатів проведеного дослідження полягає в обґрунтуванні основних напрямів вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду, які можуть бути використані у проведенні наукових досліджень з реалізації заходів щодо подальшого розвитку інституту податкового консультування та професійної підготовки податкових консультантів в Україні.

Особистий внесок здобувача полягає у проведенні комплексного теоретичного аналізу стану та тенденцій професійної діяльності податкових

консультантів в Україні та у зарубіжних країнах з метою виявлення можливостей використання зарубіжного досвіду професійної діяльності податкових консультантів у вітчизняній практиці, який може бути використаний у проведенні подальших наукових досліджень у реалізації заходів подальшого розвитку інституту податкового консультування та професійної підготовки податкових консультантів в Україні.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКОІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ

1.1. Концептуальні та інституційні аспекти діяльності податкових консультантів

Серед сучасного розвитку консалтингового ринку, який займає наразі більше 30 відсотків всього світового ринку, найбільш актуальним є консультаційний ринок з надання послуг у податковій сфері. Як стверджують експерти, він є новим та перспективним видом консалтингу, бо пов'язаний з тим, що суб'єкти господарювання, через ускладнене, досить мінливе та неоднозначне трактування окремих норм податкового законодавства, не завжди спроможні ефективно виробити власну податкову стратегію розвитку підприємства. За таких умов суттєву допомогу у цьому можуть запропонувати професіонали у цій сфері - податкові консультанти.

І тому інститут податкового консультування в світі є однією з важливих складових, які безпосередньо здійснюють вплив як на ефективність фіскальної системи країни, так і на процес адміністрування податків та платежів.

Проте, формування податкового консультування, як окремо інституції, в кожній країні мають власні унікальні характеристики та особливості, що проявляються рівнем їх економічного устрою, розвитку та національною специфікою.

Загальна ж концепція розвитку інституту податкового консультування у Європі почала зароджуватися у 1959 р. у Франції, коли було створено Європейську Конфедерацію податкових консультантів (Tax Advisers Europe - CFE) як єдину координаційну організацію, део затверджено її статут, який остаточно був переглянутий Генеральною асамблеєю Асоціації у 2010 році [1]. Наразі до складу Європейської Конфедерації податкових консультантів входять 33 національні організації з 26 європейських країн, що об'єднують майже 200

тис. податкових консультантів. Основними пріоритетами та місією Конфедерації є:

- захист професійних інтересів податкових консультантів та забезпечення якості податкових послуг;
- обмін інформацією про національні податкові закони та координація розвитку податкового законодавства у Європі;
- підтримка взаємовідносин з урядами країн на національному та міжнародному рівнях, інформування уряду країн ЄС щодо досвіду та професійних знань податкових консультантів і податкового права;
- інформування суспільства про послуги, що надаються податковими консультантами;
- створення якісних умов податкових консультантів у їх професійній діяльності;
- сприяння координації національних законів, що регулюють діяльність податкових консультантів та захищати звання кожного податкового консультанта у Європі.

Управління Конфедерацією здійснює Генеральна асамблея, як головний керівний орган, а поточними керівними питаннями займається Виконавчий комітет до складу якого входять чотири підвідомчих комітети: фінансовий; з професійних питань; з податкових технологій; спеціальні комітети, робочі групи з окремих питань.

Робота фінансового комітету зосереджена на моніторингу і реагуванні на зміни в податковій політиці і податковому законодавстві на європейському та на міжнародному рівнях. Також цей комітет надає детальний аналіз та актуальну інформацію про роботу ЄС, ОЕСР и ООН членам Конфедерації. Організацій-члени та члени-спостерігачі призначають своїх делегатів, які присутні на засіданнях Фінансового комітету і які регулярно сповіщають про зміни, що відбуваються в податковій свої країни.

Комітет з професійних питань представляє інтереси CFE, які стосуються професії податкового консультанта в цілому. Комітет також бере участь у

багатьох ініціативах на рівні ЕС и ОЕСР аби донести думку європейських податкових консультантів щодо податкової політики на міжнародному рівні.. Работа Комітету широко охоплює такі сфери, як етика і професіональний кодекс, боротьба з відмиванням коштів, надання інформації про схеми ухилення від оподаткування, цифровізація податкових послуг, права платників податків, професіональна кваліфікація і регулювання, відповідальність і страхування, бізнес-структура податкових компаній, конфіденційність тощо.

Комітет з податкових технологій (ТТС) головну увагу приділяє ролі професіоналам, що займаються податковою сферою, ризикам, що створюються з розвитком штучного інтелекту, прямим взаємодіям між платниками та податковими органами.

Спеціальний комітет первинних спеціалістів (NTP) зосереджує свою увагу на обговоренні таких тем, як соціальна мобільність та D&I (різновидність та інклюзія); регулювання професії податкового консультанта у відповідних юрисдикціях; вплив податкових технологій на професію; різниця та схожість між податковими системами; податки, етика и мораль. Комітет NTP був сформований з метою об'єднання починаючих спеціалістів по податкам, що дозволяє краще зрозуміти, як працюють різні організації-члени CFE, обговорювати актуальні питання, зміни і проблеми у відповідних юрисдикціях та будувати транскордонну мережу, яка буде складатися з майбутнього покоління лідерів у сфері податкових проблем і питань.

Захищаючи професійну діяльність податкових консультантів країн - членів Конфедерації, було підготовлено Генеральною асамблеєю CFE та прийнято Конфедерацією Маніфест «Професійних вимог і етичних норм для податкових консультантів у Європі», де закликали органи влади звернути увагу на податкових консультантів як на представників унікальної професії, що існує у всіх європейських країнах, і яка відіграє головну роль у наданні допомоги платникам податків у розумінні їх прав та обов'язків у податкових правовідносинах [1].

Ще однією подібною до CFE організацією є ETAF - Європейська федерація податкових консультантів (The European Tax Adviser Federation), яка об'єднує 215 тисяч фахівців з податкової сфери із Франції, Німеччини, Бельгії, Румунії, Угорщини та Австрії. Федерацію було засновано в 2015 р. як міжнародну некомерційну організацію, що керується бельгійським законодавством.

За своїм рівнем ETAF є привелійованою організацією, оскільки, до її складу входять представники з провідних країн ЄС: з Німеччини - Федеральна палата податкових радників Німеччини та Німецька асоціація податкових радників; з Франції - Вища рада Ордену дипломованих бухгалтерів Франції, з Італії - Італійський національний союз дипломованих бухгалтерів та експертів з бухгалтерського обліку; з Бельгії - Інститут податкових радників Бельгії; з Румунії - Асоціація податкових експертів Румунії; з Австрії - Асоціація Палати податкових радників та аудиторів Австрії; з Угорщини – Асоціація угорських сертифікованих податкових експертів.

Основною метою ETAF є представлення професії податкового консультанта на європейському рівні у органічному зв'язку її із податковою політикою, а також захист незалежності і конфіденційності діяльності практикуючих податкових консультантів та контроль дотримання ними суворих професійних та етичних правил діяльності [2].

Таким чином, організаціо-правове об'єднання професійної діяльності податкових консультантів країн ЄС та окремих країн світу, що входять до її складу, свідчить про значну увагу до діяльності податкових консультантів, до їх ролі та значення у взаємодіалозі держави та суб'єктів господарської діяльності.

Також слід зазначити, що у європейських країнах інститут податкового консультування як і професія «податковий консультант» з'явилася давно і наразі вже стала поширеною та престижною.

Про особливості формування та розвитку податкового консультування та професійної діяльності податкових консультантів окремих країн-членів Конфедерації, буде проаналізовано у наступних розділах дослідження.

Наразі розглянемо розвиток податкового консультування та діяльності податкових консультантів в Україні. Для українських реалій податкове консультування є відносно новим напрямком на ринку консалтингових послуг, але має значний потенціал свого розвитку. Про це можна судити із стану його формування, організаційно-правової основи функціонування, визнання як професії «податковий консультант» згідно КВЕД, концептуальних засад професійного об'єднання та як учасника Європейської Конфедерації податкових консультантів [3].

На сьогодні в Україні концепція розвитку податкового консультування представлена декількома основними інституціями. Так, основними надавачами послуг у податковій сфері є Державна податкова служба України (далі – ДПС), консультаційна діяльність якої регулюється статтею 52 чітко Податкового кодексу, де зазначено, що за зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства [4]. Для здійснення цієї діяльності у ДПС створений Інформаційно-довідковий Департамент та спеціальний загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс - «ЗІР» . Робота «ЗІР» направлена на забезпечення суспільства своєчасною, достовірною і повною довідковою інформацією. Інформаційне наповнення «ЗІР» здійснюється на підставі функціональних повноважень ДПС, з урахуванням результатів всебічного аналізу інформації про потреби клієнтів, які звертаються до Контакт-центру (щорічно понад 1 млн. звернень) та з метою мінімізації витрат часу представників бізнесу на спілкування з державою [5].

У розділах «ЗІР» можна спостерігати наступні рубрики: «Запитання - відповіді з Базы знань», «Нормативні та інформаційні документи», а також «Письмові консультації». Інформація систематизована по наступних тематиках:

- оподаткування;
- митна справа;
- єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- електронний цифровий підпис.

В межах консультаційно-інформаційної роботи органами державної фіскальної служби передбачається надання певного переліку послуг платникам податків, зокрема:

- надання податкових консультацій за зверненням платників податків;
- надання відповідей на письмові запити;
- надання інформації щодо виконання планів основних питань економічної та контрольної роботи органів ДПС України;
- проведення семінарів, практикумів (тренінгів) для платників податків з питань застосування норм митного та податкового законодавства;
- організація зв'язку з платниками податків тощо.

Слід зазначити, що інформація, яка розміщена в «ЗІР», містить загальну позицію ДПС із застосування норм податкового законодавства без врахування особливостей конкретного платника податків та специфіки конкретних ситуацій, а отже не є податковою консультацією в розумінні глави третьої Податкового кодексу та не спричиняє правових наслідків, передбачених цим нормативно-правовим документом.

Проте, згідно з відповідними статтями ПКУ за зверненням платників податків у паперовій або електронній формі ДПС надає їм безоплатно індивідуальні податкові консультації щодо практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи. Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому її надано. Якщо індивідуальна податкова консультація надається податковим органом в електронній формі, то на неї накладається електронний підпис уповноваженої посадової особи контролюючого органу. Індивідуальна податкова консультація, надана у паперовій або електронній формі, підлягає обов'язковій реєстрації в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій.

Таким чином, професійна діяльність працівників ДПС України щодо надання консультацій платникам податків здійснюється відповідними

підрозділами, відповідно до їхніх посадових інструкцій, функціональних обов'язків і відповідно до Положення про Державну податкову службу та Державну митну службу та ПКУ.

Поряд із податковими консультаціями та роз'ясненнями органами ДПС України та згідно відповідних статей Податкового кодексу України, Міністерство фінансів України (далі - Мінфін) як центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує податкову політику, налілено функціями щодо надання узагальнюючих податкових консультацій. Такі узагальнюючі податкова консультації є оприлюдненням позиції Мінфіну України щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи держави. Надання такого роду узагальнюючих податкових консультацій сприяє прозорості та зрозумілості податкової політики України [6].

Ще однією інституцією, що здійснює податкове консультування-роз'яснення є Громадська організація (далі - ГО) – Асоціація платників податків України (далі – АППУ), яка разом із податковими органами здійснює як роз'яснення податкового законодавства і змін до нього, так і надає платникам податкам певні консультації.

Тобто, в Україні податкове консультування законодавчо здійснюється за функціональним підходом. Як зазначають дослідники О.О. Охріменко, А. Д. Кухарук з посиланням на Ф. Стееле [7] під функціональним процесом консультування розуміється будь-яка форма надання допомоги щодо змісту процесу запиту чи структури завдання запиту, за якого консультант сам не відповідає за його виконання, але допомагає тим, хто відповідає за це завдання.

Інші автори, К. Маркхем з посиланням на дослідження Леррі Грейнера і Роберта Метцгера [8] інший підхід щодо надання консультування розглядають як певну професійну службу, консультативну службу, консультанти якої працюють за контрактом і надають послуги організаціям за допомогою спеціально підготовлених і кваліфікованих фахівців, які допомагають

організації-замовнику виявляти проблеми, аналізують їх, дають рекомендації щодо їх вирішення і сприяють, у разі необхідності, їх виконання.

Саме до такої форми надання консультацій у вітчизняній практиці можна віднести професійну діяльність податкових консультантів, робота яких регламентується лише проектом Закону України «Про податкове консультування в Україні» та які у своїй діяльності об'єднані Всеукраїнська громадська організація (далі - ВГО) - Спілкою податкових консультантів України.

Отже, така професійна діяльність податкових консультантів фактично існує у відповідності з проектом закону «Про податкове консультування в Україні» та положення громадських організацій у сфері податкового консультування. Саме ці законодавчі документи разом формують базис для діяльності податкових консультантів в Україні.

Звичайно, ці питання тісно пов'язані з якістю послуг, що надають суб'єктами консультативної діяльності. А забезпечення їх якості можливе через запровадження як нормативних базових так і професійних вимог до формування і запровадження системи якості підготовки спеціалістів з консалтингу для різних сфер діяльності. Так, наприклад, в країнах ЄС, стали значну увагу приділяти контролю якості консалтингових послуг з боку як державних органів, так і громадськості (ГО). Такий громадський нагляд формується не із представників цієї професії, а з представників-замовників таких послуг.

І основним чинником забезпечення якості послуг, є освіта та вимоги до професійної компетентності. Як свідчать автори Косіченко І.І., Храпкіна В.В. Яцина Ю.О. система інституціоналізації української консалтингової індустрії перебуває на етапі свого становлення та розвитку [9-10]. Її, інституційно-регуляторний базис формують, в основному, такі суб'єкти як:

- професійні консалтингові об'єднання;
- маркетингові спілки;
- спілки управлінського консультування;
- професійні організації загального типу,

- юридичні асоціації .

Проте, не дивлячись на це, в Законі України «Про ліцензування видів господарської діяльності», відсутній «консалтинг» в переліку ліцензованих видів господарської діяльності [11]. Також система сертифікації консалтингової діяльності, на сьогодні в Україні також відсутня.

Однак, до такого виду консалтингової послуги, як аудит, то вимоги до професійної компетентності даної діяльності визначені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». А незалежність аудитора забезпечується дотриманням правил професійної етики, що ґрунтуються на Кодексі професійної етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

Якщо говорити про предмет нашого дослідження, то необхідно відмітити, що як вид діяльності «податковий консультант» визначений у КВЕД, а відповідно до Положення про сертифікацію консультантів з податків та зборів встановлено єдині умови та порядок сертифікації консультантів з податків та зборів України. Дане Положення розроблене Кваліфікаційною Комісією Співки податкових консультантів (далі - СПКУ). Однак, СПКУ це громадська організація і це єдина структура, що опікується професійною діяльністю податкових консультантів.

То ж можна сказати, що крім послуг з аудиту, сьогодні функціонує багато видів консалтингової діяльності без будь-яких вимог до її законодавчого врегулювання.

Проте, не дивлячись на це, податкове консультування та професійна діяльність податкових консультантів в Україні починає розвиватися попри те, що офіційного нормативно-правового підґрунтя щодо діяльності податкового консультування наразі не визначено.

А отже, побудова ефективного механізму надання податкового консультування є вкрай важливим завданням для нашої держави, оскільки процеси вдосконалення вітчизняних податкових законодавчих норм, глобалізаційні процеси у міжнародному оподаткуванні, процеси гармонізації податкового законодавства України до міжнародних стандартів є

першочерговим завданням у побудові партнерських взаємин держави та бізнесу.

1.2. Організаційно-правові основи діяльності податкових консультантів

Як свідчить аналіз системи організаційно-правового регулювання національного податкового консультування різних країнах Європи вони в певній мірі відрізняються, хоч загальні принципи та методологічні підходи практично однакові. Проте, результати досліджень, що проводилися Науково-дослідним інститутом права професійних об'єднань вільних професії в Університеті ім. Мартіна Лютера Галле у Німеччині, науковці виділяють дві ознаки національних структур за якими вони різняться [12].

Перша ознака характеризує порядок допуску бажаючих на ринок податкового консультування. Вони включають наступні основні категорії:

- вимоги до особистих якостей та кваліфікація претендента;
- ступінь винятковості права на надання послуг;
- роль і місце професійних організацій та умови членства в них.

Друга ознака характеризує правила та порядок поведінки суб'єктів податкового консультування на ринку. Сюди науковці відносять::

- права та обов'язки, професійну етику податкових консультантів;
- положення про страхування професійної діяльності, правову відповідальність та положення щодо підвищення кваліфікації.

Поряд з цим, до правил часто включають і обмежувальні приписи щодо місця ведення діяльності з консультування та допустимих форм організації, а також інших правил, як-то зміст домовленості з клієнтами, розмір винагороди за послуги і допустимий обсяг реклами [12]

Поряд з цим, як зазначає автор Сисоєва І. [12] досліджуючи законодавчу базу регулювання податкового консультування в окремих європейських країнах, варто виділити дві істотно відмінних системи правових відносин:

- система «державного регулювання» - законодавча база податкового консультування в значній мірі кодифікована законами і субетами цього законодавства і за необхідності може уточнюватися чи доповнюватися;

- система «саморегулювання» - законодавча база встановлюється виключно самими дійовими субектами. Тому в залежності від національних систем регулювання правовідносин утворюються різні професійні об'єднання та спілки податкових консультантів.

Система «державного регулювання» означає, що в країні є спеціальний закон про податкове консультування та діяльність податкових консультантів та існує професійне об'єднання, яке створене та діє на основі цього законодавства, підтримуючи його виконання і контроль за його виконання. Наприклад, для таких країн як Австрія, Угорщина, Німеччина, Італія, Польща, Словаччина, Франція, Хорватія та Чеська Республіка членство у цій організації є обов'язковим. Наразі у цих країнах вже існує більше ніж 10-річний досвід застосування законів, що регулюють податкове консультування.

До країн, які мають систему «саморегулювання», належать Бельгія, Великобританія, Голландія, Ірландія, Іспанія, Фінляндія та Швейцарія. У цих країнах, як правило, немає спеціального закону, що регулює податкове консультування, а професійне об'єднання створюється на приватних засадах де, основні правила і норм розроблені для самих себе. В окремих країнах таких об'єднань може бути більше одного. Членами такої організації стають на добровільних засадах, проте лише ті, що відповідають вимогам для вступу до неї. На сьогодні у цих країнах вже існує багаторічний досвід застосування законів, що регулюють податкове консультування на основі роботи таких професійних об'єднань.

Як свідчить теоретичний аналіз правового «державного» регулювання і організації діяльності податкових консультантів та роботи професійних об'єднань «саморегулювання» у розглянутих країнах, правила в основному збігаються, проте є відмінності лише хто є ініційованим суб'єктом цих правил.

Так, основним нормативним положенням для діяльності податкових консультантів є спеціальний (ні) закон (ни) про податкове консультування, який регламентує умови і порядок допуску до такої професії, його права та обов'язки як до клієнта так і держави, визначають умови формування, завдання та принципи діяльності професійних об'єднань податкових консультантів. Проте, в окремих країнах діє не один-два закони щодо діяльності податкових консультантів, а набагато більше. Так, наразі у Німеччині законодавча база налічує близько 40 нормативно-правових актів, які стосуються саме цієї сфери податкового консалтингу. Законодавство Німеччини визначає консультування в галузі оподаткування як надання послуг, що сприяють правильному веденні бухгалтерського обліку, своєчасної та повної сплати митних та податкових платежів, які віднесені до компетенції федерального та земельних фінансових органів.

Розглянемо більш детально досвід системи «державного» регулювання професійної діяльності податкових консультантів у Польщі, Чехії та Словаччині.

Загальним для цих країн є те, що суб'єктами із тлумачення їх податкових законів є виключно податкові консультанти.

Проте, у Польщі додатково керуються ще й законом, де адвокати та аудитори можуть займатися консультуванням у податкових справах своїх клієнтів. Поряд з цим, Польща відрізняється ще й тим, що суб'єктами, які займаються податковим консультуванням, можуть бути і юридичні особи у вигляді акціонерного товариства та товариства з обмеженою відповідальністю проте за умови, якщо більше 50% їх членів представлені податковими консультантами. У Словаччині здійснювати податкове консультування дозволяється, крім того, і товариствам податкових консультантів, до складу яких повинні входити більше ніж 3/4 представників цієї професійної діяльності. І, навпаки, у законі Чеської Республіки право юридичних осіб на діяльність з податкового консультування відсутнє. Це, однак, не означає, що для спільного здійснення професійної діяльності вони не об'єднуються у спілки чи громадські

об'єднання. Проте, носіями прав і обов'язків з податкового консультування є не сама спілка (організація), а лише її члени.

Так, наприклад, у Польщі подібне об'єднання називається Центральна Палата податкових консультантів (Krajowa Izba Doradców Podatkowych), у Чеській Республіці - Палата податкових консультантів Чеської Республіки (Komora daňových poradců České republiky), а в Словаччині - Словацька Палата податкових консультантів (Slovenská komora daňových poradcov). При цьому, всі податкові консультанти повинні бути занесеними до відповідного реєстру. І тому, кожен зі статусом «податковий консультант» підлягає законодавчому захисту з боку держави - страхуванню [13].

В Угорщині державне законодавче регулювання діяльності податкових консультантів засноване на підставі Постанови Уряду «Про реєстрацію та підвищення кваліфікації податкових консультантів, податкових експертів і сертифікованих податкових експертів», Закону «Про порядок оподаткування», Закону «Про загальні правила початку та продовження здійснення службової діяльності» [14].

Правовими засадами організації таких палат є самоврядність організації у вигляді юридичної особи, яка об'єднує діяльність усіх податкових консультантів країни.

Сутність податкового консультування у цих країнах полягає у наданні клієнтам послуг у вигляді відповідних консультацій, куди за бажання клієнта може включатися і виконання всіх супутніх робіт, як-то ведення бухгалтерії та податкової документації, складання декларацій тощо. Проте на практиці не виключається і надання консалтингових послуг з питань підприємницької діяльності, які прямо не пов'язані з податковими питаннями клієнта.

У світовій практиці зустрічаються і приклади застосування комбінованої моделі податкового консалтингу. Це своєрідне співрегулювання - державного законодавства та саморегулювання податкового консалтингу на основі положень спілки податкових консультантів. Така модель застосовується у Республіці Казахстан. З одного боку, Палата податкових консультантів є

власником єдиного реєстру «Податкових консультантів Республіки Казахстан», а з іншого - є проект Закону Республіки Казахстан «Про податкове консультування» [12].

Громадське Об'єднання «Палата податкових консультантів» має республіканський статус. Вона була утворена у 2002 році і є найбільш вагомим професійним об'єднанням експертів у сфері податкових відносин. Основною метою діяльності Палати податкових консультантів є формування в суспільстві податкового консультування як виду професійної діяльності та розвиток податкової культури в країні. Наразі в Палаті податкових консультантів є понад 900 фахівців, які визначені Радою Палати податкових консультантів у відповідності кваліфікаційним вимогам «Податковий консультант Республіки Казахстан».

На відміну від розвинених країн світу, де податкове консультування сформувалось досить давно, в Україні цей процес вважається новим, не дивлячись на певні намагання сформувати законодавчі норми регулювання надання податкових послуг клієнтам, що наразі є основною причиною виникнення проблем на шляху його розвитку. Формування законодавчого поля та інституту податкового консультування в Україні зазначається декількома етапами свого становлення. Так, першим етапом можна вважати створення Співки податкових консультантів України (далі - СПКУ) у 2001р. Співка податкових консультантів України є всеукраїнською громадською неприбутковою організацією, яка утворена відповідно до Закону України «Про громадські об'єднання» і яка об'єднує за спільними інтересами та на засадах добровільності і рівності громадян України, суб'єктів господарської діяльності, їх об'єднань та громадські об'єднання. Основна мета створення - захист економічних, соціальних та інших інтересів членів ВГО, координації та консолідації їх дій.

СПКУ здійснює свою діяльність на всій території України і діяльність якої заснована на принципах законності, добровільності вступу і свободи виходу, рівноправності членів, незалежності, гласності, самоврядування та

відповідальності за виконання прийнятих на себе зобов'язань. Спілка керується Конституцією України, Статутом СПКУ та чинним законодавством України. Діяльність СПКУ та її територіальні підрозділи незалежна від органів державної влади та місцевого самоврядування, крім випадків, що прямо передбачених чинним законодавством України.

Одними із основних напрямів діяльності Спілки є сприяння пошуку, підтримці та підготовці фахівців у сфері податкового консультування, сприяння розвитку міжнародного співробітництва з питань, що входять до завдань Спілки, вивчення та узагальнення передового досвіду у сфері податкового консультування та сприяння впровадженню його в практику [15].

Оскільки проголошеною метою Спілки є всебічне сприяння створенню, розвитку та функціонуванню інституту податкових консультантів та професії податкового консультанта в Україні, за її поданням Міністерством праці України було введено до Кваліфікації видів економічних діяльності (далі – КВЕД) професію «Консультант з податків і зборів» за класом 69.20 «Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування», яка включає:

- облік комерційних операцій компаній та фізичних осіб;
- підготовку або аудит фінансових рахунків;
- перевірку рахунків та підтвердження їх точності;
- складання податкових декларацій для приватних осіб або підприємств;
- консультаційні послуги та послуги з представництва клієнтів у податкових органах [3].

Другий етап становлення характеризується розробленням і поданням Спілкою податкових консультантів на розгляд до Верховної Ради України проекту Закону України «Про податкове консультування в Україні» (2008р. № 2745). Даний проект закону сконцентрований на розвиток приватної або індивідуальної сфери податкового консультування в Україні, але зачіпає окремі права юридичних, адвокатських, аудиторських та інших господарюючих суб'єктів. Відповідно до статті 1 проекту Закону «Про податкове

консультування в Україні», цей нормативно-правовий акт покликаний регулювати відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування, визначає правові, організаційні засади цієї діяльності, правовий статус податкових консультантів України. Положення зазначеного Закону діють на території України і поширюються на усіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності.

Даний законопроект передбачає наступні правові аспекти податкового консультування:

1. Визначає сутність дефініцій «податкове консультування», «висновок з податкового консультування», «податковий консультант»;
2. Формулює правовий статус податкового консультанта;
3. Окреслює повноваження кваліфікаційної комісії податкових консультантів України;
4. Зазначає підстави для проведення податкового консультування;
5. Декламує права та обов'язки податкового консультанта;
6. Встановлює норми та правила податкового консультування;
7. Визначає права та обов'язки юридичних та (або) фізичних осіб, які уклали угоду з надання послуг з податкового консультування;
8. Забезпечує таємницю податкового консультування;
9. Зазначає повноваження громадської організації податкових консультантів України
10. Засвідчує підстави припинення чинності кваліфікаційного сертифікату податкового консультанта;
11. Окреслює відповідальність податкових консультантів та їх фірм;
12. Наголошує на необхідності страхування під час надання послуг з податкового консультування тощо [16].

Проте, зазначений законопроект за рішенням експертної комісії потребує значних доопрацювань і тому його запровадження було відкладене. Прийняття ж проекту Закону України «Про податкове консультування в Україні» певною

мірою означатиме, що в Україні запроваджується система державного регулювання такого виду діяльності.

Поряд з цим, Спілкою податкових консультантів України (далі – СПКУ) були напрацьовані ряд положень, які визначали вимоги до роботи податкових консультантів. Так, у 2008р. було розроблене та затверджене СПКУ «Положення про сертифікацію консультантів з податків та зборів», «Положення про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих «Консультантів з податків та зборів», яке розроблено відповідно до «Положення про сертифікацію консультантів з податків та зборів», та затвердженого Радою СПКУ та Порядок проведення кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката «Консультант з податків та зборів», яким встановлюються єдині умови та порядок проведення кваліфікаційних іспитів консультантів з податків та зборів України.

Слід зазначити, що не дивлячись на відсутність чинного законодавчого поля, крім проекту Закону «Про податкове консультування в Україні», статуту та положення про діяльність СПКУ, ця Всеукраїнська громадська організація стала членом Європейської Конфедерації податкових консультантів.

Третій етап розвитку податкового консультування відбувається за умови відсутності чинного законодавчого поля в країні щодо розвитку інституту податкового консультування незалежного від державних структур. Так, з метою забезпечення розвитку інституту податкового консультування у 2013 році створюється Палата податкових консультантів України, як громадська організація, що добровільно об'єднує на основі єдності інтересів фізичних осіб для здійснення та захисту прав і свобод, задоволення суспільних, зокрема економічних, податкових, соціальних та інших інтересів членів Палати. У відповідності зі статутом, Палата є неурядовим, неполітичним, неприбутковим об'єднанням.

Основним завданням діяльності Палата визначає розвиток податкової культури, як платників податків так і представників виконавчої гілки влади, вплив на підвищення ефективності податкової системи в Україні, а одним із

основних напрямів діяльності визначається організація просвітницької, навчальної, інформаційно-аналітичної, науково-методичної та видавничої діяльності, направленої на розвиток культури сплати та збирання податків [17].

Такий стан формування законодавчого регулювання податкового консультування спричиняє ряд проблем щодо подальшого розвитку інституту консультування в Україні, оскільки за кордоном законодавець, віддаючи належне тому, що податкове консультування є важливою сферою діяльності для суспільного життя, встановлює такі умови, за яких випадкова людина не може оголосити себе податковим консультантом, адже спеціаліст перш ніж отримати дозвіл на те, щоб займатися консультуванням у податковій сфері, повинен підтвердити свою відповідність ряду професійних вимог [18].

Таким чином, інститут податкового консультування в Україні є практично стихійним і представлений окремими групами зацікавлених осіб, які створили певні громадські структури. Так, наразі в Україні існує декілька професійних громадських організацій, які в своїй назві містять термін «податковий консультант» або «податковий радник». По-перше, це - ГО Спілка податкових консультантів, ГО «Палата податкових консультантів», Асоціація податкових радників. Також слід зазначити ще й Асоціацію платників податків України. Поряд з цим, вітчизняні реалії демонструють, що податкові консультанти у системі оподаткування, яка є складною, мають володіти досить якісними професійними знаннями та навичками, адже при частих змінах в законодавстві, а також не чітко налагодженому нормативно-правовому забезпеченні діяльності податкових консультантів, викликає не відповідність принципам стабільності та доступності до ринку консалтингових послуг для платників податків і також знижує привабливість національної економіки для іноземного інвестора .

РОЗДІЛ 2.

АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ

2.1. Аналітична оцінка практики здійснення професійної діяльності податкових консультантів в Україні

Фінансовий консалтинг, як вид підприємницької діяльності у сфері надання послуг для суб'єктів господарювання, являється формою зовнішнього консультування з управління фінансовими ресурсами бізнесу, з оподаткування, з юридичних питань, аудиту та аутсорсингу бізнес-процесів тощо.

Дослідники Ковальська К.В., Пастушенко Р.М. [19] до таких консультантів відносять:

- консалтингові компанії - це як правило великі організації, які вирішують питання будь-якої складності і надають послуги повного спектру;
- середні компанії - переважно спеціалізовані фірми, які крім основних питань професійного спрямування надають також і супутні послуги;
- невеликі компанії - це вузькоспеціалізовані, як правило, в окремій галузі або декількох суміжних сферах консалтингові асоціації та фірми;
- індивідуальні надавачі послуг - це досвідчені практики-фахівці: професійні працівники вищих за рангом підрозділів, співробітники спеціалізованих установ, науково-дослідних, проектно-конструкторських організацій, ВУЗів тощо.

Вищезазначені автори, з чією думку ми погоджуємося, розподіляють суб'єктів консалтингового ринку на три основні групи:

Компанії Групи А - це, як правило, міжнародні фінансові організації (PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young, KPMG, TACIS, USAID, Світовий банк): органи державного управління; транснаціональні компанії; великі українські організації. Основними консалтинговими послугами є: державні проекти технічної допомоги, глобальні проекти санації економіки,

інвестиційний консалтинг, міжнародний аудит, опанування ринку та розвиток бізнесу, управлінський консалтинг.

Компанії групи В - це великі українські консалтингові компанії : великі та середні українські підприємства (державні та/або комерційні); представництва іноземних компаній. Основними консалтинговими послугами є: маркетингові дослідження, різноманітні технічні проекти, фінансовий консалтинг, реструктуризація підприємств, тренінг персоналу, розвиток бізнес-процесів тощо.

Компанії групи С - це невеликі вітчизняні консалтингові фірми та асоціації. Основними консалтинговими послугами цих організацій є: дослідження ринку, оцінка майна, юридичний та податковий консалтинг, бухгалтерський консалтинг, спеціалізоване галузеве консультування.

До цього можна додати ще й вищі навчальні заклади та науково - дослідні інститути, які також виступають надавачами консалтивних послуг, оскільки розвиток консалтингу вимагає професійних знань, пов'язаних з науковим пошуком та проведенням досліджень з метою отримання нових знань, наукового обґрунтування проектів тощо [20].

Вищезазначені основні групи учасників вітчизняної консалтингової індустрії схематично можна зобразити наступним чином (рис.2. 1).

Основні групи суб'єктів консалтингового ринку в Україні

Філіали великих іноземних багатофункціональних підприємств, що мають консультаційні проекти з українськими державними структурами з питань оподаткування, бюджетного регулювання, удосконалення нормативно-правової бази, обслуговуючі спільні та іноземні компанії в Україні, банківські структури;

Представництва іноземних консультаційних підприємств, які здійснюють стратегію завоювання нових ринків та досліджують привабливість українського ринку;

Іноземні консультаційні підприємства, що працюють за програмами донорських організацій та надають технічну допомогу з питань управлінського консультування в пріоритетних галузях народного господарства;

Вітчизняні консультаційні підприємства, що спеціалізуються на наданні послуг з питань приватизації підприємств, враховуючи оцінку майна, підготовку документального супроводження процесу приватизації тощо;

Спеціалізовані консалтингові підприємства, котрі надають консультаційні послуги за окремими напрямками управлінського консультування (бізнес-планування, фінансова оцінка, маркетинг, податкове планування, митне регулювання тощо).

Рис. 2.1. Основні групи консалтингового ринку в Україні

Джерело: складено за даними [10]

Про активний розвиток консультаційної індустрії на вітчизняному ринку свідчить наступна динаміка її діяльності. (рис. 2.2)

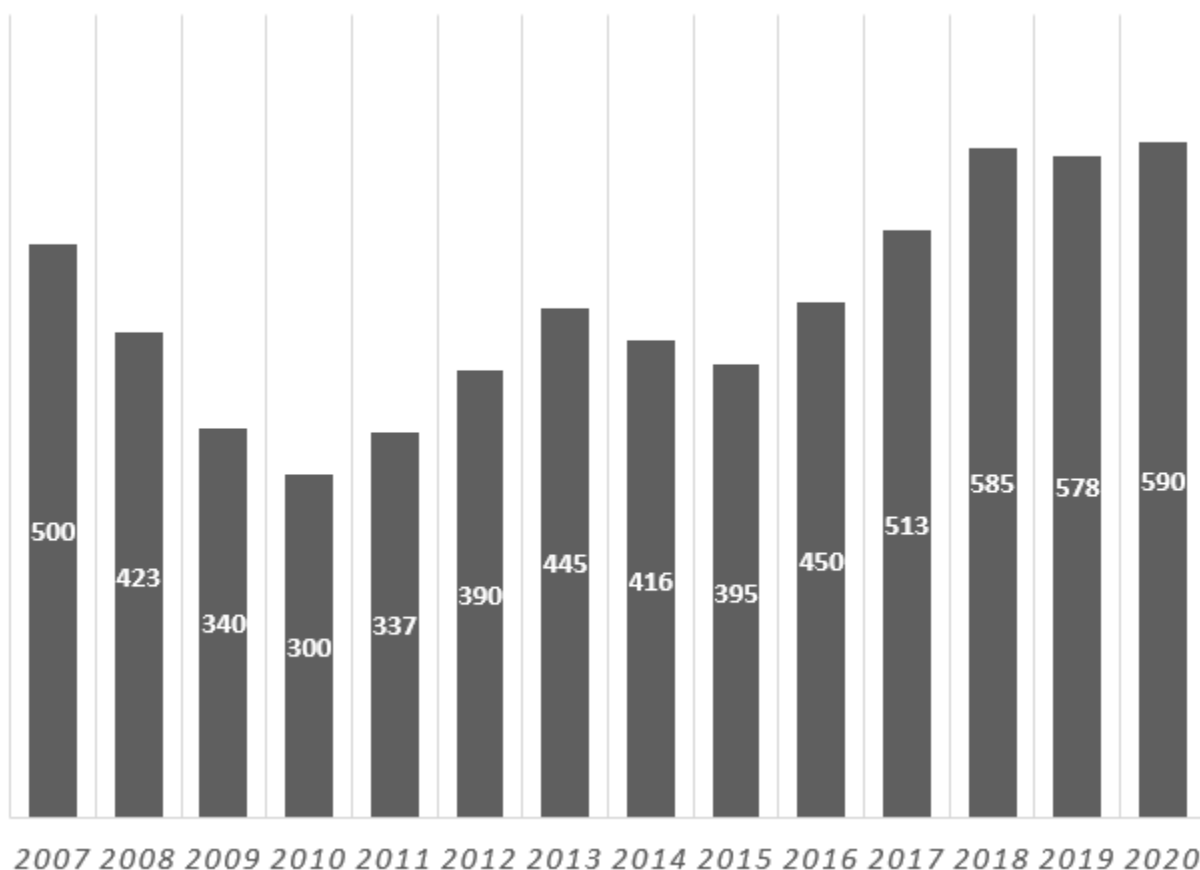


Рис. 2.2. Динаміка ринку консультаційних послуг в Україні, млн дол США [21]

Із рис. 2.2 видно, що один із пікових показників місткості вітчизняного ринку консалтингових послуг був зафіксований у 2007 р. і складав 500 млн дол.; у 2013 та 2014 роках - відповідно складав 445,0 та 416,0 млн.грн і найбільш висока місткість цього ринку зафіксована у 2020 році, де цей показник складав понад 590, 0 млн.грн.

Отже, можна констатувати, що розвиток консалтингового сегмента вітчизняного ринку послуг розвивається у відповідності до змін основних макроекономічних показників держави і водночас відмічається стійка тенденція до його розвитку.

Розглянемо та проведемо структурний аналіз консалтингового ринку за видами діяльності на послуги та на їх попит суб'єктами-клієнтами у динаміці у 2010 році та у 2020 році.

Найбільшим попитом серед різних видів консультаційної допомоги у 2010 році користувалися наступні види послуг:

- юридичний консалтинг - майже 17 відсотків;
- консалтинг у сфері впровадження систем управління якістю та сертифікації - більше 14 відсотків;
- консалтинг у сфері інформаційних технологій - 13 відсотків,
- управлінський та фінансовий консалтинг і аудит - 13 відсотків.

Значним попитом серед клієнтів користувалися і тренінги і семінари, відсоток яких складав більше 15 відсотів. (рис. 2.3).

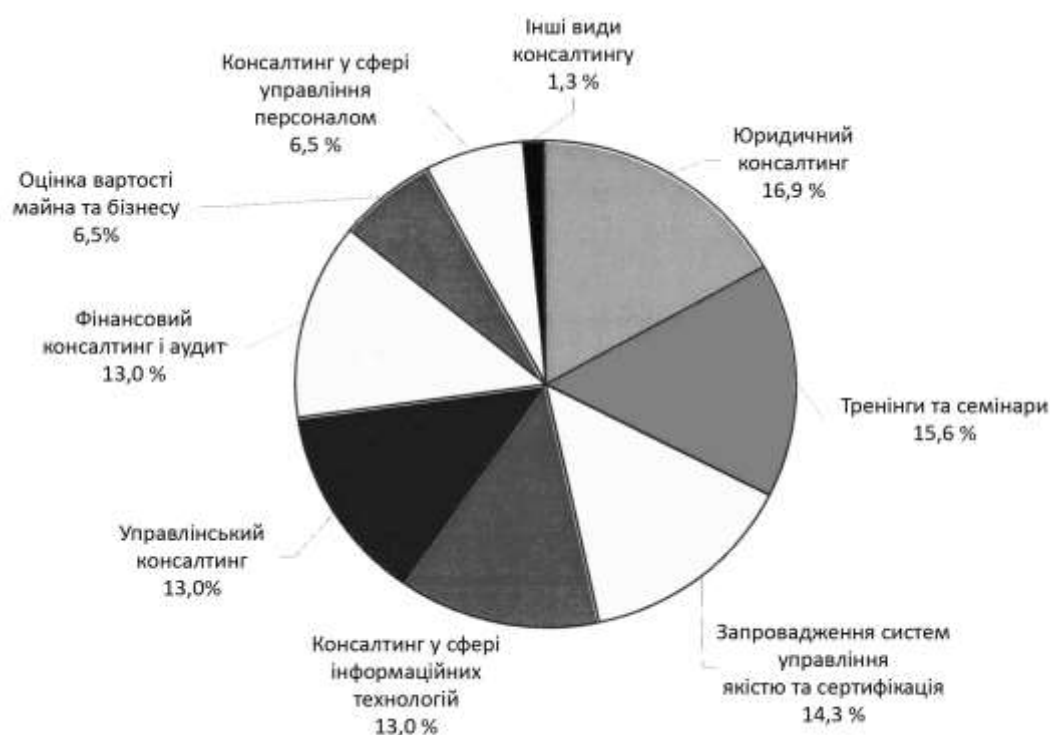


Рис. 2.3. Структурний поділ ринку консалтингових послуг в Україні за базовими складниками, 2010 р. [21]

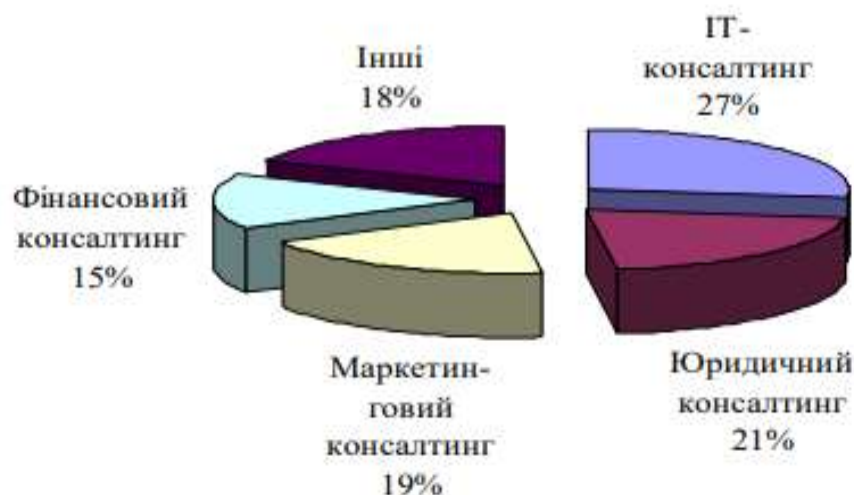


Рис. 2.4. Структурний поділ ринку консалтингових послуг в Україні за базовими складниками, 2020 р. [22]

Як показує структурний аналіз вітчизняного ринку консультаційних послуг за 2020 рік, то найбільшу частку займає консультаційна діяльність з ІТ-послуг - більше 27 відсотків, трохи менше на консалтинговому ринку - 21 відсоток припадає на консалтинг з юридичних питань, ще менше - 19 відсотків складають послуги з маркетингу, а фінансовий консалтинг на цьому ринку займає 15 відсотків. (рис. 2.)4.

Якщо порівняти динаміку структури консультаційних послуг та їх види, то слід зазначити, що за десять років вони змінилися і структурно і у динаміці. Наразі найбільший попит на консультаційні послуги припадає на ІТ-консалтинг. Це пов'язано із зміною інформаційної політики держави, цільових програм діджиталізації економіки, зміни нормативно-правового регулювання ІТ-бізнесу, детінізації діяльності у сфері інформаційних технологій тощо. До того ж, цей сектор консультаційних послуг все більше спрямовується на перехід до ІТ-аудитів та до розроблення системних ІТ-проектів і мобільних технологій.

Також відмічається попит і на новий вид консультаційних послуг – маркетинговий консалтинг, який у структурі ринку консалтингових послуг становив 19 відсотків.

Значно зріс попит і на консультаційні послуги з юридичного консалтингу - з 17 до 21 відсотка, а також з надання фінансових консультацій - 15 відсотків (у 2010 р. він разом з аудитом складав лише 13 відсотків). Позитивна динаміка цих видів консалтингу пов'язана, перш за все, із запровадженням Податкового кодексу України та внесенням доволі частих змін та доповнень до нього.

Саме з цього періоду та за таких умов почав формуватися окремий вид консультацій - податкове консультування.

Проте, саме у контексті фінансового консалтингу варто виділити податкове консультування як окремий вид діяльності. Як різновид професійної діяльності податковий консалтинг інтегрує одночасно декілька компонентів: фінансовий, юридичний консалтинг та аудит.

Підвищений попит на ці послуги пояснюється частими змінами та доповненнями і удосконаленням окремих норм податкового законодавства, а також намаганням платників податків оптимізувати результати фінансово-господарської діяльності за рахунок зменшення податкових платежів. Оскільки, податковий консалтинг включає комплексне консультування фахівцями-експертами щодо всіх аспектів у податковій сфері, він є найбільш актуальним та затребуваним. При цьому консультант не лише пропонує певне вирішення чи надає рекомендації, але й допомагає їх реалізувати та несе відповідальність за їх наслідки. Тому податкове консультування можливо розглядати як невід'ємний атрибут чинної податкової системи з метою підвищення рівня податкової культури та дисципліни платників податків.

Про динаміку та розвиток вітчизняного податкового консалтингу та дотичних до податкової сфери видів послуг свідчать дані таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Динаміка розвитку вітчизняного податкового консалтингу та суміжних видів послуг

Роки	млн грн				
	В середньому за 2010-2014рр	В середньому за 2015-2019рр	2020р	2021р	2022р
Обсяг діяльності з надання фінансових послуг (без страхування та пенсійного забезпечення), всього	126,0	211,2	296,5	340,7	442,8
Обсяг діяльності у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування, всього	2,2	5,1	8,1	7,8	7,7
Обсяг діяльності у сферах права та бухгалтерського обліку, всього	4,7	11,5	17,6	20,0	22,3
Обсяг діяльності у сфері надання інформаційних послуг, всього	4,9	14,3	26,3	36,1	34,0

Джерело: розроблено автором [23]

Отже, як видно із таблиці 1, потреба в консультуванні у податковій сфері серед суб'єктів-платників зростає швидкими темпами, а податкове консультування стає все більш затребуваним у платників податків, оскільки консультування у професіонала з податків дає змогу оптимізувати податкове планування, не порушуючи законодавства, знизити ризики неправильного і не-своєчасного обчислення і сплати податкових зобов'язань та захистити себе від нарахування фінансових санкцій тощо.

Суб'єктів, які надають послуги з податкового консультування на вітчизняному ринку консалтинговому ринку, експерти розділяють на суб'єктів зовнішнього і внутрішнього податкового консультування. При зовнішньому консультуванні платники отримують безоплатні податкові консультації від державних органів: Міністерства фінансів України та податкових органів в усній, паперовій чи електронній формах, та податкові консультації, які надаються на платній основі від незалежних консультантів-фахівців (зовнішнє

незалежне податкове консультування). Консультантів внутрішнього податкового консультування вводять у структуру підприємства чи окремими підрозділами чи посадою консультанта з податків і зборів. Зазначене узагальнено на рисунку 2.5.

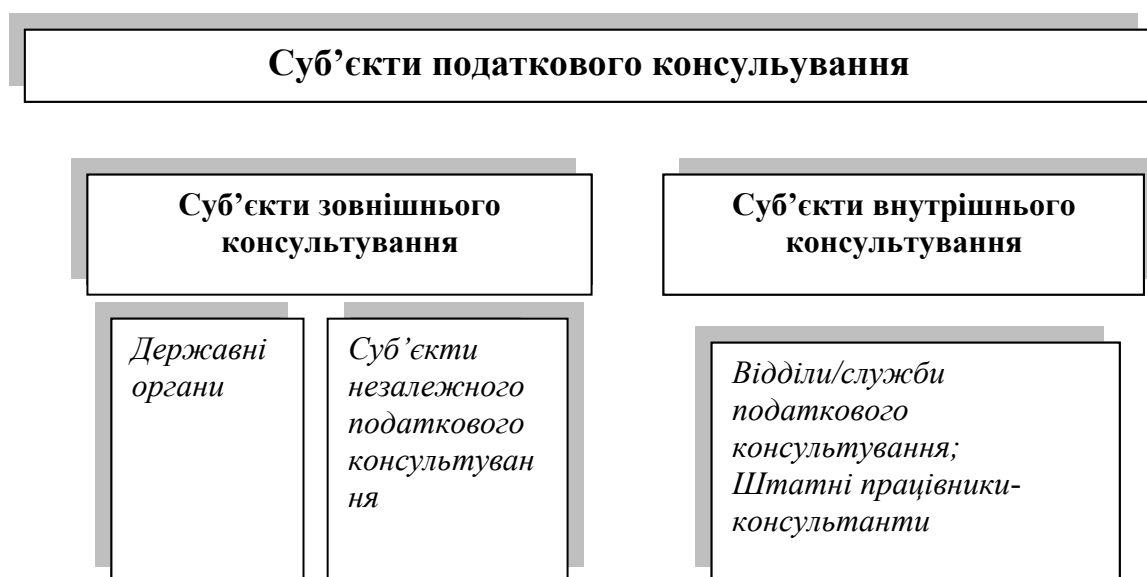


Рис.2.5 Суб'єкти, що надають послуги з податкового консультування

Джерело: розроблено автором

Якщо говорити про кількість саме податкових консультацій, що наразі надаються суб'єктами зовнішнього консультування в межах сьогоденної побудови інституту податкових консультантів (табл.2.2), то можна побачити, що за останні роки попит на консультації та роз'яснення податкового законодавства зростає.

Таблиці 2.2

**Кількість наданих податкових консультацій зовнішніми суб'єктами
податкових консультацій**

од.

Роки/кількість	Суб'єкти зовнішнього консультування:		
	Міністерство фінансів України	ДПС України загальні/індивідуальні консультації	Суб'єкти незалежного податкового консультування
2020	8	598 263/3542	836
2021	7	789 340/4320	н/д
2022	8	982 451/5720	н/д

Джерело: складено автором за офіційними даними Мінфіну, ДПС, СПКУ

Тому, процес податкового консультування передбачає спільну діяльність консультанта та клієнта, основною метою якого є вирішення податкових завдань і здійснення бажаних змін у оподаткуванні бізнеса. І від того, наскільки раціонально буде побудований цей процес, залежать якість та рівень досягнення необхідних результатів податкової оптимізації, ефективність використання фінансових ресурсів і, в кінцевому підсумку, успішність співпраці податкового консультанта і клієнта-замовника послуги.

Тому фахівець в цієї справи повинен бути кваліфіковано обізнаним та досвідченим у податковій сфері, а також і об'єктивним, надійним та відповідальним. Отже, діяльність податкового консультанта має бути заснована на отриманні кваліфікованих знань з цієї сфери, досвіду роботи та відповідати професійним кваліфікаційним вимогам щодо професії.

Як зазначалося раніше, всебічне сприяння створенню, розвитку та функціонуванню інституту податкових консультантів та професії податкового консультанта в Україні здійснюється Спілкою податкових консультантів, яка є практично єдиною організацією щодо цього. Тому, Спілкою були розроблені кваліфікаційні характеристики професії «Консультант з податків і зборів». Так, такий спеціаліст має знати: Конституцію України; законодавство України про підприємницьку діяльність; основи адміністративного, господарського, цивільного та трудового права; законодавчі та нормативні акти з питань

нарахування та сплати податків і зборів юридичними та фізичними особами; порядок ведення бухгалтерського обліку та складання звітності; порядок ведення податкового обліку та складання звітності; порядок нарахування, сплати та складання звітності по зборах та інших обов'язкових платежах; питання проведення уповноваженими органами перевірок з питань податків і зборів; основи економіки та організації праці; технічні засоби реєстрації й обробки інформації; етику ділового спілкування.

Тому, наразі актуальним є підготовка податкових консультантів вищими навчальними закладами (далі - ВНЗ) економічного та юридичного профілю, що зумовлюється сьогоденнішими потребами у їх навчанні з причин:

- запитами бізнесу на пошук кваліфікованих податкових консультантів;
- податкова консультація містить не лише надання послуг з питань оподаткування, але й допомогу у вигляді розробки оптимальної моделі ведення бізнесу в рамках чинного законодавства отриманням податковим консультантом теоретичних знань у ВНЗ.

Особливо важливим є останнє, оскільки, кваліфікаційними вимогами передбачено обов'язкова повна вища освіта (магістр, спеціаліст), стаж роботи за фахом економіста, аудитора, бухгалтера, юриста не менше 5 років, післядипломна освіта в галузі оподаткування та зборів з отриманням сертифікату.

Як свідчить аналіз в Україні починаючи із 2012 року зростає кількість ВНЗ, що готують спеціалістів у сфері оподаткування. Так, якщо у 2012 році спеціалістів з цієї сфери готували у 12 ВНЗ, у 2014 – 15, а вже у 2023 році з цієї спеціальності навчають 19 ВНЗ, у т.ч. у двох університетах-філіях країн ЄС (Польща та Словаччина) [24].

Слід зазначити, що навчання здійснюється за галуззю знань 07 «Управління та адміністрування», за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», за освітньо-професійною програмою «Податкове консультування».

Така позитивна ситуація зумовлювалася, перш за все, на часті запити бізнесу щодо податкових роз'яснень та консультацій у податковій сфері, оскільки, з прийняттям Податкового кодексу, окремі статті якого мали неоднозначне трактування та були виписані не зовсім зрозумілими для виконання платниками податків.

Другим вагомим фактором стало постійні зміни з удосконалення податкового законодавстві України, яке від частих змін і доповнень, що вносилися і вносяться і сьогодні законами та постановами, стало громіздким і заплутаним, а за внесенням окремих змін треба постійного здійснювати моніторинг податкового законодавства.

І ще одним із вагомих стимулів стали процеси гармонізації вітчизняного податкового законодавства до європейських стандартів та підписання Україною цілого ряду міжнародних меморандумів, угод, рекомендацій у податковій сфері.

Поряд з цим, вивчення досвіду здійснення податкових консультацій у зарубіжних країнах вітчизняним бізнесом спонукав їх до пошуку професійного податкового консультанта, який може надавати послуги не лише з питань роз'яснення податкового законодавства, але й надавати допомогу у вигляді вибору оптимальної моделі податкового планування та оптимізації, виступати податковим радником у прийнятті компромісних рішень між бізнесом і державою, представляти інтереси бізнесу в апеляційних спорах та судах тощо.

Отже, попит на послуги саме висококласного і професійного спеціаліста у сфері податків, обліку, юриспруденції і зумовлює їх підготовку у вищих навчальних закладах України.

На наш погляд, активну роль у розбудові інституту податкового консультування мають взяти на себе ВНЗ, де здійснюється підготовка професіональних спеціалістів у сфері обліку і оподаткування.

Але це лише початковий етап його формування. Наступним етапом має стати постійне підвищення кваліфікації саме з податкового консультування, яке дає право отримати сертифікат з кваліфікацією «Податковий консультант». На

нашу думку, цю підготовку мають взяти на себе професійні організації з податкової сфери: Спілка податкових консультантів чи то Палата податкових консультантів.

Проте, як зазначалося раніше, ці громадські професійні організації здійснюють свою діяльність лише на засадах своїх внутрішніх документів: Статуту та Положення, а законодавче забезпечення їх діяльності ґрунтується лише на засадах Закону України «Про громадські об'єднання». Основний нормативний документ, який є основою побудови інституту податкового консультування в Україні - ЗУ «Про податкове консультування в Україні» наразі до сих пір є у статусі законопроекту.

Однак, не дивлячись на це, суб'єкти незалежного податкового консультування своїми внутрішніми нормативними документами продовжують роботу з розбудови та організації інституту податкового консультування. Так, СПКУ ще у 2008 році було розроблено Положенням про сертифікацію консультантів з податків та зборів, яким встановлено єдині умови та порядок сертифікації консультантів з податків та зборів в Україні [25]. Розроблене Положення регламентує порядок та умови надання сертифіката членам СПКУ та претендентам, що успішно склали кваліфікаційні іспити та які мають намір проводити експертну та консультативну діяльність у податковій сфері. Цей документ також визначає організаційно-методологічні заходи щодо сертифікації членів СПКУ та претендентів.

Так, згідно Положення право на отримання сертифіката «Консультант з податків та зборів» мають громадяни України, які мають вищу економічну або юридичну освіту, не нижче третього рівня акредитації і не менше ніж п'ятирічний стаж роботи за фахом з останніх семи років праці за основним місцем роботи безпосередньо перед здачею іспиту та склали кваліфікаційний іспит. З метою отримання сертифікату особа має подати до Виконавчої дирекції СПКУ ряд документів, що відповідають вимогам встановленим СПКУ та засвідчують її професійні критерії. Особа, яка відповідає вимогам Положення допускається до іспитів. Перевірка знань особи проводиться Екзаменаційною

комісією шляхом тестування комп'ютерним способом або усної співбесіди та виконання письмових завдань.

З метою нормативного врегулювання проведення іспитів розроблений також і Порядок проведення кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката «Консультант з податків та зборів», яким встановлюються єдині умови та порядок проведення кваліфікаційних іспитів. [26]. І тільки після здачі такого іспиту претендент отримує сертифікат «Консультант з податків та зборів». Сертифікат - це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення консультативної та експертної діяльності у сфері оподаткування на території України. Вищезазначе свідчить про те, що процес підготовки сертифікованих фахівців в Україні на нормативному рівні визначено. Тобто, отримання сертифікатів на право здійснювати професійну діяльність у податковій сфері можна вважати наступним етапом інституційного формування податкового консультування.

Останнім процедурним питанням у підготовці податкового консультанта з податків і зборів є їх щорічне проходження підвищення кваліфікації. З цією метою СПКУ розроблено «Положення про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих «Консультантів з податків та зборів». Цим Положенням СПКУ визначається порядок організації та проведення курсів підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів та порядок акредитації Центрів підготовки при СПКУ для проведення курсів підвищення кваліфікації сертифікованих податкових консультантів [27].

Таким чином, проведений аналіз свідчить, що в Україні, починаючи із 2000-х років поступово напружувалася законодавча та нормативна база саме з податкового консалтингу. Активно почалося створення та розвиток недержавних (громадських) об'єднань з впровадження популяризації професійної діяльності, у підготовці кваліфікованих податкових консультантів.

Отже, створені організаційно-правові підвалини інституту податкового консультування потребували державної уваги та підтримки, оскільки вони були

необхідним своєрідним містком у створенні атмосфери діалогу та взаєморозуміння між платниками податків і владою.

Проте, напрацьовані результати роботи і СПКУ і ППКУ, особливо в частині законодавчого регламентування діяльності податкових консультантів, не знайшли належної підтримки у державі, оскільки повноваження надавати податкові консультації покладено на органи ДПС та митні органи.

Як засідчив аналіз становлення податкового консультування в Україні та діяльності податкових консультантів, то його розвиток залежить від певних факторів, які стримують його подальше реформування:

- недостатній рівень податкової культури вітчизняних платників податків та громадян;
- відсутня культура консультування, оскільки, консалтинг будь-якого сегменту наразі не регламентований;
- недостатній рівень управлінської культури вітчизняного бізнесу, який ще мало усвідомлює, що успішність організаційних рішень вимагає високої компетенції та професійних спеціалізованих знань і які можна отримати саме у професіонала з податкової справи.

Крім цього, можна зазначити ще й загальні проблеми розвитку ринку консалтингових послуг в Україні:

- слабка проінформованість потенційних клієнтів про ринок консультаційних послуг і його споживачів;
- недостатність об'єктивної інформації про консультаційні компанії, їхні можливості, обсяги й якість послуг;
- певна недовіра до консалтингу взагалі, що зумовлено недостатнім рівнем професіоналізму консультантів;
- невисокий рівень інтеграції вітчизняних консультаційних компаній до міжнародних консультаційних структур і об'єднань;
- недостатній рівень активності професійних об'єднань на консультативному ринку.

Із вищезазначеного аналізу можна зробити висновок, що одним із важливих завдань вітчизняних законотворців повинно стати подолання перешкод у розвитку ринку консалтингових послуг податковій сфері за допомогою його державної підтримки і регулювання та чітко визначити місце та роль незалежних податкових консультантів у їх відносинах з платниками податків і органами контролю, а також із самою державою.

2.2. Аналіз тенденцій професійної діяльності податкових консультантів у зарубіжних країнах

Регулярні процеси удосконалення та гармонізації у системі оподаткування та пов'язані з цим наслідки для бізнесу і для життя кожного індивіда в усьому світі, зумовлюють розвиток якісних, своєчасних, неупереджених і професійних податкових консультацій. Це спричинило появу нового виду консалтингу - податкового консультування, оскільки потреба у фахівцях, які є професіоналами в неоднозначних податкових ситуаціях,

Тому сьогодні податкове консультування у всіх країнах світу прийнято визначати у багатьох аспектах - і як процес взаємодії консультанта і клієнта в результаті якого відбуваються трансформації у податковій політиці підприємства, і як різновид експертної оцінки та допомоги клієнту в процесі податкової оптимізації в умовах постійних змін у зовнішньому та внутрішньому економічному середовищі, і як послугу, що надається консультантом з метою запобігання виникненню проблем у клієнта у методах плануванні оподаткування, і як метод впровадження досягнень передового зарубіжного досвіду у податковій сфері.

Як зазначалося у попередніх розділах дослідження ще у 2004 році за поданням Спілки податкових консультантів України Міністерством праці та соціальної політики України затверджено кваліфікаційну характеристику професії «консультант з податків і зборів», але наразі механізм державного регулювання діяльності податкових консультантів відсутній. Наразі здійснення

підготовки кваліфікованих податкових консультантів та професійна діяльність податкових консультантів відбувається на засадах внутрішніх нормативних документів ВГО Спілки податкових консультантів України та Палати податкових консультантів України.

Натомість у західних країнах професія «податковий консультант» з'явилася давно і її регулювання як на державному рівні, так і саморегулювання (професійні громадські об'єднання) закономірно розвиваються. Тому, зважаючи на актуальність законодавчого врегулювання підготовки податкових консультантів та їх професійної діяльності проведемо дослідження досвіду розвинутих країн світу.

З погляду на євроінтеграційний розвиток України розглянемо ринок податкового консалтингу країн Європейського Союзу, оскільки він є одним із найвагомішим серед ринків інших національних держав чи мега регіонів світу. Наближеним до нього за вагомістю у світовому валовому продукті є лише північноамериканський ринок.

Як зазначалося нами раніше історія, період виникнення та концепція податкового консультування в кожній країні ЄС мають власні унікальні риси та особливості, що визначаються рівнем їх економічного розвитку та національною специфікою побудови податкової системи. То ж визначамо для нашого дослідження актуальні для нашої країни питання побудови інституту податкового консультування у окремих країнах ЄС, досвід яких буде корисним для застосування у вітчизняній практиці.

Як показав аналіз вітчизняної практики розбудови податкового консультування, попит на послуги у податковій сфері зростає, а законодавче врегулювання професійної діяльності податкових консультантів знаходиться поза межами законодавчого поля. Поряд з цим, значним і вагомим питанням для української практики побудови інституцій з податкового консультування є питання саме підготовки сертифікованих надавачів податкових послуг. Бо саме вирішення проблем клієнта потребує від податкового консультанта знань цивільного, податкового, адміністративного, трудового та кримінального

законодавства. Тому вимоги до рівня кваліфікації кандидата у податкові консультанти в країнах Європи висуваються доволі значні.

Як зазначалося раніше, правове регулювання та організація роботи з податкового консультування, а також діяльність професійних об'єднань у розглянутих країнах в цілому сходяться, відмінності відмічаються в окремих аспектах. Як свідчить аналіз основними нормативними документами для діяльності податкових консультантів у кожній із країн є спеціальний закон про податкове консультування. Цим законом регламентуються умови та порядок дозволу до професії податкового консультанта, його права та обов'язки щодо клієнта і держави, визначаються умови створення, принципи та завдання професійних об'єднань податкових консультантів.

Законодавче регулювання професійної діяльності податкових консультантів починається із визначення суб'єктів правовідносин. У країнах ЄС підходи до визначення суб'єктів податкового консультування різняться.

Так, в Угорщині, де історія розвитку податкового консультування починається ще з ще з 50-х років минулого сторіччя, відповідно до Уніфікованої системи класифікації професій (FEOR-08) професія податкового консультанта відноситься до розділу 25 «Професії економічного спрямування», зокрема підрозділу 251 «Фінансові та бухгалтерські професії» [14].

Суб'єктами податкового консультування у відповідності до тлумачення чеського і словацького законів є виключно податкові консультанти із числа фізичних осіб. У Польщі суб'єктами податкового консультування можуть бути юридичні особи у вигляді товариства з обмеженою відповідальністю та акціонерні товариства за умови, що більше 50% їх членів представлені податковими консультантами. Також суб'єктами додатково можуть бути і адвокати та аудиторії, що займаються консультаційною діяльністю у тому числі і у податкових справах своїх клієнтів [13]. Наразі у Німеччині податковими консультантами є як фізичні особ так і об'єднання (комісії) податкових консультантів окремих федеративних земель, які об'єднані у Федеральну палату податкових консультантів, до якої входять палати

податкових консультантів земель, котра налічується 21 об'єднання [28]. В Угорщині надавати послуги податкового консультанта можуть як юридичні, так і фізичні особи. Юридична особа або інша організація без статусу юридичної особи може бути податковим консультантом, податковим експертом або ж сертифікованим податковим експертом, якщо хоча б один із її членів або працівників відповідає вимогам, що ставляться до них згідно норм законодавства. Фізичні особи, які хочуть займатися консультаційною діяльністю мають бути зареєстровані у Реєстрі податкових консультантів, податкових експертів або сертифікованих податкових експертів [14].

На сьогодні реєстр суб'єктів податкового консультування у Польщі нараховує 8815 фізичних осіб і 463 юридичні особи, які мають право надавати податкові консультаційні послуги [29]

У Німеччині на початок 2020 року загальна кількість податкових консультантів становила 97 653 осіб, з яких податкові консультанти - фізичні особи становили 85 485, а товариства податкових консультантів (юридичні особи) склали 10 185 з яких майже 2 000 - це представники інших груп суб'єктів, які мають право надавати податкові консультації [30].

У країнах ЄС вагоме значення щодо здійснення діяльності з податкового консультування надається професійній підготовці суб'єктів. Розглянемо на прикладі вищезазначених країн вимоги до рівня кваліфікації кандидата в податкові консультанти.

У Чеській Республіці претендент повинен мати вищу освіту за будь-якої спеціальності як мінімум на рівні бакалавра. За кваліфікаційними вимогами, стаж роботи можна не треба мати. Однак, з метою успішного проходження випробування, де доведеться вирішувати певну кількість практичних завдань, стаж роботи буде враховуватися. За законодавством Словаччини у претендента має бути вища освіта з будь-якого фаху та п'ятирічний стаж роботи в галузі економіки він є обов'язковими. Поряд з цим, бажаючі стати податковими консультантами в Чеській Республіці та Словаччині повинні володіти передусім такими якостями, як повна дієздатність і правоздатність [31].

Набагато складніше отримати сертифікат податкового консультанта у Польщі. Так, щоб отримати звання податкового консультанта, необхідно мати вищу освіту допускається, зокрема, і на рівень бакалавра. По друге, скласти державний іспит (письмовий та усний) на звання податкового консультанта та пройти дворічний курс професійної практики. Слід зазначити, що державний іспит на отримання звання податкового консультанта в Польщі досить складний і, як свідчать експерти, успішно його складає лише третина претендентів. Завдяки таким високим професійним вимогам кожен податковий консультант у Польщі вважається справжнім професіоналом, якому довіряють як держава, так і бізнес. Тому податкові консультанти в цій країні можуть представляти інтереси своїх клієнтів у адміністративних судах та податкових інспекціях, засвідчувати копії документів, мають право критично ставитися до дій представників податкової служби. І при цьому всі ризики, пов'язані з професійною діяльністю податкових консультантів, підлягають обов'язковому страхуванню [32].

Ще більш жорсткі вимоги до отримання статусу податкового консультанта існують у Німеччині. Претенденти на статус податкового консультанта в Німеччині повинні мати повну вищу освіту в галузі економіки чи права і пройти дворічний чи трирічний стаж роботи з податкового консультування або в податковій службі.

В Угорщині за законодавством існує три види професії у податковій сфері: податковий консультант, податковий експерт та сертифікований податковий експерт і до них застосовуються різні кваліфікаційні вимоги. Так, для податкового консультанта необхідна вища освіта та професійна кваліфікація податкового консультанта; для податкового експерта - вища освіта, професійна кваліфікація податкового консультанта, фінансового консультанта або аудитора та досвід професійної роботи у сфері податкового або фінансового консультування не менше як 3 роки. Сертифікований податковий експерт повинен мати вищу освіту та професійну кваліфікацію дипломованого податкового експерта. При цьому, для отримання сертифіката

податкового консультанта необхідно пройти курс навчання на податкового консультанта, який триває зазвичай 2 роки. Професія податкового експерта вимагає вищого рівня знань, оскільки після проходження навчання та отримання сертифікату податкового консультанта потрібен трирічний досвід практичної діяльності [14]

Також треба зазначити, якщо в будь-який із зазначених вище країн, претендент за рівнем кваліфікації та особистим якостям відповідає визначеним вимогам щодо базової освіти та індивідуальним якостям, то для набуття ним статусу податкового консультанта, він зобов'язаний здати випробувальний іспит.

Тому, практично в кожній країні ЄС для претендентів на кваліфікацію «податковий консультант» існує випробувальний іспит. До складу кваліфікаційної комісії входять представники фінансових та податкових органів та відповідні члени професійних об'єднань та податкових асоціацій.

У Польщі, наприклад, склад комісії чітко обумовлений відповідним законом. До складу комісії включаються також представники Верховного адміністративного суду, а також представники науки. Зміст і порядок проведення іспиту встановлюється самими членами комісії [29]. У Чеській Республіці та Словаччині процедура щодо організації проведення іспиту практично ідентична, різниця лише у тому, що у Словаччині зміст і порядок проведення іспиту встановлюється професійним об'єднанням за погодженням із Міністерством фінансів [22].

В Угорщині зареєстровані податкові консультанти, податкові експерти та сертифіковані податкові експерти зобов'язані брати участь у підвищенні кваліфікації за тією галуззю, яка зазначена у реєстрі осіб професійної діяльності. кваліфікації за тією галуззю, за якою вона значиться в реєстрі осіб, які здійснюють діяльність. З цією метою в Угорщині існує Інститут державного регулювання процедури підвищення кваліфікації податкових консультантів.

За результатами аналізу нормативно-правової бази Угорщини, автор Г. Лоскоріх виділяє наступні особливості підвищення кваліфікації податкових

консультантів, податкових експертів і сертифікованих податкових експертів [14]:

- період з 1 січня по 31 грудня - протягом цього часу претенденту необхідно набрати 20 кредитних балів;

- 20 кредитних балів можна отримати, коли успішно завершено проходження відповідних програм підвищення кваліфікації, а також максимаально можна отримати ще 2 кредитні бали додатково щороку за членство в професійних організаціях;

- можливе звільнення від підвищення кваліфікації (терміном на 1 рік), але при наявності документів про неможливість виконання програми підвищення кваліфікації;

- центри підвищення кваліфікації в обов'язковому порядку повідомляють Міністерство фінансів Угорщини про участь у програмах підвищення кваліфікації: податкових консультантів, податкових радників, сертифікованих податкових експертів.

Зареєстрованих податкових консультантів, які успішно склали іспит та отримали статус податкового консультанта, занесяться до Реєстру податкових консультантів, який ведеться при професійному об'єднанні.

У таких країнах як Польщі та Словаччині, цей документ пов'язаний із прийняттям новобранця «Професійної присяги податкового консультанта». Присяга зобов'язує його дотримуватися інтересів клієнта, до чесного і сумлінного виконання своєї професійної діяльності на основі законодавства та професійної етики, збереження професійної таємниці тощо [33].

У законодавстві розглянутих країн ЄС визначені і етичні принципи професійної поведінки податкових консультантів, що визначаються або прямо у законі про професійне консультування чи у положеннях про професійну етику, встановленого професійним об'єднанням. Поряд з цим, у законодавстві детально визначено права та обов'язки податкових консультантів як до держави, так і до своїх клієнтів, а тому і значна кількість конфліктних ситуацій і спірних питань, що виникають між державою і бізнесом нівелюється.

Важливим є те, що законодавством регламентовано процедурні питання підтвердження власного високого професійного рівня особами, що надають послуги податкового консультування.

У положеннях про професійну етику, крім роз'яснення загальних законних вимог до податкових консультантів, установлені норми для відносин податкових консультантів з адміністрацією та органами правосуддя і для відносин між самими податковими консультантами.

На основі законів про податкове консультування в розглянутих країнах створені професійні об'єднання, які об'єднують усіх податкових консультантів в обов'язковому порядку.

Отже, можна зазначити, що за допомогою дії закону про податкове консультування держава здійснює певну контрольну функцію за діяльністю приватних податкових консультантів.

Проведений аналіз засвідчив, що в розглянутих країнах досить добре розвивається професія податкового консультанта на ринку консалтингу. При цьому слід також зазначити, що ці країни на сьогодні займають певні лідируючі позиції на ринку консалтингу, в тому числі і з податкового консалтингу, протягом багатьох років і мають суттєві прирости у наданні цього виду послуг про що свідчить динаміка змін в наданні консалтингових послуг в цілому у Європейському Союзі за період 2007-2020 років (рис. 6)

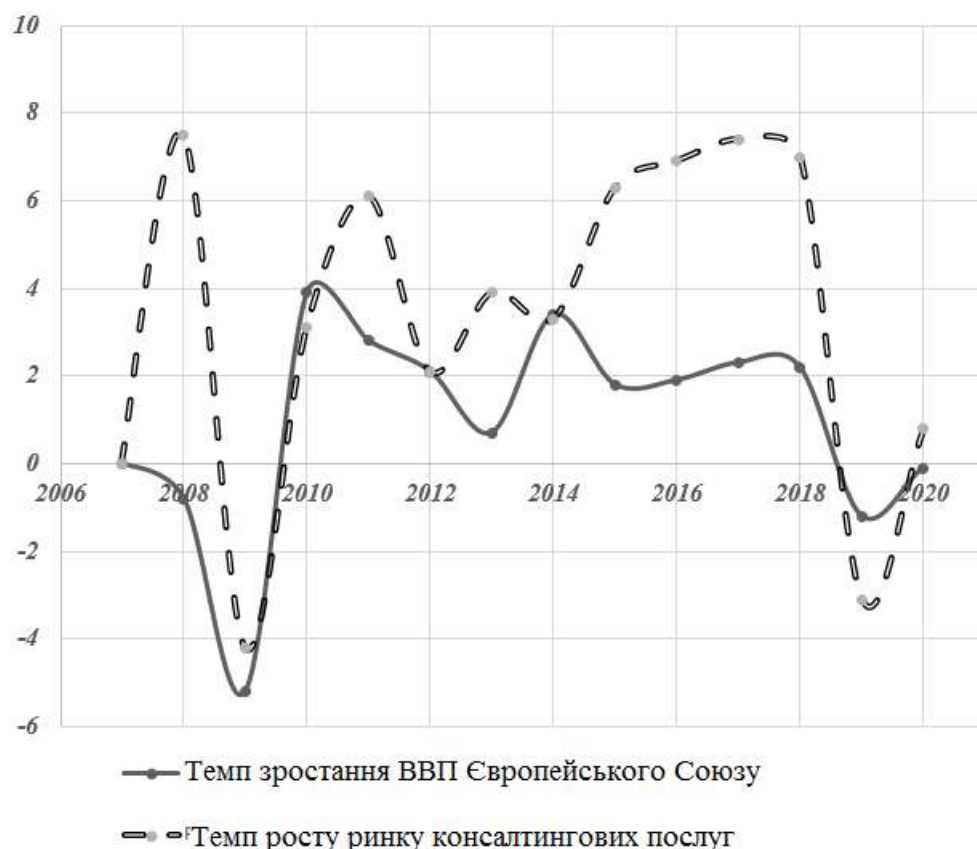


Рис. 2.6. Динаміка темпів зростання ВВП та обсягів консалтингових послуг у країнах Європейського Союзу, % [22]

Наведені дані свідчать про практичне зростання показників обсягів консалтингових послуг та ВВП. Спад розвитку відбувся лише у кризовому 2009 році, але він однаково негативно відобразилась цих двох показниках. Варто також зазначити, що темпи зростання консалтингових послуг майже постійно переважають загальний ріст ВВП.

Отже, у сучасних умовах збільшення складності податкових систем, постійні зміни та удосконалення, часом неузгодженість та суперечливість окремих законодавчих норм та регулюючих вимог, процеси гармонізації міжнародних податкових відносин створюють потребу в професійних консультаціях у сфері оподаткування.

Таким чином, як свідчить міжнародний досвід, професійна діяльність податкових консультантів зарекомендувала себе як невід’ємна частина економічного життя кожної країни. Крім того, якісне податкове консультування

підвищує ефективність процесу стягнення податків, сприяє ефективності роботи податкових органів, встановлює високу податкову культуру бізнесу та встановлює партнерський діалог та взаємовідносини держави і бізнесу, значно підвищує рівень безпеки ведення бізнесдіяльності та економічної безпеки держави.

Аналіз стану ринку консалтингових послуг в Україні та тенденцій його розвитку дає змогу зробити такі висновки:

- обсяг національного ринку консалтингових послуг становить орієнтовно 0,46% ВВП (585млн. дол.) та в цілому відповідає середньоєвропейському рівню;
- ринок консалтингових послуг в Україні, в тому числі і з податкового консультування, має позитивну динаміку (середньорічні темпи зростання складають біля 16%);
- консультаційні послуги, що надаються суб'єктам господарювання, диференційовані за видами: наразі найбільш затребованими є фінансовий та ІТ-консалтинг, а також податковий, який набирає значні темпи розвитку (за 5 останніх роки зріс у 3,5 раз);
- ринок податкових послуг, як і консалтинговий, функціонує в Україні без спеціалізованої нормативно-правової бази, а отже потребує законодавчого врегулювання як особливого виду професійної діяльності.

Таким чином, в особливий вид консалтингових послуг виділяється податковий консалтинг. А він, в свою чергу, передбачає спеціальні знання з податкової сфери, а професійна діяльність податкових консультантів – спеціального дозволу на заняття цим видом економічної діяльності – сертифікату «Консультант з податків та зборів».

Отже, для розвитку інституту податкового консультування в Україні актину роль повинні взяти на себе ВНЗ, які організують якісну підготовку спеціалістів на першому етапі, а потім у подальшому професійні спілки та організації можуть брати на себе функції з постійного підвищення кваліфікації та сертифікації фахівців з цієї сфери.

Наразі, слід констатувати, що у нашій країні податкове консультування знаходиться на етапі становлення та потребує значних зусиль для того, аби цей вид професійної діяльності був законодавчо визнаним, перш за все, на державному рівні.

РОЗДІЛ 3.

ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ В УКРАЇНІ

3.1. Використання зарубіжного досвіду професійної підготовки діяльності податкових консультантів

Позитивна практика щодо функціонування податкових консультантів у країнах ЄС та світу є важливим аспектом, який можна використовувати для розбудови та розвитку вітчизняної системи податкового консультування, а визначення особливостей професійної діяльності податкових консультантів дасть змогу започаткувати в Україні кваліфіковану підготовку фахівців з податкового консультування та формування необхідних інфраструктурних інституцій.

Проте, як свідчить аналіз, практичним питанням дослідження досвіду європейських країн не приділяється достатньої уваги. А відтак, у вітчизняній практиці побудова діалогу держави і бізнесу відбувається лише на платформі інформаційних технологій ДПС, а консультування у аудиторських компаніях світового рівня, можуть собі дозволити лише великі платники податків. Середній і малий бізнес, фізичні особи-підприємці залишаються без достатнього рівня обізнаності змін у податковій сфері та законодавстві.

А податкове законодавство наразі доволі часто змінюється і як наслідок – більшість платників податків необізнані з багатьох правил, які регулюють окремі аспекти відрахування, методики розрахунку та сплати податків. В результаті, платник податків може здійснювати помилки, які можуть призвести до недоплати чи переплати податків, ненавмисне порушення податкового законодавства тощо. А використання послуг податкового консультування дає змогу отримати розроблені фахівцями стратегії, які зможуть мінімізувати ці помилки. Тому сьогодні без цього використання послуг професійного

податкового консультанта практично неможливе навіть звичайне функціонування видів підприємницької діяльності.

Водночас процес формування ринку податкових консультаційних послуг має певні проблемні аспекти, які зумовлені відсутністю попереднього досвіду такого роду діяльності, а також недосконалістю діючого організаційно-економічного та правового механізму функціонування цього нового для України виду консалтингу,

Тому побудова ефективного механізму податкового консультування у вітчизняній практиці потребує ґрунтовного вивчення як ко- методичних засад, так і практичних його аспектів, спираючись на позитивний досвід розвинених країн світу та адаптуючи його до національних умов функціонування. До того ж, побудова податкового консультування в Україні в значній мірі вже ґрунтується на міжнародному досвіді. А отже, такий досвід може стати стратегічним орієнтиром у подальшій розбудові ефективного інституту податкового консультування.

Як зазначалося нами раніше, з метою правового регулювання та організації податкового консультування в європейських країнах характерним є як державне регулювання, так і саморегулювання. Основним нормативним документом для діяльності податкових консультантів у кожній з цих країн є спеціальний закон чи положення в залежності від типу регулювання цього виду професійної діяльності. Ці нормативні документи регламентують умови і порядок допуску до професії податкового консультанта, їх права та обов'язки по податкових консультантів по відношенню до клієнта і держави, а також визначають умови організації, принципи та завдання діяльності професійних об'єднань податкових консультантів.

Як зазначалося вище у нашому дослідженні, організаційно-правові засади розвитку податкового консультування у нашій країні були започатковані ще у 2001-2003 роках зі створення ВГО Співки податкових консультантів, ГО Палати податкових консультантів та якими було розроблено проект ЗУ «Про податкове консультування в Україні».

Розроблений проект закону «Про податкове консультування в Україні» сконцентрований на розвиток приватної або індивідуальної сфери податкового консультування, але зачіпає й окремі права юридичних, адвокатських, аудиторських та інших господарюючих суб'єктів у податковій сфері. Цей нормативно-правовий акт покликаний врегульовувати відносини, пов'язані з діяльністю у податковому консультуванні, він визначає правові, організаційні засади цієї діяльності, правовий статус податкових консультантів в Україні.

Як видно із зазначеного вище, організаційно-правова основа податкового консультування в Україні закладена.

Даний нормативний акт був широко обговорений з вітчизняними фахівцями, експертами, платниками, з міжнародними спеціалістами у цій сфері. Прийняття цього закону певною мірою означало б, що в Україні запроваджується система державного регулювання такого виду діяльності і початок побудови інституту податкового консультування.

Проте, як свідчить експертний висновок профільного комітету Верховної Ради України, законопроект було відхилено, оскільки із змісту проекту та документів, які додаються до нього, незрозуміло чи зможуть здійснювати податкове консультування юридичні, адвокатські, аудиторські та інші організації схожого профілю, складовою послуг яких є, в тому числі, і питання податкового консультування.

На наш погляд, основною перевагою цього законопроекту є те, що вперше у вітчизняному законодавстві дано правове визначення дефініцій «податкове консультування» та «податковий консультант».

У основному нормативному документі, що регулює податкові відносини – Податковому кодексі, не визначено законодавчо такого терміну. Так, у статті 52.1 ПКУ визначено лише що «за зверненням платників податків у паперовій або електронній формі контролюючий орган, визначений підпунктом 41.1.1 статті 41 ПКУ, надає їм безоплатно індивідуальні податкові консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий контролюючий орган» [4]

Отже, слід зазначити, що де-факто у вітчизняній практиці надання податкових консультацій існує як послуга, в т.ч. на приватних засадах (юридичні, адвокатські, аудиторські фірми), де-юре - правова основа для організації та здійснення податкового консультування відсутня.

Отже, прийняття проекту закону «Про податкове консультування в Україні» стане першим і важливим законодавчим кроком у розбудові інституту податкового консультування.

Проте, зважаючи на зауваження експертів з ВР та з метою визначення завдань і принципів дії фірм, організацій, контор тощо, що надають послуги з податкового консультування, слід встановити їх законодавче закріплення та встановити принципи і вимоги щодо їх діяльності. Це буде відповідати міжнародній практиці.

Так, наприклад, у багатьох країнах, де здійснюється державне регулювання податкового консультування, до організацій, які мають право надавати податкові консультації, законодавством пред'являються певні вимоги. Такі консультації можуть надавати товариства з обмеженою та повною відповідальністю, включаючи і ті з них, які створюються представниками таких професій, як юристи, аудитори, податкові радники тощо, компанії з обмеженою відповідальністю, акціонерні товариства [34].

Досить ваговим важелем в організації діяльності податкових консультантів практично усіх країн ЄС є професійні органи регулювання на ринку податкового консультування, які встановлюють професійні етичні норми, які є обов'язковими для всіх податкових консультантів і контролюють їхню професійну діяльність, здійснюють видавництво відповідних матеріалів, проводить освітні та навчальні заходи тощо.

Як свідчить аналіз вітчизняного стану організаційного забезпечення професійної діяльності податкових консультантів, професійними об'єднаннями, що певним чином регулюють та здійснюють кваліфікаційну та сертифіковану

підготовку податкових консультантів є ВГО Спілка податкових консультантів України та ГО Палата податкових консультантів України. І як зазначалося нами раніше, СПКУ є вже 10 років членом Європейську Конфедерації податкових консультантів. Ці професійні об'єднання податкових консультантів регулюються внутрішніми установчими документами та положеннями щодо діяльності з податкового консультування,

Так, наприклад у Статуті ВГО СПКУ встановлено, що це всеукраїнська громадська неприбуткова організація, яка утворена відповідно до Закону України «Про громадські об'єднання», і яка об'єднує за спільними інтересами на засадах добровільності та рівності громадян України, суб'єктів підприємницької діяльності, їх об'єднання та громадські об'єднання і створена з метою захисту економічних, соціальних та інших інтересів членів Спілки, координації та консолідації дій своїх членів у сфері економічних та соціально-трудових відносин.

Метою створення СПКУ визначено:

- здійснення діяльності, спрямованої на задоволення та захист професійних, економічних та інших спільних інтересів її членів;
- всебічне сприяння створенню, розвитку та функціонуванню інституту податкових консультантів та професії податкового консультанта в Україні.

Основними напрямками діяльності:

- створення сприятливих умов для професійного вдосконалення членів Спілки;
- сприяння пошуку, підтримці та підготовці фахівців у сфері податкового консультування та залучення їх до роботи у Спілці;
- сприяння розробці програм організації, популяризації та поширення ідей ринкової економіки;
- сприяння розвитку міжнародного співробітництва з питань, що входять до завдань Спілки;

- вивчення та узагальнення передового досвіду у сфері податкового консультування та сприяння впровадженню його в практику, зокрема, шляхом внесення пропозицій до органів влади;

- участь членів Спілки в якості спеціалістів (експертів) при розгляді спорів платників податків з податковими органами.

Відповідно до визначеної ети та напрямків діяльності розроблені ряд положень щодо здійснення своєї професійної роботи. Так з метою навчання та під вивищення кваліфікації сертифікованих «Консультантів з податків та зборів» розроблене Положення про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих «Консультантів з податків та зборів», Положенням про сертифікацію консультантів з податків та зборів та Порядком проведення кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката «Консультант з податків та зборів».

Громадська організація «Палата податкових консультантів України» є громадською організацією, що добровільно об'єднує на основі єдності інтересів фізичних осіб для здійснення та захисту прав і свобод, задоволення суспільних, зокрема економічних, податкових, соціальних та інших інтересів членів Палати.

Основною метою створення та діяльності Палати є забезпечення розвитку інституту податкового консультування, а також захист законних соціальних й економічних прав та інтересів членів Палати та інших платників податків.

Основними напрямками діяльності Палати визначено:

- організація просвітницької, навчальної, інформаційно-аналітичної, науково-методичної та видавничої діяльності, направленої на розвиток культури сплати та збирання податків;

- утворення єдиного інформаційного простору для членів Палати, заснування засобів масової інформації, розповсюдження інформації для досягнення цілей та напрямів діяльності Палати;

- об'єднання інтелектуальних сил науковців, спеціалістів, експертів у сфері оподаткування з метою обміну досвідом, інформацією про результати досліджень, а також сприяння їх розвитку;

- співробітництво з іншими організаціями, об'єднаннями й спілками, у тому числі з іноземними та міжнародними, з питань захисту інтересів платників податків;

- вивчення позитивного досвіду проведення податкових реформ у країнах світу та популяризація інструментів проведення таких реформ в Україні;

У Статутах цих об'єднань визначені також і членство в об'єднанні, і права та обов'язки її членів, відповідальність тощо.

Вищим керівним орган є Загальні збори, які скликаються за рішенням Дирекції не рідше одного разу на два роки. Рішення Загальних Зборів по всіх питаннях приймаються відкритим голосуванням за принципом «один член – один голос» простою більшістю голосів членів, що беруть участь у Загальних Зборах. Рішення Загальних зборів вважається прийнятим, якщо за нього проголосувало більше, ніж половина зареєстрованих делегатів Загальних зборів.

Якщо проаналізувати установчі документи щодо професійної діяльності об'єднань податкових консультантів країн ЄС, то слід відзначити, що вітчизняні професійні об'єднання за статусом, структурою, метою та напрямками діяльності відповідають міжнародному рівню об'єднань та асоціацій.

Так, наприклад, Польська Національна палата податкових консультантів (далі - НППК) є професійним органом регулювання на ринку податкового консультування.

Основними завданнями НППК Польщі визначено:

- представлення інтересів членів Палати, а також участь у судових розглядах через уповноважених представників;

- захист професійних інтересів та інтеграція податкових консультантів у різні сфери економіки;

- надання в особливо обґрунтованих випадках допомоги членам Палати;

- контроль за належним виконанням податковими консультантами своїх обов'язків та дотримання ними правил професійної етики;

- професійний розвиток членів Палати;
 - співпраця з представниками інших вільних професій;
 - подання пропозицій в компетентні органи щодо вдосконалення та роз'яснення податкового законодавства;
 - підтримка контактів з міжнародними інституціями та іноземними організаціями, пов'язаними з податковим консультуванням;
 - формування іміджу податкового консультанта як особи, професія якої має суспільне значення;
 - проведення заходів, спрямованих на формування іміджу НППК Польщі.
- Органами Національної палати податкових консультантів є
- Національний конгрес податкових консультантів . Він є вищим органом НППК;
 - Національна рада податкових консультантів;
 - Національна комісія з аудиту ;
 - Вищий дисциплінарний суд;
 - Дисциплінарний суд.

З'їзд НППК відбувається раз на чотири роки і скликається Національною радою податкових консультантів [35].

Якщо звернутися до досвіду ще однієї країни ЄС - Угорщини, то у цій країні однією з найбільших професійних організацій з податкового консультування є Угорська Асоціація Податкових Консультантів та Бухгалтерських Служб, яка заснована та функціонує як акредитована Міністерством фінансів професійна організація. підприємствами Вона стала однією із найбільших професійних форумів у країні, здійснюючи свою діяльність на добровільних засадах [14].

Метою Асоціації є захист інтересів своїх членів, а також загалом професій, які вони представляють, формулювання та передача свого бачення стосовно регулювання у цій галузі компетентним особам. Крім цього, Асоціація прагне підвищувати кваліфікаційний рівень бухгалтерської та податкової діяльності своїх членів. Для цього в Угорщині, існує Інститут державного регулювання

процедури підвищення кваліфікації податкових консультантів законодавчо регулюється Постановами та Наказами Міністерства фінансів Угорщини, наприклад, «Про вимоги щодо включення до реєстру податкових консультантів, податкових експертів і сертифікованих податкових експертів, про умови видачі та анулювання дозволів на здійснення діяльності податкового консультанта, податкового експерта і сертифікованого податкового експерта, а також про ведення відповідного реєстру та правила підвищення кваліфікації осіб, які зареєстровані в реєстрі».

Членами асоціації є переважно компанії та приватні суб'єкти господарювання, які надають бухгалтерські, податкові консультаційні та експертні послуги малим і мікропідприємствам. Фізичні особи можуть бути членами Асоціації, якщо надають податкові консультації або бухгалтерські послуги. Юридичні особи, товариства без створення юридичної особи та фізичні особи-підприємці, можуть бути членами Асоціації у тому випадку, якщо вони займаються професійною діяльністю у сфері бухгалтерського обліку та податкового консультування [14].

Як показує аналіз діяльності об'єднань податкових консультантів цих країн ЄС та України, суттєві відмінності можна помітити у:

- структурі та органах управління об'єднання. Так, в українській практиці до органів управління СПКУ та ППКУ входять Загальні збори, Спостережна рада та Дирекція. У Польській Національній палаті податкових консультантів до складу входять, крім дирекції та Національного конгресу, Національної комісії з аудиту, ще й Вищий адміністративний суд. Угорська Асоціація Податкових Консультантів функціонує як акредитоване Міністерством фінансів Угорщини об'єднання.

- членстві об'єднань (асоціації). Так, в Україні членами спілки, згідно статуту можуть бути особи, що визнають Статут СПКУ чи ППКУ. Натомість, у нормативних і законодавчих документах Польської палати податкових консультантів передбачено обов'язкове право бути членами усіх податкових консультантів, а членами Угорської Асоціації Податкових Консультантів

є компанії та приватні суб'єкти господарювання, які надають бухгалтерські, податкові консультаційні та експертні послуги малим і мікропідприємствам, а також фізичні особи, якщо надають податкові консультації або бухгалтерські послуги, проте їх членство може бути за згодою.

Порівнюючи ці аспекти, треба відмітити, що в Україні професійні об'єднання не мають жодного впливу ні на учасників ринку, ні на владні структури. На основі ж законів країн ЄС про податкове консультування в розглянутих країнах створені професійні об'єднання, які об'єднують усіх податкових консультантів в обов'язковому порядку.

Ще одним вагомим критерієм для оцінки стану формування та розвитку податкового консультування є професійна підготовка головних суб'єктів ринку податкового консалтингу – податкових консультантів.

Ця діяльність у Європі підкріплюється розгалуженою системою підготовки спеціалістів для податкового консультування. Наприклад, у Великій Британії функціонує Інститут дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW). ICAEW - це організація, що навчає, розвиває та підтримує дипломованих бухгалтерів і студентів зі всього світу. Аналітики зазначають, що на кінець 2020 року в ICAEW налічувалося близько 200 тис. студентів з майже 150 країн.. Податковий факультет ICAEW здійснює підготовку в рамках циклу навчальних програм, необхідних для досягнення кваліфікації АСА (associate chartered accountant) - звання присяжного бухгалтера ICAEW.

Отримання кваліфікації АСА займає три роки. Досягнення кваліфікації АСА складається з чотирьох етапів:

- складання 15 іспитів з обов'язкових навчальних курсів: бухгалтерський облік; засвідчення правильності (звітів, документів тощо); бізнес, технології та фінанси; право; управлінська інформація; принципи оподаткування; фінансовий облік та звітність; стратегія та технології бізнесу; бізнес-планування; аудит та надання гарантії, впевненості в правильності оформлення (звітів, документів та ін.); податкове законодавство; фінансовий менеджмент; корпоративна звітність; стратегічне керування бізнесом; комплексний кейс;

- практичний досвід роботи (3 або 5 років);
- професійний розвиток;
- тренінг з етики та професійного скептицизму [36].

Крім того, ICAEW постійно співпрацює з державною податковою службою Великої Британії (HMRC), зокрема користується її методичними розробками з питань подання декларацій, розгляду скарг тощо.

Поряд з цим, щоб отримати звання податкового консультанта, в країнах ЄС, як зазначалося нами раніше, необхідно обов'язково мати вищу освіту (зокрема і на рівні бакалавра), скласти державний іспит для податкових консультантів (письмовий та усний), пройти курс професійної практики. Тому, практично в кожній європейській країні для претендентів на отримання статусу податкового консультанта існує випробувальний іспит. До складу кваліфікаційних комісії входять представники фінансових та податкових органів, члени та професійного об'єднання (асоціації, палати). А у Польщі до того ж, у склад комісії включаються ще й представники Верховного адміністративного суду.

В Україні, не дивлячись на низький рівень формування інфраструктури інституту податкового консультування, як ми доводили у дослідженні вище, процедура отримання статусу податкового консультування також визначається нормативними документами професійних об'єднань: Положенням про сертифікацію консультантів з податків та зборів; Положенням про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих «Консультантів з податків та зборів» Порядком проведення кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката «Консультант з податків та зборів». Проте, через відсутність в Україні культури консультування, недостатній рівень вимог до базової освіти, та через те, що Спілка не має достатнього впливу на це, а також, що у вільному доступі є незначна кількість джерел, з яких клієнт може дізнатися про надійність і професіоналізм окремого консультанта або компанії, вищезазначені нормативні документи просто не мають сенсу. Тому, як свідчать дані самої Спілки, за весь час існування пройшли сертифіковану підготовку лише 836 податкових

консультанта. Про популярність послуг податкового консультування і постійне зростання кількості осіб, котрі мають право надавати такі послуги, наприклад, у Німеччині свідчать такі дані : лише у 2019 році їх загальна кількість становила майже 98,0 тис осіб, з яких 85,0 тисяч - це податкові консультанти - фізичні особи, трохи більше 10,0 тисяч це товариства податкових консультантів (юридичні особи) та майже 2,0 тисячі осіб - це представники інших груп осіб, що мають право надавати податкові консультації [37]

Таким чином, в сучасних реаліях в Україні ринок податкового консалтингу починає розвиватися, проте на шляху цього розвитку виникає багато невирішених проблем з його формування, які зумовлені перш за все, відсутністю набутого досвіду такого виду діяльності. Тому, орієнтиром у формуванні та розбудові ринку податкового консультування в Україні може стати позитивний досвід Польщі чи іншої країни ЄС.

3.2. Напрями вдосконалення організаційно-професійної діяльності податкових консультантів

Як свідчить аналіз ринку податкового консалтингу та професійної діяльності в сьогоденних реаліях Україні він має тенденцію до активно розвиватися. Проте, у його розвитку є багато невирішених проблем починаючи від початку формування і до сьогоденного його становлення.

Розглянемо основні причини, які зумовлені як загальним станом організаційно-правового механізму функціонування розвитку податкового консалтингу в Україні, так і характерні особливості професійної діяльності його суб'єктів.

Як зазначають дослідники розвитку податкового консультування в Україні [28, 31, 32] в даний час податкове консультування є відносно новим видом підприємницької діяльності у вітчизняній практиці. Тому, формування податкового консалтингу в Україні на даний час можна визначити як період навчання.

Як раніше нами зазначалося податкове консультування взагалі пов'язане із необхідністю потреби у фахівцях, які є професіоналами в мінливих та неоднозначних ситуаціях, що спричинені регулярними і суттєвими змінами в оподаткуванні та пов'язані з цим процеси та наслідки.

А процеси оподаткування, як відомо, відіграють значну роль у житті кожного індивіда в усьому світі, і тому можливість отримання якісних, своєчасних, неупереджених і актуальних податкових консультацій це одна із основних можливостей вести свій бізнес на засадах побудови ефективної податкової політики підприємства.

Отже формування та розвиток податкового консультування є об'єктивним фактом.

Як зазначалося раніше, історія, період формування та концепція податкового консультування в розвинутих країнах світу почалася ще у середині дев'яностих років. В цей же період у Франції було створено Європейську Асоціацію податкових консультантів (CFE) як єдину координаційну організацію податкових консультантів світу.

Проголошеною метою CFE є об'єднання об'єднань податкових консультантів європейських держав, як в рамках Європейського Союзу, так і за його межами, в захисті професійних інтересів і забезпечення якості послуг, що надаються платникам податків. Основною місією Конфедерація вбачає забезпечення якості наданих податковими консультантами порад і рекомендацій щодо національних податкових законів для сприяння координації податкового законодавства в Європі.

Отже, інститути податкового консультування у розвинутих країнах світу функціонують досить давно, на основі організаційно-правового регулювання і державної політики щодо розвитку цього виду економічної діяльності, сприяння та підтримки його розвитку.

Наразі податкове консультування для України є відносно новим видом підприємницької діяльності, основна мета якого - на надання клієнту повного

спектру консультаційних послуг з питань правовірного застосування норм чинного податкового законодавства на договірних та платних засадах.

Проте, як свідчить аналіз проведений нами вище, при існуванні двох систем державного регулювання надання податкових послуг в особі органів податкової служби та діяльності недержавних суб'єктів (СПКУ та ППКУ) з надання таких послуг, значну перевагу отримують органи ДПС [38].

Для клієнтів такі переваги також є доволі значимими:

по-перше - у відповідності до норм ПКУ, діяльність податкових органів України акцентується на широкомасштабних способах налагодження партнерських відносин між державою, бізнесом та громадянами. Тому, все більше громадян та суб'єктів господарювання звертаються саме до органів ДПС;

по-друге - отриманням консультацій та роз'яснень надається абсолютно безкоштовно та у різних режимах спілкування, в тому числі 24/7;

по-третє - консультації надаються безпосередньо фахівцями високого рівня на основі офіційних податкових роз'яснень. До того ж, клієнтам доволі зручно та комфортно користуватися електронними продуктами, які розроблені на сучасних технологічних платформах.

Однак, податкове консультування це не лише тлумачення та роз'яснення податкових норм. Як свідчить досвід використання інституту податкового консультування розвинених країн світу ефектом від використання послуг податкового консультування є можливість клієнтам отримувати практичні поради та рекомендації, спрямовані на мінімізацію наявних чи потенційних податкових ризиків і помилок [40]. Також є можливість у допомозі вирішування нюансів апеляційних і судових спорів та ситуацій за результатами податкових чи аудиторських перевірок, що проводяться контролюючими органами, а також формулювати податкову стратегію бізнесу, яка враховує особливості корпоративної діяльності та напрями розвитку.

Отже, порівнюючі основні роль та завдання податкових консультантів державних органів та незалежних консультантів в Україні, слід зазначити, що

державні органи в особі ДПС здійснюють податкове консультування в межах податкового законодавства, а податкові консультанти – надають податкові послуги у податковій сфері. І тому, роль незалежних податкових консультантів набагато ефективніша та корисніша для бізнесу.

Проте, як зазначалося вище, відсутність культури консультування в бізнесі та законодавчао неізначенність професійної діяльності податкового консультанта, нівелює роль податкового консалтингу і його становлення у податковій практиці в Україні.

Отже, аби змістити акцент із здійснення податкового консультування на надання податкових послуг, необхідно на державному рівні визнати факт присутності на консалтинговому ринку податкових консультантів, оскільки у КВЕД такий вид діяльності закріплений законодавчо. І як свідчить досвід країн, що використовують державне регулювання ринку податкового консультування та систему недержавного, доводить, що обидві системи розвитку податкового консультування можуть бути успішними.

З метою забезпечення законодавчої підстави для професійної діяльності податкових консультантів, необхідно прийняти за основу проект ЗУ «Про податкове консультування в Україні», а також максимально удосконалити його положення повідно до сучасних вимог ринку. Якщо порівняти положення законів про інститут податкового консультування країн ЄС, наприклад, Польщі, і вітчизняний проект, то український, є досить недосконалим та необгрунтованим за його основними положеннями та статтями, які стосуються засад саме професійної діяльності податкових консультантів та принципів їх професійної поведінки, окремо також необхідно унормувати окремі права юридичних, адвокатських, аудиторських та інших господарюючих суб'єктів на ринку.

Отже, обговорення проекту закону зацікавленими сторонами та його удосконалення стане кардинальним напрямком у розвитку інституцій податкового консультування в Україні.

Вітчизняними нормами щодо формування правового поля професійної діяльності податкових консультантів має бути визначено і етичні принципи професійної поведінки податкових консультантів, в яких має зазначатися, що вони повинні керуватися інтересами своїх клієнтів, виконувати свої обов'язки на засадах гідності, цілісності та порядності. А також те, що податковий консультант повинен захищаючи інтереси свого клієнта, не може діяти в супереч чинного законодавства, засадам етики та гідності професії. Бо відсутність чітких принципів та етики податкового консультування негативно впливає на загальну якість консультаційних послуг та імідж консультантів у свідомості клієнтів.

Для правового регулювання та організації податкового консультування в ряді країн Європи характерним є функціонування цілого ряду організацій, які мають право надавати податкові консультаційні послуги. До таких організацій відносяться повні товариства і товариства з обмеженою відповідальністю, включаючи ті з них, які створюються представниками таких професій, як юристи, податкові радники тощо, компанії з обмеженою відповідальністю, акціонерні товариства. Такі організації в обов'язковому порядку мають бути членами національних професійних об'єднань. Їх заносять до відповідного реєстру (список доступний на офіційному сайті), відтоді кожен із них як «податковий консультант» підлягає правовому захисту.

На національному рівні професійним органом регулювання на ринку податкового консультування, є об'єднання, асоціації, спілки, палати. Ці об'єднання встановлюють професійні етичні норми, обов'язкові для всіх податкових консультантів, контролюють їхню професійну діяльність, здійснюють видавництво відповідних матеріалів, проводить освітні та навчальні заходи, і мають у своєму складі кваліфікаційні комісії, що забезпечують сертифікацію податкових консультантів.

На національному ринку регулювання податкового консультування, як зазначалося раніше, існують два основних об'єднання на громадських засадах - Всеукраїнська громадська організація «Спілка податкових консультантів

України» та громадська організація «Палата податкових консультантів України». Як зазначалося нами раніше у попередніх розділах роботи, вони керуються своїми статутами та положеннями, які регулюють діяльність членів своїх спілок та податкових консультантів. Проте, як засвідчив аналіз, у відкритому доступі відсутня інформація про членів спілки та палати, наразі ці організації практично не активні у своїй діяльності. Останні зміни та оновлення їх сайтів датується 2016 роком або ж 2009 роком. Таким чином, наступним кроком у побудові інституту податкового консультування має стати активізація та оновлення у роботі цих професійних організацій.

Як зазначалося раніше, діяльність консалтингу в Європейських країнах підкріплюється розгалуженою системою підготовки кадрів податкових консультантів. Як приклад, наводили підготовку фахівців на податковому факультеті ICAEW Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, який веде підготовку претендентів для досягнення кваліфікації АСА (associate chartered accountant) і отримання звання присяжного бухгалтера ICAEW, в рамках розроблених навчальних програм. Схожа підготовка до отримання сертифікату податкового консультанта здійснюється у Польщі, Чехії, Словаччині, Угорщині. Характерною особливістю для них є те, що навчання та здача кваліфікаційного іспиту здійснюється згідно законодавства про податкових консультантів, а в Словаччині ще й за погодженням з Міністерством фінансів. До складу кваліфікаційних комісій обов'язково входять крім членів професійного об'єднання ще й представники державних фінансово-податкових органів і навіть представники Верховного адміністративного суду (Польща) [41, 42].

Аналіз вітчизняної практики підготовки свідчить лише про те, що підготовка за освітньою програмою «Податкове консультування» здійснюється декількома ВНЗ. Подальша підготовка має здійснюватися професійними об'єднаннями, у статуті яких закріплені статті щодо підготовки та сертифікації претендентів на отримання звання податковий консультант. Проте, відсутність законодавства про податкове консультування позначається на відсутності

чітких вимог до професійної освіти, до прав податкового консультування та недостатнього впливу професійних асоціацій консультантів на діяльність податкових консультантів є проблемою щодо подальшої розбудови інституту податкового консультування в країні.

Таким чином, використовуючи досвід зарубіжних країн, слід відміти, що вдосконалення та подальший розвиток податкового консультування в Україні має здійснюватися шляхом законодавчого визначення інституту податкового консультування та його ролі у встановленні взаємодії основних суб'єктів податкових відносин - податкових консультантів та державних органів.

Особливу увагу слід приділити законності професійної діяльності та надання податкових консультацій. Як свідчить досвід країни ЄС такі послуги мають надаватись лише особами-професіоналами, які отримали спеціальну освіту у вищому учбовому закладі та в рамках спеціальної професійної освіти з отриманням сертифіката на право здійснення такої діяльності.

Слід зазначити, що в Україні на ринку консалтингових податкових послуг з'явився перший інтернет магазин бухгалтерських продуктів в Україні - I Buh, який пропонує послуги із здачі кваліфікаційного іспиту на отримання міжнародного диплома за британською програмою «Експерт з оподаткування» IAPBE проводиться у вигляді спеціалізованого онлайн-іспиту, що складається з: 70 тестових запитань (25 - з національного оподаткування, 25 - з міжнародного та 20 - з правового регулювання). Тривалість іспиту становить 3 години. Вартість онлайн-іспиту з реєстрацією становить 120 фунтів [43].

Як і в більшості економічно розвинених країн, в Україні податкове консультування має здійснюватися тільки спеціально уповноваженими законодавством особами. І тому, у відповідних межах, держава має взяти під законодавчий контроль податкове консультування та діяльність податкових консультантів як один з основних важелів забезпечення умов боротьби із незаконної оптимізації податкового зобов'язання та порушення норм чинного податкового законодавства.

ВИСНОВКИ

Для України питання формування інституту податкового консультування є вкрай важливим, оскільки, вітчизняне податкове законодавство характеризується складністю, мінливістю та неоднозначністю. А оскільки, Україна обрала європейське майбутнє свого розвитку, урядом прийнято та ратифіковано значну кількість міжнародних договорів, угод, меморандумів щодо гармонізації та узгоджень до податкового законодавства, питання побудови ефективного механізму здійснення, крім податкових роз'яснень та тлумачень, податкового консультування є вкрай важливим напрямком встановлення довіри бізнесу до держави та підвищення податкової дисципліни і взаємопорозуміння. В свою чергу, податкове консультування спричинило потребу у фахівцях, які є професіоналами в мінливих та неоднозначних ситуаціях у податковій сфері та появу нового виду професії - податковий консультант.

На сьогодні в Україні концепція розвитку податкового консультування представлена декількома основними інституціями. Так, основними надавачами послуг у податковій сфері є Державна податкова служба України, консультаційна діяльність якої регулюється статтею 52 чітко Податкового кодексу, де зазначено, що за зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства.

Іншим підходом надання консультування, яку розглядають як певну професійну службу, консультативну службу, консультанти якої працюють за контрактом і надають послуги організаціям за допомогою спеціально підготовлених і кваліфікованих фахівців, які допомагають організації-замовнику виявляти проблеми, аналізують їх, дають рекомендації щодо їх вирішення і сприяють, у разі необхідності, їх виконання, є незалежні консалтингові служби.

Саме до такої форми надання консультацій у вітчизняній практиці можна віднести професійну діяльність податкових консультантів, робота яких регламентується проектом Закону України «Про податкове консультування в

Україні» та які у своїй діяльності об'єднані у Всеукраїнську громадську організацію - Спілкою податкових консультантів України та ГО «Палата податкових консультантів». Отже, така професійна діяльність податкових консультантів фактично існує у відповідності з проектом вищезазначеного закону та положення громадських організацій у сфері податкового консультування. Саме законодавчі документи цих організацій разом формують базис для діяльності податкових консультантів в Україні.

Таким чином, інститут податкового консультування в Україні є практично стихійним і представлений окремими групами зацікавлених осіб, які створили певні громадські структури. Поряд з цим, вітчизняні реалії демонструють, що податкові консультанти у системі оподаткування, мають володіти досить якісними професійними знаннями та навичками, адже при частих змінах в законодавстві, а також не чітко налагодженому нормативно-правовому забезпеченні діяльності податкових консультантів, викликає не відповідність принципам стабільності та доступності до ринку консалтингових послуг для платників податків і також знижує привабливість національної економіки для іноземного інвестора.

Проте, напрацьовані результати роботи і СПКУ і ППКУ, особливо в частині законодавчого регламентування діяльності податкових консультантів, не знайшли належної підтримки у державі, оскільки повноваження надавати податкові консультації покладено на органи ДПС та митні органи.

Як засвідчив аналіз становлення податкового консультування в Україні та діяльності податкових консультантів, то його розвиток залежить і від певних факторів, які стримують його подальше реформування:

- недостатній рівень податкової культури вітчизняних платників податків та громадян;
- відсутність культури консультування, оскільки, консалтинг будь-якого сегменту наразі не регламентований;
- недостатній рівень управлінської культури вітчизняного бізнесу, який ще мало усвідомлює, що успішність організаційних рішень вимагає високої

компетенції та професійних спеціалізованих знань і які можна отримати саме у професіонала з податкової справи.

Із вищезазначеного аналізу можна зробити висновок, що одним із важливих завдань вітчизняних законотворців повинно стати подолання перешкод у розвитку ринку консалтингових послуг податковій сфері за допомогою його державної підтримки і регулювання та чітко визначення місця та ролі незалежних податкових консультантів у їх відносинах з платниками податків і органами контролю, а також із самою державою.

Як свідчить міжнародний досвід, професійна діяльність податкових консультантів зарекомендувала себе як невід’ємна частина економічного життя кожної країни. Крім того, якісне податкове консультування підвищує ефективність процесу стягнення податків, сприяє ефективності роботи податкових органів, встановлює високу податкову культуру бізнесу та встановлює партнерський діалог та взаємовідносини держави і бізнесу, значно підвищує рівень безпеки ведення бізнесдіяльності та економічної безпеки держави.

Досліджуючи законодавчу базу регулювання податкового консультування в окремих європейських країнах, варто виділити дві істотно відмінних системи правових відносин:

- система «державного регулювання» - законодавча база податкового консультування в значній мірі кодифікована законами і субетами цього законодавства і за необхідності може уточнюватися чи доповнюватися;

- система «саморегулювання» - законодавча база встановлюється виключно самими дійовими субєктами. Тому в залежності від національних систем регулювання правовідносин утворюються різні професійні об’єднання та спілки податкових консультантів.

Система «державного регулювання» означає, що в країні є спеціальний закон про податкове консультування та діяльність податкових консультантів та

існує професійне об'єднання, яке створене та діє на основі цього законодавства, підтримуючи його виконання і контроль за його виконання.

Основним нормативним положенням для діяльності податкових консультантів є спеціальний закон про податкове консультування, який регламентує умови і порядок допуску до такої професії, його права та обов'язки як до клієнта так і держави, визначають умови формування, завдання та принципи діяльності професійних об'єднань податкових консультантів.

На основі законів про податкове консультування в розглянутих країнах створені професійні об'єднання, які об'єднують усіх податкових консультантів в обов'язковому порядку. Так, наприклад, існує Польська Національна палата податкових консультантів, яка є професійним органом регулювання на ринку податкового консультування, а Угорщині, однією з найбільших професійних організацій з податкового консультування є Угорська Асоціація Податкових Консультантів та Бухгалтерських Служб, яка заснована та функціонує як акредитована Міністерством фінансів професійна організація.

Законодавче регулювання професійної діяльності податкових консультантів починається із визначення суб'єктів правовідносин.

Так, суб'єктами податкового консультування у відповідності до тлумачення законів є виключно податкові консультанти із числа фізичних осіб, юридичних осіб (об'єднань), які відповідають вимогам, що ставляться до них згідно норм законодавства. Фізичні особи, які хочуть займатися консультаційною діяльністю мають бути зареєстровані у Реєстрі податкових консультантів, податкових експертів або сертифікованих податкових експертів.

У країнах ЄС вагоме значення щодо здійснення діяльності з податкового консультування надається професійній підготовці суб'єктів. Щоб отримати звання податкового консультанта, необхідно мати вищу освіту.

Професійна діяльність податкового консалтингу в Європейських країнах підкріплюється розгалуженою системою підготовки кадрів податкових консультантів. Як приклад, можна навести підготовку фахівців на податковому факультеті ICAEW Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, який

веде підготовку претендентів для досягнення кваліфікації АСА (associate chartered accountant) і отримання звання присяжного бухгалтера ICAEW, в рамках розроблених навчальних програм.

Потім в обов'язковому порядку скласти державний іспит (письмовий та усний) на звання податкового консультанта та пройти дворічний або й трирічний курс професійної практики.

В кожній країні ЄС для претендентів на кваліфікацію «податковий консультант» існує випробувальний іспит. До складу кваліфікаційної комісії входять представники фінансових та податкових органів та відповідні члени професійних об'єднань та податкових асоціацій. В окремих країнах зміст і порядок проведення іспиту встановлюється професійним об'єднанням за погодженням із Міністерством фінансів (Словачина). В Угорщині існує Інститут державного регулювання процедури підвищення кваліфікації податкових консультантів.

У законодавстві розглянутих країн ЄС визначені і етичні принципи професійної поведінки податкових консультантів, що визначаються або прямо у законі про професійне консультування чи у положеннях про професійну етику, встановленого професійним об'єднанням. Поряд з цим, у законодавстві детально визначено права та обов'язки податкових консультантів як до держави, так і до своїх клієнтів, а тому і значна кількість конфліктних ситуацій і спірних питань, що виникають між державою і бізнесом нівелюється.

Таким чином, в розвинутих країнах світу в особливий вид консалтингових послуг виділений податковий консалтинг. А він, в свою чергу, передбачає спеціальні знання з податкової сфери, а професійна діяльність податкових консультантів - спеціального дозволу на заняття цим видом економічної діяльності - сертифікату «Консультант з податків та зборів».

Отже, для розвитку інституту податкового консультування в Україні активну роль повинні взяти на себе ВНЗ, які організують якісну підготовку спеціалістів на першому етапі, а потім у подальшому професійні спілки та

організації можуть брати на себе функції з постійного підвищення кваліфікації та сертифікації фахівців з цієї сфери.

Наразі, слід констатувати, що у нашій країні податкове консультування знаходиться на етапі становлення та потребує значних зусиль для того, аби цей вид професійної діяльності був законодавчо визнаним, перш за все, на державному рівні.

В Україні, не дивлячись на низький рівень формування інфраструктури інституту податкового консультування, процедура отримання статусу податкового консультування також визначається нормативними документами професійних об'єднань: Положенням про сертифікацію консультантів з податків та зборів; Положенням про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих «Консультантів з податків та зборів» Порядком проведення кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката «Консультант з податків та зборів». Проте, через відсутність в Україні культури консультування, недостатній рівень вимог до базової освіти, та через те, що Спілка не має достатнього впливу на це, а також, що у вільному доступі є незначна кількість джерел, з яких клієнт може дізнатися про надійність і професіоналізм окремого консультанта або компанії, вищезазначені нормативні документи просто не мають сенсу.

Таким чином, в сучасних реаліях в Україні ринок податкового консалтингу починає розвиватися, проте на шляху цього розвитку виникає багато невирішених проблем з його формування, які зумовлені перш за все, відсутністю набутого досвіду такого виду діяльності. Тому, орієнтиром у формуванні та розбудові ринку податкового консультування в Україні може стати позитивний досвід Польщі чи іншої країни ЄС.

Таким чином, використовуючи досвід зарубіжних країн, слід відмітити, що вдосконалення та подальший розвиток податкового консультування в Україні має здійснюватися шляхом законодавчого визначення інституту податкового консультування та його ролі у встановленні взаємодії основних

суб'єктів податкових відносин - податкових консультантів та державних органів.

Особливу увагу слід приділити законності професійної діяльності та надання податкових консультацій. Як свідчить досвід країни ЄС такі послуги мають надаватись лише особами-професіоналами, які отримали спеціальну освіту у вищому учбовому закладі та в рамках спеціальної професійної освіти з отриманням сертифіката на право здійснення такої діяльності.

Слід зазначити, що в Україні на ринку консалтингових податкових послуг з'явився перший інтернет магазин бухгалтерських продуктів в Україні - I Buh, який пропонує послуги із здачі кваліфікаційного іспиту на отримання міжнародного диплома за британською програмою «Експерт з оподаткування» IAPBE проводиться у вигляді спеціалізованого онлайн-іспиту, що складається з: 70 тестових запитань (25 - з національного оподаткування, 25 - з міжнародного та 20 - з правового регулювання). Тривалість іспиту становить 3 години. Вартість онлайн-іспиту з реєстрацією становить 120 фунтів.

Як і в більшості економічно розвинених країн, в Україні податкове консультування має здійснюватися тільки спеціально уповноваженими законодавством особами. І тому, у відповідних межах, держава має взяти під законодавчий контроль податкове консультування та діяльність податкових консультантів як один з основних важелів забезпечення умов боротьби із незаконної оптимізації податкового зобов'язання та порушення норм чинного податкового законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1.Офіційний сайт Європейської Конфедерації податкових консультантів. Tax Advisers Europe. URL: <https://taxadviserseurope.org/>
2. Охріменко О. О., Кухарук А. Д. /Міжнародний консалтинг: навч. посіб. / О. О. Охріменко, А. Д. Кухарук. - К. : НТУУ «КПІ», 2016. - 184 с.
3. Класифікатор кодів КВЕД України. URL: <https://busyb.com.ua/post/ua/klassifikator-kodiv-kved-ukrainy>
4. Податковий кодекс України. URL: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua/rada.gov.ua)
5. Офіційний сайт ДПС України URL: <https://tax.gov.ua/>
- 6 Офіційний сайт Міністерства фінансів України URL: <https://www.mof.gov.ua/uk> мінфін
- 7 Охріменко О. О., Кухарук А. Д. /Міжнародний консалтинг: навч. посіб. / О. О. Охріменко, А. Д. Кухарук. - К. : НТУУ «КПІ», 2016. - 184 с.
8. Консалтинг менеджмента или Как улучшить свой бизнес / Под ред. К. Маркхэма, пер. с англ. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 2005. – 392 с.
9. Косіченко І.І. Стратегічні пріоритети розбудови вітчизняного консалтингового бізнесу в сучасних умовах. Бізнес Інформ, 2020. № 9. С. 270–276.
10. Храпкіна В.В. Яцина Ю.О. Формування ринку консалтингових послуг в Україні. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво, 2022 р., № 3 (126)
- 11.Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» № 222-VIII від 02.03.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/222-19>.
12. Сисоєва І.М. Зарубіжний досвід податкового консультування /Глобальні та національні проблеми економіки Випуск 16. 2017 с.923-026 Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського
13. Панура Ю., Скоромцова Т. Податкове консультування в зарубіжних країнах: досвід для України. Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2019. Вип. 3.

14. Лоскоріх Г. Особливості професії податкового консультанта в Угорщині. / *Acta Academiae Beregsasiensis.. Economics* Випуск 3 ((2023)) 3.. szám ((2023)) Volume 3 (2023) URL: <https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/81>

15.. Офіційний сайт Спілки податкових консультантів України URL:<https://www.taxadvisers.org.ua/>

16. Проект Закону України «Про податкове консультування в Україні». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/index>

17. Офіційний сайт Палати податкових консультантів України URL:<http://ppk.org.ua/uk/charter>

18. Соболевська К., Тучак Т. Специфіка професії податкового консультанта. Збірник наукових праць ЛОГОС. <https://doi.org/10.36074/logos-05.02.2021.v1.32> URL:<https://doi.org/10.36074/logos-05.02.2021.v1.32>

19. Ковальська К. В., Пастушенко Р. М. Тенденції розвитку ринку консалтингових послуг у контексті посткризового періоду в Україні. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/8/45.pdf>

20. Павликівська О., Плекан У. Фінансовий консалтинг: тенденції та особливості розвитку в Україні / Галицький економічний вісник URL: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu

21. Презентація-огляд «Ринку консультаційних послуг в Україні» Програми ділових консультацій Європейського банку реконструкції і розвитку URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/197229063.pdf>

22. Баюн М. «Порівняльний аналіз розвитку ринку консалтингових послуг в Україні та країнах Європейського союзу» / Дипломна робота: Львівський національний аграрний університет - Львів – 2021 URL: https://repository.lnup.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/197/1/Baiun_mag.pdf

23 Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>

24 Abiturents.info URL: [<https://abiturients.info/uk/oblast-znaniy-new/07-upravlinnya-ta-administruvannya/071-uchet-i-nalogooblozhen>]

25. Положення про сертифікацію консультантів з податків та зборів URL: [:https://www.taxadvisers.org.ua/](https://www.taxadvisers.org.ua/)

26. Порядок проведення кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката «Консультант з податків та зборів» URL: [:https://www.taxadvisers.org.ua/](https://www.taxadvisers.org.ua/)

27. Положення про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих «Консультантів з податків та зборів». URL: [:https://www.taxadvisers.org.ua/](https://www.taxadvisers.org.ua/)

28. Храпкіна В.В. Яцина Ю.О. Формування ринку консалтингових послуг в Україні. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/5745bf86-dbbd-4c17-bfe1-2873a5b2035d/content>

29. Ковальська К.В., Пастушенко Р.М. /Тенденції розвитку консалтингових послуг у контексті посткризового періоду в Україні. Молодий вчений. 2018. № 8 (60). С. 194–200

30. Білинець К.К., Шулла Р.С. Консалтинг як елемент інфраструктури підтримки бізнесу. Збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування». Випуск 11 (2021). С. 21–28. (17.с.38)

31. Матеріали презентації "Ринку консультаційних послуг в Україні" Програми ділових консультацій Європейського банку реконструкції і розвитку URL:<https://core.ac.uk/download/pdf/197229063.pdf>.

32. Павликівська О. І. Фінансовий консалтинг: тенденції та особливості розвитку в Україні / Ольга Павликівська, Уляна Плекан // Галицький економічний вісник. - Т. : ТНТУ, 2020. - Том 66. - № 5. - С. 59-66.

33. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г. Шляхи вирішення проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн. БІЗНЕСІНФОРМ № 7 '2020 URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-7_0-pages-262_269.p

34. Безпалько І. Р. Податкове консультування: можливості використання досвіду Польщі у вітчизняних умовах. Наукові записки [Української академії друкарства]. 2016. № 1. С. 167–177. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nz_2016_1_22

35. Офіційний сайт Федеральної палати податкових консультантів Німеччини. URL: <https://www.bstbk.de/de/steuerberater/>

36. Тучак Т., Крутень Х. Європейська модель функціонування податкового консультування. Економіка та суспільство. Випуск 22 / 2020 URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/8>

37. Смирнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід. Науковий вісник. Вип. 7–8: Формування ринкових відносин в Україні. Київ, 2015. 52 с.

38. Бречко О.В., Швайко М.В. Сутність і види податкового консультування. Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, м. Тернопіль, 27 грудня 2019 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 127–128.

39. Податкові консультанти в Україні. Бухгалтер 911 : вебсайт. URL: <https://buhgalter911.com/blogs/post-1052909.html> (дата звернення: 20.03.2021).

40. Дерманська Л.В. Вітчизняні реалії та міжнародні основи регулювання податкового консультування : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 11 с.

41. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція станом на 13.08.2020). База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.03.2021).

42. Обсяг реалізованих послуг за регіонами за видами економічної діяльності. Державна служба статистики України : офіційний вебсайт. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/posl/arh_dpssp_.html (дата звернення: 26.03.2021).

43. Тучак Т.В., Богдан С.В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2019. № 1(18). С. 312–316.

44. Наконечний В.Г./ Роль податкового консультування у формуванні фінансової грамотної особистості Кваліфікаційна робота, Тернопіль, 2020 Західноукраїнський національний університет URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/40771/1/%D0%9D%D0%B0%D0%BA>

%D0%BE%D0%BD%D0%B5%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%92.%D0%91..pd

45. Організація податкового консультування : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, О. М. Герасименко, О. С. Іванишина та ін. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. 288 с.] URL: [https://ir.dpu.edu.ua > items](https://ir.dpu.edu.ua/items)

46. І. Козак Податкове консультування в системі гармонізації податкових відносин. Кваліфікаційна робота Західноукраїнський національний університет, м. Тернопіль, 2021 URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/44334/1/%D0%9A%D0%9E%D0%97%D0%90%D0%9A_%D0%BA%D0%B2%D0%B0%D0%BB%D1%96%D1%84._%D1%80%D0%BE%D0%B1._2021_original_07022022_11

47. Перший інтернет магазин бухгалтерських продуктів в Україні. URL:<https://ibuh.info/consulting>

Обсяги реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності у 2010–2022 роках
Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування

Види діяльності за КВЕД	роки	Обсяги наданих послуг,	
		за інституціональни м підходом/тис.грн	за функціональним підходом/тис.грн
69.20	2010	1644312,1	1660168,0
	2011	1746481,9	1791409,6
	2012	2414111,7	2450244,8
	2013	2386215,0	2541936,3
	2014	2384254,9	2619252,1
	2015	3094773,9	3467065,7
	2016	3755346,8	4110665,1
	2017	3971901,0	4712342,8
	2018	5990165,9	5929409,3
	2019	7815167,3	7345570,7
	2020	8667129,9	8146476,9
	2021	10072406,7	8682353,2
	2022	8940378,6	7669606,8

Додаток Б

Діяльність у сфері права

Види діяльності за КВЕД	Роки	Обсяги наданих послуг	
		за інституціональним підходом/тис.грн	за функціональним підходом/тис.грн
69.10	2010	1828093,4	1840765,6
	2011	1938897,1	1949119,5
	2012	2449914,0	2435830,3
	2013	3127049,7	3116977,8
	2014	3212935,7	3210520,4
	2015	4470866,0	4481238,6
	2016	5407911,3	5444415,9
	2017	6047857,2	6036350,5
	2018	7721606,3	7714065,7
	2019	8327436,2	8396064,2
	2020	9381025,1	9462128,7
	2021	11210007,8	11322371,0
	2022	14524689,7	14637434,2

Додаток В**Діяльність у сферах права та бухгалтерського обліку**

Види діяльності за КВЕД	Роки	Обсяги наданих послуг	
		за інституціональним підходом/тис.грн	за функціональним підходом/тис.грн
69	2010	3472405,5	3500933,6
	2011	3685379,0	3740529,1
	2012	4864025,7	4886075,1
	2013	5513264,7	5658914,1
	2014	5597190,6	5829772,5
	2015	7565639,9	7948304,3
	2016	9163258,1	9555081,0
	2017	10019758,2	10748693,3
	2018	13711772,2	13643475,0
	2019	16142603,5	15741634,9
	2020	18048155,0	17608605,6
	2021	21282414,5	20004724,2
	2022	23465068,3	22307041,0

Додаток Г

Діяльність у сферах надання інформаційних послуг

Види діяльності за КВЕД	Роки	Обсяги наданих послуг	
		за інституціональним підходом/тис.грн	за функціональним підходом/тис.грн
63	2010	3718440,6	3621910,5
	2011	3968632,4	4463969,8
	2012	5120321,7	5138688,2
	2013	5604752,6	5440759,3
	2014	5886323,6	5826071,2
	2015	8185987,3	8382863,2
	2016	9530410,7	9622793,4
	2017	13155051,8	13004197,6
	2018	18510971,4	18492002,2
	2019	22412533,0	22058649,5
	2020	24900648,2	26289929,7
	2021	34853957,7	36140564,5
	2022	33644293,2	34039489,9

Додаток Д

Діяльність у сфері надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення

Види діяльності за КВЕД	Роки	Обсяги наданих послуг	
		за інституціональним підходом/тис.грн	за функціональним підходом/тис.грн
64	2010	143909757,5	49115574,2
	2011	143150631,4	143347936,3
	2012	157081255,5	156484058,7
	2013	116876745,8	117396447,6
	2014	163148170,4	163689052,1
	2015	183883689,3	184526336,4
	2016	178855836,0	179517053,7
	2017	185009476,5	187232814,0
	2018	240198470,0	242626288,8
	2019	259049035,4	261969046,0
	2020	292275801,1	296520848,7
	2021	338931950,6	340739331,0
	2022	438755998,1	442892588,3