

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра податків та фіскальної політики

КОЗАК Іван Володимирович

**Податкове консультування у системі гармонізації
податкових відносин / Tax Consulting in the
System of Harmonization of Tax Relations**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування
освітньо-професійна програма - Фіскальне адміністрування

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФФам-21
І. В. Козак

Науковий керівник:
к.е.н., доцент К. В. Крисовата

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

" ____ " _____ 20__ р.

Завідувач кафедри
_____ **А. І. Луцик**

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ	7
1.1. Сутнісні детермінанти та соціально-економічна роль податкового консультування	7
1.2. Організаційно-правові та інституційні аспекти податкового консультування в Україні	16
Висновки до розділу 1	22
РОЗДІЛ 2. ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНСЬКІЙ ФІСКАЛЬНІЙ ПРАКТИЦІ	24
2.1. Моніторинг інформаційних та соціально-психологічних тенденцій податкового консультування	24
2.2. Аналіз показників консультаційно-сервісної роботи податкових органів	32
Висновки до розділу 2	38
РОЗДІЛ 3. ПРІОРИТЕТИ РОЗБУДОВИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН	40
3.1. Світовий досвід функціонування податкового консультування	40
3.2. Вектори розвитку податкового консультування в Україні в сучасних умовах гармонізації фіскальної політики	47
Висновки до розділу 3	55
ВИСНОВКИ	57
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	60
ДОДАТКИ	66

ВСТУП

Актуальність теми. Потреба у фахівцях, які б надавали ґрунтовні роз'яснення з актуальних питань оподаткування для зарубіжних країн та України, є надзвичайно важливою та актуальною. Обізнаність платників податків, формування в них високого рівня податкової культури та розуміння обов'язку щодо здійснення податкових платежів, виведення з тіньового сектора капіталу, покращення інвестиційної привабливості економіки, інноваційного розвитку національного господарства та підвищення соціальних стандартів безпосередньо пов'язані з бюджетним процесом і податковою політикою. Тому існує нагальна потреба в розвитку консультаційних послуг з питань ефективної реалізації податкової політики не лише фіскальними органами управління, а й суб'єктами господарювання.

В останні роки стрімкий розвиток світового ринку консалтингових послуг позитивно вплинув на успішне визначення нового виду консалтингу – надання консультаційних послуг у податковій сфері. Це пояснюється тим, що малі та середні підприємства, які є основою розвитку національної економіки, не завжди можуть правильно сформулювати власні стратегії оподаткування. Однією з основних причин є те, що чинне в Україні податкове законодавство характеризується складністю, мінливістю та неоднозначністю. Тому професіонали-податкові консультанти надають важливу допомогу підприємцям. В Україні розвиток Інституту податкового консультування лише поступово набирає обертів. Тому для створення ефективного механізму податкового консультування необхідно вчитися на позитивному досвіді розвинених країн у цій сфері, у поєднанні з національними умовами, та поглибленому вивченні його теорії та методичних засад.

Дослідження організаційних, правових, інституційних, фіскальних, соціальних та психологічних тенденцій податкового консультування в Україні останнім часом набувають вагомого значення і привертають увагу низки науковців та фахівців. Вагомий внесок у висвітлення проблематики формування

ефективних податкових відносин на корпоративному і державному рівнях, в т.ч. за участю фінансових посередників та з використанням технологій податкового консультування, зробили такі українські та зарубіжні автори, а саме: В. Андрущенко, Р. Буссе, А. Виходець, У. Гері, О. Десятнюк, Е. Дюркгейм, Ю. Іванов, Я. Ізмайлов, І. Єгорова, Є. Кізілова, Я. Лебедзевич, О. Магопець, Л. Олейнікова, Ю. Панура, Т. Скоромцова, О. Смірнова, В. Теремецький, Ф. Ткачик, Т. Тучак та ін.

Однак, окремі положення теорії та практики податкового консультування в українській системі потребують ґрунтовніших наукових досліджень з урахуванням сучасних пріоритетів національної податкової політики та зарубіжного досвіду. Водночас поза увагою залишаються проблеми нормативно-правового забезпечення податкового консультування та діяльності податкових консультантів на внутрішньодержавному та міжнародному рівнях.

Метою роботи виступає обґрунтування теоретико-методичних аспектів податкового консультування в Україні та окреслення напрямків його ефективного здійснення в умовах гармонізації фіскальних відносин.

Виходячи з мети роботи, необхідно вирішити наступні **завдання**:

- дослідити сутнісні детермінанти та показати соціально-економічну роль податкового консультування;
- розглянути організаційно-правові та інституційні аспекти податкового консультування в Україні;
- здійснити моніторинг основних інформаційних та соціально-психологічних тенденцій податкового консультування;
- проаналізувати параметри консультаційно-сервісної роботи податкових органів;
- висвітлити ключові світові аспекти функціонування податкового консультування;
- окреслити вектори розвитку податкового консультування в Україні в сучасних умовах гармонізації фіскальної політики.

Об'єктом дослідження виступає система формування та реалізації податкової політики держави.

Предметом дослідження є соціально-економічні відносини між платниками податків і контролюючими органами з питань оподаткування та податкового консультування.

Інформаційну базу роботи становлять законодавчі та нормативно-правові акти, звітні дані Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, а також монографічні дослідження та публікації у періодичних виданнях вітчизняних і зарубіжних авторів з питань податкової політики, фіскального партнерства та податкового консультування.

Методи дослідження. Методичною базою випускної кваліфікаційної роботи є сукупність загальнонаукових та спеціальних прийомів і методів дослідження, а саме: діалектичний підхід та системний аналіз – для теоретичного узагальнення досягнень вчених в питанні організаційно-правового забезпечення податкового консультування, метод конструювання для класифікації факторів які впливають на консультаційно-сервісну діяльність податкових органів; методи порівняльного аналізу та синтезу – під час виявлення загальних і специфічних рис щодо ідентифікації соціально-економічних наслідків податкового консультування.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає в обґрунтуванні перспектив ефективного розвитку податкового консультування в українській фіскальній практиці з одночасним підвищенням удосконалення сервісної та роз'яснювальної роботи органів ДПС України. Такий підхід сприятиме підвищенню добровільності декларування та сплати податкових платежів, підвищенню податкової культури платників податків, покращенню фінансової грамотності населення.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що основні висновки та рекомендації, сформовані під час дослідження можуть бути використані інституціями податкової політики в Україні з метою налагодження

між ними фіскальної взаємодії та поглиблення податкового партнерства в національній та міжнародній площині.

Апробація результатів дослідження Основні результати та висновки, отримані в ході проведеного дослідження були апробовані у вигляді тез доповідей на наукових конференціях та наукової статті у періодичному виданні, а саме:

Козак І.В. Проблеми та перспективи розвитку податкового консалтингу в Україні. Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів: збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів та молодих вчених, 27 травня 2021 року, м. Тернопіль. ЗУНУ. 2021 р.;

Козак І.В. Систематизація напрямів реформування податкової системи України. Проблеми та перспективи фінансової політики в умовах пандемічних процесів: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет конференції, 02 жовтня 2020 року, м. Тернопіль. Тернопіль: вектор. 2020 р.;

Ткачик Ф.П., Козак І.В. Моніторинг сучасного стану податкового консультування в Україні. Економіка та митно-правові відносини. 2020. Вип. 13-14. С. 39-48.

Обсяг і структура роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, основної частини (трьох логічно-побудованих розділів), висновків, літературних джерел та додатків.

Загальний обсяг роботи становить 68 сторінок комп'ютерного тексту. У роботі наведено 8 рисунків, 2 таблиці, 3 додатки, список використаних джерел налічує 60 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

1.1. Сутнісні детермінанти та соціально-економічна роль податкового консультування

Характер податкових консультацій у більшості країн визначається однаково. Сюди входить надання послуг клієнтам у вигляді консультування по податковій системі, а за потреби – виконання всіх послуг, що сприяють цій роботі, таких як бухгалтерська та податкова документація, складання необхідних декларацій тощо.

У дослівному перекладі з латинської мови консультацію можна розглядати як зустріч або надання поради (консультант-консультант). Якщо ігнорувати стилістичні та семантичні відмінності між різними видами консультацій, то можна виділити два основні методи розкриття поняття консультації.

Перший розглядає консультування з функціональної точки зору. Зокрема Арлена Скотт зазначає: “консультування як різновид форми надання допомоги по відношенню змісту, процесу рішення або побудови завдання (або ряду завдань), при якій консультант не виконує задачу самостійно, а лише надає допомогу щодо її виконання” [1].

Другий підхід розглядає консультування як самостійні професійні послуги і робить акцент на вимогах, яким ці послуги повинні відповідати. В контексті цього, Ларрі Грейнер зазначає: “управлінське консультування є набором послуг, що надаються спеціально навченими з відповідною кваліфікацією особами, які в об’єктивній та незалежній манері допомагають клієнту виявити і проаналізувати проблеми даної організації і рекомендують вирішення цих проблем, а також, при необхідності, надають допомогу в реалізації запропонованих рішень” [2, с. 119].

На думку Ф. Гудкова, наголошується, що комплексним методом тлумачення податкової консультації є надання платникам податків процесу консультаційних, інформаційних та представницьких послуг з питань обчислення та сплати податку згідно з митним законодавством, подання податкових декларацій, захист платників податків. Права та юридично визначені збори (податкові консультаційні послуги) [3].

На думку Р. Буссе: “сутність податкового консультування полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх, що сприяють цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо” [4].

О. Смірнова розглядає податкове консультування за такими категоріями, як процеси, експертиза, послуги та методи. Авторка визначає податковий консалтинг як професійну незалежну діяльність, у якій організації та фізичні особи надають клієнтам платні послуги з метою визначення їхніх прав та обов'язків щодо платників податків та платників зборів (обов'язкові платежі) та їх найкраще виконання [5, с. 85].

В українському податковому законодавстві під податковим консалтингом розуміється надання контролюючими органами допомоги конкретним платникам податків у фактичному застосуванні конкретних законів чи нормативних актів та сплаті податків чи зборів, а контроль за ними передається таким контролюючим органам [6]. Це визначення в основному зосереджується на принципах регулювання та звужує коло податкових радників, однак у податковій практиці зазвичай трапляються ситуації, що вимагають ситуаційного підходу або звернення до інших спеціалістів.

У проекті Закону України «Про українське податкове консультування» викладено сутність податкового консалтингу як професійної діяльності, надання платних послуг клієнтам (людям, які потребують консультації), сприяння платникам податків, платників податків, податкових агентів та інші норми законодавства з питань оподаткування. [7]. Очевидно, перевагою такого

визначення може бути спроба виділити податкову консультацію в окрему сферу діяльності та зосередитися на дотриманні податкового законодавства. Однак є деякі проблеми, які потребують вирішення, особливо характер визначення є загальним, акцентуючи увагу на платних послугах, відсутності гарантій клієнтам і відсутності захисту їхніх інтересів.

Вважаємо доцільним визначення податкового консалтингу як професійної діяльності, спрямованої на співпрацю між податковими експертами та клієнтами для вирішення всіх аспектів податкової політики, включаючи пошук оптимального варіанту та забезпечення законності її реалізації.

Метою податкового консультування є сприяння підготовці кваліфікованих фахівців, які мають нове управлінське мислення та знання та можуть надати ефективні податкові консультації відповідно до ситуації, використовуваної роботи, розуму, мотивації та конкретних обставин податкового законодавства. Висвітлюйте власні погляди на основну мету консультування, слід зазначити, що вона має виражатися у вмінні формулювати обґрунтовані пояснення та передавати розумні методи вирішення необхідних завдань чи ситуацій, визначати методи та засоби реалізації цих методів. Розвиток податкового консалтингу – оподаткування. Необхідні умови партнерства між агентствами та суб'єктами оподаткування.

Якщо ви порівнюєте системи податкового консультування в різних країнах/регіонах, ви відразу побачите певні особливості, унікальні для певних країн/регіонів. Згідно з результатами досліджень у цій галузі, їх проводить Інститут «Права вільних професійних асоціацій» ім. Лютера (Німеччина), існує два стандарти для порівняння національних структур.

Перший критерій – дозволити бажаючим вийти на ринок податкового консалтингу. До них належать вимоги до особистих якостей та кваліфікаційного рівня здобувача, а також ступінь ексклюзивності права на отримання цієї послуги, роль і статус професійної організації та членство в ній..

Другий стандарт охоплює правила поведінки податкових консультантів на ринку, тобто права та обов'язки податкових консультантів та положення професійної етики, страхування відповідальності та навчання [8, с. 50].

Розглядаючи нормативно-правову базу на цій основі, на ринку податкового консалтингу існують дві різні системи регулювання правовідносин. Це, по-перше, система «національного нагляду». Коли нормативна база податкового консультування переважно є об'єктом закону та цього закону, то це уточнюється лише в разі потреби. Друге – це система «самодисципліни», коли нормативна база спеціально створена для персоналу.

Для досягнення зазначених цілей консультант повинен слідувати принципам податкового консультування, які зображенні на рисунку 1.1.

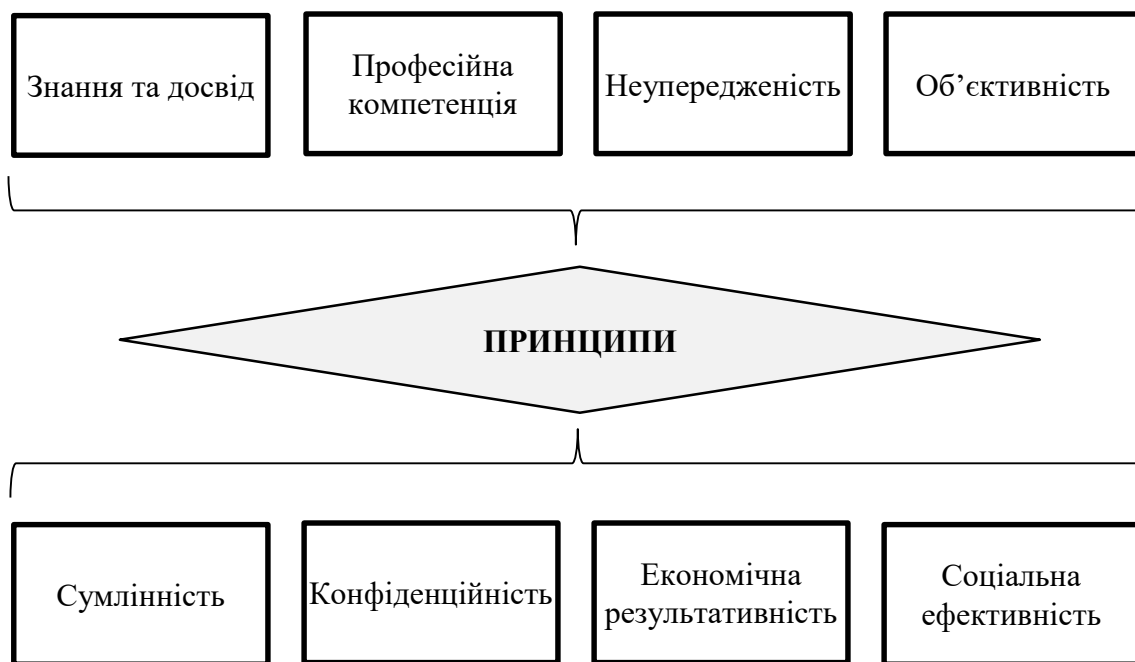


Рис. 1.1. Принципи податкового консультування

Джерело: побудовано на основі [8, 9]

Постає необхідність в розкритті окреслених принципів більш детально:

1) Знання та досвід. Знання податкових консультантів не обмежуються знанням податкового законодавства. Податкові консультанти повинні вміти аналізувати прецедентне право, розуміти ненормативні закони та інтерпретаційну поведінку. Податкові консультанти також повинні мати знання бухгалтерського обліку та аналізувати фінансові операції. Поєднання цих знань

допомагає надавати платникам податків послуги з різних сфер діяльності, серед яких податковим слід віддавати перевагу.

Податкові консультанти мають право проводити усні або письмові консультації. Але в обох випадках слід пам'ятати, що зміст консультації має бути повним і вичерпним, у цьому податковому консультанті є не лише знання, а й досвід. Відповідь на запит платника податків повинна бути обґрунтованою, розгорнутою, з посиланням на нормативно-правові документи. Консультант повинен надати платнику податків повний опис ситуації, висунути всі можливі позиції з цього питання та вказати на наслідки кожної можливої поведінки платника податків. Такі відповіді мають містити аргументи, які платники податків можуть використовувати при встановленні податкових правовідносин, у тому числі у можливих судових ситуаціях. При цьому платник податків самостійно вирішує наступний крок, оскільки згідно з Цивільним законодавством підприємницька діяльність є діяльністю на власний ризик. Однак під час консультаційного процесу експерт обмежений наданою йому інформацією, документами та матеріалами клієнта, тому від повноти та достовірності цих даних, документів та матеріалів залежить зміст і якість консультації [9].

2) Професійна компетентність. Професійна компетентність податкових консультантів встановлюється на основі чіткого визначення обсягу та можливостей їх компетенції. Якщо консультант вважає, що консультант не може повністю вирішити проблему клієнта, рекомендується негайно відмовитися від надання послуг. Бажання підписати договір про надання послуг не повинно перевищувати чіткої оцінки ситуації. Клієнти оцінять здатність консультанта кинути роботу, яка не дала позитивних результатів на початкових етапах.

Для податкових консультантів на етапі формування комерційної пропозиції дуже важливо довести знання клієнта про бізнес, його сферу діяльності, успішний досвід роботи в цій подібній сфері діяльності та підготувати ефективну консультацію в письмовій формі. важливий. До важливих факторів професійної компетенції консультанта необхідно віднести володіння стандартними

методиками опрацювання аналогічних проблем і наявність відповідного інструментарію. Стандартні підходи дозволяють продемонструвати об'єктивність у вирішенні проблем клієнта, але часто клієнт оцінює саме вміння вирішувати нестандартні завдання.

Професійна компетентність податкового консультування повинна враховувати той факт, що клієнти не можуть чітко висловити свої проблеми, звертаючись до податкових консультантів. Тому клієнти очікують від експертів розуміння природи проблеми. У цьому випадку особливо важливо, щоб консультант допоміг клієнту прояснити суть проблеми та сформулювати загальний алгоритм її вирішення.

Слід також зазначити, що професійні здібності податкових консультантів залежать від того, щоб пропонувати клієнтам різні варіанти вирішення проблем, формулювати переваги та недоліки, які можна отримати від вирішення проблем, аналізувати ризики та несприятливі наслідки.

Професійна компетентність податкового консультанта ґрунтується на здійсненні освітньої та наукової роботи в професійній сфері, наявності публікацій з досліджуваних проблем податкового консультування, постійному підвищенні своєї кваліфікації.

3) Справедливість і об'єктивність. У багатьох великих організаціях є спеціалізовані податкові консультанти. Інші організації вважають, що необхідно звертатися за допомогою до експертів, які не входять до складу організації. В обох випадках дуже важливі неупередженість та об'єктивність радників. Нерідкі випадки, коли платники податків звертаються до податкових експертів і супроводжуються скаргами на невідповідність податкового законодавства.

При наданні послуг податкові консультанти часто спілкуються з представниками різних структурних підрозділів організації клієнта. Наприклад, для вирішення завдань податкового планування необхідна не лише участь бухгалтерії, а й фінансового відділу.

У неупередженому і об'єктивному консультуванні допомагає розробка єдиних методик щодо вирішення конкретних проблем, які використовуються з урахуванням специфіки наявних проблем і поставлених завдань.

4) Сумлінність. Складнощі у формуванні податкової системи супроводжуються не лише змінами на мікрорівні, а й суперечностями в податковому законодавстві та арбітражній практиці податкового права. Ці проблеми змушують податкових консультантів не лише володіти податковим законодавством та розуміти прецедентне право арбітражу, а й вміти використовувати свої знання та досвід для надання послуг та формування власної думки з певних питань. Про знання та досвід.

Зі своїми проблемами клієнти звертаються до податкових консультантів, а чітких рішень мало, часто їм доводиться аналізувати свій розвиток і багато альтернативних рішень для співпраці з клієнтами, вибирати найвигідніше з точки зору клієнтів і закону. Відповідно сумлінність консультанта визначатиметься комплексністю розгляду та опрацювання самої проблеми клієнта, повнотою аналізу можливих варіантів рішень і повнотою допомоги при виборі остаточного рішення.

Консультація базується на знаннях та досвіді, а професійна компетентність визначатиме якість обслуговування.

У зв'язку з цим необхідно враховувати конфлікти між податковими сторонами. Платники податків хочуть мінімізувати податковий тягар, а держава має максимізувати податкові надходження. Тому консультанти мають діяти в інтересах платників податків, але лише в рамках податкового, цивільного та кримінального права.

5) Конфіденційність. Під час підписання договору з податковим консультантом клієнт дізнався, що допомога у вирішенні проблем супроводжується розкриттям фінансової інформації організації, як правило, в процесі консультацій щодо комерційної таємниці – все це вимагає конфіденційності податкового консультанта.

У процесі переговорів з клієнтом податковий консультант зобов'язаний сформулювати питання конфіденційності максимально чітко, а надалі прописати його в контракті, якщо такий матиме місце.

б) Економічна ефективність. Податкові консультанти зазвичай зацікавлені в підписанні договорів з клієнтами, тому існує подвійність у визначенні вартості послуг, що надаються. Консультанту необхідно знайти компроміс між бажанням отримати якомога більшу суму та утриманням клієнта. Вирішити цю проблему допоможе облік витрат, тобто визначити орієнтовну вартість послуги в режимі реального часу відповідно до вимог, і тоді консультант може чітко вказати вартість її послуги та можливу послідовність витрат і принцип компенсації для вирішення проблеми. Проблема. Ви можете надати клієнтам право формувати витрати на консультаційний проект, виходячи з потреб і фінансових можливостей організації, або рекомендувати кількість консультаційних послуг, виходячи з фінансових можливостей організації.

Також вартість послуг буде залежати від виду договору, укладеного з клієнтом. Це може бути:

- “договір на разову консультацію. Предмет договору повинен бути чітко визначений. Зазвичай час укладення такого договору і час надання послуги збігається;
- абонентський договір. Предметом такого договору є вирішення конкретних завдань протягом певного часу;
- консультаційний проектний договір. Це обмежений у часі цілеспрямований комплекс заходів, що вживаються податковим консультантом на встановлених договором умовах, для вирішення проблеми клієнта” [10].

Компанії, що надають послуги у сфері податкового консалтингу, сформували систему оплати послуг, яка дає змогу оплачувати витрати компанії та накопичувати прибуток. У світовій практиці існують чотири основні форми ціноутворення на консультаційні послуги:

- погодинна оплата;

- фіксована недиференційована оплата;
- відсоток від вартості об'єкта консультування або результату;
- комбінована оплата.

Викладені принципи та стандарти ефективної діяльності демонструють високі вимоги до якості консультаційних послуг та відповідають вимогам самих податкових консультантів. У той же час різноманітність клієнтів і ринків, проблем і завдань, ресурсів і можливостей, застосовуваних методів і методів, а також різноманітність людей, залучених до консультаційного процесу конкретної компанії, зумовили різні типи принципів податкового консультування.

Тому принципи податкового консультування мають враховувати сучасні аспекти податкової політики та сучасні методи управління, у тому числі оподаткування, мають на меті узгодження двох основних вимог: задоволення фінансових потреб країни та врахування інтересів платників податків.

Об'єктивний попит на податкові консультації зумовлений складністю та мінливістю податкової системи, різноманітністю методів ведення бізнесу та форм укладення угод, необхідністю самостійного погляду на питання оподаткування.

Країни та громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю, повинні знайти компроміс у конфлікті інтересів щодо того, хто і скільки доходів вони отримають під час функції перерозподілу податків. Оподаткування є основою економіки будь-якої країни, від ефективної та надійної системи оподаткування залежить економічний та економічний розвиток країни та суспільства.

Інтереси платників податків та держави у сплаті податків різноманітні. Тому платники податків намагаються оптимізувати результати своєї діяльності, а держава, у свою чергу, постійно потребує коштів для виконання соціальних функцій, які залучаються до бюджету через податкову систему та компенсують безперервне збільшення прибутків платників податків. Слід зазначити, що це різноманіття залежить не лише від фінансових інтересів обох сторін, а й залежить від таких факторів, як неосвіченість суспільства, низька податкова

культура, нерозуміння законодавства та нечіткі тлумачення, що може призвести до різноманітних податкових конфліктів. Тому необхідно створити атмосферу діалогу та взаєморозуміння між підприємцями та владою, чого в свою чергу можна досягти через систему податкового консультування індивідуальних податкових консультантів.

1.2. Організаційно-правові та інституційні аспекти податкового консультування в Україні

Світова практика аргументує, що митний та податковий консалтинг виступають невід'ємним компонентом ділової інфраструктури, необхідним джерелом конкурентоспроможності бізнесу та специфічним фактором інтенсифікації наповнення фінансових ресурсів до бюджету. Нині в Україні одночасно з Податковим кодексом України в правовому полі майже функціонує проект закону «Про податкове консультування в Україні» наряду з нормативними положеннями громадських організацій у галузі податкового консультування, що в комплексі формує підґрунтя для розвитку податкового консультування. Консультування, інформування та посередництво між суб'єктами в митній галузі відбувається на базі Митного кодексу України [11], тоді як в зарубіжних країнах галузь фінансового консалтингу комплексно законодавчо.

Серед розглянутих нормативно-правових актів найбільшим діючим базисом в сфері податкового консультування виступає Податковий кодекс України [6], де процес податкового консультування регламентується розділом №3. Зокрема у статті 52 чітко зазначено: “за зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом. Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися

виключно платником податків, якому надано таку консультацію. За вибором платника податків консультація надається в усній, письмовій або електронній формі. Консультація, надана в письмовій або електронній формі, обов'язково повинна містити опис питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, вказаних у зверненні платника податків, обґрунтування застосування норм законодавства та висновки з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства” [11].

Контролюючі органи мають право надавати консультації виключно з тих питань, що належать до їх повноважень.

Центральний орган виконавчої влади забезпечує формування та реалізує державну фіскальну політику, регулярно узагальнення податкових консультацій за участю великої кількості платників податків або великої кількості податкових зобов'язань, а також розпорядженнями про погодження широкого кола податкових консультацій з громадськістю, в тому числі на офіційному сайті агенції, в 5 календарях Протягом днів. Необхідно підкреслити, що платники податків, які діють відповідно до податкових консультацій та загальних податкових консультацій, наданих їм у письмовій або електронній формі, є дуже важливими, особливо якщо такі податкові консультації чи загальні поради не підлягають відповідальності в майбутньому.

Платники податків можуть звернутися до суду з вимогою затвердження загальної податкової консультації чи особистої податкової консультації як правового акта індивідуального позову, який подається у письмовій або електронній формі, що суперечить податковим правилам чи змісту чи витратам.

Ухвала суду про скасування погодження загальної податкової консультації або індивідуальної податкової консультації є підставою для затвердження нової податкової консультації після розгляду висновків суду.

Протягом 30 календарних днів із дня набрання законної сили рішенням суду про скасування наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації або індивідуальної податкової консультації центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, або

контролюючий орган з урахуванням висновків суду зобов'язані опублікувати узагальнюючу податкову консультацію або надати платнику податків індивідуальну податкову консультацію.

Що стосується загальної ситуації з податковим консультуванням, то слід пояснити, що це не розглядається як нормативна поведінка. Його статус трохи вище, ніж у листа. Це загальна позиція Державної податкової служби України щодо окремих питань у конкретний час. Реакція суду на такі переговори різна, особливо якщо вони суперечать податковому законодавству України [12].

Проте платники податків можуть скористатися податковими консультаціями, які фактично застосовні відповідно до окремих положень Митного закону, у строки, встановлені відповідними законами. Тобто його використання обмежується терміном дії верховенства права, якщо суд не визнає такі рекомендації недійсними.

Окрім загальних консультацій, існують індивідуальні консультації – це допомога, яка надається платникам податків у вигляді консультацій щодо стану юридичних позовів. Але слід відзначити, що це не нормативно-правовий акт, на якому часто наголошується судова практика, і є випадки, коли індивідуальні переговори не можуть бути оскаржені, оскільки це не юридичний документ. Судова практика з цього питання неоднозначна і суперечлива. При цьому слід зазначити, що суд не визнає особисту консультацію юридичним документом, оскільки це вибір, який пропонується платникам податків.

Проте, якщо платник діє відповідно до наданої йому особистої поради, ПКУ звільняє його від відповідальності. У тому числі коли такі консультації зміняться в майбутньому [13].

Прагматизм роз'яснювальної роботи фіскальних органів сьогодні проявляється за допомогою надання консультацій у загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі. У листі від 30.09.2015 р. Державної фіскальної служби України роз'яснила, яким є статус консультацій ДПС, розміщених на загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі («ЗІР») [14].

Виявляється, 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.

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс створено у рамках Електронного Уряду з урахуванням тенденцій розвитку інформаційних технологій у сфері побудови веб-ресурсу та розглядається як інтегрований ресурс в інформаційне середовище органів ДПС, у якому уся направленість діяльності ДПС України, як внутрішня, так і зовнішня, а також усі відповідні процеси інформаційно-довідкових ресурсів підтримуються та забезпечуються відповідними інформаційно-комп'ютерними технологіями.

В цілому, «ЗІР» направлена на забезпечення суспільства своєчасною, достовірною і повною довідковою інформацією.

На відміну від Податкового кодексу проект закону «Про податкове консультування в Україні» 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: “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” [7].

Проте проект закону має бути доопрацьований за рішенням експертної комісії. Оскільки, прийняття Закону України «Про податкове консультування в Україні» певною мірою означає, що в Україні запроваджується національна система регулювання такої діяльності. Водночас слід зазначити, що наразі в Україні питання податкового консультування є предметом права, права, аудиту та інших суб'єктів господарювання. Водночас, судячи зі змісту проекту та супровідних документів, незрозуміло, чи можуть вони надавати податкові консультації в рамках аудиту чи юридичні послуги. Тому проект має уточнити права цих суб'єктів у сфері податкового консультування та узгодити ці положення з Господарським законом України [16] та відповідним законодавством.

Досліджуючи базу нормативного регулювання податкового консультування в європейських країнах слід виділити дві істотно відмінних одна від одної системи: “система державного регулювання, коли нормативна база переважно кодифікована законом та за необхідності доповнюється з часом

(Німеччина, Австрія, Словаччина, Польща, Угорщина, Італія, Чеська Республіка, Хорватія та Франція). Іншою системою вважається система саморегулювання, яка базується на самостійному регулюванні нормативної бази певними дійовими особами. Така модель характерна для Бельгії, Великобританії, Голландії, Ірландії, Іспанії, Фінляндії та Швейцарії” [17].

Щодо податкової системи, то українське законодавство є одним із найскладніших у світі, а практика його застосування – неоднозначною чи суперечливою. Вітчизняні реалії показують, що професійних знань та навичок податкових консультантів у цій сфері недостатньо, оскільки професія українських податкових консультантів є громіздкою та складною. Часті зміни законодавства, недосконалість нормативно-правової бази, невідповідність принципам стабільності та доступності, різноманітність і неузгодженість законодавчих і нормативних актів ускладнюють розуміння пересічним громадянам податкове законодавство, знижуючи привабливість національної економіки для іноземних держав. Інвестор [18, С. 314].

Іншим важливим питанням в податковому законодавстві України є колізії та протиріччя між законами та підзаконними актами. Додаткові нормативні акти, директиви, роз’яснення, узгодження тощо ускладнюють процес оподаткування та порушують принципи загальності та рівності усіх платників податків.

Висновки до розділу 1

Дослідження еволюції системи податкового консультування як нового виду консультаційних послуг порушили широке коло питань на законодавчому рівні, а також на економічному та фінансовому рівнях, пов’язаних із впровадженням системи, яка функціонує на правовому рівні. основі та надає послуги. Якісні та професійні консультації. Сучасна економіка та наукові дослідження зробили потужний внесок у розробку цього теоретичного питання. Проте тема податкового консультування залишається інноваційною та

малодослідженою, оскільки у вітчизняному законодавстві досі не створено податкове консультатійне агентство, що є особливо актуальним у цьому питанні.

Тому ринок консалтингових послуг досить розвинений, а спектр послуг також дуже різноманітний. При виділенні двох систем регулювання діяльності податкових консультантів: державного регулювання та саморегулювання було визначено, що незалежно від того, яку специфіку впровадила та чи інша країна, позитивні та негативні моменти від цього ніяк не залежать. Адже кожна країна робить свої кроки щодо оновлення та імплементації нових елементів виходячи зі стану та перспектив власної економічної сфери. Якщо проаналізувати вітчизняний ринок податкових консалтингових послуг, то можна його узагальнити, щоб ринок з кожним роком ставав все перспективнішим, розвиненішим, успішнішим та більш цілеспрямованим. Але, звісно, потрібен час, щоб вивести його умови на рівень зарубіжного досвіду, і наступний крок треба робити правильно, спираючись на досвід країни, яка заснувала цей напрямок. Таким чином, європейська модель функціонування системи податкового консультування може бути використана як імітація вітчизняної системи податкового консультування, звісно, необхідно враховувати особливості розвитку вітчизняної фіскальної системи.

Варто зазначити, що вітчизняний ринок податкових консультацій має широкі перспективи. На етапі розвитку Українського інституту податкових консультацій важливо визначити правові основи його функціонування, зокрема поєднання національного нагляду та саморегулюючої системи ринку податкових послуг, а також чітко визначити його статус і роль як податкової. консультантів і платників податків і контролюючих органів.

РОЗДІЛ 2.

ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНСЬКІЙ ФІСКАЛЬНІЙ ПРАКТИЦІ

2.1. Моніторинг інформаційних та соціально-психологічних тенденцій податкового консультування

Питання цифровізації інформаційного забезпечення фіскального простору набуває широкого розповсюдження тоді, коли країна зіткнулась з проблемою нестачі коштів в бюджеті для виконання державою своїх функцій. Впроваджуючи дієві інструменти державного регулювання, за допомогою організації ефективної діяльності митно-податкових інститутів, держава повинна створювати оптимальний фіскальний простір, а також впливати на відповідні процеси в суспільстві й забезпечувати найкращі умови щодо його інформатизації та самоудосконалення. Загалом цей процес є надто трудомістким і ресурсомістким, тому використання комунікацій цифрових технологій має забезпечити якісне перетворення фіскального простору та гармонійне поєднання його складових для підвищення ступеня інформатизації органів державного та регіонального самоврядування. У цьому контексті важливу роль у симбіозі інформації, що надається цими носіями, відіграє не лише фіскальний простір, а й оцифрування податкового консалтингу для підвищення рівня добровільної сплати податку, зменшуючи тим самим тінь доходів та контролю платників податків. Процедура середня.

Сучасним аспектом розвитку соціальних, фінансових та фіскальних процесів у глобальному економічному середовищі є механізм прийняття рішень на основі принципів Індустрії 4.0. (провідного тренду «Четвертої промислової революції»). Однак, в українській практиці фіскального регулювання домінуючими залишаються принципи, притаманні третьому етапу цифрової

революції, вони ідентифікуються (здебільшого, декларативно) через розвиток інформаційно-комунікаційних технологій, автоматизацію та роботизацію виробничих процесів. Тим не менше, ключовою парадигмою Industry 4.0 виступає діджиталізація [21].

Ідея цифровізації в державних фінансах та оподаткуванні не нова, але її потрібно оновлювати та підтримувати відповідно до темпів технологічних змін, появи нових інструментів та інструментів, а в деяких випадках і появи оцифровки, і повинна буде продовжено. З точки зору оподаткування, актуальним і доступним інструментом, яким може скористатися кожен платник податків, є електронний кабінет платника податків. Водночас реформа та децентралізація нормативно-правової бази партнерства поставили перед платниками податків та іншими податковими консультантами нові виклики. [22, с. 317].

Важливим напрямом реалізації інформаційно-консультаційних функцій ДПС України є інформаційне забезпечення, яке складається з низки документів, нормативно-правових актів та впроваджувальних рішень щодо обсягу інформації, місця розташування та типу організації, що розповсюджуються в податковій. інформаційний простір політики. Здійснення інформаційної функції податкових органів виступає одним із домінуючих напрямів роботи ДПС України в контексті накопичення та відповідної обробки спектру обліково-податкових даних [24, с. 157], що є важливим при відпрацюванні податкових ризиків, протидії фіскальним правопорушенням, а з іншої сторони – підвищенням рівня добровільності сплати податкових платежів до бюджетів усіх рівнів (консультаційний аспект).

Державна податкова служба України використовує великий обсяг змісту та результатів діяльності суб'єктів господарювання, даних звітності, характеру взаємовідносин з іншими фінансово-господарськими суб'єктами, даних, що характеризують наявність ліцензій, а також можливість здійснення окремих видів комерційної тощо [25, с. 149].

Основні джерела інформації, які підтримуються національними та регіональними податковими органами, показані на рисунку 2.1. Цікаво, що

останнім часом набула популярності практика збору інформації з ресурсів соціальних мереж, але цей аспект потребує ретельної перевірки..

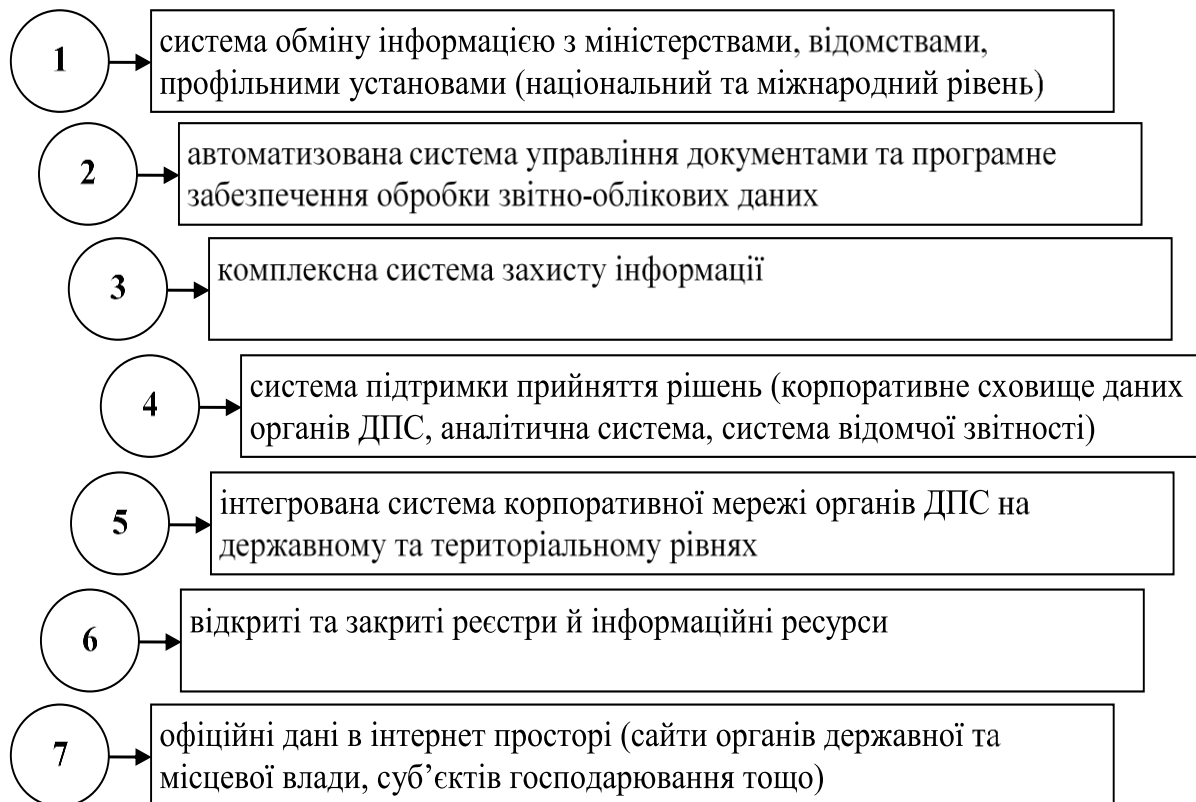


Рис. 2.1. Базові ресурси інформаційного потенціалу податкових органів

Джерело: складено на основі [6, 25]

В цьому контексті варто звернутися до досвіду Німеччини: “при перевірці інформації про платника податків в мережі Інтернет, контролюючі органи звертають увагу на інтернет-сторінку підприємства, а також на той нюанс, у яких соціальних мережах цей суб'єкт зареєстрований (Facebook, Twitter, Instagram, Xing тощо), поряд з цим, перевіряють історію інтернет-сторінок (archive.org) і з'ясовують власника домену” [26].

В більшості випадків, значну увагу приділяють інформації, що розташована у функціоналах таких баз даних як Amadeus та Markus. Наприклад, у базі даних Amadeus наявна деталізована інформація щодо діяльності підприємств у Європі, рейтинг та індикатори надійності членів правління (директорів), звіти про діяльність підприємства (галузеві звіти). Що стосується інформаційної бази даних Markus, то вона дозволяє отримати більш детальну інформацію щодо

підприємств у Німеччині, Австрії, Люксембурзі, внесення до торгового реєстру, опису видів діяльності (базових фінансових даних), членів правління (директорів), повідомлень засобів масової інформації [26, с. 17]. В українській системі активно популяризуються інформаційні функціонали на кшталт YouControl, Liga Contr Agent, Опендатабот.

Констатуємо, що здійснити моніторинг тактичних і стратегічних проєктів цифровізації сервісів ДПС можна на порталі «Дія». Він містить необхідну інформацію про проєкт, особливо чіткий «ліміт часу», відповідальну організацію (особу) відповідного проєкту та процес реалізації. Зараз ми обговорюємо такі заходи:

- створити електронну інформаційну систему управління податковими платежами споживачів;
- розробити інформаційну систему збору, зберігання та використання даних РРО/ПРРО;
- оновити електронний сервіс кабінету платника податків [27].

Функціональний потенціал даного сервісу має розгалужену інформаційно-довідкову та обслуговуючу систему функцій, однак, перспективним напрямком його розбудови є діджиталізація (створення відповідних «гаджетів», мобільних додатків, диверсифікація можливостей в інформаційному порталі «Дія») та розширення комунікативних послуг («меседжери», сповіщення на смартфон, консультації в режимі реального онлайн часу через впливаючі вікна тощо).

Соціальна ефективність будь-якої системи залежить від кваліфікації працівників, їх ставлення до професійної діяльності, етичних принципів і психологічних рис особистості. Працівники Державної податкової служби України повинні пройти відповідну підготовку, щоб зрозуміти важливість відносин з платниками податків. Ідеальних працівників податкових органів можна охарактеризувати через призму психологічних характеристик поведінки українських працівників ДПС України (див. табл. 2.1).

**Систематизація психологічних рис поведінки працівників
податкових органів**

<i>Риси характеру працівників ДПС</i>	<i>Типові прояви поведінки працівників ДПС у спілкуванні з платниками податків</i>	<i>Основні завдання етики працівника ДПС</i>
Тактовність і Лаконічність	<ul style="list-style-type: none"> - говорити стисло, завжди аргументувати свою відповідь; - не згадувати про негативні моменти; - надавати перевагу діалогу, а не монологу; - намагатися погоджуватися, а не заперечувати. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підвищувати довіру і впевненість суспільства в його етичних діях. 2. Узаконити накладення санкцій за неетичну поведінку 3. Зменшити кількість неетичних вчинків шляхом їх осуду та покарання за них. 4. Виховувати чуйність та підвищувати підготовленість працівників ДПС до ухвалення більш етичних варіантів рішень. 5. Долати невпевненість у виборі між етичною та неетичною поведінкою. 6. Розвивати здібності та вміння аналізувати етичний і вартісний результат своєї діяльності. 7. Допомогти працівникам ДПС у вирішенні дилеми співвідношення етики вчинку і власного інтересу. 8. Підвищувати моральний і психологічний розвиток державних службовців
Ввічливість	<ul style="list-style-type: none"> - звертаючись до конкретного відвідувача, враховувати його стать, вік, зовнішній вигляд, манеру спілкування; - не вживати жаргонних слів і виразів, завжди уникати лайки; - заперечувати треба м'яко; - спілкування з відвідувачем потрібно закінчувати подякою. 	
Емоційна стриманість	<ul style="list-style-type: none"> - дати відвідувачеві змогу подискутувати; - висловити захоплення логікою платника податків; - не сперечатися через дрібниці; - уникати категоричності. 	
Толерантність	<ul style="list-style-type: none"> - сприймати без агресії думки, які відрізняються від власних; - адекватно реагувати на особливості поведінки та способу життя платників податків; - демонструвати терпимість до чужого способу життя, поведінки, звичаїв тощо. 	
Компетентність	<ul style="list-style-type: none"> - підтримувати впевненість у своїй компетентності і в компетентності платника податків; - вміло демонструвати навички і здібності набуті під час навчання. 	
Врівноваженість	<ul style="list-style-type: none"> - розпочинати розмову тільки в тиші із зрозумілого і чіткого звертання; - говорити чітко, впевнено, не швидко і не монотонно; - уважно стежити за відвідувачем, який слухає, дивитися йому в очі. 	

Джерело: складено автором на основі [28, 29]

У багатьох випадках під час роботи в органах ДПС України досягає успіху не найсумлінніший працівник, а той, хто вміє встановити ділові і принципові

взаємини і з платниками податків, і з колегами в межах службової етики. В основу професійної етики працівників фіскальних органів мають покладатися насамперед професійні знання, уміння і навички, моральні норми і принципи, а також основні аспекти професійної, соціальної (зокрема моральної, педагогічної, політичної, дипломатичної, внутрішньої, емоційної) культури та службовий етикет [28, с. 269].

Працівники державної податкової служби повинні пам'ятати, що вплив на платників податків здійснюється не лише через податкове законодавство та методи адміністративного впливу, а й через особистісно-психологічні особливості забезпечення довіри та поваги до платників податків. З іншого боку, при виконанні своїх професійних обов'язків платники податків повинні діяти свідомо та відповідально.

На національному та корпоративному рівнях процес надання податкових консультацій має здійснюватися у сприятливому соціально-психологічному середовищі. Іншими словами, перед консультацією з об'єктом певні фактори мають допомогти платнику податків досягти мети, зокрема, це:

- 1) “довіра платника до податкового консультанта;
- 2) доброзичливість і ділові претензії;
- 3) вільне висловлювання думок щодо справ перевірок чи поведінки окремих осіб;
- 4) відсутність тиску з боку фіскальних органів;
- 5) високий ступінь емоційного включення та взаємодопомоги у ситуаціях, якщо є у цьому потреба;
- 6) відсутність напруженості й конфліктності у процесі консультування;
- 7) поліпшення матеріальних, технологічних та організаційно-управлінських умов тощо” [29, с. 170].

Також потрібно звернути увагу на самого податкового консультанта. Консультант повинен бути толерантним, стриманим і обережним. Платники податків – це люди різного темпераменту та характеру, мають різні проблеми,

тому при прийнятті тих чи інших рішень необхідно враховувати ці особливості в розмові.

У цьому випадку необхідно змінити методику підготовки кваліфікованих спеціалістів у цій галузі. Окрім розуміння податкового, фінансового та іншого законодавства, податкові консультанти повинні також розуміти основні управлінські знання щодо роботи з платниками податків, а також основні психологічні проблеми, які можуть виникнути при вирішенні конфліктів.

Слід зазначити, що іноді податковий консультант, який виконує роль посередника, може зробити більше для вирішення конфлікту, ніж представники сторін конфлікту. Для вирішення конфліктних ситуацій наявність податкового радника є надзвичайно важливою, швидше за все психологічно, оскільки дозволяє сторонам конфлікту досягти компромісу, незважаючи на взаємні поступки. Основні принципи роботи податкових консультантів при вирішенні податкових спорів і конфліктів такі:

- усі сторони конфлікту повинні розглядати консультанта, якого вони вибирають для вирішення конфлікту, як справедливий вибір;
- податковий радник повинен бути нейтральною особою, яка не втручається в конфлікт;
- сторони конфлікту повинні погодитися на присутність податкового консультанта та його рекомендації при прийнятті остаточного рішення;
- з оглядової точки зору, основна мета податкового консультанта - збирати інформацію, роз'яснювати питання, давати рекомендації.;
- податковий консультант повинен прагнути підтримувати кожну сторону, сприяти інтеграції висловлюваних сторонами точок зору по обговорюваній проблемі;
- податковому консультанту варто допомогти конфліктуючим сторонам вирішити, у чому вони можуть поступитися один одному і найти компромісне рішення [30].

Для підвищення ефективності податкових консультацій необхідно переглянути заходи, які застосовуються до податкових консультантів при наданні некомпетентної консультації. Це підвищить культурний рівень працівників цієї сфери. Якість і цілісність застосування податковими органами цього механізму співпраці безпосередньо впливає на податкову поведінку платників податків, у тому числі на ознаки відхилення [31, с. 95].

Платіжна поведінка платника податків – це складна система, яку людина адаптує до різноманітних умов реалізації в економічному та соціальному середовищі, є активною формою трансформації суспільних відносин відповідно до наданих об'єктивних можливостей, а також є можливістю самостійного відкриття за об'єктивними умовами. Культура рівня оподаткування [32, с. 162].

Культура оподаткування низького рівня проявляється у формі поведінки, яка відхиляється від прийнятих у суспільстві законодавчих норм і правил. Цей тип поведінки поділяється на: девіантну, протиправну та злочинну (див. рисунок 2.2). Тому девіантна поведінка є першопричиною протиправної та злочинної поведінки.

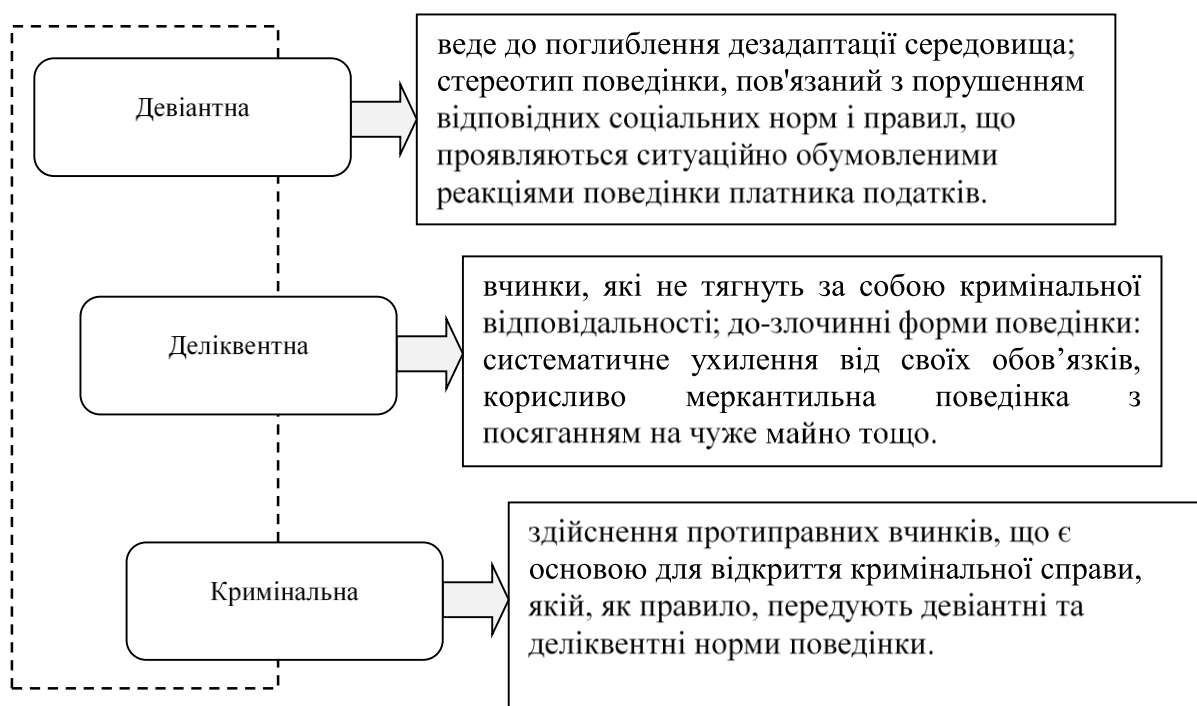


Рис. 2.2. Типологізація форм податкової поведінки платника податків, що суперечать соціальним правилам

Джерело: побудовано на основі [32]

Податкові консультанти в процесі своєї діяльності повинні володіти інформацією щодо типу поведінки платника податків з метою виключення їх прагнень до апробації форм податкової девіації.

Податкова дисципліна є важливою умовою стабільного розвитку економіки країни та суспільства. Розуміння цього спонукатиме країни, представлені фіскальними органами, використовувати певні інструменти не лише для контролю та забезпечення виконання, а й для сприяння добровільному оподаткуванню. Податкове консультування – це перший етап, де платник досконало ознайомлений з усіма нюансами законодавства і може сформувати серйозного платника. Початком цієї діяльності є формування у платників активної культури оподаткування. Однак це лише передумова добровільної сплати податку. Для платників податків, які вирішили сплачувати податки, фінансовий відділ створює зручні умови для того, щоб вони могли швидко та зручно виконувати свої обов'язки [33, с. 275].

Реалізація інтересів платників податків у громадянському суспільстві спирається на податкові права, які в процесі поширення податкової культури та розширення обсягу прав і свобод платників, підвищення рівня їхнього захисту є безперечною умовою забезпечення прав та обов'язків, гарантією дотримання законності в процесі оподаткування.

2.2. Аналіз показників консультаційно-сервісної роботи податкових органів

Пріоритетним завданням податкових органів на даному етапі розвитку держави є формування партнерських відносин з платниками податків. І саме надання компетентних податкових консультацій є одним із кроків досягнення цієї мети. Можливість отримання такої консультації повинна бути доступна усім платникам податків. З постійним розвитком інформаційних технологій це дасть

змогу швидко та ефективно надавати консультації будь-яким особам, незалежно від місця їх знаходження. Це усуває людський психологічний фактор, коли чиновники через певні уподобання чи антипатії можуть не надати чи надати некомпетентну консультацію, це в свою чергу призведе до негативних наслідків для платника.

Практична складова функціонування електронного кабінету платника податків суттєво впливає на податкове консультування в цілому, зокрема через наступні переваги:

- Доступність 24/7, в т.ч. у святкові та вихідні дні;
- Зручність (доступ через ПК та смарт-пристрої);
- Економія часу (не потрібно відвідувати ЦОП);
- Доступ до необхідної податкової інформації без КЕП;
- Нелімітованість (доступ до приватної частини: за наявності КЕП будь-якого кваліфікованого надавача електронних довірчих послуг);
- Безкоштовність.

Звітно-статистичні дані щодо приймання та оброблення електронних документів свідчать про позитивну динаміку зростання їхнього обсягу у 2020 звітному році в порівнянні з 2019 роком (рис. 2.3).

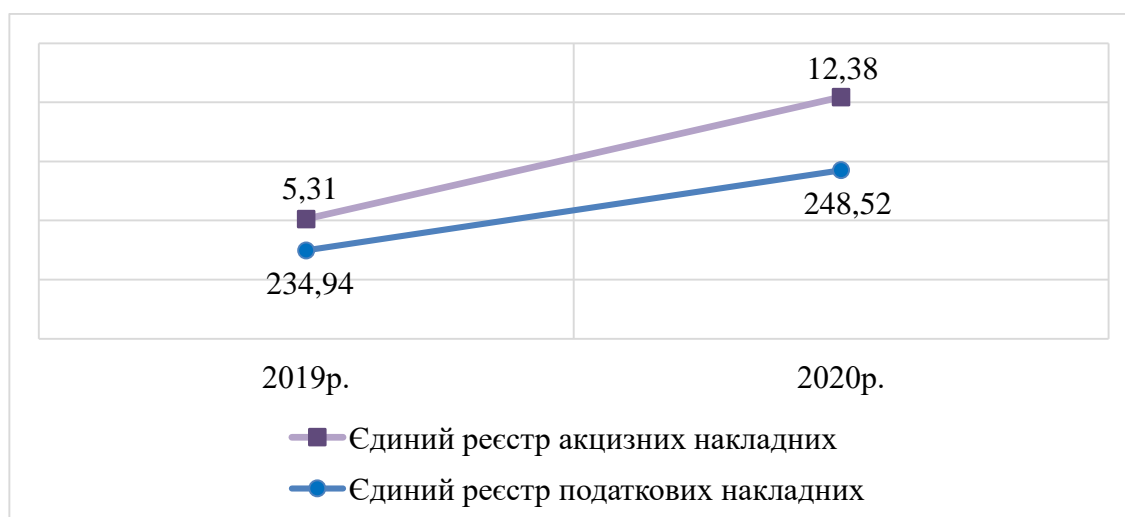


Рис. 2.3. Динаміка приймання електронних документів органами ДПС України, млн. од.

Джерело: побудовано на основі [34]

Зокрема у 2020 звітному році в єдиному реєстрі податкових накладних було зареєстровано 248,5 млн. документів на суму 1831,4 млрд. грн. ПДВ, що більше ніж в попередньому звітному періоді в 1,06 рази.

Протягом 2019 року Контакт-центром Інформаційно-довідкового департаменту ДПС України надано 1245,5 тис. відповідей на запитання суб'єктів господарювання та громадян, у тому числі: 1212,9 тис. телефоном, 32,3 тис. електронною поштою і факсом, 0,3 тис. відповідей з використанням автовідповідача. Аналіз динаміки зазначених показників за 2017-2019 рр. свідчить про активність консультативно-роз'яснювальної роботи органів ДПС України у 2017 році та переважання телефонної форми консультування (див рис. 2.4).

Однак у 2020 році та початку 2021 року ситуація дещо змінилася та трансформувалася в електронний формат в частині подання звітності в електронному вигляді (приріст 1,04 в 2020 році в порівнянні з попереднім) та документальних зверненнях (приріст 1,09 в 2020 році в порівнянні з попереднім роком).

Також констатуємо, що органами ДПС України в 2020 році платникам податків надано 5,4 млн. адміністративних послуг та 163,7 тис. консультацій з питань функціонування електронних сервісів та стану обробки електронної звітності [34].

За станом на початок 2021 року в Україні функціонує понад 470 Центрив обслуговування платників податків.

ЦОП – постійно діючий робочий орган ГУ ДПС, послуги надають посадові особи Державної податкової служби та посадові особи кваліфікованих постачальників електронних довірчих послуг інформаційно-довідкового відділу Державної податкової служби та несуть відповідальність за надання адміністративних послуг, консультацій, звітів, зв'язку, розпорядчих документів, інше документи, запити на публічну інформацію тощо), а також надання електронних довірчих послуг [35].

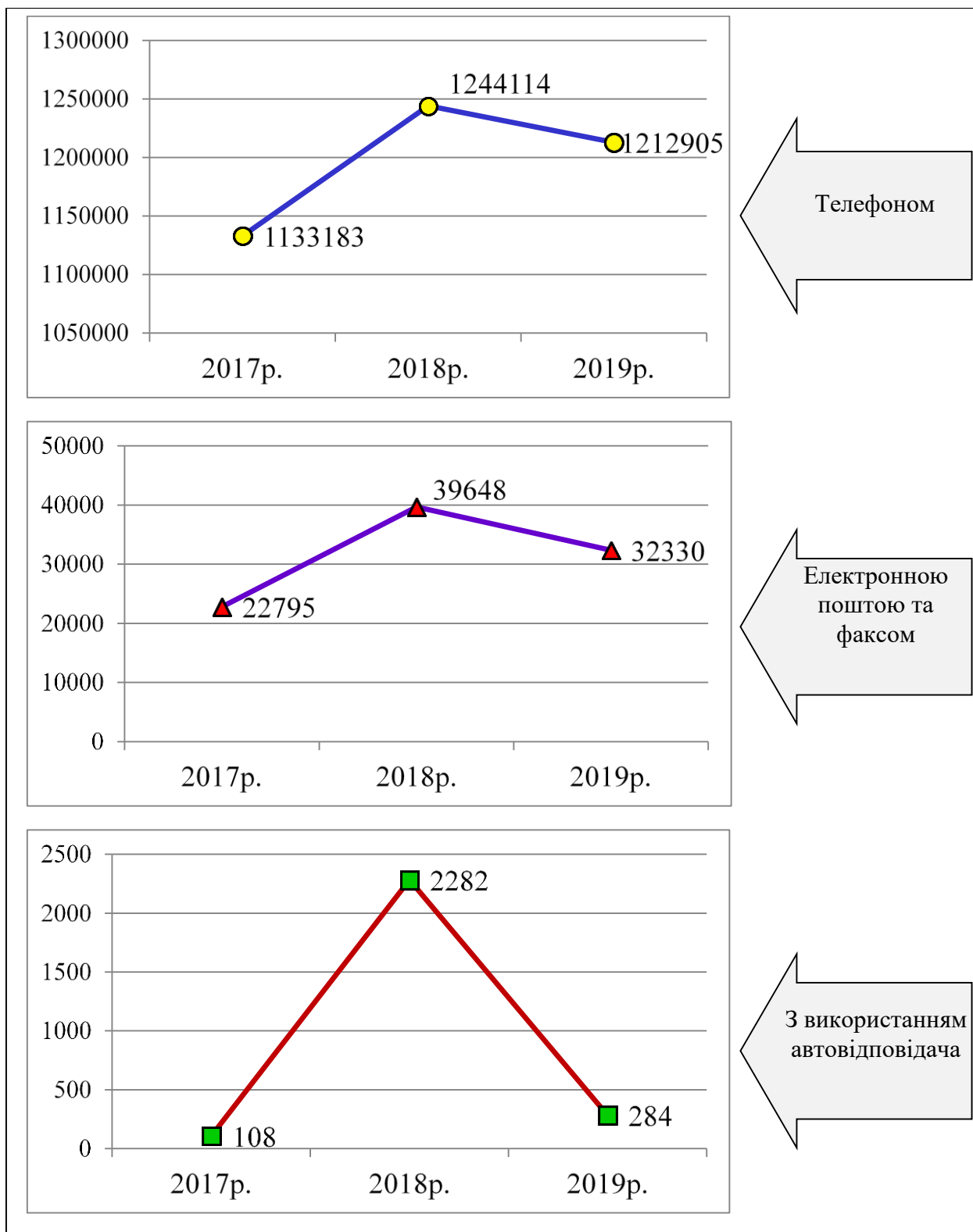


Рис. 2.4. Динаміка та типологізація наданих консультацій працівниками податкових органів у 2017-2019 рр.

Джерело: побудовано на основі [36]

Поряд з цим зазначимо, що згідно з звітно-статистичними даними податкових органів, загальна кількість звернень щодо дій та бездіяльності працівників ДПС у жовтні 2020 року становила 583, що в 1,136 рази вище минулорічного аналогічного показника (див. рис. 2.5). Географічний характер звернень наведено в Додатку А.

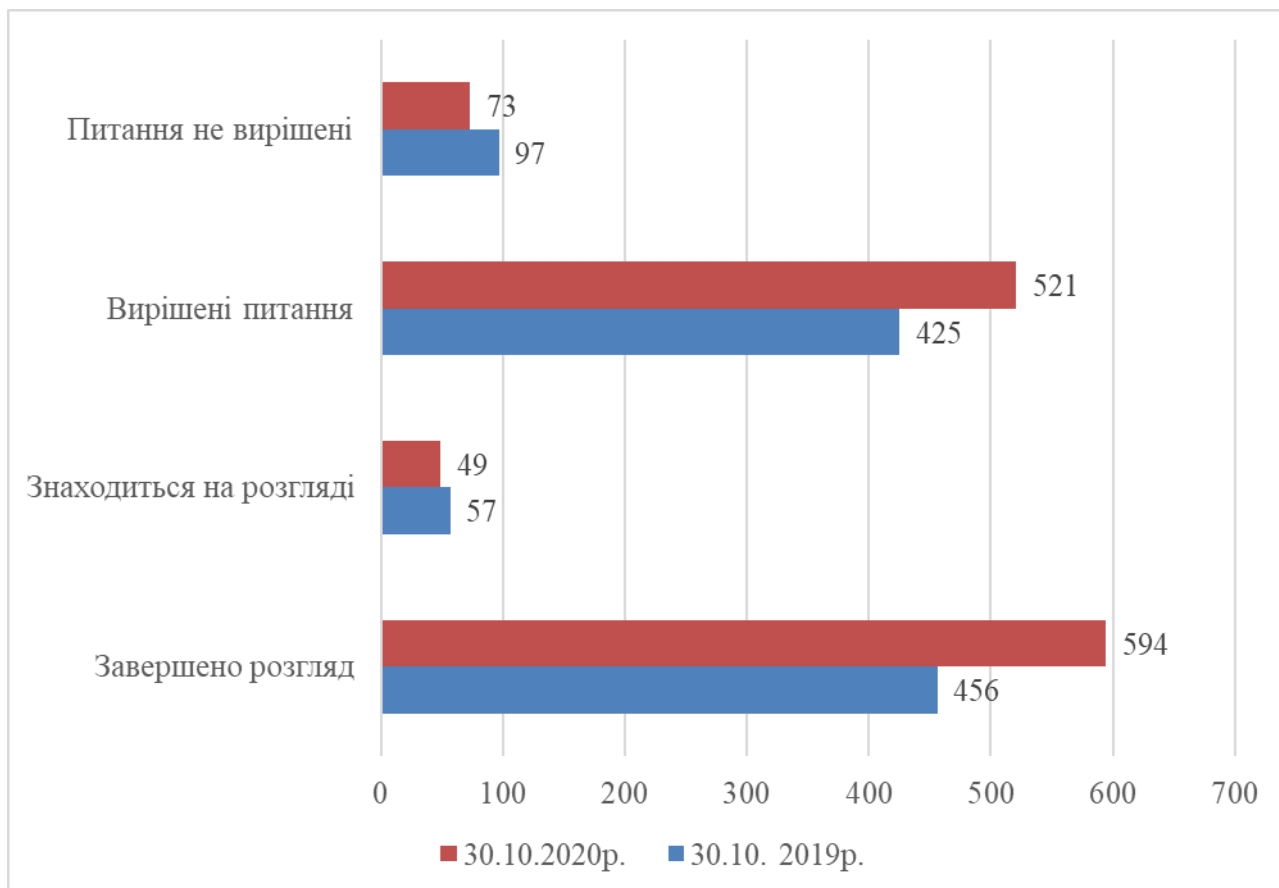


Рис. 2.5. Кількість звернень платників податків щодо дій та бездіяльності органів ДПС у жовтні звітного року

Джерело: побудовано на основі [36, 37]

Цікавим залишається той факт, що жовтні 2020 року кількість вирішених питань податковими органами збільшилася в 1,23 рази, динаміка невирішених питань мала спадний тренд і становила 73.

В процесі дослідження було розраховано коефіцієнти оцінки податкового консультування:

- 1) $K_{\text{кон1}}$ – темп зростання (зниження) кількості наданих податкових консультацій (еталонне значення – 100% і більше);

- 2) $K_{\text{кон}2}$ – темп зростання (зниження) кількості задоволених звернень платників податків (еталонне значення – 100% і більше) [39].

Такий показник, як темп зростання (зниження) кількості наданих податкових консультацій ($K_{\text{кор}1}$), задовольняє своє еталонне значення у цілому аналізованому періоді. Найкраще значення на рівні 159,3% спостерігалось у 2017 році. Темп зростання (зниження) кількості задоволених звернень платників податків ($K_{\text{кон}2}$), варіативно задовольняє своє еталонне значення у 2018-2020 роках (станом на 01.11.2020р.). Проте різке його падіння можна спостерігати у 2017 році, що свідчить про зниження ефективності задоволення інформаційних звернень платників податків в даному звітному році. Динаміку коефіцієнтів оцінки податкового консультування наведено на рис. 2.6.

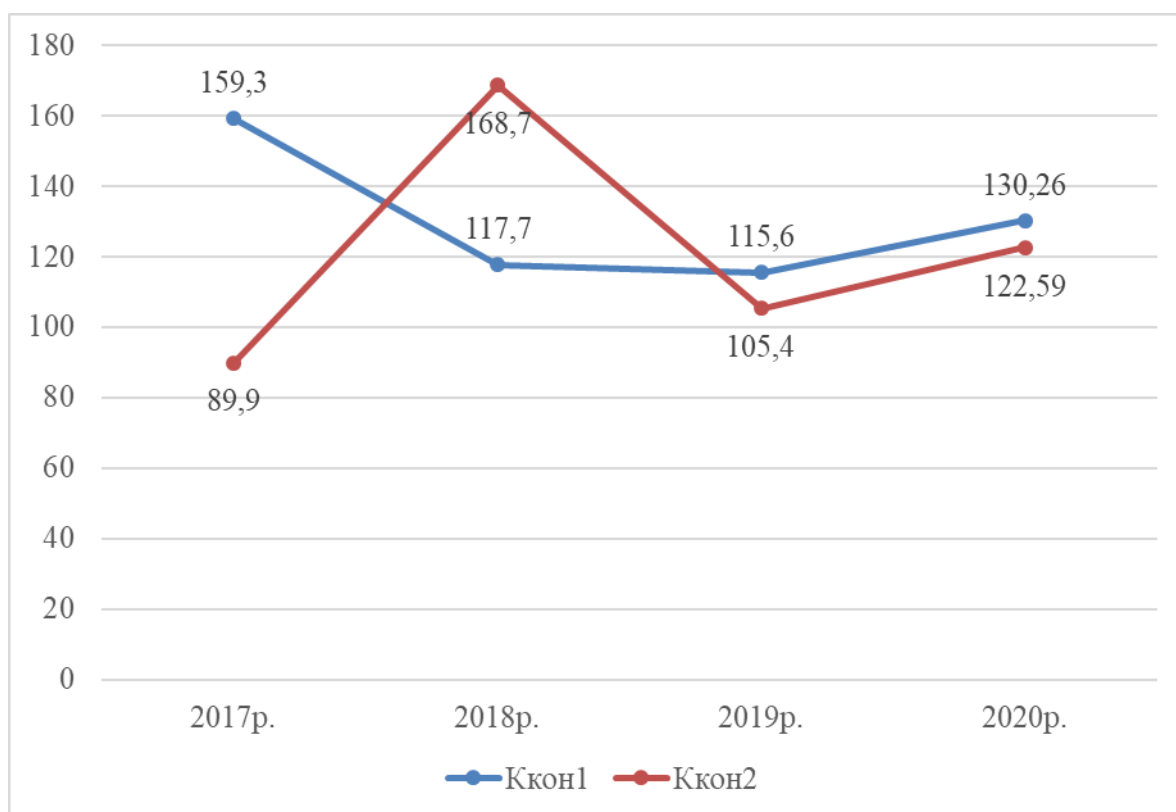


Рис. 2.6. Динаміка коефіцієнтів оцінки податкового консультування в Україні у 2017-2020 рр., % (станом на 01.11.2020р.)

Джерело: побудовано на основі [39]

У контексті реформ стратегічної фіскальної політики особлива увага приділяється неформальним інститутам. Неформальні інституції включають

інформаційно-аналітичну роботу та створення сервісів для платників податків: консультаційні центри, сервіс «Пульс», безкоштовні електронні ключі для звітності перед платниками податків, роз'яснювально-просвітницьку роботу для молоді [40, с. 17]. 64]. Державна податкова адміністрація України активно проводить перекладацьку роботу, різноманітні соціальні проекти на телебаченні та радіо сприятимуть підвищенню податкової свідомості громадян та формуванню певної податкової культури в суспільстві. А формування та розвиток дієвого ринку податкового консультування в Україні, який підвищить рівень сервісного обслуговування платників податків на корпоративному рівні призведе до оптимізації фіскальної політики та посилить її соціальну роль.

Висновки до розділу 2

Таким чином, ефективне інформаційне забезпечення взаємодії (співпраці) податкових органів на державному і територіальному рівнях з органами місцевого самоврядування, платниками податків (фізичними та юридичними особами) та іншими суб'єктами податкової політики на принципах податкового консультування продукуватиме низку ефектів. Зокрема, першочерговими є: цифровізація фіскального простору, мінімізація податкових ризиків, уніфікація податкових систем з розвиненими країнами, підвищення прозорості бюджетного процесу, посилення фіскальної децентралізації, покращення фінансових знань та податкової культури платників податків, а також зменшення фіскальних надходжень. кількість злочинів та податкові надходження до бюджетів усіх рівнів

Крім того, слід зазначити, що рівень демократії залежить від рівня свободи, а рівень свободи – від рівня культури. Тому категорії «культура платника податків», «культура податкового консультанта», «культура платника податків» є не лише політичними, економічними та інформаційними, а й соціальними чинниками. Адже від нього залежить покращення партнерських стосунків

податкових органів з платниками податків. Поряд з цим, вміння використовувати суб'єктами податкового консультування у своїй роботі соціально-психологічні технології спроможне підвищити результативність їх функціонування та створити базис для покращення довіри платників податків до системи оподаткування загалом, а також сформувати підґрунтя функціонування корпоративного податкового консультування в Україні.

Перспективи розвитку вітчизняного податкового консалтингу широкі. Тому головним завданням у цій сфері сьогодні є подолання перешкод на шляху розвитку послуг податкового консультування. Робити це потрібно на основі зарубіжного досвіду. Вважаємо, що податковий консалтинг в Україні має розвиватися на основі чіткого визначення статусу та ролі податкових консультантів у тристоронніх відносинах між платниками податків, фіскалів та податкових консультантів, а також роз'яснення не лише аудиторів, юристів та бухгалтерів, а й об'єднань відповідних професіоналів. Це допоможе сформувати нові відносини між платниками податків і регуляторами в податковій сфері, спрямовані на свідоме розуміння декларування доходів і прибутків, тому це матиме не лише фіскальні, а й соціальні ефекти.

РОЗДІЛ 3.

ПРІОРИТЕТИ РОЗБУДОВИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

3.1. Світовий досвід функціонування податкового консультування

Світовий прагматизм в сфері побудови ефективної системи взаємодії контролюючих органів у галузі оподаткування з платниками податків характеризується високим рівнем взаєморозуміння та професіоналізму. Важливу роль у цьому відіграють податкові консультанти – експерти, які допомагають платникам податків зрозуміти податковий процес їхнього бізнесу та надають консультації щодо ефективного формування та подання податкових декларацій.

Ефектом від використання послуг податкового консультування є можливість розробки та впровадження рішень, спрямованих на підвищення безпеки матеріальних та нематеріальних активів фізичних та юридичних осіб, які користуються такими послугами. В результаті клієнти отримують практичні поради та пропозиції, спрямовані на мінімізацію наявних (виявлених) або прихованих (потенційних) правових і податкових ризиків і помилок. Стає можливим вирішувати нюанси спорів і ситуацій за результатами податкових та інших видів перевірок, що проводяться контролюючими органами, а також формулювати фіскальні стратегії, що враховують особливості корпоративної діяльності та напрями розвитку.

У країнах Європейського Союзу (ЄС) майже всі процеси організації податкового консультування регулюються законом. Загалом податкове консультування є важливою частиною корпоративної інфраструктури та однією з конкурентних переваг корпоративного розвитку. Оскільки сфера податкової оптимізації є надто специфічною, вона вимагає від консультантів відповідної професійної спеціалізації [41, с. 265].

Аналізуючи стан світового ринку податкового консалтингу, країни можна розділити на дві групи:

- 1) Держава контролює ринок податкових консультаційних послуг;
- 2) Законодавство, що регулює податкове консультування, не існує.

До першої групи входять Німеччина, Чехія, Австрія, Польща, Італія, Франція, Португалія, Хорватія, Словаччина, Люксембург та інші країни Європи. На їх території діють спеціальні положення щодо податкового консультування. У Німеччині діяльність податкових консультантів регулюється законом з 1961 року. У Чеській Республіці та Словаччині Закон про податкові консультації діє з 1992 року, тоді як у Польщі він діє з 1997 року.

До другої групи входять Іспанія, Бельгія, Фінляндія, Нідерланди, Великобританія, Швейцарія. У Сполучених Штатах немає юридичної вимоги щодо податкових консультацій, однак навіть у сфері сімейного фінансового менеджменту в Сполучених Штатах існує великий попит на податкові консультації. Варто відзначити особливість податкового консультування в США: кожен податковий консультант може надати лише один вид податкових консультаційних послуг, а не всю податкову систему [42, с .89].

Перевагою державного нагляду за ринком податкового консалтингу є те, що права замовників послуг податкового консультування захищені чинним законодавством. Тому в Чехії та Німеччині за допомогою закону про податкове консультування держава здійснює контроль за діяльністю приватних податкових радників. У законі детально прописані права та обов'язки податкових консультантів перед країною та її клієнтами, тим самим заглушуючи велику кількість конфліктів і суперечок. Важливо, що законодавством передбачено процедурні питання підтвердження високого професійного рівня особам, які надають послуги податкового консультування. У Німеччині до абітурієнтів висуваються не тільки жорсткі вимоги до освіти, але й суворі вимоги до досвіду роботи. Для тих, хто має вищу освіту, досвід роботи в сфері оподаткування повинен бути не менше 10 років [43].

Французька система податкового менеджменту базується на високому

ступені добровільної сплати податків (приблизно 90-95% податків сплачуються платниками податків добровільно). Переважна більшість платників податків самостійно вчасно подають податкові декларації та інші необхідні документи до податкових органів, сплачують податки та збори до бюджету.

Французькі податкові консультанти (також відомі як «податкові юристи») – це юристи, які пройшли спеціальну підготовку з податкового права та отримали професійний досвід у професійних фірмах. У Франції податковий консультант обов’язково має дотримуватися певних вимог до професії (рис. 3.1).

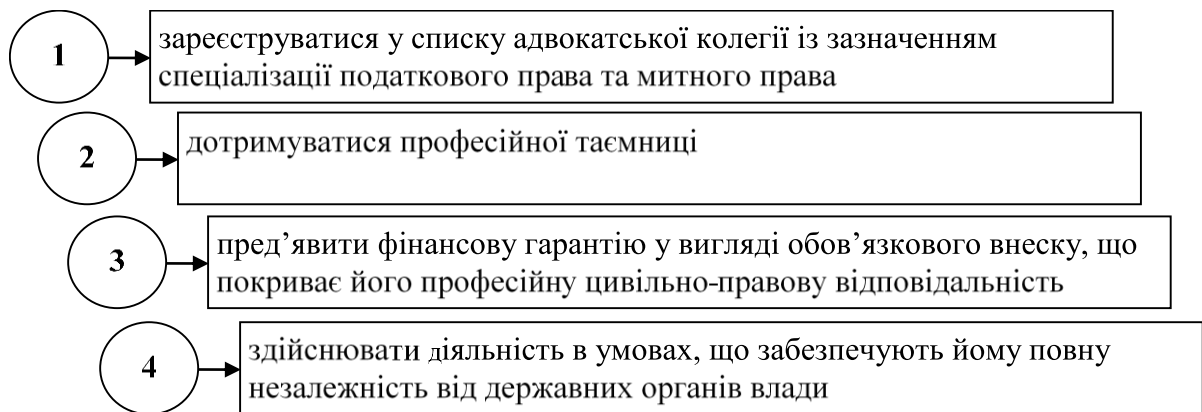


Рис. 3.1. Вимоги, що ставляться до податкового консультанта у Франції

Джерело: побудовано на основі [14].

Своєрідним симбіозом державного регулювання та саморегулювання податкового консалтингу можна спостерігати у Республіці Казахстан. З одного боку, Палата податкових консультантів є власником єдиного реєстру «Податкових консультантів Республіки Казахстан», а з іншого - на розгляд внесено проект Закону Республіки Казахстан «Про податкове консультування».

Відповідно до внутрішнього положення Палати податкових консультантів Республіки Казахстан, податкові консультанти вважаються експертами в наданні податкових консультацій та тлумаченні практики чинного податкового законодавства; допомагають у вирішенні юридичних та особистих проблем оптимізації оподаткування; усувають помилки, пов’язані з до прорахунків та несвоєчасної сплати податків Помилки; допомога в організації та веденні

податкового обліку; представництво та захист інтересів платників податків у судах та інших установах; надання послуг з правового огляду документів платників податків.

У Казахстані податкове консультування – суміжна область між юриспруденцією і економікою. Залежно від місця роботи податкові консультанти виконують і інші функції: розробляють методичні матеріали та рекомендації для клієнтів, беруть участь у податковому аудиті, готують статті, матеріали для публікацій у різних виданнях, беруть участь у проектах, пов'язаних з податковим плануванням і оптимізацією [45].

Позитивне збільшення кількості фахівців у цій галузі можна пояснити їх актуальністю та перспективністю, можливостями професійного розвитку, високими зарплатами. Вважаю, що це цікава творча робота, яка потребує постійного навчання. Громадське об'єднання «Палата податкових консультантів» має статус республіканського. Створене 22 липня 2002 року і є найвідомішим професійним експертним об'єднанням у сфері податкових відносин.

Метою Палати податкових консультантів є реалізація та захист прав її членів, формування податкового консалтингу як професійної діяльності в суспільстві, розвиток податкової культури в Республіці Казахстан.

На сьогодні в Палаті податкових консультантів є понад 900 фахівців, які визнані Радою Палати податкових консультантів відповідними кваліфікаційним вимогам «Податковий консультант Республіки Казахстан» [46].

Досвід Японії у створенні системи податкового консультування дуже важливий. Тому система управління оподаткуванням Японії була розроблена досить давно і не зазнавала серйозних змін протягом десятиліть. Слід зазначити, що адміністрування японської податкової системи знаходиться в компетенції Міністерства фінансів, що характерно для багатьох пострадянських країн.

Систему фіскальної служби Японії очолює центральний апарат - Національне податкове управління (НПУ), на яке покладено всі функції щодо нарахування, збору та припинення випадків ухилення від сплати всіх

загальнодержавних податків і зборів. Національне податкове управління як центральний орган має свої підрозділи - секретаріат і три управління, які, в свою чергу, складаються з відділів.

Головний офіс Національного податкового управління розташовується в м. Токіо. Керівник ФНС призначається на посаду Кабінетом Міністрів України за поданням міністра фінансів.

Система податкових органів Японії, за ознакою підпорядкованості, є трирівневою. Вищий рівень за вказаною ознакою в Японії займає Національне податкове управління. У підпорядкуванні Національного податкового управління перебувають Національний податковий суд, коледж, Податкова Рада та Районні державні податкові управління, включаючи районне податкове управління Окінави [47].

До другого рівня підпорядкування відносять Районні управління Японії. У відділі функціонує п'ять відділів: звірочний, податковий, податково-митний, карний розшук та інспекція. Районні державні податкові управління здійснюють консультування, перевіряють великих платників податків і керують роботою податкових інспекцій [48, с. 184].

У Великобританії теоретично кожен може назвати себе юрисконсультom або юристом, тому що такої професійної кваліфікації немає. Юрист у Великобританії, який отримав професійну кваліфікацію - це або «баррістер» або «солісітор». З консультаційної точки зору, баррістери - це фахівці, які виступають у суді і відстоюють права клієнтів, а солісітори - фахівці, що займаються консультаційною діяльністю з більш «простих» питань, як наприклад, спадкування або заповіту.

Що стосується професійної освіти, юристи та адвокати навчаються близько шести років. Спочатку потрібно отримати ступінь бакалавра, а потім брати участь у професійних курсах, які навчають базовим професійним знанням та поглиблюють юридичні знання. Потім юристу та адвокату необхідно протягом року займатися адвокатською діяльністю в руках більш досвідчених юристів у Великобританії два роки. Податкової спеціалізації як такої при

отриманні професійної кваліфікації соліситора або баррістера немає.

Крім того, у Великобританії бухгалтером можна назвати будь-кого, але для отримання статусу «зареєстрованого бухгалтера» необхідно скласти шість іспитів і мати три-п'ять років практичного досвіду роботи.

Аналогічно будь-яка людина може називати себе податковим консультантом, але для того, щоб мати право називатися «сертифікованим податковим консультантом», необхідно скласти складні іспити і мати не менше 3 років досвіду роботи у сфері оподаткування. Існують щорічні вимоги до підвищення знань і, відповідно до підтримання професійного рівня, а саме, протягом року необхідно певну кількість годин присвятити підвищенню кваліфікації.

Якщо британський соліситор бере участь у роботі науково-практичної конференції, то він отримував підтвердження на вісім годин підвищення знань у сферах оподаткування, і спеціалізований орган зарахує їх у якості чергового внеску в нагромадження цих годин протягом року.

Одним із важливих критеріїв, які можуть вплинути на відбір експертів, є питання професійної конфіденційності. У Великобританії лише листи, інформація або документи, написані адвокатами та адвокатами, вважаються конфіденційною інформацією, що охороняється професійною таємницею. Цей вид професійної таємниці не поширюється на спілкування з податковими консультантами та бухгалтерами [49].

Практика викладання та навчання податкових консультантів у Нідерландах має унікальні особливості. Голландська палата податкових консультантів була заснована в 1954 році, і сьогодні налічує близько 4100 членів, які працюють для різних клієнтів у 300 офісах різного розміру.

Специфіка голландської асоціації зареєстрованих податкових консультантів заснована на отриманні належної університетської освіти. Кандидати в члени Асоціації податкових консультантів можуть бути незалежними або найнятими експертами для виконання основних обов'язків податкових консультантів, або експертами, які отримали професійну академічну

освіту в галузі податкового права та/або податкової економіки.

В Австрії законодавчим актом, що регулює діяльність податкових консультантів, є Закон «Про професійну діяльність, пов'язаної з економічним управлінням».

Відповідно до законодавства податкові консультанти разом з аудиторами та бухгалтерами віднесені до осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з управлінням економікою. Крім податкових консультацій, фізичні особи мають право допомагати платникам податків у веденні бухгалтерського обліку та звітності, управлінні виробництвом та майном, внутрішньому контролю. За результатами роботи склали експертні висновки

Специфіка голландської асоціації зареєстрованих податкових консультантів заснована на отриманні належної університетської освіти. Кандидати в члени Асоціації податкових консультантів можуть бути незалежними або найнятими експертами для виконання основних обов'язків податкових консультантів, або експертами, які отримали професійну академічну освіту в галузі податкового права та/або податкової економіки.

Слід зазначити, що спеціальна комісія вирішує питання по кожному індивідуальному зверненні. Звичайно можна оскаржити негативне рішення в цій же комісії і, при необхідності, далі його оскаржувати в Апеляційній Раді [50].

За результатами аналізу зарубіжного досвіду країн з органами податкового консультування та системами саморегулювання податкових консультантів, що регулюються державою, встановлено, що в цих країнах існують законодавчі вимоги щодо оформлення статусу податкових радників. .

В Україні ринок податкового консалтингу тільки почав розвиватися, але користується великим попитом. Професія податкового консультанта в моїй країні є однією з нових професій серед багатьох фінансових професій, і вона має широкі перспективи розвитку. Ця професія з кожним днем стає все більш популярною, затребуваною в різних галузях і видах народного господарства. В Україні питання податкового консультування є предметом права, юридичної, аудиторської, консалтингової та інших суб'єктів господарювання.

Тому варто розглянути їх роль у функціонуванні національної системи податкового консультування.

3.2. Вектори розвитку податкового консультування в Україні в сучасних умовах гармонізації фіскальної політики

За останнє десятиліття ринок консалтингових послуг диверсифікувався та набрав ефекту масштабності. Причинами зростання популярності консалтингу та зростання попиту на консалтингові послуги можна вважати такі: 1) провадження нових інформаційних технологій для підвищення продуктивності компанії; 2) Вміння реалізовувати (імплементувати) ідеї консультанта в умовах ринкової конкуренції; 3) швидкий розвиток бізнесу, що потребує якісних та адекватних консалтингових послуг. Це стосується не лише транснаціональних компаній, які виходять на нові ринки, а й нових компаній, які хочуть зайняти певну частку світового ринку [38]. Хоча велика кількість українських компаній потребують консультаційних послуг з фінансів та управління, попит на них все ще низький. Основними причинами низького попиту на консалтингові послуги в Україні є такі:

- “нерозуміння важливості консалтингу у досягненні успіху у бізнесі;
- низька поінформованість керівників вітчизняних підприємств про сутність консалтингу та консалтингових послуг;
- кризові явища вітчизняної економіки та складна макроекономічна ситуація у світі в цілому, загальне зниження ділової активності підприємств;
- відсутність гарантій ефективних результатів після консультування;
- неможливість отримання достатньої кількості об’єктивної, правдивої інформації про консультаційні фірми;
- керівники та менеджери скептично ставляться до виконання вимог щодо конфіденційності інформації, яка надається для консалтингу” [52].

Інтеграція України у світову економіку передбачає вирішення бізнес-послуг та інших питань, життєво необхідних для життєдіяльності підприємств. Існують проблеми з адаптацією підприємств до нової економічної системи. Необхідність використання передових технологій для підвищення конкурентоспроможності підприємств. Все це враховує швидку адаптацію вітчизняних компаній до змін, у тому числі до фінансового огляду, та потребу професійної підтримки з боку керівництва в корпоративному управлінні.

Сьогодні українська економіка перебуває на стадії досягнення доцільності залучення консалтингових компаній як бізнес-партнерів. Споживачі консалтингових послуг розуміють консалтингові продукти, розуміють і розуміють їх важливість для підвищення конкурентоспроможності на ринку та розвитку бізнесу. Вони розглядають консультантів як промоутерів інноваційного процесу та джерела інновацій для забезпечення фінансового зростання компанії. Вітчизняний ринок консалтингових послуг пройшов кризовий період і знаходиться на стадії становлення системи. У більшості випадків більшість українських компаній, які досягли успіху у своїх сферах діяльності, користуються консалтинговими послугами лише для покращення своїх конкурентних позицій [53]. Їх кількість постійно збільшується. Існування консультування в Україні сьогодні та становлення її історії можна назвати віком навчання. Тому для сучасних консалтингових компаній пріоритетними мають бути такі складові успішної діяльності: навчання консультантів роботі з клієнтами, створення власних методів, надання персоналізованих продуктів на українському ринку, формування репутації компанії. Ці компоненти відіграють важливу роль у виборі клієнтів консалтингової компанії. Консалтингові компанії повинні вміти спілкуватися зі споживачами та переконувати їх у тому, що значна частина їхнього бізнесу є продуктом інтелектуальної праці, і вони повинні постійно оновлюватися, розвиватися та шукати нові конкурентні переваги. Завдання консультанта – не допустити процесу зниження працездатності співробітників компанії у разі використання застарілих знань [54, с. 118].

Аналізуючи існуючі методи податкового консультування, необхідно продемонструвати та критично оцінити моделі податкового консультування, які широко використовуються на практиці. Розуміння ролі податкових радників допоможе потенційним клієнтам поставити цілі, сформулювати вимоги до якості таких послуг та досягти результату. Нині найбільш поширеними є такі типи моделей податкових консультацій.

1. Експертна модель консультування. У цій моделі завдання клієнта — надати консультанту всю необхідну інформацію, а роль консультанта — повідомити та пояснити природу положень, правил і процедур, що стосуються податкового законодавства. В експертній моделі консультант не бере участі в діагностиці або прийнятті рішення проблеми, а відповідає лише за етап розробки та прийняття рішення. Таку модель називають експертною, оскільки вона використовується в ситуаціях, коли консультант клієнта потребує лише його здібностей, тобто консультант виступає як експерт з проблеми клієнта. Не беручи безпосередньої участі в діагностиці, консультант в даному випадку в основному керується фактами, наданими йому клієнтом, і поглядами клієнта на проблему. Перевага експертної моделі полягає в тому, що вона економічно вигідна з точки зору витрат часу для клієнтів і консультантів. Недоліком є те, що консультант обмежений вибірковими фактами, наданими клієнтом, і не може гарантувати, що клієнт правильно розуміє та правильно реалізує всі пропозиції консультанта.

2. Проектна модель консультування. У цьому режимі податкові консультанти лише надають і розробляють рішення, допомога клієнту полягає в тому, щоб проаналізувати і визначити його проблеми, передати свої теоретичні та практичні знання. Завдання клієнта – надати консультанту необхідну інформацію для виявлення проблеми та впровадження рішень, розроблених і прийнятих консультантом. Роль консультантів: організація та управління процесом збору та аналізу інформації; розробка, обговорення та прийняття рішень; вибір індивідуальних та групових форм роботи в рамках консультаційних проектів та управління груповою роботою; розробка та

впровадження збору та обробка висловлених ідей, оцінок, суджень, пропозицій і метод представлення результатів проектування. У цій моделі консультант відповідає за діагностику та розробку рішень, але не бере участі в етапі впровадження, а перекладає відповідальність за цей етап на замовника. Іншими словами, консультанти виступають розробниками проектів. Для реалізації цих рішень використовується ця модель, яка дуже проста у реалізації, не потребує серйозних коригувань та особливих здібностей виконавців у процесі реалізації. Перевага цієї моделі в тому, що консультант має можливість детально діагностувати проблему. Однак, як і в експертній моделі, з ряду недоліків є ймовірність того, що клієнт не досить добре зрозуміє запропонований консультантом варіант і йому може не вистачити певних ресурсів, у тому числі і компетенції, щоб правильно реалізувати рішення.

3. Процесна модель податкового консультування. У процесі надання консультаційних послуг клієнт активно взаємодіє з консультантом у рамках запропонованих консультантом заходів і процедур, висловлює свої думки, думки та пропозиції, аналізує проблеми з консультантом, приймає рішення на всіх етапах проекту. У цій моделі клієнт і консультант працюють разом протягом усього процесу консультації, тому, описуючи цю модель, ви не можете розрізнити консультанта і клієнта і розглядати їх як членів однієї команди, яка вирішує проблему. Рекомендується використовувати моделі процесів у великих податкових консультаційних проектах, особливо якщо прийняті рішення призводять до серйозних змін в організації. Перевага моделі процесу полягає в тому, що консультант і клієнт використовують ресурси один одного на всіх етапах. На етапі діагностики консультант використовує досвід клієнта, його знання ситуації, а клієнт, у свою чергу, використовує здібності консультанта на етапі впровадження. При цьому клієнт набагато краще розуміє і приймає пропонуване рішення, оскільки сам бере безпосередню участь у його розробці та впровадженні. Негативною стороною процесної моделі є великі часові, фізичні та фінансові витрати клієнта.

4. Навчальна модель консультування. Роль клієнта – сформулювати вимоги до навчання, зрозуміти вибір цілей, планів і методів навчання, сформулювати навчальну групу. Роль консультантів полягає в наданні теоретичної та практичної інформації з суміжних питань у формі лекцій, семінарів, тренінгів, ділових ігор, роздаткових та презентаційних матеріалів, складання списків рекомендованої літератури, написання підручників, «кейсів» тощо. навчання моделі. Податковий консультант готує основу для появи ідей, передає навички та методи вирішення проблеми [55]. Перевагою даної моделі може слугувати ґрунтовний підхід до виявлення окресленої проблематики, недоліком – домінування не завжди апробованих теоретичних домінант.

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

Підготовка податкових консультантів у вищих навчальних закладах для формування теоретичних знань залишається актуальною, в основному, через вимоги бізнесу до кваліфікованих податкових консультантів. Крім того, професійний податковий консалтинг включає не лише надання податкових послуг, а й надання допомоги у вигляді найкращої бізнес-моделі згідно чинного законодавства. Слід зазначити, що в Україні з кожним роком збільшується кількість вищих навчальних закладів, які готують податкових експертів (у 2015 році їх налічувалось 15). Це є позитивним аспектом розвитку ринку податкового консультування.

Спілкою податкових консультантів України розроблена програма сертифікації податкових консультантів, яка також включає підготовку до

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

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

- Констатуємо, що юридичні та фізичні особи мають обмежені фінансові ресурси. Тому послугами податкових консультантів користуються переважно великі компанії, а малі та середні підприємства, як правило, не мають вільних коштів на оплату консультаційних витрат;

- Відсутність нормативно-правової бази для податкового консультування;

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

- Відсутність чітких принципів та етики податкового консультування негативно впливає на загальну якість консультаційних послуг та імідж консультантів у свідомості клієнтів.;

- Низький рівень культури оподаткування вітчизняних платників податків та всіх суб'єктів оподаткування;

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

- Фінансові та судові установи дуже корумповані;

- Дефекти вітчизняної корпоративної культури управління, особливо усвідомлення того, що для успішного прийняття організаційних рішень потрібні високі здібності та глибокі професійні знання, а також психологічні бар'єри керівників, які довіряють певні етапи прийняття рішень зовнішнім консультантам [25, с. 160].

Підсумовуючи, варто відзначити, що перевагами використання послуг податкового консультування полягає у можливості розробити та впровадити рішення, покликані підвищити безпеку юридичних осіб та особистих активів за допомогою таких послуг, а також отримати рішення, спрямовані на мінімізацію виявлених (існуючих) чи потенційних (прихованих) практичних порад. консультації щодо податкових і правових ризиків і помилок, вирішення спорів і проблем за результатами перевірок фінансових та інших контролюючих органів, а також формування податкових стратегій з урахуванням конкретних обставин компанії та її розвитку. В умовах ускладнення системи оподаткування фізичних осіб та тенденцій щодо збільшення джерел їх доходів в Україні підвищується важливість податкового консалтингу і для окремих громадян та їх сімей.

Для вдосконалення податкового консультування в Україні рекомендується:

- Налагоджувати та розвивати партнерські стосунки з платниками податків за допомогою таких методів: Підвищення культури оподаткування, забезпечення відкритості, справедливого та справедливого впровадження законодавства, не лише з точки зору фіскальної важливості оподаткування, зменшення адміністративного навантаження на платників.
- Надавати платникам податків якісні податкові послуги за допомогою таких методів: Розробка та впровадження ефективних моделей надання платникам податків «послуг», розвиток існуючих та впровадження інноваційних електронних податкових сервісів для громадян і підприємств.
- Завдяки активній співпраці з міжнародними організаціями, які займаються питаннями боротьби з корупцією, впроваджуються ефективні методи боротьби з корупцією для підвищення довіри до податкових органів.
- Завдяки створенню системи навчання протягом усього життя та ефективної системи управління персоналом буде покращено ентузіазм працівників відділу нагляду.
- Впровадження стратегічного управління організацією, постійний і безперервний процес удосконалення її операційної діяльності шляхом побудови

сучасної комп'ютеризованої інформаційної системи управління та застосування прогресивного міжнародного досвіду.

➤ Зробити надання консультацій більш доступним і розвиненим, оскільки податкове консультування виступає одним із інструментів захисту платника податків та надає можливість заздалегідь з'ясувати позицію податкового органу, а також сприяє недопущенню помилок у поданні податкової звітності [55, 57].

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

➤ Встановити відповідальність контролюючого органу за ненадання податкової консультації протягом певної кількості днів з дня отримання запиту платника податків[59].

Тому вітчизняний ринок податкових консультацій має світле майбутнє. На етапі розвитку Українського інституту податкових консультацій важливо визначити правові основи його функціонування, зокрема поєднання національного нагляду та саморегулюючої системи ринку податкових послуг, а також чітко визначити його статус і роль як податкової. радників і платників податків і контролюючих органів.

Висновки до розділу 3

Отже, ринок консалтингових послуг є досить розвиненим та різнобічним з боку асортименту послуг. При виділенні двох систем регулювання діяльності податкових консультантів: державного регулювання та саморегулювання було визначено, що незалежно від того, яку специфіку впровадила та чи інша країна, позитивні та негативні моменти від цього ніяк не залежать. Адже кожна країна робить свої кроки до оновлення та впровадження нових елементів, виходячи з стану та перспектив в економічній сфері країни.

Європейська асоціація міжнародних податкових консультантів представлена двома професійними організаціями: Європейською федерацією податкових консультантів і Європейською федерацією податкових консультантів. Їх роль і місія полягають у наступному:

- захист професійних інтересів податкових консультантів та забезпечення якості надання податкових послуг податковими консультантами;
- обмін інформацією про національне податкове законодавство та нормативні акти, а також сприяння розвитку та координації європейського податкового законодавства;
- просування громадських послуг, що надаються податковими консультантами;
- створення найкращих умов для виконання податковими консультантами своїх обов'язків;
- сприяння гармонізації національного законодавства, що регулює податкову консультаційну діяльність, та забезпечити захист посад податкових консультантів у кожній країні Європи.

Ринок податкового консалтингу моєї країни сповнений життєвої сили та перспектив. Проте перед урядом стоїть багато концептуальних питань, які потребують вирішення: державне регулювання чи самодисципліна на ринку податкових консультаційних послуг. В Україні, окрім державного нагляду за цими службами, діють і успішно діють громадські організації та товариства з організації податкових консультантів, Спілка податкових консультантів України, до складу якої входять близько 200 сертифікованих податкових консультантів. Тому одним із напрямів вирішення тут може бути вдосконалення та розвиток податкового консультування шляхом законодавчого визначення інституту податкового консультування.

ВИСНОВКИ

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

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

На завершення слід зазначити, що перевага використання послуг податкового консультування полягає у можливості розробки та впровадження рішень, спрямованих на підвищення безпеки юридичних осіб та особистих активів за допомогою таких послуг, а також отримання практичних порад та пропозицій щодо максимального зменшення виявлені (існуючі) або потенційні (приховані) податкові та правові ризики та помилки, вирішувати суперечки та проблеми за результатами перевірок податковими та іншими контролюючими органами та формулювати податкові стратегії, виходячи з конкретної ситуації підприємства та його розвитку. Враховуючи складність системи оподаткування фізичних осіб та тенденцію до збільшення джерел доходів в Україні, важливість податкового консультування окремих громадян та їх сімей.

Однак, з метою побудови ефективної системи податкового консультування в Україні державними та недержавними установами необхідно здійснити низку тактичних та стратегічних заходів:

1. Доопрацювати, оновити та прийняти Закон України «Про українське

податкове консультування», який визначить чітку та стабільну основу для організації та координації роботи українських податкових консультантів. Наприклад, ми можемо поєднати тенденції польської та чеської практики податкового консультування та вжити таких заходів:

- доручити податковим консультантам нести відповідальність за неякісні послуги та компенсувати збитки клієнтам і (або) країні;
- налагодити облік та контроль ліцензій та сертифікатів, виданих організаціями діяльності у сфері податкового консалтингу;
- надання податкових консультацій щодо довіри, конфіденційності та положень про конфіденційність;
- забезпечення повноважень професійних державних установ на законодавчому рівні та комплексного управління українськими податковими консультантами;
- чітко окреслити механізм застосування дисциплінарних заходів, санкцій та апеляцій до суб'єктів податкового консультування тощо.

1. Повномасштабна діджиталізація фіскального простору України;

2. Формування робочих груп з участю іноземних фахівців з проблем розвитку податкового консультування в Україні за умов одночасного розгляду волонтерських послуг як способу оптимізації їх фінансування;

3. Розробити та реалізувати пілотні проекти, спрямовані на звільнення (повністю або частково) від оподаткування інвестицій у фінансові ресурси, які є пільговими для податкового консультування та розвитку, суб'єктами діяльності, які надають послуги податкового консультування підконтрольних державі;

4. Створити легкий у доступі та зручний електронний блог на веб-сайтах податкових органів, профспілок та асоціацій податкових консультантів, щоб допомогти клієнтам отримати точну податкову та податкову інформацію;

5. У формі банерів, плакатів, оголошень створювати інформаційно-консультаційну інформацію для платників податків та громадян, які бажають отримати податкову консультацію в податкових органах, офісах профспілок,

податкових консультантах, торгово-промислових палатах, податковій базі та алгоритмі професійних навчальних закладів.;

6. Надати можливість фізичним особам – платникам податків скористатися правом податкової знижки шляхом віднесення до податкового кредиту суми коштів витрачених за послуги податкового консультування та ін.

Тим не менш, динамізм сучасності свідчить про те, що український ринок податкових консультацій стає все більш перспективним, розвинутим, успішнішим та добре позиціонованим. Але, звісно, потрібен час, щоб розвинути свою країну до рівня зарубіжного досвіду, і потрібно зробити якісь правильні кроки, які мають базуватися на досвіді країни, яка заснувала цей напрямок. Таким чином, європейська модель функціонування системи податкового консультування може бути використана як імітація вітчизняної системи податкового консультування, звісно, необхідно враховувати особливості розвитку вітчизняної фіскальної системи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Скотт Арлена. Как управлять переменами: Change Management глазами специалиста URL: <http://www.hrc.com.ua/content/articles/index.php?article=5571>
2. Грейнер Ларри. Схемы организационных изменений Harvard Business Review, май-июнь 1967, с. 119–120.
3. Гудков Ф.А. Об организации рынка услуг по налоговому консультированию. *Ваш налоговый адвокат*. 2007. №7. С. 12-14.
4. Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов URL: <http://www.nalogforum.ru/php/content.php?id=767>.
5. Смірнова О.М. Податкове консультивання: зміст і стан розвитку. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2011. № 2 (53). С. 84-90.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2020 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Про податкове консультивання в Україні: проект Закону України від 10 липня 2008 № 2745. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF24900A.html
8. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультивання: зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. № 8 (111). С. 47-52.
9. Некрасова Э.С. Основы налогового консультирования, учебно-методический комплекс. Н.: НГУЭУ, 2006. С. 14.
10. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин; науч. ред. Д.Г. Черник. М.: Экономика, 2009. 439 с.
11. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI / Редакція від 24.07.2020 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

12. Який статус узагальнюючих податкових консультацій? Довіряти чи ні?
URL:
http://cons.parus.ua/_d.asp?r=07YEH35d6833e830c50df13c3ef41df11b979
13. Індивідуальна податкова консультація: чи справді вона захистить URL:
<http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/736>
14. Лист ДФС України від 30.09.2015 р. № 20716/6/99-99-10-03-02-15 «Щодо статусу консультацій у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі». URL: <http://zpl.com.ua/content/status-konsultats%D1%96i-u-zagalnodostupnomu-%D1%96nformats%D1%96ino-dov%D1%96dkovomu-resurs%D1%96>
15. Луцик А.І., Синютка Н.Г. Податковий інструментарій фіскальної політики в умовах діджиталізації фіскального простору. *Світ фінансів*. 2019. Вип. 1. С. 87-97.
16. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV / Редакція від 20.09.2015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
17. Вакуленко Є. Податковий консультант як джерело компромату. *Фаховий журнал «Адвокат»*. URL: <https://iadvocate.com.ua/podatkovyj-konsultant-yak-dzherelo-kompromatu/>
18. Тучак Т.В., Крутень Х.О. Європейська модель функціонування системи податкового консультування. *Економіка та суспільство*. 2020. Вип. 22. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/88>
19. Тучак Т.В., Богдан С.В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2019. Вип. 1(18). С. 312–316.
20. Ткачик Ф.П. Організаційно-правове забезпечення податкового консультування в Україні, Польщі та Чехії. *Світ фінансів*. 2014. Вип. 3. С. 155-163.
21. Ткачик Ф.П. Соціально-психологічні аспекти розвитку податкового консультування в Україні. *Світ фінансів*. 2017. Вип. 2. С. 118-127.

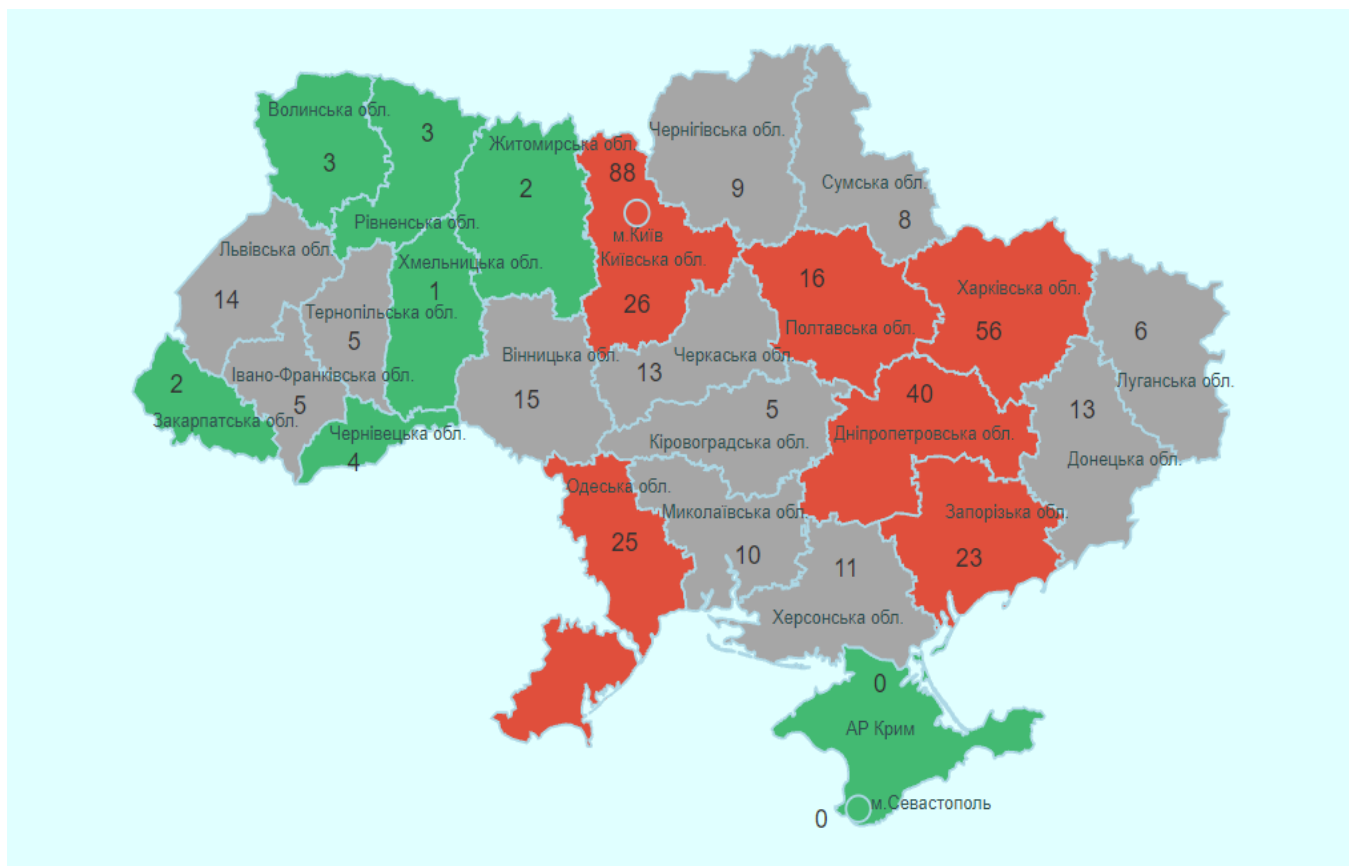
22. Рудик Н.В. Фіскальна діджиталізація – інструмент партнерства держави та малого і середнього бізнесу. *Бізнес Інформ*. 2019. №11. С. 316–322.
23. Шевчук М. Інформаційне забезпечення органів фіскальної служби України як елемент стратегічного плану розвитку країни. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 6. С. 144–147.
24. Бамбізов Є.Є. Інформаційна функція державної фіскальної служби України: напрями реалізації. *Юридичний вісник*. 2017. № 1. С. 156–160.
25. Литвин Н.А. Окремі проблемні питання інформаційного забезпечення органів Державної фіскальної служби України. *АУСПІЦІЯ: міжнародне чесько-українське науково-теоретичне видання*. Прага, 2016. С. 144–152.
26. Борейко Н.М. Джерела отримання інформації про діяльність платників податків з ознаками ризику: досвід Німеччини. Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: зб. матер. наук.-практ. круглого столу до Дня науки (м. Ірпінь), 17-18 травня 2018 р. Київ, 2018. С. 16–19.
27. Плани ДПС амбітні: запускаємо е-податки, е-РРО, е-Акциз. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/453824.html>
28. Лебедзевич Я.В. Гармонізація взаємостосунків суб'єктів податкових правовідносин. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2015. Вип. 2 (20). С. 263-273.
29. Ткачик Ф.П. Податкове консультування: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 252 с.
30. Виходець А.М. Культура і етика взаємовідносин податкових інспекторів з платниками податків. К., 1999. 184 с.
31. Десятнюк О.М., Федун І.Л. Відхід від сплати податків: сутність та соціально-економічні наслідки. *Економічний аналіз*. 2011. Вип. 9, ч. 3. С. 94-99.

32. Магопець О.А. Причини та форми девіантної поведінки платників податків. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2006. Вип. 10, ч. 2. С. 160-165.
33. Олейнікова Л.Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. №4(8). С. 273-278.
34. Звіт про діяльність ДПС України у 2019-2020 рр. ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/250851.pdf>
35. Обслуговування платників податків: які адміністративні послуги можуть отримати платники в ЦОП? *Вісник*. 2020. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100020568-obslugovuvannya-platnikiv-podatkiv-yaki-administrativni-poslugi-mozhut-otrimati-platniki-v-tsop>
36. Звіти про виконання Плану роботи Інформаційно-довідкового департаменту ДПС України на 2018 та 2019 рр. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/spetsializovan-departament-ta-org/informatsiyno-dovidkovi-departament/plani-ta-zviti-roboti/>
37. Сервіс «Пульс» Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/others/puls->
38. Бейч Э. Консалтинговий бізнес: основи професіоналізму: пер. с англ. СПб.: Питер, 2006. 272 с.
39. Tkachyk F.P., Ambryk L.P., Hutsul I.A. Tax consulting: theoretical dominants, problems and prospects for development in Ukraine. *Economic and Law Paradigm of Modern Society*. 2018. Issue 2. P. 24-31.
40. Коваленко Ю. М. Неформальні норми фінансового сектора економіки : економічна ментальність та інституційна довіра. *Економічна теорія*. 2011. № 2. С. 58-68.
41. Ізмайлов Я.О., Єгорова І.Г. Шляхи вирішення проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн. *Бізнес Інформ*. 2020. №7. С. 262–269.

42. Даниленко Ю. В., Оганесян Р. Е. Вітчизняна та зарубіжна практика регулювання податкового консультування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 2. С. 85-103
43. Смірнова О. М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2011. № 2. С. 84-90.
44. Офіційний сайт палати податкових консультантів Франції. URL: <http://www.iacf.fr/presentation-de-liacf/>
45. Макеєва И.А. Зарубежный опыт налогового консультирования. *Алтайский юридический вестник*. 2016. № 4.
46. Податковий консультант. URL: <https://nalogikz.kz/page/552.html>
47. Шевченко Е.Е. Сравнительный анализ системы налогового администрирования Японии и других странах. Экономика и современный менеджмент: теория и практика: сб. ст. по матер. XXX Междунар. науч.-практ. конф. 2013. № 10 (30). С. 55-57.
48. Панура Ю.В., Скоромцова Т.О. Податкове консультування в зарубіжних країнах: досвід для України. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2019. Вип. 3. С. 180-188.
49. Болтенко О.А. Роль и ответственность налоговых консультантов и адвокатов, защита их профессиональной деятельности: опыт Великобритании. URL: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=429>
50. Роверс Н.К. Статус налогового консультанта в Голландии и особенности подготовки налоговых консультантов в нидерландских университетах. URL: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=432>
51. Воронкова А. Є. Основи управлінського консультування/ Харків: ІНЖЕК, 2010.484 с.
52. Лебедзевич Я.В. Гармонізація взаємостосунків суб'єктів податкових правовідносин. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2015. Випуск 2(20). С. 263-273.

53. Управленческое консультирование. Введение в профессию / Под ред. М. Кубра; пер. с англ. М.: Планум, 2004. 976 с.
54. Пригуляк Н.С., Баховко В.Ю., Чапран Ю.О. Особливості розвитку консалтингових послуг в Україні. *Науковий вісник Мукачівського державного університету: Серія Економіка*. 2015. Вип. 1(3). С. 115-119.
55. Безпалько І.Р. Теоретико-методичні засади податкового консультування в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4543>
56. Бехерер Х. Налоговый консультант – партнер бизнеса. Доповідь на Міжнародному податковому конгресі TaxExpo-2015. URL: <http://www.taxexpo.ru/1/showing-room/#>.
57. Назаренко Г.В., Маніна А.С. Аналіз зарубіжного досвіду податкового планування на підприємстві. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 16. С. 758-762.
58. Святаш С.В. Податкове планування та оптимізація оподаткування в контексті максимізації вигод платників податків та держави. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2017. Вип. 2 (50). С. 280-285.
59. Пригуляк Н.С., Баховко В.Ю., Чапран Ю.О. Особливості розвитку консалтингових послуг в Україні. *Науковий вісник Мукачівського державного університету: Серія Економіка*. 2015. Вип. 1 (3). С. 115-119.
60. Безпалько І.Р. Теоретико-методичні засади податкового консультування в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4543>

Географія надходження звернень щодо неправомірних дій та бездіяльності працівників ДПС на сервіс «Пульс» у розрізі регіонів у вересні 2021 року (всього – 403 звернення)



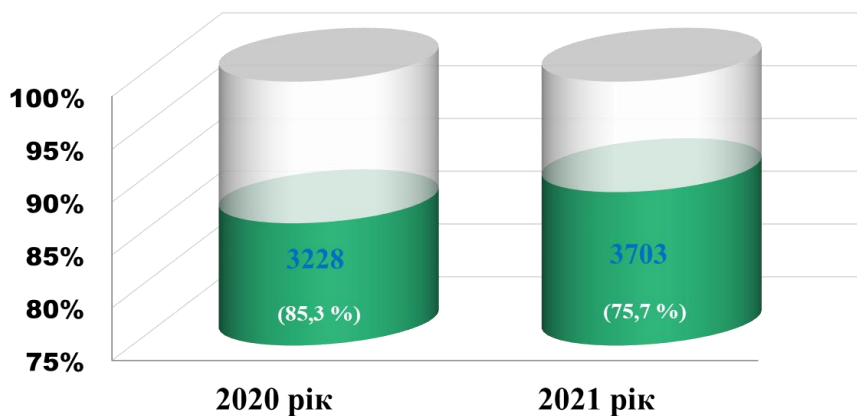
Середньоденна динаміка надходження звернень
на сервіс «Пульс» у січні-вересні 2021 року
(всього – 4 934) у порівнянні з аналогічним періодом 2020 року (всього – 3 781)



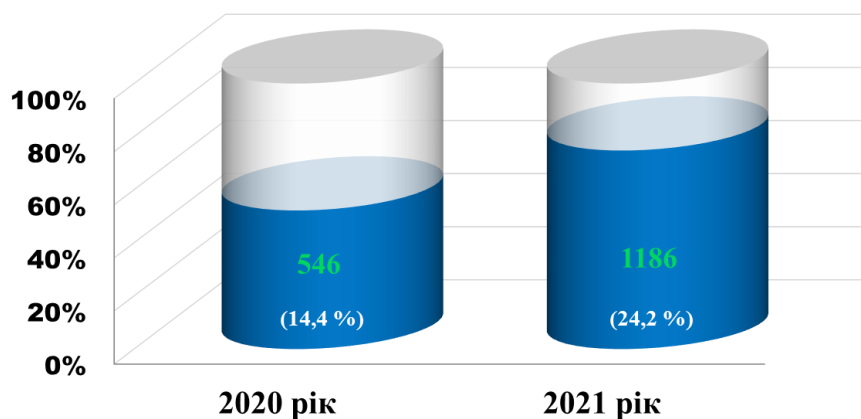
Додаток В

Тривалість розгляду звернень на сервісі «Пульс», по яких завершено опрацювання у січні-вересні 2021 року (всього – 4 893) у порівнянні з аналогічним періодом 2020 року (всього – 3 783)

Протягом перших 3 днів



Протягом 4-15 днів



Понад 15 днів

