

УДК 336.025

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2021-2-39>**Матюшко М.М.***студентка**Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна***Слюніна Т.Л.***кандидат економічних наук, доцент,**Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна***Matiushko Mariia***Student**V. N. Karazin Kharkiv National University***Sliunina Tetiana***Ph.D. in economics**V. N. Karazin Kharkiv National University*

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ РИНКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ У СУЧАСНИХ РЕАЛІЯХ

PROBLEMS OF MARKET DEVELOPMENT OF TAX CONSULTING IN UKRAINE IN MODERN REALITIES

АНОТАЦІЯ

Стаття включає у себе розгляд особливостей та проблемних аспектів на шляху до розвитку ринку податкового консультування у сучасних реаліях. Визнано необхідність розвитку інституту податкового консультування в Україні на основі узагальнення теоретичних засад його функціонування. Висвітлено сутність поняття «податкове консультування», його роль у податковій системі держави. Проаналізовано причини нерозвиненості ринку податкового консалтингу в Україні. Виділено переваги використання консультаційних послуг у сфері оподаткування для платників податків. Обґрунтовано необхідність державного регулювання ринку податкових консультаційних послуг в Україні на базі закріплення законодавчих норм його функціонування, визначення місця, ролі, прав та обов'язків податкових консультантів у системі податкових правовідносин.

Ключові слова: податковий консультант, консультаційні послуги, платник податків, податковий консалтинг, податкове законодавство, податкова культура.

АННОТАЦИЯ

Статья включает в себя рассмотрение особенностей и проблемных аспектов на пути к развитию рынка налогового консультирования в современных реалиях. Определены предпосылки развития рынка налогового консультирования в Украине, а также необходимость развития института налогового консультирования на основе обобщения теоретических основ его функционирования. Освещены сущность понятия «налоговое консультирование», его роль в налоговой системе государства. Проанализированы причины неразвитости рынка налогового консалтинга в Украине, а также выделены преимущества использования консультационных услуг в области налогообложения для налогоплательщиков. Обоснована необходимость государственного регулирования рынка налоговых консультационных услуг в Украине на базе закрепления законодательных норм его функционирования, определение места, роли, прав и обязанностей налоговых консультантов в системе налоговых правоотношений.

Ключевые слова: налоговый консультант, консультационные услуги, налогоплательщик, налоговый консалтинг, налоговое законодательство, налоговая культура.

ANNOTATION

Demand in the consular market is directly dependent on the economic situation in the country. The constant changes made by

the state in tax legislation, the maintenance of pressure on business by the tax authorities, as well as the improvement of fiscal supervision lead to an increase in demand for the services of tax consultants. The need for business consulting is growing very rapidly, tax consulting is becoming an increasingly popular service among taxpayers. Tax consulting allows you to get strategies developed by specialists that can reduce, without violating the law, the totality of tax payments, reduce the risks of incorrect and late tax assessment and payment, protect yourself from damages associated with penalties for tax violations. At the present stage, without this process, the normal functioning of various types of business activities is almost impossible. But there are many obstacles to the development of the market of tax consulting. Demand for tax consultants is increasing, but the direction of services is changing due to the focus of tax authorities to reduce the optimization of business tax payments. Even its formation has certain problematic aspects, which are due to the lack of previous experience of this type of activity, as well as the imperfection of the current organizational, economic and legal mechanism of this new type of consulting for Ukraine. The article includes consideration of features and problematic aspects on the way to the development of the tax consulting market in modern realities, determination of the need to develop the institute of tax consulting in Ukraine on the basis of generalization of theoretical principles of its functioning. The essence of the concept of "tax consulting", its role in the tax system of the state is highlighted. The reasons for the underdevelopment of the tax consulting market in Ukraine are analyzed. The advantages of using consulting services in the field of taxation for taxpayers are highlighted. The necessity of state regulation of the market of tax consulting services in Ukraine on the basis of fixing the legislative norms of its functioning, determining the place, role, rights and responsibilities of tax consultants in the system of tax relations is substantiated.

Key words: tax consultant, consulting services, taxpayer, tax consulting, tax legislation, tax culture.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У сучасних умовах податкове законодавство часто змінюється й унаслідок цього більшості платників податків властиве незнання багатьох правил, які регулюють відрахування, методику розрахунку та сплати податків і зборів. Як результат, платник

податків здатний на здійснення помилок, які можуть призвести до недоплати або переплати податків. Податкове консультування, своєю чергою, дає змогу отримати розроблені спеціалістами стратегії, які зможуть мінімізувати ці помилки. Сьогодні без цього процесу практично неможливе нормальне функціонування різноманітних видів підприємницької діяльності. Водночас процес формування ринку податкових консультаційних послуг має певні проблемні аспекти, які зумовлені відсутністю попереднього досвіду такого роду діяльності, а також недосконалістю діючого організаційно-економічного та правового механізму функціонування цього нового для України виду консалтингу, що зумовлює актуальність розгляду складнощів розвитку ринку консультаційних послуг у сфері оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. У сучасних реаліях в Україні ринок податкового консалтингу починає активно розвиватися. На шляху цього розвитку виникає багато невирішених проблем формування, які зумовлені відсутністю набутого досвіду такого виду діяльності. Можна нагадати і про недосконалість чинного організаційно-економічного та правового механізму функціонування цього нового для України виду консалтингу як ще одну вагому проблему для розвитку інституту податкового консультування. Питання розвитку податкового консультування в Україні варте уваги серед науковців. Зокрема, серед вітчизняних учених, які взяли за це питання, варто відзначити О.В. Бречко і М.В. Швейко, які дослідили сутність і види податкового консультування. Л.В. Дерманська розглянула вітчизняні реалії та міжнародні основи регулювання податкового консультування; С.В. Богдан і Т.В. Тучак виявили концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування.

Але все ж спостерігається недостатнє теоретичне обґрунтування проблем розвитку цього процесу в Україні.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Необхідно дослідити проблемні аспекти формування ринку податкового консультування та причини його нерозвиненості. Також варто узагальнити теоретичні засади, особливості та значення податкового консалтингу для податкової системи України.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. На сучасному етапі економіка та її розвиток потерпають від багатьох проблемних аспектів, одним з яких є нестабільність податкового законодавства. Часті зміни у питаннях сучасного оподаткування, які спрямовані, здається, на спрощення процедури адміністрування податків, навпаки, додають нових проблем. Деякі із цих змін, наприклад, можуть не відповідати принципу стабільності і доступності

або бути не до кінця зрозумілими громадянам чи суб'єктам підприємницької діяльності [4]. Через це податковий консалтинг відіграє важливу роль в Україні.

Процес податкового консультування передбачає, як правило, спільну діяльність консультанта і клієнта з метою вирішення завдань і здійснення бажаних змін у бізнесі. Від того, наскільки раціонально буде побудований цей процес, залежать якість змін, які відбуваються, рівень досягнення необхідних результатів для організації, ефективність використання ресурсів і в кінцевому підсумку успішність співробітництва сторін. Підвищення податкової культури своїх громадян нині є одним із найважливіших напрямів державної податкової політики багатьох високорозвинених держав, що знову ж підтверджує важливість розвитку ринку податкового консультування в Україні.

Податкові консультації є інструментом, який дає змогу суттєво скоротити підстави для адміністративних та судових спорів між платниками податків та контролюючими органами, оскільки усуває можливість неоднозначного трактування окремих норм податкового законодавства [5]. У сучасному світі надання консультаційних послуг перетворилося на організаційний та технологічний бізнес, без якого сьогодні практично неможливе нормальне функціонування ринку різних видів підприємницької діяльності. Але той факт, що інститут податкового консультування для України є зовсім новим, є однією з головних причин виникнення багатьох проблем на шляху його розвитку в нашій країні.

Потреба в консультуванні серед суб'єктів господарської діяльності зростає дуже швидкими темпами, податкове консультування стає все більш затребуваним у платників податків, оскільки консультування у професіонала у сфері оподаткування дає змогу зменшити, не порушуючи законодавства, сукупність податкових платежів, знизити ризики неправильного і не своєчасного обчислення і сплати податків, захистити себе від додаткових збитків, пов'язаних із податковими санкціями, та поліпшити кінцеві результати діяльності.

Недосконалість ринку податкового консультування в наші дні обговорюється дуже активно. Безліч питань щодо того, чи варто виділяти податкове консультування як самостійний вид діяльності чи достатньо існуючої бази, яка регулює, наприклад, аудиторську діяльність.

Є зрозумілим той факт, що для платників податків виникає найбільше складнощів у тому, що велика кількість нормативних документів складні для сприйняття невідготовленої людини, яка не спеціалізована у питаннях оподаткування. Не володіючи всією повнотою знань у сфері податкового права, громадяни можуть здійснювати дії, які кваліфікуються як податкове правопорушення. Інформація з різних джерел часто не лише буває складною для

сприйняття, а й містить безліч протиріч. Виникає необхідність «адаптованого читання», яку й може забезпечити кваліфікований податковий консультант.

В умовах сучасної нестабільності світової економічної ситуації за прагнення до максимізації прибутку будь-яке підприємство незалежно від його розмірів стикається з необхідністю планування і регулювання своїх доходів і витрат. Податковий консультант, своєю чергою, зможе запропонувати законні податкові схеми, проаналізувати їх ефективність, оцінити можливі ризики з метою оптимізації оподаткування і розвитку суб'єктів господарської діяльності [2]. Вирішення проблем клієнта потребує від консультанта знань громадянського, податкового, адміністративного, трудового та кримінального законодавства.

При цьому важливо пов'язати інтереси бізнесу, що спрямовані на отримання конкурентних переваг, з чинною системою оподаткування на основі максимального використання всіх видів законодавства, законодавчих пільг і преференцій, які дають змогу бізнесу безперешкодно існувати, не виходячи за межі правового поля.

Хибною думкою багатьох платників податків і консультантів є те, що проведення такої роботи є одноразовою акцією. А насправді вона повинна бути систематичною та підтримуватися податковими консультантами, адже законодавство і бізнес-середовище змінюються, тому консультантам необхідно постійно тримати пильність щодо таких змін, аби швидко коригувати розроблену стратегію.

Авжеж, однією стратегією справа не обмежується. Стратегія – це тільки початок. Після цього необхідно запуснути стратегію на рівні конкретних виконавців. Це довготривала і клопітка робота, яка включає розроблення посадових інструкцій, правил, регламентів та інших елементів системи щодо доведення стратегії до свідомості конкретних співробітників, бо ж вони й є головними провідниками цієї стратегії.

Слід зауважити, що на сучасному етапі суттєвий зміст податкового консультування, його функціональні можливості й організаційні принципи розглянуто не на достатньому рівні. На законодавчому рівні поняття податкової консультації зустрічається тільки у розділі II Податкового кодексу України (ПКУ) «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)». Зокрема, глава 3 цього розділу під назвою «Податкові консультації» (ст. 52, 53) містить норми, що визначають порядок надання податкових консультацій, а також наслідки їх застосування. І тут податкове консультування тлумачиться як допомога контролюючого органу визначеному платнику податків щодо практичного використання певної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків або зборів, контроль над справлянням яких покладено на такий контролюючий орган

[6]. Таке розуміння пильно сконцентроване на нормативних принципах і скороченні команди податкових консультантів, але зазвичай у податковій практиці помічаються ситуації, яким необхідний ситуативний підхід чи звернення до іншого фахівця. Таким чином, ПКУ фактично зводить поняття податкової консультації до тлумачення окремих норм податкового законодавства і наголошує на безоплатному характері податкового консультування, послуги якого може надавати виключно контролюючий орган, що для ринкової послуги є неприйнятним.

Більшість дослідників податковий консалтинг розглядає як вид послуги, яка надається в межах професійної діяльності незалежних фахівців, котрі володіють знаннями у сфері оподаткування. Але варто зауважити, що відомості сутності податкового консультування виключно до форми послуги, яка надається спеціалістами на договірній основі, скорочує функціональні можливості процесу консультування і його економічний зміст, який може бути представлений як забезпечення раціонального вибору стратегії поведінки платника податку.

В Україні зроблено перші кроки до впровадження податкового консультування, а саме у липні 2001 р. створено Спільку податкових консультантів України (СПКУ), у лютому 2004 р. впроваджено Міністерством праці України професію консультанта з податків і зборів, а в червні 2009 р. депутатом Ващуком був поданий на розгляд до Верховної Ради України проект закону «Про податкове консультування». На жаль, поки цей закон так і не прийнято.

Згідно із законопроектом, суть податкового консультування розглядається як тип професійної діяльності стосовно надання платних консультованих послуг [3], слугування відповідному виконанню платниками податків, зборів, податковими агентами та іншими особами обов'язків, які передбачені законодавством про податки та збори. У цьому визначенні помітні намагання виділити податкове консультування в особливу галузь і зробити акцент на дотриманні законодавства з питань оподаткування. З іншого боку, є деякі зауваження, які варто переглянути й урегулювати. Наприклад, для сутності самого визначення характерні загальність, наголошення на платні послуги, відсутність гарантії для замовника і захист його інтересів.

Влучно зазначити, що податкове консультування є різновид професійної діяльності, фундаментом якого є надання консультації особі, яка має у цьому потребу, сприяння відповідному виконанню платниками податків податкових зобов'язань, підвищення рівня податкової культури, справедливе застосування законодавства, зменшення адміністративного навантаження для платників [7]. Платники податків мають урахувувати всі правові та фінансово-економічні чинники, за яких у нагоді стануть їхні податкові консультанти. Економічний ана-

ліз відносин, які виникають під час прийняття рішень про виконання податкових зобов'язань, порядку і умов розрахунку податку, застосування податкових пільг і методів оптимізації, часу завершення платежу, дає змогу зробити висновок про те, що теперішній платник податку діє виходячи з необхідності спостереження балансу доходів та витрат, як уже було зазначено раніше. У цьому зв'язку рішення про ухилення від сплати податків чи мінімізації зобов'язань приймається у разі, якщо очікувані вигоди перевищують потенційні витрати. Навпаки, діючи вірно, платник податків може піти на перевищення допустимого законом рівня податкових зобов'язань добровільно, виключаючи для себе ризики неоднозначного тлумачення податкового законодавства, які містять негативний потенціал податкових конфліктів.

Мінливість податкового законодавства, його внутрішні протиріччя, недостатня визначеність й обмежена раціональність установлених правил стримують прийняття платником податків певних рішень з оподаткування і активізують пошук таких заходів підтримки, які дали б змогу забезпечити впевненість у правильності вибору, що й забезпечують послуги податкових консультантів [4].

Сучасне визначення податкового консультування базується на розумінні його ролі в податкових відносинах як значного, самостійного елемента, необхідність якого посилюється в процесі вдосконалення умов застосування податкового законодавства, забезпечення реалізації базових принципів оподаткування з урахуванням інтересів усіх сторін відносин зі стягнення податків.

Сьогодні поширена думка, що основним завданням податкового консультанта є тільки правильність сплати податків за вже здійсненими операціями. Хоча це й є підставою роботи податкового консультанта, але найважливішим його завданням є допомога клієнтам у плануванні майбутніх операцій. І тут виникають труднощі для розквіту сфери податкового консультування, адже у цьому разі проблема правильної сплати податків за вже здійсненими операціями стає менш значною і потенційно діяльність податкових консультантів під час надання послуг може нести в собі загрозу інтересам бюджетної системи. І ця обставина знаходиться у центрі уваги міжнародних організацій, які діють у цілях захисту суспільних інтересів.

Ще один проблемний аспект у сучасному розвитку консалтингу полягає у хибній стратегії податкових консультантів – діяти поодиноці. Безперечно, командна робота фахівців із питань оподаткування забезпечує швидке знаходження кращих рішень. За допомогою такого консалтингу безліч клієнтів змогли вирішити серйозні ситуації аж до втрати бізнесу і кримінальних наслідків. Аналізуючи досвід податкових консультантів, можна зазначити ще

такі ситуації: перевірка вартості в мільйони і з погрозою кримінальної справи провалилася, мільйони відшкодованого податку на додану вартість отримані, кримінальна справа не була відкрита, робота без податкових штрафів і нарахувань почалася.

Порівнюючи обсяг реалізованих послуг підприємствами, діяльність яких зосереджена у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, у тому числі консультування з питань оподаткування, спостерігається, що у першому кварталі 2020 р. цей обсяг становив 2 099 804,2 тис грн, у другому – 1 946 913,3 тис грн, а у третьому – 1 806 673,4 тис грн [8]. Можна припустити, що це зменшення відбулося через те, що в 2020 р. багатьом суб'єктам господарської діяльності важко пристосуватися до нових умов праці в період пандемії та всеукраїнського локдауну. Багатьом підприємствам з новими реаліями пандемії дуже важко впоратися без допомоги професійних консультантів, але незгодженість законодавчої бази є перешкодою на шляху до розвитку ринку податкового консультування.

Сьогодні податкові консультації податкових та митних зборів згідно з Податковим кодексом перебувають у статусі індивідуальних. Однак платник податків отримав право тим самим оскаржити в суді як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію, що викладена в письмовій формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить нормам чи змісту відповідного податку чи збору. І тут податкові консультанти повинні зіграти важливу роль, адже у сьогоднішніх умовах мало просто прочитати нормативний документ. Важливо зрозуміти, а ще важливіше – правильно трактувати й уміло його застосувати.

Варто пам'ятати про те, що останніми роками податкове законодавство та податкова політика України нерідко змінювалася і нині реформується та піддається деякій нестабільності [1]. Тому розвиток податкового консультування в сучасній податковій системі набуває особливого значення у профілактиці податкових правопорушень і попереджень збитків, які виникають унаслідок нераціональних (із погляду можливих податкових наслідків) рішень щодо розподілу результатів економічної діяльності за вказаних умов.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, в Україні спостерігається недосконалість ринку податкового консалтингу через такі причини, як недостатній розгляд суттєвого змісту податкового консультування, його функціональних можливостей і організаційних принципів, неправильне розуміння основних завдань податкового консультанта, хибна стратегія багатьох податкових консультантів, нераціональна поведінка платників податків після використання послуг податкового консультування.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бречко О.В., Швайко М.В. Сутність і види податкового консультування. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, м. Тернопіль, 27 грудня 2019 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 127–128.
2. Податкові консультанти в Україні. *Бухгалтер 911* : вебсайт. URL: <https://bukhalter911.com/blogs/post-1052909.html> (дата звернення: 20.03.2021).
3. Проект закону України від 10.07.2008 № 434 «Про податкове консультування». *Верховна Рада України* : офіційний вебпортал. URL: <http://rada.gov.ua/> (дата звернення: 15.03.2021).
4. Дерманська Л.В. Вітчизняні реалії та міжнародні основи регулювання податкового консультування : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 11 с.
5. Обговорення проекту закону України «Про податкове консультування в Україні». *Спілка податкових консультантів України* : офіційний вебсайт. URL: <http://www.taxadvisers.org.ua> (дата звернення: 15.03.2021).
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція станом на 13.08.2020). *База даних «Законодавство України»*. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.03.2021).
7. Тучак Т.В., Богдан С.В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 1(18). С. 312–316.
8. Обсяг реалізованих послуг за регіонами за видами економічної діяльності. *Державна служба статистики України* : офіційний вебсайт. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/posl/arh_dpsp_.html (дата звернення: 26.03.2021).
9. *todołohiya* [The essence and types of tax advice. Accounting, taxation and control: theory and methodology]. Proceedings of the of the International scientific-practical Internet conference (Ukraine, Ternopil, December 27, 2019), Ternopil: TNEU, pp.127–128.
10. Podatkovi konsultanty v Ukraini [Tax consultants in Ukraine]. *Bukhalter 911*: veb-sayt. Available at: <https://bukhalter911.com/blogs/post-1052909.html> (accessed 20 March 2021).
11. Proekt Zakonu Ukrayiny vid 10.07.2008 r. № 434 «Pro podatkovye konsultuvannya» [Draft Law of Ukraine of July 10, 2008 № 434 “On Tax Consulting”]. *Verkhovna Rada Ukrayiny*: ofitsiynny vebportal parlamentu Ukrayiny. Available at: <http://rada.gov.ua> (accessed 15 March 2021).
12. Dermanska L.V. (2017) *Vitchyznyani realiyi ta mizhnarodni osnovy rehulyuvannya podatkovoho konsultuvannya* [Domestic realities and international bases of tax consulting regulation]. Ternopil: TNEU. (in Ukrainian)
13. Obhovorennya proektu Zakonu Ukrayiny «Pro podatkovye konsul'tuvannya v Ukraini» [Discussion of the draft Law of Ukraine "On Tax Consulting in Ukraine"]. *Spilka podatkovykh konsul'tantiv Ukrayiny*: ofitsiynny veb-sayt. Available at: <http://www.taxadvisers.org.ua> (accessed 15 March 2021).
14. Podatkovyy Kodeks Ukrayiny vid 02.12.2010 № 2755-VI (Revised as of 13.08.2020). *Database "Legislation of Ukraine"*. *Verkhovna Rada of Ukraine*. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 13 March 2021).
15. Tuchak T.V., Bohdan S.V. (2019) *Kontseptual'ni zasady stanovlennya ta funktsionuvannya instytutu podatkovoho konsul'tuvannya* [Conceptual principles of formation and functioning of the institute of tax consulting]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnya* [Eastern Europe: Economy, Business and Management] (electronic journal), vol. 1, no. 18. pp. 312–316. Available at: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/3728> (accessed 05 April 2021).
16. Obsyah realizovanykh posluh za rehionamy za vydamy ekonomichnoyi diyal'nosti [The volume of services provided by region by type of economic activity]. *Derzhavna sluzhba statystyky Ukrayiny*: ofitsiynny veb-sayt. Available at: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/posl/arh_dp_sp_.html (accessed 26 March 2021).

REFERENCES:

1. Brechko O.V., Shvayko M.V. (2019) Sutnist i vydy podatkovoho konsultuvannya. *Oblik, opodatkuвання i kontrol: teoriya ta me-*