

УДК 336.22

JEL Classification: H25, K34

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.7\(40\).105-114](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.7(40).105-114)

Н.Ю. Головченко, доц., канд. екон. наук

О.О. Головченко, доц., канд. екон. наук

Центральноукраїнський національний технічний університет, м.Кропивницький, Україна

Значення та роль податкових консультантів в сучасних податкових системах

У статті всебічно розглянуті значення та роль податкових консультантів у сучасних податкових системах. Дослідження проведене на підставі аналізу світової практики податкового консультування, як окремого напрямку професійної діяльності. Визначена важливість податкового консультування для різних суб'єктів податкової системи: платників податків, фіскальних органів та держави. Обґрунтована необхідність розвитку інституту податкового консультування в Україні на основі імплементації відповідних міжнародних стандартів та практик. Визначені функції (ролі) податкових консультантів в податковій системі країни та їх взаємодія з платниками податків, фіскальними органами та урядом. Встановлені напрямки подальшого розвитку інституту податкового консультування в Україні на підставі законодавчої регламентації стандартів діяльності та професійної етики податкових консультантів.

податковий консалтинг, податковий агент, податковий консультант, платники податків, податкове законодавство, система оподаткування, податковий комплаєнс, податкова культура

Н.Ю. Головченко, доц., канд. екон. наук

А.А. Головченко, доц., канд. екон. наук

Центральноукраїнський національний технічний університет, г. Кропивницький, Україна

Значение и роль налоговых консультантов в современных налоговых системах

В статье всесторонне рассмотрены значения и роль налоговых консультантов в современных налоговых системах. Исследование проведено на основании анализа мировой практики налогового консультирования как отдельного направления профессиональной деятельности. Определена важность налогового консультирования для разных субъектов налоговой системы: налогоплательщиков, фискальных органов и государства. Обоснована необходимость развития института налогового консультирования в Украине на основе имплементации соответствующих международных стандартов и практик. Определены функции (роли) налоговых консультантов в налоговой системе страны и их взаимодействие с налогоплательщиками, фискальными органами и правительством. Установлены направления дальнейшего развития института налогового консультирования в Украине на основе законодательной регламентации стандартов деятельности и профессиональной этики налоговых консультантов.

налоговый консалтинг, налоговый агент, налоговый консультант, налогоплательщики, налоговое законодательство, система налогообложения, налоговый комплаєнс, налоговая культура

Постановка проблеми. Складність податкового законодавства та його періодичні зміни, вимагають від платників податків системної уваги. Неуважність до законодавчих змін може призвести до негативних фінансових наслідків і нанести серйозної шкоди репутації певного бізнесу. Для більшості малих та середніх платників податків досить проблематично розбиратися в усіх тонкощах податкової системи, а Податкові кодекси країн світу не відрізняються простотою і Україна в даному сенсі не є виключенням. Можливість різночитання податкового законодавства є проблемою як для платників податків, так і для держави. Платники податків зобов'язані платити податки, а ускладнення та часті зміни податкового законодавства призводять до того, що вони можуть не встигати за змінами або їм може не вистачати досвіду, часу та впевненості, що вони все роблять правильно. Для держави важливо, щоб податки надходили своєчасно і в повному обсязі для того, щоб забезпечити необхідні атрибути сучасної країни такі, як: освіта, система охорони здоров'я, соціальне забезпечення, громадський транспорт тощо. Це також дає можливість державі підтримувати рівень здорової економіки в суспільстві.

У зв'язку з відсутністю в Україні інституту податкового консультування, як елементу податкової системи, особливого значення набуває необхідність визначення сутності податкового консалтингу на законодавчому рівні та дослідження ролі професійних податкових консультантів у якості податкових агентів платників податку та Уряду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню дотримання податкового законодавства традиційно приділяється багато уваги з боку податкових органів, економістів-практиків, науковців. Окремі зусилля експертного середовища (в першу чергу урядових та законотворчих комітетів) спрямовані на допомогу уряду збільшити податкові надходження шляхом лібералізації податкових норм, покращення платіжної дисципліни платників податків та зменшення суми неоподатковуваних (тіньових) операцій. Проте дослідження місця і ролі консультантів з питань оподаткування (податкових консультантів) вітчизняними дослідниками майже не проводились. Водночас, аналіз закордонних літературних джерел засвідчив, що дослідження в цієї сфері проводилися щонайменше останні 30 років, починаючи приблизно з 1988 року.

Дослідники Пегі А. Хайт та Гарі А. Макгіл [16] розглядали затребуваність послуг по складанню податкових декларацій та пов'язані з цим питання вартості послуг податкових консультантів, якості обслуговування, а також вплив спеціалістів з питань оподаткування на комплаєнс платників податків.

Специфіці відносин між платниками податків та спеціалістами, які допомагають складати податкову звітність, а також дослідженню впливу результатів податкового контролю (перевірка/аудит податкової служби США (IRS)) на рівень відповідальності податкових консультантів та можливість подальшої співпраці з ними присвячені дослідження Дена Л. Шислера та Сьюзан Кумер Галбріз [12].

Д. Джордан Лоу, Філіп М. Дж. Рекерс та Роберт В. Віндельтс в своїх дослідженнях вивчали питання яким чином податкові консультанти, які займаються складанням податкової звітності, приймають рішення щодо коректності податкових платежів, факторів, що на це впливають та досліджували роль досвіду, умов клієнта та взаємних зобов'язань сторін податкового консультування [13].

Висвітленню питань управлінського консультування як фундаменту для податкового консалтингу присвячено праці Воронкової А.Є. [1].

Проблемам правових аспектів професійної діяльності у сфері податкового консультування присвячено праці Шувалової О.Б. та Єфімової Т.А. [11]. Міжнародний досвід з питань організаційно-правового регулювання податкового консультування висвітлено в дослідженнях Смірної О.М. [7] та Ткачик Ф.П. [10].

Дослідженню шляхів вирішення інституційних проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн присвячено праці Ізмайлова Я.О. та Єгорової І.Г. [4].

Вивченню прикладних питань податкового консультування (податкових роз'яснень), а також розкриттю проблем взаємодії платників податків та податкових органів присвячений цілий ряд досліджень вітчизняних авторів, які внесли певний внесок у дослідження піднятої проблематики. Проте важливі питання передумов розвитку консалтингових послуг, формування стандартів роботи податкових консультантів, розробки методологічних концепцій досліджені вітчизняними науковцями недостатньо.

Постановка завдання. Метою статті є формулювання головних передумов та економічних наслідків посилення інституту податкових консультантів в податковій системі країни, обґрунтування важливості розвитку податкового консультування, як окремої професії, а також визначення кросфункціональної ролі податкових

консультантів у взаємодії з платниками податків, урядом та фіскальними органами з урахуванням світових трендів податкового консалтингу.

Виклад основного матеріалу. Консультаційні послуги у сфері оподаткування є окремим видом посеред широкого спектру консалтингових послуг, що надаються у світі. Це, насамперед, пов'язано з тим, що у багатьох підприємств виникають складнощі із застосуванням норм податкового законодавства, розумінням окремих його норм, варіативністю тлумачення окремих фіскальних вимог учасниками податкової системи.

Так, за даними податкової служби Сполучених Штатів Америки (IRS) станом на 2014 рік 90% платників податків зверталися за допомогою щодо оформлення податкової звітності в тій чи іншій формі. З них 56% від загальної кількості поданих декларацій склалися податковими консультантами, ще 34% платників податків скористалися програмним забезпеченням для підготовки декларацій [14].

У звіті Source Global Research (організація, яка аналізує вплив економічних, ділових, технологічних та поведінкових зміни на те, як організації використовують професійні послуги, а також наслідки, які це має для фірм, що надають професійні послуги) зазначено, що на кінець 2017 року світовий ринок податкових консультаційних послуг оцінювався у 20,3 млрд. доларів США та збільшився на 8,6% у річному обчисленні [17].

Внаслідок Covid-19 в 2020 році спостерігається скорочення світового ринку податкових консультацій на 9 % (більш ніж на 3 млрд доларів США) внаслідок чого розмір ринку склав 33,4 млрд доларів США. Водночас у звіті прогнозується швидке відновлення світового ринку податкових консультацій з очікуваними темпами зростання 7% [18]. Таким чином, попит на податкові консультаційні послуги у світі з кожним роком зберігається та має тенденцію до збільшення.

Головна мета діяльності податкових консультантів – захист інтересів платників податків. Практичний досвід свідчить, що основний запит при зверненні до податкових консультантів – це складання податкової звітності. Але вивчення міжнародного досвіду податкового консалтингу визначає багатофункціональну роль податкових консультантів в податковій системі країн. За допомогою послуг податкового консалтингу платники податків можуть приймати обґрунтовані рішення з питань оподаткування, отримати рекомендації щодо початку нового бізнесу в розрізі відповідності податковому законодавству, консультації з питань вибору системи оподаткування та податкового обліку, оптимізації витрат діяльності для зменшення податкового навантаження, можливості використання пільгових режимів оподаткування окремих операцій та ін. Податкові консультанти, використовуючи свій досвід та знання, допомагають клієнтам дотримуватися податкових правил та норм податкового законодавства, а також заощаджують клієнтам фінансові ресурси шляхом оптимізації податкових платежів та мінімізації податків.

Податкові консультанти виконують роль посередників та «балансувальників» відносин між платниками податків та фіскальними органами. При цьому кожна сторона має свої мету, інтереси та інструменти їх досягнення. Така модель взаємодії призводить до певних складнощів, оскільки податкові консультанти вимушені врівноважувати, з одного боку, вимоги держави та податкових органів, а, з іншого – виконувати зобов'язання перед замовниками – платниками податків.

Податковий консультант, діяльність якого регулюється державою та який являється представником професії, має певний перелік обов'язків та зобов'язань (в т.ч. юридичних), визначених законодавством. При цьому він повинен дотримуватися етичних принципів та культури податкової поведінки.

В той же час, консультант виступає радником клієнта – платника податку та допомагає в його діяльності з питань, що стосуються оподаткування та, зокрема, в оптимізації податкових платежів та мінімізації податків. Вагомою причиною залучення податкових консультантів платниками податків є критерій ефективності вартості з огляду на час та вартість послуг. Але все ж таки основним важелем звернення до консультантів є недостатня обізнаність платників з питань оподаткування, адже, як правило, для них норми податкового законодавства виглядають занадто складними та заплутаними. А податковий консультант повинен допомогти платникам запобігти можливим непорозумінням щодо визначення та сплати податкових зобов'язань.

Така двостороння спрямованість послуг податкових консультантів, де вони повинні сприяти, з однієї сторони, належним надходженням податкових платежів, що відповідно призведе до збільшення доходів державного бюджету, а з другого – мають дотримуватися домовленостей та забезпечити економію податкових платежів замовника, вимагає від консультанта залишатися нейтральним по відношенню до обох сторін та знаходитися в медіані інтересів.

Отже, розглядаючи різносторонню взаємодію податкових консультантів з платниками податків, податковими (фіскальними) органами, урядом, професійними об'єднаннями тощо можна визначити наступні функції (ролі) податкових консультантів (рис. 1).

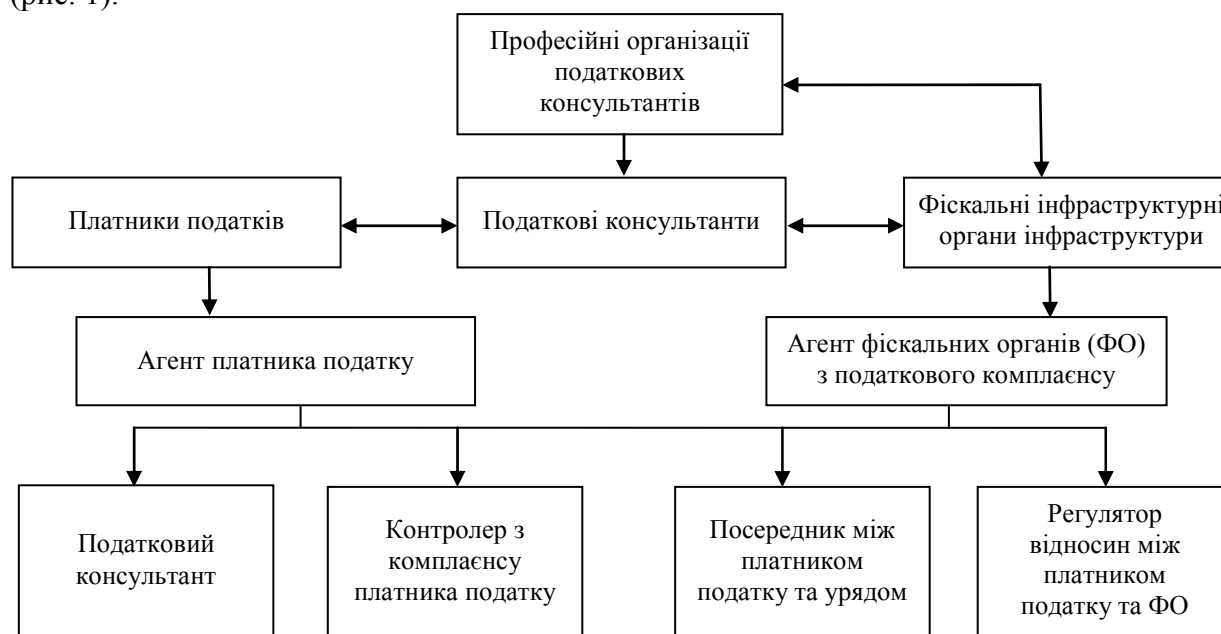


Рисунок 1 – Ролі (функції) податкових консультантів у взаємодії з іншими суб'єктами системи оподаткування

Джерело: розроблено авторами

Як зазначалося вище, податковий консультант, з одного боку, є агентом клієнта (платника податку), а з іншого, – виступає агентом фіскальних інфраструктурних органів (в Україні – Державна податкова служба) з податкового комплаєнсу, надаючи державі допомогу у побудові та вдосконаленню податкового законодавства. Ще одним з суб'єктів, який має відношення до вдосконалення податкового законодавства, є професійні організації (об'єднання) податкових консультантів. В Україні професійні організації податкових консультантів представлені Палатою податкових консультантів та Спілкою податкових консультантів.

Метою діяльності професійних організацій податкових консультантів, які являються громадськими, є забезпечення розвитку інституту податкового консультування, а також захист законних соціальних та економічних прав та інтересів членів організацій та інших платників податків. А одними з основних завдань таких організацій є розвиток податкової культури як платників податків, так і представників виконавчої гілки влади, вплив на підвищення ефективності податкової системи, сприяння у підготовці проектів нормативних актів з розвитку податкового законодавства тощо [8, 9].

Таким чином, виходячи з цілей та завдань професійних організацій податкових консультантів, в їх ефективній роботі зацікавлені і самі податкові консультанти, і уряд. Згадані організації приймають участь в обговореннях законопроектів, можуть звертатися зі зверненнями до податкових органів, бути активними в трансформаційних процесах, які відбуваються в податковому законодавстві. З іншого боку, вони сприяють встановленню діалогу між платниками податків та державною владою, розвитку партнерських відносин між бізнесом та державою [8; 9].

В Європі професійні організації податкових консультантів представлені Європейською Конфедерацією податкових консультантів (CFE) та Європейською федерацією податкових радників (ETAf), які базують в Брюсселі.

В Сполучених штатах Америки найбільшими професійними організаціями є [15]:

- Американська Академія адвокатів (AAA-CPA – єдина організація, що складається з осіб, які мають подвійну кваліфікацію: повірених та сертифікованих бухгалтерів);

- Американський інститут сертифікованих бухгалтерів (AICPA – найбільша у світі асоціація-член, що представляє бухгалтерську професію. Учасники привносять високий рівень знань, досвіду та освіти у процес податкового планування та підготовки процесів);

- Національна асоціація зареєстрованих агентів (NAEA – це професійна організація, що представляє зареєстрованих агентів (EAs), американських податкових експертів);

- Національна Асоціація податкових професіоналів (NATP – найбільша некомерційна організація, членами якої є всі 50 штатів, що спеціалізується на підготовці федеральних податків);

- Національна Конференція практиків CPA (NCCPAR - це професійна організація, яка займається питаннями, важливими для публічно практикуючих бухгалтерів та їх клієнтів на всій території Сполучених Штатів);

- Національне товариство бухгалтерів (NSAH та його державні філії представляють незалежних практиків, які надають послуги бухгалтерського, податкового, аудиторського, фінансового та майнового планування);

- Національне товариство податкових професіоналів (NSTP допомагає у досягненні найвищого рівня знань, навичок та компетенцій у всіх галузях дотримання податкових вимог, а також у підготовці до високого рівня кваліфікації для ефективного надання професійних послуг зі складання податкових декларацій).

Для налагодження діалогу між платниками податків та урядом, держава має регламентувати роль податкових консультантів на ринку, що, в свою чергу, сприяє забезпеченню якісних відносин між сторонами.

Виступаючи агентом платників податків, податковий консультант в змозі послаблювати комплаєнс. Практика інших країн показує, що існують певні перешкоди щодо незалежності податкових консультантів. Платники податків можуть ухилятися

від сплати податків, отримуючи таким чином податкову економію та збільшуючи свій прибуток. Податковий консультант як суб'єкт конкурентного ринку послуг, може сприяти та допомагати зацікавленій стороні, оскільки може мати досвід двозначного трактування або невідповідності законодавства. Для окремого кола клієнтів податкові консультанти можуть розуміти та усвідомлювати певні ризики щодо використання неоднозначності податкових положень нормативних актів для можливості ухилення від сплати податків.

Застосування комплаєнсу є загальною практикою у світі та використовується в різних сферах діяльності. Інститут комплаєнсу в Україні знаходиться на етапі впровадження і більше використовується в банківській сфері та серед великих компаній з іноземними інвестиціями, як одна із складових контролю за їх діяльністю.

Вперше поняття «комплаєнсу» було визначено в 2007 році Постановою Правління Національного банку України від 28 березня 2007 р. № 98 «Про схвалення Методичних рекомендацій щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України», де згадувалось як «дотримання вимог законодавства та внутрішніх процедур (комплаєнс) – необхідність знати, розуміти та дотримуватися всіх вимог законодавства України, нормативів, положень і правил, внутрішніх політик, стандартів і кодексів із питань діяльності банку» [6].

Пізніше інтерпретація терміну «комплаєнс» з'являлася і в інших Постановах Національного банку України, які на сьогоднішній день втратили свою чинність. Наприклад, у Постанові правління Національного банку України від 29.12.2014 р. № 867 «Про затвердження Положення про організацію внутрішнього контролю в банках України», комплаєнс був визначений як дотримання банком законодавчих актів, ринкових стандартів, а також внутрішніх стандартів, процедур та документів банку [5].

Поняття «податкового комплаєнсу» та його застосування нове в податковій системі України. Вперше воно було визначено в офіційному виданні Державної податкової служби (Державної фіскальної служби - до грудня 2018 року) «Вісник» від 27 липня 2019 р. № 27-28 в якому визначено, що комплаєнс – це обов'язок забезпечити відповідність законодавству і міжнародним нормам шляхом розробки та дотримання певних внутрішніх політик і процедур [3].

На нашу думку, поняття комплаєнсу необхідно розглядати як акт виконання або дотримання законів та правил, що є наслідком прояву довіри до уряду та визнання законів. Дотримання податкового комплаєнсу означає, що платники податків виконали свої юридичні зобов'язання у відповідності до податкового законодавства, і включає в себе виконання їх зобов'язань щодо подання всієї податкової звітності (декларацій) та сплати податкових платежів. При чому дотримання податкового комплаєнсу є обов'язковою вимогою для всіх платників податків без винятку.

В Україні в 2019 році Державною податковою службою було розпочато підготовку комплаєнс-стратегії – «Стратегія сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства», як першого етапу до позитивних змін у адмініструванні податків та взаємодії фіскальних органів та платників податків. В 2021 році прийняте рішення щодо впровадження системи податкового комплаєнсу, де визначено, що податковий комплаєнс – це комплекс мотивів та стимулів платників податків, які спонукають їх дотримуватись вимог податкового законодавства, законодавства із сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та сплачувати податки, збори, платежі [2].

Таким чином, податкові консультанти, професійно володіючи знаннями у сфері оподаткування, мають унікальну позицію на ринку відповідних послуг, оскільки вони взаємодіють та працюють як на уряд, так і на платників податків. Вони виступають в

ролі агентів фіскальних органів з податкового комплаєнсу як посередника між платником податку і урядом та регулятора відносин між платником податку та ФО.

Складність норм податкового законодавства може бути причиною порушення забезпечення контролю за ним з боку платників податків. Платники, не маючи бажання або часу розбиратися в тонкощах законодавства, можуть діяти пасивно, передаючи всі питання щодо податкових зобов'язань податковому консультанту. Таким чином, всі рішення можуть прийматися консультантами самостійно, що може призвести до зловживання та керування поведінкою платників податків. Тобто платники будуть виконувати все, що запропонує податковий консультант.

Отже, роль податкового консультанта, як контролера з комплаєнсу платника податків, можна розглядати в контексті того, що податки як такі (або краще кажучи податкове навантаження), можуть змінити поведінку платників податків. Це може призвести до ухиляння від сплати податків (законному та незаконному) та шахрайства. В свою чергу, податкові консультанти теж можуть бути достатньо «креативними» та користуючись своїм експертним статусом мати певну мотивацію до зловживання. А це, в свою чергу, може призвести до втрати доходів державою і зашкодити податковій системі країни.

Як зазначалося вище, податкові консультанти, як незалежні спеціалісти, можуть виступати у ролі посередників між платниками податків та фіскальними органами. Адже уряд зацікавлений в покращенні стосунків з платниками та не допущенні або зміни думки платників податків про те, що податки – це певний тягар для них. В такий ситуації для позитивної та якісної взаємодії платників і уряду важливим є наявність незалежної сторони для узгодження таких стосунків, якою може бути податковий консультант.

Складні положення податкового законодавства, які ускладнюють розуміння у платників податків, можуть створювати негативне сприйняття у платників податків та опір до виконання ними податкових зобов'язань, що може призводити до конфліктних ситуацій між ними та фіскальними органами. Податкові консультанти в цій ситуації виступають як посередники, вони також можуть бути корисними при оскарженні (арбітражі) результатів податкових перевірок.

Велике значення має роль податкових консультантів як регулятора відносин між платником податку та фіскальними органами в контексті етичних норм, оскільки Кодекс етики є основою щодо виконання своїх обов'язків податковими консультантами. Вище нами зазначалося, що внаслідок певних обставин платники податків можуть впливати на поведінку консультантів, маючи на меті ухилення від сплати податків. Прагнення мінімізувати податкові платежі платників і обов'язки податкових консультантів як агентів уряду та фіскальних органів щодо дотримання законодавства вимагає суворого дотримання останніми кодексу професійної етики.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Висновки та узагальнення, здійснені у даній статті, доводять необхідність закріплення та подальшого розвитку інституту податкового консалтингу в податковій системі України. Досвід зарубіжних податкових систем доводить, що неможливо досягти достатньої ефективності податкової системи без послуг податкових консультантів, оскільки більшість платників податків не володіють необхідними (експертними) знаннями з податкового законодавства. В свою чергу, податкові консультанти можуть допомогти бізнесу з визначенням достовірних податкових зобов'язань, оптимально пов'язуючи податкову дисципліну з фінансовими інтересами конкретного бізнесу.

На підставі проведеного дослідження доведено, що податкові консультанти можуть виконувати різні функції (виступати в різних ролях) щодо взаємодії між

платниками податків, фіскальними органами та урядом. Вони є кваліфікованими представниками для платників податків у вирішенні певних задач у сфері оподаткування, в тому числі у питаннях податкового планування та оптимізації податкових платежів. Водночас, податкові консультанти мають важливе значення як посередники, арбітри, регулятори у відносинах між платниками та урядом, а також вони виступають агентами фіскальних органів з податкового комплаєнсу платників податків.

Подальші дослідження у сфері податкового консультування варто, на наш погляд, додатково зосередити на формулюванні етичних принципів поведінки податкових консультантів, які згідно світової практики мають велике значення у їх діяльності. В продовження цього, з боку держави на законодавчому рівні необхідно закріпити правовий статус та реєстрацію податкових консультантів. Це можливо, в тому числі, через встановлення порядку документування наданих консультацій, відповідальності консультанта щодо неякісних послуг, що є окремим важливим напрямком подальших досліджень.

Список літератури

1. Воронкова А.Є. Основи управлінського консультування. Харків: ІНЖЕК, 2010. 484 с.
2. Впровадження податковою службою системи податкового комплаєнсу. Офіційний сайт Східного міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків. URL: <https://evp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/466176.html#> (дата звернення 10.11.2021).
3. Жукова О. What is COMPLIANCE, або Як оцінювати податковий ризик? Вісник. Офіційно про податки. 2019. № 27-28. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100013546-what-is-compliance-abo-yak-otsinyuvati-podatkoviyrizik?issue=5715> (дата звернення 10.11.2021).
4. Измайлов Я.О., Сгорова І.Г. Шляхи вирішення проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2020. № 7. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-7_0-pages-262_269.pdf (дата звернення 10.11.2021).
5. Про затвердження Положення про організацію внутрішнього контролю в банках України: Постанова правління Національного банку України від 29.12.2014 р. №867. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0867500-14#Text> (дата звернення 10.11.2021).
6. Про схвалення Методичних рекомендацій щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України: Постанова Правління Національного банку України від 28 березня 2007 р. № 98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0098500-07/ed20070328> (дата звернення 10.11.2021).
7. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. № 8 (111). С. 47-52.
8. Статут Палати Податкових консультантів від 17 червня 2013 р. Офіційний сайт Палати Податкових консультантів України. URL: <http://www.ppk.org.ua/ru/charter> (дата звернення 10.11.2021).
9. Статут Спілки податкових консультантів від 18 листопада 2016 р. Офіційний сайт Спілки Податкових консультантів України URL: http://www.taxadvisers.org.ua/user_files/UstavSPKU2016.pdf (дата звернення 10.11.2021).
10. Ткачик Ф. Організаційно-правове забезпечення податкового консультування в Україні, Польщі та Чехії. *Світ фінансів*. 2014. Вип. 3. С. 155-162.
11. Шувалова Е.Б., Сфимова Т.А. Налоговое консультирование (правовой аспект): учеб. пособие. М: Изд. центр ЕАОИ, 2011. 136 с.
12. Dan L. Schisler, Susan Coomer Galbreath. Responsibility for tax return outcomes: An attribution theory approach, *Advances in Taxation*. 2020. Vol. 12. Emerald Group Publishing Limited. Bingley, pp. 173-204. URL: [https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1016/S1058-7497\(00\)12019-8/full/html](https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1016/S1058-7497(00)12019-8/full/html) (дата звернення 10.11.2021).
13. D. Jordan Lowe, Philip M. J. Reckers and Robert W. Wyndelts. An Examination of Tax Professionals' Judgments: The Role of Experience, Client Condition and Reciprocal Obligation, *Journal of Business and Psychology*. 1993. Vol. 7. №3. Springer. pp. 341-357. URL: <https://af.booksc.eu/book/6379776/a96115> (дата звернення 10.11.2021).
14. IRS: 90% of Taxpayers Seek Help in Preparing Their Returns. International revenue service. Офіційний сайт Податкової служби США. URL: <https://www.cnsnews.com/news/article/susan-jones/irs-90->

- taxpayers-seek-help-preparing-their-returns (дата звернення 10.11.2021).
15. IRS Tax Pro Association Partners. Офіційний сайт Податкової служби США. URL.: <https://www.irs.gov/tax-professionals/irs-tax-pro-association-partners> (дата звернення 10.11.2021).
 16. Peggy A. Hite and Gary A. McGill. An examination of taxpayer preference for aggressive tax advice, *National Tax Journal*. 1992. Vol. 45. №4. The University of Chicago. pp. 389-403 URL: <https://www.proquest.com/openview/2eedd9cef898477a203058158fa0fcb9/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41307> (дата звернення 10.11.2021).
 17. The Global Tax Advisory Market in 2018. Офіційний сайт Source Global Research. URL: <https://reports.sourceglobalresearch.com/report/download/4996/extract/The-Global-Tax-Advisory-Market-in-2018> (дата звернення 10.11.2021).
 18. The Global Tax Advisory Market in 2021. Офіційний сайт Source Global Research. URL: <https://reports.sourceglobalresearch.com/report/download/7968/extract/The-Global-Tax-Advisory-Market-in-2021> (дата звернення 10.11.2021).

References

1. Voronkova, A.Y. (2010). *Osnovy upravlinskoho konsultuvannia [Fundamentals of management consulting]*. Kharkiv: INZhEK [in Ukrainian].
2. Vprovadzhennia podatkovoiu sluzhboiu systemy podatkovoho komplaiensu [Tax compliance system implementation]. *evp.tax.gov.ua*. <https://evp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/466176.html#> [in Ukrainian].
3. Zhukova, O. (2019). What is COMPLIANCE, abo Yak otsiniuvaty podatkovyi ryzyk? [What is COMPLIANCE, or How to assess tax risk?]. *Visnyk. Ofitsiino pro podatky – Visnyk. Officially about taxes*, 27-28. Retrieved from <http://www.visnyk.com.ua/uk/publication/100013546-what-is-compliance-abo-yak-otsiniuvaty-podatkoviyryzyk?issue=5715> [in Ukrainian].
4. Izmailov, Y.O. & Yehorova, I.H. (2020). Shliakhy vyrishennia problem podatkovoho konsultuvannia v Ukraini z vykorystanniam dosvidu zarubizhnykh krain [Ways to solve problems of tax consulting in Ukraine using the experience of foreign countries]. *BIZNESINFORM – BIZNESINFORM*, 7. Retrieved from https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-7_0-pages-262_269.pdf [in Ukrainian].
5. Postanova pravlinnia Natsionalnogo banku Ukrainy “Pro zatverdzhennia Polozhennia pro orhanizatsiiu vnutrishnogo kontroliu v bankakh Ukrainy” vid 29 hrudnia 2014 roku № 867 [Resolution of the board of the National Bank of Ukraine of "On approval of the regulation on the organization of internal control in banks of Ukraine" of December 29, 2014 № 867]. *zakon.rada.gov.ua*. <https://zakon.rada.gov.ua/laws>. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0867500-14#Text> [in Ukrainian].
6. Postanova pravlinnia Natsionalnogo banku Ukrainy “ Pro skhvalennia Metodychnykh rekomendatsii shchodo vdoskonalennia korporatyvnoho upravlinnia v bankakh Ukrainy” vid 28 bereznia 2007 roku № 98 [Resolution of the board of the National Bank of Ukraine of " On approval of methodological recommendations for improving corporate governance in banks of Ukraine" of March 28, 2007 № 98]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws>. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0098500-07/ed20070328> [in Ukrainian].
7. Smirnova, O.M. (2010). Orhanizatsiino-pravove rehuliuвання podatkovoho konsultuvannia: zarubizhnyi dosvid [Organizational and legal regulation of tax consulting: foreign experience]. *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini – Formation of market relations in Ukraine* 2010, 8 [in Ukrainian].
8. Statut Palaty Podatkovykh konsultantiv vid 17 chervnia 2013 roku [Charter of the chamber of tax advisors of June 17, 2013] Ofitsiyni sait Palaty Podatkovykh konsultantiv Ukrainy – Official website of the Chamber of Tax Advisors of Ukraine. Retrieved from <http://www.ppk.org.ua/ru/charter> [in Ukrainian].
9. Statut Spilky podatkovykh konsultantiv vid 18 lystopada 2016 roku [Charter of the Union of Tax Advisors of November 18, 2016]. Ofitsiyni sait Palaty Podatkovykh konsultantiv Ukrainy – Official website of the Chamber of Tax Advisors of Ukraine. Retrieved from http://www.taxadvisers.org.ua/user_files/UstavSPKU2016.pdf [in Ukrainian].
10. Tkachyk, F. (2014). Orhanizatsiino-pravove zabezpechennia podatkovoho konsultuvannia v Ukraini, Polshchi ta Chekhii. [Organizational and legal support of tax consulting in Ukraine, Poland and the Czech Republic]. *Svit finansiv – World of Finance*, 3, 155-162 [in Ukrainian].
11. Shuvalova, E.B. & Yefymova, T.A. (2011). *Nalohovoe konsulyrovanye (pravovoi aspekt): uchebnoe posobyie [Tax consultation (legal aspect): educational assistance]*. Moscow: EEA Publishing Center [in Russian].
12. Dan L. Schisler, Susan Coomer Galbreath (2020). Responsibility for tax return outcomes: An attribution

- theory approach, *Advances in Taxation*. Emerald Group Publishing Limited. Bingley, *Vol. 12*, 173-204. Retrieved from [https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1016/S1058-7497\(00\)12019-8/full/html](https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1016/S1058-7497(00)12019-8/full/html) [in English].
13. D. Jordan Lowe, Philip M. J. Reckers and Robert W. Wyndelts. (1993) An Examination of Tax Professionals' Judgments: The Role of Experience, Client Condition and Reciprocal Obligation. *Journal of Business and Psychology*, *Vol. 7, 3*, 341-357. Retrieved from <https://af.booksc.eu/book/6379776/a96115> [in English].
 14. IRS: 90% of Taxpayers Seek Help in Preparing Their Returns. International revenue service. <https://www.cnsnews.com>. Retrieved from <https://www.cnsnews.com/news/article/susan-jones/irs-90-taxpayers-seek-help-preparing-their-returns> [in English].
 15. IRS Tax Pro Association Partners. <https://www.irs.gov>. Retrieved from <https://www.irs.gov/tax-professionals/irs-tax-pro-association-partners> [in English].
 16. Peggy A. Hite and Gary A. McGill. (1992) An examination of taxpayer preference for aggressive tax advice, *National Tax Journal*. The University of Chicago. vol. 45, 4. Retrieved from <https://www.proquest.com/openview/2eedd9cef898477a203058158fa0fcb9/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41307> [in English].
 17. The Global Tax Advisory Market in 2018. <https://reports.sourceglobalresearch.com>. Retrieved from <https://reports.sourceglobalresearch.com/report/download/4996/extract/The-Global-Tax-Advisory-Market-in-2018> [in English].
 18. The Global Tax Advisory Market in 2021. <https://reports.sourceglobalresearch.com>. Retrieved from <https://reports.sourceglobalresearch.com/report/download/7968/extract/The-Global-Tax-Advisory-Market-in-2021> [in English].

Nataliia Holovchenko, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Oleksandr Holovchenko, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Importance and Role of Tax consultants in Modern Tax Systems

The purpose of this article is to formulate the main prerequisites and economic consequences of strengthening the institute of tax consultants in the tax system of Ukraine, to substantiate the importance of tax counseling as a separate profession, as well as to determine the cross-functional role of tax consultants in interaction with taxpayers, fiscal authorities and the government, according to the world trends in tax consulting.

The article considers the importance and role of tax advisers in modern tax systems. The research based on the analysis of the world practice of tax consulting as a separate area of professional activity. The importance of tax counseling for different subjects of the tax system is determined for: taxpayers, fiscal authorities and the government. The necessity of development of tax consulting institute in Ukraine on the basis of implementation of relevant international standards and practices is substantiated. The functions (roles) of tax consultants in the tax system of the country and their interaction with taxpayers, fiscal authorities and the government are defined.

Based on the research, it is proved that tax advisers can perform different functions (acting in different roles) on the interaction between taxpayers, fiscal authorities and the government. They are qualified representatives for taxpayers in solving certain problems in the field of taxation, including in matters of tax planning and optimization of tax payments. At the same time, tax advisers are important as intermediaries, arbitrators, regulators in relations between taxpayers and the government, as well as they act as agents of fiscal bodies on tax compliance of taxpayers.

Further research in the field of tax consulting is proposed to focus on the formulation of ethical principles of tax consultants, which, according to world practice, have a great importance in their activities. It is also proposed at the legislative level to consolidate the legal status and responsibility of tax advisers. This is proposed to be done by establishing the procedure for documenting the consultations provided, establishing the legal responsibility of the consultant for poor-quality services, which is a separate important area of further research.

tax consulting, tax agent, tax consultant, taxpayers, tax legislation, tax system, tax compliance, tax culture

Одержано (Received) 22.11.2021

Прорецензовано (Reviewed) 03.12.2021

Прийнято до друку (Approved) 20.12.2021