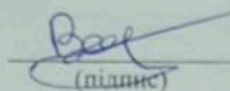


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА
на тему: «Специфіка надання податково-консультаційних послуг в державах
Східноєвропейського регіону»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-21-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»



(підпис)

Повар Віталій
Олександрович

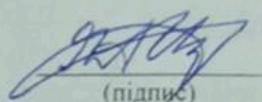
/Науковий керівник



(підпис)

Прокопенко Ірина
Адольфівна,
к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної
програми

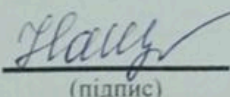


(підпис)

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

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

В.о. завідувача кафедри
фіскального адміністрування



(підпис)

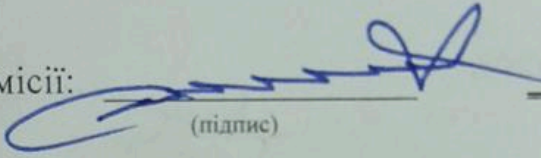
Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

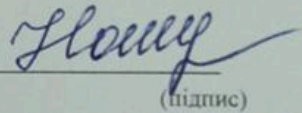
Ірпінь – 2023

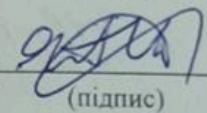
Реєстрація № 13 20.01.2023 І. Романов
(дата) (підпис відповідальної особи)

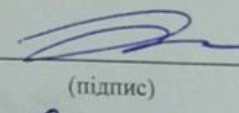
Результати перевірки до захисту 20.01.2023 І. Романов
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

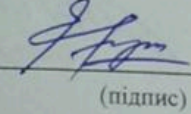
Результат захисту 60/7/3 02.02.2023 І. Романов
(оцінка) (дата) (підпис)

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

Члени комісії:  О.С. Іванишина
(підпис) (ініціали, прізвище)

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

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

Секретар комісії:  М.В. Яруш
(підпис) (ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
------------------	-------------------------	--------------------------	----------	--

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ

1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	20		Прокопенко І.А. Нашу
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	7		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	4		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	35		

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ

1.Доповідь	від 0 до 10	6		Романов І.А. Іванюшина О.С. Ізмайлов Я.О. Памура Ю.В. Ярун М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	3		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	16		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	0		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	25		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	60		

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
60	A	3 (задовільно)	02.02.2023	Романов І.А. Іванюшина О.С. Ізмайлов Я.О. Памура Ю.В. Ярун М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

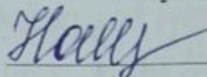
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

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

Затверджую

В.о. завідувача кафедри

 Іванишина О.С.

« 29 » 10 2022

**Завдання на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти**

Повар Віталій Олександрович

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

«Специфіка надання податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону»

2. Затверджена наказами ректора від 26.01.2022 № 115, від 06.09.2022 № 815

3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023

4. Цільова установка дослідити принципи надання податково-консультативних послуг в державах Східноєвропейського регіону.

Метою дипломної роботи є з'ясування історії становлення, розвитку та сучасного стану податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону і визначення шляхів використання їх досвіду в Україні.

Об'єктом дослідження є відносини між платниками податків в державах Східноєвропейського регіону та консалтинговими компаніями.

Предметом дослідження є характеристика діяльності та практика надання податкових консультантів в державах Східноєвропейського регіону.

Вихідні дані до роботи: нормативно-правова база в сфері надання податково-консультативних послуг в східноєвропейських державах; офіційні статистичні дані; звіти Європейської конфедерації податкових консультантів.

5. Перелік графічного матеріалу – 5 таблиць, 6 рисунків.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань за

кожним розділом)

Розділ 1. Науково-теоретичні аспекти податково-консультаційних послуг

1.1 Сутність та значення податково-консультаційних послуг

1.2 Ретроспективний аналіз розвитку податково-консультаційних послуг східноєвропейського регіону

1.3 Організаційні основи надання податково-консультативних послуг східноєвропейського регіону

Розділ 2. Специфіка ринку податково-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону

2.1 Специфічні особливості діяльності національних палат податкових консультантів східноєвропейського регіону

2.2 Практика надання статусу податкового консультанта в державах східноєвропейського регіону

2.3 Ризики та проблеми в сфері податково-консультаційних послуг східноєвропейського регіону

Розділ 3. Шляхи використання досвіду надання податково-консультативних послуг східноєвропейського регіону для України

3.1 Проблеми та шляхи їх врегулювання в діяльності податкових консультантів східноєвропейських держав

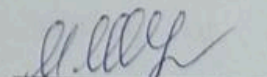
3.2 Обмін інформацією в сфері податково-консультативних послуг як спосіб підвищення податкової дисципліни

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	18.10.21	18.10.21
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	31.10.21	31.10.21
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	12.11.21	12.11.21
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	11.02.22	11.02.22
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	20.05.22	20.05.22
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.11.22
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.12.22
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.01.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	19.12.22	19.12.22
10.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.23	26.01.23
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	30.01.23	30.01.23
12.	Попередній захист роботи	22-23.01.23	22-23.01.23
13.	Захист дипломної роботи	02-03.02.23	02-03.02.23

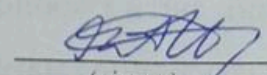
Дата видачі завдання «31» жовтня 2021

8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи


(підпис)

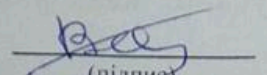
Прокопеня
(прізвище, ініціали)

9. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис)

Ізмайлов
(прізвище, ініціали)

10. Завдання до виконання отримав
здобувач вищої освіти


(підпис)

Повар В.О.

АНОТАЦІЯ

«Специфіка надання податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону»

Мета роботи – з’ясування історії становлення, розвитку та сучасного стану податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону і визначення шляхів використання їх досвіду в Україні.

Завданнями роботи полягають у з’ясуванні наукових підходів щодо розкриття змісту податково-консультаційних послуг, аналізі становлення і розвитку податкового консультування в країнах східноєвропейського регіону, визначенні організаційно-правових засад надання податково-консультативних послуг в країнах східноєвропейського регіону, проведенні аналізу діяльності Національних палат податкових консультантів у розрізі країн східноєвропейського регіону, з’ясуванні особливостей набуття статусу податкового консультанта у країнах східноєвропейського регіону, аналізі факторів, які впливають на ризики у сфері податково-консультативних послуг, виявленні сфери відповідальності за наслідки надання податково-консультативних послуг у країнах східноєвропейського регіону, з’ясуванні, як відбувається обмін інформацією між податковими консультантами щодо надання податково-консультативних послуг, визначенні перспектив розвитку інституту податкового консультування та ринку податково-консультативних послуг в Україні.

Предметом дослідження є характеристика діяльності та практика надання податкових консультантів в державах Східноєвропейського регіону.

Об’єктом дослідження є відносини між платниками податків в державах Східноєвропейського регіону та консалтинговими компаніями.

За результатами дослідження сформульовані висновки щодо перспектив розвитку ринку податково-консультативних послуг в Україні на прикладі країн східноєвропейського регіону.

Одержані результати можуть бути використані при наданні рекомендацій щодо удосконалення податково-консультативних послуг в Україні.

Дипломна робота містить 112 сторінок, 5 таблиць, 6 рисунків, список використаних джерел з 42 найменувань.

Ключові слова: податково-консультативні послуги, палати податкових консультантів, країни східноєвропейського регіону.

Роки виконання дипломної роботи – 2021-2023 рр.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION

«The specifics of the provision of tax consulting services in the countries of the Eastern European region»

The purpose of the work is to find out the history of the formation, development and current state of tax consulting services in the countries of the Eastern European region and to determine ways of using their experience in Ukraine.

The objectives of the work consists in clarifying scientific approaches to the disclosure of the content of tax consulting services, analyzing the formation and development of tax consulting in the countries of the Eastern European region, determining the organizational and legal basis for the provision of tax consulting services in the countries of the Eastern European region, conducting an analysis of the activities of the National Chambers of Tax Consultants in the section of the countries of the Eastern European region, clarification of the peculiarities of acquiring the status of a tax consultant in the countries of the Eastern European region, analysis of factors that affect risks in the field of tax advisory services, revealed areas of responsibility for the consequences of providing tax advisory services in the countries of the Eastern European region, with clarifying how information is exchanged between tax consultants regarding the provision of tax consulting services, determining the prospects for the development of the tax consulting institute and the market for tax consulting services in Ukraine No.

The subject of research is the characteristics of the activity and practice of providing tax consultants in the countries of the Eastern European region

The object of research is the relationship between taxpayers in the countries of the Eastern European region and consulting companies.

According to the results of the research, conclusions were formulated regarding the prospects for the development of the market of tax advisory services in Ukraine using the example of the countries of the Eastern European region.

The obtained results can be used in providing recommendations for improving tax advisory services in Ukraine.

Thesis contains 112 pages, 12 tables, 16 figures, a list of used sources of 42 titles.

Key words: tax advisory services, chambers of tax consultants, countries of the Eastern European region.

The year of completion of the thesis is 2021 - 2023.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ	7
ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ	12
1.1. Сутність та значення податково-консультаційних послуг	12
1.2. Ретроспективний аналіз розвитку податково-консультаційних послуг в країнах Східноєвропейського регіону	18
1.3. Організаційні основи надання податково-консультативних послуг в країнах Східноєвропейського регіону	22
Висновки до розділу 1	30
РОЗДІЛ 2. СПЕЦИФІКА РИНКУ ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАТИВНИХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВАХ СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКОГО РЕГІОНУ	33
2.1. Специфічні особливості діяльності Національних палат податкових консультантів в державах Східноєвропейського регіону	33
2.2. Практика надання статусу податкового консультанта в державах Східноєвропейського регіону	44
2.3. Ризики та проблеми в сфері податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону	49
Висновки до розділу 2	57
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВИКОРИСТАННЯ ДОСВІДУ НАДАННЯ ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАТИВНИХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВАХ СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКОГО РЕГІОНУ ДЛЯ УКРАЇНИ	59
3.1. Проблеми та шляхи їх врегулювання в діяльності податкових консультантів в Східноєвропейських державах	59
3.2. Обмін інформацією в сфері податково-консультативних послуг як спосіб підвищення рівня податкової дисципліни	63
3.3. Перспективи розвитку послуг податкового консультування в Україні з урахуванням досвіду держав Східноєвропейського регіону	67
Висновки до розділу 3	77
ВИСНОВКИ	79
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	85
ДОДАТКИ	

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

АЕ (Adótanácsadók Egyesületébe) - Національна асоціація податкових консультантів й бухгалтерських служб Угорщини

CCF (Camera Consultărilor Fiscale) - Палата податкових консультантів Румунії

CFE Tax Advisors Europe - Європейська конфедерація податкових консультантів

IFA - International Fiscal Association

KDPCR (Komora daňových poradců České republiky) - Палата податкових консультантів Чеської Республіки

KIDP (Krajowa Izba Doradców Podatkowych) - Центральна Палата податкових консультантів

SKDP (Slovenská komora daňových poradcov) - Палата податкових консультантів в Словаччій Республіці

ВРУ – Верховна Рада України

ЄС – Європейський Союз

КДСБ (Камера на данъчните съветници в България) Палата податкових консультантів в Болгарії

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ПКУ - Податковий кодекс України

ППКУ - Палата податкових консультантів України

СПКУ - Спілка податкових консультантів України

МФУ – Міністерство фінансів України

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Розвиток податкового консультування як незалежного виду діяльності в зарубіжних державах свідчить про те, що податково-консультативні послуги користуються попитом як серед суб'єктів підприємницької діяльності так і звичайних платників податків. Адже податковий консультант постійно відстежує всі зміни та доповнення податкового законодавства, а також розуміє та знає практику вирішення податкових спорів і вміє систематизувати та пристосувати всі особливості та різночитання податкового законодавства до індивідуальних особливостей та потреб конкретного клієнта. Податковий консультант в зарубіжних державах на професійному рівні володіє спеціальним інструментарієм для вирішення різного роду проблем в сфері оподаткування і таким чином допомагає своїм клієнтам виконати всі податкові зобов'язання в рамках чинного законодавства. Окрім того, податковий консультант в зарубіжних державах може запропонувати своєму клієнту професійні знання та практичний досвід для вирішення цілого комплексу питань в сфері оподаткування.

В Україні на жаль надання податково-консультаційних послуг незалежними професійними консультантами ще не є врегульованим на законодавчому рівні. Не прийнято спеціальний нормативно-правовий акт та не визначено принципові положення відносно формування повноцінного інституту податкового консультування. В Податковому кодексі України визначено надання індивідуальних податкових консультацій лише з боку податкових органів. Все це вказує на необхідність вивчення зарубіжного досвіду щодо регулювання податково-консультаційних послуг та на цій основі визначення перспектив розвитку даного напрямку консалтингових послуг в сучасній Україні.

Для України актуальним вбачається вивчення саме досвіду щодо надання податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону, так

як держави даного регіону, як і Україна проводили свої реформи податкових систем, починаючи із 90-х років минулого століття. Однак, на відміну від України, в державах Східноєвропейського регіону надання податково-консультативних послуг є більш успішним та врегульованим.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Питання необхідності надання консультаційних послуг в сфері оподаткування незалежними професійними консультантами досліджували: В. Балакин, Р.Буссе, І. Безпалько, Й.Джексон, Л. Грейнер, О. Іванишна, Р.Красюк, Р.Метцгер, А. Саврук, Д. Чернік, Ф. Ткачик, Т. Тучак, С. Хайніш та інші.

Проте питання врегулювання надання податково-консультаційних послуг незалежними податковими консультантами продовжують залишатися в полі зору і науковців, і практиків, і представників органів державної влади.

Мета і завдання дослідження. Метою є з'ясування історії становлення, розвитку та сучасного стану податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону і визначення шляхів використання їх досвіду в Україні.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити завдання:

- з'ясувати наукові підходи до трактування дефініції «податково-консультаційні послуги»;
- здійснити ретроспективний аналіз становлення та розвитку податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону;
- з'ясувати організаційно-правові основи надання податково-консультативних послуг в Східноєвропейських державах;
- дослідити діяльність Національних палат податкових консультантів в державах Східноєвропейського регіону;
- проаналізувати практику отримання статусу податкового консультанта в державах Східноєвропейського регіону;
- визначити ризики та проблеми у сфері податково-консультаційних послуг в Східноєвропейських державах;

- з'ясувати сферу відповідальності податкових консультантів за надання послуг платникам податків у країнах східноєвропейського регіону;
- з'ясувати специфіку обміну інформацією між податковими консультантами, органами податкової служби та платниками;
- визначити перспективи розвитку в Україні послуг податкового консультування з урахуванням досвіду держав Східноєвропейського регіону.

Об'єктом дослідження є відносини між платниками податків в державах Східноєвропейського регіону та консалтинговими компаніями.

База дослідження : ринок послуг з податкового консультування в державах Східноєвропейського регіону.

Предметом дослідження є характеристика діяльності та практика надання податкових консультантів в державах Східноєвропейського регіону

Методи дослідження. В дипломній роботі використано історично-діалектичний метод для узагальнення наукових підходів щодо розкриття змісту поняття «податково-консультаційні послуги» а також системний підхід для систематизації специфічних особливостей функціонування ринку послуг в сфері податкового консультування в державах східноєвропейського регіону; для кількісної та якісної оцінки надання податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону використовувався метод економічного аналізу а також статистики; для порівняльного аналізу послуг в сфері податкового консультування в державах східноєвропейського регіону компаративний метод; абстрактно-логічний використовувався щодо узагальнення матеріалів дослідження та для формування висновків.

Інформаційну базу дослідження склали : нормативно-правова база в сфері надання податково-консультативних послуг в східноєвропейських державах, а саме в Болгарії, Молдові, Польщі, Румунії, Словаччині, Угорщині, Чехії, та в Україні; офіційні ресурси мережі Інтернет про діяльність органів влади країн східноєвропейського регіону в сфері надання податково-консультаційних

послуг, офіційні статистичні дані а також звіти Європейської конфедерації податкових консультантів та національних Палат податкових консультантів в державах східноєвропейського регіону та України.

Апробація результатів роботи. Результати дослідження апробовано на студентській науковій інтернет-конференції : «Фіскальна політика:досягнення, інновації та перспективи розвитку» 20 жовтня 2022 року.

РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ

1.1. Сутність та значення податково-консультаційних послуг

Надання податково-консультаційних послуг є важливим та перспективним напрямком на ринку консалтингових послуг в Україні. Однак, в цій сфері існує ряд проблем, серед яких основною є відсутність законодавчого регулювання надання послуг в сфері оподаткування незалежними податковими консультантами. Насамперед потрібно визначити та закріпити на законодавчому рівні такі поняття як «податкове консультування», «податково-консультаційні послуги» та чітко окреслити відмінність цих дефініцій від «аудит» та «роз'яснення щодо податків і зборів».

Варто зауважити, що відсутність нормативного документа, який регулює дані поняття перешкоджає повноцінному розвитку ринку податкового-консультаційних послуг в Україні.

Необхідно звернути увагу на те, що сам термін «консультування» має латинське походження – «consultare», що трактується як «радитися», «турбуватися». Під дефініцією «consultare» розуміють надання поради, проведення бесіди з метою розширення й поглиблення знань, а також роз'яснення фахівця по будь-якому питанню. Термін «консультувати» в буквальному розумінні означає : давати пораду чи/або радитися щодо проблеми, яка цікавить та яку необхідно вирішити.

Вчений Грейнер Л.Є. сутність поняття «консультування» розкриває як надання порад та обмін інформацією [38].

Дослідники виділяють два основних підходи щодо розкриття сутності поняття «консультування».

Перший підхід визначено в працях науковців, в яких вони розглядають консультування з «функціональної точки зору як будь-яка форма надання

допомоги щодо процесу вирішення, змісту, або побудови завдання (чи ряду завдань). Консультант самотійно не виконує завдання, та лише надає допомогу» [48].

Другий підхід визначено в працях вчених, в яких вони консультування пояснюють «як самотійна послуга професіонала і основна увага приділяється вимогам, яким ці послуги повинні відповідати. переконані, що «управлінське консультування є набором послуг, що надаються спеціально навченими і мають відповідну кваліфікацію особами, які в об'єктивній і незалежній манері допомагають клієнту виявити і проаналізувати проблеми даної організації і рекомендують способи вирішення цих проблем, а також у разі необхідності надають допомогу в реалізації запропонованих рішень» [36, 38].

Можемо підсумувати, що дефініція «консультування» - це така форма надання послуг, що полягає у наданні клієнту порад, конкретних рекомендацій, допомога кваліфікованими особами.

В свою чергу, дефініції «податкового консультування» трактується як надання послуг, порад щодо роз'яснення податкового законодавства а також як надання рекомендацій клієнтам щодо найбільш оптимального застосування ними чинного податкового законодавства.

Термін «податкове консультування» у вітчизняному законодавстві є в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) та в проекті Закону України «Про податкове консультування в Україні». Проте визначення, яке є в ПКУ має трактування лише як надання податкових консультацій податковими органами. Так, в ПКУ «податкове консультування» визначено, як «допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган» [16].

Варто зауважити, що дане визначення базується, насамперед на нормативних принципах і на певному звуженні кола податкових консультантів,

які є працівниками податкових органів. Практика вказує на те, що досить часто виникають обставини, які потребують не узагальненого підходу до всіх платників, а ситуативного, тому потребують звернення до інших фахівців, які не є працівниками податкових органів.

В Україні розроблено та подано до Верховної ради проект закону «Про податкове консультування в Україні», в якому є визначення «податкове консультування» з точки зору незалежної професійної діяльності «з питань надання замовнику (особі, яка потребує консультацій) на оплачуваній основі послуг, сприяння належному виконанню платниками податків, платниками зборів, податковими агентами та іншими особами обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори» [20].

Прийняття даного законопроекту сприяло б врегулюванню даного питання із визначення дефініції «податкове консультування».

Необхідно також зауважити, що послуги в сфері податкового консультування мають перш за все юридичну форму, однак також і мають економічне значення, що, в свою чергу «об'єднує податкове консультування у такий вид самостійної підприємницької діяльності, який відрізняється від всіх інших видів консультування та відповідно вимагає залучення професіоналів, які повинні мати спеціальну підготовку у сфері оподаткування.

Крім того, окремі вчені трактують поняття «податкове консультування» як вид професійної діяльності з питань надання замовнику на платній основі послуг, які допомагають йому виконати належним чином свої податкові зобов'язання у рамках чинного законодавства. Палата податкових консультантів розробила базовий стандарт, який визначає «податкове консультування як професійну діяльність, здійснювану податковими консультантами, яка включає в себе:

- консультування з питань застосування законодавства про податки і збори, та інші обов'язкові платежі;

- перевірку правильності ведення податкового обліку та заповнення форм податкової звітності (податкових декларацій) з видачею висновків;
- ведення податкового обліку та / або складення податкової звітності;
- проведення незалежної експертизи з питань оподаткування;
- представлення інтересів консультуються осіб в судах України;
- представництво у відносинах, регульованих законодавством про податки і збори» [15].

В свою чергу, необхідно з'ясувати, в чому полягає процес податкового консультування. Так, процес наданням послуг в сфері оподаткування є певною послідовністю дій, які дозволяють вирішити проблеми клієнтів-платників податків чи/або дозволяють виробити альтернативні рішення, які будуть мати мають свої наслідки. Також важливим є те, що прийняття остаточного рішення буде залежати від самого клієнта – платника податків.

Також важливим є те, що в процесі податкового консультування розробляються заходи, виконання та реалізація яких дозволить консультанту вирішити проблеми клієнта й створити такі умови, при яких замовник зможе самостійно їх вирішувати.

На переконання науковців, можна «виділити наступні етапи податкового консультування :

- попередня стадія (знайомство з питанням консультування);
- діагностична стадія (аналіз всіх аспектів питання);
- проектна стадія (підготовка проекту рішення);
- стадія впровадження проекту;
- звітна стадія : складання звіту про результати застосування рішення» [19].

Так, на попередній стадії процесу податкового консультування клієнтом приймається рішення щодо звернення до податкового консультанта та відповідно формування чіткого проблемного питання. Однак, на даній стадії обсяг інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта

господарювання може бути дуже великий і тому аналізувати її для вирішення певного незначного питання податковому консультанту буде досить таки трудомістко.

На наступній, - діагностичній стадії здійснюється аналіз необхідних питань фінансово-господарської діяльності суб'єкта консультування на підставі наданих ним документів, відповідно до норм чинного податкового законодавства. Також може бути використана арбітражна практика щодо подібних питань і також особистого досвіду самого податкового консультанта. При прийнятті рішень на цій стадії застосовуються, зазвичай економіко-математичний метод, який поділяється на різні типи й види.

На даній стадії важливе значення має професіоналізм самого податкового консультанта а також його вміння звертати увагу на важливі деталі, яким, платник податків, зазвичай, може не надати значення. Діагностична стадія як правило є досить тривалою.

В свою чергу, проектна стадія передбачає формування податковим консультантом висновків на підставі результатів діагностичної стадії. Також за потреби, здійснюється обговорення із замовником - платником податків прийнятого податковим консультантом рішення щодо внесення коригувань із урахуванням побажань клієнта - платника податків.

У разі недосягнення компромісу між клієнтом-платником податків та податковим консультантом, - може відбутись повернення до діагностичної стадії для проведення додаткового аналізу вже відомих фактів, чи/або аналізу нових фактів, крім того можливе повернення на попередню стадію та навіть заміна податкового консультанта.

У разі, коли прийнято єдине схвальне рішення податковим консультантом та платником – замовником консультації, переходять до наступної стадії, а саме : впровадження проекту рішення.

Наведемо приклад роботи податкових консультантів в США, де етап впровадження може включати не більше 30-50% завдань щодо консультування.

В інших випадках податковий консультант залишає клієнта після проектної стадії чи/або навіть діагностичної у разі, якщо клієнт-замовник спроможний сам справитися із будь-якою такою проектом.

Зазвичай клієнт вирішує не продовжувати роботу з консультантом після фази планування. І це відбувається не тому, що він оцінив свої можливості та відповідно готовий реалізувати пропозиції без подальшої допомоги, а вірогідніше, це є данина широко поширеному уявленню, що податкове консультування закінчується передачею клієнту – платнику податків і прийманням ним звітів та пропозицій.

Щодо завершального етапу проекту, то він займає як правило від одного до 2-х тижнів. Однак мають місце факти, коли цей завершальний етап затягується на рік, так як це може бути викликано необхідністю внесення коригувань до вже раніше розробленого проекту.

На даному етапі податкове консультування вважається завершеним.

Важливо наголосити, що мета податкового консультування, - це насамперед пошук найбільш оптимального і вигідного варіанту для ведення фінансово-господарської діяльності. Також потрібно враховувати, що при цьому задля вирішення незначних проблем необхідна буде ще стадія подальшого спостереження. Втім необхідність такої стадії буде залежати від складності проблеми, яку необхідно буде вирішити та можливості настання суттєвих несприятливих наслідків.

Отже, на підставі проведеного аналізу, можемо підсумувати, що процес надання податково-консультаційних послуг полягає в проведенні податковим консультантом певних послідовних дій, що дозволяє вирішити проблеми клієнтів – платників податків чи/або виробити альтернативні варіанти вирішення проблеми і в будь-якому випадку кожен з них має свої наслідки, що можуть бути і позитивними і негативними.

В Україні в даний час процес надання податково-консультаційних послуг не є врегульованим на законодавчому рівні. Також немає повного розуміння, що

розуміють під терміном «податкове консультування», тому актуальним та необхідним є вивчення досвіду зарубіжних держав, а саме країн східноєвропейського регіону, так як вони будували свої системи оподаткування в той же час, що й Україна, проте мають вже врегульоване на законодавчому рівні надання послуг в сфері оподаткування незалежними податковими консультантами.

1.2. Ретроспективний аналіз розвитку податково-консультаційних послуг в країнах Східноєвропейського регіону

Професія податкового консультанта в зарубіжних державах активно завойовує ринок праці. У кожній зарубіжній державі складається своя історія та відповідно традиції даної професії.

Варто наголосити, що податкове консультування як незалежний вид професійної діяльності почало розвиватись з 60-х років двадцятого століття. Вважають, що основною причиною розвитку даної сфери діяльності стала часта зміна та здійснення реформ у сфері оподаткування в зарубіжних державах. Так, у 1959 році у Франції було засновано CFE - Європейську конфедерацію податкових консультантів. В даний час вона розташована в Брюсселі [35].

Європейська конфедерація податкових консультантів об'єднує тридцять національних організацій із двадцяти чотирьох європейських держав, які представлені більше ніж 200 000 податковими консультантами.

Становлення та розвиток податкового консультування в країнах східноєвропейського регіону розпочалось трохи пізніше, а саме з 90-х років минулого століття [1].

До держав східноєвропейського регіону, в яких існує ринок податково-консультаційних послуг належать : Угорщина, Чеська Республіка, Словацька Республіка, Республіка Польща, Республіка Болгарія, Республіка Молдова, Румунія відповідно і Україна.

Охарактеризуємо податкове консультування у розрізі окремих держав східноєвропейського регіону, так як він має свою історію становлення та відповідно різні форми його прояву.

В Угорщині надання податково-консультаційних послуг бере свій початок з 90-х років XIX століття. Так, у 1990 році була заснована Національна асоціація податкових консультантів й бухгалтерських служб Угорщини : «Adótanácsadók Egyesületébe» (Magyar Adótanácsadók és Könyvviteli Szolgáltatók Országos Egyesületé). Вона була акредитована Міністерством національної економіки, починаючи з 2013 року та стала одним із найбільших добровільних форумів в Угорщині із більше ніж 1200 бухгалтерами [32].

Членами асоціації податкових консультантів й бухгалтерських служб в Угорщині є компанії/організації, які надають податкові консультації а також консультації в сфері бухгалтерського обліку. Також можуть надаватись послуги для малих і мікропідприємств податковими експертами. Передбачені також індивідуальні консультації підприємцям.

В Румунії є дещо інша ситуація щодо надання податково-консультаційних послуг. Так, ще в 1992 році було прийнято спеціальний закон про надання податкових консультацій. А от Палата податкових консультантів Румунії (Camera Consultanilor Fiscali) була створена у 2001 р. як професійна організація громадського користування, та як некомерційна юридична особа. Тому з цього часу найбільш активно починає розвиватися податкове консультування в Румунії [34].

Натомість Палата податкових консультантів в Словацькій Республіці - SKDP (Slovenská komora daňových poradcov) була створена ще в 1992 році на підставі прийняття Закону «Про податкове консультування» № 78/1992. Тому вже з 1992 року в Словаччині почали діяти перші 88 податкових консультантів. Щороку до Палати податкових консультантів в Словацькій Республіці приєднуються декілька нових членів. Податковим консультантом в Словаччині може стати лише дипломований юрист чи/або економіст. А умовою набуття

членства в Палаті податкових консультантів є наявність обов'язкового 5-річного досвід та здача складного професійного іспиту [46].

Аналогічно до Словаччини із 1992 року почався розвиток податкового консультування й у Чеській Республіці, коли було прийнято відповідний Закон, який регулює надання податково-консультаційних послуг. На підставі даного закону про податкове консультування в Чеській Республіці було створено професійне об'єднання, що об'єднало усіх податкових консультантів в обов'язковому порядку. Це професійне об'єднання називається «Komora daňových poradců České republiky» - Палата податкових консультантів Чеської Республіки [43].

Спеціальний закон, що регулює надання податкового-консультаційних послуг в Польщі почав діяти з 1997 року. Таким чином з цього часу почало розвиватись в Польщі і незалежне податкове консультування. В тому ж 1997 році була створена KIDP (Krajowa Izba Doradców Podatkowych) - Центральна Палата податкових консультантів [44].

Необхідно звернути увагу, що сутність податкового консультування в Чеській Республіці, Словацькій Республіці та Республіці Польща визначається однаковим чином. Так, воно полягає у наданні клієнтам-платникам податків послуг в сфері оподаткування у вигляді відповідних консультацій. Окрім того, за бажанням клієнта, до послуг із податкового консультування може бути включено виконання й інших робіт, які можуть сприяти даному виду робіт. Так, для прикладу : ведення бухгалтерського обліку й податкової документації, складання необхідних декларацій та фінансових звітів. Також до таких послуг може включатись ще й надання консалтингових послуг з різного роду питань підприємницької діяльності, які безпосередньо не пов'язані з процесом оподаткування.

В інших східноєвропейських країнах : Болгарії та Молдові немає спеціальних окремих законів, що регулюють надання податково-консультаційних послуг. Однак в і в Болгарії і в Молдові створені

Асоціації податкових консультантів, які об'єднують та координують діяльність податкових консультантів. Необхідно зауважити, що в Болгарії «Камера на Данъчните Съветници в България» (Палата податкових консультантів) тісно взаємодіє з Болгарською податковою адміністрацією і Управлінням податкової політики Болгарії [7].

Крім того, основною метою й напрямками роботи Палати податкових консультантів в Болгарії є:

- визначення правил та стандартів для здійснення податково-консультативних послуг;
- регулювання діяльності податкових консультантів;
- здійснення контролю щодо якості надання послуг податковими консультантами;
- дотримання правил добросовісної конкуренції й рівного статусу членів Палати;
- створення можливостей для клієнтів-платників податків більш повно та ефективніше використовувати кваліфікацію та відповідно професійний досвід платників податків та зборів у своїх взаємовідносинах з державою та фізичними особами;
- дбати про підвищення престижності діяльності податкових консультантів та захисту їх прав і інтересів її членів;
- представлення своїх членів Палати та захист їх професійних прав та інтересів;
- налагодження та підтримка міжнародних контактів із аналогічними організаціями в зарубіжних державах.

Таким чином, аналіз становлення та розвитку податкового консультування у розрізі окремих держав східноєвропейського регіону показав, що послуги з податкового консультування в цих країнах беруть свій початок ще з 90-х років XX століття. В даний час професія податкового консультанта є затребуваною та активно розвивається в східноєвропейських державах. Також в цих державах

створені та функціонують Асоціації, які входять до Європейської конфедерації податкових консультантів. Податково-консультаційні послуги на ринку праці є затребуваними. Досвід цих країн в сфері надання податково-консультаційних послуг показує, що нашій державі потрібно також розвивати інститут податкового консультування.

Необхідно зауважити, що в державах східноєвропейського регіону в частині нормативного регламентування діяльності податкових консультантів спостерігаються різні підходи. Так, в окремих державах надання податково-консультаційних послуг здійснюється відповідно до спеціального закону. А суб'єкти цього закону можуть уточнюватись або доповнюватись за необхідності. В інших державах нормативно-правова база встановлюється безпосередньо дійовими особами, які беруть участь у процесі надання податкового-консультаційних послуг. Саме тому необхідним є з'ясування особливостей нормативно-правового регламентування надання податково-консультаційних послуг в східноєвропейських країнах, які ми розглянемо у наступному параграфі.

1.3. Організаційні основи надання податково-консультативних послуг в країнах Східноєвропейського регіону

Як нами зазначалось в попередніх параграфах, в державах східноєвропейського регіону незалежне податкове консультування почало почати розвиватись на початку 90-х років минулого століття. Національні податкові структури мають певні відмінності щодо організаційно-правових засади здійснення податкового консультування

Виділяють певні критерії для порівняння національних структур щодо нормативно-правового регламентування податкового консультування. За результатами наукових досліджень, які проводились в цій сфері Науково-дослідним інститутом Німеччини при Університеті ім. Мартіна Лютера

Галле «Права професійних об'єднань вільних професії», виділяють «два основних критерії:

1. Перший критерій полягає в порядку допуску бажаючих на ринок податкового консультування. В якості регламентуючих ознак сюди відносяться вимоги до особистих якостей та рівня кваліфікації претендента, а також ступінь винятковості права на надання таких послуг, як щодо кола осіб, які допускаються до надання таких послуг, так і щодо видів послуг, а також ролі і місця професійних організацій та умов членства в них.

2. Другий критерій охоплює правила поведінки на ринку суб'єктів податкового консультування. До таких правил відносять : права та обов'язки податкових консультантів, професійна етика, положення про страхування від професійної відповідальності та підвищенні кваліфікації податкових консультантів. До правил часто включаються обмежувальні приписи, що стосуються місця проведення діяльності та допустимих організаційних форм діяльності, та інші правила, для прикладу, зміст домовленості із клієнтами, розмір винагороди за надані послуги та допустимий обсяг реклами» [11].

На цій основі базуються дві різні системи нормативно-правового регламентування надання податково-консультативних послуг в європейських «державках:

1. Система «державного регулювання», за якої нормативно-правова база для податкового консультування кодифікована в основному законом та адресатами цього закону. Вона за необхідності лише уточнюється чи доповнюється.

2. Система «саморегулювання», за якої нормативна база щодо податкового консультування встановлена виключно самими дійовими особами даного процесу» [27, С. 106].

В залежності від цих двох видів регулювання ринку послуг в сфері надання податкових консультацій, які існуючих в державах східноєвропейського

регіону, створюються також різні професійні об'єднання податкових консультантів.

Проаналізуємо більш детально ці дві системи.

Система «державного регулювання» передбачає наявність в державі спеціального закону щодо надання податково-консультаційних послуг. Також в державі функціонує професійне об'єднання, яке створюється та діє на основі такого спеціального закону, і підтримує його дотримання та виконання.

Крім того, необхідно наголосити, що членство в такій професійній організації є обов'язковим для всіх податкових консультантів. Згідно із спеціальним законом, нормативні положення, які регламентують професійні об'єднання податкових консультантів, зобов'язують усіх податкових консультантів держави дотримуватись цих положень.

Держави східноєвропейського регіону, які мають систему «державного регулювання», це : Польща, Угорщина, Словаччина, Румунія, Чеська Республіка.

Що стосується держав, які мають систему «саморегулювання», слід зазначити, що в них немає спеціального закону, який регулює надання податкового-консультаційних послуг. Однак обов'язково є професійні об'єднання податкових консультантів і при цьому в окремих державах їх може бути декілька. Як правило, такі об'єднання створені на громадських засадах та діють на основі своїх власних норм та правил.

Членами таких професійних організацій можуть стати особи, які відповідають певним вимогам і крім того, на добровільних засадах. Також особливістю є те, що нормативні положення таких об'єднань, зобов'язані виконувати лише членів цих об'єднань. Ще одна особливість, це те, що з членством пов'язано право мати професійний титул, який, в свою чергу, вказує потенційному клієнту на очікуваний кваліфікаційний рівень і також пропонує податково-консультаційні послуги [25].

Для багатьох держав східноєвропейського регіону, які перебудовували свої національні господарства на початку 90-х рр. XX століття та відповідно здійснювали реформування національних податкових систем, нормативно-правове регламентування та організація податкового консультування побудовані на принципах «державного регулювання», однак із частковим застосуванням системи «саморегулювання».

Представниками цієї групи держав є: Чеська Республіка, Республіка Польща та Словаччина, які почали здійснювати нормативно-правове регламентування ринку послуг в сфері незалежного податкового консультування, беручи до уваги, насамперед досвід сусідніх з ними держав Австрії й Німеччини.

В даний час ці країни мають значний досвід щодо застосування відповідних законів, які регулюють податкове консультування та відповідно досвід роботи професійних об'єднань податкових консультантів.

Нормативно-правове «регламентування та організація податкового консультування а також робота професійних об'єднань податкових консультантів в зазначених вище країнах має подібну структуру та функціонування, а відмінності спостерігаються лише в нюансах» [25].

Як ми зазначали вище, основними нормативними документами щодо діяльності податкових консультантів в цих державах є спеціальні закони «Про податкове консультування», які регламентують :

- умови й порядок допуску до професії податкового консультанта;
- права й обов'язки податкових консультантів як по відношенню до клієнта так і до держави;
- умови створення а також завдання та принципи створення і дії професійних об'єднань податкових консультантів.

Для прикладу, в Чеській Республіці та Словацькій Республіках спеціальні закони «Про податкове консультування» прийняті ще в 1992 році. В Польській

Республіці цей закон діє з 1997 року. В Додатках А, Б, В наведено тексти даних законів.

Також окремо охарактеризуємо, які особи мають право бути суб'єктами податкового консультування. Згідно чеського й словацького законів «Про податкове консультування» податковими консультантами є виключно фізичні особи.

Натомість в Польщі спеціальним Законом можуть додатково керуватися адвокати й аудитори, якщо вони будуть надавати консультації своїм клієнтам у сфері оподаткування. Крім того, Польща відрізняється від Чехії та Словаччини тим, що крім фізичних осіб – податковими консультантами можуть бути також і юридичні особи. Так, юридичні особи, які надають податкові консультації можуть бути створені у формі Товариства з обмеженою відповідальністю а також Акціонерного товариства. Проте за умови, що більше 50-ти членів таких організацій є саме податковими консультантами. Крім того, в Польщі податкове консультування дозволено товариствам податкових консультантів. До складу таких товариств входять тільки представники професії податкових консультантів.

Дещо інша ситуація в Словацькій Республіці. Там податкове консультування дозволено здійснювати товариствам податкових консультантів, якщо до складу таких товариств входить більше, ніж $\frac{3}{4}$ податкових консультантів. Відповідно до спеціального закону «Про податкове консультування» Чеської Республіки, юридичні особи не мають право надавати податкове консультування, однак вони можуть об'єднуватись та надавати такі консультації спільно. Проте, потрібно зауважити, що носіями прав та обов'язків щодо надання податково-консультаційних послуг є не сама компанія чи організація, а її члени. Тому досить часто виникають конфліктні ситуації в разі спорів із клієнтами. Тому даний спеціальний закон в Чеської Республіці потребує внесення відповідних зміни та потребує коригування в цій частині.

Отже, нормативно-правове регламентування податково-консультаційних послуг у вищезазначених державах визначається однаково. Крім того, за бажанням можуть бути також надані й інші послуги з тих робіт, що сприяють послугам в сфері оподаткування, до яких відносять : ведення бухгалтерського та податкового обліку, та податкової документації, складання необхідних декларацій та звітів. Крім того, можуть надаватись консалтингові послуги з інших різних питань підприємницької діяльності, що не пов'язані безпосередньо з оподаткуванням.

Можемо підсумувати, що податкове консультування в цих країнах : Чеська Республіка, Словацька Республіка та Республіка Польща, врегульовано на законодавчому рівні таким чином, що є спеціальний закон, яким встановлені певні рамки, у межах яких вони згідно рішень власного само управлінського професійного об'єднання можуть вільні щодо здійснення своєї професійної діяльності. Важливим є те, що вирішальним елементом в діяльності податкових консультантів є інтереси клієнтів, які не суперечать чинному законодавству в сфері оподаткування.

Також успішним в сфері надання податкових консультацій є досвід Угорщини. Діяльність «фахівців у сфері податкового консультування в Угорщині регулюється спеціальним податковим процесуальним законом, в якому, зокрема, вказується, що платник податку добровільно може звертатися до послуг податкового експерта або податкового консультанта» [32].

В Угорщині є два типи податкових консультантів : безпосередньо податкові консультанти і дипломовані податкові експерти. Всі ці фахівці в сфері оподаткування входять до Асоціації податкових консультантів й Асоціації дипломованих податкових експертів Угорщини.

В Угорщині діяльність цих двох видів фахівців регламентується також відповідними підзаконними актами. Так, «наприклад, бухгалтер із середньою освітою може почати власну діяльність в якості податкового експерта. Надалі він повинен прослухати спеціальний курс в обсязі близько 500 годин, що

включає юриспруденцію, всі види податків, принципи соціального захисту, митні збори, різні податкові відрахування та питання, пов'язані безпосередньо із податковим консультуванням. По кожному предмету здається окремий іспит, усний з юриспруденції і податкового консультування та письмовий або письмово-усний по інших дисциплінах. Кожен іспит триває 3 - 4 години. У разі успішної здачі іспитів, маючи при цьому 5-річний досвід практичної роботи, претендент отримує сертифікат податкового консультанта. Далі він повинен зареєструватися в Міністерстві фінансів Угорщини, після чого може почати свою діяльність.

Крім того, для продовження практики надання податкових консультацій і в Угорщині необхідно протягом 5 років таким фахівцям підвищуючи кваліфікацію та набрати 100 умовних пунктів. Для прикладу, 1 прослухана лекція еквівалентна п'яти-шести пунктам. Після набрання відповідно 100 пунктів кандидат може претендувати на отримання статусу дипломованого податкового експерта. Податковий консультант в Угорщині повинен розбиратися в тонкощах ПДВ та ПДФО і міжнародного оподаткування. Однак протягом наступних 5-ти років податковий експерт зобов'язаний знову набрати відповідних 100 пунктів й повторно зареєструватися у Міністерстві фінансів Угорщини. В Угорщині така система сертифікації працює з 2002 року. Варто зазначити, що підготовка податкових консультантів в Угорщині дуже серйозна.

Навчання податкових консультантів проводять лише ті освітні організації, які мають спеціальний дозвіл Міністерства фінансів Угорщини. Крім того, сам іспит не є централізованим, так як його проводять від 5-ти до 6-ти організацій. В свою чергу екзаменаційні питання та завдання готує Міністерство фінансів Угорщини. Крім того воно також формує і екзаменаційні комісії.

Необхідно звернути увагу, що державні органи влади Угорщини завжди беруть до уваги рекомендації, які їх готують дві Асоціації : Асоціація податкових консультантів та Асоціація дипломованих податкових експертів

Угорщини. Ці дві Асоціації постійно контактують із податковими органами та законотворчими інститутами Угорщини [32].

Також вартим уваги є досвід Румунії. Так, закон про діяльність податкових консультантів в Румунії було прийнято ще у 1992 році [10].

В Румунії створена Палати фіскальних консультантів, регламент якої та її функціонування затверджено Рішенням Вищої ради № 3/2017.

Основні нормативно-правові документи, які регулюють «діяльність Палати податкових консультантів в Румунії, це :

1. Постанова Уряду № 71/2001 про організацію та здійснення податкової консультаційної діяльності від 30 серпня 2001 року.
2. Закон 197 про затвердження Постанови уряду про надзвичайні ситуації №.8/2014 для зміни і доповнення деяких нормативних актів та інших фіскально-бюджетних заходів.
3. Закон 352 від 3 грудня 2007 року про затвердження GEO 53/2007 для зміни і доповнення GO 71/2001 щодо організації та здійснення фіскальної консультаційної діяльності (Рішення 916 від 18 жовтня 2007 року щодо виключення неконституційності положень ст. 26 з OG 71/2001 щодо організації та здійснення фіскальної консультативної діяльності та ст. 4 з GD 1052/2006).
4. Надзвичайний Указ № 53/2007 із змінами і доповнення.
5. Закон №198/ 2002 - для затвердження Постановою Уряду № 71/2001 про організацію та здійснення фіскальної консультативної діяльності» [34].

В даний час правова основа організації й відповідно здійснення податково-консультаційної діяльності як самостійного виду діяльності регулюється Постановою Уряду № 71/2001 «Про організацію та здійснення податкової консультаційної діяльності».

Таким чином, аналіз нормативно-правового регламентування надання податково-консультативних послуг в країнах східноєвропейського регіону вказує на те, що є два підходи щодо організації податкового консультування як самостійного виду діяльності. Проте, в даний час немає одностайної думки про

те, що одна із систем має переваги над іншою. А ні прихильники системи «державного регулювання» а ні захисники системи «саморегулювання» поки що не змогли переконати у перевазі однієї системи над іншою, зважаючи на позицію захисту прав клієнтів - платників податків, які звертаються за послугами до податкових консультантів у якості одного із основних цільових факторів гармонізації. Отже, в багатьох країнах застосовується поряд із системою державного регулювання система саморегулювання.

Висновки до розділу 1

Надання послуг незалежними податковими консультантами є один із перспективних напрямків діяльності на ринку консалтингових послуг у вітчизняній економіці.

В Україні надання податково-консультаційних послуг визначено на законодавчому рівні в ПКУ, норми якого суттєво звужують суб'єктів надання таких послуг. Надаються узагальнюючі податкові консультації фахівцями органів податкової служби, які зазвичай зводяться до посилань на норми податкового законодавства. Проте досить часто платники податків не можуть самостійно справитись із окремими складними питаннями в сфері оподаткування і тому потребують не загального, а ситуативного підходу та звернення до інших фахівців, які не є працівниками Державної податкової служби.

В Україні в даний час в сфері податково-консультаційних послуг спостерігається ряд проблем. Так, не прийнято спеціальний закон, який має регламентувати податкове консультування як незалежний вид професійної діяльності на законодавчому рівні. Проте, незважаючи на те, що не прийнято спеціальний закон, податково-консультативні послуги в Україні незалежними податковими консультантами надаються.

В Україні для здійснення податково-консультаційних послуг юридичним та фізичним особам не потрібно мати спеціальну фахову освіту а також не потрібно мати спеціальну ліцензію на право надання податкових консультацій. В 2001 році в Україні була створена Спілка податкових консультантів України, яка стала важливим кроком на шляху розвитку податково-консультаційної діяльності. Проте професійні об'єднання податкових консультантів не мають достатнього впливу у всіх сферах діяльності з надання послуг податкового консультування. Крім того, недостатньо джерел, з яких клієнти можуть

дізнатися про якість, надійність та професіоналізм окремого податкового консультанта чи/або консалтингової компанії.

В Україні податково-консультаційними послугами насамперед користуються великі підприємства, в той час як середній чи/або малий бізнес не має достатньо коштів та можливостей для отримання таких послуг.

Ринок податково-консультаційних послуг в Україні є досить молодим у порівнянні із зарубіжними державами. В багатьох країнах Європи податкове консультування почало розвиватись ще з 50-х років ХХ століття.

Якщо порівняти Україну із державами східноєвропейського регіону, - то як і у нас, в цих державах потреба в отриманні податкових консультацій незалежними фахівцями з'явилась у 90-х роках ХХ століття. Однак, на відміну від нашої країни, у більшості держав східноєвропейського регіону податкове консультування як самостійний вид професійної діяльності успішно функціонує та розвивається в даний час. Держави Східноєвропейського регіону активно беруть участь в процесі регулювання податково-консультаційних послуг та відповідно висувають високі вимоги до податкових консультантів, які працюють на ринку податково-консультаційних послуг.

В державах східноєвропейського регіону для характеристики підходів щодо надання податково-консультаційних послуг виділяють два критерії :

1. Порядок допуску консультантів на ринок податково-консультаційних послуг, які бажають надавати такі послуги. В якості регламентуючих ознак відносять: вимоги щодо особистих якостей й рівня кваліфікації претендента; ступінь виняткового права надавати послуги податкового консультування як щодо осіб, які будуть допущені для надання таких послуг, так і щодо видів самих послуг. Сюди відносять також роль і місце професійних організацій та відповідно умови набуття членства в даних організаціях.

2. Правила поведінки усіх суб'єктів податкового консультування на ринку послуг з податкового консультування. До таких правил відносять : права

й обов'язки податкових консультантів і їх професійна етика; положення щодо страхування професійної відповідальності й також положення щодо підвищенні кваліфікації податкових консультантів. Крім того, в правилах прописані обмежувальні приписи, які стосуються місця здійснення діяльності й допустимих організаційно-правових форм проведення такої діяльності. Можуть бути й інші правила. Так, наприклад: зміст домовленостей з клієнтами-платниками податків, розмір винагороди за надання таких послуг а також допустимий обсяг реклами тощо.

3. В країнах східноєвропейського регіону надання податково-консультаційних послуг відрізняється у розрізі окремих держав. Найбільш суттєвими відмінностями є застосування різних систем регулювання. Так, в окремих державах східноєвропейського регіону застосовується система «державного регулювання» за якої нормативна база щодо здійснення податково-консультативних послуг регламентована спеціальним законом, який за необхідності може доповнюватись, а в інших - система «саморегулювання», за якої нормативна основа податкового консультування встановлюється виключно самими дійовими особами на ринку податково-консультативних послуг. Крім того, в окремих країнах зустрічається поєднання двох цих систем.

4. В країнах східноєвропейського регіону також створені професійні об'єднання податкових консультантів, членство в яких є обов'язковим для усіх суб'єктів податкового консультування. Факт появи нового податкового консультанта у кожній державі підтверджується занесенням його до Реєстру податкових консультантів, що ведеться у кожному професійному об'єднанні.

5. Надання податково-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону врегульовано на законодавчому рівні так, що законом встановлені рамки, в межах яких вони відповідно до рішень самоуправлінського професійного об'єднання вільні щодо здійснення своєї діяльності. Основним мотивом та вирішальним елементом в діяльності

податкових консультантів є забезпечення інтересів клієнта, які не суперечать законодавству.

РОЗДІЛ 2. СПЕЦИФІКА РИНКУ ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАТИВНИХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВАХ СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКОГО РЕГІОНУ

2.1. Специфічні особливості діяльності Національних палат податкових консультантів в державах Східноєвропейського регіону

В зарубіжних державах для регулювання послуг податкового консультування важливе місце належить Європейська конфедерація податкових консультантів (CFE). Метою створення CFE є «об'єднання організацій податкових консультантів європейських держав, як в рамках Європейського Союзу, так і за його межами, в захисті професійних інтересів та забезпеченні якості послуг, що надаються платникам податків. Критерії відбору для прийняття в якості спостерігачів - безумовний професіоналізм і досвід роботи фахівців.

Європейська конфедерація податкових консультантів була заснована в 1959 році. В даний час її членами є 33 професійних об'єднань податкових консультантів європейських країн. Більше 160 000 податкових консультантів Європи позначають свою приналежність до CFE.

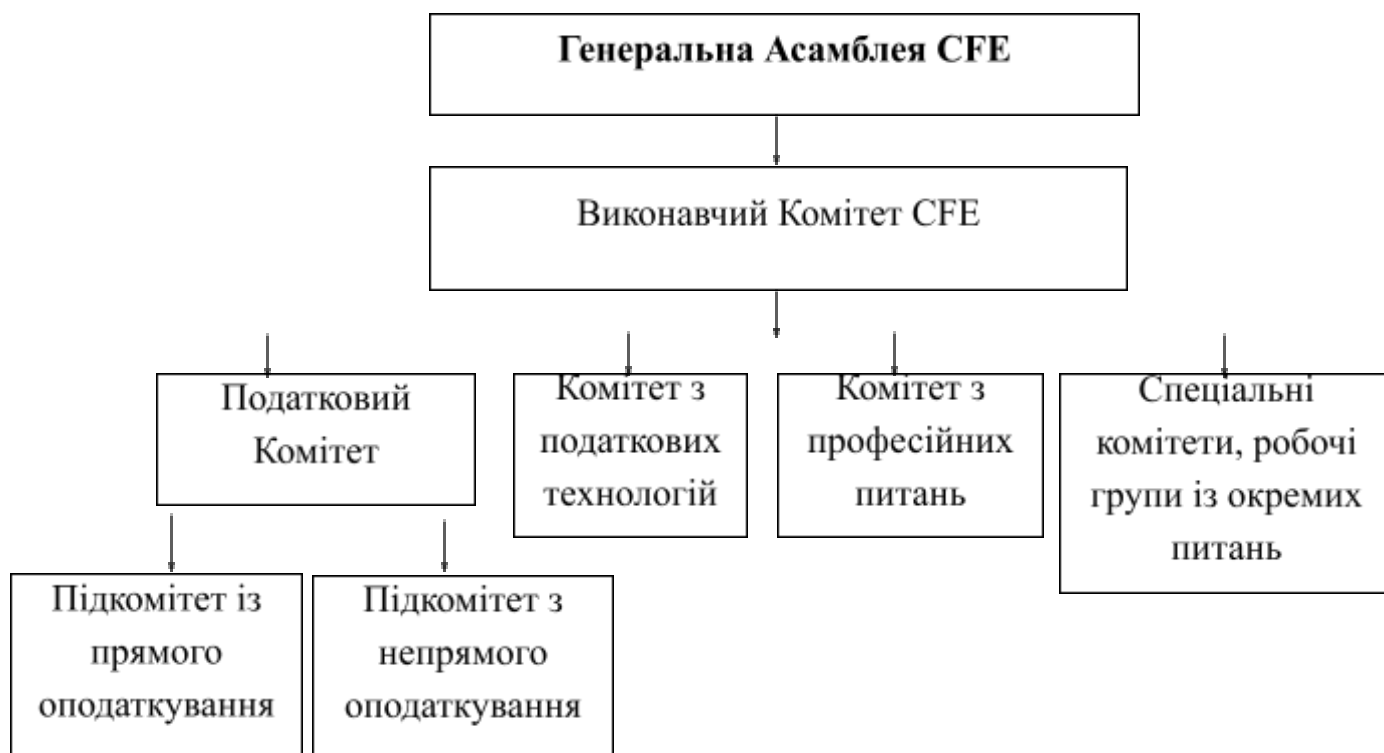
Здійснюється обмін інформацією щодо особливостей національних законодавств з метою гармонізації податкового права в Європі та світовому співтоваристві» [35].

Керівним органом CFE Tax Advisors Europe є Генеральна асамблея. В CFE кожна держава-член може бути представлена делегатами (до шести чоловік), а країни-спостерігачі можуть мати до двох делегатів. Обов'язки Генеральної асамблеї полягають у прийнятті рішень щодо прийняття членів і спостерігачів, а також затвердження поправок до керівних положень та прийняття звіту щодо діяльності Виконавчої ради й затвердження рахунків та відповідно бюджету CFE.

В свою чергу, «Виконавча рада відповідає за повсякденну роботу CFE Tax Advisors Europe та звітує перед Генеральною Асамблеєю. Рада відстежує зміни у податковому законодавстві та професії в Європі, а також розробляє та керує робочими потоками CFE, що виникають у зв'язку з цими питаннями. Роботою керують три комітети: Податковий комітет, Комітет з професійних питань та Комітет із податкових технологій, які очолює член Ради. Делегати від кожного з трьох комітетів також утворюють різні робочі групи та підкомітети, які займаються конкретними чи терміновими питаннями, які потребують участі фахівців. Фіскальний комітет CFE відповідає за велику технічну роботу CFE з оподаткування. Податковий комітет складається з двох підгруп: Підкомітет із прямого оподаткування та Підкомітет з непрямого оподаткування. Для обговорення актуальних податкових питань Податковий комітет регулярно створює Робочі групи, які також можуть бути призначені зовнішні експерти. Комітет CFE з професійних питань займається професійними та нормативними питаннями, а Комітет з податкових технологій займається цифровою трансформацією та всіма її наслідками для оподаткування» [35].

На рис. 2.1. представлена структура управління CFE Tax Advisors Europe.

Джерело : складено автором за даними : [35]



Податкові консультанти в окремих державах східноєвропейського регіону як ми зазначали раніше, також об'єднані професійними співтовариствами, що зазвичай називаються Палатами податкових консультантів.

Національною Палатою податкових консультантів в кожній окремій державі як правило розробляються єдині стандарти для надання податково-консультаційних послуг в країні. Такі об'єднання здійснюють свою діяльність в державах східноєвропейського регіону на підставі спеціальних законів про податкове консультування. Палата податкових консультантів в кожній країні об'єднує усіх податкових консультантів в обов'язковому порядку.

В Чеській Республіці податкові консультанти об'єднані в професійну організацію, що має назву Палата податкових консультантів Чеської Республіки - «Komora daňových poradců České republiky». Палата податкових консультантів Чеської Республіки має більше 4000 членів- податкових консультантів [43].

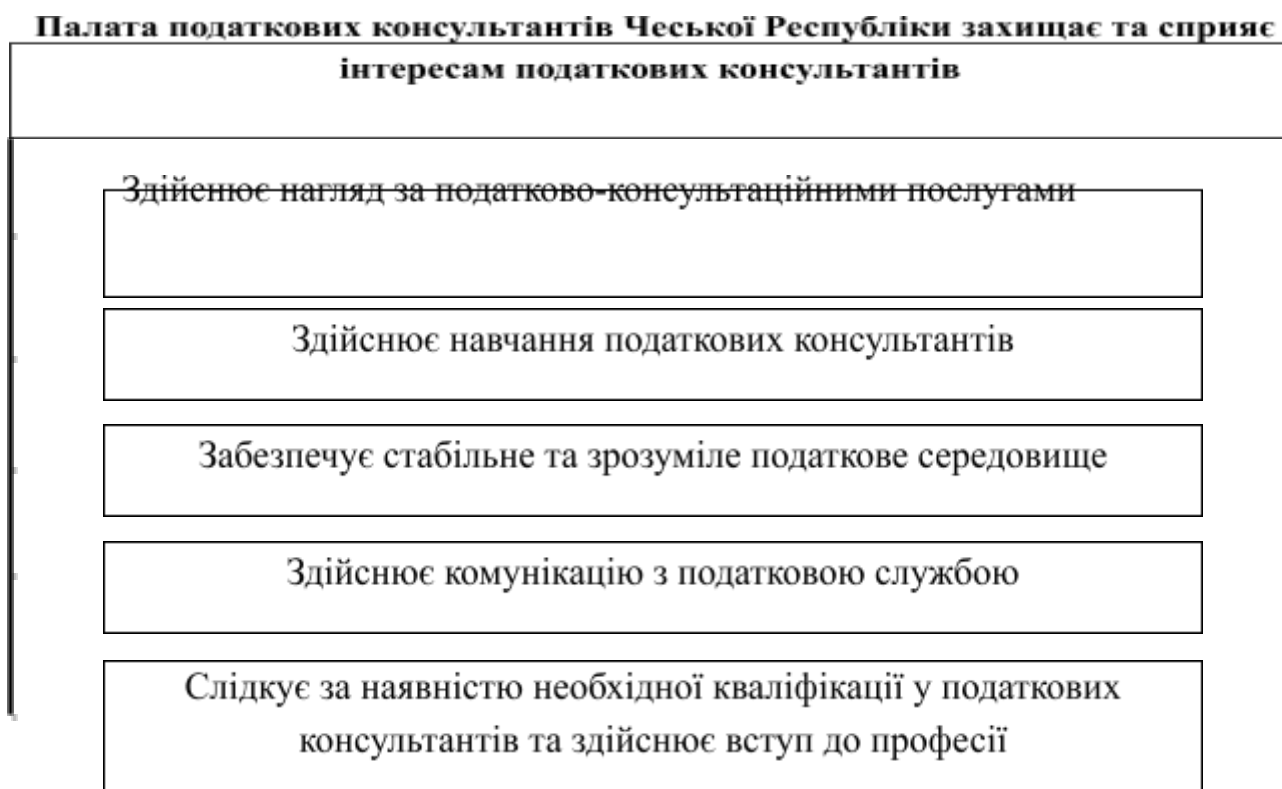


Рис. 2.2. Цілі та завдання Палати податкових консультантів в Чехії

Джерело : складено автором за даними : [43]

У Польщі таке об'єднання називається Центральна Палата податкових консультантів - «Krajowa Izba Doradców Podatkowych». В даний час Центральна Палата податкових консультантів Польщі налічує більше 9000 членів [44].

В іншій східноєвропейській країні - Словаччині професійне об'єднання податкових консультантів має назву Словацька Палата податкових консультантів - «Slovenská komora daňových poradcov». В Словаччині є більше 1000 членів Палати податкових консультантів [46].

Щодо кількості податкових консультантів, які припадають на одного платника податків, тут перше місце належить Чеській Республіці. Так, в Чехії на 100 000 платників припадає 37 податкових консультантів. А от у Польщі на 100 000 платників припадає 23 податкових консультантів. В свою чергу, в Словаччині на 100 000 платників припадає 15 податкових консультантів [44].

Організаційно-правова форма професійних об'єднань – Палат податкових консультантів визначено на законодавчому рівні. Вони є самоуправлінськими організаціями, юридичними особами, які об'єднують усіх податкових консультантів кожної держави.

Також зауважимо, що нормативно-правова основа діяльності професійних об'єднань податкових консультантів та відповідно їх членів, крім національного законодавства загальної дії, що складається із таких нормативно-правових актів: Законів про податкове консультування, Статутів палат податкових консультантів, Положень про професійну етику податкових консультантів та окремих рішень органів управління Палат податкових консультантів.

Також слід звернути увагу, що поняття самоврядування в системі «державного регулювання» полягає в тому, що кожна Палата податкових консультантів на основі законодавства може самостійно приймати ті чи інші нормативні положення, які роз'яснюють та уточнюють норми закону. Також Палата податкових консультантів може встановлювати додаткові правила для здійснення професійної діяльності податкових консультантів в рамках чинного законодавства.

Органами управління Палат податкових консультантів є періодичні й позачергові зібрання податкових консультантів та центральна рада податкових консультантів чи/або президія Палати податкових консультантів, дисциплінарний суд чи/або дисциплінарна комісія, ревізійна комісія. Крім того, професійні об'єднання податкових консультантів у державах східноєвропейського регіону можуть мати свої територіальні підрозділи.

Важливо звернути увагу, що загальні завдання Палати податкових консультантів в кожній державі східноєвропейського регіону базуються на законодавстві та статуті та полягають у:

- представленні консультантів перед громадськістю і в захисті інтересів податкових консультантів;
- забезпеченні професіоналізму податкових консультантів шляхом сприяння постійному підвищенню кваліфікації податкових консультантів;
- веденні реєстру усіх податкових консультантів;
- розробці пропозицій щодо внесення змін та доповнень та удосконалення податкового законодавства;
- постійному нагляді за діяльністю податкових консультантів й за необхідності застосуванні до податкових консультантів дисциплінарної відповідальності у випадку порушення ним професійних обов'язків та етики поведінки.

Наведемо дисциплінарні санкції, що застосовують до податкових консультантів у окремих державах. Для прикладу, у «Польщі - це попередження, догана та навіть заборона займатися податковим консультуванням від 6 місяців аж до 3 років. Крім того такого порушника викреслюють із реєстру податкових консультантів, наслідком якого є скасування допуску до професії» [44].

А от у Чеській Республіці і Словацькій Республіці - це може бути письмове попередження, штраф і заборона займатись податковим консультуванням терміном від одного року та виключення з реєстру податкових консультантів.

Щодо Угорщини, то тут є два професійних об'єднань податкових консультантів: Асоціації податкових консультантів і Асоціації дипломованих податкових експертів (A Magyar Adótanácsadók és Könyvviteli Szolgáltatók Országos Egyesületét) [32].

Угорщина відрізняється від інших держав східноєвропейського регіону тим, що не є членом CFE. Саме тому не були встановлені професійні контакти у Палати податкових консультантів раніше. Проте Асоціація дипломованих податкових експертів Угорщини входить у Міжнародну податкову асоціацію (IFA).

Варто звернути увагу, що була заснована ще у 1938 році. Вона є єдиною неурядовою і не галузевою міжнародною організацією, яка займається фінансовими питаннями. Штаб-квартира IFA знаходиться в Нідерландах [40].

Щодо Угорщини, то основна відмінність діяльності двох Асоціацій полягає в тому, що «дипломовані податкові експерти займаються, в основному, питаннями міжнародного оподаткування та заповненням податкових декларацій для великого бізнесу. Податкові консультанти працюють, перш за все, із фізичними особами, представляють інтереси платників податків в податкових органах, заповнюють податкові декларації тощо. Вони також працюють з юридичними особами - представниками малого та середнього бізнесу» [41].

Також необхідно наголосити, що в Угорщині була створена у 1990 році Національна асоціація угорських податкових радників й бухгалтерських служб. Мета даної асоціації - це відстоювання інтересів своїх членів й представників професій а також формування своєї думки щодо положень у сфері надання послуг з податкового консультування а також передавати думки та пропозиції членів асоціації компетентним органам влади. Крім того, організація також прагне покращити якість роботи в сфері бухгалтерського обліку й податкового консультування та прагне впливати на загальне ділове середовище в країні.

Члени Національна асоціація угорських податкових радників можуть безкоштовно користуватися наступними «послугами» :

- доступ до обов'язкового кредитного навчання для податкових радників, податкових експертів, дипломованих бухгалтерів та дипломованих бухгалтерів (асоціація завжди організовує принаймні стільки навчань, скільки необхідно для отримання необхідного кредиту);

- можливість обов'язкового навчання аудиторів для відвідування лекцій, організованих асоціацією, доступ до онлайн-лекцій, що необхідні для обов'язкової кредитної освіти, доступних із закритого розділу цього веб-сайту, за умови обмежень (учасники, які стають членами після 31 серпня, зможуть переглядати лекції з електронного навчання, розміщені на веб-сайті асоціації, у рік, коли вони стають членами, та після регулярного перегляду, отримають право на отримання кредитних балів, сплативши валовий внесок у розмірі 1000 доларів за кредитну одиницю. Сплачений внесок буде повернутий члену, якщо він або вона сплатила членський внесок у повному обсязі до дати, зазначеної у статуті - 20 січня);

- участь в інших заходах, страхування відповідальності : страхування відповідальності для бухгалтерів, податкових консультантів, бухгалтерів з оплати праці та відповідальності бухгалтерів за подання декларацій від імені своїх клієнтів з 2017 року до 2 мільйонів HUF / шкоду;

- професійне керівництво через закриті списки розсилки та форуми, використання захищених паролем сторінок на веб-сайті (професійні матеріали, лекційні матеріали, відео);

- просування діяльності Члена в меню «Послуги членам Асоціації» [32].

Необхідно зазначити, що окремими членами Асоціації можуть бути і податкові консультанти і фізичні особи, які надають бухгалтерські послуги.

В якості приватного членства в Асоціацію можуть входити юридичні особи, які займаються професійною діяльністю в сфері оподаткування, самозайняті особи, інші консалтингові компанії. Проте останні можуть бути членами Асоціації лише у тому випадку, коли у них в штаті є один і більше

податковий працівник чи/або працівник, який кваліфікований як податковий радник, чи/або кваліфікований для надання бухгалтерських послуг.

Також необхідно звернути увагу, що для перерахованих вище членів Асоціації є обов'язковим членський внесок. Так, «для I рівня становить 60 000 HUF / рік . Членські внески I класу можуть сплачувати ті, хто є працівниками або фізичними особами членів Асоціації, які сплатили членський внесок I класу. Мінімальний розмір членського внеску для I класу - це половина членства I класу, принаймні 30 000 HUF у 2018 році. Однак ця премія не включає страховий внесок, оскільки він уже був сплачений у премії I класу. Передумови членства є : сплата членського внеску та прийняття Статуту та етики Асоціації» [32].

В ще одній східноєвропейській державі – Румунії, у 1992 році було прийнято «Закон про податкове консультування в Румунії» й відповідно було створено національну палату податкових консультантів Румунії, що має назву Фіскальна консультативна палата - «Camera Consultanilor Fiscali». Вона є некомерційною юридичною особою і відповідно «складається з : податкових консультантів, помічників податкових консультантів, податкових консультаційних компаній, активних і неактивних членів, зареєстрованих в Реєстрі податкових консультантів і податкових консультаційних компаніях» [34].

Палата податкових консультантів Румунії забезпечує доступ до професії податкового консультанта а також авторизацію податково-консультаційної діяльності та її організацію та координацію. Регламент організації та функціонування Палата податкових консультантів Румунії затверджений Рішенням Вищої ради Румунії № 3/2017, яке було опубліковано в офіційній газеті в Румунії в частині № I в номері журналу 185/2017.

Органи управління «Camera Consultanilor Fiscali» є : Національна конференція і Вища рада Палата податкових консультантів Румунії: Постійне відділення Вищої ради палати.

Національна конференція в свою чергу складається із : податкових консультантів та помічників податкових консультантів, які також зареєстровані в Палата податкових консультантів Румунії з правом голосу. Членами Палати з правом голосу є також фіскальні консультанти та помічники фіскальних консультантів, які виконали усі свої зобов'язання перед Палатою податкових консультантів Румунії у відповідні терміни, які встановлені її рішеннями.

Національна Конференція може бути чергова і позачергова. Так, чергова конференція проводиться щорічно, а позачергова, відповідно може скликатися за вимогою Постійного бюро, чи/або за вимогою не менше як 2/3 від числа членів Вищої ради, чи/або на вимогу 1/5 від числа членів Палати з правом голосу.

Також важливим є те, що «Конференція має наступні компетенції :

- визначає заходи по здійсненню професії фіскального консультанта в рамках закону та нормативних актів;
- обирає та звільняє з посади членів Вищої ради, Комісії ревізорів і членів Апеляційної комісії;
- затверджує проект бюджету Палати та віддає до Вищої ради інформацію про її діяльність та управління.

Вища рада координує, спрямовує і контролює діяльність Палати і складається із 15 членів. Будь-який фіскальний консультант із правом голосу Палати може бути обраний до Вищої ради. Президент, обраний Вищою радою, стає Президентом Палати, а також Постійного бюро.

Постійне бюро видає рішення, які представляються Вищій раді для затвердження на сесіях Вищої ради, і в його склад входять президент, перший віце-президент і п'ять віце-президентів» [34].

«Camera Consultanilor Fiscali» є членом CFE, а її «учасники беруть активну участь у роботі Професіонального та Фіскального комітетів та засіданні Генеральної Асамблеї Європейської конфедерації податкових консультантів» [3].

Виконання рішень виборних органів Палати податкових консультантів Румунії здійснюється її виконавчим апаратом, структура якого представлена на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Структура виконавчих органів Палати податкових консультантів Румунії.

Джерело : складено автором за даними : [34]

Варто проаналізувати питання, що обговорювались у 2012 році на засідання Генеральної Асамблеї CFE, яке проходило в Бухаресті, так як вони не втратили своєї актуальності і «донині :

1. Частковий допуск в професію.

Професійні кваліфікаційні директиви дозволяють регулювати в країнах-членах ЄС діяльність податкових консультантів з інших країн, чия професійна кваліфікація визнана. Можливість часткового допуску до професії у випадку, якщо кваліфікація податкових консультантів в окремій країні не може бути встановлена. Розглядалося питання про можливі ризики для клієнтів при наданні послуг консультантами з інших країн. Чи можливо в окремих країнах здійснення діяльності податкових консультантів, якщо частковий допуск в професію гарантований? Більшість учасників засідання критично налаштовані до часткового допуску до професії, пояснюючи це тим, що навіть в окремих

країнах, що входять в ЄС, вимоги щодо регулювання професійної діяльності податкових консультантів можуть відрізнятися. Рівень кваліфікації окремих консультантів також істотно відрізняється.

2. Професійні карти.

Європейська комісія планує випустити професійні карти для деяких професій. Карти повинні полегшити процедуру здійснення діяльності за кордоном тимчасово і постійно. Карти передбачається випускати через систему, що дозволяє здійснювати on-line комунікації з державними органами. Обговорювалися такі питання: введення професійних карт в якості підтримки для членів Палат податкових консультантів;

- відповідальність за приймати рішення про введення професійних карт для окремих професій;

- вирішення питання в країнах, де професійна діяльність не регулюється та передача повноважень держорганам.

- порядок отримання дозволів податковим консультантом при зверненні в іншу країну за визнанням своєї кваліфікації за допомогою системи професійних карт за замовчуванням в тому випадку, якщо відповідальні органи в цій країні не реагують на відповідний запит. Однак багато членів професійного комітету висловили думку, що в даний час гострої необхідності введення професійних карт для європейських податкових консультантів не існує.

3. Професійна страхова гарантія:

- необхідність страхування консультантів з інших країн, які тимчасово консультують на території даної держави у країнах, де вимоги до страхування податкових консультантів є обов'язковою вимогою;

- важливість у встановленні вимог до страхування в якості захисту для клієнтів.

- необхідність існування мінімального розміру страхового покриття;

- необхідність однакового рівня захисту для клієнтів - юридичних та фізичних осіб;
- вимоги до страхування в якості бар'єру для надання послуг за кордоном, в разі якщо страхування для іноземців часто недоступні на ринку окремих країн.

В ході обговорення в черговий раз було підтверджено необхідність існування професійних страхових гарантій і визнано, що розмір мінімального страхового покриття повинен відповідати ситуації, що склалася на ринку податкового консультування» [3].

Таким чином, проведений аналіз особливостей діяльності Палат податкових консультантів в державах Східноєвропейського регіону показав, що у всіх країнах східноєвропейського регіону створені й успішно функціонують Палати податкових консультантів, членами яких мають бути обов'язково всі податкові консультанти, які працюють на ринку податково-консультативних послуг.

2.2. Практика надання статусу податкового консультанта в державах Східноєвропейського регіону

Для набуття статусу податкового консультанта в державах східноєвропейського регіону претенденту перш за все необхідно володіти певним рівнем кваліфікації та особистими якостями. До обов'язкових вимог відноситься складання спеціального кваліфікованого іспиту.

Варто зауважити, що в країнах східноєвропейського регіону вимоги щодо рівня кваліфікації кандидата на право обіймати посаду податкового консультанта відрізняються у розрізі окремо взятої країни.

Для прикладу, в Польщі для набуття статусу податкового консультанта потрібно мати вищу освіту, і при цьому спеціальність може бути різною. Крім

того, стаж роботи у якості податкового консультанта чи/або в податковій службі має бути не менше ніж два роки.

В Чеській Республіці претендент на посаду податкового консультанта повинен мати також вищу освіту із будь-якої спеціальності на рівні бакалавра чи/або магістра. Стаж роботи в Чеській Республіці не вимагається. Проте для успішного проходження випробування, все ж таки береться до уваги стаж, адже претенденту потрібно буде вирішувати певні практичні завдання.

В Словацькій Республіці претендент також повинен мати вищу освіту та без прив'язки до спеціальності. Крім того вимагається 5-річний стаж роботи в сфері економіки. Проте, стаж скорочується до трьох років для тих осіб, які отримали практичні навички як асистент податкового консультанта. А для осіб, які мають вищу освіту економіста чи/або юриста, стаж роботи не вимагають [1].

Варто наголосити, що в країнах східноєвропейського регіону кандидати на посади податкових консультантів повинні мати обов'язково повну дієздатність та повну правоздатність. Також ті, хто бажає стати податковим консультантом повинен мати бездоганну репутацію й зразкову поведінку.

У переважній більшості держав східноєвропейського регіону претенденти на посади податкових консультантів формально повинні ще й мати здатність до самостійної діяльності і не перебувати в так званій особистій залежності від органів податкової служби чи/або їх представників.

Також важливим є те, що тільки після того, як буде встановлено, що претендент відповідає усім відповідним вимогам щодо рівня кваліфікації та особистих якостей, він має скласти випробувальний іспит для набуття статусу податкового консультанта.

Також слід звернути увагу, що до складу екзаменаційної комісії, входять, як правило представники податкових та фінансових органів та представники професійних об'єднань податкових консультантів.

Так, для прикладу, в Польщі склад екзаменаційної комісії чітко визначається законом. Крім того, до неї можуть включатися представники

Верховного адміністративного суду і навіть науковці. Однак вирішальний голос у екзаменаційній комісії завжди має виконавча влада країни.

Щодо змісту й порядку проведення іспиту, то в таких країнах, як Польща та Чеська Республіка, його затверджує і формує сама екзаменаційна комісія.

В Словацькій Республіці зміст та порядок проведення іспиту встановлюється професійним об'єднанням однак за погодженням із Міністерством фінансів Словаччини. В Словаччині лише юрист чи економіст може стати податковим консультантом.

В свою чергу податкові консультанти в Словаччині повинні протягом всієї своєї діяльності проходити навчання. Створенням умов для підвищення освітнього рівня податкових консультантів займається Палата податкових консультантів Словаччини (SKDP). Вона забезпечує обов'язкову освіту для своїх членів.

Відповідно «до принципів обов'язкової освіти : податковий консультант (фізична особа) зобов'язаний виконувати освітні заходи у обсязі не менше шести кредитів кожен календарний рік, у всякому разі 3 кредити повинні бути отримані шляхом участі у власних освітніх заходах, тобто заходах, організованих Словацькою палатою податкових консультантів і / або Академія податкових консультантів» [46].

Варто звернути увагу, що в окремих країнах немає обов'язкової умови скласти іспити. В Польщі та Чеській Республіці передбачено на законодавчому рівні окремі випадки, коли не потрібно скласти іспити податковим консультантом. Це стосується насамперед тих осіб, які отримали статус податкового консультанта в іншій державі, яка є членом Європейського Союзу. Щодо Словацької Республіки, то тут законом не передбачено будь-яких винятків. Проте таке право впливає з відповідних законоположень та директив Європейського Союзу, які в свою чергу є наднаціональними.

Як ми вже зазначали в попередніх параграфах, кожен податковий консультант в кожній східноєвропейській державі обов'язково має бути

занесений до Реєстру податкових консультантів. В свою чергу, обов'язок формування та ведення такого реєстру покладається на професійні об'єднання податкових консультантів.

Варто також зазначити, що є ще таких обов'язків захід, як прийняття «Професійної присяги податкового консультанта». Такий процес здійснюється в Польщі і Словацькій Республіці. Так, податковий консультант, який вперше вступив до лав податкових консультантів, зобов'язується під присягою дотримуватись інтересів клієнтів-платників податків та чесно й сумлінно виконувати свою діяльність на засадах дотримання законодавства і професійної етики та при збереженні професійної таємниці.

Необхідно зауважити, що права й обов'язки податкових консультантів у кожній державі східноєвропейського регіону з однієї сторони, впливають із спеціальних законів, а з іншої сторони – із «Положення про професійну етику», що встановлюється професійним об'єднанням податкових консультантів.

Проаналізуємо детально Кодекс етики податкових консультантів Угорщини. В ньому визначено одноосібну відповідальність «індивідуальних підприємців та товариств (далі - «Податкові консультанти») з податковими консультаціями та послугами податкового консультування, щоб надати своїм клієнтам максимальну професійну допомогу, а також допомагати і представляти своїх клієнтів в здійсненні їх прав та обов'язків. В Кодексі насамперед зазначено, що податковий консультант повинен прагнути підтримувати довіру своїх керівників в процесі судового процесу» [32].

Податкові консультанти Угорщини повинні інформувати своїх клієнтів про те, що їх інтереси захищає також Асоціація податкових консультантів Угорщини. Податковий консультант Угорщини зобов'язаний використовувати в своїй роботі будь-яку можливість для захисту інтересів клієнта, також має розвивати податкову культуру та дотримуватись існуючих законів. Задля цього у своїй діяльності податковий консультант повинен продемонструвати свою повагу до верховенства закону. В положеннях Кодексу є також важливе

визначення, що ніхто із членів Асоціації податкових консультантів Угорщини не може бути засуджений за економічний чи/бо фінансовий злочин.

Виконуючи свою роботу в якості податкового консультанта, він / вона діє відповідно до закону, своїми переконаннями і совістю. Податковий консультант не повинен сприяти зловживанню законом. В обов'язок податкового консультанта входить обов'язок заохочувати справедливе оподаткування при забезпеченні повного обліку витрат. Податковий консультант не може бути партнером клієнта в ухиленні від сплати податків, але може скористатися можливістю, що надається законом, для оптимізації податків та зборів. В Кодексі зазначено : «Не робіть нічого, що суперечить закону, клієнту податкового консультанта в його або її передбачуваному і реальному інтересі, або по його або її запит учи вказівці» [32].

Також в Кодексі зазначено, що податковий консультант в рамках довірливих відносин зі своїм клієнтом-платником податків повинен старатися вирішити питання свого клієнта найкращим чином.

Крім того, у випадку, коли податковий орган або інший державний орган визначає відсутність сплати податку чи/або внеску або будь-який інший недолік, податковий консультант зобов'язується представляти інтереси свого клієнта повною мірою, використовуючи свій досвід та готовність захищати інтереси клієнта. В Кодексі також визначено, що податковий консультант може за необхідності звернутися до інших членів чи/або організацій Асоціації податкових консультантів за професійною допомогою. Крім того, при необхідності консультант може за допомогою звертатися й до фахівців інших професій.

Необхідно зауважити, що для набуття статусу податкового консультанта важливою умовою є постійне підвищення кваліфікації всіх членів палат податкових консультантів в державах східноєвропейського регіону. Даний обов'язок передбачено також в Статутах Національних палат податкових консультантів кожної держави східноєвропейського регіону. Також і в Кодексі

етики податкових консультантів кожної із держав східноєвропейського регіону, деталізовано принципи щодо підвищення кваліфікації податкових консультантів.

Національні ради податкових консультантів в східноєвропейських державах й регіональні відділення Національних палат податкових консультантів проводять, координують і контролюють на регулярній основі підвищення професійної кваліфікації податкових консультантів. Необхідно зазначити, що Європейська конфедерація податкових консультантів розробила Європейський реєстр податкових консультантів з використанням передових веб-технологій. CFE також відслідковує факти появи нових податкових консультантів й відповідно заносить їх до Реєстру податкових консультантів.

Також важливим аспектом є те, що права й обов'язки податкових консультантів в кожній із розглянутих держав безпосередньо впливають або з спеціального закону «Про податкове консультування», або із «Положення про професійну етику», яке обов'язково є у професійного об'єднання у кожній країні східноєвропейського регіону.

2.3. Ризики та проблеми в сфері податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону

Загальновідомо, що будь-яка підприємницька діяльність супроводжується певним ступенем ризику. Під дефініцією «підприємницький ризик» розуміють можливість виникнення несприятливої ситуації чи/або невдалого результату діяльності. Професійна діяльність податкових консультантів також пов'язана з ризиками. Сфера діяльності податкового консультування пов'язана насамперед із податковими ризиками. Під «податковим ризиком» розуміють ймовірність настання події, яка пов'язана з процесом оподаткування, в результаті якого можуть виникнути фінансові втрати.

Необхідно зазначити, що діяльність податкових консультантів полягає насамперед в розробці рекомендацій щодо правильного визначення об'єкта оподаткування і податкової бази, а також в своєчасному обчисленні і сплаті податків та зборів, від правильного застосування податкового законодавства та від представлення інтересів платників податків у відносинах із податковими органами.

На рис. 2.4. представлено можливі економічні результати від застосування рекомендацій податкового консультанта клієнтом – платником податків. Це наступні : негативний; нейтральний; позитивний.



Рис. 2.4. Економічний результат від застосування платником податків консультацій податкового консультанта. Джерело : складено автором за даними [30]

Негативні наслідки неякісної податкової консультації можна розділити умовно на два види :

1. Помилки виявлені з боку аудиторів в податковому обліку платника податків, які виникли після впровадження рекомендацій податкового консультанта. У даному випадку, якщо між консультантом та платником було укладено договір про надання послуг з їх відповідною оплатою, консультант повинен усунути всі недоліки чи/або відшкодувати витрати клієнта, пов'язані із усуненням цих помилок. Проте виявлення помилок наданої податкової консультації в процесі здійснення податкового аудиту - це зазвичай винятковий і рідкісний випадок, коли помилки вже виявлені, а наслідки та збитки ще не настали. Однак тільки у такому випадку у клієнта з'являється можливість вимагати від консультанта виправлення помилок щодо наданих ним рекомендацій, тобто отримання нових консультацій взамін попередніх.

2. Помилки, виявлені працівниками податкових органів в податковому обліку платника податків після впровадження клієнтом-платником податків рекомендацій податкового консультанта. В даному випадку наявності претензій платнику податків зі сторони податкових органів свідчить про неякісне надання послуг податковим консультантом своєму клієнту-платнику податків.

Отже, помилки податкового консультанта при наданні рекомендацій платнику можуть призвести до виникнення збитків у платника податків. Проте, з урахуванням того, що рекомендації податкового консультанта не є обов'язковими до виконання, - накласти санкції та притягнути до відповідальності податкового консультанта не так просто.

З метою зниження ризиків клієнта-платника податків, який користується послугами податкового консультанта та захистити його інтереси, в зарубіжних державах застосовують такі заходи:

- здійснюють обов'язковий контроль якості наданих послуг за договором, що укладений податковим консультантом;

- прописують в договорах заходи додаткової відповідальності для податкових консультантів;
- залучають до надання послуг в сфері оподаткування тільки висококваліфікованих фахівців з доброю репутацією.

Варто наголосити на тому, що у податкових взаємовідносинах в сфері податкового консультування беруть участь не лише платники податків, податкові агенти й податковий консультанти, але також держава в особі податкових органів. Кожен з цих суб'єктів може нести певні ризики. Види можливих ризиків, які виникають в податково-консультаційному процесі у розрізі учасників податкових правовідносин наведено на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Види ризиків, що виникають у сфері податкового консультування в учасників податкових взаємовідносин.

Джерело : складено автором за даними [30].

Необхідно зазначити, що для держави податкові ризики полягають у вигляді зменшення надходжень до бюджету податків та зборів в основному через невиконання платниками податків своїх зобов'язань. В такому разі податкова політика держави буде спрямована в напрямку підвищення ефективності адміністрування та справляння податків та зборів. А отже ризики платників податків та податкових консультантів будуть збільшуватись.

Так, для податкового консультанта ризики пов'язані насамперед з неправильним наданням рекомендацій клієнту-платнику податків щодо податкового планування й застосування податкового ним законодавства.

Проте варто враховувати, що податковий консультант лише надає рекомендації і тільки платник податків вирішує, що саме він буде застосувати із запропонованих рекомендацій податкового консультанта.

Щодо України, то вона не має спеціального закону, яким би регулювалась діяльність податкових консультантів, і тому відповідальність податкового консультанта буде, виходячи із умов договору, який був укладений між податковим консультантом і замовником щодо надання консультаційних послуг.

Неналежні рекомендації завдають шкоду репутації податкового консультанта й відповідно консалтингової компанії, у якій працює податковий консультант, якщо податковий консультант не надає такі консультації на приватній основі.

Варто зауважити, що на ринку консультування спостерігається досить велика конкуренція. І тому втрата статусу професіонала в сфері оподаткування для податкового консультанта і консалтингової компанії буде означати втраті багатьох клієнтів. Крім того, це потягне за собою позбавлення консалтингової фірми майбутніх доходів та піддати ризику успішну діяльність компанії.

В зарубіжних державах практикують введення рейтингу податкових консультантів, тому даний ризик є важливим для компанії та консультанта. Проте діяльність податкового консультанта може бути також пов'язана із ризиком виникнення помилок через людський фактор.

Потрібно зазначити, що діяльність податкових консультантів супроводжується найбільшою кількістю ризиків. У таблиці 2.2. наведено перелік ризиків податкових консультантів, рекомендації щодо методів оцінки ризику та проблеми, які заважають якісній оцінці.

Таблиця 2.2.

Рекомендації для оцінки ризику податкового консультанта

Ризики податкових консультантів	Рекомендації з оцінки ризиків податкових консультантів	Проблеми, що заважають якісній оцінці ризиків
1	2	3
Ризик надання неправильних рекомендацій платнику податків та зборів.	1) Імовірність настання події є суб'єктивною стороною. Податкові консультанти повинні адекватно оцінювати свої компетенції та знання. 2) Характер можливих збитків можна оцінити кількісними методами. Для аналізу податкового ризику доцільно використовувати такі ймовірні показники зміни параметрів оподаткування: Середня прибутковість зміни параметрів оподаткування $X_{\text{ср}}$, - це величина середньої економії від правомірної зміни параметрів оподаткування платником податків та зборів розраховується як показник математичного очікування: $X_{\text{ср}} = \sum [L_i x (N_i - O_i)] n_i^{-1} = 1, \text{ де :}$ J від 1 до n – це число податків та зборів, величина яких змінюється внаслідок зміни параметрів оподаткування; L_i – це ймовірність успішного результату (відсутність штрафних санкцій тощо) за i-му податку чи/або збору; N_i – це сума i-го податку до впровадження рекомендацій податкового консультанта; O_i - сума i-го податку чи/або збору після зміни параметрів оподаткування.	1. Суб'єктивні оцінки ймовірності настання ризиків. 2. У деяких випадках недолік інформації від клієнта, яка необхідна для оцінки ризиків.

Продовження таблиці 2.2.

1	2	3
Ризик розголошення комерційної таємниці клієнта	1.Дотримання процедури безпеки доступу до конфіденційної інформації клієнта. 2.Здійснення оцінки економічної вигоди від проведення консультації й порівняння її з можливими збитками у разі негативного результату.	
Ризик перекладання відповідальності щодо збитків, які нанесені клієнтом внаслідок неграмотних рекомендацій податковими консультантами	1. Проведення податковим консультантом оцінки ризиків аналогічно оцінці ризиків надання неправильних рекомендацій платникам податків та зборів. 2. Обов'язкове укладення договорів між податковими консультантами та клієнтами з визначенням умов відповідальності податкового консультанта та клієнта в різних несприятливих ситуаціях.	
Ризик втрати репутації податковим консультантом.	Оцінка податковими консультантами чи/або консалтинговою фірмою даних щодо проведені консультації та оцінка стану ринку консалтингових послуг.	
Людський фактор.	Ретельний підбір податкових консультантів для виконання окремих видів робіт у сфері податкового консультування, виходячи із компетентностей, досвіду вирішення аналогічної проблеми, рівня освіти та особистих якостей	

Джерело : складено автором за даними [9]

Аналіз наведених даних в таблиці 2.2. дозволяє зробити висновок, що такі рекомендації управління ризиками, як оцінка й порівняння економічних вигод та втрат у випадку застосування рекомендацій податковому консультанту, а також використання відомостей про податкові консультації клієнтами можуть бути застосовані, так як використання цих рекомендацій позитивно вплине на зниження ризиків як у податкових консультантів, так і у клієнтів-платників податків.

Варто також звернути увагу на проблеми ефективності управління ризиками. Так аналіз ризиків необхідно проводити в кожній окремо взятій ситуації. Поте часто на практиці досить складно визначити реальні пріоритети того чи іншого клієнта-платника податків: інформація, яка надається клієнтом обмежена, і часто її може не вистачити для того, щоб надати якісні рекомендації, не говорячи вже про оцінку будь-яких ризиків.

Саме тому, в даний час на етапі стрімкого розвитку податкового консультування ризики ростуть, а в свою чергу можливості управління ними залишаються не на високому рівні через проблеми доступу до необхідної інформації.

Таким чином, перед тим як надавати консультаційні послуги платнику податків, податковому консультанту необхідно:

- оцінити заздалегідь можливі негативні наслідки;
- пам'ятати про те, що не можна ризикувати занадто сильно й піддавати себе та консалтингову компанію можливим штрафним санкціям у разі негативних наслідків від надання консультації;
- пам'ятати про те, що не варто ризикувати своєю репутацією професіонала заради зменшення податкових витрат клієнта неправомірними способами, адже це може призвести до фінансових втрат також для двох сторін.

Висновки до розділу 2

Всі податкові консультанти в кожній з держав східноєвропейського регіону об'єднані в Асоціації чи/або Палати податкових консультантів.

Майже усі Національні палати податкових консультантів в східноєвропейському регіону є членами CFE (Європейської конфедерації податкових консультантів). Винятком є Угорщини, так як вона є членом IFA (Міжнародної податкової асоціації).

В кожній державі східноєвропейського регіону професійні об'єднання податкових консультантів розробляють стандарти податкового консультування. Професійні об'єднання податкових консультантів створюються у більшості держав на основі законів про податкове консультування. Усі без винятку податкові консультанти в обов'язковому порядку входять до Палат податкових консультантів об'єднують та обов'язково реєструються у відповідних реєстрах.

Законодавча основа діяльності професійних об'єднань податкових консультантів регламентується в державах східноєвропейського регіону:

- Закон про податкове консультування;
- Статут Палати податкових консультантів;
- Положення про професійну етику податкового консультанта;
- Рішення органів управління Палати податкових консультантів.

Кожна держава східноєвропейського регіону має Кодекс етики податкового консультанта.

Для набуття статусу податкового консультанта у державах східноєвропейського регіону є вимоги щодо належного рівня кваліфікації та особистих якостей. Обов'язковим також є проходження фахового випробування, який проводиться зазвичай у формі іспиту.

Права і обов'язки податкових консультантів у східноєвропейських країнах регламентовані або законом «Про податкове консультування» або «Положенням про професійну етику».

Надання податково-консультаційних послуг супроводжується ризиками, до яких відносять:

- ризики надання неправильних рекомендацій платнику податків;
- ризики перекладання відповідальності за збитки, що понесені платником внаслідок неправильних рекомендацій податкового консультанта;
- ризики поширення комерційної таємниці клієнта-платника податків;
- ризики втрати репутації;
- людський фактор.

Для попередження виникнення ризиків податкові консультанти повинні навчитися управляти цими ризиками.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВИКОРИСТАННЯ ДОСВІДУ НАДАННЯ ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАТИВНИХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВАХ СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКОГО РЕГІОНУ ДЛЯ УКРАЇНИ

3.1. Проблеми та шляхи їх врегулювання в діяльності податкових консультантів в Східноєвропейських державах

Як зазначалось у попередньому розділі, в країнах східноєвропейського регіону за надання податково-консультативних послуг відповідальність покладається згідно законодавства і статуту податкових консультантів, якими керуються всі податкові консультанти, які є членами Палат податкових консультантів у кожній державі.

Варто наголосити, що насамперед відповідальність за наслідки надання податково-консультативних послуг полягає в представленні самих податкових консультантів перед суспільством та в захисті їх інтересів і в забезпеченні високого професійного рівня податкового консультанта шляхом сприяння підвищенню кваліфікації та відповідного контролю за його діяльністю; у веденні реєстру усіх податкових консультантів; у розробці пропозицій щодо вдосконалення чинного податкового законодавства.

Наведемо приклади настання відповідальності у вигляді накладення штрафних санкцій у окремих східноєвропейських країнах. Так, у Польщі застосовують такі дисциплінарні санкції : попередження і догана та навіть заборона займатися професійною діяльністю податковим консультантом на термін від 6 місяців до 3-х років а також вилучення із реєстру податкових консультантів, а це, в свою чергу означає скасування допуску до професії податкового консультанта. В іншій східноєвропейській державі – Чехії та Словаччині застосовуються наступні штрафні санкції : письмове попередження і штраф а також заборона надавати послуги в сфері оподаткування терміном до

року і також видалення з реєстру податкових консультантів, що також означає скасування допуску до професії податкового консультанта [1].

В таблиці 3.1. надано загальну інформацію щодо практики здійснення податково-консультаційних послуг країн східноєвропейського регіону, які застосовують систему «державного регулювання», відповідно до якої податково-консультативні послуги регламентовані основним законом країн, що застосовують систему «саморегулювання», відповідно до якої вони не мають спеціального державного закону, що регулює діяльність податкових консультантів.

Таблиця 3.1.

**Порівняльний аналіз надання податково-консультативних послуг в
державах східноєвропейського регіону і Україні**

Критерії порівняння	Держави та їх системи регулювання податкового консультування		
	Державне регулювання	Саморегульована система	
	Польща, Чехія, Румунія, Словаччина, Угорщина	Молдова, Болгарія.	Україна
1. Нормативно-правова база	Закони «Про податкове консультування» і нормативно-правова база Національних Палат податкових консультантів	Відсутній спеціальний закон «Про податкове консультування»	Є проект спеціального закону «Про податкове консультування»
2. Порядок доступу консультантів в до ринку податкового консультування.	Потрібно здати кваліфікаційний іспит. Існують винятки для осіб, які вже мають статус податкового консультанта в іншій державі-члені ЄС. Кваліфікаційний іспит має усну і письмову частини. Голова екзаменаційної комісії : керівник податкової служби; представник Палати податкових консультантів; висококваліфіковані фахівці.	Податкові консультації можуть надавати юристи, бухгалтери та податкові консультанти.	Складання іспиту: податкове право; оподаткування фізичних та юридичних осіб; правове регулювання економічної діяльності, методика податкового консультування бухгалтерський облік та звітність, фінансово-економічний аналіз для цілей податкового консультування.

			У разі здачі кваліфікаційного іспиту присвоюється кваліфікація «Консультант з податків і зборів» III категорії. Програму можуть пройти в спрощеному порядку особи, у яких є чинний кваліфікаційний атестат аудитора.
3. Особисті якості податкового консультанта	1.Повна дієздатність й правоздатність. 2.Відмінна поведінка. 3. Матеріальне становище. 2.Не мати неспланих боргів. 3.Відсутність судимості. 4. Не мати проблем зі здоров'ям.	До особистих якостей вимоги не пред'являються	Не пред'являються вимоги до особистих якостей
4. Рівень кваліфікації податкового консультанта	1.Вища освіта із будь-якої спеціальності мінімум на рівні бакалавра. 2.Вища освіта в сфері економіки чи/або юриспруденції і стаж роботи в сфері оподаткування не менше 2-х років. 3.Навчання в університеті тривалістю 8 і більше семестрів та стаж роботи в сфері оподаткування не менше 3-х років. 4.Навчання в сфері комерції і стаж роботи в сфері оподаткування не менше 10-ти років. 5. Високий професійний рівень при стажі практичної роботи, пов'язаної з оподаткуванням, не менше 7-и років. 5. Стаж роботи в якості державного службовця в фінансових (податкових) органах, не менше 7 років	1.Ступінь бакалавра та спеціалізовані курси, на яких навчають основам професії податкового консультанта і поглиблюють знання. 2. Складання складного іспиту для отримання права називатися «Сертифікованим податковим Консультантом»	Вища освіта у сфері економіки чи/або права
5. Права та обов'язки податкового консультанта	1.Дотримання прав клієнта-платника на основі договору. 2.Повна конфіденційність. 3. Право на розірвання договору 4.Дотримання умов оформленого договору.	1.Дотримання інтересів та права клієнта-платника податків на основі	1.Дотримання чинного законодавства. 2. При наданні послуг керуватися інтересами клієнта. 3. Дотримуватись податкового та іншого

	2.Захист інтересів клієнта-платника 3.Дотримання етичних норм	оформленого договору 2.Захист професійної таємниці 3.Дотримання етичних норм	законодавство та не сприяти ухиленням клієнта від сплати податків й обману податкових органів. 4.Забезпечення і відповідальність за збереження конфіденційної інформації
6. Положення про страхування професійної відповідальності	Повинен бути договір про обов'язкове страхування на випадок заподіяння шкоди клієнтові-платнику податків	Наявність договору страхування. (Не є обов'язковою умовою)	Відсутні вимоги обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності перед клієнтом.
7. Відповідальність податкового консультанта	1. Письмове попередження, штрафні санкції. 2.Догана 3. Штраф 4.Заборона надавати консультації до одного року та виключення з реєстру податкових консультантів, та скасування допуску до професії. 5.Позбавлення ліцензії податкового консультанта 6. Кримінальна відповідальність 7. Майнова відповідальність	1.Майнова відповідальність за професійну помилку 2.Відповідальність організації -юридичної особи, що надає послуги з податкового консультування	1. Для встановлення відповідальності податкового консультанта клієнт може звернутися до суду Палати податкових консультантів. 2. Відшкодування заподіяної моральної чи/або матеріальної шкоди в разі виявлення та підтвердження фактів порушень
			3.Виключення податкового консультанта з членів Палати. 4.Право оскаржувати податковим консультантом будь-яке рішення у судовому порядку
8.Професійне об'єднання податкових консультантів	Палата податкових консультантів Румунії; Словацька палата податкових консультантів; Палата податкових консультантів Чеської Республіки; Центральна Палата податкових консультантів Польщі; Палатою податкових консультантів Болгарії.	Централізований орган податкових консультантів	Палата податкових консультантів

Джерело : складено автором за даними [1]

Отже, аналіз надання податкового-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону показав, що в кожній із держав на законодавчому рівні передбачена відповідальність за наслідки надання податкових консультацій. Регламентована така відповідальність або Законом «Про надання податкових консультацій», а у разі відсутності спеціального закону - Положеннями Статуту Палат податкових консультантів в кожній державі.

3.2. Обмін інформацією в сфері податково-консультативних послуг як спосіб підвищення рівня податкової дисципліни

Надання якісних податково-консультативних послуг нерозривно пов'язано та супроводжується обміном інформації та оволодінням методиками і досвідом світової податкової практики в цілому. Також важливим такий обмін інформацією є в боротьбі з ухиленням від сплати податків та з метою покращення ефективності адміністрування податків та прозорості оподаткування.

Європейська конфедерація податкових консультантів (далі - CFE) постійно відслідковує та оприлюднює список тих держав, які не співпрацюють з державами європейського Союзу в сфері оподаткування.

Такий список був вперше опублікований наприкінці 2017 року, і оновлюється щороку. Список довів свою ефективність у спільному просуванні намірів та напрацювань ЄС щодо удосконалення світової податкової практики, а також боротьби з ухиленням від сплати податків та зборів а також поліпшення належного управління та відповідно прозорості. В результаті вже більше 30-ти юрисдикцій виконали свої зобов'язання щодо проведення податкових реформ та удосконалення податкового законодавства [37].

CFE опублікувала свій звіт про податкову політику ЄС, який опубліковується один раз на два роки й містить детальний аналіз значних змін у

сфері податкового законодавства й податкової політики як в країнах ЄС, так і на міжнародному рівні. В звіті також розміщено інформацію щодо окремих прецедентних прав CJEU та відповідних рішень Європейської комісії.

Необхідно звернути увагу на те, що «Глобальна податкова система CFE «Топ 10» заснована на довгостроковій технічній і політичній співпраці в сфері оподаткування між CFE, АОТСА (Асоціацією податкових консультантів Азії і Океанії) та WAUTI (Західноафриканським союзом податкових інститутів), які є провідними організаціями професіоналів в сфері оподаткування в Азії, Океанії і Західноафриканському регіонах» [37].

Щомісячне видання публікує зведення новин щодо міжнародної податкової політики та відповідно є актуальною інформацією для податкових консультантів зарубіжних держав.

Також важливо зазначити, що Європейська конфедерація податкових консультантів, зважаючи на задекларовані нею податкові стандарти належного управління формує та опубліковує чорний список країн ЄС, які не відповідають Кодексу поведінки.

Перелік юрисдикцій, які не співпрацюють з Європейським Союзом в сфері оподаткування постійно оприлюднюється. Так, він оновлювався тричі в першому семестрі 2021 року [4].

На засіданні Ради ECOFIN було досягнуто згоди щодо оновлення «чорного списку», який впливає з Кодексу поведінки оподаткування бізнесу. Так, «він містить зобов'язання, прийняті юрисдикціями щодо дотримання принципів прозорого належного управління податками шляхом автоматичного обміну інформацією та вступу до Глобального форуму або ратифікації Багатосторонньої конвенції ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу. Відповідно, такі юрисдикції, як Барбадос, Беліз, Бермудські острови, Фіджі, Маршаллові острови, Оман, Об'єднані Арабські Емірати і Вануату були додані в список за недотримання вимог у встановлені терміни. У травні були внесені

додаткові поправки в цей список, виключивши Барбадос і Бермудські острови з чорного списку ЄС» [4].

Так, в «даний час 11 юрисдикцій залишаються в списку тих, хто не співпрацює з ЄС для цілей оподаткування : Американське Самоа, Беліз, Фіджі, Гуам, Маршаллові Острови, Оман, Самоа, Тринідад і Тобаго, Об'єднані Арабські Емірати, Віргінські острови США і Вануату. Однак країни взяли на себе зобов'язання на високому рівні щодо виправлення становища» [4].

Проблеми й реформа податкової політики ретельно контролюються Радою ЄС. Так, група щодо моніторингу дотримання Кодексу поведінки (оподаткування бізнесу) Ради ЄС в свою чергу також опублікувала робочу програму.

Варто наголосити, що до числа пріоритетних напрямків для Групи за кодексом поведінки «відносяться :

- розробка інструкції з координації реалізації висновків ОЕСР по BEPS по діям 8-9-10, що стосуються узгодження результатів трансфертного ціноутворення зі створенням вартості, і дії 13 по документацію щодо трансфертного ціноутворення;
- розробка положення по режимам нарахування умовних відсотків;
- перегляд списку юрисдикцій, що не співпрацюють для цілей оподаткування;
- розробка проекту положення по скоординованим захисним заходам проти неефективних юрисдикцій;
- оцінка відповідності держав-членів положенню COCG 2000 року» [4].

В таблиці 3.2. представлено аналіз відповідності держав-членів ЄС рекомендаціям Кодексу поведінки податкових консультантів (далі –COCG)

Відповідність «країн-членів ЄС рекомендаціям SOCG (2000).

Таблиця 3.2.

Відповідність країн рекомендаціям SOCG 2000 року				Моніторинг результатів аналізу
Держава	Штаб-квартира компанії	Фінансова філія	Холдингова компанія	Конкретні кроки, які слід вжити
Австрія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Болгарія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Бельгія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Греція	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Данія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Естонія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Кіпр	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Чеська Республіка	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Німеччина	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Іспанія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Хорватія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Угорщина	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Ірландія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Італія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Латвія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Литва	Відповідає	Відповідає	Частково відповідає	Необхідно привести у відповідність до вимог
Люксембург	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Мальта	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Нідерланди	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Об'єднане Королівство	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Польща	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Португалія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Румунія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Словенія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Словацька Республіка	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Швеція	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Фінляндія	Відповідає	Відповідає	Відповідає	
Франція	Відповідає	Відповідає	Відповідає	

Джерело : складено автором за даними» [4].

Як наведено в таблиці 3.2. всі держави східноєвропейського регіону плідно співпрацюють з CFE в частині обміну податковою інформацією, що вказує на ефективність високу податкову дисципліну та відповідно покращення надання податково-консультативних послуг.

3.3. Перспективи розвитку послуг податкового консультування в Україні з урахуванням досвіду держав Східноєвропейського регіону

Саме тому надання податково-консультативних послуг не лише допомагає Професія податкового консультанта в Україні в даний є затребуваною, так як спостерігається низький рівень податкової культури, однією із причин якої є неоднозначне розуміння певних норм податкового законодавства та їх тлумачення не тільки платниками податків та зборів, а й податковими органами. В свою чергу, це призводить до неналежного виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань. Саме тому податково-консультативні послуги дають можливість оптимізувати податкові витрати платників та можуть допомогти врегулювати взаємовигідні партнерські відносини між державою й платниками податків.

В Україні, як ми вже зазначали в попередніх параграфах, на законодавчому рівні податкове консультування зводиться до роз'яснення щодо податків та зборів.

Необхідно насамперед, зрозуміти яка різниця між податковим консультуванням, яке здійснюється незалежними податковими консультантами та роз'яснення з податків та зборів. Порівняльний аналіз зазначених понять представлена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.3.

**Порівняльний аналіз «податкового консультування та роз'яснення з
податків та зборів»**

№ п/п /	Види послуги в сфері оподаткування я	Суб'єкти, які надають послуги	Сутність послуг	Платність послуг
1	Податкове консультування	Суб'єкти, які не є працівниками податкових органів	Надання консультацій та рекомендацій щодо застосування податкового законодавства, податкового планування та представництво інтересів платників в податкових органах	Послуги надаються на платній основі
2	Роз'яснення з податків та зборів	Працівники органів Державної податкової служби України та Міністерства фінансів України	Надання податкових роз'яснень щодо норм чинного податкового законодавства, інформування платників податків щодо змін та доповнень до чинного податкового законодавства.	Послуги надаються на безоплатній основі

Джерело : складено автором за даними : [30].

Відповідно до чинного податкового законодавства, платники податків мають право отримувати від податкових органів роз'яснення щодо тих чи інших норм чинного податкового законодавства. Однак в обов'язки ДПС України входить насамперед інформування та роз'яснення узагальненого характеру щодо діючого податкового законодавства. Крім того, в органах податкової служби через значне завантаження співробітників та брак часу відсутня мотивація роз'яснювати тонкощі податкового законодавства. Тому консультування носить формальний і навіть бюрократичний характер і тому не

дає бажаного результати платникам податків, які вимушені шукати інших фахівців у сфері оподаткування.

Крім того, виникає ще й інша проблема. У зв'язку з тим, що до Податкового кодексу України постійно вносяться зміни й доповнення, ДПС та МФУ можуть інколи давати коментарі та роз'яснення, які можуть відрізняються. У зв'язку з цим платники потребують додаткової кваліфікованої допомоги при вирішенні проблемних питань з податковими органами. Таким чином послуги податкових консультантів стають важливими в таких ситуаціях, проте на відміну від аудиту, в даний час на рівні держави немає чіткого законодавчого регулювання надання таких послуг. В свою чергу, така неврегульованість призводить до того, що навіть судові інстанції можуть не брати до уваги докази податкових консультантів як самостійних суб'єктів правовідносин. Адже відповідно до ПКУ, платник податків має права посилатися тільки роз'яснення ДПСУ і не має права брати до уваги висновки податкового консультанта.

Прийняття Закону України «Про податкове консультування в Україні» може врегулювати ситуацію в сфері надання послуг платникам податків. В проекті зазначеного Закону є норми щодо консультування з питань застосування положень податкового законодавства та ним також передбачено врегулювання правовідносини законодавства, учасником якого є податкові органи. Проте він знаходиться у ВРУ в якості законопроекту ще з 2001 року.

Також в проекті даного Закону визначено принципи здійснення діяльності з податкового консультування. До них належать : принцип законності; принцип професіоналізму; принцип добровільності; принцип незалежності; принцип сумлінності, принцип конфіденційності. Також визначено статус податкового консультанта, який може отримати і фізична особа (повинна мати чинний кваліфікаційний атестат податкового консультанта) і юридична особа (має бути створена у формі комерційної установи з метою здійснення діяльності в сфері надання податкового консультування). Також проектом Закону визначено, що

податковий консультант повинен бути членом саморегульованої організації податкових консультантів.

Важливо звернути увагу, що наявність спеціального Закону «Про податкове консультування» не є обов'язковим для надання податкових консультацій, як свідчить досвід зарубіжних держав. Проте він буде додатковою гарантією якості й надійності послуг платникам податків, особливо якщо у судових інстанціях. В Україні, не дивлячись на відсутність зазначеного вище закону здійснюється надання податково-консультативних послуг. Поширенню таких послуг сприяло створення в 2001 році СПКУ (Спілки податкових консультантів України). Метою створення СПКУ було вирішення ряду важливих завдань напрямку вдосконалення податкової системи України й вдосконалення податкової політики. СПКУ представлена майже в усіх регіонах України. З 2013 року СПКУ має статус повноправного члена CFE (Європейської конфедерації податкових консультантів) [2].

Необхідно зазначити, що членами СПКУ є фахівці в сфері фінансів, економіки й аудиту, а також наукові працівниками й досвідчені практики, що мають досвід роботи в сфері оподаткування. Фахівці СПКУ залучаються до роботи у робочих комісіях ВРУ і КМУ. Представники СПКУ входять до Громадських колегій при ДПУ, МФУ та Мінюсті України.

Важливим внеском СПКУ у сферу надання податково-консультативних послуг стало введена Міністерством праці України професії «Консультанта з податків і зборів» у 2004 р. та затвердження кваліфікаційних вимог до професії. Крім того, СПКУ розроблено програму сертифікації податкових консультантів, яка передбачає підготовку до складання сертифікаційних іспитів податковими консультантами. Однак, в Україні, не дивлячись на певні позитивні тенденції розвитку податково-консультаційних послуг, є ряд проблем, які полягають в «наступному»:

1. Брак конкуренції на українському ринку. Об'єктивна потреба звернення до консультантів виникає в умовах високої конкуренції, коли ціна

неправильного управлінського рішення дуже висока і від господарюючого суб'єкта постійно вимагається підвищення ефективності його діяльності. Так як в багатьох галузях виробництва в Україні до цих пір немає достатньо жорсткої конкуренції, то залишається можливість приймати не дуже ефективні рішення, навіть робити помилки і при цьому зберігати свої позиції на ринку.

2. Недоліки управлінської культури. Багато керівників, по-перше, поки ще не повністю усвідомили, що успішні організаційні рішення вимагають високої компетенції та глибоких спеціалізованих знань. По-друге, як правило, керівники (тим більше що більшість з них є одночасно організаторами і власниками очолюваних підприємств) психологічно не готові делегувати окремі етапи прийняття рішень зовнішньому консультанту. Це, мабуть, найбільш консервативна частина всієї організаційної системи, особливо якщо врахувати досить зрілий вік багатьох з них і живучість традицій авторитарності. По-третє, на консалтинг як сферу, пов'язану зі знанням і інтелектом, в Україні традиційно дивляться як на послугу, за яку платити не потрібно і яка, як культура чи освіта, повинна фінансуватися за залишковим принципом.

3. Недоліки культури консультування. В даний час більшість сфер вітчизняного консалтингу не регламентується жодними законодавчими актами. Для здійснення консультаційної діяльності юридичним та фізичним особам не потрібно фахової освіти, ліцензій на право ведення цієї діяльності. Не у всіх сферах достатній вплив мають професійні об'єднання консультантів, недостатньо джерел, з яких клієнти могли б дізнатися про надійність і професіоналізм окремого консультанта або консалтингової компанії. Як наслідок – прихід в консалтинг людей з низьким професійним рівнем, дилетантів, які не дотримуються етичних норм консалтингу. Це негативно відбивається на загальній якості консалтингових послуг та іміджу консультанта в очах керівників підприємств.

4. Нестача фінансових коштів. В даний час в Україні послугами консультантів користуються в основному великі підприємства, так як середній

та малий бізнес, як правило, просто немає вільних грошових коштів для оплати порад податкових консультантів» [6].

Однак, не дивлячись на зазначені проблеми, для вітчизняного ринку податково-консультаційних послуг відкриваються також і перспективи.. Так, в державах східноєвропейського регіону податкове консультування розвивається на основі 3-х сторонніх взаємовигідних відносин між органами податкових служб, платниками податків та зборів й податковими консультантами.

В цих країнах податкові консультанти – це незалежні професіонали, які виступають посередниками між державою та клієнтом - платником податків, які можуть бути як юридичною так і фізичною особою та навіть державним органом (див. рис. 3.1).

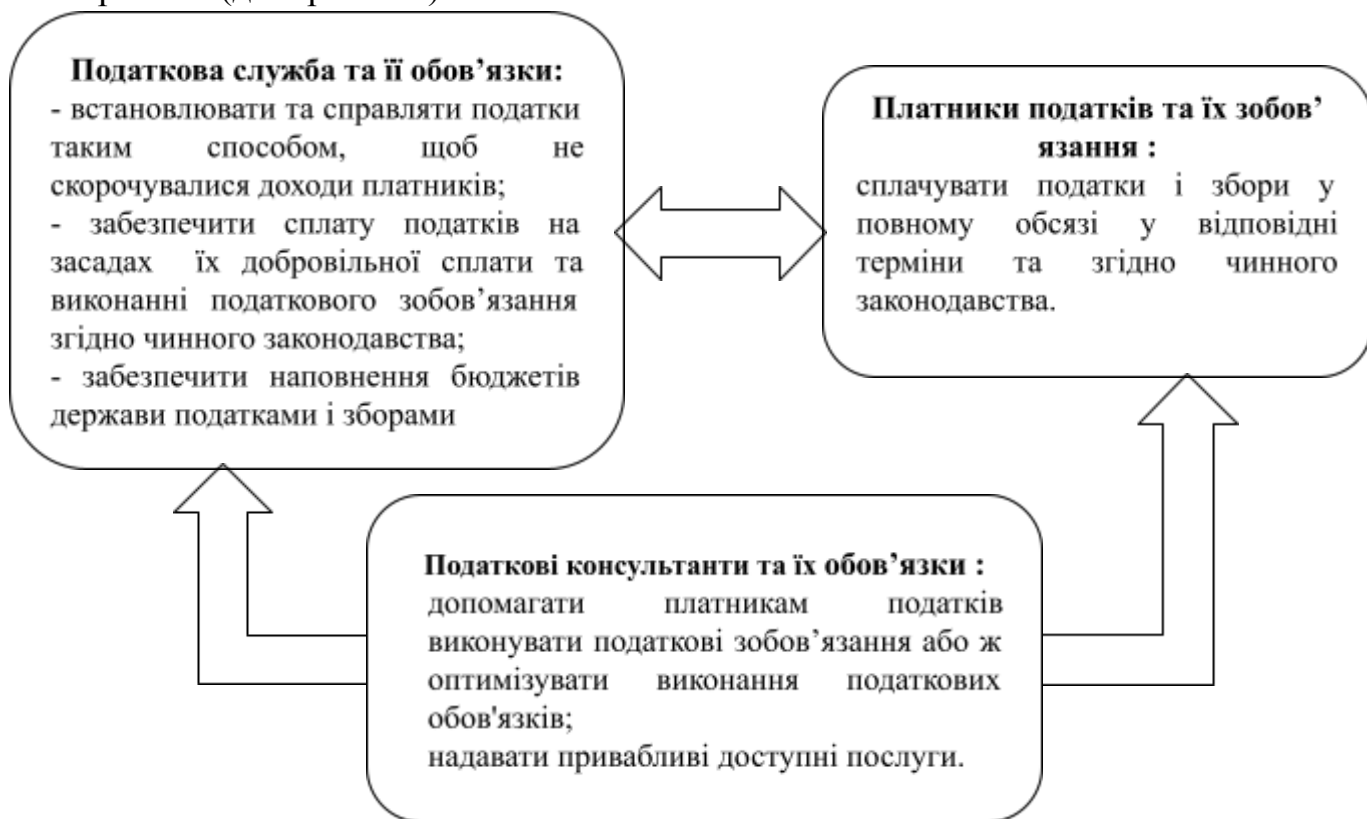


Рис. 3.1. Взаємовідносини між суб'єктами податкових правовідносин в податкового-консультаційному процесі.

Джерело : складено за даними : [10]

Необхідно звернути увагу, що податкові консультанти є посередниками та модераторами діалогу між податківцями та платником податків.

Для податкових органів в багатьох зарубіжних державах податкові консультанти є дорадчими партнерами, адже вони працюють в рамках чинного законодавства й не підтримують дії своїх клієнтів, що пов'язані з ухиленням від сплати податків.

В окремих східноєвропейських країнах є навіть на законодавчому рівні обов'язок податкового консультанта надавати органам державної влади інформацію про порушення своїх клієнтів податкового законодавства. Податкові органи також розуміють важливість підготовленої та перевіреної податковими консультантами звітності платників податків, яких вони консультують. Зазвичай на перевірку такої звітності витрачається значно менше часу, адже звіт складено професіоналом.

Податкові консультанти в східноєвропейських державах надають інформацію своїм клієнтам не лише про застосування тієї чи іншої норми податкового законодавства, але ще й допомагають оформлювати первинні документи, у веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності. Також досить часто здійснюють представництво своїх клієнтів у суді. Крім того, податкові консультанти допомагають у напрацюванні законопроектів, які передаються профільним організаціям й державним органам влади для їх подальшої імплементації. Так, у Польщі податкові консультанти переважно здійснюють представництво інтересів клієнта в судових інстанціях й допомагають скласти податкову та фінансову звітність. Для платників податків податкові консультанти в Польщі «є гарними помічниками, так як будучи професіоналами, прагнуть, щоб кожна операція відповідала вимогам чинного податкового законодавства. Вони організовують ведення обліку, а захищають від безпосереднього контакту із податковими органами. А це можна розцінювати як протидію корупції та захист від неправомірного нарахування податків та зборів» [10].

В зарубіжних державах, як ми зазначали у попередніх розділах регулювання професії податкового консультанта здійснюється або на основі спеціального закону, або на основі саморегулювання.

Досвід країн східноєвропейського регіону показує, що найбільш ефективною є система регулювання, коли професія регулюється спеціальним законом «Про податкове консультування». У переважної більшості східноєвропейських держав є або Закон «Про податкове консультування» або закон «Про податкових консультантів». Так, податкових консультантів виокремлюють поряд з такими професіями як адвокати, аудитори, частково бухгалтери.

Цікавим є досвід Польщі, Спеціальний Закон було прийнято у 1997 році та в даний час в країні вже більше 15 000 професійних кваліфікованих податкових консультантів, до яких часто звертаються податкові органи з метою узгодження суперечливих питань. Навіть податківці самі приходять на тренінги в Національну палату податкових консультантів. В Україні така практика відсутня.

Необхідно зазначити, що в східноєвропейських державах дійшли висновку, щодо необхідності відслідковування насамперед якості послуг в сфері оподаткування. Так, податковий консультант, який має сертифікат і вже пройшов навчання та склав іспит має щороку підвищувати свій освітньо-професійний рівень.

Крім того якість професії податкового консультування забезпечується ще й тим, що податковий консультант зобов'язаний страхувати ризики своєї діяльності. Так, за шкоду, заподіяну третім особам, виплачується страховка. Тобто страхова компанія бере на себе обов'язок відповідати перед платником податків за неякісні послуги, надані податковими консультантами.

Страховими компаніями встановлюються великі ліміти. Так, для прикладу, в Словаччині страхове покриття – це 100 тисяч євро у тому разі, якщо податковий консультант надає неякісну інформацію. Також всі податкові є

членами професійних організаціях, і тому передбачено також дисциплінарні стягнення стосовно тих податкових консультантів, які недобросовісно працюють чи/або неетично себе поведуть.

Для покращення та підвищення ефективності надання послуг з податкового консультування в Україні необхідно насамперед зміцнити інститут податкових консультантів. В даний час існує ряд громадських організацій та має бути створена єдина, яка б збирала б усіх податкових консультантів в професійну спільноту. Така організація повинна надавати освітні програми для фахівців, які хочуть працювати на ринку податкового консультування, сертифікувати й слідкувати за якістю наданих податковими консультантами послуг. Також вона повинна взяти на себе частково функції щодо видачі експертних висновків про тих неврегульованих питаннях застосування податкового законодавства, які вирішуються в судових інстанціях.

Наступним кроком може бути ухвалення спеціального закону «Про податкове консультування» або як альтернативний варіант внесення змін до податкового кодексу та визначення даного питання в окремий розділ ПКУ.

В спеціальному законі необхідно прописати умови й порядок допуску до професії податкового консультанта. Це повинен бути насамперед, рівень кваліфікації й особисті якості податкового консультанта та необхідність здачі спеціального іспиту. Потрібно також визначити склад екзаменаційної комісії, а також права й обов'язки клієнта та відповідно органів державної влади.

В спеціальному законі потрібно також регламентувати порядок створення й функціонування Реєстру податкових консультантів. В зарубіжних державах такий Реєстр ведуть професійні об'єднання податкових консультантів.

Першочерговими завданнями єдиного професійного об'єднання податкових консультантів має бути розробка й затвердження стандартів професії, тобто «Положення про професійну етику». В такому Положенні мають бути встановлені норми що стосуються взаємодії податкових

консультантів із органами державної влади, та дисциплінарна відповідальність щодо порушення принципів податкового консультування й інші питання.

Обов'язково до компетенції професійного об'єднання повинна бути віднесена розробка пропозицій з удосконалення податкового законодавства, адже податкові консультанти є висококваліфікованими професіоналами та знають як краще оптимізувати даний вид робіт.

Важливим напрямком удосконалення роботи податкових консультантів є також забезпечення їх широким інструментарієм для постійного навчання, базами аналітичних даних, й підвищення кваліфікації. Такий інструментарій має бути доступним для кожного податкового консультанта в будь-якому місті, чи то великому, чи то малому. Таким чином, в Україні на ринку податкового консультування є низка проблем, які потрібно вирішувати з урахуванням зарубіжного досвіду, адже від розвитку ринку податково-консультативних послуг буде користь не тільки платникам податків а і державі в цілому.

Висновки до розділу 3

В державах східноєвропейського регіону відповідальність податкових консультантів за наслідки надання консультацій визначена або в спеціальних законах або в статутах податкових консультантів, які визначаються Палатою податкових консультантів.

Відповідальність за наслідки надання податкових консультацій також проявляється через представлення податкових консультантів широкому колу громадськості та у захисті інтересів клієнтів-платників, і у забезпеченні професійного рівня підготовки податкових консультантів. Також здійснюється контроль за постійним підвищенням кваліфікації податкових консультантів і ведеться реєстр всіх податкових консультантів в кожній східноєвропейській державі. Важливим є нагляд за їх діяльністю у разі неналежного виконання ними своїх обов'язків та притягнення за необхідності до відповідальності.

У сфері надання податкових консультацій важливим є обмін інформацією між податковими консультантами, що об'єднані в Палати податкових консультантів. Такий обмін інформацією необхідний для удосконалення європейської податкової практики та для боротьби із ухиленням від сплати податків й відповідно для покращення адміністрування податків й прозорості оподаткування.

Європейська конфедерація податкових консультантів сприяє такому обміну інформацією та періодично аналізує і оприлюднює відомості про держави-члени ЄС з рекомендаціям Кодексу поведінки в цілях оподаткування (COCG).

Усі держави східноєвропейського регіону плідно співпрацюють з CFE щодо обміну податковою інформацією, що вказує на підвищення рівня податкової культури у сфері надання податково-консультативних послуг.

В Україні задля розвитку ринку податково-консультаційних послуг необхідно насамперед зміцнити інститут податкових консультантів та надати їм

автономію. Також необхідно створити єдину організацію, яка об'єднає всі громадські організації, які в даний час створені в Україні в сфері податково-консультаційних послуг.

Необхідно також врегулювати надання податкових консультацій незалежними податковими консультантами на законодавчому рівні та визначити : умови й порядок допуску до професії податкового консультанта; рівень кваліфікації та відповідно особисті якості; обов'язковість складання фахового іспиту й інші необхідні питання, зважаючи на досвід держав східноєвропейського регіону, так як він підтвердив на практиці свою ефективність.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження теоретичного узагальнення ринку податково-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону проаналізовано основні найбільш позитивні аспекти діяльності податкових консультантів в цих країнах та запропоновано напрямки розвитку ринку податково-консультативних послуг в Україні.

Встановлено, що послуги з надання податкових консультацій незалежними фахівцями є надзвичайно актуальним видом консалтингової діяльності.

В Україні податкове консультування визначено на законодавчому рівні як послуга, яка надається органами податкової служби з відповідним закріпленням даних норм в ПКУ. Однак такі послуги є обмеженими, так як зосереджені на тлумаченні податкового законодавства.

Зазвичай на практиці при застосуванні платниками податкових норм виникають ситуації, що потребують звернення за додатковою консультацією до незалежних професійних консультантів. Такі консультанти допомагають здійснювати планування й прогнозування податкових зобов'язань та відповідно допомагають мінімізувати податкові витрати.

В Україні в сфері надання податкових консультацій є ряд нерегульованих питань. Є лише проект спеціального закону «Про податкове консультування», який вже тривалий час залишається лише у вигляді проекту.

В даний час податково-консультативні послуги в Україні надаються різними організаціями. Для здійснення податково-консультаційної діяльності в Україні не потрібно мати фахову освіту й спеціальну ліцензію щоб здійснювати таку діяльність.

Одним із позитивних аспектів в сфері податкового-консультаційної діяльності в Україні є створення Спілки податкових консультантів України. Однак є чисельні професійні об'єднання податкових консультантів, які не

здійснюють в повній мірі на належному рівні контроль та підготовку податкових консультантів. Крім того, платники податків, які потребують такі послуги, не мають можливості дізнатися про надійність й відповідно професіоналізм кожного податкового консультанта чи/або консалтингової компанії, тому всі вони є не в повній мірі ефективними.

В Україні , як і у таких країнах східноєвропейського регіону як Болгарія, Угорщина, Молдова, Румунія, Польща ,Словаччина та Чехія потреба у отриманні податково-консультаційних послуг незалежними фахівцями виникла у 90-х роках минулого століття. Однак, на відміну від України, податкове консультування у більшості держав східноєвропейського регіону успішно функціонує й розвивається. Держави активно беруть участь в регулюванні ринку послуг незалежного податкового консультування й висувають до податкових консультантів досить високі вимоги.

Надання податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону здійснюється на підставі наступних двох критеріїв:

1. Порядок допуску податкових консультантів на ринок податкового консультування, який передбачає вимоги щодо особистих якостей податкового консультанта й відповідного рівня кваліфікації; виняткове право надавати податкові консультації з чітко окресленим колом осіб, які допущені до них та з чітким переліком видів послуг, що надаються в даній сфері; роль і місце професійних організацій в податково-консультаційному процесі та відповідно умови набуття членства у цих організаціях.

2. Правила поведінки усіх суб'єктів ринку податково-консультативних послуг, які передбачають : права й обов'язки податкового консультанта; професійна етика податкового консультанта; положення про страхування професійної відповідальності податкового консультанта; положення про підвищенні кваліфікації податкового консультанта тощо.

Встановлено, що в країнах східноєвропейського регіону податково-консультаційні послуг можуть бути як схожі так і відрізнятися. Найбільш суттєві відмінності полягають у застосуванні різних систем регулювання надання цих послуг, а саме систем «державного регулювання», за якої податкове консультування переважно регламентоване спеціальним законом й при необхідності може уточнюватись чи/або доповнюватись; систем «саморегулювання», за якої регламентування податкових консультацій здійснюється самими дійовими особами на ринку податково-консультаційних послуг.

В кожній державі східноєвропейського регіону створено професійне об'єднання податкових консультантів. Членство податкових консультантів в них є обов'язковим. Якщо з'являється новий податковий консультант, то він обов'язково вноситься в Реєстр податкових консультантів, який ведуть ці професійні об'єднання. Ведення Реєстру є обов'язковою умовою в кожній державі східноєвропейського регіону.

З'ясовано, що податкове консультування в кожній державі східноєвропейського регіону є врегульованим на законодавчому рівні й основним аспектом у діяльності податкових консультантів є задоволення інтересів клієнтів-платників податків, що не суперечать чинному податковому законодавству.

Всіх податкових консультантів держав східноєвропейського регіону об'єднує Європейська конфедерація податкових консультантів, основною місією якої є :

- захист професійних інтересів податкових консультантів й забезпечення якості надання податкових послуг;
- обмін інформацією щодо національного податкового законодавства та координація й розвиток податкового законодавства в ЄС;

- взаємодія з владою на національному і на міжнародному рівнях, обмін досвідом та знаннями податкових консультантів із усіх сфер оподаткування та професійного права;
- інформування всіх верств громадськості про послуги, що надаються податковими консультантами;
- намагатися надавати кращі умови для здійснення своєї професійної діяльності податковими консультантами;
- сприяти координації національного законодавства, яке регулює професійну діяльність та захист звань податкових консультантів в ЄС.

В державах східноєвропейського регіону всі податкові консультанти об'єднані у Палати податкових консультантів. Майже всі Палати податкових консультантів є членами Європейської конфедерації податкових консультантів, окрім Угорщини. Угорщина є членом Міжнародної податкової асоціації.

Національні Палати податкових консультантів розробляють для здійснення податково-консультативних послуг єдині стандарти. В більшості країн консультанти діють на підставі Законів «Про податкове консультування».

Палати податкових консультантів в кожній державі зобов'язані реєструвати всіх податкових консультантів у відповідних реєстрах.

Регламентування діяльності професійних об'єднань податкових консультантів здійснюється на підставі :

- Статуту Палати податкових консультантів;
- Закону «Про податкове консультування»;
- Положення про професійну етику податкових консультантів;
- Рішення органів управління Палат податкових консультантів.

Держави східноєвропейського регіону також мають Кодекс етики податкових консультантів.

В державах східноєвропейського регіону для набуття статусу податкового консультанта висуваються такі вимоги :

- володіння відповідним рівнем кваліфікації та особистими якостями;

- обов'язкове навчання та здача фахового випробування -іспиту.

Права й обов'язки податкового консультанта в східноєвропейських державах визначені або в спеціальних законах «Про податкове консультування» або в «Положеннях про професійну етику».

В державах східноєвропейського регіону надання послуг супроводжується певними ризиками :

- надання податковими консультантами неправомірних рекомендацій;
- перекладання відповідальності за заподіяні збитки, які понесені клієнтом-платником, внаслідок неправомірних рекомендацій, наданих консультантом;
- розкриття комерційної таємниці клієнта-платника податків;
- втрата позитивної репутації податкових консультантів;
- людський фактор.

З'ясовано, що для попередження виникнення ризиків, податковим консультантам потрібно володіти необхідними знаннями та постійно підвищувати професіональний рівень і вміти управляти такими ризиками.

Відповідальність за наслідки надання податкових консультацій у державах східноєвропейського регіону закріплена в спеціальних законах та статутах Палат податкових консультантів.

Забезпечення належної відповідальності податкових консультантів за наслідки податкових консультацій в країнах східноєвропейського регіону проявляється через постійний звіт про їх діяльність перед громадськістю. Також йде контроль забезпечення необхідного рівня професійної підготовки, та моніторинг ведення реєстру податкових консультантів.

Для забезпечення належного рівня надання послуг має бути постійний обмін інформацією задля вдосконалення європейської практики оподаткування у цілому й з метою боротьби із ухиленням від оподаткування та забезпечення принципу прозорості сплати податків.

Європейська конфедерація податкових консультантів сприяє обміну інформацією та постійно здійснює аналіз відповідності всіх держав-членів Європейського Союзу рекомендаціям Групи Кодексу поведінки в частині оподаткування бізнесу.

З CFE співпрацюють всі держави східноєвропейського регіону щодо обміну податковою інформацією й сприяють підвищенню відповідного рівня податкової культури у сфері надання податкового консультування.

Ринок послуг податкового консультування в Україні тільки починає розвиватись. В Україні необхідно насамперед зміцнити Інститут податкових консультантів. Має бути автономія зі створенням єдиної професійної організації. Вона має об'єднати існуючі громадські організації в цій сфері.

В Україні необхідно врегулювати законодавство щодо надання податково-консультаційних послуг.

Виявлено проблемні питання в частині надання податково-консультаційних послуг та встановлено, що всі ці проблемні питання врегульовані належним чином державами східноєвропейського регіону. В державах східноєвропейського регіону успішно працюють незалежні податкові консультанти тому досвід цих держав є корисним для запозичення в нашій державі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Буссе Ральф*. Правове регулювання та організація податкового консультування в країнах Східної Європи на прикладі Польщі, Чеської Республіки і Словаччини. Професійні об'єднання податкових консультантів в цих країнах. URL : <http://www.palata-nk./php/content.php?id=4133>: (дата звернення: 19.05.2022).
2. Всеукраїнська професійна громадська організація <http://www.taxadvisers.org.ua/about/contacts.html> (дата звернення: 21.07.2022).
3. Заходи CFE. . URL : <http://www.palata-nk.> (дата звернення: 11.10.2022).
4. Звіт Генерального секретаріату Ради про дотримання Кодексу поведінки (оподаткування бізнесу) . URL : <http://data.consilium.europa.eu/> (дата звернення: 11.10.2022).
5. Інститут податкового консультування в Німеччині праве.URL:<http://www.palatank./php/content.php?id=4134/> (Дата звернення 15.09.2022)
6. Інформація з сайту Співки податкових консультантів України. URL : <http://www.taxadvisers.org.ua/index.html>. (дата звернення: 29.08.2022).
7. Камера на даньчните съветници в България . URL : <https://www.ngobg.info/bg/organizations/activity>(дата звернення: 09.05.2022).
8. Категорії податкових консультантів. URL:<http://www.palata-nk/php/content.php?id=2251> (Дата звернення 15.05.2022)
9. Консалтингові послуги: від класифікації до аналізу ринку . URL : (дата звернення: 19.06.2022).
10. *Марчук Ольга*. Потрібно зміцнити інститут податкових консультантів. URL : <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-intervyu-16-nuzhno-ukrepi-institut-nalogovux-konsultantov>. (дата звернення: 25.09.2022).

11. *Нуккельт Й.*, дисертація «Системи регулювання вільних професій, які консультують в сфері податків, права і економіки в Німеччині, Англії і в Уельсі», - Гале, 2005 р.
12. Офіційний сайт Верховної Ради України URL: www.rada.gov.ua.
13. Офіційний сайт Державної податкової служби України URL: <http://sfs.gov.ua>
14. Офіційний сайт Міністерства Фінансів України. – URL : <https://www.mof.gov.ua/uk> (дата звернення 03.07.2022).
15. Палата податкових консультантів України . URL : http://www.ppk.org.ua/uk/who_are_the_tax_advisors (дата звернення: 21.02.2019).
16. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
17. Податковий консалтинг. URL: <https://www.cnfp./konsalting/> (Дата звернення 17.08.2022)
18. Принципи етики Центральної Палати податкових консультантів Польщі . URL : <https://krdp.pl/files/strony/1541.pdf> (дата звернення: 09.06.2022).
19. *Притуляк Н.* Особливості розвитку консалтингових послуг в Україні / Н. Притуляк, В. Баховко, Ю. Чапран // Науковий вісник Мукачівського державного університету: Серія Економіка. – 2015. – Вип. 1(3). – С. 115-119
20. Про податкове консультування в Україні: проект ЗУ від 10.07. 2008 р. № 2745 . URL : http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/JF24900A.html
21. Професія податкового консультанта: необхідність чи вимога часу? / Інформація з офіційного сайту Палати податкових консультантів України . URL :
http://www.ppk.org.ua/profesia_podatkovogo_konsultanta_neobhidnist_chy_vymoga_chasu.html
22. Професія: Податковий консультант . URL :
<http://www.kpmg.com/ua/uk/careers/job-opportunity/pages/profession-tax-consultant.aspx>

23. Ринок консалтингових послуг. Його становлення та розвиток в Україні . URL : <http://www.management.com.ua/consulting/cons002.html>
24. *Саврук А., Красюк Р.* Готових рішень не буває // Ринок капіталу. 1998. № 23–24. URL: <http://www.management.com.ua/consulting/cons005.html>. (дата звернення: 25.06.2022).
25. *Скоромцова Т.О. , Панура Ю.В.* Податкове консультування в зарубіжних країнах: досвід для України . URL : <https://core.ac.uk/download/pdf/268453065.pdf> (дата звернення: 19.07.2022).
26. Спілка податкових консультантів України. URL: https://www.taxadvisers.org.ua/inter_activ/activ1.html (дата звернення: 19.11.2022).
27. *Ткачик Ф.П.* Податкове консультування. Навчальний посібник / Ф.П. Ткачик – Тернопіль: Вектор, 2015. – 252 с.
28. *Черник Д.Г. Кіріна Л.С. Балакин В.В.* Податкове консультування. Навчальний посібник: Економіка, 2009. - 440 с.
29. *Черник Д.Г..* Податкове консультування [Текст]: навчальний посібник/ Балакін В.В., Черник Д.Г.. ЗАО «Економіка». 2016, 439 с
30. *Шешукова Т. Г., Баленко Д. В.* Сутність податкового консультування підприємств і оцінка його регулювання . URL : <https://cyberleninka./article/n/suschnost-nalogovogo-konsultirovaniya-predpriyatiy-i-otsenka-ego-regulirovaniya> (дата звернення: 21.09.2022).
31. Юридичний і податковий консалтинг. URL: <http://www.npg./?page=services&subpage> (Дата звернення: 10.07.2022)
32. Adótanácsadók Egyesületébe. URL : <https://www.adokamara.hu/etikai+szabalyzat.html> (дата звернення: 09.09.2022).
33. *Anthony R.N.* The Management Control Function. Boston, Harvard Business School Press, 1988, 216 p.

34. Camera Consultărilor Fiscali . URL : <https://www.ccfiscali.ro/despre-ccf/legislatia-ccf/legislatia-care-reglementeaza-activitatea> (дата звернення: 18.09.2022).
35. CFE - Tax Advisers Europe . URL : <https://taxadviserseurope.org/about-us/> (дата звернення: 19.07.2022).
36. *Elmashev O.K.* Upravlencheskoe konsul'tirovanie: voprosy teorii i praktiki [Management consultancy: Issues of theory and practice]. Izhevsk, Udmurtiya Publ., 1989, 240 p.
37. EU Tax Policy Report. January – June 2021 . URL : <http://taxadviserseurope.org/> (дата звернення: 17.10.2022).
38. *Greiner L.E.* Patterns of Organization Change. . URL : <https://hbr.org/1967/05/patterns-oforganization-change>. (дата звернення: 19.08.2022).
39. *Greiner L.E., Metzger R.O.* Consulting to Management. Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall, 1983.
40. IFA - International Fiscal Association . URL : <https://www.ifa.nl/> (дата звернення: 21.09.2022).
41. International Fiscal Association . URL : https://en.wikipedia.org/wiki/International_Fiscal_Association (дата звернення: 29.09.2022).
42. *Jackson J.H.* The Controller: His Functions and Organization. Cambridge, Mass, 1949.
43. Komora daňových poradců České republiky . URL : <https://www.kdpcr.cz/> (дата звернення: 10.09.2022).
44. Krajowa Izba Doradców Podatkowych . URL : https://krdp.pl/strona.php/4_kidp.html (дата звернення: 11.09.2022).
45. OECD. URL : <https://www.oecd.org/> (дата звернення 18.09.2022).
46. Slovenská komora daňových poradcov (SKDP) . URL : <https://www.skdp.sk/> (дата звернення: 11.08.2022).

47. Steele F. Consulting for Organizational Change. Amherst, MA, University of Massachusetts Press, 1975, 202 p.
48. *Yuksvyarov R.K., Khabakuk M.Ya., Leimann Ya.A.* Upravlencheskoe konsul'tirovanie: teoriya i praktika
49. *Wilkinson J.W., Barcus S.* Handbook of Management Consulting Services. San Francisco, CA, McGraw-Hill, 1995.

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

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

**ІЛЮСТРОВАНІЙ МАТЕРІАЛ ДО ВИПУСКНОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ
(ДИПЛОМНОЇ) РОБОТИ**

**на тему: «Специфіка надання податково-консультаційних послуг в державах
Східноєвропейського регіону»**

Здобувача вищої освіти ІІ курсу,
групи ОМП-21-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»

Повар Віталій
Олександрович

(підпис)

Науковий керівник

Прокопенко Ірина
Адольфівна,
к.е.н., доцент

(підпис)

Ірпінь – 2023

o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky

Zákon č. 523/1992 Sb.

Aktuální znění k ~~1. 1. 2016~~ 5. 6. 2018

523

ZÁKON

České národní rady

ze dne 20. října 1992

o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky

ve znění zákona č. 170/2004 Sb., zákona č. 284/2004 Sb., zákona č. 70/2006 Sb.,
 zákona č. 312/2006 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona 189/2008 Sb., zákona
 č. 254/2008 Sb., zákona č. 223/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona
 č. 281/2009 Sb., zákona č. 52/2012 Sb., zákona č. 168/2012 Sb., zákona č. 378/2015
 Sb. a zákona č. 94/2018 Sb.

Česká národní rada se usnesla na tomto
 zákoně:

nesmí poskytovat uvedenou pomoc nebo
 rady soustavně za účelem dosažení zisku,²
 nejde-li o osoby uvedené ve větě první.

ČÁST PRVNÍ
 ÚVODNÍ USTANOVENÍ

ČÁST DRUHÁ
 DAŇOVÉ PORADENSTVÍ

§ 1

Tento zákon upravuje:

- a) poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb (dále jen "daně"), jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí (dále jen "daňové poradenství") a
- b) vznik, postavení a působnost Komory daňových poradců České republiky (dále jen "komora") v souladu s právem Evropských společenství¹⁾.

§ 2

Tímto zákonem nejsou dotčena oprávnění advokátů, komerčních právníků a auditorů, popřípadě jiných osob a orgánů, upravená zvláštními předpisy.^{1a} Dotčeno není ani právo fyzické nebo právnické osoby požádat o právní pomoc a finančně ekonomickou radu ve věcech daní a ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí, i jinou fyzickou osobu než je daňový poradce; tato jiná osoba však

§ 3

Základní ustanovení

(1) Daňové poradenství fyzické nebo právnické osobě (dále jen "klient") poskytuje daňový poradce nebo hostující daňový poradce.

(2) Daňovým poradcem se rozumí fyzická osoba, zapsaná v seznamu daňových poradců (dále jen "seznam") podle § 4 odst. 2 a 3. Hostujícím daňovým poradcem se rozumí fyzická osoba uvedená v § 8a odst. 1 písm. b) zaregistrovaná v seznamu podle § 4 odst. 4; seznam vede komora.

(3) Daňové poradenství se poskytuje na základě smlouvy uzavřené mezi daňovým poradcem nebo hostujícím daňovým poradcem a klientem. Za poskytnutí daňového poradenství náleží daňovému poradci nebo hostujícímu daňovému poradci odměna, jejíž výši si obě smluvní strany dohodnou. Dohoda, kterou je odměna za poskytnutí daňového poradenství sjednána jako podíl na dočleném snížení daně, daňové úspoře nebo

¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/36/ES ze dne 7. září 2005 o uznávání odborných kvalifikací. Smlouva o založení Evropského společenství ze dne 25. března 1957, ve znění Jednotného evropského aktu, Maastrichtské smlouvy, Amsterodamské smlouvy a Niceské

smlouvy.

^{1a} Např. zákon České národní rady č. 128/1990 Sb., o advokacii, zákon České národní rady č. 209/1990 Sb., o komerčních právnících a právní pomoci jimi poskytované. ² § 2 obchodního zákoníku.

o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov

78/1992 Zb.

ZÁKON

Slovenskej národnej rady

z 29. januára 1992

o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov

Zmena: 249/1994 Z.z.
Zmena: 101/1995 Z.z.
Zmena: 378/1996 Z.z.
Zmena: 68/2005 Z.z.
Zmena: 136/2010 Z.z.
Zmena: 354/2013 Z.z.
Zmena: 91/2016 Z.z., 125/2016 Z.z.
Zmena: 35/2019 Z.z.

Slovenská národná rada sa uzniesla na tomto zákone:

PRVÁ ČASŤ

Úvodné ustanovenia

§ 1

Tento zákon upravuje

- a) postavenie daňových poradcov a ich činnosť pri poskytovaní daňového poradenstva a postavenie asistentov daňových poradcov,
- b) zriadenie a pôsobnosť Slovenskej komory daňových poradcov (ďalej len "komora").

§ 2

Daňový poradca poskytuje daňové poradenstvo fyzickým osobám a právnickým osobám (ďalej len "klient") za podmienok a spôsobom ustanoveným týmto zákonom.

§ 3

Daňové poradenstvo

(1) Daňové poradenstvo je podnikanie, ktorého predmetom je poskytovanie poradenských služieb vo veciach daní, odvodov a poplatkov podľa osobitných predpisov (ďalej len "daň"). Tým nie je dotknuté poskytovanie poradenských služieb vo veciach daní podľa osobitných predpisov. *

(2) Daňové poradenstvo podľa odseku 1 zahŕňa

- a) poradenstvo pri zisťovaní základu dane a dane a pri plánovaní daní, *
- b) poskytovanie stanovísk a vysvetlení pre klientov k aplikácii právnych predpisov v oblasti daní.

U S T A W A
z dnia 5 lipca 1996 r.
o doradztwie podatkowym

Opracowano na
podstawie: tj.
Dz. U. z 2019 r.
poz. 283, 730.

Rozdział 1

Przepisy ogólne

Art. 1. Ustawa określa warunki i zasady wykonywania doradztwa podatkowego, organizację samorządu doradców podatkowych oraz zasady jego działania.

Art. 2. 1. Czynności doradztwa podatkowego obejmują:

- 1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami;
- 2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 4) reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach wymienionych w pkt 1.

1a. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do czynności wykonywanych na rzecz osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe oraz następców prawnych podatników, płatników lub inkasentów w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.¹⁾).

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 650, 723, 771, 1000, 1039, 1075, 1499, 1540, 1544, 1629, 1693, 2126, 2193, 2244 i 2354 oraz z 2019 r. poz. 60.

ZASADY ETYKI DORADCÓW PODATKOWYCH

*Załącznik do uchwały nr 237/2018 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 22 maja 2018 r.
w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych*

ZASADY ETYKI DORADCÓW PODATKOWYCH (tekst jednolity)

Rozdział I Przepisy ogólne

Art. 1

1. Zasady etyki doradców podatkowych wynikają z ogólnych norm moralnych i uregulowań prawnych.
2. Zasady etyki obowiązują wszystkich doradców podatkowych i kandydatów odbywających praktyki przed wpisaniem na listę doradców podatkowych.

Art. 2

1. Obowiązkiem doradcy podatkowego jest przestrzeganie zasad etyki.
2. Doradca podatkowy strzeże godności zawodu oraz dba o jego ochronę.

Art. 3

1. Doradca podatkowy powinien kierować się dobrem swoich klientów, poszanowaniem obowiązków wynikających z uczciwości, godności i dobrych obyczajów.
2. Doradca podatkowy podejmuje czynności zawodowe w celu ochrony interesów klienta, jednakże ta ochrona nie może usprawiedliwiać naruszenia zasad etyki i godności zawodu.

Rozdział II Rzetelność zawodowa i niezależność

Art. 4

1. Doradca podatkowy wykonuje czynności zawodowe według najlepszej woli i wiedzy, w sposób rzetelny, z zachowaniem należytej staranności.
2. Obowiązkiem doradcy podatkowego jest stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych.

Art. 5

1. Doradca podatkowy wykonuje zawód w sposób niezależny. W swoich decyzjach podlega jedynie przepisom prawa i zasadom etyki doradców podatkowych. Nie narusza to obowiązków wynikających ze stosunku pracy.
2. (skreślony).
3. Doradca podatkowy nie może:
 - a) świadczyć usług w sprawie, w której występował uprzednio jako pracownik organu administracji publicznej, pracownik sądu lub sędzia,
 - b) wykorzystywać lub powoływać się na jakiegokolwiek osobiste stosunki w organach skarbowych, urzędach, instytucjach i sądach, w szczególności w celu uzyskania zlecenia.

ADÓTANÁCSADÓK EGYESÜLETE Alapszabálya*

ADÓTANÁCSADÓK EGYESÜLETE Alapszabálya*

I. Az érdekvédelmi szervezet neve:

1. Magyar Adótanácsadók és Könyvviteli Szolgáltatók Országos Egyesülete

2. Rövidített neve:

Adótanácsadók Egyesülete

3. Az Egyesület székhelye: 1134 Budapest, Lehel utca 11. III. 304.

4. Az Egyesület elektronikus címe: adokamara@adokamara.hu

5. Az Egyesület web-lapja: www.adokamara.hu

6. Az egyesület jogállása: az ADÓTANÁCSADÓK EGYESÜLETE (továbbiakban: Egyesület) országos szakmai- és érdekvédelmi szervezetként működő társadalmi szervezet, mely az egyesületi szabályok szerint folytatja tevékenységét.

II. Az Egyesület célja és feladatai:

1. Az Egyesület elsősorban az adótanácsadással és könyvvittel (számvittel) vállalkozásszerűen foglalkozó természetes személyek, egyéni vállalkozók, jogi személyek, valamint ezek ügyfeleinek szakmai, erkölcsi érdekeinek képviseletét, érdekvédelmét hivatott képviselni.

2. Részt kíván venni a közteherviselés, ezen belül kiemelten az adózás, a társadalombiztosítás, az illeték, a vám, a számvitel, a vállalkozásokat terhelő adminisztráció, valamint ezzel összefüggő jogszabályok előkészítő folyamatában, a fenti jogszabályok végrehajtása során, az ellenőrzési szakaszban pedig érdekképviseleti tevékenységet lát el tagjai részére.

3. Amennyiben a törvényhozás az adótanácsadók és/vagy könyvviteli szolgáltatók részére köztestületi szervezet kíván létrehozni, akkor részt kíván venni az önálló szakmai érdekképviseleti és szakmai önkormányzati köztestület létrehozását célzó jogszabály előkészítésében, a köztestületi szervezet kialakításában, létrehozásában, azonban az Egyesületnek nem közvetlen célja adótanácsadói és/vagy könyvviteli szolgáltatói köztestület létrehozása.

4. A fentiek alapján az Egyesület alaptevékenysége keretében különösen az alábbi feladatokat látja el:

4.1. az Egyesület tagjainak munkakörülményeit is befolyásoló, adózással összefüggő törvények, szabályok előkészítése során, a tagok összefoglalt véleményének, javaslatainak alapján véleményt nyilvánít, javaslatot tesz az illetékes hatóságok, bizottságok és szervek részére, a reálisan kivitelezhető megoldások, közérthető törvények és jogszabályok létrehozásában, módosításában és elősegíti ezek helyes egységes alkalmazását;

4.2. a fenti célok megvalósítása érdekében kapcsolat kialakítására, folyamatos együttműködésre törekszik a pénzügyi kormányzattal, az adóhatósággal, a különböző törvény-előkészítő bizottságokkal;

* 2015. október 06-ai taggyűlés által elfogadottal egységes szerkezetben; vastagon szedve a módosítások.

Definície

V tomto predpise sa rozumie:

„**SKDP**“ – Slovenská komora daňových poradcov

„**Daňovým poradcom**“ – Osoba definovaná ako daňový poradca v zmysle Zákona č.78/1992 Zb. o daňových poradcov a Slovenskej komore daňových poradcov, v znení neskorších zákonov (ZDP);

„**Asistentom daňového poradcu**“ – fyzická osoba definovaná ako asistent daňového poradcu v zmysle ZDP;

„**Členom**“ - daňový poradca – fyzická alebo právnická osoba, asistent daňového poradcu v zmysle ZDP, ktorý je členom SKDP;

„**Členom orgánu SKDP**“ - zvolený člen orgánu alebo výboru SKDP, napr. člen prezídia SKDP, člen dozornej rady, člen príslušného výboru alebo komisie SKDP;

„**Interným predpisom SKDP**“ - smernice, predpisy, profesijné pravidlá, princípy, zásady vydané SKDP platné a účinné v čase poskytovania daňového poradenstva daňovým poradcom;

„**Daňovým poradenstvom**“ poskytovanie služieb v zmysle Nariadenia Európskeho parlamentu a rady (ES) č.451/2008 z 23.4.2008, ktorým sa zavádza nová štatistická klasifikácia produktov, Sekcia M, Kategória 69.20.3 - poradenstvo a vypracovanie daňových priznaní jednotlivých daní (69.20.31), vypracovanie a plánovanie jednotlivých daní (69.20.32), všeobecné poradenstvo pri uplatňovaní daňových zákonov a súvisiacich predpisov, najmä však účtovných predpisov, poradenstvo pri optimalizácii daňového plánovania, poradenstvo pri uplatňovaní medzinárodných zmlúv v oblasti daní, zastupovanie a obhajovanie daňovníkov pred daňovými orgánmi, ako aj inými orgánmi ku ktorým je daňový poradca oprávnený;

„**Klientom**“ – osoba, tuzemská alebo zahraničná, ktorej je alebo bolo poskytované daňové poradenstvo a zahŕňa aj bývalého klienta, ak to vyplýva z kontextu;

STATUT KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH

*Załącznik do uchwały nr 236/2018 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 22 maja 2018 r.
w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Statutu KIDP*

STATUT KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH (tekst jednolity)

Rozdział I Postanowienia ogólne

§ 1

1. Krajowa Izba Doradców Podatkowych zwana dalej Izbą działa na podstawie ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym w obowiązującym brzmieniu.
2. Statut Izby określa w szczególności:
 - 1) strukturę organizacyjną Izby,
 - 2) tryb powoływania i działania oraz kompetencje organów Izby,
 - 3) tryb powoływania i funkcjonowania oraz kompetencje Regionalnych Oddziałów Izby,
 - 4) sposób finansowania działalności Izby,
 - 5) sposób składania oświadczeń woli w sprawach majątkowych przez Radę w imieniu Izby.

§ 2

Izba posiada osobowość prawną i jest obowiązkowym zrzeszeniem osób fizycznych będących doradcami podatkowymi.

§ 3

Siedzibą Izby jest miasto Warszawa.

§ 4

1. Izba ma prawo ustanowić sztandar, znak graficzny (logotyp), odznakę członkowską oraz wzór legitymacji.
2. Izba ma prawo nadawać tytuł „Zasłużony dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych”.

§ 5

Ilekroć w niniejszym statucie jest mowa o:

1. ustawie - rozumie się przez to ustawę z dnia 5 lipca 1996 roku o doradztwie podatkowym w obowiązującym brzmieniu,
2. Izbie - rozumie się przez to Krajową Izbę Doradców Podatkowych,
3. Zjeździe - rozumie się przez to Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych,
4. Radzie - rozumie się przez to Krajową Radę Doradców Podatkowych,
5. Komisji Rewizyjnej - rozumie się przez to Krajową Komisję Rewizyjną,
6. Regionalnych Oddziałach Izby - rozumie się przez to Regionalne Oddziały Krajowej Izby Doradców Podatkowych,
7. Ministrze - rozumie się przez to ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
8. Biurze Izby - rozumie się przez to jednostkę centralną Biura Krajowej Izby Doradców Podatkowych, z siedzibą w Warszawie,

РЕЦЕНЗІЯ

На випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
спеціальності 071 «Облік і оподаткування» ОПП «Податкове консультування»
Повара Віталія Олександровича
на тему: „Специфіка надання податково-консультаційних послуг в державах
східноєвропейського регіону”

Актуальність теми. Упровадження системи податкового консультування на підприємстві формує принципово новітні до змісту інформації та способів її надання, що передбачає належним чином організований бухгалтерський та податковий облік на синтетичному та аналітичному рівнях. Бухгалтерський та податковий облік, як підґрунтя процесу консультування повинен стати дієвим інструментом забезпечення досягнення стратегічних цілей функціонування підприємства на основі оптимальної реалізації майбутніх вигід, усунення причин виникнення відхилень, виявлення резервів не використаних можливостей та попередження негативного впливу податкових ризиків. Ці положення визначають актуальність вибраної теми дослідження, його мету і завдання.

Наукова новизна. У випускній (дипломній) роботі автором досліджено особливості податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону та запропоновано шляхи їх удосконалення.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. У процесі виконання роботи для вирішення поставлених завдань проаналізовано вітчизняні законодавчі та нормативні документи з питань податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону, нормативні акти, стандарти та кодекси етики міжнародних професійних об'єднань аудиторів та податкових консультантів, спеціальна річна звітність суб'єктів професійного податкового консультування в Україні.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України.

Запропоновані студентом заходи по вдосконаленню податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону для планування та оптимізації податків є практично значимими для підприємств.

Наявність недоліків. У тексті дипломної роботи наявні незначні технічні недоліки, описки, які в цілому не впливають на встановлений методичними вимогами рівень виконання роботи.

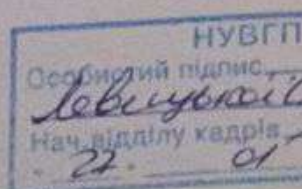
Загальний висновок і оцінка роботи. В цілому, дипломна робота демонструє належний рівень теоретичної та практичної підготовки її автора за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр», оволодіння ним сучасними прийомами і методами оподаткування, а також свідчить про здатність до самостійної професійної діяльності за обраним фахом.

Рецензент:

д.е.н., професор,
професор кафедри
обліку і аудиту

Національного університету водного
господарства та природокористування

С.О. Левицька



Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Актуальність дипломної роботи «Специфіка надання податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону» полягає в необхідності вивчення досвіду держав Східноєвропейського регіону, які проводили свої реформи податкових систем, починаючи із 90-х років минулого століття та, на відміну від України, надання податково-консультаційних послуг в цих державах є більш успішним та врегульованим.

Мета роботи досягнута, студентом виконано поставлені завдання, а саме: здійснено ретроспективний аналіз становлення та розвитку податково-консультаційних послуг в державах Східноєвропейського регіону; та досліджено діяльність Національних палат податкових консультантів в державах Східноєвропейського регіону; виявлено ризики та проблеми у сфері податково-консультаційних послуг в Східноєвропейських державах та визначено перспективи розвитку в Україні послуг податкового консультування з урахуванням досвіду держав Східноєвропейського регіону.

Виклад матеріалу є логічно-послідовний та аргументований. Ілюстративний матеріал містить таблиці та графіки. Проте бажано було б надати більше статистичних та аналітичних матеріалів. В роботі прослідковується системний підхід щодо дослідження проблем. Студент дотримувався графіка виконання дипломної роботи. В цілому випускна кваліфікаційна (дипломна) робота може бути рекомендована до розгляду державною екзаменаційною комісією.

Робота заслуговує оцінку «добре».

Керівник випускної
кваліфікаційної (дипломної)
роботи

(підпис, дата)

Прокопенко І.А.
ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Повара Віталія Олександровича

(прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від 20 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування

(підпис)

Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми

(підпис)

Ізмайлов Я.О.

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку курсової роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Повар Віталій Олександрович

Курс/група _____ ОМП-21-1

Тема курсової роботи

Специфіка надання податково-консультаційних послуг в державах
східноєвропейського регіону

П. І. Б. наукового керівника

Прокопенко І.А.

Дата захисту 03.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 92,81 %.
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання,
цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту,
який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але
вони не зазначені в літературних джерелах) 7,19 %, цитат 15,4 %.

Відповідальна особа



М. Яруш