

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

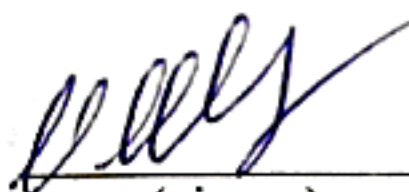
**на тему: «Специфіка надання податково-консультаційних послуг в
державих східноєвропейського регіону»**

Здобувач вищої освіти II курсу,
групи ОМПЗ-23-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»


(підпис)

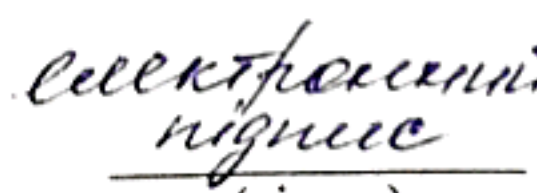
Рожок
Лілія Артемівна

Науковий керівник


(підпис)

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

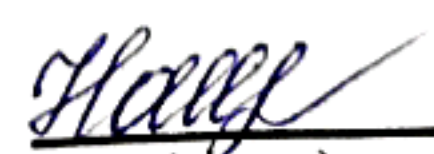
Керівник освітньо-професійної
програми


(підпис)

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

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків, протокол
від «24» 01 2025 № 9

Завідувач кафедри
адміністрування податків


(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 12 20.01.2025

(дата)

(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки

до захисту 20.12.2024р. Нажур

(до захисту, на доопрацювання)

(дата)

(підп

Результат захисту

85/B/4

05.02.2025

(оцінка)

(дата)

(підпи

Голова комісії:

(підпис)

Л.М. Кашпур

(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

ежедневний
підпис

(підпис)

Я.О. Ізмайлов

(ініціали, прізвище)

Наше

(підпис)

О.С. Іванишина

(ініціали, прізвище)

(підпис)

Т.В. Тучак

(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

(підпис)

М.В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

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

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ 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	26		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	45		

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ

1.Доповідь	від 0 до 10	7		Кашпур Л.М.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Ізмайлов Я.О. Іванишина О.С. Тучак Т.В.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	22		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	7		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	40		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	85		

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, (підписи)
85	B	4 (добре)	05.02.2025	Кашпур Л.М. Ізмайлов Я.О. Іванишина О.С. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

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

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

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

**Затверджую
Завідувач кафедри**

 Іванишина О.С.

« 22 » 12 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти**

Рожок Лілії Артемівни

1. Тема кваліфікаційної роботи: **«Специфіка надання податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону»**

2. Затверджена наказом ректора від 20.12.2023 № 1700, з внесенням змін наказом від 10.10.2024 № 1517.

3. Строк здачі закінченої роботи – 23.12.2024

4. Цільова установка

Метою дипломної роботи є аналіз професійного ринку надання податкового-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону та визначення шляхів врегулювання цього напрямку для України.

Об'єктом дослідження є процес надання податкового-консультаційних послуг платникам податків в державах східноєвропейського регіону та Україні.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти надання податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону.

Вихідні дані до роботи законодавство східноєвропейських держав та України в сфері надання податково-консультативних послуг; офіційні матеріали та звіти Європейської конфедерації податкових консультантів, національних Палат податкових консультантів держав східноєвропейського регіону та України, сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 3 таблиці, 3 рисунка.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ НАДАННЯ ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ

1.1. Сутність та роль податкового консультування для держави та суспільства.
1.2. Організаційно-правові засади надання податково-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА НАДАННЯ ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАТИВНИХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВАХ СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКОГО РЕГІОНУ

2.1. Специфіка діяльності професійних об'єднань податкових консультантів в державах східноєвропейського регіону.

2.2 Аналіз функціонування ринку податково-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону

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

3.1. Проблема становлення інституту податкового консультування в Україні.

3.2. Перспективи розвитку податково-консультаційних послуг в Україні з урахуванням досвіду країн держав східноєвропейського регіону

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	11.11.23	
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	22.12.23	
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.24	
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	20.05.24	
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	02.09.24	
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	25.11.24	
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	23.12.24	
8.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.24	
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	08-09.01.25	
10.	Отримання зовнішньої рецензії	15.01.25	
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	17.01.25	
12.	Попередній захист роботи	20-21.01.25	
13.	Захист дипломної роботи	05-06.02.25	

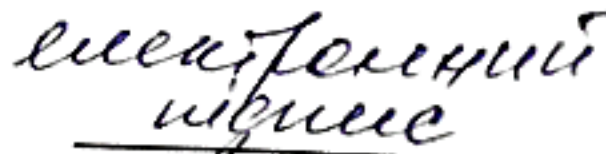
Дата видачі завдання « 22 » грудня 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи


(підпис)

Прокопенко
(прізвище, ініціали)

9. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис)

Ізмайлов
(прізвище, ініціали)

10. Завдання до виконання отримав
здобувач вищої освіти


(підпис)

Рожок Л
(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

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

Мета роботи – аналіз професійного ринку надання податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону та визначення шляхів врегулювання цього напрямку для України.

Завданнями роботи є:

- з'ясувати сутність і роль податкового консультування для держави та суспільства;
- проаналізувати організаційно-правові основи надання податково-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону;
- з'ясувати специфічні особливості надання статусу податкового консультанта в країнах східноєвропейського регіону;
- проаналізувати професійний ринок надання послуг у сфері податкового консультування в країнах східноєвропейського регіону;
- виявити проблеми на шляху становлення інституту податкового консультування в Україні;
- визначити перспективи розвитку інституту податкового консультування в Україні з урахуванням досвіду держав східноєвропейського регіону.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти надання податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону.

Об'єктом дослідження є процес надання податково-консультаційних послуг платникам податків в державах східноєвропейського регіону та Україні.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації щодо покращення практики податкового консультування в Україні;

Одержані результати можуть бути використані під час викладання навчального курсу «Організація і методика податкового консультування» та для оцінки ефективності податкових консультантів в консалтингових компаніях.

Дипломна робота містить 60 сторінок, 3 таблиці, 3 рисунки, 3 додатки, список використаних джерел з 44 найменувань.

Ключові слова: податкове консультування, консультант з податків і зборів; принципи податкового консультування;

Рік виконання дипломної роботи – 2024-2025.

Рік захисту роботи – 2025.

ANNOTATION

«Specifics of the tax consulting process: methodological, informational and economic components»

The purpose of the study is to analyse the specifics of the tax consulting process in terms of methodological, informational and economic aspects, and to develop recommendations for improving these components to increase the efficiency of tax services.

The objectives of the work are:

- to study the essence and significance of tax consulting;
- to define the basic principles and functions of tax consulting;
- to study the legal regulation of tax consulting in Ukraine;
- to reveal the methodological component of tax consulting;
- to study the peculiarities of using information technology in the process of tax consulting;
- to study the practice of implementing effective tax consulting for business entities;
- to develop recommendations for improving the activities of tax consulting services.

The subject of the study is the approaches and methods used in the practice of independent tax consulting for businesses and individuals.

The object of the study is the process of tax consulting, which includes methodological, informational and economic components. The study focuses on the analysis of approaches and methods used by tax consultants to provide services, as well as on the assessment of the effectiveness of the use of these components in the practice of independent tax consulting for businesses and individuals.

Based on the results of the study, recommendations were formulated to improve the practice of tax consulting in Ukraine;

The results obtained can be used in teaching the course 'Organisation and Methodology of Tax Consulting' and to assess the effectiveness of tax consultants in consulting companies.

Thesis contains 60 pages, 3 tables, 3 figures, a list of used sources of 44 titles.

Keywords: tax consulting, tax consultant, principles of tax consulting;

Years of completion of the thesis: 2024 – 2025.

Year of thesis defence - 2025.

**Специфіка надання податково-консультаційних послуг в державах
східноєвропейського регіону**

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ НАДАННЯ
ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ

1.1. Сутність та роль податкового консультування для держави та суспільства.

1.2. Організаційно-правові засади надання податково-консультативних послуг в країнах східноєвропейського регіону.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА НАДАННЯ ПОДАТКОВО-
КОНСУЛЬТАТИВНИХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВАХ
СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКОГО РЕГІОНУ

2.1. Специфіка діяльності професійних об'єднань податкових консультантів в державах східноєвропейського регіону.

2.2 Аналіз функціонування ринку податково-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону

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

3.1. Проблема становлення інституту податкового консультування в Україні.

3.2. Перспективи розвитку податково-консультаційних послуг в Україні з урахуванням досвіду країн державах східноєвропейського

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

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

CCF (Camera Consultaților Fiscali) - 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 Словацькій Республіці

ВРУ – Верховна Рада України

ЄС – Європейський Союз

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

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. Податково-консультаційні послуги є необхідною умовою для виконання податкових зобов'язань платниками податків, адже саме платник відповідає за достовірне нарахування податків та зборів у повному обсязі відповідно до чинного законодавства та своєчасне подання податкової звітності. Саме тому органи держави повинні забезпечити всі умови для роз'яснення податкового законодавства, яке є складним та постійно змінюється як в нашій державі так і в зарубіжних державах. В даний час отримати податкову консультацію платник податків може як з боку податкових органів так і звернувшись за послугами до незалежних професійних фахівців в сфері оподаткування.

В зарубіжних державах податково-консультаційні послуги є невід'ємною складовою здійснення підприємницької діяльності та ними користуються і звичайні платники, які не є суб'єктами підприємницької діяльності. Надання податково-консультаційних послуг здійснюється переважно незалежними професійними консультантами, які на професійному рівні надають послуги в сфері оподаткування та вирішують ряд проблем та допомагають своїм клієнтам (платникам податків) виконати свої податкові зобов'язання згідно чинного законодавства.

В Україні в даний час надання податково-консультаційних послуг незалежними консультантами не є врегульованим на законодавчому рівні. Триває дискусія в органах влади щодо прийняття спеціального нормативно-правового акту та не сформовано бачення щодо розвитку інституту податкового консультування. Надання індивідуальних податкових консультацій згідно чинного законодавства (Податкового кодексу України) визначено лише зі сторони податкових органів. В той же час потреба в таких послугах серед платників є про що свідчить значна кількість юридичних, адвокатських, аудиторських фірм а також інших суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм, які надають послуги в сфері податкового

консультування. Саме тому є необхідність вивчення досвіду зарубіжних держав щодо надання податково-консультаційних послуг. Рівень податкової культури і податкової дисципліни в країнах ЄС є на досить високому рівні, що вказує також і на ефективність функціонування інститут податкового консультування.

Зважаючи на вектор руху України в Європейський Союз, актуальним є вивчення досвіду країн східноєвропейського регіону, адже саме ці країни, як і наша держава, проводили реформування податкових систем в 90-х роках минулого століття, проте на відміну від України, в державах східноєвропейського регіону ринок податково-консультаційних послуг є більш успішним та врегульованим, що сприяє налагодженню взаємовідносин між платниками податків та податковими службами.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Питанням розвитку інститут податкового консультування присвятили свої роботи такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як Р.Буссе, Й.Джексон, Л. Грейнер, Т.Скоромцова, О.Іванишина, І.Прокопенко, Р.Красюк, Р.Метцгер, Д.Чернік, Ф.Ткачик, Т.Тучак, В.Чайка та інші.

Разом з тим, питання надання податково-консультаційних послуг залишаються актуальними, адже потребують врегулювання на законодавчому рівні.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи - аналіз професійного ринку надання податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону та визначення шляхів врегулювання цього напрямку для України.

Для досягнення поставленої мети поставлено наступні завдання:

- з'ясувати сутність і роль податкового консультування для держави та суспільства;
- проаналізувати організаційно-правові основи надання податково-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону;
- з'ясувати специфічні особливості надання статусу податкового консультанта в країнах східноєвропейського регіону;

- проаналізувати професійний ринок надання послуг у сфері податкового консультування в країнах східноєвропейського регіону;
- виявити проблеми на шляху становлення інституту податкового консультування в Україні;
- визначити перспективи розвитку інститут податкового консультування в Україні з урахуванням досвіду держав східноєвропейського регіону.

Об'єктом дослідження є процес надання податково-консультаційних послуг платникам податків в державах східноєвропейського регіону та Україні.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти надання податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського регіону.

Методи дослідження. В роботі використано для узагальнення наукових підходів розкриття змісту та ролі податково-консультаційних послуг історично-діалектичний метод; для систематизації особливостей надання податково-консультаційних послуг в державах східноєвропейського використано системний підхід; компаративний метод було використано для порівняльного аналізу надання послуг в сфері оподаткування в державах східноєвропейського регіону; абстрактно-логічний метод було використано з метою формування висновків дослідження та узагальнення матеріалів.

Інформаційну базу дослідження склали: законодавство східноєвропейських держав та України в сфері надання податково-консультативних послуг; ресурси мережі Інтернет, офіційні матеріали та звіти Європейської конфедерації податкових консультантів, національних Палат податкових консультантів держав східноєвропейського регіону та України.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ НАДАННЯ ПОДАТКОВО- КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ

1.1. Сутність та роль податкового консультування для держави та суспільства.

У більшості держав країн світу податкове консультування – це надання клієнтам – платникам податків послуг у вигляді консультацій в сфері оподаткування. Дослівний переклад з латинської мови поняття «консультування» означає надання порад, а саме: «consultans» - радник. Науковці виділяють два основних підходи до розкриття поняття «консультування»: 1) з функціональної точки зору; 2) самостійні професійні послуги. Зокрема щодо першого підходу, доцільно надати визначення А. Скотт, який пояснює «консультування як різновид форми надання допомоги по відношенню змісту, процесу рішення або побудови завдання (або ряду завдань), при якій консультант не виконує задачу самостійно, а лише надає допомогу щодо її виконання»[26]. Згідно другого підходу, - консультування розглядається як самостійні професійні послуги, однак з акцентом на вимогах, яким мають відповідати такі послуги. В цьому контексті науковець Л. Грейнер зазначає, що «управлінське консультування є набором послуг, що надаються спеціально навченими з відповідною кваліфікацією особами, які в об'єктивній та незалежній манері допомагають клієнту виявити і проаналізувати проблеми даної організації і рекомендують вирішення цих проблем, а також, при необхідності, надають допомогу в реалізації запропонованих рішень»[38]. Комплексний підхід до тлумачення податкового консультування наводить Ткачик Ф. «як процес надання особам, які є платниками податків і зборів консультаційних, інформаційних, представницьких послуг з питань обчислення та сплати податків і зборів встановлених податковим законодавством; представлення форм податкової звітності; захисту прав та інтересів платників податків та зборів, що визначаються законодавством (послуг щодо податкового консультування)»[27,

с.10]. Найбільш змістовно пояснює сутність податкового консультування Р. Буссе, який вважає, що податкове консультування «полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх, що сприяють цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо»[1].

У вітчизняному законодавстві також є визначення податкового консультування, а саме в ПКУ і воно полягає у допомозі контролюючого органу конкретному платнику податків щодо 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].

Зазначене визначення першочергово зосереджено на нормативних принципах та звуженні кола податкових консультантів, проте часто у податковій практиці спостерігаються обставини, що потребують ситуативного підходу чи/або звернення до інших фахівців. В проекті Закону України «Про податкове консультування в Україні» [20], який розглядається ще з 2008 року, сутність податкового консультування визначається часте як вид професійної діяльності щодо надання замовнику (особі яка потребує консультацій в сфері оподаткування) послуг на оплачуваній основі, та сприяння належному виконанню платниками податків та зборів, а також податковими агентами й іншими особами обов'язків, які передбачені чинним податковим законодавством[20]. До переваг такого визначення слід віднести наміри виділити податкове консультування у окрему сферу діяльності та відповідно зміщення акцентів на дотриманні податкового законодавств. Проте потребують врегулювання окремі положення, адже сутність визначення поняття податкового консультанта носить загальний характер, та основний наголос робиться на платних послугах. Крім того, відсутні гарантії для замовників-платників податків і не передбачено захист їхніх інтересів.

В той же час, метою податкового консультування є сприяння підготовці саме кваліфікованих спеціалістів, які мають володіти новим управлінським мисленням та знаннями щодо надання ефективної податкової консультації. Крім того, мета податкового консультування полягає у формулюванні обґрунтованих роз'яснень клієнтам-платникам податків та відповідно в умінні донесення податковими консультантами раціональних підходів вирішення поставлених завдань чи ситуацій, а також визначення шляхів та способів успішної реалізації таких завдань та ситуацій [5].

В Україні податкове консультування як незалежний вид професійної діяльності не регулюється на законодавчому рівні. Також немає і повного розуміння самого поняття «податкове консультування». Саме тому вивчення досвіду країн східноєвропейського регіону, які будували свої податкові системи в той же період часу, що і Україна, є вкрай важливо, адже в державах східноєвропейського регіону надання послуг в сфері оподаткування незалежними податковими консультантами врегульоване на законодавчому рівні і такі послуги є затребуваними на ринку праці.

1.2. Організаційно-правові засади надання податково-консультативних послуг в країнах східноєвропейського регіону

В зарубіжних країнах професія податкового консультанта досить поширена на ринку праці, а послуги податкових консультантів є досить популярними як серед суб'єктів підприємницької діяльності, так і серед платників податків, які працюють за наймом або є фізичними особами – індивідуальними підприємцями [5].

Основною метою діяльності податкових консультантів є високопрофесійна робота, що забезпечує якісне виконання завдань, які ставлять перед ними клієнти – платники податків. Для досягнення поставлених завдань податковий консультант повинен дотримуватись принципів податкового консультування, які зображенні на рисунку 1.1.

Знання та досвід	Професійна компетенція	Конфіденційність
------------------	------------------------	------------------

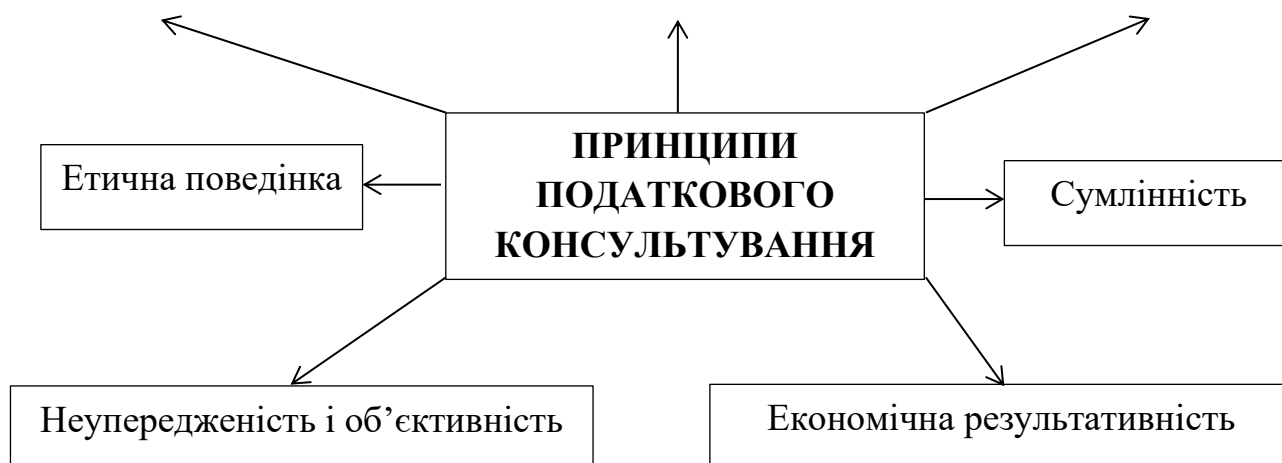


Рис. 1.1. Принципи податкового консультування.

Складено за даними: [5, 36]

Податкове консультування в європейських державах, як незалежний вид професійної діяльності бере свій початок з 60-х років минулого століття. Основною причиною становлення інституту податкового консультування стало те, що відбувалось реформування національних податкових систем і вносились постійні зміни в податкове законодавство, тому платникам податків не достатньо було тих інформаційно-просвітницьких послуг, які надаються з боку державних органів. Важливою подією стало заснування у 1959 році Європейської конфедерації податкових консультантів (CFE). В даний час CFE об'єднує більше тридцяти національних організацій із європейських країн, які представлені більше ніж 200 000 податковими консультантами[36].

Щодо країн східноєвропейського регіону, тут становлення та розвиток податкового консультування як незалежного виду професійної діяльності в сфері оподаткування, розпочалось у 90-х років минулого століття, що пов'язано із реформуванням національних податкових систем [1].

Україна обрала вектором руху – інтеграцію до ЄС і тому для нас важливо вивчати досвід сусідніх держав східноєвропейського регіону, в яких процес надання податково-консультаційних послуг є ефективним та здійснюється на належному рівні. Це такі країни, як Республіка Польща, Угорщина, Чеська Республіка, Словацька Республіка, Республіка Болгарія, Румунія.

Охарактеризуємо окремо організаційно-правові засади податкового консультування у розрізі вищеперерахованих держав, враховуючи те, що в кожній країні є своя історія становлення та різні форми організації такого консультування платників податків.

Інститут фінансового консалтингу в Угорщині розвивається ще з 50-х років минулого сторіччя [2].

Національна асоціація угорських податкових консультантів і бухгалтерських служб була заснована в 1990 році, з 2013 року вона працює як кваліфікована професійна організація, акредитована Міністерством фінансів, і з членством в 1000 бухгалтерських фірм стала однією з найбільших добровільних організацій. професійних форумів у країні.

Членами асоціації є переважно компанії та індивідуальні підприємства, які надають бухгалтерські, податкові консультації та податкові експертні послуги малим та мікропідприємствам (з балансом) Сьогодні членами національної палати є 5267 податкових радників та 1380 консалтингових компаній [28].

В Румунії є дещо інша ситуація щодо надання податково-консультаційних послуг. Так, ще в 1992 році було прийнято спеціальний закон про надання податкових консультацій. Палата податкових консультантів — це професійна громадська організація, некомерційна юридична особа, розташована в Бухаресті, до складу якої входять податкові радники та помічники податкових радників, які отримали цей статус, а також податкові консультаційні компанії, уповноважені Палатою, відповідно до положень Постанови Уряду №. 71/2001 про організацію та здійснення податкової консультаційної діяльності з подальшими змінами та доповненнями [29].

Палата є компетентним органом, який організовує, координує та санкціонує діяльність податкового консультування в Румунії, забезпечує доступ до професії податкового радника та захищає законні інтереси своїх членів відповідно до закону [29].

Палату податкових консультантів в Словацькій Республіці - SKDP (Slovenská komora daňových poradcov) було створено 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 1 грудня 1992 року почався розвиток податкового консультування й у Чеській Республіці, коли було прийнято Закон CNR №. 523/1992 Coll, який регулює надання податково-консультаційних послуг. У правовій системі Чеської Республіки вперше створено статусну організацію податкових консультантів – Палату податкових консультантів Чеської Республіки (*Komora daňových poradců České republiky*) як установу, що здійснює податкове консультування щодо принцип самоврядування в рамках, визначених законом. Таким чином, у Чехії була створена абсолютно нова професія податкового консультанта.

29 травня 1992 року в Брно відбулися установчі загальні збори KDP CR за участю 192 податкових радників, які прийняли перший Статут і обрали органи Палати. Сьогодні Палатою зареєстровано понад 1000 компаній податкового консультування та 5000 податкових радників[43]..

Закон «Про податкове консультування» в Польщі від 5 липня 1996 року набув чинності з 1 січня 1997 року [4], тоді як Національна палата податкових консультантів створена 27 січня 2002 року. Отже, сфера податкового консалтингу Польщі є досить молодого, її головний суб'єкт — якої виступають податкові консультанти. Вони беруть активну участь у функціонуванні податкової системи і дотримуються податкових правил, однаково захищаючи інтереси як платників податків, так і суспільства й держави, підвищуючи таким чином конкурентоспроможність підприємств. Сьогодні на ринку податкового консалтингу в Польщі відбуваються зміни, що суттєво впливають на майбутнє професії податкового консультанта і його місце у системі господарських

взаємовідносин, що спричиняє подальші зміни в напрямі вдосконалення польського законодавства у сфері податкового консультування [44].

Слід зазначити, що сутність податкового консультування однаково визначається в Чехії, Словаччині та Польщі. Так, вона полягає у наданні клієнтам-платникам податків послуг з податкового консультування у формі відповідних консультацій. Крім того, податкове консультування може, на прохання клієнта, включати виконання інших видів діяльності, які можуть сприяти цьому виду роботи. Це може включати, наприклад, ведення бухгалтерської та податкової документації, підготовку необхідних декларацій та фінансової звітності. Такі послуги можуть також включати надання консультаційних послуг з різних ділових питань, не пов'язаних безпосередньо з податковим процесом [23].

Слід зазначити, що країни східноєвропейського регіону по-різному регулюють діяльність податкових консультантів. Наприклад, у деяких країнах надання послуг з податкового консультування здійснюється відповідно до спеціального закону. Причому суб'єкти цього закону можуть уточнюватися або доповнюватися в разі потреби. В інших країнах нормативна база встановлюється безпосередньо суб'єктами, які беруть участь у наданні послуг з податкового консультування. Тому необхідно з'ясувати деталі нормативно-правового регулювання надання послуг з податкового консультування в країнах Східної Європи [25].

Для порівняння нормативно-правового регламентування податкового консультування фахівці виділяють два основних критерії. (табл. 1.2.)

Таблиця 1.2.

Критерії для порівняння національних структур щодо нормативно-правового регламентування податкового консультування

№ п/п	Назва критерію	Ознаки критерію
Перший критерій	Порядок допуску претендентів на ринок податкового консультування	Вимоги до особистих якостей та рівня кваліфікації претендента. Ступінь винятковості права щодо надання таких послуг (і щодо кола осіб, які допускаються до надання послуг з податкового консультування і щодо видів таких

		послуг) та ролі й місця професійних організацій і умов набуття членства в них.
Другий критерій	Правила поведінки на ринку податкового консультування суб'єктів податкового консультування.	Права та обов'язки податкових консультантів. Професійна етика. Положення про страхування від професійної відповідальності. Підвищенні кваліфікації податкових консультантів. Обмежувальні приписи до правил, які стосуються місця проведення діяльності і можливих допустимих організаційних форм діяльності. Інші правила, такі як зміст домовленості з клієнтами; розмір винагороди; допустимий обсяг реклами тощо.

Складено за даними [11]

На основі описаних критеріїв базуються дві різні системи нормативно-правового регламентування консультаційних послуг в сфері оподаткування в європейських державах (рис. 1.1).

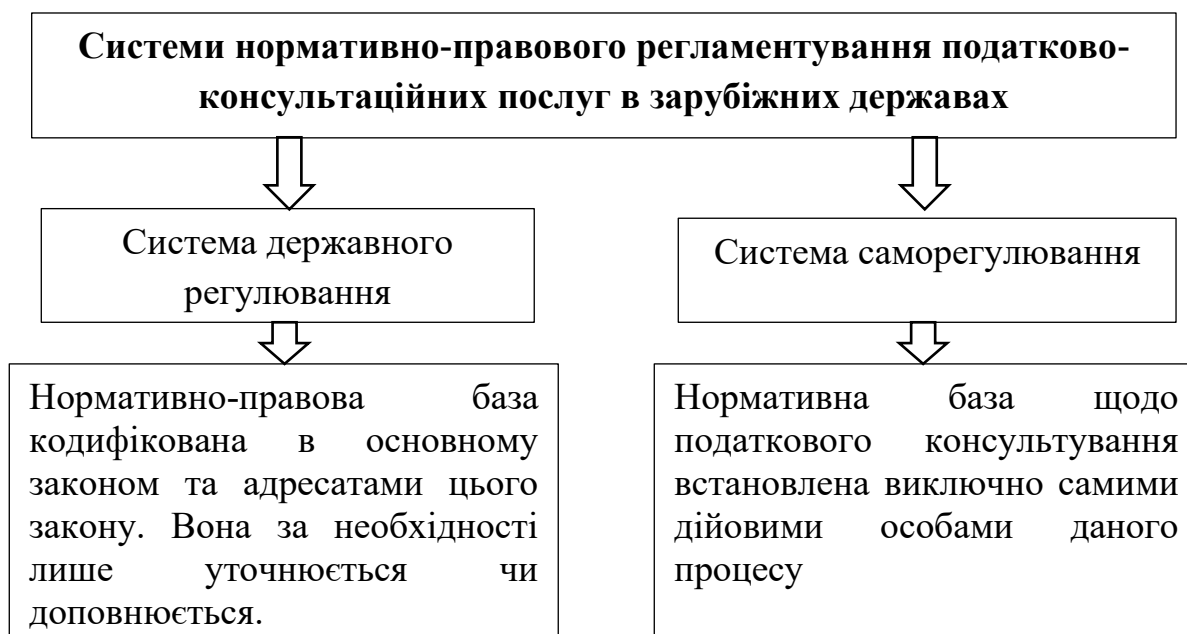


Рис.1.1. Системи нормативно-правового регламентування надання консультативних послуг в сфері оподаткування

Складено за даними [25].

Залежно від цих двох типів регулювання ринку послуг з податкового консультування, які існують у країнах східноєвропейського регіону, створюються і різні професійні об'єднання податкових консультантів.

Система «державного регулювання» передбачає наявність спеціального закону про надання послуг з податкового консультування в державі. Держава

також має професійне об'єднання, яке створене і діє на основі такого спеціального закону та сприяє його дотриманню і виконанню [24].

Більше того, членство в такій професійній асоціації є обов'язковим для всіх податкових консультантів. Відповідно до спеціального закону, положення про професійні асоціації податкових консультантів вимагають, щоб усі податкові консультанти в державі дотримувалися цих положень.

Країни східноєвропейського регіону, які мають систему «державного регулювання», це: Польща, Угорщина, Словаччина, Румунія та Чехія [25].

Щодо країн, які мають систему «саморегулювання», слід зазначити, що в них немає спеціального закону, який би регулював надання послуг з податкового консультування. Проте завжди існують професійні асоціації податкових консультантів, а в деяких країнах їх може бути декілька. Як правило, такі об'єднання формуються на добровільних засадах і діють за власними правилами та положеннями [24].

Членство в таких професійних об'єднаннях є відкритим для осіб, які відповідають певним вимогам, і також є добровільним. Ще однією особливістю є те, що лише члени таких об'єднань зобов'язані дотримуватися правил таких об'єднань. Ще однією особливістю є те, що членство в асоціації дає право на отримання професійного звання, яке, в свою чергу, вказує потенційному клієнту на очікуваний рівень кваліфікації, а також пропонує послуги з податкового консультування [25].

Для багатьох країн східноєвропейського регіону, які на початку 1990-х років провели реструктуризацію національних економік і відповідно реформували національні податкові системи, правове регулювання та організація податкового консультування ґрунтується на принципах «державного регулювання», але з частковим використанням системи «саморегулювання» [25].

Представниками цієї групи країн є: Чеська Республіка, Республіка Польща та Словаччина, які почали регулювати ринок незалежних послуг з податкового консультування, в першу чергу, враховуючи досвід своїх сусідів - Австрії та Німеччини [26].

Наразі ці країни мають значний досвід застосування відповідних законів, що регулюють надання послуг з податкового консультування, та, відповідно, досвід діяльності професійних об'єднань податкових консультантів.

Нормативно-правове «регулювання та організація податкового консультування та роботи професійних об'єднань податкових консультантів у вищезазначених країнах має схожу структуру та функціонування, а відмінності спостерігаються лише в нюансах» [25].

Як ми зазначали вище, основними нормативними документами щодо діяльності податкових консультантів у цих країнах є спеціальні закони «Про податкові консультації», які регулюють

- умови та порядок допуску до професії податкового консультанта
- права та обов'язки податкових консультантів як перед клієнтом, так і перед державою
- умови створення, завдання та принципи створення і діяльності професійних об'єднань податкових консультантів [25].

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.

Окремо розглянемо, які особи мають право бути суб'єктами податкового консультування. Відповідно до законодавства Чехії та Словаччини, податковими консультантами можуть бути лише фізичні особи.

У Польщі, однак, спеціальний закон може також застосовуватися до юристів та бухгалтерів, якщо вони надають податкові консультації своїм клієнтам. Крім того, Польща відрізняється від Чехії та Словаччини тим, що, крім фізичних осіб, податковими консультантами можуть бути і юридичні особи. Так, юридичні особи, які надають податкові консультації, можуть бути створені у формі товариства з обмеженою відповідальністю або акціонерного товариства. Але лише за умови, що понад 50 учасників таких організацій є податковими консультантами. Крім того, податкові консультації в Польщі можуть надавати

об'єднання податкових консультантів. Такі об'єднання складаються лише з представників професії податкового консультанта [23].

У Словаччині ситуація дещо інша. Відповідно до спеціального закону Чеської Республіки «Про податкове консультування», юридичні особи не мають права надавати податкові консультації, але вони можуть об'єднуватися і спільно надавати такі консультації. Однак слід зазначити, що носіями прав та обов'язків щодо надання податкових консультацій є не сама компанія чи організація, а її учасники. Тому часто виникають конфліктні ситуації у спорах з клієнтами. Тому цей спеціальний закон у Чеській Республіці потребує внесення змін і доповнень у цьому відношенні [25].

Підсумовуючи, можна сказати, що нормативно-правова база для надання послуг з податкового консультування у вищезгаданих країнах визначена однаково. Крім того, за запитом можуть надаватися інші послуги, що сприяють роботі податкових служб, зокрема: ведення бухгалтерського і податкового обліку та податкової документації, підготовка необхідної звітності та доповідей. Крім того, можуть надаватися консультаційні послуги з різних інших питань ведення бізнесу, не пов'язаних безпосередньо з оподаткуванням [24].

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 [27].

Також успішним в сфері надання податкових консультацій є досвід Угорщини. Протягом 2008-2017 рр. діяльність податкових консультантів, податкових експертів і сертифікованих податкових експертів регулював Наказ Міністерства фінансів Угорщини «Про вимоги щодо включення до реєстру податкових консультантів, податкових експертів і сертифікованих податкових

експертів, про умови видачі та анулювання дозволів на здійснення діяльності податкового консультанта, податкового експерта і сертифікованого податкового експерта, а також про ведення відповідного реєстру та правила підвищення кваліфікації осіб, які зареєстровані в реєстрі» від 30.08.2008 № 26/2008 [2].

У зв'язку зі скороченням бюрократії в адміністративному управлінні, процедуру попереднього дозволу, необхідну для реєстрації раніше, було замінено процедурою подання заяви. Новий наказ Міністерства економіки Угорщини від 22.12.2017 № 45/2017, який набрав чинності 01 січня 2018 р. і прийшов на зміну своєму попереднику, стосувався насамперед реєстрації та підвищення кваліфікації податкових консультантів, податкових експертів та сертифікованих податкових експертів[2].

Внаслідок зміни правового середовища щодо правил реєстрації та підвищення кваліфікації знову стало необхідно повторно регулювати ці процеси на рівні уряду. Таким чином, з дією від 1 січня 2019 року скасовано Наказ Міністерства економіки Угорщини від 22.12.2017 № 45/2017 та введено в дію Постанову Уряду № 263/2018 (надалі -Постанова) без жодних змін у процедурних правилах, що містилися в попередньому нормативно-правовому акті. Таким чином, після опублікування Постанови зазначені положення залишилися незмінними. З 01 січня 2020 року у вищезазначеній Постанові оновили правила підвищення кваліфікації фахівців з оподаткування, щоб зменшити адміністративне навантаження на осіб, які зобов'язані його проходити, і водночас зробити систему підвищення кваліфікації простішою та прозорішою [2].

Таким чином, аналіз правового режиму податкового консультування в країнах східноєвропейського регіону свідчить про наявність двох підходів до організації податкового консультування як самостійного виду діяльності. Однак наразі не існує єдиної думки про те, що одна з систем має переваги над іншою. Ні прихильники системи «державного регулювання», ні захисники системи «саморегулювання» не змогли переконати в перевазі однієї системи над іншою, враховуючи позицію захисту прав клієнтів - платників податків, які

користуються послугами податкових консультантів, як одного з основних цільових факторів гармонізації. Так, у багатьох країнах поряд із системою державного регулювання використовується система саморегулювання.

Висновки до розділу 1

У більшості зарубіжних країн податкове консультування – це надання платникам податків послуг у вигляді консультацій щодо проблемних та складних питань в сфері оподаткування. З латинської мови «консультування» перекладається як радник «consultans». Є два підходи до розкриття поняття «консультування»: з функціональної точки зору та як самостійні професійні послуги.

Надання податково-консультаційних послуг в Україні визначено в ПКУ, норми якого звужують суб'єктів надання таких послуг, так як визначено лише надання узагальнюючих податкових консультацій фахівцями органів податкової служби, які виявляються недостатніми для платників, які потребують не загального, а індивідуального та ситуативного підходу. Платники податків звертаються до інших фахівців в сфері оподаткування, так як не можуть самостійно вирішити складні питання, які виникають в процесі їх діяльності.

Ринок податково-консультаційних послуг, які надаються незалежними податковими консультантами в Україні є досить молодим та не врегульований на законодавчому рівні.

В багатьох країнах ЄС податкове консультування почало розвиватись ще з 50-х років XX століття.

У порівнянні України із державами східноєвропейського регіону щодо виникнення потреби в отриманні податкових консультацій незалежними фахівцями – така необхідність з'явилась так само у 90-х роках XX століття. Проте, на відміну від України, у більшості країн східноєвропейського регіону податково-консультаційні послуги як самостійний вид професійної діяльності успішно надаються та розвивається в даний час.

В державах східноєвропейського регіону виділяють два підходи щодо характеристики надання податково-консультаційних послуг:

1. Порядок допуску податкових консультантів на ринок податково-консультаційних послуг.
2. Правила поведінки суб'єктів податкового консультування, які задіяні на ринку послуг з податкового консультування.

В країнах східноєвропейського регіону надання податково-консультаційних послуг відрізняється у розрізі окремих держав та в застосуванні різних систем регулювання: «державного регулювання» та «саморегулювання».

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИКА НАДАННЯ ПОДАТКОВО-КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ В ДЕРЖАВАХ СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКОГО РЕГІОНУ

2.1. Специфіка діяльності професійних об'єднань податкових консультантів в державах східноєвропейського регіону.

В зарубіжних державах для регулювання послуг податкового консультування важливе місце належить Європейська конфедерація податкових консультантів (CFE). CFE Tax Advisers Europe – це брюссельська асоціація, яка представляє європейських податкових радників. Заснована в 1959 році, CFE об'єднує 33 національні організації з 26 європейських країн, які представляють понад 200 000 податкових радників[36].

Відповідно, CFE відіграє важливу роль у просуванні єдиних стандартів доступу до податкової професії та її практики, а також у внеску в європейські дискусії та консультації з метою забезпечення справедливого оподаткування та захисту прав платників податків [36].

Щоб просувати єдині модельні професійні стандарти в професії, CFE Tax Advisers Europe прийняла «Європейські професійні принципи податкових консультантів» у Римі в 1990 році. У 1991 році Генеральна асамблея CFE також прийняла настанови та професійні принципи, викладені в документі під назвою «Розвиток». податкової професії в Європі» [36].

Члени всіх професійних організацій, які є частиною CFE Tax Advisers Europe, підпадають під дію цих вказівок, щоб гарантувати, що лише особи, які відповідають стандартам, будуть допущені до податкової професії як кваліфіковані професіонали, і CFE рекомендує урядам європейських країн вимагати від усіх які беруть участь у наданні податкових консультацій, зобов'язуються дотримуватися цих вказівок. Це сприятиме захисту інтересів платників податків, покращить відносини з податковими органами та встановить найвищі стандарти професійного обслуговування в рамках професії [36]. Роль і

місія CFE відображено в додатку Г. Структура управління CFE Tax Advisors Europe представлена на Додатку Д.

Керівним органом CFE Tax Advisors Europe є Генеральна асамблея. Генеральна асамблея є керівним органом CFE Tax Advisers Europe, у якій кожна держава-член може бути представлена до шести делегатів, а країни-спостерігачі – до двох делегатів. Основними обов'язками Генеральної асамблеї є прийняття рішень про прийняття членів і спостерігачів, затвердження поправок до керівних статутів, прийняття звіту про діяльність Виконавчої ради та затвердження рахунків і бюджету CFE [36].

Виконавча рада відповідає за повсякденну роботу CFE Tax Advisers Europe і звітує перед Генеральною асамблеєю. Рада стежить за розвитком податкового законодавства та професії в Європі, а також розробляє та керує робочими процесами CFE, пов'язаними з цими питаннями. Роботою керують чотири комітети: Фіскальний комітет, Комітет з професійних питань, Комітет податкових технологій і Спеціальний комітет нових податкових консультантів. Кожен комітет очолює член правління. Делегати від кожного комітету також формують різні робочі групи та підкомітети, які зосереджені на конкретних або термінових питаннях, які вимагають участі спеціалістів [35].

Варто зазначити, що сьогодні бізнес все більше залучається до міжнародних проектів і багатонаціональних ініціатив, які потребують юридичної експертизи та податкових консультацій, не лише в країні, в якій вони засновані, але й в інших європейських юрисдикціях. Тому CFE має свій Європейський реєстр податкових консультантів — це онлайн-платформа, яка дозволяє вам досліджувати та спілкуватися з висококваліфікованими податковими консультантами з усього світу Інтернет, а в даному випадку Реєстр, забезпечує ідеальну платформу для відповіді на ці змінювані вимоги та реалізації цих ініціатив завдяки своїй простоті, миттєво доступній інформації та складним можливостям пошуку [35].

Реєстр надає відповідним кваліфікованим податковим консультантам можливість збільшити свою присутність в Інтернеті та розширити свою професійну мережу. Реєстр дозволяє податковим консультантам легко

зв'язуватися та співпрацювати з іншими консультантами, а також надає їм додатковий засіб для взаємодії з потенційними клієнтами через рекламу їхніх сфер знань та контактних даних [36].

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

Організаційно-правова форма професійних об'єднань - Палати податкових консультантів - визначена на законодавчому рівні. Вони є самоврядними організаціями, юридичними особами, які об'єднують усіх податкових консультантів у кожній державі[36].

Варто також зазначити, що нормативно-правова база діяльності професійних об'єднань податкових консультантів і, відповідно, їх членів, окрім національного законодавства загальної дії, складається також з наступних регуляторних законів: Закони про податкове консультування, статuti палат податкових консультантів, положення про професійну етику податкових консультантів та окремі рішення керівних органів палат податкових консультантів [36].

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 [35].

Важливо зазначити, що загальні функції Палати податкових консультантів у кожній країні Східноєвропейського регіону ґрунтуються на законодавстві та статуті і полягають у наступному

- Представництво консультантів перед громадськістю та захист інтересів податкових консультантів;
- Забезпечення професіоналізму податкових консультантів шляхом сприяння безперервному професійному розвитку податкових консультантів

- ведення реєстру всіх податкових консультантів
- розроблення пропозицій щодо внесення змін і доповнень та вдосконалення податкового законодавства
- постійний моніторинг діяльності податкових консультантів та, у разі необхідності, притягнення до дисциплінарної відповідальності податкових консультантів у разі порушення ними професійних обов'язків та етичної поведінки [27].

Ось які дисциплінарні санкції застосовуються до податкових консультантів у деяких країнах. У Польщі, наприклад, це попередження, догана і навіть заборона на надання податкових консультацій на строк від 6 місяців до 3 років. Крім того, такого порушника вилучають з реєстру податкових консультантів, що призводить до позбавлення допуску до професії [45].

Фіскальна консультативна палата (Camera Consultanilor Fiscali) - 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» [30].

Фіскальна консультативна палата Румунії забезпечує доступ до професії податкового консультанта а також авторизацію податково-консультаційної діяльності та її організацію й координацію. Регламент організації та функціонування Палати податкових консультантів Румунії Законом № 198/2002 від 16.04.2002 «Про затвердження Постанови уряду № 71/2001 про організацію та здійснення податкової консультаційної діяльності» [30].

Палата в основному має такі повноваження:

- координує діяльність з питань фінансового консультування;
- захищає професійні інтереси всіх членів;
- надає підтримку та допомогу членам Палати у професійних питаннях;
- розробляє правила щодо діяльності податкового консультування;
- веде Реєстр членів Палати;

- організовує курси підготовки податкових консультантів;
- виступає посередником між членами Палати у разі виникнення спорів та на вимогу;
- виступає посередником між членами Палати та їх клієнтами у разі виникнення спорів, а також на вимогу;
- встановлює дисциплінарні заходи;
- співпрацює з професійними асоціаціями в країні та за кордоном;
- редагувати спеціалізовані видання;
- інші обов'язки, встановлені законом або власним нормативним актом [30].

Керівними органами Палати є: Національна конференція, Вища рада Палати та Постійний офіс Вищої ради.

Конференція складається з податкових консультантів та помічників податкових консультантів з правом голосу, зареєстрованих у протоколах Палати. Членами Палати з правом голосу є податкові консультанти та помічники податкових консультантів, які не мають непогашених зобов'язань перед Палатою [30].

Чергова конференція збирається щорічно на скликанні Вищої ради не пізніше ніж через 120 днів після закінчення попереднього фінансового року. До складу Вищої ради входять 15 членів, які обираються на черговій Конференції строком на 5 років. Вища рада Координує, спрямовує та контролює діяльність Палати. 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 [30].

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[30].

Фіскальна консультативна палата є членом CFE, а її учасники беруть активну участь у роботі Професіонального та Фіскального комітетів та засіданні Генеральної Асамблеї Європейської конфедерації податкових консультантів [30].

Таким чином, аналіз особливостей діяльності палат податкових консультантів у країнах східноєвропейського регіону показав, що в усіх країнах східноєвропейського регіону створені та успішно функціонують палати податкових консультантів, членами яких повинні бути всі податкові консультанти, що працюють на ринку податкових консультаційних послуг.

2.2. Аналіз функціонування ринку податкового-консультативних послуг в державах східноєвропейського регіону

В державах східноєвропейського регіону для набуття статусу податкового консультанта кандидату перш за все потрібно мати певний рівень кваліфікації та особисті якості. Однією з обов'язкових вимог є складання спеціального кваліфікаційного іспиту.

Варто зазначити, що в східноєвропейському регіоні вимоги до кваліфікаційного рівня кандидата на право займатися податковою практикою 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 [33].

У Чехії кандидат на посаду податкового консультанта також повинен мати ступінь бакалавра та/або магістра за фахом. Досвід роботи в Чехії не вимагається. Однак досвід роботи враховується для успішного проходження тесту, оскільки кандидат повинен виконати певні практичні завдання.

У Словаччині кандидат також повинен мати вищу освіту без спеціальності. Крім того, необхідний п'ятирічний досвід роботи в галузі економіки. Однак для тих, хто набув практичних навичок на посаді асистента податкового консультанта, цей термін скорочується до трьох років. А для тих, хто має вищу економічну та/або юридичну освіту, досвід роботи не вимагається [26].

В Угорщині надавати послуги податкового консультанта можуть юридичні і фізичні особи. Юридична особа або інша організація без статусу юридичної особи може займатися діяльністю податкових консультантів, податкових експертів або сертифікованих податкових експертів, якщо хоча б один із її членів або працівників відповідає вимогам, що ставляться до них згідно норм законодавства (вища освіта, професійна кваліфікації та досвід роботи). Фізичні особи, які хочуть займатися консультаційною діяльністю мають зареєструватися в Реєстрі податкових консультантів, податкових експертів або сертифікованих податкових експертів. Заяву про реєстрацію податкових консультантів, податкових експертів і сертифікованих податкових експертів потрібно подавати окремо [2].

Відповідно до заяви, особа, яка є податковим консультантом, податковим експертом або сертифікованим податковим експертом, повинна бути включена до Реєстру податкових консультантів, податкових експертів та сертифікованих податкових експертів з врахування наступних вимог:

- 1) відсутність судимості,
- 2) не перебуває під заборобою займатися професійною діяльністю що відповідає роботі та вимагає економічної, фінансово-бухгалтерської або юридичної кваліфікації,
- 3) має професійну кваліфікацію та досвід роботи (останній для сертифікованих податкових експертів),
- 4) підтвердження проходження підвищення кваліфікації протягом 12 місяців року, що передує звітному [27].

Як видно із вище зазначеного, в Угорщині окремо розглядають професії податкового консультанта, податкового експерта та сертифікованого податкового експерта. Хоча, на перший погляд існує низка схожості між ними, однак їх не доцільно відносити до однієї категорії, адже до них застосовують різні вимоги (табл. 1.3).

Таблиця 1.3.

**Вимоги до професій податкового консультанта, податкового експерта
та сертифікованого податкового експерта в Угорщині [2]**

Назва професії	Вимоги
Податковий консультант	1.Вища освіта. 2.Професійна кваліфікація податкового консультанта.
Податковий експерт	1.Вища освіта. 2.Професійна кваліфікація податкового консультанта, фінансового консультанта або аудитора. 3.Досвід професійної роботи у сфері податкового або фінансового консультування не менше як 3 роки
Сертифікований податковий експерт	1.Вища освіта. 2.Професійна кваліфікація дипломованого податкового експерта.

Для отримання сертифіката податкового консультанта необхідно пройти курс навчання на податкового консультанта, який триває зазвичай 2 роки. Однак основною вимогою є наявність вищої освіти. Професія податкового експерта вимагає вищого рівня знань, оскільки після проходження навчання та отримання сертифікату податкового консультанта потрібен трирічний досвід практичної роботи. Сертифіковані податкові експерти мають особливо високий рівень знань в окремих сегментах різних податкових напрямків [2].

Важливо також зазначити, що лише після того, як буде встановлено, що заявник відповідає всім відповідним вимогам з точки зору кваліфікації та особистих якостей, він повинен скласти іспит для отримання статусу податкового консультанта.

Слід також зазначити, що до складу екзаменаційної комісії, як правило, входять представники податкових та фінансових органів, а також представники професійних асоціацій податкових консультантів [23].

У Польщі, наприклад, склад екзаменаційної комісії чітко визначений законом. Крім того, до неї можуть входити представники вищого адміністративного суду і навіть науковці. Однак виконавча влада завжди має вирішальний голос в екзаменаційній комісії [26].

У таких країнах, як Польща та Чехія, зміст і процедура іспиту затверджуються та формуються самою екзаменаційною комісією.

У Словаччині зміст і процедура іспиту визначаються професійною асоціацією, але за погодженням з Міністерством фінансів Словаччини. У Словаччині податковим консультантом може стати лише юрист або економіст [47].

Зі свого боку, податкові консультанти в Словаччині зобов'язані проходити навчання протягом усієї своєї кар'єри. Словацька палата податкових консультантів (SKDP) відповідає за створення умов для підвищення рівня освіти податкових консультантів. Вона забезпечує обов'язкове навчання для своїх членів.

Відповідно до принципів обов'язкового навчання, податковий консультант (фізична особа) зобов'язаний пройти щонайменше шість кредитів навчальних заходів кожного календарного року, з яких щонайменше три кредити повинні бути отримані шляхом участі у власних навчальних заходах, тобто заходах, організованих Словацькою палатою податкових консультантів та/або Академією податкових консультантів» [47].

У деяких країнах складання іспитів не є обов'язковим. У Польщі та Чеській Республіці існують певні випадки, коли податкові консультанти не зобов'язані складати іспити. В основному це стосується осіб, які отримали статус податкового консультанта в іншій країні-члені Європейського Союзу. Для Словаччини закон не передбачає жодних винятків. Однак таке право впливає з відповідних законів і директив Європейського Союзу, які, в свою чергу, є наднаціональними.

Як ми вже згадували в попередніх параграфах, кожен податковий консультант у кожній країні Східної Європи повинен бути зареєстрований у Реєстрі податкових консультантів. У свою чергу, професійні асоціації податкових консультантів зобов'язані створювати та вести такий реєстр [27].

Варто також зазначити, що існує ще один обов'язковий захід, такий як складання «Професійної присяги податкового консультанта». Цей процес

здійснюється в Польщі та Словаччині. Таким чином, податковий консультант, який вперше вступає до лав податкових консультантів, під присягою зобов'язується поважати інтереси клієнтів-платників податків та здійснювати свою діяльність чесно і сумлінно, на основі дотримання закону та професійної етики, зберігаючи професійну таємницю.

Слід зазначити, що права та обов'язки податкових консультантів у кожній країні східноєвропейського регіону впливають, з одного боку, зі спеціальних законів, а з іншого - з «Положення про професійну етику», розробленого Професійною асоціацією податкових консультантів [27].

Важливою умовою отримання статусу податкового консультанта є безперервний професійний розвиток усіх членів палат податкових консультантів у країнах Східноєвропейського регіону. Це зобов'язання також закріплено в статутах національних палат податкових консультантів кожної країни Східноєвропейського регіону. Кодекс етики податкових консультантів у кожній з країн Східної Європи також описує принципи професійного розвитку податкових консультантів [23].

Так, наприклад в Угорщині зареєстрований податковий консультант, податковий експерт та сертифікований податковий експерт зобов'язаний брати участь у підвищенні кваліфікації за тією галуззю, за якою вона значиться в реєстрі осіб, які здійснюють діяльність. Інститут державного регулювання процедури підвищення кваліфікації податкових консультантів в Угорщині за період свого існування пройшов низку змін і доповнень [2].

За результатами аналізу нормативно-правової бази Угорщини можна виділити наступні особливості щодо підвищення кваліфікації податкових консультантів, податкових експертів і сертифікованих податкових експертів:

- 1) період підвищення кваліфікації триває один рік - з 1 січня по 31 грудня включно, протягом якого претендентам необхідно набрати 20 кредитних балів (якщо набирається сукупно більша кількість балів, то їх не перезараховують на наступний рік);

2) якщо підвищення кваліфікації здійснюється декілька разів на одній і тій же програмі курсу (враховуючи онлайн-версію), то зарахування кредитів відбувається лише один раз;

3) 20 кредитних балів можна отримати, пройшовши й успішно завершивши відповідні програми підвищення кваліфікації, а максимум 2 кредитні бали додатково щороку можна отримати за членство в професійних організаціях;

4) звільнення від підвищення кваліфікації можливе лише терміном на 1 рік при наявності довідки про неможливість виконання програми підвищення кваліфікації. Заява про наміри звільнення подається до 31 березня відповідного року на адресу Центру кваліфікації, вказану на сайті урядового порталу. Два роки підряд правом на звільнення від проходження підвищення кваліфікації не можна користуватися [2].

5) центри підвищення кваліфікації самостійно повідомляють Міністерству фінансів Угорщини про участь у програмах підвищення кваліфікації податкових консультантів, податкових радників і сертифікованих податкових експертів, і, таким чином, учасникам не потрібно надсилати сертифікати про підтвердження проходження окремо (необхідність виникає лише у разі можливого узгодження персональних даних) [2].

Національні ради податкових консультантів у країнах Східної Європи та регіональні відділення національних палат податкових консультантів регулярно залучають, координують та контролюють професійний розвиток податкових консультантів. Слід зазначити, що Європейська конфедерація податкових консультантів розробила Європейський реєстр податкових консультантів з використанням передових веб-технологій. CFE також відстежує появу нових податкових консультантів і відповідно включає їх до Реєстру податкових консультантів.

Ще одним важливим аспектом є те, що права та обов'язки податкових консультантів у кожній з досліджуваних країн впливають безпосередньо зі спеціального закону «Про податкове консультування» або з «Положення про

професійну етику», яке є обов'язковим для професійної асоціації в кожній країні східноєвропейського регіону [27].

У країнах східноєвропейського регіону відповідальність за надання послуг з податкового консультування покладається відповідно до законодавства та статуту податкових консультантів, якого дотримуються всі податкові консультанти, які є членами Палати податкових консультантів у кожній країні.

Варто зазначити, що відповідальність за наслідки надання послуг з податкового консультування полягає насамперед у представництві податкових консультантів перед громадськістю та захисті їхніх інтересів, а також у забезпеченні високого професійного рівня податкових консультантів шляхом сприяння підвищенню кваліфікації та належного моніторингу їхньої діяльності; ведення реєстру всіх податкових консультантів; розроблення пропозицій щодо вдосконалення чинного податкового законодавства [24].

Важливо також здійснювати постійний моніторинг діяльності податкових консультантів та, за необхідності, притягати податкових консультантів до дисциплінарної відповідальності у разі порушення ними своїх професійних обов'язків та професійної етики.

У таблиці 2.1 наведено загальну інформацію про практику надання послуг з податкового консультування в країнах східноєвропейського регіону, які використовують систему «державного регулювання», відповідно до якої послуги з податкового консультування регулюються основним законом, та країнах, які використовують систему «саморегулювання», відповідно до якої вони не мають спеціального державного закону, що регулює діяльність податкових консультантів.

Таблиця 2.1.

Порівняльний аналіз критеріїв та законодавчих підстав щодо надання податково-консультативних послуг незалежними податковими консультантами в державах східноєвропейського регіону і Україні

Критерії надання послуг	Система регулювання	
	Державне регулювання	Саморегулювання

	Угорщина, Польща, Румунія, Чехія, Словаччина	Україна
1. Нормативно-правові засади	Закон «Про податкове консультування»; Нормативно-правові акти (Постанови, Положення) Національних Палат податкових консультантів	Проект закону «Про податкове консультування». Цивільно-правові договори між платником податків-клієнтом та юридичними, адвокатськими, аудиторськими фірмами та іншими суб'єктами господарювання різних організаційно-правових форм, які надають податково-консультаційні послуги.
2. Порядок доступу до ринку податково-консультаційних послуг.	Здача кваліфікованого екзамену. Кваліфікаційний іспит складається з усної та письмової частин. Голова екзаменаційної комісії як правило керівник податкової служби чи/або представник Палати податкових консультантів. Членами є висококваліфіковані фахівці в сфері оподаткування.	Складання іспиту на рівні Всеукраїнської громадської організації «Спілка податкових консультантів України» У разі успішної здачі іспиту присвоюється кваліфікація «Консультант з податків і зборів» III категорії. Програму складання іспиту можуть пройти в спрощеному порядку особи, які мають чинний атестат аудитора.
3. Особисті якості податкового консультанта	1. Повна дієздатність та правоздатність. 2. Бездоганна поведінка. 3. Високе матеріальне становище. 2. Відсутність несплачених боргів. 3. Відсутність судимості. 4. Відсутність серйозних проблем зі станом здоров'я.	Не пред'являються жодні вимоги щодо особистих якостей
4. Рівень кваліфікації податкового консультанта	1. Вища освіта із будь-якої спеціальності (бакалавр, магістр). 2. Вища економічна освіта чи/або юридична та стаж роботи в сфері оподаткування від 2-х років. 3. Навчання в університеті з терміном від 8 семестрів і стаж роботи в сфері оподаткування від 3-х років. 4. Навчання в комерційній сфері і стаж роботи в сфері оподаткування від 10 років. 5. Високий професійний рівень в сфері оподаткування при стажі практичної роботи від 7 років. 5. Стаж роботи в якості державного службовця від 7 років в фінансових (податкових) органах	Вища економічна чи юридична освіта

5. Права і обов'язки податкового консультанта	1.Дотримання прав платників податків на підставі договорів. 2.Повна конфіденційність. 3. Право розірвання договорів 4.Дотримання умов оформлених договорів. 2.Захист інтересів платників податків 3.Дотримання етичних норм поведінки	1.Дотримання чинного податкового законодавства. 2. Керуватися інтересами платників податків 3. Не сприяти ухиленням клієнта від сплати податків та обману податкових органів. 4.Повна конфіденційність інформації клієнта
6. Страхування професійної відповідальності	Укладання договору про обов'язкове страхування на випадок заподіяння шкоди платнику податків	Відсутні вимоги щодо обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності перед платником податків.
7. Відповідальність податкового консультанта	1. Письмове попередження. 2. Догани 3. Штрафні санкції 4. Майнова відповідальність 4.Заборона надання консультацій терміном на рік, виключення з реєстру податкових консультантів; скасування допуску до професії. 5.Позбавлення ліцензії податкового консультанта 6. Кримінальна відповідальність.	1. Встановлення відповідальності податкового консультанта можливе через звернення до суду Палати податкових консультантів. 2. Можливе відшкодування заподіяної матеріальної та моральної шкоди в разі підтвердження фактів порушень 3.Виключення податкового консультанта з членів Палати податкових консультантів. 4.Право оскаржувати будь-яке рішення податковим консультантом у судовому порядку
8.Професійне об'єднання податкових консультантів	Угорська Асоціація Податкових Консультантів та Бухгалтерських Служб. Палата податкових консультантів Румунії. Центральна Палата податкових консультантів Польщі. Словацька палата податкових консультантів. Палата податкових консультантів Чеської Республіки.	Всеукраїнська громадська організація "Спілка податкових консультантів України"

Складено за даними [1,2 ,33]

Таким чином, аналіз надання послуг з податкового консультування в країнах східноєвропейського регіону показав, що в кожній з країн на законодавчому рівні врегульовано відповідальність за наслідки надання податкових консультацій. Ця відповідальність регулюється законом про надання

податкових консультацій або, за відсутності спеціального закону, положеннями статутів палат податкових консультантів у кожній країні.

Висновки до розділу 2

Усі податкові консультанти в кожній з країн східноєвропейського регіону об'єднані в асоціації та/або палати податкових консультантів.

Майже всі національні палати податкових консультантів у східноєвропейському регіоні є членами CFE (Європейської конфедерації податкових консультантів). Винятком є Угорщина, яка є членом IFA (Міжнародної податкової асоціації).

У кожній країні східноєвропейського регіону професійні асоціації податкових консультантів розробляють стандарти податкового консультування. Професійні асоціації податкових консультантів створюються в більшості країн на підставі законів про податкове консультування.

У країнах східноєвропейського регіону правові засади діяльності професійних асоціацій податкових консультантів регулюються законодавством:

- Закон про податкове консультування;
- Статут Палати податкових консультантів;
- Положення про професійну етику податкових консультантів;
- Рішеннями керівних органів Палати податкових консультантів.

Кожна країна східноєвропейського регіону має кодекс етики податкових консультантів.

Для отримання статусу податкового консультанта в країнах східноєвропейського регіону існують вимоги щодо належного рівня кваліфікації та особистих якостей. Також обов'язковим є складання професійного тесту, який зазвичай проводиться у формі іспиту.

Права та обов'язки податкових консультантів у країнах Східної Європи регулюються Законом про податкове консультування або Постановою про професійну етику.

РОЗДІЛ 3

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

3.1. Проблема становлення інституту податкового консультування в Україні.

Надання податково-консультативних послуг платникам податків не лише допомагає мінімізувати податкові ризики, але і сприяє виконанню ними своїх податкових зобов'язань, та відповідно наповненню державного бюджету країни. В даний час в Україні є нагальна потреба в отриманні таких послуг, так як постійні зміни та доповнення до вітчизняного податкового законодавства, призводять до неоднозначного розуміння певних норм та положень, а також їх різного тлумачення не лише платниками а інколи і самим працівниками податкових органів. Така ситуація негативно впливає на виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань. Саме тому податково-консультативні послуги незалежними фахівцями - професіоналами в сфері оподаткування дають можливість оптимізувати податкові витрати платників податків в рамках чинного законодавства та можуть допомогти підвищити рівень культури сплати податків та податкової дисципліни платниками податків.

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

Необхідно насамперед, зрозуміти яка різниця між податковим консультуванням, яке здійснюється незалежними податковими консультантами та роз'ясненням по податкам і наданням консультацій з боку податкових органів. Порівняльний аналіз понять «податкове консультування» та «роз'яснення з податків і зборів» наведено в таблиці 3.1.

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

№ п/п/	Види послуги в сфері оподаткування	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 і представництво інтересів платників у податкових органах	Послуги надаються на платній основі
2	Роз'яснення з податків та зборів	Працівники органів ДПС України та МФУ	Надання податкових роз'яснень щодо норм чинного податкового законодавства, інформування платників податків щодо змін та доповнень до норм чинного податкового законодавства.	Послуги надаються на безоплатній основі

Джерело : складено автором за даними [31]

Відповідно до чинного податкового законодавства, платники податків мають право на отримання роз'яснень від податкової адміністрації щодо окремих положень чинного податкового законодавства. Однак, Державна податкова адміністрація України несе основну відповідальність за надання загальної інформації та роз'яснень щодо чинного податкового законодавства. Більше того, через велику завантаженість працівників та брак часу, податкова адміністрація не вмотивована роз'яснювати тонкощі податкового законодавства. Як наслідок, консультації носять формальний і навіть бюрократичний характер, а тому не дають бажаних результатів для платників податків, які змушені шукати інших податкових фахівців. [31]

Крім того, виникає ще одна проблема. Оскільки українське податкове законодавство постійно змінюється та доповнюється, Державна податкова служба та Міністерство фінансів іноді видають коментарі та роз'яснення, які можуть відрізнятися. У зв'язку з цим платники податків потребують додаткової кваліфікованої допомоги у вирішенні проблемних питань з податковими

органами. Таким чином, послуги податкових консультантів стають важливими в таких ситуаціях, але, на відміну від аудиторських перевірок, наразі відсутнє чітке правове регулювання таких послуг на державному рівні. 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 посилається тільки роз'яснення ДПСУ і не має права брати до уваги висновки податкового консультанта [31].

Прийняття Закону України «Про податкові консультації в Україні» може врегулювати ситуацію у сфері надання послуг платникам податків. Законопроект містить положення про консультації з питань застосування податкового законодавства, а також регулює правовідносини між законодавчими актами, стороною яких є податкові органи. Однак він знаходиться на розгляді парламенту як законопроект ще з 2001 року.

Законопроект також визначає принципи податкового консультування. До них відносяться: принцип законності; принцип професіоналізму; принцип добровільності; принцип незалежності; принцип добросовісності; принцип конфіденційності. Законопроект також визначає статус податкового консультанта, який може отримати фізична особа (повинна мати чинний кваліфікаційний сертифікат податкового консультанта) та юридична особа (повинна бути зареєстрована як суб'єкт господарювання для здійснення діяльності з податкового консультування). Законопроект також передбачає, що податковий консультант повинен бути членом 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 удосконалення 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) [6].

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 [6].

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 [6]:

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[21].

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. Керівнику буває важко погодитися з тим, що самотійно він вирішує свої завдання гірше, ніж за участю запрошеного фахівця. Крім того, зміна стилю управління звичайно має на увазі зміну в поведінці, поглядах і методах роботи особисто керівника. 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[21].

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[6].

4. Нестача фінансів у суб'єктів господарювання. В даний час в Україні послугами консультантів користуються в основному великі підприємства, так як середній та малий бізнес, як правило, просто не має 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. Розвиток податкового консультування, як незалежного виду професійної діяльності є важливим також для налагодження партнерських відносин між податковими органами та суб'єктами оподаткування.

3.2. Перспективи розвитку податково-консультаційних послуг в Україні з урахуванням досвіду країн державх східноєвропейського

Для України вивчення та врахування кращих практик та досвіду країн східноєвропейського регіону в сфері надання податково-консультаційних послуг є важливим, зважаючи насамперед на обраний нами вектор руху до ЄС.

В державах східноєвропейського регіону податково-консультаційні послуги базуються на основі трьохсторонніх відносин: між податковою службою, платниками податків та податковими консультантами. Крім того важливо, що податкові консультанти, виступають посередниками між державою та платниками податків. (див. рис. 3.1).

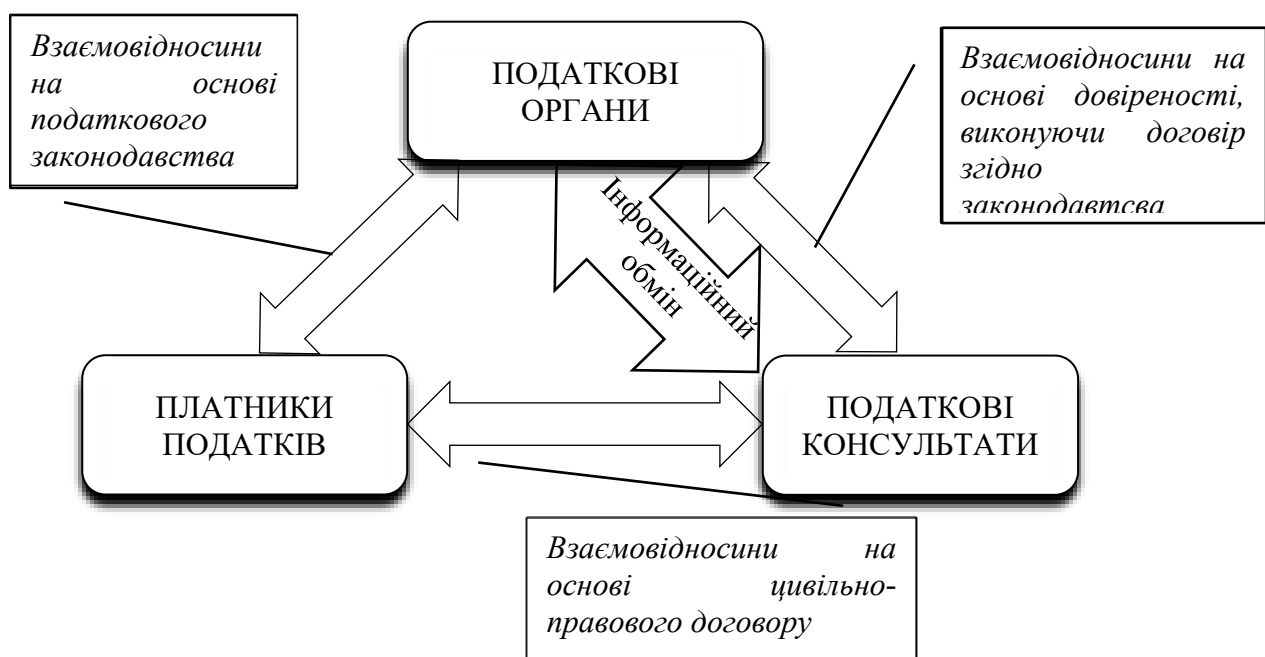


Рис. 3.1. Взаємовідносини між податковими органами, платниками податків та податковими консультантами в процесі надання податково-консультаційних послуг.

Джерело: складено за даними: [10]

Податкові консультанти є посередниками та модераторами в діалозі між податковими органами та платниками податків.

Для податкових органів багатьох зарубіжних країн податкові консультанти є партнерами, оскільки вони працюють в рамках чинного законодавства і не підтримують дії своїх клієнтів щодо ухилення від сплати податків.

У деяких країнах Східної Європи податкові консультанти навіть зобов'язані за законом інформувати органи влади про податкові порушення своїх клієнтів. Податкові органи також розуміють важливість податкових декларацій, підготовлених і перевірених податковими консультантами для платників податків, яких вони консультують. Зазвичай перевірка таких звітів займає набагато менше часу, оскільки вони підготовлені професіоналом.

Податкові консультанти в країнах Східної Європи не тільки надають своїм клієнтам інформацію про застосування тієї чи іншої норми податкового законодавства, а й допомагають у підготовці первинних документів, бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Вони також часто представляють інтереси своїх клієнтів у суді. Крім того, податкові консультанти допомагають розробляти законопроекти, які подаються до спеціалізованих організацій та державних органів для подальшого впровадження.

У Польщі, наприклад, податкові консультанти переважно представляють інтереси клієнтів у судових справах і допомагають готувати податкові декларації та фінансову звітність. Для платників податків податкові консультанти в Польщі є «добрими помічниками, оскільки вони є професіоналами, які прагнуть забезпечити, щоб кожна операція відповідала вимогам чинного податкового законодавства. Вони організовують рахунки і захищають їх від прямого контакту з податковими органами. І це можна розглядати як протидію корупції та захист від незаконних додаткових податків і зборів» [10].

Як ми зазначали в попередніх розділах, професія податкового консультанта в зарубіжних країнах регулюється спеціальним законом або саморегулюванням [26].

Досвід країн східноєвропейського регіону показує, що найбільш ефективною є система регулювання, коли професія регулюється спеціальним законом «Про податкове консультування». Переважна більшість країн Східної

Європи мають або Закон «Про податкове консультування», або Закон «Про податкових консультантів». Таким чином, податкові консультанти виокремлюються поряд з такими професіями, як юристи, бухгалтери та, частково, аудитори [20].

Цікавий досвід Польщі: спеціальний закон був прийнятий у 1997 році, і сьогодні в країні налічується понад 15 000 професійно кваліфікованих податкових консультантів, до яких часто звертаються податкові органи для вирішення спірних питань [32]. Навіть самі податкові органи відвідують навчальні курси при Національній палаті податкових консультантів. В Україні цього немає.

Слід зазначити, що країни Східної Європи прийшли до висновку, що в першу чергу необхідно стежити за якістю роботи податкових органів. Наприклад, податковий консультант, який має сертифікат і вже пройшов навчання та склав іспит, повинен щороку підвищувати свій освітній та професійний рівень [23].

Крім того, якість професії податкового консультанта гарантується ще й тим, що податковий консультант зобов'язаний застрахувати ризики своєї діяльності. Страхівка, таким чином, відшкодовує збитки, завдані третім особам. Іншими словами, страхова компанія бере на себе зобов'язання нести відповідальність перед платниками податків за неякісні послуги податкових консультантів [[24].

Страхові компанії встановлюють високі ліміти. У Словаччині, наприклад, страхове покриття становить 100 000 євро, якщо податковий консультант надає неякісну інформацію. Крім того, всі податкові консультанти є членами професійних організацій, а тому до податкових консультантів, які працюють недобросовісно та/або поведуться неетично, також застосовуються дисциплінарні заходи [24].

Для покращення та підвищення ефективності податкового консультування в Україні необхідно посилити інститут податкових консультантів. Наразі існує низка неурядових організацій, і необхідно створити єдину організацію, яка б

об'єднала всіх податкових консультантів у професійну спільноту. Така організація повинна пропонувати навчальні програми для фахівців, які хочуть працювати на ринку податкового консультування, а також здійснювати сертифікацію та моніторинг якості послуг податкових консультантів. Організація також повинна частково взяти на себе функцію надання експертних висновків щодо неврегульованих питань податкового права, які вирішуються в судовому порядку[25].

Наступним кроком може бути ухвалення спеціального закону «Про податкове консультування» [20] або як альтернативний варіант внесення змін до податкового кодексу та визначення даного питання в окремий розділ ПКУ.

Спеціальним законом мають бути визначені умови та порядок допуску до професії податкового консультанта. Насамперед, це має стосуватися рівня кваліфікації та особистих якостей податкового консультанта, а також необхідності складання спеціального іспиту. Необхідно також визначити склад екзаменаційної комісії, а також права та обов'язки клієнта і, відповідно, органів державної влади [22].

Окремим законом має бути врегульовано порядок створення та ведення реєстру податкових консультантів. За кордоном такий реєстр ведуть професійні асоціації податкових консультантів.

Основним завданням об'єднаної професійної асоціації податкових консультантів має стати розробка та прийняття стандартів професії, тобто «Положення про професійну етику». У ньому мають бути викладені правила взаємодії податкових консультантів з органами державної влади, дисциплінарна відповідальність за порушення принципів податкового консультування та інші питання [35].

Розробка пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства має належати до компетенції професійної асоціації, оскільки податкові консультанти є висококваліфікованими фахівцями і знають, як оптимізувати таку роботу.

Іншим важливим напрямком вдосконалення діяльності податкових консультантів є надання їм широкого спектру інструментів для безперервного

навчання, аналітичних баз даних та професійного розвитку. Такі інструменти повинні бути доступні кожному податковому консультанту в кожному місті, великому чи малому. Таким чином, український ринок податкового консультування має низку проблем, які слід вирішувати з урахуванням зарубіжного досвіду, оскільки від розвитку ринку податкового консультування виграють не тільки платники податків, а й держава в цілому.

Висновки до розділу 3

У країнах східноєвропейського регіону відповідальність податкових консультантів за наслідки надання консультацій закріплена в спеціальних законах або в статутах податкових консультантів, які визначаються Палатою податкових консультантів [23].

Відповідальність за наслідки надання податкових консультацій також проявляється у представництві податкових консультантів перед широкою громадськістю, захисті інтересів клієнтів-платників податків та забезпеченні професійного рівня підготовки податкових консультантів. Вони також здійснюють моніторинг безперервного професійного розвитку податкових консультантів і ведуть реєстр усіх податкових консультантів у кожній східноєвропейській країні. Важливо контролювати їхню діяльність на випадок неналежного виконання ними своїх обов'язків і за необхідності притягати їх до відповідальності [24].

У сфері податкового консультування важливим є обмін інформацією між податковими консультантами, об'єднаними в палати податкових консультантів. Такий обмін інформацією необхідний для вдосконалення європейської податкової практики та боротьби з ухиленням від сплати податків, а отже, для покращення податкового адміністрування та податкової прозорості [26].

Європейська конфедерація податкових консультантів сприяє такому обміну інформацією та періодично аналізує і публікує інформацію про країни-члени ЄС з урахуванням рекомендацій Кодексу поведінки для податкових цілей.

Всі країни східноєвропейського регіону співпрацюють з СФЕ щодо обміну податковою інформацією, що свідчить про підвищення рівня податкової культури при наданні послуг з податкового консультування [35].

Для розвитку ринку податкових консультаційних послуг в Україні необхідно посилити інститут податкових консультантів та надати їм автономію. Також необхідно створити єдину організацію, яка б об'єднала всі громадські організації, що діють в Україні у сфері податкового консультування [26].

Також необхідно врегулювати надання податкових консультацій незалежними податковими консультантами на законодавчому рівні та встановити: умови та порядок допуску до професії податкових консультантів; рівень кваліфікації та, відповідно, особисті якості; обов'язковість проходження професійного іспиту та інші необхідні питання, враховуючи досвід країн східноєвропейського регіону, який довів свою ефективність на практиці.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження щодо теоретичного узагальнення ринку податкових консультаційних послуг у країнах східноєвропейського регіону проаналізовано основні позитивні аспекти діяльності податкових консультантів у цих країнах та запропоновано напрями розвитку ринку податкових консультаційних послуг в Україні.

Встановлено, що податкове консультування незалежними фахівцями є досить актуальною формою консультаційної роботи.

В Україні податкове консультування визначено на законодавчому рівні як послуга, що надається податковими органами згідно з відповідними положеннями Податкового кодексу України. Однак такі послуги мають обмежений характер, оскільки зосереджуються на тлумаченні податкового законодавства.

Як правило, на практиці при застосуванні платниками податків податкових норм виникають ситуації, коли потрібна додаткова консультація незалежних професійних консультантів. Такі консультанти допомагають планувати та прогнозувати податкові зобов'язання, тим самим сприяючи мінімізації податкових витрат.

В Україні існує низка невирішених питань щодо податкового консультування. Існує лише проект спеціального закону «Про податкове консультування», який тривалий час перебуває на стадії проекту.

Наразі послуги з податкового консультування в Україні надаються різними організаціями. Для здійснення діяльності з податкового консультування в Україні не обов'язково мати професійну підготовку та спеціальну ліцензію на здійснення такої діяльності.

Одним з позитивних моментів у сфері податкового консультування в Україні є створення Спілки податкових консультантів України. Однак, існують численні професійні об'єднання податкових консультантів, які не здійснюють повноцінного та належного нагляду та навчання податкових консультантів.

Більше того, платники податків, які потребують таких послуг, не мають можливості дізнатися про надійність та професіоналізм кожного податкового консультанта та/або консалтингової фірми, що означає, що вони не є повністю ефективними.

В Україні, як і в інших країнах Східної Європи, таких як Угорщина, Румунія, Польща, Словаччина та Чехія, потреба в незалежних податкових консультаціях виникла в 1990-х роках. Однак, на відміну від України, податкове консультування успішно функціонує і розвивається в більшості країн східноєвропейського регіону. Ці країни активно займаються регулюванням ринку незалежного податкового консультування та встановлюють досить високі стандарти для податкових консультантів.

Надання послуг з податкового консультування в країнах східноєвропейського регіону базується на наступних двох критеріях:

1. Порядок допуску податкових консультантів на ринок податкового консультування, який передбачає вимоги до особистих якостей податкового консультанта та відповідного рівня кваліфікації; виключне право на надання податкових консультацій з чітко визначеним колом допущених до цього осіб та чітким переліком видів послуг, що надаються у цій сфері; роль та місце професійних організацій у процесі надання податкових консультацій та, відповідно, умови набуття членства в цих організаціях.

2. Правила поведінки для всіх суб'єктів ринку послуг з податкового консультування, зокрема: права та обов'язки податкового консультанта; професійна етика податкового консультанта; положення щодо страхування професійної відповідальності податкового консультанта; положення щодо безперервної освіти податкового консультанта тощо.

Було зазначено, що послуги податкового консультування в країнах східноєвропейського регіону можуть бути як схожими, так і відмінними. Основні відмінності полягають у застосуванні різних систем регулювання цих послуг, а саме: системи «державного регулювання», де податкове консультування регулюється переважно спеціальним законом і може бути уточнене та/або

доповнене за необхідності; та системи «саморегулювання», де податкове консультування регулюється самими суб'єктами ринку послуг з податкового консультування.

У кожній країні східноєвропейського регіону створено професійну асоціацію податкових консультантів. Членство в цих асоціаціях є обов'язковим. Коли новий податковий консультант приходить у професію, він або вона повинні бути зареєстровані в Реєстрі податкових консультантів, який ведеться цими професійними асоціаціями. Ведення реєстру є обов'язковим у кожній країні східноєвропейського регіону.

Отже, податкове консультування регулюється на законодавчому рівні в кожній країні Східної Європи, і найважливішим аспектом діяльності податкових консультантів є представлення інтересів клієнтів-платників податків, які не суперечать чинному податковому законодавству.

Всі податкові консультанти Східноєвропейського регіону об'єднані в Європейську конфедерацію податкових консультантів, основною місією якої є

- захист професійних інтересів податкових консультантів та забезпечення якості податкових послуг
- обмін інформацією про національне податкове законодавство та координація і розвиток податкового законодавства в ЄС;
- взаємодія з органами влади на національному та міжнародному рівні, обмін досвідом та знаннями податкових консультантів у всіх сферах оподаткування та професійного права;
- інформування всіх верств населення про послуги податкових консультантів
- прагнути до створення найкращих умов для здійснення податковими консультантами своєї професійної діяльності;
- сприяти координації національного законодавства, що регулює професійну діяльність та захист звань податкових консультантів в ЄС.

У країнах східноєвропейського регіону всі податкові консультанти об'єднані в 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 єдині стандарти надання послуг з податкового консультування. У більшості країн консультанти діють відповідно до законів про податкове консультування.

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

Діяльність професійних об'єднань податкових консультантів регулюється на підставі наступного:

- Статуту Палати податкових консультантів;
- Закону «Про податкових консультантів»;
- Положення про професійну етику податкових консультантів;
- рішень керівних органів палат податкових консультантів.

У країнах східноєвропейського регіону також діє кодекс етики податкових консультантів.

У країнах східноєвропейського регіону існують наступні вимоги для отримання статусу податкового консультанта

- Наявність відповідного рівня кваліфікації та особистих якостей;
- обов'язкове навчання та складання професійного тесту - іспиту.

Права та обов'язки податкових консультантів у країнах Східної Європи викладені в спеціальних законах про податкові консультації або в положеннях про професійну етику.

Відповідальність за наслідки надання податкових консультацій у країнах Східної Європи закріплена у спеціальних законах та статутах палат податкових консультантів.

Забезпечення належної відповідальності податкових консультантів за наслідки надання податкових консультацій у країнах східноєвропейського регіону відображається у постійному звітуванні про свою діяльність перед громадськістю. Також здійснюється контроль за необхідним рівнем професійної підготовки та веденням реєстру податкових консультантів.

Для забезпечення належного рівня обслуговування має відбуватися постійний обмін інформацією з метою вдосконалення європейської податкової практики в цілому, боротьби з ухиленням від сплати податків та гарантування принципу прозорості податкових платежів.

Європейська конфедерація податкових консультантів сприяє обміну інформацією та постійно аналізує дотримання всіма країнами-членами ЄС рекомендацій Кодексу поведінки Групи з оподаткування бізнесу.

Усі країни східноєвропейського регіону співпрацюють з CFE в обміні податковою інформацією та просуванні належного рівня податкової культури у сфері податкового консультування.

В Україні ринок податкових консультаційних послуг тільки починає розвиватися. Перш за все, слід зміцнити інститут податкових консультантів. Він має бути автономним і створити єдину професійну організацію. Вона має об'єднати існуючі громадські організації у цій сфері.

В Україні слід врегулювати законодавство щодо надання послуг з податкового консультування. У статті визначено проблемні питання надання послуг з податкового консультування та зазначено, що всі ці проблемні питання добре врегульовані в країнах східноєвропейського регіону. Незалежні податкові консультанти успішно працюють в країнах східноєвропейського регіону, тому їх досвід є корисним для кредитування в нашій країні.