

УДК 336.2

DOI 10.33244/2617-5932.3.2019.180-188

Ю. В. Панура,*к.е.н., доцент,**e-mail: panurajulija@ukr.net,***ORCID ID 0000-0003-3571-3513;****Т. О. Скоромцова,***к.е.н., с.н.с.,**Університет ДФС України,**e-mail: askanij@ukr.net,***ORCID ID 0000-0002-2564-7025**

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ

У статті висвітлено досвід вибраних країн світу з питань розвитку інституту податкового консультування. З'ясовано, що процес формування ринку фінансового консалтингу підлягає групуванню та має типові риси. Вказано, що податкове консультування в Україні має спільні ознаки розвитку із групою країн, що не мають законодавчого регулювання таких процедур. З'ясовано, що перевагами державного регулювання ринку податкового консалтингу є те, що права замовників послуг з податкового консультування захищені чинним законодавством, що обумовлює необхідність законодавчого врегулювання податкового консалтингу в Україні.

Ключові слова: податкове консультування, консалтинг, податкове адміністрування, Спілка податкових консультантів.

Ю. В. Панура, Т. А. Скоромцова. Налоговое консультирование в зарубежных странах: опыт для Украины

В статье отражен опыт отдельных стран мира по развитию института налогового консультирования. Установлено, что процесс формирования рынка финансового консалтинга подлежит группировке и имеет типичные черты. Указано, что налоговое консультирование в Украине имеет общие признаки развития с группой стран, не имеющих законодательного регулирования таких процедур. Выяснено, что преимуществами государственного регулирования рынка налогового консалтинга является то, что права заказчиков услуг по налоговому консультированию защищены действующим законодательством, что обуславливает необходимость законодательного урегулирования налогового консалтинга в Украине.

Ключевые слова: налоговое консультирование, консалтинг, налоговое администрирование, Союз налоговых консультантов.

Постановка проблеми. Інститут податкового консультування в світі є однією з важливих складових, які безпосередньо здійснюють вплив як на ефективність фіскальної системи країни, так і на процес адміністрування податків та платежів.

У західних країнах інститут податкового консультування як і професія «податковий консультант» з'явилася давно і наразі вже стала поширеною та престижною. І це закономірно. Адже у розвинених демократичних країнах громадяни прагнуть вирішити питання сплати податків швидко, чесно та без зайвого галасу. А завдання податкових органів залишається незмінним: наповнення державної скарбниці. Тому податковий консультант є своєрідним посередником між платниками податків та податківцями, завдання якого – позбавити свого клієнта зайвих клопотів, пов'язаних із процедурою оподаткування. Він також бере участь у податкових контролюючих заходах, готує аргументацію для заперечень за їхніми підсумками, захищає інтереси компанії в податкових органах і судах, взаємодіє з правоохоронними органами. Тому у Європі податкових консультантів також прийнято вважати невід'ємною частиною системи правосуддя у сфері податкового права.

Таким чином, суб'єкти підприємницької діяльності в Європі пов'язують інституції податкових консультантів з гарантією того, що консультант, враховуючи всі обставини, надійно захищає їх від порушення ними податкового законодавства. Досвід свідчить, що якісне податкове консультування, безумовно, сприяє підвищенню ефективності стягнення податків.

Податкове законодавство України змінюється щодо розвитку ринкових стосунків і динаміки економічних процесів для того, щоб відповідати вимогам і умовам кожного з етапів реформ. Поряд з цим йде робота, направлена на наближення існуючої податкової системи до міжнародних принципів і норм, її відповідність завданням підтримки економічного зростання і поліпшення добробуту населення. А враховуючи специфіку вітчизняного правового поля суб'єктам господарювання доволі складно зорієнтуватися у таких змінах, і тому розвиток ринку податкового консультування в Україні є актуальним, перспективним та таким, що потребує звернення до досвіду як розвинених країн світу, так і країн Східної Європи.

Аналіз досліджень і публікацій. Більшість вітчизняних фахових публікацій присвячено висвітленню проблем становлення податкового консультування на теренах економіки України.

Так, серед відомих представників фінансової науки проблемам запровадження податкового консультування в своїх наукових працях приділяли увагу Н. В. Бондарчук, В. В. Балакіна, Н. М. Башкірова, Р. Буссе, М. Є. Грачева, Т. О. Демішева, О. Ф. Іонова, Н. М. Селезнева, О. Б. Сугрובה, Д. Г. Чернік та ін.

При цьому недостатньо приділено уваги саме можливості запровадження в правовому полі України досвіду функціонування інституту податкового консультування розвинених країн та країн пострадянського простору.

Завданням нашого дослідження є узагальнення вітчизняної та зарубіжної практики функціонування інституту податкового консультування, і на підставі вивченого досвіду зарубіжних держав з'ясувати основні напрями його розбудови у вітчизняних податкових правовідносинах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податковий консалтинг або податкове консультування являє собою діяльність із надання послуг щодо роз'яснення окремих положень податкового законодавства, а також надання допомоги платникам податків

у веденні ними оптимальної податкової діяльності, спрямованої на уникнення втрат унаслідок порушення положень податкового законодавства [2]. На відміну від розвинених держав світу, де податкове консультування сформувалось у XX ст., в Україні цей процес абсолютно новий, що є основною причиною виникнення численних проблем на шляху його розвитку в нашій країні.

Формування інституту податкового консультування в Україні зазначається декількома етапами його розвитку. На першому етапі відбулося створення Спілки податкових консультантів України (липень 2001 р.) та за поданням Спілки податкових консультантів України введення Міністерством праці України професії «Консультант з податків і зборів». Другий етап характеризується розробленням і поданням Спілкою податкових консультантів на розгляд до Верховної Ради України проекту Закону України «Про податкове консультування в Україні» (10.07.2008 № 2745). На третьому етапі відбувається розвиток податкового консультування за умови відсутності чинного правового поля в країні. Це спричиняє ряд проблем щодо подальшого розвитку інституту консультування в Україні, оскільки за кордоном законодавець, відаючи належне тому, що податкове консультування є важливою для суспільного життя сферою діяльності, встановлює такі умови, за яких випадкова людина не може оголосити себе податковим консультантом. Спеціаліст перш ніж отримати дозвіл на те, щоб займатися податковим консультуванням, повинен підтвердити свою відповідність ряду професійних вимог [3].

У вітчизняній практиці значної частини цих проблем можна уникати, якщо вивчити міжнародний досвід податкового консультування, оскільки в розвинених країнах накопичено величезний негативний і позитивний досвід діяльності у сфері податкового консультування.

Аналізуючи стан ринків податкового консультування в світі, країни можна поділити на дві групи:

- 1) в яких існує державне регулювання ринку послуг з податкового консультування;
- 2) в яких відсутнє законодавство, що регламентує податковий консалтинг.

До першої групи належать такі країни Європи, як Німеччина, Чеська народна республіка, Австрія, Польща, Італія, Франція, Португалія, Хорватія, Словаччина, Люксембург. На їхній території діють спеціальні нормативно-правові акти, присвячені питанням податкового консультування. У Німеччині діяльність податкових консультантів регламентується законодавством з 1961 року. У Чехії та Словаччині закон про податкове консультування функціонує з 1992 року, у Польщі такий закон діє з 1997 року.

До другої групи можна віднести Іспанію, Бельгію, Фінляндію, Голландію, Великобританію, Швейцарію [1]. У США податкове консультування не має законодавчого регулювання, незалежно від цього податкове консультування в США досить затребуване, навіть у сфері сімейних фінансів. Варто зазначити особливість податкового консультування в США: кожен податковий консультант може надавати консалтингові послуги тільки стосовно одного податку, а не податкової системи в цілому [4].

Перевагами державного регулювання ринку податкового консалтингу є те, що права замовників послуг з податкового консультування захищені чинним законодавством. Так, у Чехії та Німеччині за допомогою закону про податкове консультування держава здійснює контрольну функцію за діяльністю приватних податкових консультантів. У законодавстві детально визначено права та обов'язки податкових консультантів щодо держави і своїх

клієнтів, а відтак і велика кількість конфліктних ситуацій і спірних питань нівелюється. Важливим є те, що законодавством регламентовано процедурні питання підтвердження власного високого професійного рівня особами, що надають послуги податкового консультування. У Німеччині до претендентів ставляться жорсткі вимоги не тільки до утворення, але і трудового стажу. Для осіб, які мають освіту в області комерції, стаж роботи в податковій сфері має становити не менше 10 років.

Серед країн пострадянського простору прогресивним є досвід Білорусі. Саме розвиток інституту податкового консультування об'єктивно свідчить про зрілість податкової системи Білорусі і є необхідним інституціональним середовищем, що забезпечує доступ платників податків до якісних послуг незалежних фахівців високої кваліфікації в області оподаткування. Підвищення інвестиційної привабливості країни зобов'язує вести бізнес виключно в правовому полі, за допомогою кваліфікованих фахівців на ринку фінансових послуг не тільки скорочувати час на адміністрування податків, а і користуватися перевагами аутсорсингу операцій щодо нарахування податків. З 2014 року почалася реалізація спільного проекту ПРООН та Міністерства з податків і зборів Республіки Білорусь «Сприяння у створенні інституту податкових консультантів», який фінансувався Шведським агентством міжнародного розвитку. Результатом співпраці стало ухвалення Президентом Республіки Білорусь Указу від 19 вересня 2017 року № 338 «Про податкове консультування» [5].

Цей Указ визначає, що податкове консультування включає три взаємопов'язані види діяльності:

- консультування з питань оподаткування, включаючи його оптимізацію (визначення оптимальних рішень);
- надання послуг з ведення бухгалтерського і податкового обліку, складання звітності, податкових декларацій та інших документів;
- представництва інтересів консультують осіб щодо податкових правовідносин у податкових органах, інших державних органах або організаціях на підставі договору надання послуг з податкового консультування.

При цьому фахівцями податкового відомства Білорусі планується запровадити інститут податкового консультування в державі упродовж 5–10 років. З боку держави плануються дії щодо активізації податкового консультування за двома напрямками. Перший – розробка нормативно-правової бази, яка повинна бути чіткою, конкретною, що створює сприятливі умови для розвитку податкового консультування. Другий – формування якісного навчально-методичного матеріалу для підготовки та атестації податкових консультантів [9].

Своєрідним симбіозом державного регулювання та саморегулювання податкового консалтингу можна спостерігати у Республіці Казахстан. З одного боку, Палата податкових консультантів є власником єдиного реєстру «Податкових консультантів Республіки Казахстан», а з іншого – на розгляд внесено проект Закону Республіки Казахстан «Про податкове консультування» [8].

Згідно з внутрішніми регламентами Палати податкових консультантів Республіки Казахстан вважається, що податковий консультант – це фахівець, який надає консультації з питань оподаткування, а також роз'яснює практику застосування законодавства про податки і збори; допомагає вирішувати питання оптимізації оподаткування юридичних та фізичних осіб; усуває помилки, пов'язані з неправильним обчисленням і несвоєчасною

сплатою податків; сприяє в організації і веденні податкового обліку; представляє і захищає інтереси платників податків у судових та інших органах; надає послуги з проведення правової експертизи документів платника податків.

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

Активне збільшення фахівців цієї професії можна пояснити її актуальністю і перспективністю, можливостями професійного зростання, високу оплату праці. Вважається, що це цікава творча робота, яка вимагає постійного підвищення кваліфікації. Громадське Об'єднання «Палата податкових консультантів» має республіканський статус. Вона була утворена 22 липня 2002 року і є найбільш знаним професійним об'єднанням експертів в області податкових відносин.

Метою Палати податкових консультантів є реалізація та захист прав її членів, становлення в суспільстві податкового консультування як виду професійної діяльності, а також розвиток податкової культури в Республіці Казахстан.

На сьогодні в Палаті податкових консультантів є понад 900 фахівців, які визнані Радою Палати податкових консультантів відповідними кваліфікаційним вимогам «Податковий консультант Республіки Казахстан» [7].

Доволі показовим є досвід побудови системи податкового консультування Японії. Так, система податкового адміністрування Японії склалася досить давно й упродовж багатьох десятиріч практично не піддавалася суттєвим змінам. Необхідно звернути увагу на те, що управління податковою системою Японії міститься в юрисдикції Міністерства фінансів, що характерно і для багатьох країн пострадянського простору.

Систему фіскальної служби Японії очолює центральний апарат – Національне податкове управління (НПУ), на яке покладено всі функції щодо нарахування, збору та припинення випадків ухилення від сплати всіх загальнодержавних податків і зборів. Національне податкове управління як центральний орган має свої підрозділи – секретаріат і три управління, які, в свою чергу, складаються з відділів [4].

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

Система податкових органів Японії, за ознакою підпорядкованості, є трирівневою. Вищий рівень за вказаною ознакою в Японії займає Національне податкове управління. У підпорядкуванні Національного податкового управління перебувають Національний податковий суд, коледж, Податкова Рада та Районні державні податкові управління, включаючи районне податкове управління Окінави [10].

До другого рівня підпорядкування відносять Районні управління Японії. Управління складається з п'яти підрозділів: управління узгодження, управління оподаткування, управління доходів та зборів, управління кримінальних розслідувань і перевірок. Районні державні податкові управління здійснюють консультування, перевіряють великих платників податків і керують роботою податкових інспекцій [7].

Низову ланку займають податкові інспекції. Вони є безпосередніми виконавцями податкового законодавства і виконують функції оподаткування доходів і майна. Як

правило, вона складається з декількох відділів, кожен з яких займається адмініструванням конкретного податку або групи податків [10]. Досвід Японії може бути корисним для України в тому сенсі, що ДФС України (на кшталт Японії) також виконує функцію роз'яснення податкового законодавства та надає індивідуальні консультації всім особам, що звертаються в усному або письмовому порядку. Але практична відсутність судових позовів щодо коректності роз'яснень податкового законодавства в Японії може бути поштовхом для здійснення шляхів у напрямі як удосконалення національного податкового законодавства, так і підсилення довіри до фіскального відомства України з боку платників податків.

Таким чином, податкове консультування є невід'ємною частиною будь-якої ринкової економічної системи, а його подальший розвиток має об'єктивні причини, викликані, в першу чергу, вдосконаленням системи оподаткування, а також тим ступенем відповідальності, яку несе конкретний платник податків перед державою і суспільством у частині своєчасної та повної сплати до бюджету податкових платежів.

Висновки і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Ринок податкового консалтингу в нашій країні є доволі динамічним та перспективним. Проте перед владою постає ряд концептуальних питань, які потребують вирішення: державне регулювання чи саморегулювання на ринку послуг податкового консультування. В Україні наразі, крім державного регулювання цих послуг, існують і успішно здійснюють діяльність громадські організації і товариства з організації діяльності консультантів з податків і зборів, Спілка податкових консультантів України, членами якої вже майже 200 сертифікованих податкових консультантів. Тому одним із напрямів вирішення тут може бути вдосконалення та розвиток податкового консультування шляхом законодавчого визначення інституту податкового консультування. При цьому має бути налагоджена і спільна робота організацій податкових консультантів з державними органами.

Порівняльний досвід розвинених держав, країн, що розвиваються, та країн, яким притаманні сталі традиції (в тому числі в економіці та фінансах), доводить, що обидва варіанти розвитку податкового консультування можуть бути доволі успішними.

Особливо принциповим є питання захисту інтересів платника від професійних помилок приватного податкового консультанта, який важливо забезпечити комплексно: як з боку держави шляхом нормативного регламентування прав та обов'язків податкових консультантів, так і з боку недержавних саморегулюючих організацій. В Україні має місце цивільно-правова (майнова) відповідальність податкового консультанта перед клієнтом, яка виникає внаслідок договору про надання консультаційних послуг.

На нашу думку, законне податкове консультування повинно бути дозволено спеціальній категорії осіб-професіоналів, які допускаються до цієї діяльності на законних підставах після отримання відповідної освіти у вищому навчальному закладі в рамках додаткової професійної освіти (підвищення кваліфікації, професійна перепідготовка, засвідчені державним освітнім документом).

Незаконна діяльність повинна, за прикладом законодавства інших країн, каратися у вигляді накладення штрафів.

Крім того, в Україні має місце добровільне страхування відповідальності, тоді як у Великобританії, Німеччині, країнах Східної Європи, Австрії існує обов'язкове страхування відповідальності податкового консультанта, що є необхідною умовою для ведення діяльності з податкового консультування, видачі свідоцтва, що підтверджує статус

податкового консультанта, а так само для включення в члени професійних організацій і палати податкових консультантів.

Таким чином, можна підсумувати, що податкове консультування в Україні – це досить нова і молода область консультування у сфері оподаткування. Саме тому необхідно звернути увагу на досвід зарубіжних країн у галузі податкового консультування та використовувати практику Великобританії, країн Східної Європи, Німеччини, яка може допомогти вітчизняним податковим фахівцям у їхній діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Буссе Р. Правовое регулирование и организация налогового консультирования в странах Восточной Европы на примере Польши, Чешской республики и Словакии. Профессиональные объединения [Электронный ресурс] / Р. Буссе. – Режим доступа : <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=4133>
2. Даниленко Ю. В. Развитие податкового консалтингу в Україні / Ю. В. Даниленко // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : Збірник матеріалів науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 31 жовтня 2013 р.) / Міністерство доходів і зборів України, Національний університет державної податкової служби України, Науково-дослідний центр з проблем оподаткування. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – С. 144–147.
3. Башкирова Н. Н. Основы налогового консультирования : учеб. пособие / Н. Н. Башкирова, Е. Б. Сугрובה ; под. ред. Л. И. Гончаренко. – М. : Магистр, 2010. – 175 с.
4. Макеева И. А. Российский и зарубежный опыт налогового консультирования [Текст] / И. А. Макеева // Алтайский юридический вестник. – 2016. – № 4.
5. О налоговом консультировании : Указ Президента Республики Беларусь : от 19.09.2017 № 338 (дата обновления : 28.09.2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/kommentarij-k-ukazu-338-onalogo-om-konsultirovanii-17140/
6. Отчёт Национального налогового управления Японии. – 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2013e.pdf.
7. Податковий консультант [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://nalogikz.kz/page/552.html>
8. Про податкове консультування : проект Закону Республіки Казахстан : від 01.11.2018 (дата оновлення : 27.12.2018) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=34501639#pos=0;139.
9. Харламова О. И. Развитие института налогового консультирования в Республике Беларусь [Електронний ресурс] / О. И. Харламова // Економіка і соціум. – 2017. – № 12(43). – Режим доступу : https://iupr.ru/domains_data/files/zurnal_43/HARLAMOVA%20O.I.pdf.
10. Шевченко Е. Е. Сравнительный анализ системы налогового администрирования Японии и России / Е. Е. Шевченко // Экономика и современный менеджмент: теория и практика : сб. ст. по матер. XXX Междунар. науч.-практ. конф. – 2013. – № 10(30). – С. 55–57.

REFERENCES

1. Busse R. Pravovoe regulirovanie i organizatsiya nalogovogo konsultirovaniya v stranah Vostochnoy Evropy na primere Polshi, Cheshskoy respubliki i Slovakii. Professionalnyie ob'edineniya. URL : <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=4133>
2. Danylenko Ju. V. Rozvytok podatkovogho konsal'tynghu v Ukraini / Ju. V. Danylenko // Zbirnyk materialiv naukovo-praktychnoji konferenciji «Reformuvannja podatkovoji systemy Ukrainy vidpovidno do jevropejsjkykh standartiv» (m. Irpinj, 31 zhovtnja 2013 r.) / Ministerstvo dokhodiv i zboriv Ukrainy, Nacional'nyj universytet derzhavnoji podatkovoji sluzhby Ukrainy, Naukovo-doslidnyj centr z problem opodatkuvannja. – Irpinj : Vydavnytstvo Nacional'nogho universytetu DPS Ukrainy. – 2013. – S. 144–147.
3. Bashkirova N. N., Sugrobova E. B. Basics of tax consulting: studies. benefit / under. ed. L. I. Goncharenko. – M. : Master, 2010. – 175 p.
4. Makeeva I. A. Rossijskiy i zarubezhnyiy opyt nalogovogo konsultirovaniya [Tekst] // Altayskiy yuridicheskiy vestnik, 2016, № 4.
5. O nalogovom konsultirovanii : Ukaz Prezidenta Respubliki Belarus : ot 19.09.2017 № 338. Data obnovleniya : 28.09.2017. URL : http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/kommentarij-k-ukazu-338-o-nalogovom-konsultirovanii-17140/
6. Otchyot Natsionalnogo nalogovogo upravleniya Yaponii. – 2012. URL : http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2013e.pdf.
7. Podatkovyj konsul'tant. URL : <https://nalogikz.kz/page/552.html>
8. Pro podatkovye konsul'tuvannja: proekt Zakonu Respubliki Kazakhstan : vid 01.11.2018. URL : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=34501639#pos=0;139.
9. Kharlamova O.Y. Razvytye ynstytuta naloghovogho konsul'tyrovaniya v Respublyke Belarusj. «Ekonomika i socium». 2017. № 12(43). URL : https://iupr.ru/domains_data/files/zurnal_43/HARLAMOVA%20O.I.pdf.
10. Shevchenko E. E. Sravnitelnyiy analiz sistemyi nalogovogo administrirovaniya Yaponii i Rossii. Ekonomika i sovremennyiy menedzhment: teoriya i praktika : sb. st. po mater. XXX mezhdunar. nauch.-prakt. konf. 2013. № 10(30). S. 55–57.

I. V. Panura, T. A. Skoromtsova. Tax advice in foreign countries: experience for Ukraine

The article covers the experience of the selected countries of the world on the development of the tax consulting institute. It is stated that the tax consultancy system in the world is one of the important components that directly affect both the efficiency of the fiscal system of the country and the process of administering taxes and payments. It is an indisputable fact that in the conditions of the emergence of a market economy one of the factors of the development of the state and its institutions, as well as the impact on the financial activities of economic entities are taxes. It is revealed that the process of formation of the financial consulting market is subject to grouping and has typical features. In particular, it is divided into groups of countries in which the state regulation of tax counseling is carried out, and tax advisers bear financial responsibility for the quality of service provision and the country that owns self-regulation. It is indicated that tax advisory services in Ukraine have common signs of development with a group of countries that do not have legislative regulation of such procedures. It is determined that the advantages of state regulation of the tax consulting market are that the rights of customers of tax advisory services are protected by the current legislation, which stipulates the need for

legislative regulation of tax consulting in Ukraine. It is stressed that the existing experience of applying to international institutions with experience in structuring activities in the field of tax advisory services, in particular, the positive experience of the Republic of Belarus, may be useful for Ukraine in terms of intensifying work on the formation of a legal and regulatory framework for tax consultancy. It is suggested to take into account the positive experience of foreign countries in creating a system of training for the market of tax consulting and control by the state and the public on this process.

Key words: *tax consultancy, consulting, tax administration.*

Стаття надійшла до редколегії 15 березня 2019 року