

*Даниленко Ю.В.,
Оганесян Р.Е.*

ВІТЧИЗНЯНА ТА ЗАРУБІЖНА ПРАКТИКА РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

Стаття присвячена дослідженню сучасного стану розвитку податкового консультування в Україні. Метою статті є узагальнення вітчизняної та зарубіжної практики регулювання податкового консультування та розробка пропозицій щодо розбудови вітчизняного інституту податкового консультування. За результатами дослідження визначено, що податкове консультування в Україні знаходиться на початковій стадії, діяльність податкових консультантів регулюється різними державними органами, законодавчо закріплене є тільки відомчий вид податкового консультування. У зв'язку з цим доведено необхідність реформування вітчизняної системи регулювання податкового консультування. За допомогою узагальнення зарубіжної практики регулювання податкового консультування, зокрема Німеччини та Великобританії, запропоновано основні напрямки розвитку інституту податкових консультантів в Україні.

Ключові слова: *консультаційні послуги, податкове консультування, податкові консультанти, регулювання податкового консультування.*

*Даниленко Ю.В.,
Оганесян Р.Е.*

ОТЕЧЕСТВЕННАЯ И ЗАРУБЕЖНАЯ ПРАКТИКА РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ

Статья посвящена исследованию современного состояния развития налогового консультирования в Украине. Целью статьи является обобщение отечественной и зарубежной практики регулирования налогового консультирования и разработка предложений по развитию отечественного

института налогового консультирования. По результатам исследования установлено, что налоговое консультирование в Украине находится на начальной стадии, деятельность налоговых консультантов регулируется различными государственными органами, законодательно закрепленным является только ведомственный вид налогового консультирования. В связи с этим доказана необходимость реформирования отечественной системы регулирования налогового консультирования. С помощью обобщения зарубежной практики регулирования налогового консультирования, в частности Германии и Великобритании, предложены основные направления развития института налоговых консультантов в Украине.

Ключевые слова: *консультационные услуги, налоговое консультирование, налоговые консультанты, регулирование налогового консультирования.*

**Danylenko Y.V.,
Oganesyanyan R.E.**

DOMESTIC AND INTERNATIONAL PRACTICE OF REGULATION OF TAX CONSULTING

The article looks into the current state of tax consulting in Ukraine. It attempts to sum up domestic and international practice of regulation of tax consulting and to suggest on development of domestic tax consulting as an institution. Based on the research outcomes the authors conclude that tax consulting Ukraine is at its early stage, tax consulting business is subject to various public regulators; the legal basis exists only for tax consulting provided by fiscal authorities. In this view a need for reform of domestic tax consulting is substantiated. Based on generalized foreign experiences of tax consulting regulation, in particular in Germany and the UK, the author outlines key guidelines for tax consulting development in Ukraine.

Keywords: *consulting services, tax consulting, tax assessors, regulation of tax consulting.*

Постановка проблеми. Протягом останніх років в Україні динамічно змінюється податкове законодавство, що впливає на умови ведення бізнесу, який є основою для економічного розвитку країни. Не зважаючи на в цілому позитивний характер змін, в податковому законодавстві все ще залишається значна кількість протиріч та нерегульованих питань. А тому в умовах нестабільного податкового середовища володіння своєчасною і повною інформацією набуває критичного характеру. При цьому важливим напрямком зменшення ризиків ведення бізнесу може стати отримання кваліфікованих консультацій щодо застосування норм податкового законодавства, зокрема розвиток податкового консультування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Послуги податкового консультування є відносно новими на вітчизняному ринку консалтингу, проте розвиваються стрімкими темпами. Про актуальність даної тематики свідчить доволі широке висвітлення її в науковій літературі. Серед вітчизняних, зарубіжних вчених та практикуючих спеціалістів, які займаються аналізом та узагальненням теоретико-методологічних основ податкового консультування, варто відзначити: Бондарчука Н.В., Балакіна В.В., Башкірову Н.М., Буссе Р., Грачеву М.Є., Демішеву Т.О., Іонову О.Ф., Карпасову З.М., Кіріна Л.С., Селезневу Н.М., Сугробову О.Б., Смірнову О.М., Черніка Д.Г. та ін. Незважаючи на те, що даному питанню присвячені численні публікації, ситуація, що склалася сьогодні у цій сфері, вимагає поглибленого вивчення досвіду розвинених країн та оцінки перспектив запозичення системи регулювання для ефективної діяльності податкових консультантів в Україні.

Мета статті. Метою статті є узагальнення вітчизняної та зарубіжної практики регулювання податкового консультування та розробка пропозицій щодо розбудови вітчизняного інституту податкового консультування.

Виклад основного матеріалу. 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 внаслідок порушення положень податкового законодавства [3].

На відміну від розвинених країн, де податкове консультування виникло у першій половині ХХ ст. і на сьогодні набуло своїх особливостей розвитку та регулювання, в Україні становлення інституту податкових консультантів тільки починає розкривати свій потенціал.

Так, в Україні відбулися певні позитивні тенденції розвитку інституту податкового консультування, а саме: створення Спілки податкових консультантів України (СПКУ) у липні 2001 р., введення Міністерством праці України за поданням СПКУ у лютому 2004 р. професії «Консультанта з податків і зборів», розроблення та подання СПКУ на розгляд до Верховної Ради України проекту Закону «Про податкове консультування», залучення представників спілки до складу робочих груп з підготовки проекту Податкового кодексу, 22 березня 2013 р. отримання СПКУ статусу спостерігача в Європейській Конфедерації податкових консультантів (CFE).

Проте в Україні сьогодні так і не прийнято закон, який би регулював діяльність податкових консультантів, не зважаючи на те, що проект був поданий на розгляд народним депутатом К.Т. Ващук ще у червні 2009 року.

На законодавчому рівні поняття податкової консультації зустрічається тільки у розділі II Податкового кодексу України (ПКУ) «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)», що містить 12 глав, які розкривають зміст об'єкта регулювання. Зокрема, глава 3 «Податкові консультації» (ст. 52-53), містить норми, що визначають порядок надання податкових консультацій, а також наслідки їх застосування. Згідно з ПКУ: «Податкова консультація надається за зверненням платників податків і являє собою допомогу контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган. За

зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення контролюючим органом» [8].

Таким чином, ПКУ фактично зводить поняття податкової консультації до тлумачення окремих норм податкового законодавства і наголошує на безоплатному характері податкового консультування, послуги якого може надавати виключно контролюючий орган, що для ринкової послуги є неприйнятним. У всьому світі такий вид податкового консультування має назву відомчого, проте поряд із ним існують приватні послуги, які надаються професійними податковими консультантами і діяльність яких в Україні законодавчо не врегульована.

Поняття податкового консультування не можна зводити до роз'яснення положень податкового законодавства, воно є значно ширшим, зокрема, у зазначеному вище проекті Закону «Про податкове консультування в Україні» зазначається, що зміст податкового консультування полягає у:

- наданні консультаційних послуг фізичним і юридичним особам, незалежно від форм власності та організаційно-правових форм з питань визначення та реалізації їх прав та обов'язків як платників податків і зборів, застосування законодавства щодо податків і зборів;

- наданні необхідних рекомендацій стосовно визначення бази оподаткування, розрахунку податків і зборів, використання пільг окремими платниками податків і зборів відповідно до чинного законодавства, дотримання встановленого порядку нарахування та сплати податків і зборів, розробки варіантів організації оподаткування стосовно специфіки діяльності юридичних та фізичних осіб;

- інформуванні про зміни в законодавстві щодо податків і зборів; надання роз'яснень відносно практичного застосування відповідних законодавчих та нормативно-правових актів;

- сприянні правильному нарахуванню та повній сплаті податків і зборів, здійснення моніторингу змін у відповідному законодавстві;
- веденні податкового обліку та складання податкової звітності;
- представництві інтересів юридичних та фізичних осіб в органах, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків і зборів, та судових органах [7].

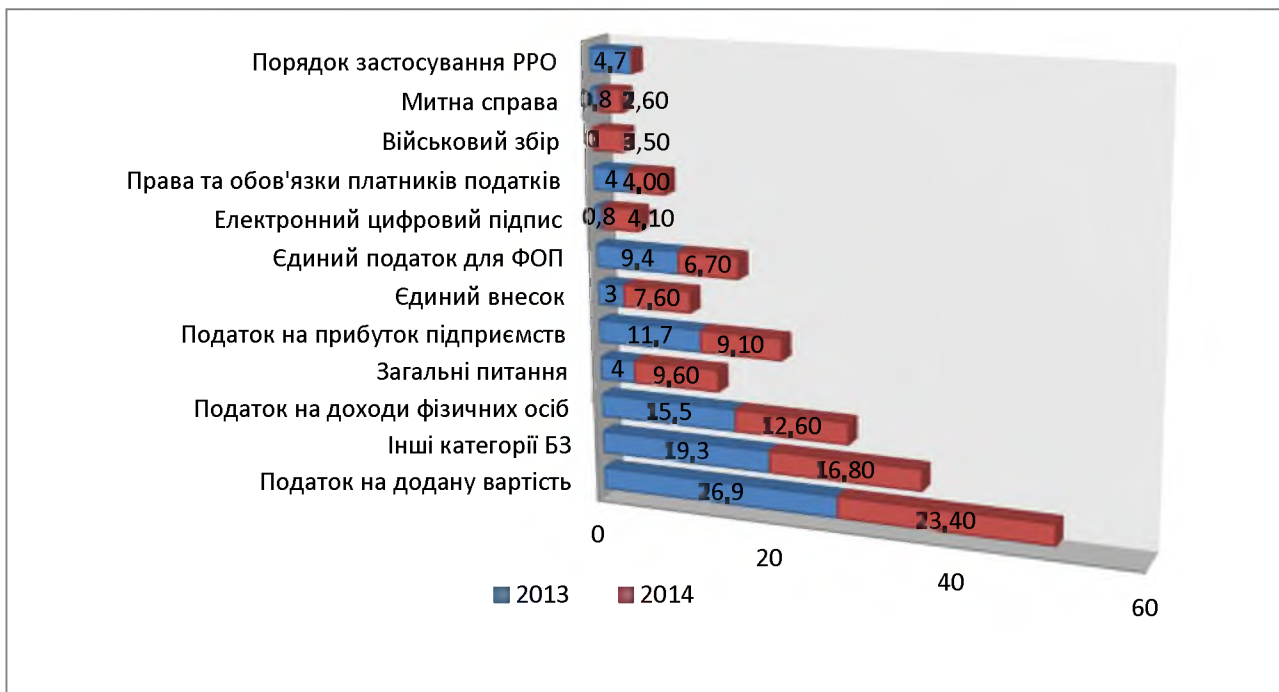
В Україні існують обидва види податкового консультування і відомче, і у вигляді приватних послуг. Відомче податкове консультування знаходиться у компетенції Державної фіскальної служби України (далі ДФС), яка надає податкові консультації на безоплатній основі шляхом задоволення звернень суб'єктів господарювання та громадян та надання відповідей на запитання у письмовій формі, телефоном, за допомогою голосових повідомлень. Крім того, в структурі органів ДФС діють центри з обслуговування платників податків, які надають консультації як у письмовій формі, так і на особистих прийомах громадян. Також на офіційному сайті ДФС створена База знань, яка постійно оновлюється та містить уніфіковані відповіді на запитання платників податків.

За даними ДФС до контролюючого органу щорічно надходить понад мільйон звернень щодо отримання консультацій від платників податків (у 2014 році – 1156,6 тис. звернень) [4]. Їх тематика доволі різноманітна, але найчастіше переважають питання щодо адміністрування податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток (рис. 1).

Отже, відомчі податкові консультації є доступними та продовжують користуватися попитом в умовах мінливості податкового законодавства. Регулювання порядку надання таких консультацій здійснює ДФС, вона ж встановлює вимоги до їх змісту та несе відповідальність за їх якість.

Що стосується приватних послуг із податкового консультування, то вони сьогодні в Україні надаються переважно аудиторськими та юридичними фірмами, а також незалежними податковими консультантами, які отримали сертифікат від Спілки податкових консультантів України. Найвідомішими

компаніями на ринку податкового консультування в Україні є незалежна українська компанія Baker Tilly Ukraine, консалтингова група «Золота акція», юридична фірма «Лавринович і Партнери» та багато інших.



Джерело: складено авторами за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс].
 – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.

Рис. 1. Тематика запитань, з якими звертались до ІДД ДФС суб'єкти господарювання та громадяни у 2013-2014 рр., %

Регулювання діяльності аудиторських компаній у сфері надання в т.ч. консультаційних послуг здійснює Аудиторська палата України. Вона здійснює контроль за якістю аудиторських послуг та видає сертифікати на здійснення таких послуг. Основним нормативним документом, який регулює надання консультаційних послуг є Закон України «Про аудиторську діяльність».

В діяльності аудиторських компаній податкові консультації належать до інших професійних послуг та займають серед них значну частину (табл. 1).

Таблиця 1

Структура інших професійних послуг наданих суб'єктами аудиторської діяльності за видами замовлень, тис. грн.

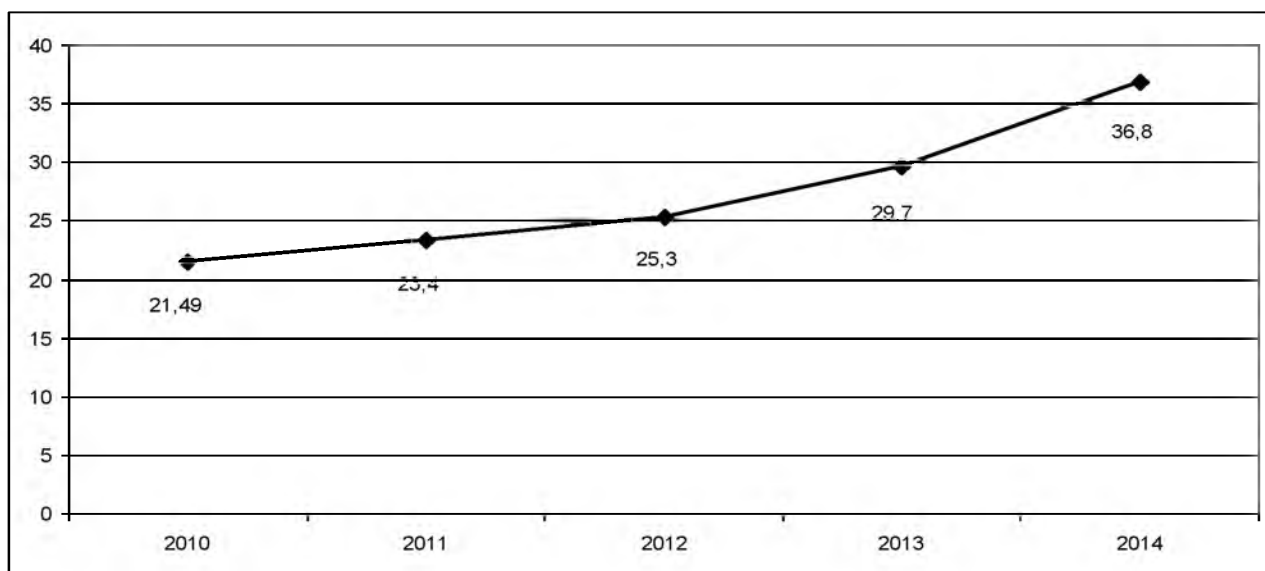
Рік \ Послуга	2010		2011		2012		2013		2014	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Ведення бухгалтерського обліку	107676,1	24,9	129150,3	27,5	146882,0	31,9	151100,3	30,6	166889,5	29,8
Відновлення бухгалтерського обліку	6320,3	1,5	5294,8	1,1	3418,9	0,7	4948,5	1,0	4847,7	0,9
Консультаційні послуги	233479,5	53,9	273510,8	58,2	257764,6	56,0	262582,8	53,2	269304,6	48,1
В т.ч. консультування з питань оподаткування	105624,6	24,4	133443,6	28,4	129970,9	28,2	114673,7	23,2	112448,5	20,1
Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді	8778,7	2,0	12222,7	2,6	11340,6	2,5	18773,7	3,8	11152,4	2,0
Інші види аудиторських послуг	76530,0	17,7	50064,0	10,6	40785,3	8,9	56329,5	11,4	107507,7	19,2
Всього	432784,6	100	470242,6	100	460191,4	100	493734,8	100	559701,9	100

Джерело: складено авторами за даними Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>

З таблиці видно, що питома вага податкових консультацій у вартісному обсязі професійних послуг займає понад 20%, хоча протягом останніх років і мала дещо спадну тенденцію. За даними Аудиторської палати України можна сказати, що консультаційні послуги в діяльності аудиторських компаній є доволі дорогими, а отже малодоступними для середнього та малого бізнесу. Це привілей великих компаній. Динаміка вартості консультаційних аудиторських послуг наведена на рис. 2.

Важливими суб'єктами у сфері податкового консультування є незалежні податкові консультанти. Їх діяльність в Україні регулює Спілка податкових консультантів (СПКУ), яка здійснює їх сертифікацію та веде реєстр податкових консультантів. Відповідно до кваліфікаційних вимог, визначених СПКУ, право на отримання сертифіката «Консультант з податків та зборів»

мають громадяни України, які мають вищу економічну або юридичну освіту, не нижче третього рівня акредитації і не менше ніж п'ятирічний стаж роботи за фахом з останніх семи років праці за основним місцем роботи безпосередньо перед здачею іспиту та склали кваліфікаційний іспит.



Джерело: складено авторами за даними Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>

Рис. 2. Середня вартість замовлення в аудиторській фірмі, тис. грн.

Відповідно до «Положення про сертифікацію податкових консультантів», розробленого СПКУ у 2008 р., реєстр податкових консультантів має оприлюднюватися на сайті СПКУ або офіційному виданні Державної податкової адміністрації України (нині ДФС). Проте, на жаль, сьогодні така інформація видається тільки за запитом і не є загальнодоступною.

Таким чином, узагальнюючи наведене вище, можна сказати, що вітчизняна практика регулювання податкового консультування в Україні характеризується наступним:

1) існування двох видів податкового консультування – відомчого та у вигляді приватних послуг – зумовлює існування відмінностей в системі регулювання податкових консультацій;

2) надання відомчих податкових консультацій регулюється ДФС України та зводиться переважно до роз'яснень окремих положень податкового законодавства. Крім того ПКУ передбачено, що надання податкових консультацій може займатися виключно контролюючий орган у сфері оподаткування;

3) відсутність спеціального Закону України «Про податкове консультування», який би дав змогу закріпити статус податкових консультантів, що надають приватні послуги, та визначив повноваження та відповідальність аудиторських і юридичних компаній, незалежних податкових консультантів, які займаються податковим консультуванням.

Отже, вітчизняна практика регулювання податкового консультування не є досконалою і потребує вирішення окреслених вище проблем. Тому постає необхідність розгляду зарубіжної практики системи регулювання податкового консультування.

При порівнянні систем правового регулювання і організації податкового консультування варто зазначити, що в країнах Європи сформувалися дві полярні системи регулювання правових відносин на ринку податкового консультування. Це: система «державне регулювання» – коли нормативну базу для податкового консультування в основному кодифіковано законом і адресатами цього закону вона при необхідності лише уточнюється, система «саморегулювання» – коли нормативна база для податкового консультування виключно встановлена самими дійовими особами [9, с. 50]. Узагальнено характерні риси кожної із цих систем наведено в таблиці 2.

Для відповіді на питання, який порядок є більш прийнятним для України пропонуємо розглянути обидві системи правового регулювання і організації податкового консультування на прикладі Німеччини та Великобританії, оскільки саме ці країни є яскравими представниками кожної із зазначених систем (рис. 2).

Особливості механізму державного регулювання інституту податкового консультування дослідимо на прикладі Німеччини. Дана країна є лідером у

цьому процесі, так як законодавча база охоплює близько 40 нормативно-правових актів у сфері податкового консультування та при використанні послуг податкових консультантів виникає право на податкові пільги.

Таблиця 2

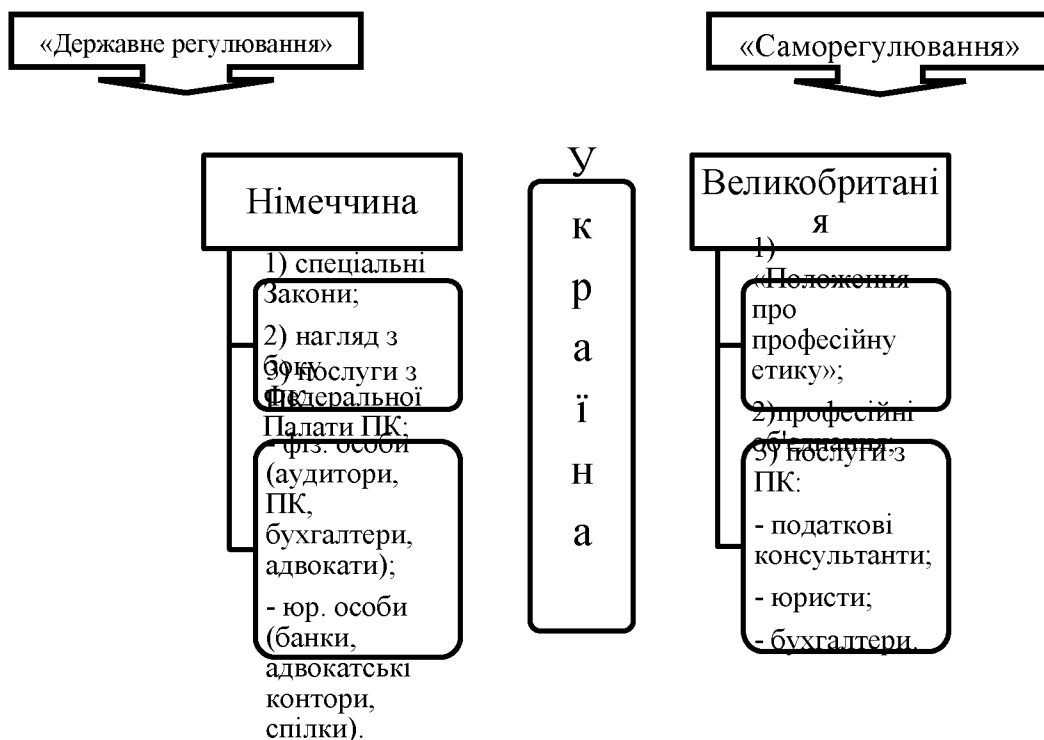
Характеристика систем регулювання податкового консультування

Характеристика	Державне регулювання	Саморегулювання
Країни, в яких використовується	Австрія, Італія, Люксембург, Німеччина, Польща, Португалія, Словаччина, Угорщина, Франція, Хорватія, Чеська Республіка	Бельгія, Великобританія, Голландія, Ірландія, Іспанія, Фінляндія, Швейцарія
Законодавча основа	Закон «Про податкове консультування» та «Положення про професійну етику»	Власні нормативні положення професійних об'єднань та «Положення про професійну етику»
Організації, що здійснюють регулювання	Палата податкових консультантів	Професійні об'єднання
Набуття статусу податкового консультанта	- Рівень кваліфікації претендента; - випробувальний іспит; - перевірку на професійну приналежність та відповідність особистих якостей майбутній професії; - отримання ліцензії.	- Скласти іспити; - досвід роботи у сфері оподаткування; - щорічні вимоги до підвищення знань і до підтримання професійного рівня.
Особливості застосування	Законом встановлено рамки, у межах яких податкові консультанти вільно здійснюються власну професійну діяльність.	У платника податків є вибір з 3-х категорій фахівців для консультацій у сфері оподаткування: юрист, бухгалтер, податковий консультант.

Джерело: складено авторами за даними: Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід / О.М. Смірнова // Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України : збірник наукових праць. – Вип. 7-8: Формування ринкових відносин в Україні. – К., – 2010. – С. 47-52; Налоговое консультирование (правовой аспект): учебное пособие / Е.Б. Шувалова, Т.А. Ефимова. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 136 с.

Вже в 1919 році законодавством було регламентовано, що в питаннях, пов'язаних з фіскальними органами та фіскальними судами, платники податків можуть бути представлені особами, які особливим чином зареєстровані в податковому відомстві. У Німеччині професія податкового консультанта має давні традиції. У 1919 р. в німецькій газеті «Франкфуртер Цайтунг» була опублікована стаття під назвою «Податковий адвокат». Трохи пізніше автором цієї статті - Францем Фіндейзенем, який вважається

основоположником науки про оподаткування підприємств у Німеччині, була написана стаття про необхідність навчання студентів економічних наук в галузі оподаткування [5].



Джерело: складено авторами

Рис. 2. Порівняльна схема податкового консультування в Німеччині та Великобританії

Державне регулювання інституту податкового консультування в Німеччині має свої особливості. Зокрема, німецькій закон «Про податкове консультування» був прийнятий майже 50 років тому, яким визнано, що право надавати консультаційні послуги у сфері оподаткування надано як фізичним (аудитори, податкові консультанти, бухгалтери, адвокати, нотаріуси), так і юридичним особам (спілки аудиторів, спілки податкових консультантів, адвокатські контори, банки) [6]. Всі ці професії називають «регламентованими вільними професіями». Це означає, що дозвіл на роботу за ними і деякі основні умови встановлюються законом, в той час як інші робочі моменти можуть бути організовані у вільній формі. За законом тільки особи однієї зі згаданих професійних кваліфікацій можуть здійснювати

конкретну професійну діяльність. У всіх представників цих професій є право надавати послуги у сфері податкового консультування в Німеччині. Крім підготовки податкових декларацій ці послуги включають у себе послуги бухгалтерського обліку, підготовку річної бухгалтерської звітності, консультаційні послуги, що стосуються забезпечення дотримання законів, включаючи представництво перед податковими органами і судами. Дані послуги також включають в себе представництво при розгляді податкових злочинів [2].

Законодавчо встановлено, що податкові консультанти не мають права займатися іншою комерційною діяльністю і бути найманими працівниками за виключенням випадків, коли вони працюють в консультаційній фірмі.

Клієнти пов'язують з консультаційними послугами гарантію того, що консультант, враховуючи всі обставини, надійно захищає їх від податкових ризиків (недоплата чи переплата того чи іншого податку). Крім того, якісне податкове консультування, безумовно, сприяє підвищенню ефективності стягнення податків. Отже, дані відносини є вигідними як для платників податків, так і для держави в цілому.

Для набуття статусу податкового консультанта претенденту необхідно володіти певним рівнем кваліфікації, а саме: повинні мати вищу освіту в галузі економіки або права та пройти 2-3-річний стаж роботи у податкового консультанта або в податковій службі [1]. Якщо претендент за рівнем кваліфікації відповідає названим вимогам, то він, щоб набути статусу податкового консультанта, зобов'язаний пройти випробувальний іспит.

Є два способи отримати допуск на іспит на податкового консультанта.

Перший спосіб – «прямий», який передбачає наявність вищої освіти в галузі економіки або права та наявність практичного досвіду.

Другий спосіб – «обернений». Полягає у тому, що після бізнес-стажування та подальшої роботи у податковій сфері протягом десяти років можна запросити допуск на складання іспиту [2].

Ті, хто успішно здав іспит, повинні ще пройти перевірку на професійну приналежність та відповідність особистих якостей майбутньої професії. Після проходження ретельної перевірки претендент отримує ліцензію, яка не тільки дозволяє займатися податковим консультуванням, але і змушує це робити. Ліцензія анулюється у випадку смерті, відмови від співробітництва з Палатою податкових консультантів, поєднання основної професії з комерційною діяльністю, кримінальної відповідальності внаслідок шахрайства з грошима.. Це дає можливість через 8 років знов отримати ліцензію, що майже неможливо, якщо її відкликали примусово. Ліцензія відкликається і у випадку відсутності страховки, появи матеріальних труднощів, хвороби. Але тут є можливість її відновлення по закінченню певного терміну [5, с. 65].

Крім того, у Німеччині страхування професійної відповідальності для податкових консультантів є обов'язковим. Без доказу страхового покриття фахівця офіційно не призначають, і якщо податковий консультант не сплачує страхові внески, його можуть зняти з призначеної посади. Закон регулює, які терміни й умови повинні бути встановлені. Розмір страхового покриття залежить від кількості, типу і кола клієнтів. Мінімальна страхова сума встановлюється нормативними вимогами в розмірі 250 тис. євро для кожного клієнта. У тих випадках, коли клієнтом є професійне товариство з обмеженою відповідальністю (PartGmbH), мінімальна страхова сума встановлюється в розмірі 1 млн. євро, але податковий консультант не несе особистої відповідальності за професійні помилки [2].

Професійний нагляд здійснюють місцеві палати податкових консультантів. Якщо податковий консультант порушує свої професійні обов'язки, встановлені законом, Палата може накласти санкції або висунути звинувачення у професійному суді. Місцеві палати входять до складу громадської парасолькової організації – Федеральної Палати податкових консультантів (Bundessteuerberaterkammer). Палати існують паралельно з регіональними асоціаціями податкових консультантів, які входять до

парасолькової організації Німецької асоціації податкових консультантів (Deutscher Steuerberaterverband e.V., DStV). Членство податкових консультантів у Палаті є обов'язковим, у той час як членство в одній з регіональних асоціацій – добровільне. Асоціації створені, в першу чергу, для того щоб представляти інтереси податкових консультантів та надавати їм послуги [2].

Таким чином, з вищевикладеного можна зробити висновок, що податкове консультування родом з Німеччини, адже законодавчі положення є найбільш масштабними та охоплюють всі нюанси діяльності податкових консультантів, при цьому держава не обмежує її, а лише виступає гарантом правомірності діяльності податкових консультантів.

Що ж до досвіду Великобританії, яка належить до групи країн «саморегулювання» послуг з податкового консультування, то податкові консультації у даній країні можуть бути надані юристами, бухгалтерами та податковими консультантами.

Так, у Великобританії юридичним консультантом або юристом теоретично називати себе може кожен, тому що таких професійних кваліфікацій не існує. Юрист у Великобританії, який отримав професійну кваліфікацію – це або «баррістер», або «солісітор». Різниця полягає в тому, що барістери – це фахівці, які виступають в суді і консультують клієнтів, а солісітори – це фахівці, що займаються консультаційною діяльністю з більш спеціалізованих питань, як наприклад, успадкування або заповіту. З точки зору професійної освіти і солісітори, і баррістери вчаться приблизно протягом шести років. Спочатку потрібно отримати ступінь бакалавра, після цього пройти спеціалізовані курси, і потім протягом одного року для барістерів і двох років для солісіторів, необхідно працювати в якості стажера під керівництвом більш досвідчених юристів британського права. Податкової спеціалізації при отриманні професійної кваліфікації солісітора або барістера, як такої, немає.

У Великобританії будь-яка людина може називати себе бухгалтером, але для того, щоб отримати статус «Сертифікованого бухгалтера», необхідно скласти 6 іспитів і мати від трьох до п'яти років практичного професійного досвіду.

Аналогічно будь-яка людина може називати себе податковим консультантом, але для того, щоб мати право називатися «Сертифікованим податковим консультантом» необхідно скласти складні іспити і мати не менше трьох років досвіду роботи у сфері оподаткування [9, с. 50].

Кожна з названих професій має централізований орган, який займається офіційним допуском до професії, підтриманням професійних стандартів, видає норми і правила, лобює інтереси членів тощо. Для клієнта зручним є те, що професійна кваліфікація гарантує певну сукупність знань і відповідність нормам етики, а наявність кваліфікації можна перевірити, звернувшись до спеціалізованого органу. Існують щорічні вимоги до підвищення знань і, відповідно, до підтримання професійного рівня, а саме, протягом року необхідно певну кількість годин присвятити підвищенню кваліфікації.

Таким чином, у платника податків є вибір з 3-х категорій фахівців для консультацій у сфері оподаткування. Один з важливих критеріїв, що може вплинути на вибір типу фахівця – це питання професійної таємниці. У Великобританії привілейованої інформацією, захищеної професійною таємницею (тобто тієї, яка не може бути передана різним органам, у тому числі державним податковим органам) вважається тільки та кореспонденція, інформація, або документи, які написані юристами – баристерами і солісіторами. Подібного роду професійна таємниця не поширюється на спілкування з податковими консультантами та бухгалтерами.

У Великобританії обов'язкове страхування відповідальності податкового консультанта не є необхідною умовою ведення діяльності у сфері податкового консультування і для набуття членства однієї із професійних організацій податкових консультантів. Проте широкої популярності набуло

добровільне страхування відповідальності податкового консультанта перед клієнтом [5].

Отже, не дивлячись на те, що у Великобританії немає відповідного закону про податкове консультування і ця країна відноситься до групи «саморегулювання», процес надання консультаційних послуг у сфері оподаткування і особливо наслідки за неякісну роботу консультантів також досить чітко регламентовані.

На основі систематизації двох різних, проте ефективно діючих систем регулювання податкового консультування можна сказати, що для розвитку інституту податкових консультантів в Україні, варто зробити наступні кроки:

–прийняти Закон України «Про податкове консультування», в якому чітко визначити місце та роль незалежних податкових консультантів у трьохсторонніх відносинах між платниками податків, фіскальними органами та податковими консультантами;

–розділити повноваження фіскальних органів та податкових консультантів щодо надання податкових консультацій. Фактично за ДФС залишити право на надання роз'яснень щодо тлумачення окремих норм податкового законодавства;

–створити Єдиний державний реєстр податкових консультантів;

–зробити обов'язковою систему сертифікації податкових консультантів;

–запровадити дієву систему контролю за податковими консультантами (встановити дисциплінарні стягнення, штрафи щодо податкових консультантів, які систематично порушують законодавство);

–запровадити систему страхування відповідальності податкових консультантів в умовах податкових ризиків;

–сприяти інформуванню широких верств населення щодо діяльності податкових консультантів.

Висновки. Отже, податкове консультування в країнах з розвиненою ринковою економікою успішно функціонує вже не перше десятиліття. Зарубіжна практика свідчить про існування двох систем регулювання

діяльності податкових консультантів: державного регулювання та саморегулювання. Обидві системи успішно функціонують у світі та мають свої переваги і недоліки. Не зважаючи на те, яку систему регулювання податкового консультування обирає та чи інша країна, вони встановлюють високі вимоги до діяльності податкових консультантів, спрямовані на недопущення некомпетентних осіб до надання таких послуг.

В Україні податкове консультування є відносно новим напрямком на ринку консалтингових послуг, який має значний потенціал. Проте для подальшого розвитку вітчизняного інституту податкових консультантів необхідно вирішити ряд проблем, зокрема визначити законодавчо статус податкових консультантів та врегулювати їх взаємовідносини із фіскальними органами. Оскільки зарубіжний досвід підтверджує, що тісна співпраця фіскальних органів та податкових консультантів є позитивною та вигідною для всіх сторін і сприяє підвищенню ефективності сплати податків в країні, що є надзвичайно актуальним для України.

Список використаних джерел

1. Буссе Р. Правовое регулирование и организация налогового консультирования в странах Восточной Европы на примере Польши, Чешской Республики и Словакии / Р. Буссе // Інформація з сайту Палати податкових консультантів Росії. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.nalogforum.ru/php/content.php?id=430>
2. Бухгалтер чи податковий консультант? – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/788?View=material
3. Даниленко Ю.В. Розвиток податкового консалтингу в Україні. / Ю.В. Даниленко // Збірник матеріалів науково-практичної конференції «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів» (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.
4. Звіт про виконання Плану роботи Інформаційно-довідкового департаменту ДФС на 2014 рік [Електронний ресурс] // Державна фіскальна служба України – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/>.

5. Налоговое консультирование (правовой аспект): учебное пособие / Е.Б. Шувалова, Т.А. Ефимова. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 136 с.
6. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин; науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: Экономика, 2009. – 439 с.
7. Офіційний сайт Співки податкових консультантів України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.taxadvisers.org.ua/index.html>
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 - VI. (зі змінами та доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/>.
9. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультивання: зарубіжний досвід / О.М. Смірнова // Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України : збірник наукових праць. – Вип. 7-8 : Формування ринкових відносин в Україні. – К., – 2010. – С. 47-52.

Даниленко Юлія Василівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансових ринків Національного університету державної податкової служби України;

Оганесян Римма Едіковна – студентка навчально-наукового інституту фінансів, банківської справи Національного університету державної податкової служби України.