

Федір ТКАЧИК

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ, ПОЛЬЩІ ТА ЧЕХІЇ

Досліджено підходи до розкриття сутності податкового консультування, на базі чого запропоновано його власне визначення, що акцентується на окремому різновиді професійної діяльності. Проаналізовано організаційно-правові тенденції надання податкових консультацій в Україні, Польщі та Чехії. Висвітлено сучасні особливості національної системи податкового консультування. Запропоновано тактичні та стратегічні заходи підвищення ефективності податкового консультування в Україні з урахуванням вітчизняних реалій і зарубіжного досвіду.

Сучасні умови розвитку фінансово-економічних відносин на світовій арені залежать від особливостей співпраці фіскальних органів із платниками податків з метою мінімізації дефіцитних явищ у бюджетній політиці та підвищення рівня життя населення. Організація ефективних дій в напрямку підвищення рівня добровільної сплати податків потребує інноваційного підходу, націленого на формування партнерських стосунків між фіскальними органами та платниками податків. Більшість розвинених країн, які акцентують зусилля на розвитку консультаційних послуг з питань фінансів та оподаткування підсилюють загальний ефект в системі накопичення бюджетних ресурсів для виконання поставлених перед країною завдань. Специфіка надання консультаційних послуг з питань оподаткування в таких країнах, як Польща та Чехія є досить важливою для вітчизняної системи, зокрема в частині законодавчого закріплення даного різновиду консультування та використання ефективних підходів щодо роз'яснення основних аспектів фіскальної політики платникам податків.

Проблеми ефективного становлення та розвитку податкового консультування в Україні останнім часом набувають вагомого значення, тому привертають увагу науковців та фахівців. Серед них важливо виділити таких теоретиків та практиків з актуальних питань фіскальної політики, націлених на формування партнерських відносин між платниками податків та контролюючими органами, як: В. Андрущенко, І. Безпалько, О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисоватий, Н. Литвин, В. Теремецький, а також тих, хто безпосередньо досліджує податкове консультування: О. Болтенко, Р. Буссе, А. Габрелян, А. Гудков, О. Смірнова та ін. Поряд з цим, динамізм розвитку діяльності податкових консультантів у розвинених країнах світу вимагає від національної системи податкового консультування ґрунтовніших досліджень, націлених на підвищення її дієвості.

Мета наукового дослідження полягає у висвітленні сутності податкового консультування та аналізі основних організаційно-правових засад надання консультаційних послуг з питань податків та оподаткування

в Україні, Польщі, Чехії, а також у формуванні на цій основі рекомендацій щодо ефективного розвитку національної системи податкового консультування.

В Україні виникнення податкового консультування пов'язано із мінливістю та неоднозначністю податкового законодавства. У такій ситуації малому та середньому бізнесу досить важко самостійно прорахувати податкову стратегію, спрямовану на збереження беззбитковості діяльності. Оподаткування та всі пов'язані з ним процеси і наслідки відіграють значну роль у житті кожного індивіда у всьому світі, а тому можливість отримання якісних, своєчасних, неупереджених і надійних податкових консультацій не може не приваблювати як суб'єктів підприємницької діяльності, так і платників податків.

Сутність податкового консультування у більшості країн світу визначається однаковим чином. Вона полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх робіт, що сприяють цьому, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо.

Комплексний підхід до тлумачення податкового консультування висвітлено в поглядах Ф. Гудкова 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 і зборів, що визначені законодавством (послуг щодо податкового консультування) [1, 12].

Досліджуючи податкове консультування через призму таких категорій, як процес, експертиза, послуга та метод, О. Смірнова визначає податкове консультування як про-

фесійну незалежну діяльність організацій і приватних осіб з надання замовнику платних послуг, результатом якої є визначення його прав та обов'язків як платника податків і зборів (обов'язкових платежів) та їх оптимальна реалізація [2, 85].

В Податковому кодексі України під податковим консультуванням розуміється допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган [3]. Зазначене визначення першочергово зосереджено на нормативних принципах та звуженні кола податкових консультантів, проте часто у податковій практиці спостерігаються обставини, що потребують ситуативного підходу або звернення до інших фахівців.

В проекті Закону України "Про податкове консультування в Україні" [4] сутність податкового консультування висвітлено як вид професійної діяльності щодо надання замовнику (особі, яка потребує консультацій) на оплачуваній основі послуг, сприяння належному виконанню платниками податків, платниками зборів, податковими агентами й іншими особами обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори. Очевидно, що перевагами цього визначення можуть бути спроби виокремлення податкового консультування в окрему сферу діяльності та акцентування на додержанні законодавства з питань оподаткування. Тим не менше, існують певні тези, що потребують врегулювання. Зокрема, сама сутність визначення має загальний характер, відсутні гарантії для замовників, не передбачено захисту їхніх інтересів.

Вважаємо за доцільне визначити податкове консультування як різновид професійної

діяльності, націленої на співпрацю фахівця з питань оподаткування та клієнта щодо врегулювання різнобічних аспектів податкової політики, яка передбачає пошук оптимальних варіантів та гарантує законність їх реалізації.

У різних країнах висувуються різні вимоги до рівня кваліфікації кандидата в податкові консультанти. У Польщі потрібна вища освіта, а також досвід роботи в податковій службі не менше двох років [5]. У Чеській Республіці претендент повинен мати вищу освіту за будь-якої спеціальності на рівні бакалавра. Досвід роботи не обов'язковий, але рекомендується [6]. У Словаччині необхідно мати вищу освіту і п'ятирічний досвід роботи в галузі економіки. Цей термін для осіб, які здобували практичні навички асистента податкового консультанта, скорочується до трьох років, а для тих, хто має вищу освіту економіста чи юриста, досвід роботи не обов'язковий [7, 50]. Бажаючі стати податковими консультантами в Німеччині повинні мати вищу освіту в галузі економіки чи права і стаж роботи два-три роки в податковій службі. Однак відкривається шлях до професії тим особам, які не мають вищої освіти, але пропрацювали, як правило, не менше десяти років в податковій службі [8]. В Україні бажаючі стати податковими консультантами згідно з положенням Спілки податкових консультантів України мають мати вищу освіту та не менше, ніж трирічний стаж роботи за фахом економіста чи юриста [9], а бажаючі стати податковими радниками згідно із положенням Палати податкових консультантів України мають відповідати наступним умовам:

- вища закінчена економічна, юридична або технічна освіта;
- знання англійської мови на рівні не нижче середнього;
- комунікабельність і вміння безконфліктно вирішувати проблемні ситуації;
- аналітичний склад розуму;

- відсутність фінансових зобов'язань (неоплачених прострочених кредитів);
- відсутність судимості [10].

Проте податковий радник та консультант – фактично одна й та сама особа – це спеціаліст в галузі надання податкових консультацій. У зв'язку із цим, у розмежуванні згаданих дефініцій не вбачається глибокого змісту, оскільки йдеться про фахівця консультанта з питань податків та оподаткування.

Щоб набути статусу податкового консультанта, претендент зобов'язаний пройти випробувальний іспит. До складу екзаменаційної комісії входять представники фінансових організацій, податкових органів та професійних об'єднань. У Польщі до складу комісії, що формується згідно з діючою системою законодавства, входять ще й представники Верховного адміністративного суду та науки. Вирішальним голосом в комісії завжди володіє сторона виконавчої влади. Зміст і порядок проведення іспиту в Польщі та Чеській Республіці встановлює комісія, окрім того, законодавство передбачає винятки. Насамперед, це стосується осіб, які здобували статус податкового консультанта в інших країнах-членах Євросоюзу. В Україні необхідно скласти кваліфікаційні іспити, які є засобом перевірки знань осіб, що претендують на одержання сертифікату за професійними навичками “Консультант з податків та зборів”, вони проводяться на умовах, встановлених спеціальним порядком [11] і відповідними рішеннями Кваліфікаційної комісії Спілки податкових консультантів України [12].

До законодавчо обґрунтованих загальних обов'язків податкового консультанта належать, передусім, дотримання інтересів клієнта на основі нормативно-правових актів і взаємної домовленості, конфіденційність діяльності, відповідальність за завдану шкоду при обов'язковому страхуванні від такого збитку.

Те ж саме стосується прав податкових консультантів. Серед них можемо виокремити право податкових консультантів виступити в якості уповноваженого клієнта в його податкових справах, право зарахування на службу співробітників, які не є податковими консультантами, на основі трудового договору, або право на розірвання договору з клієнтом за наявності на це поважних причин. В табл. 1 відображено порівняння основних нормативно-правових аспектів діяльності податкових консультантів, що існують в Польщі та Чехії, а також заплановані до прийняття в Україні.

Поряд з цим, організація роботи податкових консультантів має враховувати положення професійної етики, які свідчать про те, що крім роз'яснення загальних законних вимог до податкових консультантів встановлені норми для відносин податкових консультантів з адміністрацією та органами правосуддя і для відносин між самими податковими консультантами. Також визначено ступінь дозволеної реклами податковими консультантами і на дисциплінарну відповідальність за порушення встановлених принципів здійснення податкового консультування.

На основі нормативно-правового забезпечення податкового консультування в розглянутих країнах створені професійні організації, які об'єднують усіх податкових консультантів в обов'язковому порядку. У Польщі така установа називається "Центральна Палата податкових консультантів", в Чеській Республіці – "Палата податкових консультантів Чеської Республіки", в Україні теж існують такі об'єднання, зокрема з 2001 р. функціонує Спілка податкових консультантів України, а з 2013 р. – Палата податкових консультантів України. Нормативна база діяльності професійних об'єднань податкових консультантів та їх членів, крім загальної системи законо-

давства обов'язково враховує нормативно-правовий акт про податкове консультування, Статут палати (спілки), Положення про професійну етику та рішення органів палати (спілки). Об'єднання податкових консультантів можуть самостійно приймати нормативні положення, що роз'яснюють і уточнюють вимоги закону, а також встановлюють додаткові, що не суперечать законодавству, правила виконання діяльності в сфері податкового консультування.

Тим не менше, прагматизм діяльності професійних податкових консультантів в Україні поки що характеризується показниками активності й ефективності. Фактори домінування теоретичних основ податкового консультування в Україні щодо діяльності сертифікованих податкових консультантів засвідчують про те, що у більшості випадків клієнти мусять звертатися за податковою порадою до інших установ. Йдеться про звернення до аудиторських фірм (перевіряють вже здійснені операції і на цій основі надають поради щодо бухгалтерського та податкового обліку), бухгалтерів (переважно надають окремий спектр послуг щодо сумісництва з основною діяльністю), юридичних компаній (представництво інтересів клієнта в установах суду з питань податкової політики), фінансових консультантів (здебільшого фізичні особи, приналежні до бренду певної міжнародної компанії, що пропонують комплекс послуг з кредитування, страхування, оподаткування тощо). Також маємо зазначити податкових консультантів Спілки податкових консультантів України та податкових радників Палати податкових консультантів України (налагодження розвитку та територіального розширення) і фіскальних органів (представлені в основному Центрами з обслуговування платників податків та сервісом "Пульс" [13], які були створені з метою забезпечення комфортних умов

Порівняльний аналіз нормативно-правового забезпечення діяльності податкових консультантів

| Країна | Польща | Чехія | Україна |
|--|--|--|---|
| 1. Нормативно-правовий акт | Закон "Про податкові консультації" (Ustawa o doradztwie podatkowym, 1996) | Закон "Про податкові консультаційні послуги та Палату податкових консультантів" (Zákon o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, 1992) | проект Закону України "Про податкове консультування в Україні", 2008. |
| 2. Сфера дії нормативно-правового акта | Закон визначає умови і механізм справляння податку, організацію діяльності податкових консультантів | Закон регулює надання юридичної допомоги і проведення фінансово-економічних консультацій з питань податків, нарахувань, зборів та інших виплат. | Закон регулює відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування, визначає правові, організаційні засади цієї діяльності, правовий статус податкових консультантів України. |
| 3. Право надання консультаційних послуг | Фізичні особи включені до списку податкових консультантів. Адвокати, юридичні консульства. Аудитори, окрім тих, що представляють інтереси платника податків в судах. | Фізичні особи, що зареєстровані Палатою податкових консультантів в Реєстрі та мають відповідний сертифікат. | Громадяни України, які набули правового статусу податкового консультанта |
| 4. Вимоги до податкового консультанта | Є дієздатними особами. Користуються всіма громадянськими правами. Мають хорошу репутацію. Мають вищу освіту. Набули дворічного досвіду роботи за фахом. Здали іспити на податкового консультанта. Зареєстровані Національного радою в списку податкових консультантів. | Є дієздатними особами. Не мають судимості. Не працюють в органах державної та місцевої влади, що здійснюють податкову ревізію, а також не працюють в сферах діяльності, що заборонені законом. Отримали вищу освіту в рамках акредитованої навчальної програми бакалаврату. Не були останні 5 років перед поданням заяви на складання іспиту виключені із реєстру податкових консультантів. | Для набуття правового статусу податкового консультанта фізична особа повинна мати закінчену вищу освіту, відповідний стаж роботи за економічною або юридичною спеціальністю, успішно скласти кваліфікаційні іспити та одержати сертифікат про присвоєння кваліфікації консультанта з податків і зборів. |
| 5. Права та обов'язки податкового консультанта | Діяти відповідно до закону, присяги і посадової етики. Постійно підвищувати свою кваліфікацію. Регулярно сплачувати членські внески. Зберігати в таємниці факти та інформацію. Підлягають обов'язковому страхуванню. Мають право надавати бухгалтерські послуги тощо. | Оберігати права і законні інтереси свого клієнта, надавати податкові консультаційні послуги спільно з іншими консультантами. Нести відповідальність перед клієнтом за шкоду, яку він завдав. Дотримуватися конфіденційності. Укладати договір про страхування збитку, який може бути нанесений у зв'язку з наданням податкових консультаційних послуг. Розірвати договір про надання податкових консультаційних послуг. | Представляти і захищати права та інтереси фізичних і юридичних осіб у судах. Ознайомлюватися у будь-яких юридичних осіб з необхідними документами, матеріалами. Одержувати письмові висновки фахівців з питань, що потребують спеціальних знань. Надавати консультації і довідки як в усній, так і в письмовій формі. Виконувати інші дії, що не суперечать чинному законодавству. |
| 6. Відповідальність податкового консультанта | У разі заподіяння шкоди податковий консультант і людина, з якою ці операції були здійснені, несуть відповідальність за шкоду відповідно до положень Цивільного кодексу. | Дисциплінарна відповідальність: а) письмове попередження; б) штраф до 100 000 крон чеських; в) зупинення права надавати податкові консультаційні послуги на строк до одного року; г) виключення з Реєстру. | За неналежне виконання своїх зобов'язань податковий консультант (фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону. |

* Складено на основі [4–6].

платникам податків, надання якісної правової та податкової допомоги, оперативного приймання податкової звітності, надання адміністративних послуг) та інших консалтингових установ, переважно приватних. Переваги приватних фірм пов'язані з індивідуальним підходом до розв'язання проблеми та певною оперативністю, яка залежить від характеру справи. Проте в цьому контексті клієнт зустрічається з оплатою послуг та певним обмеженим спектром обслуговування, наприклад, перевірка звітності та виявлення в ній помилок може не враховувати представництво інтересів у суді. Звернення до державних установ згідно з чинним законодавством [3] відбувається на безоплатній основі, але потребує додаткових витрат часу, поряд з цим, акцент у наданні такої консультації тісно переплітається із задоволенням інтересів держави – наповнення казни.

Таким чином, вітчизняна модель надання консультацій в галузі оподаткування потребує врахування міжнародного досвіду, національної специфіки щодо забезпечення ефективної діяльності податкових консультантів в Україні. Така необхідність зумовлена збільшенням випадків звернення громадян до фіскальних органів про надання роз'яснень і консультацій з різних питань оподаткування. Зокрема, аналіз статистичних даних Фіскальної служби України свідчить про те, що за 2013 р. платники податків надіслали 5,9 тис. звернень до сервісу "Пульс" [14], а за перше півріччя 2014 р. – 3,2 тис. звернень, що у 1,4 раза більше, ніж у відповідному періоді 2013 р. Переважно проблематика стосується інтерпретації питань, пов'язаних з організацією роботи фіскальних органів (31,4%), подачею звітності та реєстрацією податкових накладних (28,6%), затримкою митного оформлення товарів (12,9%), антикорупційної тематики (5,9%) тощо [15].

Отже, з метою побудови ефективної системи податкового консультування в Україні державними та недержавними установами необхідно здійснити низку тактичних і стратегічних заходів:

1. Доопрацювання, оновлення та прийняття Закону України "Про податкове консультування в Україні", який визначав би чітке та стабільне підґрунтя для організації і координації діяльності податкових консультантів в Україні з урахуванням тенденцій Польської та Чеської практики податкового консультування, зокрема наступних аспектів:

- зобов'язати податкових консультантів нести відповідальність за неякісне надання послуг і відшкодувати завдані від цього збитки клієнтам та (або) державі;
- налагодити облік і контроль виданих ліцензійних дозволів і сертифікатів щодо організації діяльності в сфері податкового консультування;
- надавати послуги з податкового консультування на умовах довірливості, конфіденційності та секретності;
- на законодавчому рівні передбачити повноваження професійного громадського органу щодо комплексного управління діяльністю податкових консультантів в Україні;
- чітко окреслити механізм застосування дисциплінарних заходів, санкцій та апеляцій до суб'єктів податкового консультування тощо.

2. Формування робочих груп за участю іноземних фахівців із проблем розвитку податкового консультування в Україні за умов одночасного розгляду волонтерських послуг як способу оптимізації їх фінансування.

3. Розробка та запровадження пілотного проекту, націленого на звільнення (повне або часткове) від оподаткування суб'єктів господарської діяльності, що надають ліцензійні послуги з податкового консультування,

за умов організації державного фіскального контролю за інвестуванням фінансових ресурсів від наданих преференцій у процеси розвитку податкового консультування.

4. Створення легкодоступного електронного блогу на сайті фіскальних органів, спілки та палати податкових консультантів з метою надання допомоги клієнтам в отриманні правильної інформації з питань податків та оподаткування.

5. Створення інформаційно-консультативних повідомлень у вигляді банерів, плакатів, оголошень при фіскальних органах, офісах спілки та палати податкових консультантів, фахових навчальних закладах щодо базисів оподаткування та алгоритму дій для громадян – платників податків, які бажають отримати податкову консультацію;

6. Надання можливості фізичним особам–платникам податків скористатися правом податкової знижки шляхом віднесення до податкового кредиту суми коштів, витрачених за послуги податкового консультування та ін.

Отже, існуючі проблеми у вітчизняній системі податкового консультування вимагають швидкого вирішення, що потребує комплексного підходу, в т. ч. за рахунок імплементації позитивної практики зарубіжних країн, зокрема таких, як Польща та Чехія, де законодавство про податкове консультування прийнято ще у 1996 та 1992 рр. відповідно. Поряд з цим вітчизняну систему податкового консультування доцільно розвивати на основі державного регулювання та чіткого визначення місця і ролі податкових консультантів (радників) у тристоронніх відносинах між платниками податків, фіскальними органами та податковими консультантами. Ефективний механізм функціонування податкового консультування в Україні спроможний знизити рівень ухилення від оподаткування, що в кінцевому результаті за умов цільового використання отриманих від спла-

ти податків доходів до бюджету забезпечить ріст соціально-економічних показників та покращить добробут нації.

Література

1. Гудков Ф. А. Об организации рынка услуг по налоговому консультированию // *Ваш налоговый адвокат*. – 2007. – №7. – С. 12–14.

2. Смірнова О. М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку // *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. – 2011. – № 2 (53). – С. 84–90.

3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 03.08.2014 // *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

4. Про податкове консультування в Україні: проект Закону України від 10 липня 2008 № 2745 / *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF24900A.html

5. Ustawa o doradztwie podatkowym z dnia 5 lipca 1996 r Nr 41, poz. 213 / *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://aktyprawne.poznajpodatki.pl/inne-ustawy/ustawa-o-doradztwie-podatkowym-2013-dz-u-2011-nr-41-poz-213/>

6. Zákon o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky ze dne 20. října 1992 № 523 / *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://www.kdpcr.cz/article.asp?nArticleID=1&nLanguageID=1>

7. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2010. – №8 (111). – С. 47–52.

8. Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов // *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://www.nalogforum.ru/php/content.php?id=767>.

9. Положення про прийом у члени спілки податкових консультантів України (Затверджено рішенням Ради СПКУ від 2 липня 2002 р., протокол № 5) / *[Електронний ресурс]*. – Ре-

жим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/conditions.html>

10. Які вимоги ставляться до податкових радників (консультантів)? / Інформація з офіційного сайту Палати податкових консультантів України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ppk.org.ua/uk/requirements_for_tax_advisers

11. Програма підготовки членів Спілки податкових консультантів України до кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката “Консультант з податків та зборів” (Затверджено рішенням Ради СПКУ від 02 липня 2008р., протокол № 7) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/certification/examination.html>

12. Про порядок підвищення кваліфікації сертифікованих консультантів з податків та зборів: Положення Спілки податкових консуль-

тантів України від 18 травня 2009 року № 12 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/certification/polojennya.html>

13. Центри обслуговування платників податків / Інформація з офіційного сайту Державної фіскальної служби України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/tsentri-obslugovuvannya-platnikiv-poda>

14. Публічний звіт про діяльність Міндоходів України у 2013 році / Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/data/files/10866.pdf>

15. У першому півріччі 2014 року кількість звернень на “Пульс” зросла в 1,4 раза / Інформація з офіційного сайту Державної фіскальної служби України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/154961.html>