

УДК 657

Сисоєва І.М.

доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вінницького навчально-наукового інституту економіки
Тернопільського національного економічного університету

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

FOREIGN EXPERIENCE OF TAX ADVICE

АНОТАЦІЯ

У статті розкрито сутність та історію розвитку податкового консультування в європейських країнах. Розглянуто зарубіжний досвід роботи податкових консультантів та основні кваліфікаційні вимоги щодо кандидата в податкові консультанти. Визначено специфіку нормативно-правового регулювання податкового консультування країн Західної та Східної Європи. Досліджено основні відмінності в організації податкового консультування в різних країнах Європи.

Ключові слова: консультування, податкове консультування, консультант, зарубіжний досвід.

АННОТАЦИЯ

В статье раскрыты сущность и история развития налогового консультирования в европейских странах. Рассмотрен зарубежный опыт работы налоговых консультантов и основные квалификационные требования к кандидатам в налоговые консультанты. Определена специфика нормативно-правового регулирования налогового консультирования в странах Западной и Восточной Европы. Исследованы основные различия в организации налогового консультирования в разных странах Европы.

Ключевые слова: консультирование, налоговое консультирование, консультант, зарубежный опыт.

ANNOTATION

The article reveals the essence and history of tax consulting in European countries. Foreign experience of tax advisers and basic qualification requirements for candidate tax consultants. The specificity of legal regulation of tax advisory Western and Eastern Europe. The basic differences in tax consulting organizations across Europe.

Keywords: consulting, tax advisory, consultant, international experience.

Постановка проблеми. Регулярні та суттєві зміни оподаткування, пов'язані з ним процеси та наслідки відіграють значну роль у житті кожного індивіда в усьому світі, тому можливість отримання якісних, своєчасних, неупереджених і надійних податкових консультацій не може не приваблювати як суб'єктів підприємницької діяльності, так і фізичних осіб.

Такий попит спричинив появу нового виду консалтингу – податкового консультування, оскільки потреба у фахівцях, які є професіоналами в мінливих та неоднозначних ситуаціях, є об'єктивним фактом. Особливість функціонування ринку консалтингових послуг у сфері оподаткування полягає в тому, що метою надання таких послуг платнику податків є визначення оптимального розміру належних до сплати податкових платежів, що здійснюється в межах діючого законодавства та адміністративних процедур, для досягнення гармонізації економічних інтересів держави в частині формування бюджетних доходів та інтересів суб'єктів

господарювання для підвищення ефективності підприємницької діяльності. Цим пояснюється актуальність дослідження податкового консультування і необхідність освоєння його теоретичних основ. Для України саме поняття та застосування такої процедури, як податкове консультування, стало більш доступним та вживаним після затвердження Податкового кодексу України [2], тоді як закордонний досвід є досить тривалим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній літературі вивченню можливості надання консультацій у сфері оподаткування приділяється велика увага. Серед зарубіжних учених-економістів, роботи яких присвячені цій проблематиці, слід виділити сучасних дослідників-фахівців податкового консультування, таких як: М. Корт, Х. Бехерер, С. Колклав, Дж. Леві, Д. Кончан, Т. Михалик. Вітчизняні дослідники даної проблематики: О. Смирнова, Л. Рубаненко та ін. Однак, незважаючи на те що податкове консультування стало невід'ємною складовою частиною фіскальної системи, у вітчизняній літературі засади податкового консультування досліджено недостатньо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У сучасних умовах реформування податкової системи питання зарубіжного досвіду податкового консультування потребує поглибленого дослідження.

Мета статті полягає у дослідженні застосування податкового консультування в зарубіжних країнах та можливості адаптації подібної моделі в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Історія, період виникнення та концепція податкового консультування в кожній країні мали та мають власні унікальні риси та особливості, що пояснюються рівнем їх економічного зростання та національною специфікою. У 1959 р. у Франції було створено Європейську Асоціацію податкових консультантів (CFE) як єдину координаційну організацію та затверджено її статут, що був остаточно переглянутий Генеральною асамблеєю Асоціації 24.09.2010. Сьогодні до складу Асоціації входять 33 національні організації з 24 європейських країн, що об'єднують більше ніж 180 тис. податкових консультантів (tax advisers). Свою місію Асоціація вбачає в захисті професійних інтересів податкових консультантів, гарантуванні високої якості нада-

них ними порад і рекомендацій та обміні інформацією щодо національних податкових законів для сприяння координації податкового законодавства в Європі. Таким чином, податкове консультування активно розвивається як мінімум у 24 європейських країнах, що додатковий раз підтверджує необхідність та особливий статус даного виду послуг, а тому спробуємо розкрити його зміст. Сьогодні податкове консультування прийнято визначати як: процес взаємодії консультанта і клієнта, результатом якого є зміни у податковій політиці підприємства; різновид експертної допомоги клієнту під час вирішення завдання оптимізації оподаткування за умови постійних змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі; послугу, що надається консультантом для запобігання виникненню у клієнта проблем у сфері оподаткування; метод освоєння наукових розробок, досягнень передового зарубіжного та вітчизняного досвіду стосовно питань, пов'язаних з оподаткуванням [1].

Порівнюючи системи правового регулювання й організації податкового консультування в різних країнах Європи, можна побачити, що вони можуть більш-менш відрізнитися. За результатами наукових досліджень у цій сфері, що проводяться Науково-дослідним інститутом права професійних об'єднань вільних професій при Університеті ім. Мартіна Лютера Галле (Німеччина), можна виділити дві ознаки порівняння національних структур [3].

Перша ознака складається в порядку допуску бажаючих на ринок податкового консультування, а саме:

- вимоги до особистих якостей та кваліфікація претендента;
- ступінь винятковості права на надання послуг;
- роль і місце професійних організацій та умови членства в них.

Друга ознака – правила поведінки суб'єктів податкового консультування на ринку:

- права й обов'язки та професійна етика податкових консультантів;
- положення про страхування професійної відповідальності та про підвищення кваліфікації.

До правил часто включаються обмежувальні приписи щодо місця ведення діяльності та допустимих організаційних форм, а також інших правил, наприклад зміст домовленості з клієнтами, розмір винагороди за послуги і допустимий обсяг реклами.

Досліджуючи нормативну базу податкового консультування в окремих європейських країнах, слід виділити дві істотно відмінних одна від одної системи регулювання правових відносин: систему «державного регулювання», коли нормативна база податкового консультування переважно кодифікована законом і адресатами цього закону і за необхідності лише уточнюється або доповнюється; систему «саморегулювання», коли нормативна база встановлена виключно самими дійовими особами. Залежно від

наявних в окремих країнах систем регулювання правових відносин створюються різні професійні об'єднання податкових консультантів.

Система «державного регулювання» означає, що в даній країні є спеціальний закон про податкове консультування й існує професійне об'єднання, створене та діє на основі цього закону, підтримуючи його здійснення і контролюючи його виконання. Членство у цій організації є обов'язковим для таких країн, як Австрія, Угорщина, Німеччина, Італія, Польща, Словаччина, Франція, Хорватія та Чеська Республіка. Люксембург і Португалія теж належать до цієї групи, однак членство в професійній організації там добровільне.

У країнах з явно вираженою системою «саморегулювання» зазвичай немає спеціального закону, що регулює податкове консультування. Професійне об'єднання при цьому (а в деяких країнах може бути більше одного), як правило, створюється на приватній базі, діє на основі правил і норм, установлених для самих себе. Членами профорганізації стають особи, які відповідають вимогам для вступу в неї, але на добровільних засадах. Таким чином, власні нормативні положення, видані об'єднанням, зобов'язують лише його членів. До країн, які мають систему «саморегулювання», належать Бельгія, Великобританія, Голландія, Ірландія, Іспанія, Фінляндія та Швейцарія.

Польща, Чеська Республіка та Словаччина незабаром після початку трансформаційного процесу 90-х років вzialiся за врегулювання ринку так званих «вільних» професій, у тому числі податкового консультування, і при цьому скористалися досвідом сусідніх Австрії та Німеччини [3]. Сьогодні у цих країнах вже існує 10–20-річний досвід застосування законів, що регулюють податкове консультування, і такий же досвід роботи професійних об'єднань.

Правове регулювання та організація податкового консультування, а також робота професійних об'єднань у розглянутих країнах загалом збігаються, відмінності є лише в нюансах. Основним нормативним положенням для діяльності податкових консультантів у кожній із цих країн є спеціальний закон про податкове консультування. Ці закони регламентують умови і порядок допуску до професії податкового консультанта, його права та обов'язки щодо клієнта і держави, а також визначають умови створення, завдання та принципи дії професійних об'єднань податкових консультантів. У Чехії та Словаччині відповідний закон діє з 1992 р., а в Польщі – з 1997 р.

Суб'єктами податкового консультування фізичних осіб із тлумачення чеського і словацького законів є виключно податкові консультанти. У Польщі додатково керуються законом, коли адвокати та аудитори займаються консультуванням у податкових справах своїх клієнтів. Польща відрізняється ще й тим, що особами, які займаються податковим консультуванням, можуть бути юридичні особи у вигляді товариства з об-

меженою відповідальністю та акціонерного товариства з умовою, що більше 50% їх членів представлені податковими консультантами. У Польщі та Словаччині податкове консультування дозволяється, крім того, і товариствам податкових консультантів, до складу яких у Польщі повинні входити тільки представники відповідної професії, а в Словаччині – більше 3/4. У законі Чеської Республіки право юридичних осіб на податкове консультування відсутнє, про що чеські колеги дуже шкодують. Це, однак, не означає, що вони для спільного здійснення діяльності не об'єднуються. Але треба врахувати, що носіями прав і обов'язків із податкового консультування при цьому є не сама компанія, а лише її члени. Конфлікти в разі спору з клієнтом неминучі. Відповідні поправки в закон намічається провести приблизно через один-два роки.

Сутність податкового консультування в усіх трьох країнах (Польщі, Словаччині, Чехії) є ідентичною. Вона полягає в наданні клієнтам послуг з їх податкових справ у вигляді відповідних консультацій, куди за бажання включено виконання всіх супутніх робіт, наприклад ведення бухгалтерії та податкової документації, складання необхідних декларацій. На практиці не виключається і надання консалтингових послуг із різних питань підприємницької діяльності, прямо не пов'язаних з оподаткуванням клієнта.

Вимоги до рівня кваліфікації кандидата в податкові консультанти в країнах Європи висувуються такі. У Польщі потрібна вища освіта за будь-якого фаху і дворічний стаж роботи в податкового консультанта або в податковій службі. У Чеській Республіці претендент повинен мати вищу освіту за будь-якої спеціальності як мінімум на рівні бакалавра. Стаж роботи не треба мати, але на практиці для успішного проходження випробування, де доведеться вирішувати певну кількість практичних завдань, рекомендується. За словацьким законом вимагається вища освіта за будь-якого фаху і п'ятирічний стаж роботи в галузі економіки.

Для довідки слід зазначити, що в Німеччині та Австрії існують більш жорсткі вимоги. Бажаючі стати податковими консультантами в Німеччині повинні мати вищу освіту в галузі економіки або права і пройти дворічний чи трирічний стаж роботи у податкового консультанта або в податковій службі. Бажаючі стати податковими консультантами в Польщі, Чеській Республіці та Словаччині повинні відрізнятися передусім такими якостями, як повна дієздатність і повна правоздатність. Якщо в будь-який із цих країн претендент за рівнем кваліфікації й особистим якостям відповідає названим вимогам, то він, щоб набути статусу податкового консультанта, зобов'язаний пройти випробувальний іспит [4]. До складу екзаменаційної комісії всюди входять представники фінансово-податкових органів та професійного об'єднання. У Польщі, де склад комісії чітко визначений законом, включаються ще представники Верховного адміністративного

суду і науки. Вирішальним голосом у комісії завжди володіє сторона виконавчої влади. Зміст і порядок проведення іспиту в Польщі і Чеській Республіці встановлюються самою комісією, а в Словаччині – професійним об'єднанням за погодженням із Мінфіном.

У Польщі та Чеській Республіці законом передбачені винятки у разі складання іспиту. Передусім це стосується осіб, що отримали статус податкового консультанта в іншій країні – члені Євросоюзу. У Словаччині, де законом не передбачено будь-яких винятків, таке право впливає з відповідних директив Європейського Союзу.

Установчий акт становлення податкового консультанта в кожній країні здійснюється занесенням його до Реєстру податкових консультантів, який ведеться при професійному об'єднанні.

У Польщі та Словаччині цей акт пов'язаний із «Професійною присягою податкового консультанта» з боку новобранця. Присягою він, по суті, зобов'язується дотримуватися інтересів клієнта за чесного і сумлінного виконання своєї діяльності на основі закону і професійної етики, за збереження професійної таємниці.

Права й обов'язки податкового консультанта в кожній із розглянутих країн впливають, з одного боку, прямо із закону, з іншого – із «Положення про професійну етику», встановленого професійним об'єднанням.

У польському законі зустрічається обов'язок до постійного підвищення кваліфікації, у Словаччині наголошується на необхідності до незалежного виконання діяльності, і це зовсім не означає, що в іншій країні таких обов'язків немає. Здебільшого вони можуть безпосередньо впливати з інших правових норм та актів.

Те ж саме стосується прав податкових консультантів. Серед них можна виділити право податкових консультантів виступити уповноваженим клієнта в його податкових справах, право зарахування до себе 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.

У «Положеннях про професійну етику», крім роз'яснення загальних законних вимог до податкових консультантів, установлені норми для відносин податкових консультантів з адміністрацією та органами правосуддя і для відносин між самими податковими консультантами. На основі законів про податкове консультування в розглянутих країнах створені професійні об'єднання, які об'єднують усіх податкових консультантів в обов'язковому порядку.

У Польщі подібне об'єднання називається Krajowa Izba Doradców Podatkowych – «Центральна Палата податкових консультантів», у Чеській Республіці воно отримало назву Komora danových poradců Ceske republiky – «Палата податкових консультантів Чеської Республіки», а в Словаччині – Slovenska komora danových poradcov – «Словацька Палата податкових кон-

сультантів». Правова форма палати в кожному із законів визначається як самоврядна організація у вигляді юридичної особи, яка об'єднує всіх податкових консультантів даної країни.

Висновки. Таким чином, європейська модель функціонування системи податкового консультування може слугувати зразком щодо наслідування для вітчизняної системи податкового консультування, звичайно, з урахуванням специфіки розвитку вітчизняної фіскальної системи.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Інформація із сайту Спілки податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxadvisers.org.ua/index.html>.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
3. Корть М. Рынок налогового консультирования в Германии / М. Корть // Доповідь на Міжнародному податковому конгресі TaxExpo-2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxexpo.ru/1/showing-room/#>.
4. Смирнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід / О.М. Смирнова // Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України. – Вип. 7–8: Формування ринкових відносин в Україні. – К., 2010. – С. 47–52.
5. Бехерер Х. Налоговый консультант – партнер бизнеса / Х. Бехерер // Доповідь на Міжнародному податковому конгресі TaxExpo-2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxexpo.ru/1/showing-room/#>.