

УДК 338.46:351.713

*I. Р. Безпалько,
к. е. н., доцент, доцент кафедри підприємництва та маркетингу,
Українська академія друкарства, м. Львів*

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ В НІМЕЧЧИНІ: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ

*I. R. Bezpal'ko,
Ph. D. (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Business and Marketing,
Ukrainian Academy of Printing, Lviv*

TAX ADVISING IN GERMANY: EXPERIENCE FOR UKRAINE

У статті визначено вектори розвитку інституту податкового консультування в Україні з орієнтиром інтеграції у європейське співтовариство. Проаналізовано досвід Німеччини у формуванні та регулюванні ринку податкового консультування. Інститут податкового консультування в Німеччині має багатолітню історію, регулювання даної сфери здійснюється на державному рівні шляхом прийняття спеціального закону. Проаналізовано особливості діяльності різних професійних груп, що мають право надавати податкові консультаційні послуги. Визначено, що професія податкового консультанта в Німеччині є однією з найбільш престижних та високооплачуваних, користується постійно зростаючим попитом протягом останніх десятиліть. Це пов'язано із складністю німецького податкового законодавства, наявністю чітких вимог до професії податкового консультанта, довірою і вигодою як для платників податків, так і державних органів. Жорсткі норми професійного доступу, подальший суворий державний контроль за діяльністю податкових консультантів, система страхування, чітка регламентація оплати послуг у поєднанні із заохоченням держави використовувати послуги податкових консультантів сприяє підвищенню ефективності адміністрування податків, зростанню податкової культури та гармонізації відносин усіх суб'єктів податкових правовідносин. Обгрунтовано необхідність державного регулювання ринку податкових консультаційних послуг в Україні на базі закріплення законодавчих норм його функціонування, визначення місця, ролі, прав та обов'язків податкових консультантів в системі податкових правовідносин.

In the article the vectors of development of tax advisory institute in Ukraine with reference of its integration into the European community has been determined. The experience of Germany in shaping and regulating the tax consulting market has been analyzed. The tax advisory institute in Germany has a long history, the regulation of this sphere is carried out at the state level through the adoption of a special law. The peculiarities of activity of various professional groups that have the right to provide tax advisory services has been analyzed. It has been determined that the profession of tax advisor in Germany is one of the most prestigious and highly paid, is enjoying ever-increasing demand over the last decade. It is connected with the complexity of German tax legislation, the existence of clear requirements to the profession of tax advisor, trust and benefit for taxpayers and public authorities. The strict rules of professional access, further strict state control over the activities of tax advisers, the insurance system, the clear regulation of payment of services

in conjunction with the state encouragement to use the services of tax advisors contributes to increasing the efficiency of tax administration, the growth of tax culture and the harmonization of relations of all subjects of tax relations. The necessity of government control of market of tax advising in Ukraine based on consolidation of legislation of its operation, decision of the place, role, rights and duties of tax consultants in the system of tax legal relationships has been founded.

Ключові слова: *консультаційні послуги, податковий консалтинг, досвід Німеччини, законодавство, податкові консультанти, державне регулювання, інститут податкового консультування.*

Keywords: *consultative services, tax advising, experience of Germany, legislation, tax consultants, government control, institute of tax advising.*

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки податки, їх розміри та процес адміністрування є одним із найважливіших чинників розвитку економічної системи держави, а також необхідним інструментом державного регулювання економіки. На мікроекономічному рівні оподаткування – це один із серйозних факторів, що впливає на результати фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур. Впровадження ефективної системи податкового планування дозволяє заощадити фінансові ресурси і сприяє розвитку бізнесу.

Нестабільність та заплутаність вітчизняної податкової системи, посилення прямих засобів контролю з боку держави посилює конфліктні ситуації між суб'єктами податкових правовідносин та послаблює довіру з боку платників податків.

Звичайно, навряд чи знайдеться держава, яка в процесі адміністрування податків повністю би уникала конфліктних ситуацій між сторонами податкових відносин. Не акцентуючи увагу на питаннях справедливості податкової системи окремих країн, варто зауважити: при одновекторності загальної суті проблеми податкових конфліктів в різних країнах суттєво різняться шляхи та засоби їх запобігання (профілактики) та подолання, законні підстави та суспільно-правова культура їх вирішення, а також процедури їх розгляду. В більшості країн Європи центральне місце у вирішенні податкових конфліктів відведено податковим консультантам. Цікавим та показовим є досвід Німеччини у визначенні місця податкових консультантів у фінансовій системі держави.

Німеччина, як до прикладу і Японія, Австрія, Угорщина, Киргизстан, Італія, Польща, Словаччина, Франція, Хорватія, Чеська Республіка, Люксембург, Португалія, належить до ряду країн, де професія податкового консультанта врегульована на законодавчому рівні спеціальним законом (система державного регулювання). У країнах системи "саморегулювання" (Бельгія, Великобританія, Голландія, Ірландія, Іспанія, Фінляндія, Швейцарія) зазвичай немає спеціального закону, що регулює податкове консультування, тому професійні об'єднання діють виключно на основі власних визначених правил і норм, а членство є добровільним.

Сьогодні в Україні сфера діяльності, компетенції податкових консультантів, їх права та принципи здійснюваної ними діяльності не мають спеціального законодавчого регулювання. Оскільки інститут податкового консультування України знаходиться на етапі зародження, важливим є звернення до міжнародного досвіду регулювання діяльності податкового консалтингу, зокрема Німеччини.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Більшість вітчизняної економічної літератури та спеціалізованих праць акцентує увагу на практичних аспектах податкового консультування з огляду на приналежність останнього до прикладної сфери. При цьому теоретичні основи формування та розвитку інституту податкового консультування в Україні досліджені мало.

Основи управлінського консультування, що в свою чергу формують базу для податкового консалтингу, висвітлені Воронковою А.Є [1]. В загальних рисах аналіз зарубіжного досвіду організаційно-правового регулювання податкового консультування та можливість його адаптації до вітчизняних умов здійснено Смірноюю О.М. [2]. Правові аспекти податкового консультування розглянуті Шуваловою Е.Б. та Єфимовою Т.А. [3].

Серед російських і зарубіжних вчених та практикуючих спеціалістів, які займаються аналізом та узагальненням теоретико-методологічних основ податкового консультування, слід відзначити такі прізвища як Балакін В.В., Грачева М.Є., Демішева Т.О., Іонова О.Ф., Карпасова З.М., Картер Г.-В., Кіріна Л.С., Селезнева Н.М., Сугрובה О.Б., Чернік Д.Г., Буссе Р., Нуккельт Й., Тільдіков А.В.

Розвиток вітчизняного ринку послуг податкового консультування супроводжується цілим рядом проблем, зокрема, зумовлених відсутністю попереднього досвіду такого роду діяльності, а також недосконалістю чинного організаційно-економічного та правового механізму функціонування цього нового для України виду консалтингу. При цьому важливо ґрунтовно проаналізувати існування інституту податкового консультування в розвинених країнах з можливістю адаптації схем та особливостей його розвитку до вітчизняних умов. Прикладом успішного функціонування та належного місця сфери податкового консалтингу в економіці держави є досвід Федеративної республіки Німеччини.

Метою статті є аналіз методичних та практичних засад функціонування інституту податкового консультування в Німеччині з можливістю запозичення досвіду для розбудови, організаційно-правового регулювання та законодавчого закріплення орієнтирів розвитку ринку податкового консалтингу в Україні.

Виклад основного матеріалу. Становлення інституту податкового консультування в Німеччині має давню історію. До Першої світової війни такий вид послуг як податкові консультації пропонували переважно юристи. Більш конкретної форми даний вид послуг набув із прийняттям Податкового кодексу у 1919 році, де, зокрема, параграф 88 вперше дозволив платникам податків призначати агента з податкових питань. Поряд з цим термін "податковий консультант" ще не використовувався. Уповноважений представник мав "обов'язки законного представника". Державні податкові органи могли визнати або ж відхилити уповноважених представників. Ускладнення системи оподаткування після Першої світової війни дало поштовх до створення перших суто фіскально орієнтованих фірм. Консультаційні послуги з питань оподаткування почали в більшій мірі надавати освічені комерційні працівники, бухгалтери економісти, та в меншій мірі юристи, як це було до цього часу [4].

Термін "податковий консультант" вперше юридично згадується в "Законі про реєстрацію податкових консультантів" від 6 травня 1933 року. Починаючи з 1936 року податкова служба Німеччини почала видавати податковим консультантам дозвіл на "необмежену ділову допомогу в податкових справах". Запроваджено професійний термін "помічник у податковій справі", до якого не було конкретних законодавчих вимог щодо здобуття спеціальної освіти чи здачі відповідного іспиту [5].

В період між 1935 і 1941 рр. існував Порядок прийому та перевірки правил і, таким чином, професійний закон консультантів з податкових питань. Податкові консультанти зобов'язались мати університетський диплом з економіки чи управління бізнесом або аналогічну підготовку.

У 1943 році усі податкові консультанти та податкові консалтингові компанії були об'єднані в рамках новоствореної "Рейхської палати податкових бухгалтерів", яка базувалась в Берліні.

У 1961 році "Закон про правовий статус податкових консультантів та податкових представників" [6] закріпив професійні права податкових консультантів та уніфікував термін «помічник з питань оподаткування». Професія "помічник у податкових справах" була перейменована в "податковий представник", і для цього була запроваджена вимога щодо аудиту [6]. Даним законодавчим актом (з відповідними доповненнями), а також багатьма законодавчими актами та нормативами на рівні федеративних земель [7], і сьогодні регулюється сфера податкового консультування в Німеччині.

"Другий закон про внесення змін до Закону про податкове консультування" 1972 року об'єднав податкових консультантів та податкових представників в єдину професію податкового консультанта [4].

У Німеччині існує кілька професійних груп, які мають право надавати консультаційні послуги в області оподаткування (рис.1).

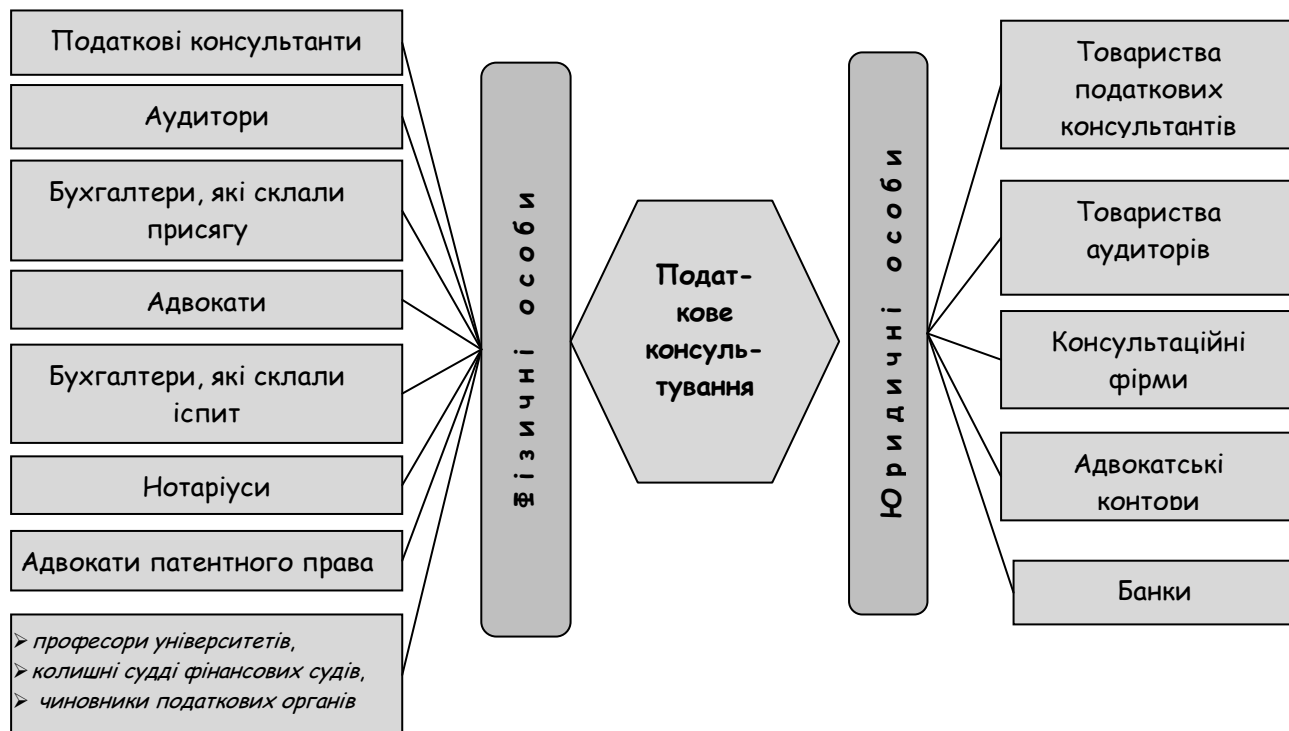


Рис. 1. Суб'єкти, які мають право надавати послуги податкового консультування в Німеччині*

** Узагальнено автором*

Розглянемо детальніше кожен з представлених груп.

У першу чергу, це власне *податкові консультанти*.

Податкові консультанти - це представники ліберальної професії в Німеччині в галузі консультування з питань оподаткування та бізнесу з особливо жорсткими нормами професійного доступу та подальшим суворим

контролем за їх діяльністю з боку держави. Можна навіть сказати, що німецькі податкові консультанти є частково державними службовцями, проте не слід, звичайно, перебільшувати і називати їх податковими службовцями. Однак наявність постійного контролю за діяльністю податкових консультантів з боку держави дозволяє зарахувати цю професійну групу до числа осіб, що виконують завдання державного значення.

Щоб набути статусу податкового консультанта необхідно дотримуватись ряд вимог:

1) претенденти повинні мати вищу освіту в галузі економіки або права та пройти 2 – 3-річний стаж роботи у податкового консультанта або в податковій службі;

2) здати випробувальний іспит.

Зазвичай, щоб здати іспит претендент відвідує приватні спеціалізовані курси для поглиблення знань в галузі податкового законодавства, які тривають від чотирьох місяців до одного року (або довше). В межах даних курсів особа отримує відповідну теоретичну підготовку, а також набуває практичних навиків (техніки) здачі іспиту, адже кваліфікаційний іспит включає дуже великий обсяг матеріалу, зокрема такі дисципліни, як: процесуальне податкове право, податки на доходи, податки з обороту, основи митного права, інші податки, цивільне право, право європейського союзу, аудит, бухгалтерській облік, народне господарство, професійне право тощо.

Вся підготовка до іспиту податкового консультанта коштує від 6000 до 8000 євро, включаючи витрати на підготовчі курси та іспити.

Екзамен для отримання ліцензії податкового консультанта вважається одним із найжорсткіших іспитів у Німеччині. За статистикою, з усієї кількості претендентів, допущених до іспиту, лише близько 40% складають іспит.

Середній вік для новопризначених податкових консультантів становить 31-32 роки. Наймолодші податкові консультанти в Німеччині, як правило, мають від 25 до 26 років.

Що ж до статистики вікових груп працюючих податкових консультантів в Німеччині (рис.2), то найбільший відсоток складають особи віком 41 – 50 років (27%), 51 – 60 років (23,4%). Професія податкового консультанта користується більшою популярністю серед чоловіків (64,4% від усієї кількості), ніж у жінок (35,6%) [8].

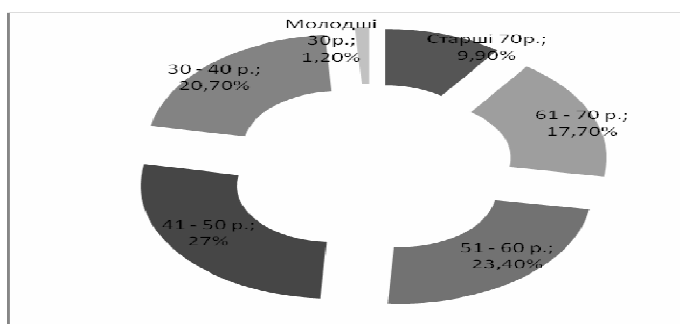


Рис. 2. Розподіл податкових консультантів за віковими групами*

*Складено автором на базі [8]

3) після успішної здачі іспиту пройти перевірку на професійну приналежність та відповідність особистих якостей майбутній професії, зокрема:

- претендент повинен мати належний матеріальний рівень та не фігурувати у чорних списках неплатників податків та тих, до кого застосовувалися судові санкції у вигляді примусового стягнення;
- претендент не повинен мати судимості;
- у кандидата не повинно бути проблем зі здоров'ям;

4) до виконання обов'язків податкового консультанта допускаються особи, які застраховані від можливого професійного ризику. Так, у Німеччині діє закон, згідно якого кожен податковий випадок, що знаходиться на розгляді податкового консультанта, страхується на мінімальну суму 250 тис. євро. При цьому податковий консультант особисто сплачує 10% страхових внесків, що змушує його більш відповідально відноситися до прийняття рішень [4].

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. Законодавство дозволяє консультанту самому відмовитися від ліцензії, і деякі користуються цим правом, відчуваючи, що їх можуть позбавити ліцензії централізовано. 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. 65-70].

Слід відзначити чіткість та всеосяжність законодавчого врегулювання послуг податкового консультування в Німеччині – на сьогодні на федеральному рівні і на рівні земель існує близько 40 законів, що стосуються тільки податкового консультування.

Регулювання на рівні держави стосується і розміру оплати послуг податкового консультанта [9]. На відміну від інших європейських країн, де діє звичайна ринкова схема встановлення ціни за послуги податкового консультування, у Німеччині розміри такої винагороди затверджені на законодавчому рівні. Тобто будь-яка

консультаційна послуга має свою ціну згідно з тарифним каталогом, затвердженим законодавцями. Переважно законодавчо встановлені мита за надані консультаційні послуги в Німеччині значно нижчі тарифів, що застосовуються в інших країнах. Проте професія податкового консультанта в Німеччині вважається дуже престижною і високооплачуваною. Мінімальний заробіток податкового консультанта становить 150 тис. євро на рік після вирахування всіх податків. Наприклад, лише ведення поточного балансу, що є одним з найпростіших видів послуг, приносить щорічний дохід податковому консультанту за державним тарифом до 4 тис. євро.

Наступною професійною групою осіб, які згідно законодавчого поля Німеччини мають право надавати податкові консультації, є *аудитори*. Аудитори виконують завдання на основі свого закону про професійну діяльність. У той же час до 95% наданих цією категорією консультаційних послуг відноситься до консультування з питань податкового законодавства. Фактично консультування в галузі податків є першою сходинкою на шляху до надання послуг з аудиту, що вимагає вищої кваліфікації. Практично це означає, що будь-який німецький аудитор працював на початку своєї кар'єри податковим консультантом. Аудитори також мають державну ліцензію, іншими словами, знаходяться під державним контролем і виконують свої завдання в межах інтересів держави.

Бухгалтери, які склали присягу - наступна професійна група, що має право надавати консультаційні послуги в податковій сфері. Основною діяльністю цієї професійної категорії є перевірка бухгалтерської звітності. Вони є свого роду проміжною ланкою між податковими консультантами і аудиторами.

Для аудиторів та бухгалтерів, які склали присягу, існує спрощений варіант складання кваліфікаційного іспиту за скороченою схемою. Це пов'язано з тим, що область діяльності осіб цих професій дуже схожа із сферою діяльності податкових консультантів.

Адвокати - професійна категорія, що має згідно з німецькими законами необмежене право надавати послуги в області податкового законодавства. На відміну від аудиторів і бухгалтерів, які склали присягу, адвокати повинні скласти кваліфікаційний іспит по повній програмі. Проте, як правило, німецькі адвокати податковим консультуванням не займаються. Це пов'язано з тим, що, незважаючи на наявність ліцензії, адвокати не мають достатніх знань для надання консультаційних послуг у сфері оподаткування.

Бухгалтери, які склали іспит - ще одна категорія фахівців, яка має право займатися податковим консультуванням. Це досить кваліфіковані фахівці, що мають хорошу освіту та стаж практичної роботи, пов'язаної з податками, не менше семи років. Вони допускаються до здачі відповідного іспиту. Як правило, спеціалізованої освіти у них немає, хоча на практиці вони часом діють більш кваліфіковано, ніж деякі податкові консультанти.

Без складання кваліфікаційного іспиту дозволяється займатися податковим консультуванням *професорам німецьких університетів*, які не менше десяти років викладали податкове право, *колишнім суддям фінансових судів*, які відпрацювали на цій посаді не менше десяти років, і *чиновникам податкових органів вищого рангу*, які прослужили в податкових органах також не менше десяти років. Слід зазначити, що досить часто судді та чиновники вищого рангу змінюють свою колишню професію на професію податкового консультанта, оскільки їх доходи на посадах чиновника є значно нижчими, ніж у податкових консультантів. З них, як правило, виходять дуже хороші податкові консультанти, висококваліфіковані фахівці, які знають проблему як з одного, так і з іншого боку. Цей шлях набуття професії податкового консультанта вважається одним з кращих.

Поряд із вище зазначеними існує цілий ряд професійних груп, які мають право надавати консультаційні послуги у сфері оподаткування в обмеженому обсязі. До їх числа відносяться, наприклад, *нотаріуси та адвокати патентного права*. Наприклад, нотаріус не має права консультувати з питань складання балансової звітності, оскільки це не є сферою його безпосередньої діяльності, проте може надати консультації з питань спадщини.

Поряд із перерахованими вище професійними групами самозайнятих фізичних осіб податковим консультуванням в Німеччині можуть займатися і юридичні особи: консультаційні фірми, адвокатські контори, товариства податкових консультантів, товариства аудиторів, банки тощо. Їх діяльність здійснюється також на певній законодавчій основі. Як правило, фірми податкових консультантів є акціонерними товариствами, та повинні бути зареєстровані в Палаті податкових консультантів. Необхідною передумовою цього є наявність у штаті цієї фірми хоча б одного професійного податкового консультанта. Як правило, ця людина є керівником фірми. Матеріальна відповідальність також покладається лише на ліцензованого податкового консультанта. Директорами можуть бути також адвокати та аудитори. Якщо штат великої фірми змішаний, то за законом половина від загальної кількості службовців повинна складатися з податкових консультантів. Якщо ж мова йде про невелику контору, то в цьому випадку директором може бути тільки податковий консультант. В акціонерних товариствах податкових консультантів акції мають бути іменними, і продавати їх можна тільки за погодженням з більшістю. Акціонерами можуть бути тільки податкові консультанти, адвокати, аудитори та інші представники професійних груп, що мають необмежений допуск до податкового консультування. Особи, що мають право надання консультаційних послуг лише в обмеженому обсязі, не можуть бути акціонерами.

Консультації з питань податкового законодавства в межах своєї сфери діяльності мають право надавати також і *банки*, які досить часто це роблять, причому дуже кваліфіковано.

Заслужує на увагу і той факт, що в Німеччині податковий консультант, який отримав ліцензію (дозвіл) на здійснення професійної діяльності, зобов'язаний протягом шести місяців відкрити своє бюро, в іншому випадку він позбавляється ліцензії. Щоправда, дозволяється працювати в якості співробітника в конторі або фірмі іншого податкового консультанта.

Про популярність послуг податкового консультування свідчить і постійне зростання кількості осіб, які мають право надавати такі послуги (табл.1). Так, на початок 2017 року в Німеччині їх загальна кількість становила 95 821, з них 84 046 – це податкові консультанти – фізичні особи, 9 652 – товариства податкових консультантів (юридичні особи) та 2 123 – це представники інших груп осіб, які мають право надавати податкові консультації.

Таблиця 1.
Кількість податкових консультантів в Німеччині протягом 1962-2017рр.*

	1962	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2016	2017
Загальна кількість податкових консультантів, в т.ч.:	24081	24677	25997	31252	38721	46069	49291	57616	67901	77020	86279	93950	95007	95821
- Податкові консультанти (фізичні особи)	23919	24472	25680	30661	37402	43469	45394	52749	61845	70088	78110	84707	83355	84046
- Товариства податкових консультантів (юридичні особи)	162	205	317	591	1319	2600	3897	4867	6056	6932	8169	9243	9437	9652

* Укладено автором на базі [8]

Слід відзначити про відсутність якихось суттєвих обмежень для податкових консультантів, адвокатів чи інших осіб з інших країн Європейського союзу при наданні податкових консультаційних послуг на території Німеччини. Тобто, адвокати будь-якої країни, що входять до складу ЄС, які отримали дозвіл (ліцензію) на ведення консультаційної діяльності в своїй країні, мають повне право займатися консультуванням і в Німеччині після здачі спрощеного іспиту.

Необхідно також сказати і про ставлення державних органів до рекламування податковими консультантами своєї діяльності. Реклама в області податкового консультування з метою розширення клієнтури в принципі заборонена. Податковим консультантам дозволяється лише ненав'язлива і відсторонена згадка про свою діяльність. Німецьким законом обумовлюється навіть розмір таблички з написом прізвища та професії податкового консультанта. Законодавством регламентовано також кількість газетних публікацій, які з'являються в пресі при відкритті нової фірми або контори податкового консультанта. Слід зазначити, що останнім часом у цій сфері все більше зустрічається відхилення, які підтверджують, що держава стала більш "лояльною" і допускає розвиток професії податкового консультанта в сторону вільного підприємництва. Іншими словами, уявлення про цю професію в Німеччині стає більш сучасним.

Розглядаючи питання відповідальності за недотримання вимог законодавства Німеччини у сфері податкового консультування, варто відзначити значні ризики для представників даної сфери послуг. Це пов'язано з тим особливим місцем, яке займають представники цієї професії в державному житті Німеччини, і з тією підвищеною відповідальністю після того, як дають клятву державі.

Порушення у сфері податкового консультування розглядає спеціальний професійний суд. Покаранням для податкового консультанта може бути:

- попередження;
- взяття на контроль;
- грошовий штраф у розмірі до 25 тис. євро;
- виключення з професії (відкликання ліцензії).

З позиції можливості використання досвіду Німеччини у розбудові інституту податкового консультування в Україні важливо розглянути організацію діяльності громадських об'єднань податкових консультантів в Німеччині, а саме Палати податкових консультантів, яка є суб'єктом публічного права. Кожен податковий консультант Німеччини зобов'язаний бути учасником Палати однієї із федеративних земель, платити членські внески і час до часу бути присутнім в ній.

В даний час у Німеччині налічується близько 25 Палат податкових консультантів окремих федеративних земель, які об'єднуються у Федеральну палату податкових консультантів, що представляє інтереси вже не окремих податкових консультантів як фізичних осіб, а цілих палат, які входять до її складу. Основними завданнями Палати податкових консультантів Німеччини визначено наступні [10]:

- здійснення контролю за діяльністю зареєстрованих у ній податкових консультантів;
- надання необхідної допомоги податковим консультантам;
- навчання податкових консультантів, підвищення їх професійної кваліфікації;
- вирішення спірних питань, що виникають як між членами Палати, так і між податковими консультантами і клієнтами;
- пенсійне забезпечення членів;
- утримання фонду пенсійного забезпечення;
- ведення професійних реєстрів;

- складання експертних висновків за запитами судів та інших органів;
- представлення інтересів членів Палати в зовнішніх структурах при розробці законодавчих актів та інші.

Зі свого боку держава здійснює постійний контроль як за діяльністю Федеральної палати податкових консультантів, так і за функціонуванням окремих Палат низового рівня. Цей контроль здійснюється фінансовими органами країни всіх рівнів (у Німеччині під контролем Міністерства фінансів знаходяться і податкові органи).

Підсумовуючи, можна сказати, що діюча система податкового консалтингу Німеччини створює ряд переваг для усіх сторін податкових правовідносин.

По-перше, для платників податків першочерговими перевагами використання послуг податкового консультування є можливості на законній основі зменшити податкові платежі. Варто наголосити, що споживачами послуг податкових консультантів, в першу чергу, є представники малого та середнього бізнесу, приватні особи (наймані робітники, орендодавці, вкладники, пенсіонери, спадкоємці тощо) та некомерційні організації, доходи яких підлягають оподаткуванню. Запроваджуючи різні податкові пільги, держава зазвичай хоче стимулювати платників податків на певні дії для досягнення загальнодержавної мети.

Податкові консультанти надають своїм клієнтам (платникам податків) на договірній основі послуги, які допомагають їм своєчасно та якісно виконати податкові зобов'язання. Щодо малого та середнього бізнесу податкові консультанти Німеччини зазвичай ведуть для своїх клієнтів бухгалтерський облік та складають фінансову звітність, ведуть розрахунок заробітної плати, що є більш економічно вигідніше, ніж мати штатного бухгалтера або менеджера. Поряд з цим податковий консультант, несе відповідальність за виконану роботу та повинен відшкодувати заподіяну клієнту шкоду на основі обов'язкового страхування останнього. Вигода для платника податків очевидна.

По-друге, в цій системі є і вигода для податкових органів та інших відомчих організацій. Досвід свідчить, що якісне податкове консультування, без сумніву, сприяє підвищенню ефективності стягнення податків та соціальних відрахувань, а також підвищення якості діловодства в податкових органах та соціальних фондах.

Щороку податкова адміністрація Німеччини своєю постановою заохочує платників податків до використання послуг податкових консультантів, шляхом перенесення строку подачі податкових декларацій на 4 – 7 місяців.

Слід звернути увагу, що в Німеччині, за винятком сільського господарства, немає спрощеної системи оподаткування, як наприклад, в Україні. Можна припустити, що завдяки налагодженій системі податкового консультування в Німеччині немає необхідності для введення подібної системи оподаткування з метою зменшення навантаження на малий та середній бізнес, пов'язаної із адмініструванням податків.

По-третє, клієнти, як правило, звертаються до податкових консультантів не тільки для належної підготовки необхідної документації в податкові органи. Вони пов'язують діяльність податкових консультантів і свою впевненість в тому, що останні своїм активним консультативним впливом «попереджають» їх як від переплат, так і від недоплат податків.

В Німеччині існують загальновизнані принципи оподаткування, які закріплені в Конституції. Один з таких принципів – справедливість стягнення податків. Якісне податкове планування, безперечно, сприяє виконанню цього принципу.

По-четверте, податкових консультантів в Німеччині прийнято вважати невід'ємною частиною системи правосуддя в галузі податкового права. Податкові консультанти зобов'язані відповідно до їх повноважень, додержуватися загальновизнаних норм професійної етики, представляти, захищати та оспорювати права та законні інтереси своїх клієнтів перед податковими органами та правосуддям. Визначне місце серед цього посідає досудова процедура розгляду податкових спорів, що дозволяє утримувати в певних межах витрати клієнтів на правовий захист. Саме специфіка податкового права і його зв'язок з економікою та звітністю зміцнили позиції податкових консультантів в цій галузі права.

По-п'яте, податкові консультанти як спеціалісти в галузі оподаткування в змозі спілкуватися з представниками податкових органів "однією мовою". Отже, податкові консультанти покликані та мають змогу виступати як посередники між платником податків та податковим органом, не ігноруючи при цьому своїх вищезазначених функцій.

По-шосте, поряд з послугами, які пов'язані з оподаткуванням, податкові консультанти Німеччини надають і інші, не врегульовані законом "Про податкове консультування", послуги консалтингового характеру. Це питання, пов'язані з економічним аналізом, калькуляцією видатків, підготовкою проектно-кошторисної документації, ціноутворенням, короткостроковим та стратегічним плануванням, підготовкою документів для отримання банківських кредитів або неподаткових державних дотацій тощо.

Отже, в цілому діяльність податкових консультантів необхідна та корисна як для платників податків, так і для податкових органів.

Висновки. Німеччина пройшла еволюційний шлях розвитку інституту податкового консультування. Ускладнення податкового обліку та вимог до фінансового звітності відбувалось одночасно з ростом економіки, використанням підприємницькими структурами більш складних фінансових інструментів, рухом капіталу в інші країни та іншими закономірними факторами функціонування розвиненої країни.

Діяльність податкових консультантів в Німеччині в достатній мірі врегульована на законодавчому рівні.

Водночас точне та повне копіювання досвіду Німеччини для формування засад інституту податкового консультування в Україні звичайно ж є неприйнятне з огляду на недостатній економічний розвиток нашої держави, обмеженість фінансових ресурсів юридичних та фізичних осіб як користувачів послуг податкового консультування, низький рівень податкової культури вітчизняних суб'єктів податкових правовідносин, недостатній рівень довіри до податкових консультантів в частині збереження з їх сторони комерційної таємниці платників податків – юридичних та фізичних осіб, високий рівень корупції у фіскальних та судових органах, недоліки управлінської культури вітчизняних суб'єктів господарювання в частині можливості делегування окремих етапів прийняття рішень зовнішньому консультанту.

Для розбудови інституту податкового консультування в Україні важливо визначити і прийняти законодавчо-нормативні основи його функціонування, встановити чіткі вимоги щодо фахової освіти, ліцензій на право здійснення податкового консалтингу, а також посилити вплив професійних об'єднань консультантів (Спілки податкових консультантів та Палати податкових консультантів України) на діяльність, надійність і професіоналізм окремого консультанта або консалтингової компанії, запровадити принципи та етичні норми податкового консалтингу, а також контроль за їх дотриманням.

Напрямами подальших наукових досліджень є оцінка та аналіз ринку податкового консультування в Україні та за кордоном, дослідження діяльності окремих суб'єктів господарювання – податкових консультантів, а також пропозиції щодо розвитку ринку податкового консультування в Україні, що сприятиме адаптації та інтеграції вітчизняного законодавства та ринкових правил в європейському співтоваристві.

Література.

1. Воронкова А. Є. Основи управлінського консультування / А. Є. Воронкова. – Харків: ІНЖЕК, 2010. – 484 с.
2. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід // Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України : збірник наукових праць. – Вип.7-8 (110-111) : Формування ринкових відносин в Україні. – Київ, 2010. – с.47-52.
3. Шувалова Е.Б., Сфимова Т.А. Налоговое консультирование (правовой аспект) : учеб.пособие. – М: Изд.центр ЕАОИ, 2011. – 136с.
4. Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов // Інформація з сайту Палати податкових консультантів Росії. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=767>
5. Черник Д.Г., Кирина Л.С., Балакин В.В. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / под науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: Экономика, 2009.–439с.
6. Закон про податкове консультування від 16.08.1961р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gesetze-im-internet.de/stberg/BJNR013010961.html#BJNR013010961BJNG000100319>
7. Постанова «Про порядок здійснення приписів закону про податкових консультантів, уповноважених з податків та організацій з податкового консультування» від 12.11.1979 (в редакції від 15.07.2013) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gesetze-im-internet.de/stbdv/BJNR019220979.html>
8. Звіт про податкове консультування за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.bstbk.de/.../01.../Berufsstatistik_2016_web.pdf
9. Постанова «Про виноградів податкових консультантів, уповноважених з податків та організацій з податкового консультування» від 17.12.1981 (в редакції від 11.12.2012) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gesetze-im-internet.de/stbgebv/BJNR014420981.html>
10. Офіційний сайт Федеральної палати податкових консультантів Німеччини [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.bstbk.de/de/steuerberater/>

References.

1. Voronkova, A.E. (2010), *Osnovy upravlins'koho konsul'tuvannia* [Fundamentals of Management Consulting], INZhEK, Kharkiv, Ukraine.
2. Smirnova O.M. (2010), “Organizationally and legal adjusting of tax advising: foreign experience”, *Naukovyj visnyk Naukovo-doslidnoho ekonomichnoho instytutu Ministerstva ekonomiky Ukrainy*, vol.7-8 (110-111): *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, pp. 47–52.
3. Shuvalova, E.B. Yefymova, T.A. (2011), *Nalogovoe konsul'tirovanie (pravovoj aspekt): ucheb.posobie* [Tax advising (legal aspect)], Izd.centr EAOI, Moskov, Russia.
4. Busse, R. “The German experience for Information Interaction of financial and tax authorities and tax advisers” (2008), available at: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=767> (Accessed 25 March 2018).
5. Chernik, D.G. Kirina, L.S. and Balakin, V.V. (2009), *Nalogovoe konsul'tirovanie* [Tax advising], Jekonomika, Moskov, Russia.
6. *Zakon pro podatkovoe konsul'tuvannia* (1996), available at: <http://www.gesetze-im-internet.de/stberg/BJNR013010961.html#BJNR013010961BJNG000100319> (Accessed 23 March 2018).
7. *Postanova pro poriadok zdijsnennia prypysiv zakonu pro podatkovykh konsul'tantiv, upovnovazhenykh z podatktiv ta orhanizatsij z podatkovoho konsul'tuvannia* (1979), available at: <http://www.gesetze-im-internet.de/stbdv/BJNR019220979.html> (Accessed 23 March 2018).
8. *Zvit pro podatkovoe konsul'tuvannia za 2016 rik* (2017), available at: https://www.bstbk.de/.../01.../Berufsstatistik_2016_web.pdf (Accessed 23 March 2018).

9. Postanova pro vynohorodu podatkovykh konsul'tantiv, upovnovazhenykh z podatkov ta orhanizatsij z podatkovoho konsul'tuvannia (1981), available at: <http://www.gesetze-im-internet.de/stbgebv/BJNR014420981.html> (Accessed 23 March 2018).

10. The official site of The Federal Chamber of Tax Advisers of Germany (2018), available at: <https://www.bstbk.de/de/steuerberater/> (Accessed 26 March 2018).

Стаття надійшла до редакції 16.04.2018 р.